

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه (علمی)

حسابداری دولتی

سال ششم، شماره ۱ (پیاپی ۱۱)، پاییز و زمستان ۹۸

این دو فصلنامه در پایگاه‌های زیر نمایه می‌شود:

- پایگاه استنادی علوم جهان اسلام
www.isc.gov.ir

- پایگاه مجلات تخصصی نور
www.noormags.com

- بانک اطلاعات نشریات کشور
www.magiran.com

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام‌نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سر دبیر: علی رحمانی

مدیر داخلی: محمد رضاجو

ویراستار و صفحه‌آرا: ماهرخ حیدری دستجردی

نمونه‌خوان: مریم رفیعی

براساس اعلام دفتر سیاست‌گذاری 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 می‌باشد.

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

شاپا الکترونیکی: X۴۹۸-۲۶۴۵

شاپا: ۲۴۲۳-۴۶۱۳

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 هیئت‌تحریریه 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 هیئت‌تحریریه و سردبیر به‌منزله 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، آنرا 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 آنرا 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، وقت شناسی، 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 صاحب‌نظر، 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 باتوجه‌به 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، باتوجه‌به 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 بین‌المللی 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 بین‌المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۶	محمد کاشانی‌پور	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۷	غلامرضا کردستانی	دانشگاه بین‌المللی 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 توحیدی‌نژاد	-	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 نظری‌پور	دانشگاه کردستان	استادیار
۷	رضوان حجازی	دانشگاه الزهرا	استاد تمام	۱۵	سید حسام وقفی	دانشگاه پیام نور	مری
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 درون متنی: به منظور ارجاع‌های درون متنی چه نویسنده داخلی و چه خارجی باشد باید به صورت 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 درون متنی 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 به جای ممیز استفاده گردد.

۴-۳. فرمول‌ها: به صورت صحیح تایپ شود.

۵-۳. پی‌نوشت‌ها: شماره‌گذاری پی‌نوشت‌ها در متن با استفاده از حالت X^2 به صورت 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)، وسط چین	– 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)، وسط چین	– 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

- تحلیل کیفی/تعاملی (IQA) علل ایجاد ایناسیون رفتاری در کار راهه حرفه‌ای حسابرسان (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)..... ۹
مریم رضایی، محمدرضا عبدلی، حسن ولیان
- شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها..... ۳۳
سید کریم قادرزاده، محسن لطفی
- آثار اجرای نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی..... ۴۷
حامد دهقان‌زاده، غلامرضا رضایی
- مدیریت مالی عمومی: شناسایی و ارزیابی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی..... ۶۱
غلامرضا کردستانی
- تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری..... ۸۱
محمود بانی، خسرو فغانی ماکرانی، علی ذبیحی
- ارائه مدل ساختاری تفسیری شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی در طرح جامع مالیاتی..... ۹۷
حسین زارعیان، فروغ حیرانی، محمود معین‌الدین
- بررسی تأثیر ابهام نقش بر رابطه بین سبک‌های مدیریت تعارض و فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی..... ۱۱۵
محمد وحدانی، ابوذر زحمتکش

تحلیل کیفی/تعاملی (IQA) علل ایجاد الیناسیون رفتاری در کار راهه حرفه‌ای حسابرسان (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)

*مریم رضایی^۱، محمدرضا عبدلی^۲، حسن ولیان^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.

۳. گروه مدیریت، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۸/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۱۷

Interactive Qualitative Analysis (IQA) Causes of Behavioral Alienation in the Professional Career of Accounting Court Auditors

*M. Rezayee¹, M. Abdoli², H. Valiyan³

1. PhD. student of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran.

2. Associate, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran.

3. Department of Management, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran.

Received: 2019/11/4

Accepted: 2020/1/7

Abstract

Over the past few decades, with the growth of the areas of behavioral and social sciences, attention has been focused on developing the HR professional workforce as one of the most important HR strategies in stressful and pressing jobs such as auditing. Alienation As a concept congruent with the frustrations of community, role-playing roles have created a lack of identity in their professional career paths, which necessitates attention to the development of auditors' functional and effective performance behaviors. The Purpose of this research is Interactive Qualitative Analysis (IQA) Causes of Behavioral Alienation in the Professional Career of Accounting Court Auditors. This study utilized a two-phase methodology based on Qualitative / Interactive Analysis (IQA) with the participation of 17 members of the Qualification Division and Auditors of the Accounting Court. So, in the qualitative analysis section, the field theory was used with the participation of 20 members of the community of accountants and university professors in the fields of accounting and finance. In the interactive analytics section, the quantitative part, the participation of 20 auditors of the Court of Auditors as panel members is used to contribute to the link analysis. Results in qualitative section and contextual theory analysis of existence; 3 main category including cultural, social and structural dimensions; and 7 subcategory including lack of ethical values in the workplace; Endorsed the lack of equity and fairness and the lack of job training that creates behavioral alignment in the accounting profession's accounting profession. The results of the interactive analysis showed that the lack of professional behavior symbols as a component of cultural dimensions is an important and primary driver of behavioral alignment in the career path of the accounting court auditors and this position of social conflicts as a social dimension issue. Provides behavioral alignment to the professional work of the Court of Auditors.

Keywords: Interactive Qualitative Analysis (IQA), Behavioral Alienation, Professional Career.

JEL Classification: M61, M42

چکیده

در طول چند دهه گذشته با رشد حیطه‌های علوم رفتاری و اجتماعی، توجه و تمرکز بر توسعه کار راهه حرفه‌ای منابع انسانی به عنوان یکی از استراتژی‌های مهم مدیریت منابع انسانی در مشاغل پرتنش و فشار همچون حرفه حسابداری مورد تمرکز بوده است. الیناسیون به عنوان یک مفهوم همراستا با سرخوردگی‌های اجتماع، در قالب نقش‌های وظیفه‌ای باعث ایجاد بی‌هویتی در مسیر کار راهه حرفه‌ای حسابرسان شده است که لزوم توجه به آن می‌تواند به توسعه کارکردهای عملکرد و اثربخش رفتاری حسابرسان مؤثر باشد. هدف این پژوهش تحلیل کیفی/تعاملی (IQA) علل ایجاد الیناسیون رفتاری در کار راهه حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات می‌باشد. این پژوهش از روش‌شناسی دوفازی مبتنی بر تحلیل کیفی/تعاملی (IQA) با مشارکت اعضای بخش کیفی و حسابرسان دیوان محاسبات بهره برده است. به طوری که در بخش تحلیل کیفی از نظریه زمینه‌ای با مشارکت ۱۷ نفر از جامعه جامعه حسابداران رسمی و اساتید دانشگاه در حوزه‌های حسابداری و مالی، استفاده شد. در بخش تحلیل تعاملی یعنی بخش کمی نیز از مشارکت ۲۰ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات به عنوان اعضای پانل برای مشارکت در تحلیل پیوندی استفاده است. نتایج در بخش کیفی و تحلیل نظریه زمینه‌ای وجود ۳ طبقه اصلی شامل ابعاد فرهنگی، ابعاد اجتماعی و ابعاد ساختاری و ۷ طبقه فرعی شامل فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری، فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای، وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز، تعارض‌های اجتماعی، فقدان تقویت‌های رفتاری، فقدان برابری و عدالت و فقدان آموزش‌های شغلی را که باعث ایجاد الیناسیون رفتاری در حرفه حسابداری دیوان محاسبات می‌شوند، را تأیید نمود. نتایج در بخش تحلیل تعاملی نشان داد، فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای به عنوان مقوله مؤلفه ابعاد فرهنگی، محرک مهم و اولیه ایجاد الیناسیون رفتاری در کار راهه حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات می‌شود و این موضع تعارض‌های اجتماعی به عنوان مقوله ابعاد اجتماعی ایجاد کننده الیناسیون رفتاری در کار راهه حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات را به همراه دارد.

واژه‌های کلیدی: الیناسیون رفتاری، کارراهه حرفه‌ای، تحلیل کیفی/تعاملی.

طبقه‌بندی موضوعی: M61, M42

مقدمه

دنیای ما دنیای سازمان‌هاست و گرداننده اصلی آن، انسان‌ها هستند که اگر به درستی درک شوند، ارزش سازمان‌ها را چند برابر می‌کنند. به همین دلیل توجه به برنامه‌ریزی و مدیریت منابع انسانی در سازمان‌ها امروزه بیش از گذشته حائز اهمیت است، چرا که رشد و توسعه جوامع در کنار فشارهای محیطی و اجتماعی سطح رویکردها و ادراک‌های منابع انسانی را تغییر داده است و باعث شده تضادها و تعارض‌ها در حیطه‌های شغلی و وظیفه‌ای افزایش یابد (مهدی بیگی و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۴۹).

توجه به اینکه که نیروی انسانی به‌عنوان اصلی‌ترین، بزرگ‌ترین و با ارزش‌ترین سرمایه هر سازمان و اجتماع است، می‌تواند به اهمیت دادن به رویکردها و انتظارات منابع انسانی منجر شود، چراکه بدون هویت معنایی انسان‌ها در عرصه‌های وظیفه‌ای، گروه، سازمان و اجتماع معنا پیدا نمی‌کند (رجبی و شیرازیان، ۱۳۹۶: ۱۰۸).

در واقع هویت معنایی انسان‌ها از بعد شغلی، هویتی مبتنی بر کار راه حرفه‌ای است که هر فرد بسته، به نوع انگیزه‌های شغلی و حرفه‌ای که دارد، آن را تعریف می‌نماید و باعث می‌شود تا کارکردهای منسجم‌تری از عملکردهای مسئولانه را در این مسیر از خود نشان دهد (شیخ‌اسماعیلی و حزب‌وی، ۱۳۹۵).

در نگرش نوین رویکردهای منابع انسانی در طراحی و توسعه کارکردهای رفتاری، مدیریت کار راه حرفه‌ای، ابزاری برای اجرای برنامه‌های توسعه منابع انسانی است که هدف عمده آن ایجاد تعادل بین نیازهای فردی، سازمانی و اجتماعی است تا فرد به عنوان ایفا کننده نقش دچار سرخوردگی و بحران هویت نشود و نقش اثربخش‌تری از انجام وظایف را به اجرا در آورد (لی و لی^۱، ۲۰۱۸).

در این بین برخی از مشاغل و حرفه‌ها نسبت به سایر حرفه‌های دیگر، دارای مسئولیت بیشتری از منظر پاسخگویی هستند که این موضوع می‌تواند ضمن کاهش اثربخش کار راه حرفه‌ای حسابرسان باعث بحران‌های هویتی در آنان گردد، بحران‌هایی که حسابرسان را دچار تنش و فرسایش شغلی می‌نماید و باعث افزایش سرخوردگی‌های اجتماعی در آن‌ها می‌گردد (نهمی و همکاران^۲، ۲۰۱۹).

حسابرسان برای ارائه مناسب خدمات حرفه ای خود، علاوه بر برخورداری از دانش و مهارت لازم و آموزش مستمر و آراستگی به فضایل اخلاقی، باید در کمال سلامت جسمانی و روانی و با انگیزه قوی و سرشار از اشتیاق و علاقه شغلی، نقش

آفرینی نمایند. اما همواره تنش و فشارهای در حرفه حسابرسی، در کنار لایه‌های فرهنگی متناقض و وجود عوامل اجتماعی متعدد باعث می‌شود تا حسابرسان دچار فرسایش شوند (پلنت و همکاران^۳، ۲۰۱۷).

فرسایشی که در حیطه‌های جزئی‌تر باعث فرسودگی شغلی و در ابعاد کلان‌تر به الیناسیون رفتاری شناخته می‌شود. در واقع فرسایش، یک حالت روانشناختی و جزئی‌نگرتر مبتنی بر رویکردهای فرد در محیط کاری است که از راهبردهای ناکارآمد مقابله‌ای در برابر فشارها و تنش‌های درون شغلی در حرفه حسابرسی ایجاد می‌شود. این سندرم پس از یک دوره تجربه عوامل تنش‌زای هیجانی و به تدریج ایجاد می‌شود و بر کیفیت کار حسابرسان تأثیر می‌گذارد (پژوسکوویچ و همکاران^۴، ۲۰۱۱).

در حالی که الیناسیون رفتاری که یک حوزه فلسفی در منابع انسانی است، مبتنی بر فشارها و تنش‌های اجتماعی و کلان‌نگری است که باعث می‌شود فرد به طور کلی هویت بحرانی را تجربه کند. به عبارت دیگر الیناسیون رفتاری در حسابرسان اشاره به فاصله بین آن چیزی که فرد انتظار دارد تا چیزی را که تجربه می‌کند. انتظاراتی که نه الزاما شغلی بلکه می‌تواند ناشی از ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی حرفه در سطح جامعه باشد و باعث ایجاد انگیزه و علاقه در حرفه حسابرسی گردد (مک‌لاچلان^۵، ۱۹۸۹).

فقدان این انتظارات، ارزش‌های رفتاری در حرفه حسابرسی را از حالت تعادل خارج کرده و باعث ایجاد عدم انسجام بین ادراک و سطح انتظارات فرد می‌شود و براین مبنای باعث افزایش سطح الیناسیون رفتاری در کار راه شغلی حسابرسان می‌گردد. هگل را می‌توان نخستین اندیشمندی به شمار آورد که به صورت جدی به بحثی فلسفی و گسترده درباره مفهوم الیناسیون شغلی پرداخته و آن را از منظر فلسفی مورد بحث و بررسی قرار داده است. اما الیناسیون از منظر محتوای اجتماعی هر حرفه، بیشتر جنبه استعاره‌ای دارد که به معنای سقوط اصول و عدم تعادل بین رویه‌های کاری با ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی تعبیر می‌شود (آمارات و همکاران^۶، ۲۰۱۸).

تعاریف مختلفی از الیناسیون ارائه شده است، اما در یک تعریف ساده الیناسیون عبارت است از اینکه، انسان خود واقعی‌اش را احساس نکند و از نظر ذهنی، تبدیل به چیزی شود که خودش نیست. به عبارت دیگر الیناسیون رفتاری به معنای باورهای ذهنی است که در فرد نوعی تناقض بین واقعیت‌های

3. Plant et al
4. Pejuskovic et al
5. Mclachlan
6. Amarat et al

1. Le & Le
2. Nehme et al

رفتاری در کار راهه حرفه‌ای حساب‌رسان دیوان محاسبات کدامند. در ادامه پژوهش در بخش دوم این پژوهش با بررسی مبانی نظری و تئوریک مرتبط به ماهیت پژوهش تلاش دارد تا به انسجام نظری در این رابطه کمک نماید و پشتوانه نظری را برای تحلیل‌های تجربی پژوهش محیا نماید. در بخش سوم، این پژوهش تلاش می‌کند تا با ارائه روش‌شناسی پژوهش و جامعه هدف، به انسجام تحلیلی در بخش چهارم کمک نماید.

در بخش چهارم در گام اول یافته‌های مبتنی بر مصاحبه‌ها در قالب مراحل کدگذاری ارائه می‌شود و در گام دوم تحلیل یافته‌های گروه کانونی در قالب تحلیل‌های سیستمی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرند تا در نهایت در بخش آخر بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهاد‌های پژوهش مطرح شوند.

مبانی نظری

الیناسیون رفتاری

مقوله الیناسیون رفتاری یا پدیده از خود بیگانگی هویتی یکی از موضوع‌های مورد توجه فلاسفه و اندیشمندان دوره معاصر می‌باشد. اندیشمندانی چون هگل، مارکس، مارکوزه و آدورنو از جمله افرادی هستند که از منظر فلسفی، الیناسیون را مورد بررسی قرار داده‌اند. اما با رشد و توسعه علوم انسانی، مفهوم الیناسیون از محتوا و قالب صرفاً فلسفی خارج شد و با ترکیب در عرصه‌ها و سایر حوزه‌های علوم انسانی شکل جدیدتری از مفاهیم رفتاری مبتنی بر الیناسیون را مورد بررسی قرار داد. الیناسیون رفتاری نوعی مفهوم از خود بیگانگی در محتوا و چارچوب‌های تعریف شده شغلی است که به انفصال فرد از خود و جامعه و حرفه اشاره دارد. در واقع الیناسیون رفتاری نوعی دل‌سردی و بی‌اعتنایی افراد و گروه‌های مختلف اجتماعی تحت تأثیر بیگانگی است که باعث ایجاد شکنندگی در ساختار اجتماعی شده و اعضای شبکه اجتماعی نسبت به فرایندهای اجتماعی بدبین و دچار بیماری ناامیدی نسبت به آینده و انزوای اجتماعی به دور از هرگونه ارتباط اجتماعی می‌شوند (گودرزوندچگینی و همکاران، ۱۳۹۳).

لذا فردی که نسبت به جامعه به طور عام و نظام اجتماعی فرهنگی به طور خاص احساس خصومت می‌کند، احتمال دارد که بیشتر در الیناسیون رفتار حرفه‌ای درگیر شود و در تحت این شرایط رخوت را در قالب بحران بی‌هویتی تجربه نماید. در بروز بیگانگی نیز مانند سایر مسائل اجتماعی عللی مؤثر می‌باشد.

اینکه چه عواملی باعث ایجاد الیناسیون رفتاری در افراد یک جامعه می‌شود، مبتنی بر دیدگاه‌های مختلفی است. گروهی از اندیشمندان علل این مسئله را عوامل اجتماعی در ساخت و شکل‌گیری یک حرفه تعریف می‌کنند (چیابورا و

عینی با واقعیت‌های اجتماعی، فرهنگی و ساختاری ایجاد می‌کند و فرد را بحران هویتی منجر می‌نماید. گرچه شاید بتوان الیناسیون رفتاری در حساب‌رسانی را نیز از منظر فلسفی مورد بررسی قرار داد، اما از منظر استانداردها نیز محرک‌هایی همچون استانداردهای الزام‌آور نیز باعث شده است تا این حرفه نیز با بحران‌های بی‌هویتی مواجه شود. در واقع طبق آمار سازمان بین‌المللی کار^۷ (ILO) (۲۰۱۱)، مشاغل همچون حساب‌رسانی در کنار سایر مشاغل همچون وکلا، مدیران و ... به عنوان یکی از مشاغل پرفشار و پرمسئولیتی است که طبق پژوهش‌های تومرز و دالک^۸ (۲۰۱۳)؛ فدی و همکاران^۹ (۲۰۱۶) و کرسی و باباداج^{۱۰} (۲۰۱۹) به عنوان مشاغل یاد می‌شوند که دارای بحران‌های شغلی در مراحل مختلف کارراهه شغلی می‌باشند. هرچند این پژوهش‌ها علت بروز آن را الزاماً وجود عوامل شناختی و یا کار تلقی می‌کنند، اما در عین حال واژه ناشناخته الیناسیون را برای توصیف ویژگی‌ها و علل بروز آن به کار می‌گیرند که فراتر از ویژگی‌های شغلی صرف می‌باشد.

هرچند محققان مختلفی همچون گوریتزکی و میسینر^{۱۱} (۲۰۱۹)، وجود این بحران‌های را گذرا تعبیر کرده‌اند، اما در عین حال آمارهای رسمی از سازمان‌های بین‌المللی نشان می‌دهد وجود واژه‌هایی مثل کاروشی^{۱۲} (مرگ بر اثر کار زیاد/ اصطلاح اعتیاد شغلی)؛ افسردگی شغلی^{۱۳}؛ بازنشستگی عاطفی^{۱۴} و ... نشان از اهمیت واکاوی در الیناسیون رفتاری در مشاغل همچون حرفه حساب‌رسانی دارد. لذا باتوجه به نو بودن مفهوم الیناسیون رفتاری در حرفه حساب‌رسانی و عدم وجود تئوری‌های منسجم و مرتبط به این عرصه، این پژوهش تلاش دارد تا با اتکا به تحلیل کیفی/تعاملی، ضمن شناسایی تأثیرگذارترین علل ایجاد الیناسیون رفتاری کار راهه حرفه‌ای حساب‌رسان، در قالب مدلی سیستمی، محرک‌ها و پیامدهای وجود این تعارض ساختاریافته در حرفه حساب‌رسانی به خصوص حساب‌رسانی دولتی را مورد واکاوی قرار دهد. توجه به این عرصه از منظر پژوهشی می‌تواند به پویایی بیشتر شناخت محتوایی از حرفه حساب‌رسانی توسط سازمان‌ها و نهادهای تدوین‌کننده استراتژی‌های منابع انسانی در حرفه حساب‌رسانی گردد و به ارتقای سطح کارکردهای اثربخشی عملکردی و رفتاری حساب‌رسان در این عرصه کمک نماید. لذا این پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که تأثیرگذارترین علل ایجاد الیناسیون

7. International Labour Organization

8. Tummers & Dulk

9. Fedi et al

10. Kerse & Babadag

11. Goretzki & Messner

12. Karōshi

13. Job Depression

14. Emotional Retirement

همکاران^{۱۵}، (۲۰۱۳)، در حالی که گروهی دیگر از اندیشمندان همچون کرسی و بابداج^{۱۶} (۲۰۱۹)؛ نایر و وهورا^{۱۷} (۲۰۱۲) و (۲۰۱۰)، علل فرهنگی الیناسیون رفتاری را مورد بررسی قرار می‌دهند. در واقع به دلیل پیچیدگی‌های ذاتی جوامع و فرهنگ‌های حاکم بر ساختارهای اجتماعی و حرفه‌ای، تعریف بیان مؤلفه‌ها و معیارهای ایجاد کننده الیناسیون رفتاری تا حد زیادی امکان‌پذیر نیست، چراکه هم از منظر ساختار پیچیده تعریف شغل در اجتماع با ویژگی‌های فرهنگ تناقض وجود دارد و هم از منظر فردی تفاوت‌های ادراکی در تعریف محتوای شغل برای افراد ایجاد می‌شود (غفوری کله و محسنی تبریزی، ۱۳۹۷).

امروزه به دلیل بروز پدیده بیگانگی از کار، فرآیند رفتاری و عملکردی حرفه‌ای دچار اشکال شده و این پدیده باعث شده است تا کارکردهای واقعی عملکردی در جامعه به یک بحران یا نابهنجاری فرهنگی تبدیل شود. در واقع الیناسیون رفتاری را می‌توان نوعی سندروم بی‌تفاوتی و بی‌زاری از حرفه تعریف نمود که همراه با نوعی نگرش منفی نسبت به جامعه و ساختاری شکل‌گیری یک حرفه می‌باشد و باعث می‌گردد فرد در بحران بی‌هویتی یا از خودبیگانگی اجتماعی و فرهنگی فرو رود.

از طرف دیگر کومار^{۱۸} (۲۰۱۰)، الیناسیون رفتاری در مشاغل را یک عامل فردی تلقی نمی‌کند و آن را ثمره ساختاری پیچیده و در هم تنیده از کارکردهای مدیریتی تا کارکردهای اجتماعی می‌داند که باعث برهم خوردن تعادل و ایجاد تضاد در روابط اجتماعی در سطح فردی می‌گردد.

کار راه مسیر حرفه‌ای

کار راه حرفه‌ای به عنوان استعاره نردبان رو به بالا اصطلاحی است که از کاربرهای حمل سنگ در معادن و نیز نعل اسب گرفته شده است (فرهی و همکاران، ۱۳۹۸).

کارراه با دقت بسیار به گونه‌ای برگردان فارسی شده که هجای اول آن در زبان فارسی و لاتین یکی است (مهرداد، ۱۳۸۵).

بسیاری بر این در تعبیر این واژه بر این تصور هستند که "کار راه" به معنای پیشرفت در حرفه و سازمان است، اما با اتکا به مفاهیم تخصصی و تعاریف عملیاتی پژوهشگرانی همچون درایز^{۱۹} (۲۰۱۰)؛ هیندی و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۳) و کاریتی و همکاران^{۲۱} (۲۰۱۳)، کار راه را مفهومی مبتنی بر

سیر تحول در طول دوره تصدی در یک حرفه تعریف نمود. مسیری که اگر با ادراک فردی و ادراک حرفه‌ای و اجتماعی همسو نباشد می‌تواند به شدت باعث تقلیل انگیزه و سطح رضایت فردی گردد. کار راه حرفه‌ای مثبت به عنوان الگویی از تجارب مربوط به کار که بین مسیر زندگی فردی و اجتماعی یک شخص و مسیر حرفه‌ای و وظیفه‌ای تعادل برقرار می‌نماید و باعث می‌شود فرد رضایت ادراکی و محتوایی مناسبی از تصدی شغل خود داشته باشد (جفری و گرینهاوس^{۲۲}، ۱۹۹۷).

کار راه مسیر حرفه‌ای را می‌توان از دو منظر عملی و نظری مورد بررسی قرار داد. از منظر عملی توصیف عینی توالی، تسلسل و ترادف حرفه در دوره زندگی کاری فرد است همچون برابری ارتقا، عدالت حقوق و مزایا، تعادل در ارتباطات حرفه‌ای و ... و جنبه نظری زندگی حرفه‌ای توصیف ذهنی یا برداشت ذهنی فرد از حرفه و پیشرفت (تعادل کار و زندگی، چالشی بودن شغل، ...) تشریح می‌شود. در این میان، ذهنیت فرد که منشعب از ادراکات اوست، شکل دهنده موفقیت و جایگاه اجتماعی بیرونی فرد است (درایز، ۲۰۱۰).

موفقیت بیرونی در شغل، بیانگر ادراک فرد از موفقیت ذهنی است و بستگی به حمایت‌های ساختاری، فرهنگی و اجتماعی و حتی خانوادگی دارد (کسیک و اولیر-مالاتیئر^{۲۳}، ۲۰۱۹).

الیناسیون شناخت اجتماعی در کار راه حرفه‌ای

نظریه الیناسیون شناخت اجتماعی در راستای رویکرد ایجاد بحران هویت شغلی و نقطه مقابل فرسودگی، مبتنی بر ابعاد کلانی همچون ابعاد اجتماعی و ارزش‌های فرهنگی است که نشئت گرفته از نظریه شناخت اجتماعی بندورا بوده است و پیامد ادغام نظریه شناخت اجتماعی بندورا در نظریه‌های قلمرومحور^{۲۴} مقاصدشغلی، عملکردشغلی و تعارض شغلی است (بل‌حسن و شانی^{۲۵}، ۲۰۱۳).

این نظریه با تأکید بر عوامل شناختی و زمینه‌ای در ابعاد اجتماعی و فرهنگی، به دنبال ترسیم شبکه‌ای از ارتباطات بین افراد نسبت به شغل، اجتماع و خانواده بوده (لیگوری و همکاران^{۲۶}، ۲۰۱۸)، تا ارتباط متقابل بین عوامل فردی، رفتاری و محیطی را در طول مسیر کار راه حرفه‌ای تبیین نماید (لنت و براون^{۲۷}، ۲۰۱۳).

طبق این نظریه عوامل فردی، اجتماعی و فرهنگی عناصر

22. Jeffrey & Greenhaus

23. Kossek & Ollier-Malaterre

24. Domain-Specific Theories

25. Belhassen & Shani

26. Liguori et al

27. Lent & Brown

15. Chiaburu et al

16. Kerse & Babadag

17. Nair & Vohra

18. Kumar

19. Dratz

20. Hindi et al

21. Carette et al

عملکرد حساب‌رسان: پویایی یا ثبات رفتاری حساب‌رسان" انجام دادند. هدف این پژوهش شناسایی ابعاد تأثیرگذار بر رفتار حساب‌رسان در طول کار راهه حرفه‌ای می‌باشد. ابزار پژوهش پرسش‌نامه بود و جامعه هدف ۲۸۸ نفر از حساب‌رسان مؤسسه‌های بزرگ در کشور کانادا بودند. در این پژوهش به منظور جمع‌آوری داده‌های پژوهش از پرسش‌نامه استفاده شد و نتایج نشان داد، ابعاد فرهنگی، اجتماعی، فردی و رقابتی به طور کلی نقش قابل توجهی در افزایش سطح پویایی رفتارهای حرفه‌ای حساب‌رسان در طول کار راهه حرفه‌ای آنان دارد، به طوری که حمایت‌های اجتماعی از استقلال حرفه‌ای حساب‌رسان می‌تواند به ارتقای سطح کارکردهای کار راهه حرفه‌ای حساب‌رسان در ایجاد تعادل بین نقش‌های اجتماعی و حرفه‌ای و کنترل تعارض‌های بین نقش‌های بسیار مؤثر و حائز اهمیت است.

کرسبی و باباداغ^{۲۹} (۲۰۱۹)، پژوهشی تحت عنوان "مسیر کارراهه شغلی مبتنی بر قلدری سازمانی عاملی برای الیناسیون رفتاری در محیط کار" انجام دادند. این پژوهش در بازه زمانی ۶ ماه و با مشارکت ۲۴۰ نفر از اساتید دانشگاه در کشور ترکیه انجام شد. ابزار پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها پرسش‌نامه بود و از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) برای برازش مدل و آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده نمود. نتایج نشان داد، محیط کاری مبتنی بر قلدری‌های رفتاری و ساختاری باعث شده تا عملکردهای رفتاری توأم با تعارض‌های ایجاد شده در ایفای نقش گردد و باعث افزایش سطح الیناسیون رفتار در افراد گردد.

پلنت و همکاران^{۳۰} (۲۰۱۷)، پژوهشی تحت عنوان "توسعه کار راهه حرفه‌ای حساب‌رسان" انجام دادند. هدف این پژوهش، شناسایی عوامل تعیین‌کننده در کار راهه حساب‌رسان داخلی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار کشور آفریقای جنوبی بود. برای گردآوری اطلاعات از طریق بحث و تبادل نظر در گروه‌های کانونی و مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته از ۶۵ حساب‌رسان داخلی در آفریقای جنوبی درباره تجربیاتشان در زمینه عوامل تعیین‌کننده موفقیت در کار راهه حساب‌رسان داخلی، استفاده شد. نتایج تحلیل مصاحبه‌ها در قالب گروه‌های کانونی نشان داد، محیط یادگیری، حمایت مدیریت، تعهد حساب‌رسان داخلی تازه کار (نگرش و انگیزش برای یادگیری) و برنامه‌های مرتبط، ساختارمند و مؤثر یادگیری در محیط کار جزء تأثیرگذارترین علل توسعه کار راهه حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی می‌باشد.

ایورت و ترومبلی^{۳۱} (۲۰۱۴)، پژوهشی در مورد نقش اخلاقیات در حرفه حساب‌رسان انجام داد. این پژوهش که بر اساس روش تحقیق پژوهش‌های دیالکتیکی و تعاملی به

مهمی از فرسایش رفتاری فرد را در مسیر کار راهه حرفه‌ای تشکیل می‌دهند که شناخت آن‌ها می‌تواند به ایجاد تعادل و کنترل تعارض‌ها در نقش عاملیت فرد به عنوان ایفا کننده نقش‌های مختلف چه در باب وظیفه‌ای و چه در باب اجتماعی و خانوادگی و حتی فردی کمک نماید. بندورا در تشریح الیناسیون شناخت اجتماعی در کار راهه حرفه‌ای با ترکیب رویکردهای جزئی‌نگر و کلان‌نگر تلاش نموده است تا فهم قابل توجه‌تری از معنای الیناسیون یا بحران بیگانگی شغلی ارائه دهد. بندورا از دو مفهوم خودکارآمدی موقعیت‌گرا و خودکارآمدی کلی‌نگر تلاش نمود تا فهم الیناسیون شناخت اجتماعی در کار راهه حرفه‌ای را بسط دهد. به طوری که خودکارآمدی کلی‌نگر را متغیر درون فردی (شخصیتی) و خودکارآمدی موقعیت‌گرا را یک بُعد انگیزشی شناخت اجتماعی در نظر می‌گیرد. بر اساس این نظریه، نظریه موقعیت‌گرای خودکارآمدی متشکل از باورهای فرد است، دائم در حال تغییر بوده و تعامل پایداری با منابع فردی (خودکارآمدی کلی)، منابع محیطی (اجتماعی/فرهنگی) و عوامل رفتاری دارد (لیگوری و همکاران، ۲۰۱۸).

در حالی که خودکارآمدی به قضاوت درباره توانایی فرد برای انجام رفتار (عمل) در زمینه‌ای خاص اشاره دارد، پیامدهای مورد انتظار بر نتایج پیش‌بینی شده آن رفتار (عمل) توجه کرده و مدعی است که افراد زمانی به تدوین اهداف‌شان پرداخته و نسبت به آن متعهد می‌شوند که انتظار دریافت پیامدی مطلوب داشته باشند. علاوه بر این، در صورت وجود خودکارآمدی بالا و پیامدهای مورد انتظار مطلوب، افراد تشویق می‌شوند که اهداف خود را در جهت رشد و توسعه در آن زمینه تبیین کنند (داهلینگ و همکاران^{۳۲}، ۲۰۱۳).

نظریه شناخت اجتماعی در باره ایجاد الیناسیون در کار راهه حرفه‌ای اذعان می‌کند که خودکارآمدی هم در پیامدهای مورد انتظار فردی و اجتماعی و هم بر مقاصد فردی و اجتماعی/فرهنگی تأثیر می‌گذارد؛ به این معنا که هرچه خودکارآمدی بالاتر باشد، پیامدهای مورد انتظار و مقاصد افزایش خواهد یافت. براساس این نظریه، پیامدهای مورد انتظار و خودکارآمدی به یکدیگر وابسته‌اند و عوامل فردی و اجتماعی/فرهنگی در صورت وجود خودکارآمدی‌های کلی منفی به طور غیرمستقیم، باعث ایجاد الیناسیون‌های رفتاری در مسیر کار راهه حرفه‌ای فرد می‌شود.

پیشینه پژوهش

نهمی و همکاران (۲۰۱۹)، پژوهشی تحت عنوان "بررسی

واسطه مصاحبه با متخصصان در حرفه حسابرسی داخلی انجام شد، نشان داد، اولویت حسابرسان داخلی در افزایش سطح معیارهایی همچون تعهد و رضایت شغلی، ارتقای سطح ارزش‌های رفتاری و احترام به چارچوب‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی در شرکت‌ها می‌باشد تا از این طریق ارزش‌های متناقض باعث تخریب وجه و شخصیت این حرفه در سطح جامعه گردد.

گوتتری و آمبروس^{۳۱} (۲۰۱۲)، پژوهشی تحت عنوان "فرسودگی شغلی در حسابداری بخش عمومی" انجام دادند. نتایج تحلیل‌ها نشان دادند که جنس حسابداران بخش عمومی، در اثر تفاوت‌های موجود در رضایت شغلی و دستاوردهای شغلی آنان، باعث شده است که مسخ شخصیت در بین کارکنان مرد و کاهش کفایت شخصی در بین کارکنان زن شدیدتر باشد.

در پژوهش‌های داخلی نیز ولیان و همکاران (۱۳۹۸)، پژوهشی تحت عنوان "توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی" انجام دادند. در این پژوهش از تحلیل داده بنیاد به منظور توسعه مدل کارراهه حرفه‌ای حسابرسان داخلی استفاده شد. در این پژوهش ۱۵ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت به عنوان اعضای جامعه هدف مشارکت داشتند که از طریق نمونه‌گیری نظری انتخاب شده بودند. نتایج مدل ارائه شده ۷ طبقه مفهومی شامل پایبندی به ارزش‌های اخلاقی، محیط یادگیری، تعهد سازمانی، حمایت مدیریت، تعهد حرفه‌ای، پویایی کمیته‌های حسابرسی و آموزش در قالب ۲۱ طبقه فرعی نشان داد.

پورعزت و همکاران (۱۳۹۷)، پژوهشی تحت عنوان "بررسی داستان‌های مسیرشغلی با رویکرد تحلیل روایت (ساختاری و محتوایی)" انجام دادند. در این پژوهش سعی شد ابتدا مبانی نظری روش‌های تحقیق روایی در علوم اجتماعی مورد بررسی قرار گیرد و سپس با اتخاذ روش تحقیق مناسب، داستان مسیرشغلی با رویکرد تحلیل روایت (ساختاری و محتوایی) مورد بررسی قرار گیرد. تحلیل ساختاری و محتوایی مسیرشغلی افراد حاکی از آن است که می‌توان ۴ گونه داستانی، شامل صعود، فراز و نشیب، بی‌تفاوتی و افول را در داستان‌های مسیرشغلی مشارکت‌کنندگان شناسایی کرد. به علاوه مضامین روابط میان فردی، کنترل، آمادگی مقابله، جایگاه شغلی و آسیب روانی نیز از مهمترین مضامینی است که در داستان مسیرشغلی مشارکت‌کنندگان تکرار شده است. نتایج نشان داد روش‌های روایی به فهم معنایی افراد از تجربه مسیرشغلی شان کمک کرده و امکان تغییر یا بهبود آن را نیز فراهم می‌آورد.

راچی‌زاده و زنگی‌آبادی (۱۳۹۴)، پژوهشی تحت عنوان فرسودگی شغلی و عوامل جمعیت‌شناختی مرتبط با آن در بین حسابداران شاغل در شرکت‌های دولتی انجام دادند. هدف پژوهش حاضر تعیین شدت ابعاد مختلف فرسودگی شغلی و ارتباط آن‌ها با ویژگی‌های جمعیت‌شناختی در بین حسابداران بود. از حسابداران شاغل در شرکت‌های دولتی شهرستان کرمان در نیمه اول سال ۱۳۹۳ تعداد ۹۵ نفر از طریق نمونه‌گیری در دسترس، انتخاب شدند. ابزار اندازه‌گیری، فرم ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و پرسش‌نامه استاندارد ماسلاچ بود. نتایج نشان داد که بیشترین تعداد حسابداران، به خستگی عاطفی و مسخ شخصیت با شدت کم یا متوسط ولی کاهش کفایت شخصی شدید یا متوسط دچارند. خستگی عاطفی در مردان و گروه سنی بالاتر، مسخ شخصیت در بین حسابداران متأهل و مرد و کاهش کفایت شخصی در بین رؤسای حسابداری، دارندگان تحصیلات بالاتر، دانش‌آموختگان رشته حسابداری، متأهلین و مردان شدیدتر است. بین سابقه خدمت با هیچ یک از ابعاد سه‌گانه فرسودگی شغلی ارتباط آماری معناداری مشاهده نشد.

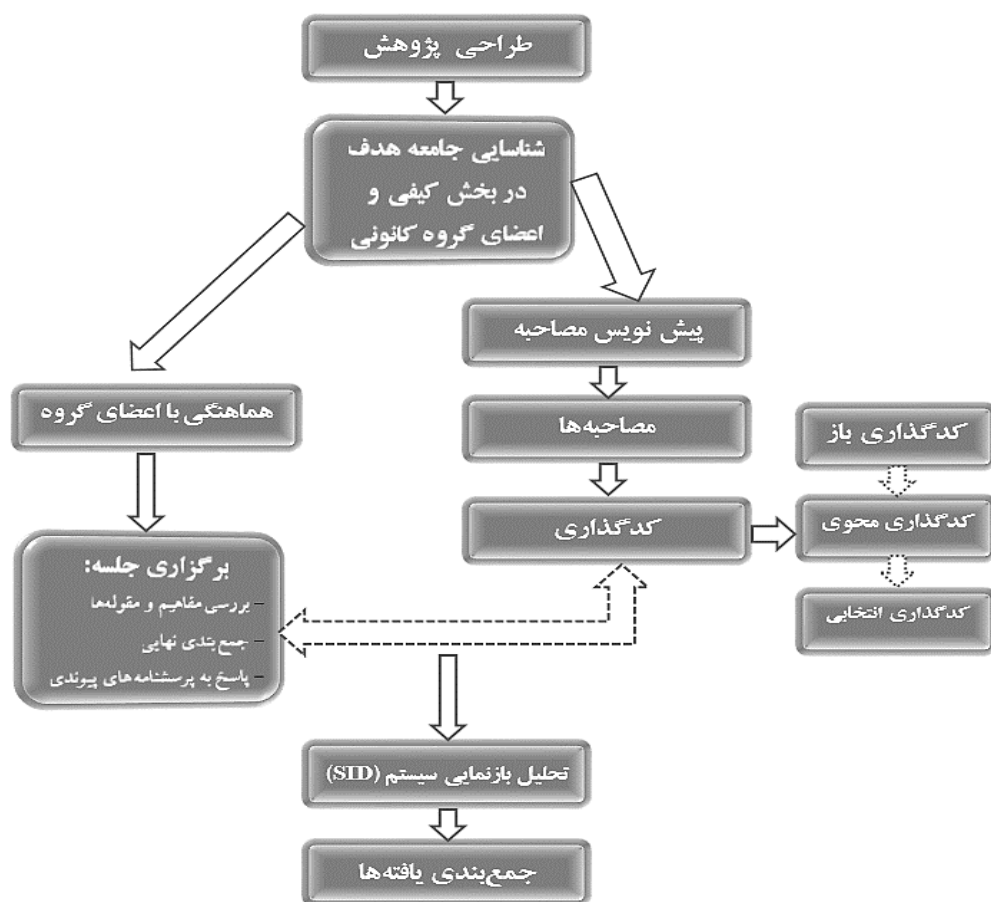
روش پژوهش

روش شناسی این پژوهش، از منظر نوع داده، دو فازی مبتنی بر تحلیل کیفی/تعاملی (IQA) با مشارکت اعضای پانل و حسابرسان دیوان محاسبات می‌باشد که به دنبال شناخت علل ایجاد الیناسیون رفتاری حسابرسان دیوان محاسبات و بازنمایی آن در قالب تحلیل‌های پیوندی می‌باشد. رویکرد پژوهش استقرایی/قیاسی است، چراکه از طریق تمرکز بر مصاحبه با خبرگان حسابداری و مدیریت مالی در عرصه دانشگاهی در بخش کیفی و امتیازبندی گروه‌های کانونی (گروهی از حسابرسان دیوان محاسبات که سابقه بیش از ۵ سال داشتند) در بخش تعاملی به دنبال شناخت مفهوم پدیده موردنظر می‌باشد. این پژوهش در فاز اول از طریق تحلیل کیفی تعاملی براساس نظریه زمینه‌ای^{۳۲}، مؤلفه‌ها و مقوله‌ها را شناسایی نمود و سپس در قالب گروه‌های کانونی اقدام به بسط و تبیین تئوریک علل ایجاد الیناسیون رفتاری حسابرسان دیوان محاسبات نمود. از طرف دیگر از منظر نتیجه این پژوهش جزء پژوهش‌های اکتشافی محسوب می‌شود، زیرا مفاهیم مرتبط به این حوزه حداقل در حیطه‌های رفتار حرفه‌ای مشاغل به خصوص حسابرسی منسجم و توسعه یافته نیست و این پژوهش به دنبال ایجاد شناخت علل ایجاد کننده الیناسیون رفتاری در قالب مدلی مبتنی بر واقعیت‌های عملکردی رفتاری

شونده گلنیر^{۳۳} (۱۹۹۲)، برای شناسایی مؤلفه‌ها و مقوله‌های علل ایجاد الیناسیون رفتاری حسابرسان دیوان محاسبات استفاده شد. در واقع این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا براساس سه مرحله کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سؤالات باز را از مصاحبه‌شوندگان بپرسد و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. باید توجه داشت، رویکرد نوظخته در نظریه زمینه‌ای مستلزم مقوله‌بندی تطبیقی ثابت است که در آن صرفاً به توصیف مقوله‌ها پرداخته نمی‌شود و مقوله‌ها با رویدادها و رویدادها با هم مقایسه می‌شوند و کمی متفاوت از نظریه زمینه‌ای اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸)، که مبتنی بر مدل پارادایمی است می‌باشد. از طرف دیگر، در بخش دوم تحلیل یعنی بخش تعاملی، از مشارکت‌کنندگان خواسته می‌شود تا در قالب گروه‌های کانونی مقوله‌ها و مؤلفه‌ها را براساس مفاهیم و تجارب شغلی از طریق پرسش‌نامه‌های پیوندی که نمونه‌ای از آن در زیر آورده شده است، امتیازبندی

حسابرسان دیوان محاسبات می‌باشد تا از این طریق با کنترل بحران‌های شغلی به توسعه ارزش‌های رفتاری حسابرسان منجر شود. به عبارت دیگر، استفاده از روش تحلیل داده بنیاد در این گونه از پژوهش‌ها که مبانی نظری منسجمی در مورد آن وجود ندارد، به پژوهشگر این امکان را می‌دهد تا مباحث تئوریک و مفهومی بیشتری ایجاد نماید و به درک نظری بیشتر در مورد آن موضوع خاص همچون شناخت علل ایجاد کننده الیناسیون رفتاری حسابرسان دیوان محاسبات منجر شود و نظریه جدیدی در رابطه با این مفهوم تا حدی مبتنی بر فلسفه‌های اخلاقی، رفتاری و فرهنگی ایجاد گردد. به عبارت دیگر، نظریه جدید، نه بر مبانی نظر شخصی پژوهشگر، که در واقع براساس داده‌های گردآوری شده از محیط واقعی و در شرایط واقعی تدوین می‌شود (شکل ۱).

تحلیل کیفی تعاملی (IAQ) رویکردی ساخت‌گرا است، چراکه مبتنی بر ذهنیت واقع‌گرایانه مصاحبه‌شوندگان براساس نظریه زمینه‌ای و تحلیل گروه کانونی است. براساس این تحلیل که پوششی ترکیبی از پژوهش کیفی و کمی است از نظریه زمینه‌ای براساس رویکرد نوظخته (Emerging) یا ظاهر



شکل ۱. روش شناسایی پژوهش

نمایند (جدول ۱).

تا براساس آن شناخت پیوندهای درونی^{۳۴} (ART) مؤلفه‌های پژوهش براساس تحلیل گروه کانونی که در متن جامعه هدف مورد نظر می‌باشند، حاصل شود و نموداری براساس بازنمایی سیستمی تأثیرگذاری (SI) ایجاد شود. لذا سؤال‌های پژوهش (که متفاوت از سؤال‌های مصاحبه می‌باشد) عبارتند از:

- سؤال پژوهش در بخش کیفی: علل ایجاد کننده الیناسیون رفتار حسابرسان دیوان محاسبات کدامند؟
- سؤال پژوهش در بخش کمی: محرک‌های سیستمی در ایجاد الیناسیون رفتار حسابرسان دیوان محاسبات کدامند؟
- سؤال پژوهش در بخش کمی: پیامدهای سیستمی در ایجاد الیناسیون رفتار حسابرسان دیوان محاسبات کدامند؟

جامعه پژوهش

در فاز اول براساس اعتقاد اشتراوس و کوربین^{۳۵} (۱۹۹۸)، برای پابندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند "برای حداکثر کردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات" استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله براساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافت شود.

بر این مینا ابتدا محققان براساس فهرست نمودن معیارهایی، سعی در انتخاب افراد آگاه نمود تا از انحراف و تلف شدن زمان در جریان مصاحبه‌ها جلوگیری شود. این معیارهای عبارتند از:

-انجام پژوهش کیفی در رابطه با حیطه‌های عملکردی و رفتاری حسابرسان دیوان محاسبات،

-دارا بودن تجربه حرفه‌ای در حسابرسی،

-شناخت بر مفاهیم رفتار حرفه‌ای در حسابرسی به خصوص حسابرسان بخش دولتی.

براساس دو معیار فوق ابتدا لیستی از محققان حیطه‌های رفتاری و عملکردی در بین جامعه حسابداران رسمی و اساتید دانشگاه که در دسترس بودند، مشخص گردید که این کار از طریق لینک‌های فردی و جستجو در سایت‌های معتبر علمی و پژوهشی انجام شد. سپس از طریق ایمیل، تماس‌های حضوری یا غیرحضوری تلاش شد تا ضمن توضیحات مرتبط با اهداف پژوهش از آن‌ها خواسته شود تا اولاً در صورت تمایل با این پژوهش مشارکت نمایند و ثانیاً به عنوان افراد مطلع (اصطلاحاً دروازه‌بانان مطلع)، افراد دارای صلاحیت را برای مشارکت در این پژوهش معرفی نمایند که تکنیک مورد استفاده برای انتخاب خبرگان، تکنیک گلوله برفی^{۳۶} بود. از میان افراد انتخاب شده در مرحله اول ۹ نفر مشارکت داشتند که مصاحبه با آنان پس از هماهنگی‌های انجام شده آغاز گردید. در ابتدا براساس نبود معیارهای منسجمی در باب الیناسیون رفتار حرفه‌ای، تلاش گردید تا مصاحبه‌ها به صورت عمیق و کاملاً باز صورت پذیرد تا ابعاد، مفاهیم و مقوله‌های پژوهش ایجاد شود. همزمان با پژوهش و تحلیل کدهای باز، محققان با مشارکت افراد مصاحبه شونده، به خبرگان دیگر معرفی شدند و از آن پس مصاحبه بیشتر به صورت نیمه عمیق صورت پذیرفت تا در مصاحبه ۱۷، نقطه اشباع تئوریک ایجاد گردد. نکته قابل توجه این است که عمق مصاحبه‌ها زیاد و مدت زمانی انجام مصاحبه به دلیل معمولاً ۸۰ تا ۱۲۰ دقیقه به طول انجامید و برهمین اساس کدهای باز ایجاد شده از هر مصاحبه زیاد بودند و این دلیلی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک در مصاحبه ۱۷

جدول ۱. پرسش‌نامه پیوندی علل ایجاد الیناسیون رفتاری حسابرسان دیوان محاسبات

بی‌توجهی به اصالت‌های ارزشی	بی‌توجهی به معنویت	بی‌توجهی به ارزش‌آفرینی حسابرس	فقدان ارزش پاسخگویی	عدم نهادینه‌سازی	
				--	عدم نهادینه‌سازی
			--		فقدان ارزش پاسخگویی
		--			بی‌توجهی به ارزش‌آفرینی حسابرس
	--				بی‌توجهی به معنویت
--					بی‌توجهی به اصالت‌های ارزشی

34. Affinity Relationship Table

35. Strauss & Corbin

36. Snowball or chain sampling

سرخوردگی‌های شغلی و الیناسیون‌های رفتار حرفه‌ای را شناسایی نمایند و ویژگی‌ها و ابعاد آن را مشخص کنند. ابتدا براساس نتایج اولیه بعد از انجام مصاحبه‌ها در قالب جدول ۳ مشخص شد.

همان‌طور که مشاهده می‌شود تعداد ۲۳۵ کدباز در قالب ۱۵۱ مفهوم در تحلیل کیفی نظریه زمینه‌ای ایجاد شد. بر این اساس پس از پایان هر مصاحبه کدگذاری‌ها انجام می‌گرفت و این روند به منظور شناسایی کدهای جدید دوباره در طی روزهای آتی مرور می‌شد که در نهایت پس از مرور و تحلیل کدها در قالب سه مرحله کدگذاری باز، انتخابی و محوری، نتایج در قالب جدول ۴ ارائه گردید.

در ادامه یافته‌های پژوهش در بخش کیفی با استناد به مصاحبه‌های انجام شده تلاش خواهد شد تا شمایی از محتوای تحلیل‌های کدگذاری شده ارائه گردد. همان‌طور که از جدول ۳ مشاهده شد، ۷ طبقه‌بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از: فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری؛ فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای؛ وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز؛ تعارض‌های اجتماعی؛ فقدان تقویت‌های رفتاری؛ فقدان برابری و عدالت و فقدان آموزش‌های شغلی.

فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری

همواره یکی از کارکردهای فرهنگ‌ها در جوامع و توسعه مشاغل، وجود ارزش‌های اخلاق مدارانه در انجام وظایف در حیطه‌های کاری می‌باشد که اگر از طرق مختلف بیان شده باشد و به طور مشهود به افراد منعکس گردد می‌تواند باعث نهادینه شده ارزش‌ها در انجام وظایف شود. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نموده است:

”بسیاری از مشاغل با پشتوانه فرهنگی تلاش می‌نمایند تا ارزش‌های اخلاقی را در شاغلان نهادینه نمایند، درحالی که فقدان این موضوع در حرفه حساب‌برسی همواره باعث شده است تا حتی در تحت وجود پشتوانه‌های اخلاق مدارانه اجتماعی و فرهنگی همچون پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری در این حرفه، باز هم نبود ارزش، باعث ایجاد دل‌سردی و رخوت در حساب‌برس گردد. حساب‌برسان باتوجه به فشارهایی که در طول کار راهه خود متحمل می‌شوند، معمولاً بدلیل نبود ارزش‌های نهادینه شده در ابعاد فرهنگی، به مرور دچار اضمحلال در عملکردها می‌شوند، مثلاً کارکرد بی‌طرفانه خود را از دست می‌دهند و این موضوع می‌تواند باعث کاهش کارکردهای مسئولانه و پاسخگویی حساب‌برس به عنوان نماد ارزشی این حرفه شود.“

هرچند ایجاد ارزش‌های اخلاق‌مدارانه نه به صورت دستوری امکان‌پذیر است و نه به یکباره می‌توان آن را خلق نمود، بلکه این ارزش‌های در کارکردهای کلان خود به مرور

می‌تواند قلمداد شود. قالباً مصاحبه‌ها به صورت رو در رو انجام شد اما به دلیل محدودیت‌هایی همچون مسافت، عدم تطبیق زمانی و ... از نرم‌افزارهای شبکه‌های اجتماعی نیز استفاده گردید. در طول انجام مصاحبه تلاش شد تا اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های مصاحبه‌شوندگان رعایت گردد و محققان تلاش نمودند مسیر به مصاحبه‌شونده ندهند، تا اطمینان و اعتماد آن‌ها برای انجام مصاحبه‌ها جلب گردد.

در فاز دوم، به منظور انجام بخش تعاملی پژوهش، از ۲۰ نفر از حساب‌برسان دیوان محاسبات خواسته شده تا به عنوان اعضای گروه کانونی پس از ارزیابی مؤلفه‌ها و مقوله‌های بخش کیفی و تأیید آن‌ها، اقدام به پاسخ به پرسش‌نامه‌های تحلیل پیوندی تدوین شده نمایند. نکته قابل ذکر این است که از آنجایی که تحلیل پیوندی در بخش تعاملی، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیلی سیستمی در سطوحی از پیوندهای درونی مشخص از مشارکت کنندگان می‌باشد، و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، از نظر حجم نمونه محدود است که پژوهش نرث‌کات و مک‌کوی^{۳۷} (۲۰۰۴)، تأییدی بر این ادعا است. وی در تحلیل‌های تعاملی، جامعه آماری را به دلیل کارکردهای تحلیلی، کوچک معرفی می‌نماید.

معیارهای تأیید پژوهش از منظر مقبولیت و کثرت‌گرایی

پژوهش دو فازی به دلیل اینکه مقوله‌ها و مؤلفه‌ها را با هدف تبیین در بخش تعاملی یا کمی ایجاد می‌نمایند، بدون دقت علمی و ارزیابی مجدد، ارزشی ندارد و مطلوبیت خود را از دست می‌دهد. برای ارزشیابی پژوهش‌های با رویکرد کیفی/تعاملی، به جای معیارهای روایی و پایایی، معیار مقبولیت و کثرت‌گرایی پیشنهاد شده‌اند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۰). جدول ۲ این معیارها را مورد بررسی قرار می‌دهد.

یافته‌های تئوریک

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره علل ایجاد الیناسیون رفتاری حساب‌برسان، و هیچ احتمال قطعی برای شناسایی و محدود ساختن تمامی ویژگی‌های مرتبط با ویژگی‌های رفتاری و عملکردی حساب‌برسان دیوان محاسبات در یک مجموعه مشخص و با مرزبندی‌های شفاف و متمایزکننده بین بحران‌های شغلی و توسعه یافتگی رفتار حرفه‌ای، وجود ندارد. باوجود این، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که مصاحبه‌شوندگان در این مطالعه باتوجه به تشریح ابتدایی محقق درباره موضوع برای آنها، توانستند ادراک مناسبی از

جدول ۲. معیارهای تأیید پژوهش از منظر کیفی/تعاملی

مقبولیت	کثرت‌گرایی
مقبولیت به این معناست که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در خصوص پدیده مورد مطالعه موثق و باورپذیر است. (جنسیک و همکاران ^{۳۸} ، ۱۹۹۴: ۲۱۵).	کثرت‌گرایی راهی برای اعتباردهی است. از آنجا که در هیچ شیوه‌ای مسئله به حد کفایت حل نمی‌شود، از کثرت‌گرایی استفاده می‌شود؛ زیرا هر شیوه از جنبه‌های متفاوتی واقعیت تجربی را بررسی می‌کند. از این رو باید در این زمینه شیوه‌های چندگانه مشاهدات به کار گرفته شود. (همان).
معیارهای مقبولیت	معیارهای کثرت‌گرایی
تناسب ^{۳۹} : آیا یافته‌های پژوهش با تجارب متخصصان حوزه مورد مطالعه و مشارکت‌کنندگان سازگاری و همخوانی دارد؟ به منظور تحقق این معیار یافته‌های پژوهش حاضر پس از ارزیابی و پالایش دو نفر از متخصصان مشارکت‌کننده به تأیید رسید. همچنین نظریه پدیدارنده در اختیار ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و نظر تکمیلی آنان اعمال گردید	کثرت‌گرایی در داده‌ها ^{۴۰} : آیا پشتوانه نظری پژوهش مورد تأیید است؟ باتوجه به تعدد منابع استفاده شده در این پژوهش که همزمان یادداشت‌برداری و بازبینی‌های مکرر براساس مبانی نظری و رفرنس‌های استفاده شده، صورت می‌پذیرفت می‌توان گفت، از این منظر تحقیق مورد تأیید است.
کاربردی بودن یا مفیدبودن ^{۴۱} یافته‌ها: آیا یافته‌های پژوهش بینش جدیدی را فراهم ساخته و کاربردی است؟ در این باره باید گفت که یافته‌های تحقیق حاضر در بعد عملی در زمینه شناخت ایجاد علل الیناسیون رفتار حرفه‌ای حسابرسان به کارکردی از درک این حرفه دست یافته که می‌تواند در پژوهش‌های آتی موردتوجه قرار گیرد.	کثرت‌گرایی در پژوهشگر ^{۴۲} : در این زمینه فرد دیگری (همکار نویسنده) فرآیند را همزمان با محقق پیگیری و ارزیابی کرد و همچنین مدل پدید آمده به تأیید مدیران و خبرگان رسید.
مفاهیم ^{۴۳} : آیا یافته‌های پژوهش، مفهومی قابل بسط برای انجام پژوهش‌های دیگر بوده است؟ مفاهیم ایجاد شده در قالب مقوله‌ها و مؤلفه‌ها به خوبی توانسته به ایجاد یک محمل در باب رفتارهایی که باید کنترل شوند، تبدیل گردد.	کثرت‌گرایی در تئوری ^{۴۴} : نظر ارزیاب‌کننده‌گان در این بخش این بود که در این پژوهش به دلیل مصاحبه با افراد نخبه، می‌توان باتوجه به سطح علمی این اساتید در زمینه حسابداری و مدیریت، بیان نمود، از منظر شناخت تئوری‌ها توسط مصاحبه‌شوندگان، تحقیق کاملاً اغنا بوده است.
استناد به یادداشت‌ها ^{۴۵} : از آنجا که هر پژوهشگری در فرآیند تحلیل یافته‌ها نمی‌تواند تمام مباحث‌ها، نظرها، بینش‌ها و گفته‌ها را در ذهن نگه دارد، استفاده از یادداشت‌ها ضرورت می‌یابد. در این زمینه، پژوهشگران تلاش کردند در بخش‌های مختلف فرآیند روایتگری علل ایجاد کننده الیناسیون رفتاری حسابرسان را موردتوجه قرار دهند و به آن به عنوان پدیده محوری استناد نمایند.	

مذهبی کمتر در توسعه اخلاق‌مداری حتی در استانداردهای حسابرسی بومی شده مورد توجه قرار گرفته است و نتوانسته میل به توکل و اعتقادات را در کنار توانمندی‌های تخصصی و حرفه‌ای در فرد به عنوان ارزش‌هایی از پاسخگویی نهادینه نماید. بی‌توجهی به این موضوع می‌تواند ارزش‌های اخلاقی را در این حرفه به دلیل جایگاه حسابرسان در نقش یک بررسی کننده تحت تأثیر قرار دهد و کارآمدی فرد را در حفظ اصالت‌های اخلاقی و استقلال رفتاری تحت تأثیر قرار دهد.

می‌تواند باعث افزایش اثربخشی حسابرسان و پایداری او به فرامین اخلاقی و فرهنگی گردد. مثلاً یکی از ابعاد اخلاقی که در چارچوب ارزش‌های فرهنگ کشور ما می‌تواند نهادینه شود، موضوع کارکردهای معنویت در حرفه حسابرسان است. تاجایی که یکی از مصاحبه‌شوندگان به آن اشاره نمود و بیان کرد: "متأسفانه یکی از ظرفیت‌های بلااستفاده در توسعه رفتار اخلاق مدارانه حسابرسان، موضوع ارزش‌های معنوی در کارراهه حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. چراکه وجود اعتقادات و باورهای

42.Triangulation in Investigator

43.Concepts

44.Triangulation in Theory

45.Evidence of memos

38.Janesick et al

39.Fit

40.Triangulation in Data

41.Applicability

جدول ۳. فرآیند ظهور مفاهیم و مقولات تا مرز کفایت نظری

مشارکت‌کنندگان	تعداد کدهای باز	تعداد مفاهیم	ظهور مفاهیم جدید	اصلاح مفاهیم قبلی
شماره ۱	۲۲	۱۴	۷	-
شماره ۲	۱۹	۱۴	۱۰	-
شماره ۳	۲۱	۱۲	۱۳	۳
شماره ۴	۱۷	۱۱	۱۰	-
شماره ۵	۱۸	۱۴	۹	-
شماره ۶	۲۱	۱۲	۱۱	۲
شماره ۷	۱۶	۸	۶	-
شماره ۸	۱۵	۱۰	۴	-
شماره ۹	۱۷	۱۰	۸	-
شماره ۱۰	۱۴	۱۲	۶	-
شماره ۱۱	۱۳	۶	۴	-
شماره ۱۲	۱۱	۷	۲	-
شماره ۱۳	۹	۶	۴	-
شماره ۱۴	۹	۸	۲	-
شماره ۱۵	۶	۴	۳	-
شماره ۱۶	۴	۲	-	-
شماره ۱۷	۳	۱	-	-
جمع	۲۳۵	۱۵۱	۹۹	۵

کمتر به چشم می‌خورد و این موضوع می‌تواند باعث گردد تا فلسفه‌های رفتار حرفه‌ای در حساب‌رسان در بلندمدت دچار سرخوردگی و از خود بیگانگی شود، چراکه الگوهای ملموسی در این حرفه برای ایجاد ارزش‌های اخلاقی از جانب نهادهای نظارتی و توسعه دهنده برنامه‌ها و استانداردهای رفتار حرفه‌ای در حساب‌رسانی مورد توجه قرار نگرفته است. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان نمود:

«این حرفه نیازمند تقویت تعامل فرهنگی است، یعنی باید اشل‌های فرهنگی برای تقویت اخلاق حرفه‌ای در کارگاه‌های رفتاری حرفه‌ای حساب‌رسان مورد توجه قرار بگیرد. نبود استعاره‌های رفتاری و تصمیم‌گیری باعث شده تا کارکرد فلسفی این حرفه برای خود حساب‌رسان ملموس نباشد و بدون پشتوانه ادراکی در رابطه با حرفه حساب‌رسانی صرفاً به پشتوانه تجربه اقدام به انجام وظایف نمایند. این موضوع می‌تواند در بلندمدت باعث کاهش اثربخشی نقش حساب‌رسان حداقل در توسعه ابعاد فرهنگی گردد.»

در واقع استعاره‌سازی یکی از اصول کارگاهی در آموزش رفتار حرفه‌ای، امروزه در معتبرترین دانشگاه‌ها تدریس می‌شود و توسط کارکنان بهترین متخصصان منابع انسانی به عنوان یک استراتژی توسعه شغلی در شرکت‌های بزرگ برای غنی‌سازی مفهومی و معنایی شغل، به کار گرفته شده است. اما نبود آن در

در این رابطه نیز باید به نقش اصالت در ارزش محوری در حرفه حساب‌رسانی تأکید شود، چراکه می‌توان در کنار باورها و اعتقادات، اقدام به تقویت اصالت‌های رفتاری در حرفه حساب‌رسانی همچون تردید نمود. در تطبیق نتایج این بخش باید بیان کرد، باراینکائو و اسپینوسا-پیک^{۴۶} (۲۰۱۸)، به نقش ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان متمرکز شدند و آن را دلیلی برای افزایش اثربخشی حساب‌رسان بیان نمودند. همچنین اسپینوسا-پیک و باراینکائو (۲۰۱۶)، در اکتشاف ارزش‌های اخلاقی به عنوان یک بعد فرهنگی، تمرکز بر ارزش‌هایی همچون بی‌طرفی و پاسخگویی را لازم دانستند که هر دو پژوهش ابعاد با طبقه‌بندی مفهومی و فرعی استخراج شده، مطابقت دارند.

فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای

نماد و الگوسازی براساس روایت‌ها، اساطیر، داستان‌ها و یا استعاره‌سازی به عنوان ابزارهای فرهنگی در جهت تقویت ارزش‌های اخلاقی در استراتژی‌های منابع انسانی و رفتاری همواره مورد توجه بوده است. نمادهای رفتار در حساب‌رسانی معمولاً همچون سایر مشاغل مانند پزشکان، ورزشکاران و ...

جدول ۴. کدهای مفهومی و طبقه‌بندی شده ناشی از مصاحبه‌ها

کدگذاری تئوری		کدگذاری باز
کدگذاری انتخابی		کدگذاری محوری
طبقه‌بندی اصلی	طبقه‌بندی فرعی	طبقه‌بندی مفهومی
ابعاد فرهنگی	فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری	عدم نهادینه‌سازی ارزش‌های حرفه حسابرسی
		فقدان ارزش‌های پاسخگویی
		عدم توجه به نقش حسابرسان در ارزش آفرینی در جامعه
		بی‌توجهی به کارکردهای معنویت در حرفه حسابرسی
	فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای	بی‌توجهی به اصالت‌های ارزش محور در حرفه حسابرسی همچون تردید
		عدم وجود منشورهای رفتاری منسجم در حرفه حسابرسی
		عدم استفاده از ابزارهای اطلاع رسانی در توسعه فرهنگ رفتار حسابرسی
		فقدان استعاره‌سازی در اخلاق حرفه‌ای حسابرسی
ابعاد اجتماعی	وجود آسیب‌های تبعیض آمیز	فقدان الگوهای مشخصی از رعایت رفتار حرفه‌ای
		فقدان هویت شغلی در قالب نماد، پیام یا شعار در حرفه حسابرسی
		عدم برابری جایگاه و درآمد متصدی حرفه حسابرسی در دیوان محاسبات
		عدم وجود برابری از منظر درآمد حسابرسان با سایر مشاغل پردرآمد مثل پزشکان
	تعارض‌های اجتماعی	عدم توازن در رویه‌های منسجم ارتقای شغلی حسابرسان دیوان محاسبات
		عدم برابری درآمد در بین حسابرسان دیوان محاسبات به دلیل جنسیت یا اقلیت
		عدم تناسب جنسیتی و اقلیتی در تصدی و رتبه جایگاه شغلی حسابرسان دیوان محاسبات
		فقدان هنجارهای اجتماعی منسجم در پایداری به رفتارهای حرفه‌ای در حسابرسی
ابعاد ساختاری	فقدان تقویت‌های رفتاری	فقدان شفافیت در پاسخگویی عمومی در عرصه‌های حسابرسی دولتی
		سرخوردگی اجتماعی بدلیل وجود تعارض‌های شغلی
		سرخوردگی‌های اقتصادی در تأمین معاش زندگی
		فقدان کارکردهای رسانه‌ای در تشویق عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان
	فقدان برابری و عدالت	عدم استفاده از مشوق‌های مادی و معنوی به صورت مستمر در برابر رعایت اخلاق حرفه‌ای
		عدم وجود ارتباطات تعاملی منسجم در محیط حرفه‌ای حسابرسی
		عدم به‌کارگیری مقتضی حسابرسان متناسب با توانمندی‌های تخصصی
		عدم وجود و توجه به معیارهای مشخص و شفاف در حیطه‌های عملکردی
فقدان آموزش‌های شغلی	عدم تفکیک رفتاری مثبت در برابر رفتارهای منفی در حرفه حسابرسی	
	سرخوردگی‌های حمایتی به دلیل بی‌توجهی به رفتارهای مثبت در حرفه حسابرسی	
	سرخوردگی شغلی به دلیل وجود تبعیض‌ها و نابرابری	
	سرخوردگی شغلی به دلیل نبود ارتقای شغلی برابر و منصفانه	
	وجود تعارض‌های فرسودگی عاطفی در حسابرسان	
	سرخوردگی شغلی به دلیل سرریزشدگی‌های وظیفه‌ای و عملکردی	
	سرخوردگی از وجود تعارض‌های نقش در حرفه حسابرسی	
	بی‌توجهی به نیازهای آموزشی به دلیل عدم نیازسنجی در حرفه حسابرسی	
فقدان برنامه‌های آموزشی مدون در حفظ انگیزه‌های شغلی		
بی‌توجهی به نیازهای آموزشی بهزیستی و شناختی حسابرسان		
عدم تغییر رویه‌های سنتی در آموزش و کاهش وابستگی‌های شدید به حرفه		
فقدان مرادده با خانواده‌های حسابرسان در حیطه‌های کنترل تعارض		

نبوده است. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان کرده است:

”به نظر من باتوجه به این که، حساب‌رسان به دلیل مسئولیت‌های اجتماعی که در قبال جامعه دارند و بار بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران و شرکت‌ها را در جهت افزایش شفافیت‌های مالی و مالیاتی بر می‌کشند، اما از نظر برابری با سایر مشاغل حداقل از منظر جایگاه اجتماعی، دچار تبعیض می‌باشد. چرا که این حرفه به دلیل وجود استانداردها، نیازمند تخصص و توان فنی قابل توجهی در ردیابی و کشف حقایق عملکردی صاحبکاران می‌باشد که این موضوع همسو با سایر مشاغل همچون وکلا و ... نیازمند توجه و ارج نهادن به جایگاه آن می‌باشد.“

اما شاید بیان تبعیض در پوسته یا لایه بیرونی اجتماعی در تقابل با سایر مشاغل نتواند کارکردهای ایجاد الیناسیون رفتاری حرفه‌ای را به گونه‌ای اثربخش نشان دهد و باعث گردد درک منسجمی از چرایی آسیب‌های اجتماعی در این حرفه پنهان بماند. در یکی از این لایه‌های درونی یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

”اینکه صرفاً بر جنبه‌های بیرونی تبعیض تکیه شود، چیزی جزء فراقکنی در ایجاد بحران هویتی این حرفه به نظر من نمی‌تواند باشد. وجود برخی از تبعیض‌ها همچون عدم توازن در برابری و ارتقا در رتبه‌های حساب‌رسانی یا تبعیض جنسیتی برای رتبه‌های شغلی می‌تواند از جمله عوامل درونی باشد که این حرفه را دچار بحران نموده است. کارکردهای حرفه‌ای در حساب‌رسانی همواره بر وجود نگاه عادلانه و بدون سوگیری نسبت به صاحبکاران تأکید دارد، که این بی‌انگیزگی‌ها به دلیل وجود تبعیض و تعارض‌های شغلی باعث می‌شود تا حتی کارکردهای حرفه‌ای نیز دچار ابهام باشد و باعث ترویج بی‌اخلاقی در حرفه حساب‌رسانی و در نهایت بی‌هویتی در این حرفه گردد.“

هرچند تمرکز بر ابعاد اجتماعی در حرفه حساب‌رسانی به دلیل فقدان پژوهش‌های میدانی با رویکردهای عارضه‌های اجتماعی کمتر مورد توجه می‌باشد اما، نتیجه این بخش از طبقه‌بندی اصلی و فرعی با پژوهش بیکر^{۴۹} (۲۰۱۴)، که در پژوهش اکتشافی خود بر تبعیض‌های جنسیتی و درآمدی در حرفه حساب‌رسانی در اجتماع اشاره کرده بود، مطابقت دارد.

تعارض‌های اجتماعی

یکی دیگر از ابعاد اجتماعی الیناسیون رفتاری در حرفه حساب‌رسانی که در این پژوهش طبقه‌بندی شده است، موضوع

حرفه‌ای مثل حساب‌رسانی باتوجه به پیچیدگی‌های شغلی می‌تواند به کاهش کارکردهای اثربخش حساب‌رسان در بلندمدت منجر شود. یکی از مصاحبه‌شوندگان از رویکردی دیگر به فقدان هویت شغلی و یا بحران‌های شغلی در کارراهه حرفه‌ای حساب‌رسان اشاره نمود:

”[...] بهتر این طور موضوع را مطرح کنم، که چرا حرفه حساب‌رسانی از نبود هویت در قالب شعار، نماد یا پیام حتی در چشم‌اندازهای کلان، رنج می‌برد؟ پاسخ روشن است، بی‌توجهی استراتژیک در بخش توسعه رفتاری و معنابخشی به این حرفه می‌باشد. چطور برای یک پرستار یا معلم، استعاره‌هایی همچون شغل انبیاء به کار برده می‌شود، اما در حرفه حساب‌رسانی که بار مسئولیتی و نظارتی مهمی را بر دوش دارد و باعث شفافیت‌ها در عرصه اقتصادی و ساختاری کشورها می‌شود، مورد بی‌توجهی قرار گیرد. بله! باید به این حرفه در لایه‌های کلان‌تری از ابعاد فرهنگی نگریسته شود و صرفاً با اتکا به چند منشور یا آیین رفتار حرفه‌ای نباید انتظار ایجاد هویت برای این حرفه و حساب‌رسان شاعل در آن داشت. این موضوع در بلندمدت باعث سرخوردگی‌های فرهنگی خواهد شد و انگیزه‌های شغلی حساب‌رسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد.“

هرچند نمادهای رفتاری در حرفه حساب‌رسانی کمتر مورد پژوهش واقع شده است، اما ساموئل و همکاران^{۴۷} (۲۰۰۹) و هیلر و ببینگتون^{۴۸} (۲۰۰۴)، در پژوهش‌های خود به الگوسازی‌های فرهنگی از جانب نهادهای نظارتی در توسعه اخلاق مداری در حرفه حسابداری و حساب‌رسانی اشاره نمودند که از این منظر قابلیت تطبیق با نتایج کسب شده در این بخش را دارا می‌باشد.

وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز

هگل در توصیف الیناسیون رفتاری در مشاغل، بر جنبه‌های اجتماعی و به خصوص وجود آسیب‌های ناشی از تبعیض‌آمیز بودن ارکان ساختاری مشاغل تأکید داشت و آن را دلیلی برای ایجاد بحران‌های شغلی در جوامع تعریف نمود. توسعه یافتگی جوامع برحسب عدالت و برابری‌های اجتماعی از جانب نهادها و سازمان بین‌المللی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و عاملی برای تفاوت اجتماعی کشورها تلقی می‌شود. لذا تمرکز بر آن به عنوان یک بعد اجتماعی مهم در تشریح الیناسیون رفتاری در حرفه حساب‌رسانی می‌تواند بسیار حائز اهمیت باشد. فقدان برابری در تعریف مشاغل در بتن جامعه باعث شده است نوعی عدم برابری چه از باب جایگاه اجتماعی و چه از باب سطح درآمدی ایجاد شود که حرفه حساب‌رسانی نیز از این قاعده مستثنی

پویایی بیشتر در انجام وظیفه گردد. یک حسابرس نیازمند توجه و تعاملات پویا در عرصه‌های عملکردی با ساختاری حرفه‌ای و اجتماعی است تا براساس آن سطح مشخص تری از پاسخگویی و شفافیت‌ها بازخورد شود. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان نموده است:

”حسابرسان دیوان محاسبات همچون شاغلین سایر اداره‌ها و سازمان‌ها در بخش دولتی، نیازمند دیده شدن و توجه شدن دارند. توجه براساس مشوق‌های رفتاری و مادی جزئی از ویژگی‌های استراتژیک منابع انسانی هر ساختاری است تا به افزایش سطح اثربخشی‌های عملکرد فردی منجر گردد. حسابرسان تحت شرایط عدم تقویت‌های رفتاری مثبت دچار نوعی انحطاط در عملکردها می‌شوند، چرا که به حرفه خود، صرفاً براساس الزام‌ها می‌نگرند و بدون هیچ انگیزه و علاقه‌ای وظایف حرفه‌ای خود را دنبال می‌کنند این موضوع ضمن اینکه باعث ایجاد فرسودگی‌های عاطفی و رفتاری و حتی عملکردی می‌شود می‌تواند به دلیل رخوت ایجاد شده در حسابرس باعث ایجاد بحران در هویت رفتاری و تخصصی او گردد.“

از طرف دیگر عدم شفاف‌سازی در حیطه‌های عملکردی و عدم تفکیک رفتارهای مشخص در باب حمایت رفتاری مثبت از عملکردها باعث نوعی برهم خوردن توازن و تعادل در انگیزه‌ها و علائق فردی حسابرس می‌گردد و باعث می‌شود تا فرد رفتاری الیناسیون شده یعنی رفتاری بی‌هویت شغلی پیدا کند. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان کرد:

”[...] می‌توان وجود عدم حمایت‌ها را محرکی برای رخ دادن بی‌علاقگی در حرفه حسابرسی در بلندمدت تلقی نمود و سرخوردگی را تنها تعریف از ویژگی‌های کارراه‌های فرد دانست که صرفاً دلیلی آن نبود توجه به نیازها و انگیزه‌های فردی و تخصصی حسابرسان می‌باشد. این موضوع باعث خواهد شد صرفاً حسابرس در مسیر مشخص شده بدون هیچ انگیزه‌های تخصصی انجام وظیفه نماید چراکه هویتی از شغل خود که مبتنی بر توجه نهادها و ناظران ساختاری باشد دریافت نمی‌کند.“

براین اساس و باتوجه به مقوله‌های طبقه بندی فرعی که شامل ۶ مورد از بی‌توجهی به استراتژی‌های رفتاری در قالب چارچوب‌های ساختاری و عملکردهای مدیریتی برای تقویت و توسعه اثربخش عملکردهای حسابرسان بود را با پژوهش‌هایی همچون گورتسکی و مسنیر^{۵۰} (۲۰۱۸) و چانگ و همکاران^{۵۱} (۲۰۱۴)، که استراتژی‌های رفتاری در حسابداری مدیریت و توسعه عملکردهای فردی حسابرسان مورد بررسی قرار داده بود، مطابقت دارد.

تعارض‌های اجتماعی در حرفه حسابرسی است. تعارض همان‌طور که از عنوانش مشخص است تفاوت بین کارکردهای تعریف شده در آن با کارکردهای واقع‌گرایانه آن در متن جامعه می‌باشد. عدم رشد فراگیر و بی‌توجهی به استراتژی‌های رفتاری در حرفه حسابرسی در طی چندسال گذشته، باعث شده است، تمرکز بر ریشه‌های اجتماعی رفتار حسابرسی به عنوان کنشگران جامعه از منظر فلسفی کمتر مورد توجه قرار گیرد. به عنوان مثال شفافیت به عنوان یک رویکرد اجتماعی محرک در توسعه ابعاد پاسخگویی رفتار حرفه‌ای در مشاغل کمتر در لایه‌های توسعه اجتماعی موردتوجه قرار گرفته و این موضوع باعث ایجاد تعارض‌های اجتماعی شده است. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نموده است:

”یکی از مهمترین عوامل اجتماعی در حرفه حسابرسی عدم توجه به هنجارسازی و عرف‌سازی بدون نیاز به قوانین و استانداردهای حسابرسی است. باید توجه داشت بیان استاندارد و قوانین حتی در باب کوچکترین حیطه‌های عملکردی حسابرسی باعث استانداردسازی بیش از حد رفتار حسابرسان می‌شود و این موضوع می‌تواند روح این حرفه و ماهیت کیفی و تصمیم ساز آن را دچار خدشه نماید و در بلندمدت باعث سرخوردگی حرفه‌ای در حسابرسی گردد. به‌نظر تمرکز بر هنجارهای اجتماعی همچون خود افشایی از جانب صاحبکاران می‌تواند باعث کاهش این سرخوردگی‌ها گردد.“

از طرف دیگر فقدان کارکردهای رسانه‌ای در تشویق عملکردهای رفتار و حرفه‌ای به عنوان یک ابزار اثربخش اجتماعی باعث شده است تا عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان کمتر مورد توجه در جایگاه اجتماعی قرار گیرد. رسانه به عنوان یک قدرت اجتماعی می‌تواند باعث تشویق میل به ایجاد هنجارهای رفتاری مثبت در حسابرسان گردد و سرخوردگی‌های اقتصادی یا اجتماعی حسابرسان را کاهش دهد و تمرکز بیشتری از آنان را در حرفه حسابرسی به کار گیرد. نتیجه به دست آمده براساس ابعاد این طبقه‌بندی با پژوهش بیکر (۲۰۱۴)، مطابقت دارد.

فقدان تقویت‌های رفتاری

یکی از ابعاد ساختاری که مرتبط با نظام مدیریتی و اداری در تدوین استانداردهای رفتاری است، موضوع تقویت‌های رفتاری در بهبود و توسعه کیفیت خدمات و انجام وظایف می‌باشد. حسابرسی هرچند از منظر انجام وظیفه مبتنی بر استانداردهای رفتاری تحت هر شرایطی می‌بایست مستقل باشد و استقلال خود را حفظ نماید، اما تشویق و تقدیر از عملکردهای صادقانه و مبتنی بر اصول رفتاری و منش حرفه‌ای می‌تواند باعث ایجاد

50.Goretzki & Messner

51.Chang et al

فقدان برابری و عدالت

فقدان برابری و عدالت به عنوان یکی از مؤلفه‌های ساختاری و مدیریتی است که باعث خواهد شد تا بحران هویت فردی چندین برابر بیشتر تشدید شود و فرد دچار الیناسیون رفتاری در مسیر کارراهه حرفه‌ای خود گردد. در این رابطه یکی از مصاحبه شونده‌گان بیان نمود:

”باید ببذیریم روابط نابرابر و عدم تعادل در حتی احترام به حسابرسان و به طور کلی تمام افراد شاغل، پیامدی جز سرخوردگی ایجاد نخواهد کرد. چرا باید تبعیض وجود داشته باشد، وقتی تمامی توانمندی‌ها در مسیر پیروی از استانداردهای حسابرسی یکی است؟ آیا صرفاً دانش فنی و تخصصی عاملی برای ارتقا رتبه حسابرس است؟ نه واقعاً، باید پذیرفت که نبود معیارهای مشخص در ارتقا یا تخصیص ساعات کار حسابرسی برابر یا ارجاع به صاحبکاران حتی در شرایط عدم رقابتی و ... می‌تواند دلیل قوی برای سرخوردگی باشد، سرخوردگی که ممکن است در هر دوره‌ای از کارراهه حرفه‌ای حسابرس ظهور یابد و باعث شود حسابرس دچار فرسایش شغلی شود فرسایشی که در نهایت به قول شما الیناسیون رفتاری شود که واژه‌ای فلسفه‌ای اما قابل تامل در پیگیری عملکردهای فردی حسابرس می‌باشد.“

از طرف دیگر مشخص شد، سرریز شدن وظایف و حیطه‌های مسئولیت در سایر نقش‌های اجتماعی حسابرس همچون نقش خانوادگی او، باعث شده تا فرد از این ناحیه نیز همچون سایر ناحیه‌های رفتاری دچار ضربه گردد، ضربه‌ای که باعث خواهد شد تا در آینده فرد آسیب‌های روانی زیادی را به خودش وارد کند. یکی از مصاحبه‌شونده‌گان در این باره بیان کرده است:

”ببینید موضوع یک مبحث رفتاری صرف نیست. موضوع ساختاری ضمخت و بی‌تعادل است که باعث ایجاد نابرابری گردید و باعث شده تا فرد دایره کاری وسیع‌تر از حرفه حسابرسی داشته باشد و به خانواده و سایر نقش‌های فردی اجتماعی او نیز سرازیر شده باشد. در این شرایط فرد بی‌انگیزه و بدون هیجان مثبت در فرآیندهای کاری دچار سرخوردگی خواهد شد. این سرخوردگی می‌تواند در ابعاد وسیع‌تر آسیب‌های خانوادگی بیشتری را به همراه داشته باشد.“

براساس توضیح‌های داده شده و باتوجه به ابعاد طبقه بندی فرعی در این پژوهش که براساس نظریه‌ای زمینه‌ای ایجاد شد می‌تواند با نتیجه پژوهش‌های نادری و همکاران (۱۳۹۷) و یانگ و چیمان^{۵۲} (۲۰۱۷)، تطبیق داد. چرا که در پژوهش‌های یاد شده بر نقش کارکردهای عدالت ساختاری و

کنترل تعارض‌های حرفه‌ای حسابرسان تأکید شده است.

فقدان آموزش‌های شغلی

آخرین سطح از ابعاد ساختاری و مدیریتی، مؤلفه فقدان آموزش‌های حرفه‌ای در حسابرسی است. البته آموزش نه صرفاً تخصصی بلکه ابعاد دیگری از رفتار، تعامل و دانش‌های تصمیم‌گیری را نیز می‌تواند در بر گیرد و باعث شود تا فرد در مسیر کارراهه حرفه‌ای خود دچار یکنواختی و فرسایش نشود و در کشاکش با چالش‌ها، تنوع و تجارب بهتری از حرفه حسابرسی را کسب نماید تا براساس آن فرد پویایی بیشتری به دور از بحران‌های هویتی خود به منصف ظهور برساند. در این رابطه یکی از مصاحبه شونده‌گان بیان نمود:

”چه کارکردی از آموزش را می‌تواند در حرفه‌ها و مشاغل به خصوص حسابرسی یافت که ضمن افزایش قدرت دانش، افزایی به افزایش سطح ادراک شغلی حسابرس کمک نماید. اینکه آموزش‌ها هم صرفاً تخصصی باشند را تأیید نمی‌کنم، باید ابعاد وسیع‌تری از حیطه‌های عملکردی و تعاملی حسابرسان را در بر گیرد. معمولاً برنامه‌های آموزشی اصطلاحاً دستوری یا تحمیلی هستند، چراکه این برنامه‌ها بدون نیازسنجی‌های آموزشی و صرفاً براساس تغییر قوانین یا استانداردی خاص صورت پذیرفته است و این موضوع تا زمانی که اصلاح نشود قدرت ادراکی به فرد در درک بهتر حیطه‌های وظیفه‌اش به او نمی‌دهد. خوب دیگر مشخص است که چه انتظاری می‌توان از هویت شغلی و حرفه‌ای فرد داشت. وقتی فرد بیگانه با محتوای شغلش باشد و مرز مشخصی بین آموزش‌ها با کاربردها ایجاد نکند واقعا می‌توان انتظار داشت رفتار حسابرسان در مسیر حرفه‌ای الیناسیون نشود؟“

همچنین باید برنامه‌های آموزشی به افزایش بهزیستی شناختی فرد که یک بخش از عملکردهای روانشناختی حسابرس در مسیر حرفه‌ای خود می‌باشد، منجر شود. یعنی فرد بتواند با شناخت بهتر محتوای کاری و حرفه‌ای خود، تعادل مناسبی بین کارکردهای توانمندساز فردی با ویژگی‌های حرفه‌ای و حتی محیط بیرون از شغل خود یعنی اجتماع و خانواده خود برقرار نماید. در این رابطه یکی از مصاحبه شونده‌گان بیان نمود:

”بی برنامه‌گی و نبود آموزش‌های مدون در سطح روابط انسانی حرفه حسابرسی، همواره یکی از معضلات این عرصه بوده است، جایی که قوانین و استانداردها صرفاً ابزاری بودند و تصمیم حسابرسان خارج از این چارچوب‌ها غلط تصور شده است. گرچه این اعتقاد بنا به ذات حرفه حسابرسی درست است، اما اینکه حسابرس تا چه مدت توان تحمل این شرایط را در مسیر شغلی خود دارد نیز موضوع دیگری است. حسابرسان

تحلیل یافته‌های گروه کانونی

پیوندهای درونی و روابط بین پیوندها^{۵۴} (ART)

در روند تحلیل کیفی/تعاملی (IQA)، اجزا معنایی یک پدیدار همچون الیناسیون رفتاری، پیوندهای درونی نامیده می‌شوند که همانند تک پاره‌های سیستمی و یا مؤلفه‌های فردی هستند که سیستم را ایجاد می‌کنند. پیوندهای درونی اجزایی هستند که در نقشه‌های ذهنی مورد استفاده قرار می‌گیرند که خود نمایش سیستم تصویری از ترکیب تجربیات زندگی است. تجربیاتی که در قالب کار راهه حرفه‌ای حسابرسان در قالب سرخوردگی‌ها، بحران‌ها و یا بی‌هویتی‌ها می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. می‌توان گفت که پیوندهای درونی در واقع دسته‌بندی معنایی هر سیستم و یا مجموعه سیستم‌ها را نشان می‌دهد که خود تجربیات گروه‌ها (حسابرسان) از یک پدیدار (همچون الیناسیون رفتاری) است. در این پژوهش تجربیات کار راهه حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات پس از ارائه یک چارچوب تئوریک براساس بخش تحلیل کیفی (IQA) با استفاده از نظریه زمینه‌ای، در قالب ارتباط بین پیوندهای درونی (ART) طبق جدول ۵ ارائه می‌شوند. به عبارت دیگر، پس از مشخص کردن پیوندهای درونی، گام بعدی کدگذاری نظری روابط بین پیوندهای درونی است که پس از طرح در مصاحبه‌های تحلیل زمینه‌ای می‌توان به ترسیم نمودار روابط درونی و توصیف دیداری روابط پیوندهای درونی است اقدام نمود. نرث‌کات و مک کوی^{۵۵} (۲۰۰۴)، به‌عنوان نظریه‌پرداز در این روش، در دو مرحله جداگانه روابط پیوندهای درونی (ART) و روابط دورنی سیستمی (IRS) را برای تحلیل اعضای گروه کانونی و تحلیل محققان براساس جهت فلش‌ها ارائه دادند. به عبارت دیگر روابط پیوندهای درونی براساس تعیین جهت تأثیرگذاری مؤلفه‌ها بر یکدیگر براساس چک لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط دورنی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از فلش رو به بالا یا رو به چپ استفاده می‌نماید. از دو علامت فلش به سمت رو به بالا و رو به چپ به‌عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌کنند. بر این اساس دو جهت یادشده فلش دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول ۵ ارائه شده است.

باتوجه به این که گزارش تحلیلی و ترسیم نمودارهای شناسایی مؤلفه‌ها در چارچوب تحلیل کانونی عملاً در چهارچوب این مقاله ممکن نیست، در این مرحله به ذکر مفاهیم برآمده از تعامل جمعی و چگونگی تحقق کفایت نظری در مفاهیم شناسایی شده بسنده می‌شود. بر مبنای ماهیت روش

همچون هر حرفه‌ای دیگر به دلیل مسئولیت‌ها، باید آموزش‌های شناختی بیشتری در مورد محتوای کار خود ببینند تا حداقل از حیثه شناختی خود بتوانند کار را منسجم‌تر تصور کنند و به توسعه حرفه خود از طریق ویژگی‌های روانشناختی بیشتر امیدوار باشند تا دچار بحران یا بی‌هویتی نشوند.

براساس توضیح‌های داده شده و باتوجه به ابعاد طبقه‌بندی فرعی در این پژوهش که براساس نظریه زمینه‌ای ایجاد شد می‌تواند با نتیجه پژوهش‌های نادری و همکاران (۱۳۹۷) و یانگ و چیمان (۲۰۱۷)، تطبیق داد.

چارچوب نظری

پس از اینکه ابعاد مربوط به الیناسیون رفتار حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات براساس مصاحبه‌های انجام شده در قالب ۷ طبقه‌بندی مفهومی با مؤلفه‌ها و مقوله‌ها مشخص، تعیین گردید، می‌توان آن را در قالب چارچوب نظری تحلیل نظریه زمینه‌ای گلنزر^{۵۳} (۱۹۹۲)، ارائه نمود تا درک منسجم‌تری از مفاهیم مرتبط به ماهیت این پژوهش ارائه شود.

در واقع الیناسیون رفتار حرفه‌ای نوعی سرخوردگی حسابرس در کارراهه حرفه‌ای است که باعث می‌شود تا عملکردهای رفتاری و تخصصی حسابرسان دچار تضاد و تنش و دوگانگی گردد. وجود آن سرخوردگی‌ها که می‌تواند در ابعاد گوناگون در مسیر حرفه‌ای حسابرس ظهور یابد، ضمن داشتن پیامدهای منفی فردی، رخوت و فرسودگی شغلی را شامل می‌شود و باعث می‌شود تا کارکردهای اثربخش حسابرسی در ایجاد شفافیت‌ها کاهش یابد، چرا که حرفه حسابرسی بنا به ذات و ماهیت مسئولانه و تخصصی که برایش تعریف شده، هم باید نقش یک عضو از شرکت را در بازار سرمایه ایفا نماید و هم به عنوان یک شاغل از تصدی در این حرفه لذت ببرد. به همین دلیل تمرکز بر ابعاد الیناسیون رفتار حرفه‌ای به عنوان یک بحران هویت حرفه‌ای و شناخت مفهومی و تئوریک آن می‌تواند در ایجاد ارزش در این حرفه برای حسابرسان مؤثر باشد. باتوجه به توضیحات داده شده چارچوب نظری در شکل ۲ ارائه شده است.

همانطور که در چارچوب تئوریک مشاهده می‌شود، هر سه بعد فرهنگی، اجتماعی و ساختاری براساس مقوله‌های شناسایی شده دارای مفهوم مشترک و یکپارچه‌ای با مفهوم الیناسیون رفتاری می‌باشد که این موضوع می‌تواند به شناخت مفهومی و تئوریک مرتبط با موضوع الیناسیون رفتار حرفه‌ای در حسابرسی کمک بیشتر نماید.

54. Affinity Relationship Table

55. Northcutt & McCoy

53. Glaser

دهنده میزان قدرت این رابطه‌ها در نظر شرکت‌کنندگان گروه کانونی است. در این مرحله مجموع نظرات براساس شاخص "مد" تعیین می‌شوند.

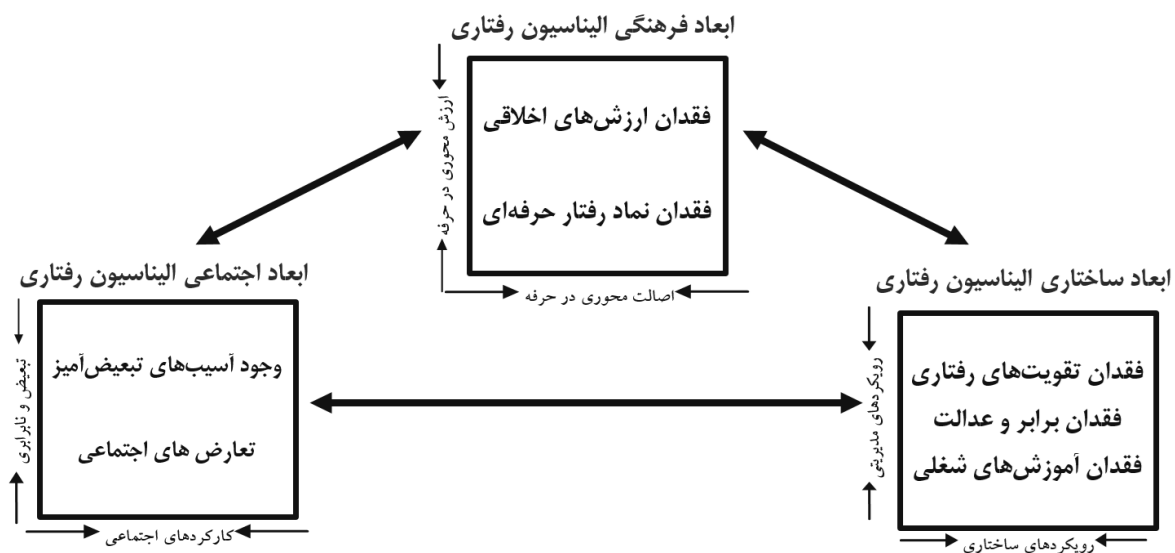
در جدول ۷، اعداد مشخص شده در فراوانی نشان دهنده بیشترین میزان هم‌نظری در باب تأثیر ماتریسی دو مضمون در قالب پیوندهای درونی بر یکدیگر می‌باشد که براساس شاخص مد بیشترین تعدد نظرات به‌عنوان امتیاز نهایی درج می‌شود. قسمت‌های خالی نشان می‌دهد بیشترین نظرات مبنی بر عدم تأثیر معنادار ماتریسی دو متغیر بر یکدیگر بوده است. همانطور که در جدول ۸ مشخص است بیشترین فراوانی در سطح سوم بررسی و در مورد بررسی تأثیر وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز بر تعارض اجتماعی است که از بین ۲۰ نفر گروه کانونی ۱۸ نفر موافق تأثیرگذاری آسیب‌های تبعیض‌آمیز در ایجاد تعارض‌های اجتماعی بودند.

بازنمایی سیستم: ترسیم نمودار تأثیرگذاری‌های سیستمی (SID)

در آخرین مرحله تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه گروه کانونی، خلاصه نتایج اثرگذاری‌های سیستمی در نمودار (SID) ترسیم می‌شود. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در

تحلیل کیفی تعاملی، محقق می‌بایست مؤلفه‌ها و مقوله‌های بدست آمده در قالب طبقه بندی‌های فرعی و اصلی از مرحله تحلیل کیفی (نظریه زمینه‌ای) را به منظور ترسیم در جامعه هدف توسط گروه‌های کانونی در قالب نام پیوندهای درونی و مفهوم پیوندهای درونی مجدداً بازسازی نماید تا بتوان نمودارهای لازم براساس این تحلیل تدوین شود. در قالب جدول ۶ که نام پیوند درونی و مفهوم پیوند درونی در آن مشخص شده است مؤلفه‌ها ارائه می‌گردد.

پس از مشخص شدن پیوندهای درونی علل ایجاد الیناسیون رفتاری حساب‌رسان دیوان محاسبات، محققان براساس جدول ۶ اقدام به تعیین روابط پیوندهای درونی (ART) نمودند. بنابراین، در این مرحله از این طریق می‌توان به شناسایی پیوندهای درونی اقدام نمود و نیز جدول تأثیرگذاری‌های سیستمی را ترسیم کرد. کدگذاری مفاهیم پیوندهای درونی نیز در همین مرحله انجام شد. تعاریف پیوندهای درونی عمدتاً مفهومی‌اند که به واسطه مفهوم‌سازی در بخش تحلیل کیفی ایجاد شدند و براساس این مفاهیم گروه کانونی در قالب اعضای پانل اقدام به تحلیل ماتریسی این پیوندها می‌نمایند. این فرایند در هر سه مصاحبه گروه کانونی تا نیل به الگوی تحلیلی ادامه خواهد یافت. در هر مورد فراوانی موافقان با رابطه بین پیوندهای درونی شمارش شد که نشان



شکل ۲. چارچوب تئوریک تحلیل‌های کیفی پژوهش

جدول ۵. تعریف جهت فلش‌های در تحلیل روابط درونی پیوندها

تعریف معنایی	جهت فلش
جهت فلش در سمت رو به بالا نشان دهنده خروجی‌های سیستم می‌باشد و بیان کننده سطر عامل و دلالت کننده بر ستون می‌باشد.	جهت فلش رو به بالا ↑
جهت فلش در سمت چپ نشان دهنده ورودی‌های سیستم می‌باشد و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت کننده بر سطر می‌باشد.	جهت فلش رو به سمت چپ ←

جدول ۶. پیوندهای درونی و مفاهیم مدنظر هر پیوند

پیوندهای اصلی	پیوندهای درونی	مفاهیم پیوندهای درونی
ابعاد فرهنگی	فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری	عدم نهادینه‌سازی ارزش‌های حرفه حسابرسی
		فقدان ارزش‌های پاسخگویی
		عدم توجه به نقش حسابرس در ارزش آفرینی در جامعه
		بی‌توجهی به کارکردهای معنویت در حرفه حسابرسی
		بی‌توجهی به اصالت‌های ارزش محور در حرفه حسابرسی همچون تردید
	فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای	عدم وجود منشورهای رفتاری منسجم در حرفه حسابرسی
		عدم استفاده از ابزارهای اطلاع رسانی در توسعه فرهنگ رفتار حسابرسی
		فقدان استعاره‌سازی در اخلاق حرفه‌ای حسابرسی
		فقدان الگوهای مشخصی از رعایت رفتار حرفه‌ای
		فقدان هویت شغلی در قالب نماد، پیام یا شعار در حرفه حسابرسی
ابعاد اجتماعی	وجود آسیب‌های تبعیض آمیز	عدم برابری جایگاه و درآمد متصدی حرفه حسابرسی در دیوان محاسبات
		عدم وجود برابری از منظر درآمد حسابرسان با سایر مشاغل پردرآمد مثل پزشکان
		عدم توازن در رویه‌های منسجم ارتقای شغلی حسابرسان دیوان محاسبات
		عدم برابری درآمد در بین حسابرسان دیوان محاسبات به دلیل جنسیت یا اقلیت
		عدم تناسب جنسیتی و اقلیتی در تصدی و رتبه جایگاه شغلی حسابرسان دیوان محاسبات
	تعارض‌های اجتماعی	فقدان هنجارهای اجتماعی منسجم در پایبندی به رفتارهای حرفه‌ای در حسابرسی
		فقدان شفافیت در پاسخگویی عمومی در عرصه‌های حسابرسی دولتی
		سرخوردگی اجتماعی بدلیل وجود تعارض‌های شغلی
		سرخوردگی‌های اقتصادی در تأمین معاش زندگی
		فقدان کارکردهای رسانه‌ای در تشویق عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان
ابعاد ساختاری	فقدان تقویت‌های رفتاری	عدم استفاده از مشوق‌های مادی و معنوی به صورت مستمر در برابر رعایت اخلاق حرفه‌ای
		عدم وجود ارتباطات تعاملی منسجم در محیط حرفه‌ای حسابرسی
		عدم به کارگیری مقتضی حسابرسان متناسب با توانمندی‌های تخصصی
		عدم وجود و توجه به معیارهای مشخص و شفاف در حیطه‌های عملکردی
		عدم تفکیک رفتاری مثبت در برابر رفتارهای منفی در حرفه حسابرسی
	فقدان برابری و عدالت	سرخوردگی‌های حمایتی به دلیل بی‌توجهی به رفتارهای مثبت در حرفه حسابرسی
		سرخوردگی شغلی به دلیل نبود ارتقای شغلی برابر و منصفانه
		وجود تعارض‌های فرسودگی عاطفی در حسابرسان
		سرخوردگی شغلی به دلیل سرریزشدگی‌های وظیفه‌ای و عملکردی
		سرخوردگی از وجود تعارض‌های نقش در حرفه حسابرسی
فقدان آموزش‌های شغلی	بی‌توجهی به نیازهای آموزشی به دلیل عدم نیازسنجی در حرفه حسابرسی	
	فقدان برنامه‌های آموزشی مدون در حفظ انگیزه‌های شغلی	
	بی‌توجهی به نیازهای آموزشی به‌زیستی و شناختی حسابرسان	
	عدم تغییر رویه‌های سنتی در آموزش و کاهش وابستگی‌های شدید به حرفه	
	فقدان مراوده با خانواده‌های حسابرسان در حیطه‌های کنترل تعارض	

جدول ۷. روابط پیوندهای درونی (ART) بین مؤلفه‌ها

فرآوانی	رابطه بین پیوندها	فرآوانی	رابطه بین پیوندها
■ سطح سوم/تحلیل پیوند وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز با سایر مضامین		■ سطح اول/تحلیل پیوند فقدان ارزش‌های اخلاقی با سایر مضامین	
۱۸	وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز ← تعارض اجتماعی	۱۳	فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری ← فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای
۱۳	وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز-فقدان تقویت‌های رفتاری	۱۶	فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری ← وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز
۱۱	وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز ← عدم برابری و عدالت	۱۲	فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری ← تعارض‌های اجتماعی
۱۲	وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز-فقدان آموزش‌های شغلی	۱۴	فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری → فقدان تقویت‌های رفتاری
■ سطح چهارم/تحلیل پیوند تعارض‌های اجتماعی با سایر مضامین		۱۱	فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری ← فقدان برابری و عدالت
۱۱	تعارض‌های اجتماعی-فقدان تقویت‌های رفتاری	۱۱	فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری-فقدان آموزش‌های شغلی
۱۷	تعارض‌های اجتماعی ← عدم برابری و عدالت	■ سطح دوم/تحلیل پیوند فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای با سایر مضامین	
۱۱	تعارض‌های اجتماعی-فقدان آموزش‌های شغلی	۱۲	فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای-وجود آسیب‌های تبعیض‌آمیز
■ سطح پنجم/تحلیل پیوند فقدان تقویت‌های رفتاری با سایر مضامین		۱۲	فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای ← تعارض‌های اجتماعی
۱۲	فقدان تقویت‌های رفتاری-فقدان برابری و عدالت	۱۵	فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای ← فقدان تقویت‌های رفتاری
۱۲	فقدان تقویت‌های رفتاری-فقدان آموزش‌های شغلی	۱۲	فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای ← فقدان عدالت و برابری
■ سطح ششم/تحلیل پیوند فقدان برابری و عدالت با سایر مضامین		۱۶	فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای-فقدان آموزش‌های شغلی
۱۳	فقدان برابری و عدالت-فقدان آموزش‌های شغلی		

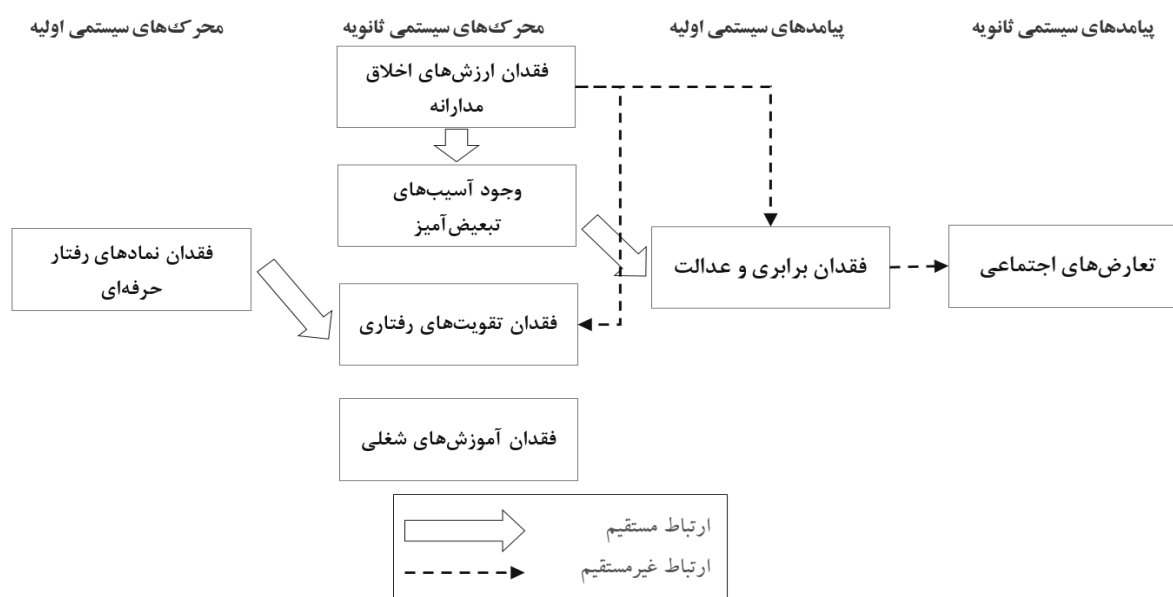
مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند. نرث‌کات و مک‌کوی (۲۰۰۴)، متذکر می‌شوند در صورتی که آشفتگی و به هم ریختگی در شاخه‌های نمودار (SID) وجود داشته باشد، حتی اگر کاملاً جامع و غنی باشد، می‌تواند برای تعداد اندک مؤلفه‌های پیوند درونی مشکل تفسیر و خوانش نموداری را فراهم آورد. در واقع نمودار تأثیرگذاری‌های سیستمی در گام نخست برای شناسایی و بازنمایی ارتباط بین مؤلفه‌هایی است که در تحلیل گروه کانونی به منزله پیوندهای درونی سیستمی شناسایی شده‌اند (شکل ۳).

همانطور که در مدل فوق‌الذکر مشاهده می‌کنید فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای با فلش توی خالی به طور مستقیم بر

سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌دهیم. برای این منظور براساس تحلیل جهت فلش‌ها عمل می‌نماییم. در نمودار فوق‌الذکر فلش‌های سمت ورودی‌های سیستم و فلش‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مؤلفه را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به‌سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه

جدول ۸. روابط پیوند درونی (IRD) علل ایجاد الیناسیون رفتاری حسابرسان دیوان محاسبات

مؤلفه‌ها	فقدان ارزش‌های اخلاق مدارانه	فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای	وجود آسیب‌های تبعیض آمیز	تعارض‌های اجتماعی	فقدان تقویت‌های رفتاری	فقدان برابری و عدالت	فقدان آموزش‌های شغلی	خروجی	ورودی	دانا	مبدا
فقدان ارزش‌های اخلاق مدارانه	۰	↑	↑	↑	↑	↑	-	۴	۲	۱	محرك
فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای	↑	۰	-	↑	↑	↑	-	۳	۱	۲	محرك
وجود آسیب‌های تبعیض آمیز	↑	-	۰	↑	-	↑	-	۲	۱	۱	محرك
تعارض‌های اجتماعی	↑	↑	↑	۰	-	↑	↑	۱	۴	-۳	پیامد
فقدان تقویت‌های رفتاری	↑	↑	-	-	۰	-	-	۱	۱	۰	محرك
فقدان برابری و عدالت	↑	↑	↑	↑	-	۰	-	۱	۳	-۲	پیامد
فقدان آموزش‌های شغلی	-	-	-	↑	-	-	۰	۱	۰	۱	محرك



شکل ۳. مدل بازنمایی سیستمی تأثیرگذاری متغیرهای تحقیق

شده است که نشان می‌دهد، فقدان ارزش‌های اخلاق مدارانه به طور غیرمستقیم بر فقدان برابری و عدالت می‌تواند تأثیر داشته باشد. سایر روابط بر مبنای توسعه روابط پیوندی نیز تحلیل می‌گردند. به طور کلی مدل فوق‌الذکر نشان می‌دهد، مهمترین عامل و محرک در الیناسیون رفتار حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات، فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای است که بیان‌کننده این واقعیت است که در بعد فرهنگی که عامل محرکی در ایجاد الیناسیون رفتار حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات است، ایجاد نشده است و این موضوع باعث شده است تا

فقدان تقویت‌های رفتاری تأثیر مستقیم دارد، چراکه در جدول توسعه روابط پیوندی، فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای نسبت به فقدان تقویت‌های رفتاری با علامت (فلش به سمت بالا) مشخص شده است و این علامت به معنای آن است که فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای مسبب عدم تقویت‌های رفتاری محسوب می‌شود. اما فلش فقدان ارزش‌های اخلاق مدارانه به سمت فقدان برابری و عدالت خط چین است، چراکه در جدول توسعه روابط پیوندی، فقدان ارزش‌های اخلاق مدارانه به فقدان برابری و عدالت با این علامت (فلش به سمت چپ) مشخص

است که کم‌رنگ بودن منشورهای رفتاری منسجم در قالب نمادها و عدم استفاده از استعاره‌سازی در حرفه حسابرسی با اتکا به رفتارهای حرفه‌ای همچون استفاده از اساطیر و الگوهای رفتاری در این عرصه، باعث شده است تا کارکردهای رفتاری حساب‌رسان در مسیر اثربخش‌تری از کارراهه شغلی قرار نگیرد. به عبارت دیگر نمادهای فرهنگی، درک ملموسی از ویژگی‌ها و محتوای حرفه و جایگاه آن در جامعه و فرهنگ یک کشور را نشان می‌دهد که با تقویت آن می‌توان انتظار ارتقای سطح توانمندی‌های رفتاری در عرصه حرفه حسابرسی گردد. فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای یعنی عدم الگوسازی‌های منسجم در ایفای نقش حساب‌رسان به عنوان یک نظارت‌کننده و بررسی‌کننده عملکردهای مالی محسوب می‌شود. از طرف دیگر فقدان تقویت‌های رفتاری که تأثیر مستقیم از محرک اولیه یعنی فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای دارد، به دلیل نبود ادراک مدیریتی و ساختاری منسجم در چارچوب تعاریف رفتاری حرفه حسابرسی در ارتقای سطح انگیزه‌ها و محرک‌های رفتاری حساب‌رسان در ایفای نقش حسابرسی می‌باشد. نبود این تقویت‌ها در بعد رفتاری فرد را دچار رخوت در عملکردها می‌نماید و باعث می‌شود تا حساب‌رسان کارکردهای اثربخش ایفای نقش خود را از دست دهد و باعث گردد تا به مرور زمان دچار بحران بی‌هویتی یا الیناسیون رفتاری در حرفه حسابرسی گردد. نکته قابل توجه این است که نبود ارزش‌های اخلاق مداری و بی‌توجهی به ایجاد هویت‌های ارزش محور در حرفه حسابرسی نیز عاملی غیرمستقیم در کاهش توجه به تقویت‌های رفتاری از جمله پاداش‌های معنوی و یا حتی مادی محسوب می‌شود. از طرف دیگر فقدان ارزش‌های اخلاق مدارانه باعث ایجاد آسیب‌های تبعیض آمیز در سطوح کلان‌تر یعنی جایگاه شغلی حرفه حسابرسی با سایر حرفه‌ها می‌گردد و شاغل یعنی حساب‌رسان در ایفای نقش‌های خود انگیزه لازم را نداشته و بی‌هویتی برای شغل و جایگاه اجتماعی فرد ایجاد خواهد شد. پیامد اولیه در تحت این عوامل، فقدان برابری و عدالت در چارچوب‌های ساختاری و مدیریتی به دلیل عدم وجود اعتماد و اطمینان به سیستم می‌باشد و در سطح مؤثرتر و کلان‌تر تعارض‌های اجتماعی را به همراه خواهد داشت. در واقع عدم برابری و عدالت که هم مستقیم براساس آسیب‌های تبعیض آمیز ایجاد می‌شود و هم تحت تأثیر عدم ارزش‌های اخلاق مدارانه است، نوعی عدم تعادل در عملکردها و ایجاد تعارض‌های نقشی و خانوادگی است که صرفاً در چارچوب‌های شغلی باعث می‌شود تا فرد در بهترین حالت از این حرفه بدلیل محدودیت‌های تبعیض آمیز و نابرابر در ایجاد الیناسیون رفتاری فاصله بگیرد و در بدترین حالت‌ها فرد کم‌کاری، رفتارهای انحرافی، غیبت یا تمارض و ... را در پیش بگیرد که این

مهمترین پیامد الیناسیون رفتاری به تعارض‌های اجتماعی ختم شود و حساب‌رسان ضمن داشتن سرخوردگی‌های شغلی در محیط اجتماعی نیز دچار تعارض گردد و کارکردهای خود را از دست دهد.

بحث و نتیجه‌گیری

عدم هویت فردی و وجود بحران در کار راهه حرفه‌ای حساب‌رسان به عدم کارکرد روانی-شناختی/اجتماعی است که به مرور ضمن افزایش فرسایش شغلی، فرد را دچار سرخوردگی می‌نماید. اریسکون^{۵۶} (۱۹۶۸)، هرچند علل شناختی درون فردی را نیز مهم تلقی می‌نماید، اما تأثیرگذاری بیشتر ویژگی‌های اجتماعی و فرهنگ و ساختارهای پیچیده از مشاغل را دلیل افزایش عدم پیوستگی در عملکردها و تعارض‌های فردی در قالب نقش‌های شغلی تعریف می‌کند. در واقع بی‌هویتی باعث می‌شود تا معنای کار برای فرد، پیوستگی و انسجام ادراکی را از دست بدهد و دائماً در ایفای نقش خود دچار تردید و آشفتگی گردد (اسفینبرگ و همکاران^{۵۷}، ۲۰۱۸).

لذا این پژوهش با اتکا به تحلیل نظری زمینه‌ای در گام اول تلاش نمود تا ابعاد ایجادکننده الیناسیون رفتاری حساب‌رسان را مورد بررسی قرار دهد و در گام دوم در بخش تحلیل تعاملی از طریق مشارکت‌کنندگان در بخش کمی و به واسطه مشارکت در پر نمودن پرسش‌نامه‌های ماتریسی اقدام به شناخت سیستمی تأثیرگذارترین عامل ایجادکننده بحران هویت شغلی در کار راهه حرفه‌ای حساب‌رسان دیوان محاسبات نماید. براساس نتایج در بخش تحلیل کیفی که با مشارکت ۱۶ نفر از متخصصان انجام گرفت مشخص شد، ۳ طبقه اصلی یعنی ابعاد فرهنگی، ابعاد اجتماعی و ابعاد ساختاری در قالب ۷ طبقه فرعی شامل فقدان ارزش‌های اخلاقی در حیطه‌های کاری؛ فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای؛ وجود آسیب‌های تبعیض آمیز؛ تعارض‌های اجتماعی؛ فقدان تقویت‌های رفتاری؛ فقدان برابری و عدالت و فقدان آموزش‌های شغلی باعث ایجاد الیناسیون رفتاری در حرفه حسابرسی دیوان محاسبات می‌شوند. در بخش دوم یعنی تحلیل تعاملی که با مشارکت ۲۰ نفر از حساب‌رسان دیوان محاسبات انجام شد مشخص گردید، فقدان نمادهای رفتار حرفه‌ای به عنوان محرک اولیه در شکل‌گیری بحران هویت شغلی حساب‌رسان بیشترین تأثیرگذاری را دارد. در واقع، فقدان نمادهای رفتاری در حرفه حسابرسی به عنوان یکی از محرک‌های فرهنگی محسوب می‌شود که باعث افزایش سطح الیناسیون رفتاری در حساب‌رسان دیوان محاسبات شده است که این به معنای آن

56.Erikson

57.Svanberg et al

منابع

- موضوع می‌تواند ضمن استقلال رفتاری و عملکردی حسابرس را نیز افزایش دهد. از طرف دیگر فرد دچار سرخوردگی بی‌عدالتی در حرفه حسابرسی، با تعارض‌های آسیبی بیشتری در سطح اجتماع مواجه می‌شود که ممکن است عدم پاسخگویی و شفافیت در کارکردهای حسابرسی را برای جامعه و ذینفعان به همراه داشته باشد. مطمئناً وجود تعارض‌های اجتماعی که ثمره وجود خلل‌های فرهنگی، اجتماعی و سیستمی در چارچوب حرفه حسابرسی است باعث افزایش عدم اعتماد و اطمینان به شفافیت‌های اطلاعاتی خواهد شد و این موضوع حسابرسان را باتوجه به تعریف اجتماعی این حرفه دچار بی‌هویتی می‌کند که می‌تواند ضمن ایجاد نقصان‌هایی در کارراهه حرفه‌ای باعث شود تا حسابرس دچار تنش‌های درونی و رفتاری و شغلی و در نهایت الیناسیون رفتاری گردد.
- باتوجه به اینکه پژوهش با این ابعاد و رویکرد تحلیلی انجام نشده است، از منظر مفهومی نتایج این پژوهش می‌تواند با پژوهش‌هایی همچون لِنز و هان^{۵۸} (۲۰۱۵)؛ شیخ‌اسماعیلی و حزباوی (۱۳۹۵) و نادری و همکاران (۱۳۹۷)، مطابقت دارد. براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، دیوان محاسبات به عنوان یک نهاد نظارت کننده و تدوین کننده استراتژی‌ها در حرفه حسابرسی، از طریق توسعه ارزش‌های رفتاری و اخلاق مدارانه به ایجاد هویت‌های فردی و حرفه‌ای کمک نمایند تا حسابرسان با پشتوانه فرهنگی عملکردهای مسئولانه خود را همچون پاسخگویی، اصالت محوری و استقلال رفتاری و عملکردی در حرفه حسابرسی را با جدیت بیشتری در کارراهه حرفه‌ای خود به کار گیرند و این موضوع بی‌انگیزی‌های شغلی و ایجاد بحران‌های هویت شغلی را تا حدی کنترل نماید. از طرف دیگر با توسعه نمادگرایی چه از باب معنوی و چه از باب جایگاه اجتماعی، دیوان محاسبات تلاش نماید تا کارکردهای مشخصی از رفتار حرفه‌ای را در قالب الگوها، استعاره‌ها و یا شعارها و ... به منصف ظهور برسد و حسابرسان ایفای نقش در این حرفه را دارای ارزش بدانند و حرکت در کار راهه شغلی خود را با انگیزه‌های ارزش محوری دنبال کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود در لایه‌های اجتماعی، تعادل و انسجام بیشتری از طریق ابزارهایی همچون رسانه در بین مشاغل ایجاد کنند و حرفه حسابرسی را باتوجه به وظایف و مسئولیت‌های سنگینی که در پاسخگویی و ارتقای سطح شفافیت‌های اطلاعاتی بر عهده دارد، به درستی به تصویر بکشد تا ذهنیت اجتماع از تصویر حسابرسان مثبت شکل گیرد و باعث ایجاد پویایی در افزایش مسئولیت‌ها و کارکردهای اثربخش حسابرسان گردد.
- پورعزت، علی اصغر؛ شامی‌زنجانی، مهدی و رئیس‌فر، کامیار. (۱۳۹۷). بررسی داستان‌های مسیرشغلی با رویکرد تحلیل روایت (ساختاری و محتوایی). *فصلنامه مدیریت سازمان‌های دولتی*، ۳(۲)، ۸۲-۶۵.
 - راجی‌زاده، سپیده و زنگی‌آبادی، حجت‌اله. (۱۳۹۴). فرسودگی شغلی و عوامل جمعیت شناختی مرتبط با آن در بین حسابداران شاغل در شرکت‌های دولتی. *فصلنامه مشاوره شغلی و سازمانی*، ۲۴(۳)، ۹۲-۷۳.
 - شیخ‌اسماعیلی، سامان و حزباوی، سنا. (۱۳۹۵). ارائه الگوی عوامل مؤثر بر جهت‌گیری‌های کارراهه شغلی. *فصلنامه پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی دانشگاه جامع امام حسین(ع)*، ۱(۲۳)، ۷۸-۵۵.
 - غفوری کله، سیده معصومه و محسنی تیریزی، علیرضا. (۱۳۹۷). تبیین جامعه‌شناختی تأثیر دینداری بر اشکال و موضوعات بیگانگی (از خود، از جامعه و از سیاست) در نزد شهروندان بالغ تهرانی. *بررسی مسائل اجتماعی ایران*، ۹(۲)، ۲۰۸-۱۸۵.
 - فرهی، علی؛ سلطانی، محمدرضا و نصراللهی، محمد. (۱۳۹۷). ارائه الگوی مسیر پیشرفت شغلی. *پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی*، ۱۰(۴)، ۷۸-۵۱.
 - گودرزوند چگینی، مهرداد؛ نویان اشرف، اعظم و علوی صائب، فرداد. (۱۳۹۳). عوامل تأثیرگذار بر بیگانگی از کار، روابط و راهکارها. *فصلنامه علمی-پژوهشی رهیافتی نو در مدیریت آموزشی*، ۵(۱۷)، ۸۰-۵۵.
 - مشایخی‌فرد، سعید؛ پورزمانی و زهرا و جهانشاد، آریتا. (۱۳۹۸). نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرس بر تأثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۷)، ۶۲-۲۳.
 - نادری، نیلوفر؛ حصارزاده، رضا و نصیرزاده، فرزانه. (۱۳۹۷). بررسی تعارض کار-خانواده در جامعه حسابرسان و عوامل مؤثر بر آن. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۳(۵)، ۶۲-۲۳۳.
 - ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی و حسن پور، داوود. (۱۳۹۸). توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی. *دانش حسابرسی*، آماده انتشار.
 - Amarat, M., Akbolat, M., Unal, O. & Karakaya, B.G. (2018). The Mediating Role of Work Alienation in the Effect

- of Workplace Loneliness on Nurses' Performance. *Journal of Nursing Management*, (3)27, 553-559.
- Baker, C.R. (2014). An Examination of The Ethical Discourse of The US Publicaccounting Profession from A Foucaultian Perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, (2)10, 216-228.
 - Barrainkua, I. & Espinosa-Pink, M. (2018). The Influence of Auditors' Professionalism on Ethical Judgement: Differences Among Practitioners and Postgraduate Students. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, (2)21, 176-187. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>.
 - Belhassen, Y. & Shani, A. (2013). Substance Abuse and Job Attitude Among Hotel Workers: Social Labeling Perspectives. *Tourism Management*, (2)34, 47-49 <https://doi.org/10.1016/j.tourman.2012.03.008>.
 - Carette, B., Anseel, F. & Lievens, F. (2013). Does Career Timing of Challenging Job Assignments Influence the Relationship with In-Role Job Performance?. *Journal of Vocational Behavior*, (1)83, 61-67. <https://doi.org/10.1016/j.jvb.2013.03.001>.
 - Chang, H., Ittner, C.D. & Paz, M.T. (2014). The Multiple Roles of the Finance Organization: Determinants, Effectiveness, and the Moderating Influence of Information System Integration. *Journal of Management Accounting Research*, (2)26, 1-32.
 - Chiaburu, D., Diaz, I. & De Vos, A. (2013). Employee Alienation: Relationships with Careerism and Career Satisfaction. *Journal of Managerial Psychology*, (1)28, 4-20. <https://doi.org/10.1108/02683941311298832>.
 - Dahling, J.J., Melloy, R. & Thompson, M.N. (2013). Financial Strain and Regional Unemployment as Barriers to Job Search Self-Efficacy: A Test of Social Cognitive Career Theory. *J Couns Psychol*, (2)60, 210-218.
 - Draz, A. (2010). The Meaning of Career Success a Closer Inspection of Historical Cultural, and Ideological Contexts. *Career Development International*, (4)16, 364-384.
 - Erikson, E.H. (1968). *Identity: youth and crisis*. NewYork: Norton.
 - Espinosa-Pike, M. & Barrainkua, I. (2016). An Exploratory Study of the Pressures Andethical Dilemmas in the Audit Conflict. *Spanish Accounting Review*, (7)19, 10-20.
 - Everett, J., Tremblay, M.S. (2014). Ethics and Internal Audit: Moral Will and Moral Skill in A Heteronomous Field, Critical Perspectives on Accounting, 25: 181-196.
 - Fedi, A., Pucci, L., Tartaglia, S. & Rollero, C. (2016). Correlates of Work Alienation and Positive Job Attitudes in High- and Low-Status Workers, *Career Development International*, (7)21, 713-725. <https://doi.org/10.1108/CDI-03-2016-0027>.
 - Goretzki, L. & Messner, M. (2018). Backstage and Frontstage Interactions in Management Accountants' Identity Work. *Accounting, Organizations and Society*, (3)74, 1-20 <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.09.001>.
 - Guthrie, C. P. & Ambrose, J. (2012). Job Burnout in Public Accounting: Understanding Gender Differences. *Journal of Managerial Issues*, (4)24, 390-411.
 - Helliard, C. & Bebbington, J. (2004). *Taking ethics to heart: a discussion document by the research committee of the institute of chartered accountants of scotland*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
 - Hindi, A. & Fayyah, N. (2013). A Survey of The Career Path of Female Managers in Lebanon (Case Study of Beirut University). *Senior Thesis*, University of Beirut Faculty of Management.
 - Kerse, G. & Babadag, M. (2019). A Path from Bullying at Work to Alienation: A Multi-Level View. *Management Research Review*, (10)42, 1201-1215. <https://doi.org/10.1108/MRR-11-2018-0412>.
 - Kerse, G., Babadag, M. (2019). A Path from Bullying at Work to Alienation: A Multi-Level View. *Management Research Review*, (10)42, 1201-1215. <https://doi.org/10.1108/MRR-11-2018-0412>.

- Kerse, G. & Babadag, M. (2019). A Path from Bullying at Work to Alienation: A Multi-Level View. *Management Research Review*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MRR-11-2018-0412>.
- Kossek, E.E. & Ollier-Malaterre, A. (2019). Desperately Seeking Sustainable Careers: Redesigning Professional Jobs for the Collaborative Crafting of Reduced-Load Work. *Journal of Vocational Behavior*. <https://doi.org/10.1016/j.jvb.2019.06.003>.
- Kumar, S. (2010). Principals' Management Styles and Their Effect on Teachers' Alienation, *International Referred Research Journal*, (2)2, 121-155.
- Lee, Y. & Lee, J. (2018). A Multilevel Analysis of Individual and Organizational Factors That Influence the Relationship Between Career Development and Job Performance Improvement. *European Journal of Training and Development*, (5/6)42, 286-304. <https://doi.org/10.1108/EJTD-11-2017-0097>.
- Lent, R.W. & Brown, S.D. (2013). Social Cognitive Model of Career Self Management: Toward A Unifying View of Adaptive Career Behavior Across the Life Span. *Journal of Counseling Psychology*, (4)60, 557-568.
- Lenz, R. & Hahn, U. (2015). A Synthesis of Empirical Internal Audit Effectiveness Literature Pointing to New Research Opportunities. *Managerial Auditing Journal*, (1)30, 5-33.
- Liguori, E.W., Bendickson, J.S. & McDowell, W.C. (2018). Revisiting Entrepreneurial Intentions: A Social Cognitive Career Theory Approach. *International Entrepreneurship and Management Journal*, (1)14, 67-78.
- McLachlan, J.E. (1990). Philosophy and Principles of Auditing. *The British Accounting Review*, (2)21, 190-202. [https://doi.org/10.1016/0890-8389\(89\)90203-5](https://doi.org/10.1016/0890-8389(89)90203-5).
- Nair, N. & Vohra, N. (2012). The Concept of Alienation: Towards Conceptual Clarity. *International Journal of Organizational Analysis*, (1)20, 25-50. <https://doi.org/10.1108/19348831211215641>.
- Nair, N. & Vohra, N. (2010). An Exploration of Factors Predicting Work Alienation of Knowledge Workers. *Management Decision*, (4)48, 600-615. <https://doi.org/10.1108/00251741011041373>.
- Nehme, R., AlKhoury, C. & Al Mutawa, A. (2019). Evaluating the Performance of Auditors: A Driver or A Stabilizer of Auditors' Behavior. *International Journal of Productivity and Performance Management*. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-08-2018-0306>.
- Pejusevic, B., Lecic-Tosevski, D., Priebe, S. & Toskovic, O. (2011). Burnout Syndrome Among Physician: The Role of Personality Dimension and Coping Styles. *Psychiatric Danubina*, (4)23, 383-389.
- Plant, K., Barac, K. & De Jager, H. (2017). Developing Early Career Professional Auditors at Work, *Meditari Accountancy Research*, (3)25, 368-390. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0119>.
- Samuel, S., Covalleski, M.A. & Dirsmith, M.W. (2009). *On the eclipse of professionalism in accounting: An essay*. In C.S. Chapman, D.J. Cooper, & P. Miller (Eds), *Accounting, organizations and institutions*, 367-395. Oxford: Oxford University Press.
- Svanberg, J., Öhman, P. & Neidermeyer, P. (2018). Client-Identified Auditor's Initial Negotiation Tactics: A Social Identity Perspective. *Managerial Auditing Journal*, (6/7)33, 633-654. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2016-1467>.
- Tummers, L.G. & Dulk, L.D. (2013). The Effects of Work Alienation on Organizational Commitment, Work Effort and Work-To-Family Enrichment. *Journal of Nursing Management*, (6) 21, 850-859.
- Young, M. & Schieman, S. (2017). Scaling Back and Finding Flexibility: Gender Differences in Parents Strategies to Manage Work-Family Conflict. *Journal of Marriage and Family*. DOI:10.1111/jomf.12435.

شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها

* سید کریم قادرزاده^۱، محسن لطفی^۲

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه صنعتی شاهرود، سمنان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۶/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۸/۱۵

Identification Stakeholders of Public Sector Financial Reporting and their Information Needs

*S.K. Ghaderzadeh¹, M. Lotfi²

1. Assistant, Department of Accounting, Payamee Noor University, Iran.

2. Assistant, Department of Accounting, Sanati Shahrood University, Semnan, Iran.

Received: 2019/9/9

Accepted: 2019/11/6

Abstract

Accountability is the cornerstone of Public sector financial reporting. Responsibility requires governments to be accountable to their stakeholders because stakeholders have the right to know and to receive facts as public statements and through public discussions with them and representatives. In this regard, the promotion of accountability requires identifying stakeholders and providing their information needs. The main objective of this research is to identify stakeholders of public sector financial reporting and their information needs. In this research, first two questionnaires containing questions on identifying the stakeholders and their information needs were prepared and selected by a sample of research including professors and Ph.D. students in accounting. Then, the responses were analyzed by appropriate statistical tests (including Cronbach's reliability test, binomial test, one-sample t-test, and Friedman test). Research findings show that taxpayers, the House of Representatives and the Presidential Office are among the most important stakeholders of public sector financial reporting and their information needs, which are commonly accepted by the public sector accounting literature, both in empirical research and in normative approaches. Also, the most important information needs of stakeholders is information about the comparison of realized incomes with predicted revenues, information about the government's stewardship in the maintenance and proper use of assets, and information on the comparison of costs against approved costs.

Keywords: Accountability, Stakeholder, Information Needs.

JEL Classification: M40, M48, G38

چکیده

پاسخگویی، سنگ زیر بنای فرآیند گزارشگری مالی در بخش عمومی است. مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها را ملزم می‌کند که در مقابل ذینفعان خود پاسخگو باشند، زیرا ذینفعان حق دارند بدانند و حقایق را به صورت اظهارات علنی و از طریق مذاکرات عمومی با ایشان و نمایندگان دریافت کنند. در همین راستا ارتقای مسئولیت پاسخگویی نیازمند شناسایی ذینفعان و تأمین نیازهای اطلاعاتی آن‌هاست. هدف اصلی این پژوهش شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنهاست. در این پژوهش ابتدا دو پرسش‌نامه حاوی سؤالاتی در زمینه شناسایی ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها تهیه و در اختیار نمونه انتخابی تحقیق شامل اساتید و دانشجویان مقطع دکتری حسابداری کشور در سال ۱۳۹۶ قرار گرفت، سپس پاسخ‌های به‌دست‌آمده به‌وسیله آزمون‌های آماری مناسب (شامل: آزمون پایایی کرونباخ، آزمون دوجمله‌ای، آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن) تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که پرداخت‌کنندگان مالیات، مجلس نمایندگان و نهاد ریاست جمهوری از مهم‌ترین ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی محسوب می‌شوند که به‌طور مشترک موردپذیرش ادبیات حسابداری بخش دولتی، هم در رویکرد دستوری و هم در رویکرد تجربی، قرار دارد. همچنین مهم‌ترین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان شامل اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق‌یافته با درآمدهای پیش‌بینی‌شده، اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها و اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های مصوب است.

واژه‌های کلیدی: پاسخگویی، ذینفعان، نیازهای اطلاعاتی.

طبقه‌بندی موضوعی: M40, M48, G38

مقدمه

در کشورهایی که دولت‌ها با رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند، خطامی و الزامات مربوط به مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت‌ها در قانون اساسی تشریح می‌شود. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. طبق اصل ۵۶ قانون اساسی، "حاکمیت مطلق بر جهان و انسان از آن خداست و هم او، انسان را بر سرنوشت اجتماعی خویش حاکم ساخته است". اشخاصی که به موجب قانون توسط مردم به عنوان وکیل برای اداره جامعه انتخاب می‌شوند باید در برابر آنان پاسخگو باشند. از جمله طبق اصل ۱۲۲ قانون اساسی، "رئیس‌جمهور در حدود اختیارات و وظایفی که به موجب قانون اساسی و یا قوانین عادی به عهده دارد در برابر ملت و رهبر و مجلس شورای اسلامی مسئول و پاسخگو است".

به همین جهت پاسخگویی سنگ زیربنای گزارشگری مالی در بخش عمومی است و ارتقای مسئولیت پاسخگویی نیازمند شناسایی ذینفعان و تأمین نیازهای اطلاعاتی آنهاست؛ بنابراین طبق بند ۱ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی (اهداف گزارشگری مالی) هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در این راستا در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی سه مرحله برای تدوین چارچوب نظری و توسعه مدل گزارشگری مالی بخش عمومی مطرح می‌شود. نخستین مرحله شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی است. در مرحله بعد نیازهای اطلاعاتی ذینفعان شناسایی شده و در مرحله سوم اطلاعاتی که باید برای تأمین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان ارائه شود شناسایی می‌گردد. انجام درست این سه مرحله، نقش به‌سزایی در ارتقای مسئولیت پاسخگویی دارد. اهمیت این بحث تا حدی است که در صورت عدم شناسایی درست گروهی از تصمیم‌گیرندگان از گزارش‌های مالی و یا عدم شناسایی نیازهای اطلاعاتی آنها گزارش‌های مالی از اهداف اساسی خود باز می‌ماند (مک و رین، ۲۰۱۶).

به همین دلیل باید ابتدا ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها شناسایی و سپس با لحاظ نمودن ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های واحد گزارشگر نسبت به تدوین اهداف گزارشگری اقدام شود. از این‌رو، این تحقیق به شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها پرداخته است. بیشتر مطالعات صورت گرفته در رابطه با

شناسایی ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها از سه رویکرد شامل رویکرد نخست، رویکرد دستوری یا هنجاری؛ رویکرد دوم، آن دسته از مطالعات تجربی است که از طبقه‌بندی‌های هنجاری شناخته‌شده ذینفعان برای بررسی بیشتر در زمینه شناسایی و ترکیب گروه‌های ذینفع و نیز برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی مربوط به آنها استفاده کرده‌اند و سوم، رویکرد تجربی است. با توجه به اهمیت اساسی این مراحل در تدوین یک چارچوب گزارشگری مالی مفید و یکپارچه و همچنین شرایط فعلی بخش عمومی کشور که در مراحل اولیه تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بخش عمومی قرار دارد، این پژوهش سعی دارد با اتخاذ رویکرد دوم به شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی دولت و نیز نیازهای اطلاعاتی آنها بپردازد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبانی نظری پژوهش

مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص دلیل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده داشته‌اند، فراهم می‌آورند و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند. مسئولیت پاسخگویی دو وظیفه را در بر می‌گیرد؛ یکی انجام دادن عمل مشخص و دیگری پاسخگویی و ارائه دلیل منطقی برای عملی که انجام شده است. الزام به انجام عمل مشخص، مسئولیت است. لیکن الزام به ارائه گزارش، پاسخگویی است (باباجانی، ۱۳۷۸).

بر پایه مبانی نظری جدید حسابداری دولتی، نظام حسابداری می‌تواند در یک جریان صحیح اطلاعات بین مقامات دولتی به‌عنوان پاسخگو و شهروندان به‌عنوان پاسخ‌خواه برقرار سازد. در واقع، می‌توان گفت نظام حسابداری و گزارشگری مالی یکی از ابزارهای پایه‌ای انتقال اطلاعات مالی و عملیاتی است و به دولت کمک می‌کند تا مسئولیت پاسخگویی خود را به نحو صحیح و مناسب انجام دهد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

در واقع می‌توان گفت پاسخگویی سنگ زیربنای فرآیند گزارشگری مالی در بخش عمومی است. از این‌رو، مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها را ملزم می‌کند که در مقابل ذینفعان خود پاسخگو باشند، زیرا ذینفعان حق دارند بدانند و حقایق را به صورت اظهارات علنی و از طریق مذاکرات عمومی با ایشان و نمایندگان دریافت کنند. در این‌باره طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای

باباجانی (۱۳۹۱)، به همین روش ذینفعان بالفعل و بالقوه گزارش‌های مالی شهرداری‌ها را شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل، دولت و واحدهای تابعه آن، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و مدیران و مقامات اجرایی دانسته است. همچنین نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی، نیازهای اطلاعاتی عملکردی و نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری را به‌عنوان نیازهای اطلاعاتی ذینفعان گزارش‌های مالی شهرداری‌ها شناسایی کرده است.

رویکرد دوم: آن دسته از مطالعات تجربی است که از طبقه‌بندی‌های هنجاری شناخته‌شده ذینفعان، برای بررسی بیشتر درزمینه شناسایی و ترکیب گروه‌های ذینفع و نیز برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی مربوط به آنها استفاده کرده‌اند. مطالعات انجام‌شده با استفاده از این رویکرد گروه‌های ذینفع دیگری که تا به حال به‌صورت هنجاری مشخص نشده بودند را شناسایی کرده است.

آتامین و گانگولی^۶ (۱۹۹۱)، بیان می‌نمایند که در ایالات متحده آمریکا یکی از اصلی‌ترین دریافت‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری‌ها خود شهرداری‌ها هستند. همچنین مدیریت داخلی به‌عنوان استفاده‌کننده از اطلاعات مالی، هم در مطالعه ون دنکر و کوآی توفسکی^۷ (۱۹۸۶)، مربوط به ایالات متحده آمریکا و نیز مطالعه آلیجارد^۸ (۱۹۹۷)، مربوط به اسپانیا مورد تأکید واقع شده است، همچنین آلیجارد (۱۹۹۷)، حساب‌برسان ارشد و تأمین‌کنندگان منابع نیز به‌عنوان ذینفعان اصلی گزارش‌های مالی دولت‌های محلی اسپانیا معرفی می‌نمایند. آلیجارد در بررسی مفید بودن گزارش‌های مالی دولت‌ها محلی به این نتیجه دست‌یافت که صورت‌حساب عملکرد بودجه (تفریح بودجه) و پس‌از آن به ترتیب، صورت وجوه نقد، صورت‌حساب بدهی، ترازنامه و صورت‌حساب عملکرد مفیدترین صورت‌حساب‌ها هستند. در همین رابطه آلیجارد به این نتیجه رسید که مدیران مالی گزارش‌های مالی را برای اهدافی چون ارزیابی اجرای بودجه، کنترل مالی و قانونی و تصمیم‌گیری مفید می‌دانند درحالی‌که حساب‌برسان نقش اصلی این گزارش‌های مالی را ایفای مسئولیت پاسخگویی می‌دانند.

در رابطه با شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان (هدف دوم) مطالعات اندکی انجام شده است. مطالعه جونز و همکاران (۱۹۸۵)، در ایالات متحده آمریکا با رویکردی دستوری ذینفعان گزارش‌های مالی دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا

ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز، حق حاکمیت ملت از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. گزارشگری مالی از مهم‌ترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی به‌خصوص رئیس‌جمهور کمک می‌کند تا بتواند نحوه ایفای وظایف خود را به‌ویژه درزمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به‌گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد (مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی). به‌طور خلاصه نهادهای فعال در بخش عمومی می‌توانند به‌گونه‌ای مؤثر و کارآمد از طریق افشای اطلاعات مفید و مرتبط در مورد فعالیت‌هایشان، امکان پاسخگویی به همه گروه‌های ذینفع را فراهم آورند. آن‌ها با این کار نه تنها فساد و اتلاف منابع عمومی را رفع می‌نمایند، بلکه بنای رابطه توأم با اعتماد را بین شهروندان و این نهادها و در کل دولت فراهم می‌کنند (رضایی، ۱۳۹۷).

به‌طور کلی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی سه مرحله برای تدوین مدل گزارشگری بخش عمومی شناسایی و در اهداف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی تشریح شده است که عبارت‌اند از (مک و رین، ۲۰۰۶): ۱- شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی، ۲- شناسایی نیازهای اطلاعاتی آن‌ها، ۳- تأمین اطلاعات مورد نیاز در پاسخ به نیازهای اطلاعاتی شناسایی شده.

مطالعات گذشته که ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها را شناسایی کرده‌اند شامل سه رویکرد می‌باشند که سه روش شناسایی مختلف را منعکس می‌کنند:

رویکرد اول: آن دسته از مطالعات است که از رویکرد هنجاری برای شناسایی گروه‌های ذینفع یا طبقه‌بندی‌های آن‌ها استفاده نموده‌اند. در این زمینه فعالیت اصلی توسط آنتونی^۲ (۱۹۷۸)، هولدر^۳ (۱۹۸۰)، دربین و همکاران^۴ (۱۹۸۱) و جونز و همکاران^۵ (۱۹۸۵) انجام شده است. آنتونی استدلال می‌کند در صورتی که گروه‌های ذینفع به‌صورت مختصر بیان گردد مفیدتر هست (تأکید بر دیدگاه تجمیعی). مطالعات وی به‌صورت هنجاری پنج طبقه از ذینفعان را شناسایی نموده است که عبارت‌اند از: مقامات اجرایی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، فراهم‌کنندگان منابع، نهادهای نظارتی و قانون‌گذاران و شهروندان.

6. Ataman & Ganguli

7. Van Deniker & Kwiatkowski

8. Alijarde

2. Anthony

3. Holder

4. Drebin et al

5. Jones et al

این پژوهش نشان داده است که نزدیک به یک سوم پاسخ‌دهندگان دریافتند که گزارش سالانه به دلایلی غیر از آنهایی که در چارچوب مفهومی ذکر شده است مفید هستند. این محقق ادعا می‌نماید چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری برای هر دو بخش عمومی و خصوصی در کسب اهدافی که ذینفعان گزارش‌های سالانه این گزارش‌ها را مفید یافته‌اند ممکن است کاربرد نداشته باشد.

در بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا^{۱۷}، به‌عنوان نخستین چارچوب مفهومی مبتنی بر پاسخگویی، تصریح شده است که ویژگی‌های محیطی فعالیت دولت‌های ایالتی و محلی و نیازهای اطلاعاتی تمام استفاده‌کنندگان باید در تدوین هدف‌های گزارشگری مالی مورد توجه قرار گیرد. این بیانیه در یک دسته‌بندی کلی، ذینفعان را در سه گروه شامل شهروندان، نمایندگان قانونی و منتخب مردم و سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان دسته‌بندی نموده است. هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی وابسته به بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا نیز ذینفعان اصلی را به سه گروه شامل تأمین‌کنندگان منابع، دریافت‌کنندگان کالا و خدمات، نهادهای مستقل نظارتی تفکیک نموده است. هیئت مشاوره استانداردهای حسابداری دولت مرکزی^{۱۸} نیز، در بیانیه مفهومی شماره ۴ موسوم به "هدف‌های گزارشگری مالی سازمان‌های غیرانتفاعی" ذینفعان گزارش‌های مالی این سازمان‌ها را تأمین‌کنندگان منابع، شهروندان، نهادهای نظارتی و هیئت‌مدیره و مدیران معرفی نموده است. در بیانیه مفهومی شماره ۲، انجمن حسابداران خبره کانادا که در سال ۱۹۸۴ با عنوان اهداف صورت‌های مالی انتشار یافته است، ذینفعان صورت‌های مالی در بندهای ۹ تا ۱۲ را عموم مردم، نمایندگان قانونی مردم و سرمایه‌گذاران تعیین نموده است (باباجانی و همکاران، ۱۳۸۸).

طبق بندهای ۱۸ تا ۳۶ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی بخش عمومی شامل ۵ طبقه شهروندان، شوراها، مجلس شورای اسلامی، رهبر و مقامات اجرایی هستند. نیازهای اطلاعاتی این استفاده‌کنندگان عبارت‌اند از: ارزیابی رعایت بودجه که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات تجاوز نکند، وضعیت مالی و عملکرد مالی که ارزیابی نتایج عملیاتی دوره جاری و مقایسه آن با دوره‌های قبل را

شامل مراجع نظارتی و قانونی، شهروندان، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان بیان می‌نماید. همچنین آن‌ها بیان می‌نمایند در مورد ذینفعانی که به اطلاعات مالی علاقه‌مند بودند پاسخگویی و تصمیم‌گیری هر دو مهم تلقی می‌شود. سودمندی گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی برای تصمیم‌گیری توسط جونیور و پالیگیسی^۹ (۲۰۰۹) و منییت و دالی^{۱۰} (۲۰۱۰)، در استرالیا بررسی شده است. همچنین تمامی مطالعات فوق به این نتیجه دست یافته‌اند که گروه‌های ذینفع به اطلاعات عملکرد و بهای خدمات ارائه شده علاقه‌مند هستند. این نتایج در مطالعات رابینز^{۱۱} (۱۹۸۴)، جونیور و همکاران (۱۹۸۵)، دانیلز^{۱۲} (۱۹۹۱)، کالینز و همکاران^{۱۳} (۱۹۹۱) و پریت و همکاران^{۱۴} (۲۰۰۰)، در بریتانیا و استرالیا برای بخش دولتی و حکومت محلی تکرار شده است.

رویکرد سوم: گروه سوم مطالعات، رویکردی کاملاً متفاوت با دو گروه قبلی اتخاذ نموده‌اند. در این رویکرد محققان سعی نموده‌اند از طریق تحقیقات تجربی ذینفعان واقعی و نیازهای اطلاعاتی آنها را در چارچوب گزارشگری بخش دولتی شناسایی نمایند. مطالعات کوی و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۳) و کلارک^{۱۶} (۲۰۱۷)، ارتباط خاصی با هم دارند. هر دو سعی نموده‌اند برای جمع‌آوری اطلاعات در مورد ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها از رویکرد پیمایشی استفاده نمایند.

مطالعه کوی و همکاران (۲۰۱۳)، نشان داد که استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی گزارش‌های سالانه مؤسسه‌های آموزش عالی بیشتر از استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی هستند به طوری که در حدود ۶۰ درصد از استفاده‌کنندگان وظیفه‌ای در سمت مدیریت و یا اداره واحد گزارشگر داشتند. نتایج یافته‌های این مطالعه از این جهت قابل توجه است که در آن به استفاده‌کنندگان داخلی بیشتر از استفاده‌کنندگان خارجی تأکید دارد که با بسیاری از مطالعات نظری که قبلاً بر استفاده‌کنندگان خارجی تأکید می‌کردند مغایرت دارد. کلارک (۲۰۱۷)، نتایج تحقیق کوی و همکاران (۲۰۱۳)، را تأیید می‌کند. همچنین این پژوهش وجود گروه‌های ذینفع وسیعی که چارچوب مفهومی در زمینه ادارات دولتی شناسایی کرده‌اند را تأیید می‌کند. علاوه بر این نتایج

9. Jones & Puglisi
10. Dolley & Meniyet
11. Robbins
12. Daniels
13. Collins et al
14. Perest et al
15. Coy et al
16. Clark

17. Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)
18. Governmental Accounting Standards Board (GASB)

مقاصد عمومی حمایت می‌کند. جونز و پالیگیسی (۲۰۰۷)، تهیه گزارش‌های مالی بخش دولتی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش بیانگر عدم استفاده درست از فن‌های حسابداری تعهدی و همچنین عدم سودمندی گزارش‌های مالی تهیه‌شده با مبنای تعهدی برای تصمیم‌گیری بوده است. در این بین در مطالعه آلیچارد (۱۹۹۷)، حساب‌برسان ارشد و تأمین‌کنندگان منابع نیز به‌عنوان ذینفعان اصلی گزارش‌های مالی دولت‌های محلی اسپانیا معرفی شده‌اند. وی در بررسی مفید بودن گزارش‌های مالی دولت‌ها محلی به این نتیجه دست‌یافت که صورت‌حساب عملکرد بودجه (تفریح بودجه) و پس از آن به ترتیب، صورت وجوه نقد، صورت‌حساب بدهی، ترازنامه و صورت‌حساب عملکرد مفیدترین صورت‌حساب‌ها هستند. همچنین وی به این نتیجه رسید که مدیران مالی گزارش‌های مالی را برای اهدافی چون ارزیابی اجرای بودجه، کنترل مالی و قانونی و تصمیم‌گیری مفید می‌دانند درحالی‌که حساب‌برسان نقش اصلی این گزارش‌های را ایفای مسئولیت پاسخگویی می‌دانند. مطالعه جونز و همکاران (۱۹۸۵)، در ایالات متحده آمریکا به بررسی این مورد پرداخته است که چه اطلاعاتی مورد نیاز ذینفعان گزارش‌های مالی دولت و شهرداری در ارتباط با تصمیمات اتخاذشده توسط آنها است. در این مطالعه با رویکردی دستوری ذینفعان گزارش‌های مالی دولت‌های ایالتی و محلی آمریکا شامل مراجع نظارتی و قانونی، شهروندان، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان ارائه شده‌اند. همچنین نتایج این بررسی نشان داد در مورد ذینفعانی که به اطلاعات مالی علاقه‌مند بودند پاسخگویی و تصمیم‌گیری هر دو مهم تلقی می‌شود. در زمینه پژوهش‌های داخلی تنها پژوهشی که به محتوای پژوهش حاضر قرابت دارد پژوهش باباجانی (۱۳۹۱) است. در این پژوهش محقق به شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آنها و اهداف آنها از استفاده از گزارش‌های مالی پرداخته‌اند. این پژوهش ذینفعان بالفعل و بالقوه گزارش‌های مالی شهرداری‌ها را شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل، دولت و واحدهای تابعه آن، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و مدیران و مقامات اجرایی دانسته است. همچنین نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی، نیازهای اطلاعاتی عملکردی و نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری را به‌عنوان نیازهای اطلاعاتی ذینفعان گزارش‌های مالی شهرداری‌ها شناسایی کرده است. به‌طور خلاصه بر اساس پیشینه پژوهش ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی گزارش‌های مالی بخش عمومی به شرح جدول ۱ می‌باشد.

مدنظر قرار داده است، رعایت سایر قوانین و مقررات و همچنین ارزیابی کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی مدنظر قرار گرفته است.

پیشینه پژوهش

اهالای و همکاران^{۱۹} (۲۰۱۸)، در پژوهشی در نیوزلند نیازهای اطلاعاتی بخش عمومی و خصوصی را مورد بررسی قرار دادند، نتایج آن‌ها نشان داده ذینفعان در هر دو بخش، صورت‌های مالی شامل صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان و صورت گردش وجه نقد را مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری می‌دانند.

کلارک (۲۰۱۷)، در پژوهشی در استرالیا به شناسایی ذینفعان گزارش‌های سالانه واحد گزارشگر عمومی و هدفی که آن‌ها در راستای آن از این گزارش‌ها استفاده می‌کنند، پرداخته است. نتایج این پژوهش بیان می‌نماید که گروه‌هایی نظیر مدیریت داخلی و دیگر واحدهای گزارشگر (نظیر دیگر ادارات دولتی) جزء گروه‌های اصلی ذینفع هستند. همچنین این پژوهش وجود گروه‌های ذینفع وسیعی که چارچوب مفهومی در زمینه ادارات دولتی شناسایی کرده‌اند را تأیید می‌کند. علاوه بر این نتایج این پژوهش نشان داده است که نزدیک به یک‌سوم پاسخ‌دهندگان دریافتند که گزارش سالانه به دلایلی غیر از آنهایی که در چارچوب مفهومی ذکر شده است مفید هستند.

کوی و همکاران (۲۰۱۳)، در پژوهش خود به شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های سالانه مؤسسه‌های آموزش عالی و همچنین بررسی دیدگاه‌های آنها درباره کیفیت و نحوه افشای گزارش‌های ارائه شده به آنها پرداختند. مطالعه آنها نشان داد که استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی این قبیل گزارش‌ها بیشتر از استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی هستند به‌طوری‌که در حدود ۶۰ درصد از استفاده‌کنندگان وظیفه‌ای در سمت مدیریت و یا اداره واحد گزارشگر داشتند، ۱۰ درصد در مدیریت دیگر واحدهای گزارشگر درگیر بودند، ۲۵ درصد مدیران شرکت‌های تجاری خصوصی و کارمندان سازمان‌ها بودند و ۵ درصد باقیمانده را روزنامه‌نگاران، کتابداران، اعضای مجلس و عموم مردم تشکیل می‌دادند. مطالعه مینیت و دالی (۲۰۱۰)، نیز به بررسی این موضوع پرداخته است که آیا از دیدگاه ذینفعان گزارش‌های مالی، اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری مفید هستند یا خیر. نتایج این پژوهش، از چارچوب مبتنی بر تصمیم‌گیری برای گزارش‌های مالی با

جدول ۱. خلاصه پژوهش‌های انجام‌شده در مورد ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنان

نام پژوهشگران	سال	موضوع	ذینفعان	نیازهای اطلاعاتی
کوی و همکاران	۲۰۱۳	استفاده‌کنندگان گزارش‌های سالانه بخش عمومی: مقایسه بین تئوری‌ها و شواهد تجربی.	مدیریت و یا اداره‌کننده واحد گزارشگر، مدیریت دیگر واحدهای گزارشگر، مدیران شرکت‌های تجاری خصوصی، کارمندان سازمان‌ها، روزنامه‌نگاران، کتابداران، اعضای مجلس و عموم مردم.	-
جونز و همکاران	۱۹۸۵	نیازهای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دولت.	مراجع نظارتی و قانونی، شهروندان، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان.	پاسخگویی و تصمیم‌گیری.
آنتونی	۱۹۷۸		مقامات اجرایی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، فراهم‌کنندگان منابع، نهادهای نظارتی و قانون‌گذاران و شهروندان.	-
آلیچارد	۱۹۷۷	سودمندی گزارشگری مالی دولت اسپانیا.	حسابرسان ارشد، تأمین‌کنندگان منابع و مدیران مالی.	ارزیابی اجرای بودجه، کنترل مالی و قانونی و تصمیم‌گیری مسئولیت پاسخگویی.
باباجانی و چهارده چریکی	۱۳۹۱	شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آن‌ها و اهداف آن‌ها از استفاده از گزارش‌های مالی.	شهروندان، نمایندگان قانونی و نهادهای نظارتی مستقل، دولت و واحدهای تابعه آن، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و مدیران و مقامات اجرایی.	نیازهای اطلاعاتی قانونی و نظارتی، نیازهای اطلاعاتی عمل‌کردی و نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری.

سؤال‌های پژوهش

با توجه به موارد مطرح‌شده، این تحقیق در پی آن است که با انجام تحقیقی میدانی به یافتن پاسخی مناسب برای پرسش‌های زیر بپردازد:

- الف) ذینفعان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی را چه کسانی تشکیل می‌دهد؟
 ب) ذینفعان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی چه نیازهای اطلاعاتی دارند؟

روش پژوهش

پژوهش حاضر از منظر هدف، کاربردی است و از منظر ماهیت و روش، پژوهشی توصیفی پیمایشی از نوع همبستگی به شمار می‌رود زیرا تلاش می‌کند تا با استفاده از پرسش‌نامه، اطلاعات مورد نیاز را از وضع موجود نمونه آماری به دست آورد. جامعه آماری موردبررسی شامل ذی‌نفعان گزارشگری بخش عمومی است که به دلیل نامعین بودن جامعه آماری و عدم دسترسی به شمار دقیق اعضای جامعه و گستردگی آن پیرو بحث و تبادل نظر با اساتید و صاحب‌نظران و با توجه به

تخصص موردنیاز در خصوص پاسخ به سؤالات پژوهش، جامعه آماری این تحقیق از اساتید و دانشجویان مقطع دکتری حسابداری کشور در سال ۹۶ تشکیل شده است. روش نمونه‌گیری به صورت تصادفی اتفاقی (در دسترس) و تعداد نمونه با استفاده از جدول مورگان برای جامعه هدف به‌طور تقریبی ۱۰۰ نفر محاسبه گردید. جهت رویارویی با مشکل پرسش‌نامه‌ها، تعداد ۱۰۰ پرسش‌نامه توزیع شد که از این تعداد، ۸۲ پرسش‌نامه معتبر برگشت داده‌شده وجود داشت که مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در این رابطه پرسش‌نامه‌ها به دانشگاه‌های مختلف به صورت حضوری و یا از طریق پست و ایمیل ارسال گردید.

در ادامه، به منظور تدوین پرسش‌نامه ابتدا تعداد جالب‌توجهی از منابع نظری، پژوهشی، بیانیه‌های مفهومی بخش عمومی کشورها بررسی شد و با توجه به فراوانی فهرست ذی‌نفعان و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌شده در پژوهش‌های قبلی و با در نظر گرفتن شرایط محیطی ایران، پرسش‌نامه نهایی تدوین گردید. سپس به منظور بررسی روایی پرسش‌نامه از روش قضاوتی استفاده‌شده و با استفاده از نظر

پایایی پرسش‌نامه

مشاهده نتایج آزمون آلفای کرونباخ بر پایایی داده‌ها دلالت دارد. نتایج در جدول ۳ مشهود است.

آزمون دوجمله‌ای

از آنجاکه سؤالات بر اساس دو حالت موافق و مخالف تدوین شده لذا از آزمون دوجمله‌ای برای هر سؤال استفاده گردید. با این ترتیب، از نسبت نظر موافق یا مخالف آزمودنی‌ها در مورد هر سؤال اطلاع یافته و از تسری نتایج آزمون سؤالات زیرمجموعه هر سال اصلی، نتیجه آزمون سؤال اصلی (رد یا قبول) مشخص گردید. فرضیه صفر و یک در این آزمون به شرح زیر است:

برابری نسبت موافق و مخالف $H_0 =$

عدم برابری نسبت موافق و مخالف $H_1 =$

در واقع نتیجه آزمون در صورتی که فرض H_0 تأیید شود، بیانگر آن است که درصد پاسخ موافق و مخالف در سطح معناداری ۵ درصد باهم برابر است و در صورت رد فرض H_0 ، درصد پاسخ موافق و مخالف برابر نبوده و این عدم برابری به نفع نظر موافق یا به نفع نظر مخالف می‌باشد. با این ترتیب هر یک از سؤالات جداگانه مورد آزمون قرار گرفت. در ادامه نیز برای حصول اطمینان از میزان شدت موافقت موافقان و مخالفت مخالفان از آزمون‌های آماری مناسب استفاده شده است. از این‌رو از دو آزمون فریدمن و آزمون تی تک نمونه‌ای استفاده شده است که نتایج آنها به ترتیب و حسب مورد در جدول‌های جداگانه به شرح جدول ۴ ارائه می‌شود.

خبرگان امر، روایی پرسش‌نامه موردسنجش قرار گرفت و در نهایت برای بررسی پایایی سؤال‌های پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده گردید.

پیرو بحث و تبادل نظر با اساتید و صاحب‌نظران و با توجه به تخصص مورد نیاز در خصوص پاسخ به سؤالات پژوهش، جامعه آماری این تحقیق از اساتید و دانشجویان مقطع دکتری حسابداری کشور در سال ۹۶ تشکیل شده است. در این رابطه با توجه به نمونه‌گیری که به روش تصادفی انجام شده پرسش‌نامه‌ها به دانشگاه‌های مختلف به صورت حضوری و یا از طریق پست و ایمیل ارسال گردید.

به منظور آزمون سؤال‌های پژوهش با توجه به اینکه از پاسخ‌دهندگان خواسته شد ابتدا نظرهای موافق و مخالف خود را در هر مورد بیان نموده و در صورت موافقت، شدت موافقت خود را روی طیف لیکرت مشخص کنند، ابتدا با استفاده از آزمون دوجمله‌ای نسبت نظرهای موافق و مخالف پاسخ‌دهندگان بررسی شد. در ادامه، برای حصول اطمینان از میزان شدت موافقت موافقان از آزمون‌های آماری مناسب استفاده شد. از این‌رو، از آزمون‌هایی نظیر آزمون مقایسه میانگین یک متغیری (تی تک نمونه ای) و آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

نمونه آماری پژوهش

تعداد پرسش‌نامه‌های ارسالی و نرخ پاسخ هر یک از دانشگاه‌ها به شرح جدول ۲ است.

جدول ۲. توزیع فراوانی نمونه تحقیق

نرخ پاسخ	تعداد پرسش‌نامه ارسال شده	نام دانشگاه
۱۰	۱۲	دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)
۱۶	۲۰	دانشگاه تربیت مدرس
۲۰	۲۵	دانشگاه اصفهان
۲۵	۲۵	دانشگاه مازندران
۵	۸	دانشگاه تهران
۶	۱۰	دانشگاه پیام نور
۸۲	۱۰۰	جمع کل

جدول ۳. نتایج آزمون پایایی کرونباخ

مقدار آلفای کرونباخ	تعداد سؤال	تعداد نمونه	آزمون پایایی کرونباخ
۰,۹۸۱	۴۳	۸۲	کل پرسش‌نامه
۰,۹۵۳	۱۵	۸۲	ذینفعان
۰,۹۸۱	۲۸	۸۲	نیازهای اطلاعاتی

طیف عدد ۴ و ۵ را نشان خواهد داد. با توجه به این که هدف تحقیق آگاهی از اطمینان بالای پاسخ‌دهندگان می‌باشد، لذا با انتخاب یک امتیاز نسبتاً بالاتر از میانگین طیف، می‌توان به این هدف رسید. بنابراین با یک نگرش سخت‌گیرانه، امتیاز ۵ را که نسبتاً بالاتر از میانگین امتیازات (۴ و ۵) است، ملاک سنجش قرار گرفت. جداول ۶ و ۷ نشان‌دهنده نتایج آماری اجرای این آزمون می‌باشند.

همان‌گونه در جدول ۶ مشاهده می‌شود، مقدار میانگین برای هر پرسش بالاتر از ۵ است؛ بنابراین برای این سؤالات فرضیه H_0 در سطح معناداری ۵ درصد رد می‌شوند. بدین ترتیب همه ذینفعان فوق مورد تأیید قرار گرفت. به‌طور خلاصه اینکه بر اساس نتایج آزمون T و دوجمله‌ای می‌توان به این نتیجه رسید که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تمام گروه‌های نام‌برده شده به‌عنوان ذینفع گزارش‌های مالی دولت شناخته می‌شوند.

همچنین در جدول ۷ نیز مشهود است، مقدار میانگین برای هر پرسش بالاتر از ۵ را نشان می‌دهد؛ بنابراین برای این سؤالات فرضیه H_0 در سطح معناداری ۵ درصد رد می‌شوند. بدین ترتیب همه نیازهای اطلاعاتی پیشنهادی فوق مورد تأیید قرار گرفت. به‌طور خلاصه اینکه بر اساس نتایج آزمون T و دوجمله‌ای می‌توان به این نتیجه رسید که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تمام نیازهای اطلاعاتی موجود در پرسش‌نامه به‌عنوان نیاز اطلاعاتی گروه‌های ذینفع گزارش‌های مالی دولت شناخته می‌شوند.

همان‌طور که در جدول ۴ مشهود است سطح معناداری برای کلیه پرسش‌ها کمتر از ۰/۰۵ است و همچنین درصد موافقت با گزینه‌ها بیشتر از مخالفت است و به همین دلیل تمامی گروه‌های فوق، ذینفعان بخش عمومی را تشکیل می‌دهند.

همان‌طور که در جدول ۵ مشهود است سطح معناداری برای کلیه پرسش‌ها کمتر از ۰/۰۵ است و همچنین درصد موافقت با گزینه‌ها بیشتر است. به همین دلیل نیازهای اطلاعاتی منعکس‌شده در جدول، نیازهای اطلاعاتی بخش عمومی را تشکیل می‌دهد.

آزمون T تک نمونه‌ای

در این مرحله برای حصول اطمینان از میزان موافقت آزمودنی‌ها با سال‌های زیرمجموعه هریک از سؤالات اصلی پژوهش، از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شده است. در حقیقت این آزمون مشخص خواهد نمود که میزان موافقت آزمودنی‌ها با متغیرهای پیشنهادی بالاتر از حد متوسط طیف لیکرت است یا از این میزان کمتر است. فرضیه صفر و یک در این آزمون به شرح زیر است:

میانگین امتیازات کوچک‌تر از مساوی ۵ است $H_0 =$

میانگین امتیازات بزرگ‌تر از ۵ است $H_1 =$

در پرسش‌نامه تنظیمی از طیف امتیازبندی شده ۱ تا ۹ استفاده شده است، با فرض این که همه آزمودنی‌ها دردادن جواب به‌طور تصادفی عمل کنند، آنگاه میانگین امتیاز این

جدول ۴. آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی ذینفعان

ذینفعان	درصد موافقان	درصد مخالفان	سطح معناداری
پرداخت‌کنندگان مالیات	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
دریافت‌کنندگان خدمات عمومی	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
رای‌دهندگان	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
اهدانندگان منابع	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
شورها	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
مجلس نمایندگان	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
نهاد رهبری	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
نهاد ریاست جمهوری	۰/۹۵	۰/۰۵	۰/۰۰۰۱
وزیران	۰/۹۵	۰/۰۵	۰/۰۰۰۱
مدیران بخش عمومی	۰/۸۹	۰/۱۱	۰/۰۰۰۱
کارکنان بخش عمومی	۰/۹۳	۰/۰۷	۰/۰۰۰۱
خریداران اوراق مشارکت دولتی	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
فروشندهگان کالا و خدمات به دولت	۱۰۰	۰	۰/۰۰۰۱
بانک مرکزی و سایر بانک‌ها	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱
رسانه‌ها	۰/۹۶	۰/۰۴	۰/۰۰۰۱

جدول ۵. آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی

سطح معناداری	درصد مخالفان	درصد موافقان	نیازهای اطلاعاتی ذینفعان
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از رعایت مهندسی‌های حاکم بر بودجه سالانه
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل قانونی
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در حدود اعتبارات مصوب تخصیص یافته
۰/۰۰۰۱	۰/۰۵	۰/۹۵	اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های تخصیص یافته
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق یافته با درآمدهای پیش‌بینی شده
۰/۰۰۰۱	۰/۰۵	۰/۹۵	اطلاعات مربوط به نحوه تأمین منابع مالی و وجه نقد مورد نیاز
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به کفایت منابع مالی هر دوره در تأمین هزینه‌های خدمات ارائه شده همان دوره
۰/۰۰۰۱	۰/۱۰	۰/۹۰	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از تحصیل منابع مالی طبق مجوزهای قانونی
۰/۰۰۰۱	۰/۰۲	۰/۹۸	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های کوتاه مدت
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های بلندمدت
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت مالی (شامل اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها اعم از جاری و غیرجاری)
۰/۰۰۰۱	۰/۰۲	۰/۹۸	اطلاعات مربوط به ارزیابی عملکرد سالیانه دولت
۰/۰۰۰۱	۰	۱۰۰	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از کارایی مصرف منابع مالی
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به ارزیابی اثربخش بودن عملیات دولت
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷	۰/۹۳	اطلاعات مربوط به اثر عملیات سال جاری بر حقوق بین نسلی
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به مقایسه اطلاعات سال جاری با سال‌های گذشته
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷	۰/۹۳	اطلاعات مربوط به ارزیابی سطح توانایی دولت در تأمین کالا و خدمات
۰/۰۰۰۱	۰	۱۰۰	اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷	۰/۹۳	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از درآمد کل دولت را درآمد نفت تشکیل می‌دهد
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از تولید ناخالص ملی را نفت تشکیل می‌دهد
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به مقایسه بین درآمد واقعی نفت و درآمد پیش‌بینی شده در بودجه
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷	۰/۹۳	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی در سال جاری صرف مصارف جاری شده است
۰/۰۰۰۱	۰/۰۵	۰/۹۵	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای شده است
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف پاک‌سازی آلودگی‌های ناشی از استخراج و مصرف این ماده از محیط‌زیست می‌گردد
۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۹۴	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف توسعه صنایع تبدیل نفت به فراورده‌های نفتی می‌گردد
۰/۰۰۰۱	۰/۰۴	۰/۹۶	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمد نفت در صندوق ذخیره ارزی ذخیره شده است
۰/۰۰۰۱	۰	۱۰۰	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از تولیدات نفتی در داخل کشور به مصرف می‌رسد
۰/۰۰۰۱	۰/۰۷	۰/۹۳	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از نفت تولید شده ایران به صورت خام و چه بخشی به صورت کالاهای نفتی به فروش می‌رسد

جدول ۶. آزمون T تست برای شناسایی ذینفعان

فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف	میانگین اختلاف	سطح معناداری	میانگین	آماره T	ذینفعان گزارش‌های مالی	
						حد بالا
۷,۴۶	۶,۳۷	۶,۹۱	۰/۰۰۰۱	۶,۹۱	۲۵,۰۹	پرداخت‌کنندگان مالیات
۶,۷۳	۵,۴۶	۶,۱۰	۰/۰۰۰۱	۶,۱۰	۱۹,۰۴	دریافت‌کنندگان خدمات عمومی
۶,۷۵	۵,۶۲	۶,۱۸	۰/۰۰۰۱	۶,۱۸	۲۱,۸۸	رأی‌دهندگان
۶,۶۰	۵,۵۹	۶,۱۰	۰/۰۰۰۱	۶,۱۰	۲۳,۹۳	اهدانندگان منابع
۷,۱۹	۶,۰۸	۶,۶۳	۰/۰۰۰۱	۶,۶۳	۲۳,۷۸	شوراها
۷,۵۲	۶,۵۸	۷,۰۵	۰/۰۰۰۱	۷,۰۵	۲۹,۷۹	مجلس نمایندگان
۷,۳۴	۶,۲۵	۶,۷۹	۰/۰۰۰۱	۶,۷۹	۲۴,۸۲	نهاد رهبری
۷,۳۰	۶,۱۳	۶,۷۲	۰/۰۰۰۱	۶,۷۲	۲۲,۸۵	نهاد ریاست جمهوری
۷,۰۹	۵,۸۸	۶,۴۹	۰/۰۰۰۱	۶,۴۹	۲۱,۳۰	وزیران
۷,۲۰	۶,۲۴	۶,۷۲	۰/۰۰۰۱	۶,۷۲	۲۷,۷۱	مدیران بخش عمومی
۶,۰۷	۴,۹۸	۵,۵۲	۰/۰۰۰۱	۵,۵۲	۲۰,۲۱	کارکنان بخش عمومی
۶,۴۱	۵,۳۵	۵,۸۸	۰/۰۰۰۱	۵,۸۸	۲۱,۹۹	خریداران اوراق مشارکت دولتی
۶,۷۸	۵,۶۴	۶,۲۱	۰/۰۰۰۱	۶,۲۱	۲۱,۷۰	فروشنده‌گان کالا و خدمات به دولت
۷,۲۱	۶,۱۸	۶,۷۰	۰/۰۰۰۱	۶,۷۰	۲۵,۹۸	بانک مرکزی و سایر بانک‌ها
۷,۲۷	۶,۲۹	۶,۷۸	۰/۰۰۰۱	۶,۷۸	۲۷,۷۷	رسانه‌ها

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش درصدد شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها بوده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که پرداخت‌کنندگان مالیات، مجلس نمایندگان و نهاد ریاست جمهوری از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دولت می‌باشند. این گروه‌ها عموماً جزء اصلی‌ترین گروه‌هایی هستند که به‌طور مشترک موردپذیرش متون حسابداری بخش دولتی هم در تحقیقات تجربی و هم در رویکردهای هنجاری قرار دارد. (برای مثال، آنتونی، ۱۹۷۸؛ موسسه انجمن حسابداران خیره کانادا، ۱۹۸۵؛ بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا، ۱۹۹۰b؛ کُی و همکاران، ۱۹۹۷؛ کلارک، ۲۰۰۲). شناسایی دو گروه اول به‌عنوان ذینفعان گزارش‌های مالی دولت حاکی از تأیید رویکرد حاکم بر گزارشگری مالی یعنی ایفای مسئولیت پاسخگویی است. همچنین گروه سوم تأکیدی بر مفید بودن این گزارش‌ها برای مدیران و اداره‌کنندگان عملیات سازمان‌های دولتی است. در حقیقت این نتیجه یافته‌های تحقیق کُی و همکاران (۱۹۹۷)، مبنی بر اینکه گروه‌های استفاده‌کننده‌ای نظیر مدیریت داخلی و دیگر واحدهای

آزمون فریدمن

به‌منظور رتبه‌بندی میزان اهمیت عوامل تشکیل‌دهنده سؤال‌های پژوهش علاوه بر تکیه بر نظر کارشناسان از آزمون‌های فریدمن استفاده گردید. رتبه‌بندی متغیرهای هر یک از سؤال پژوهش به این مطلب پاسخ می‌دهند که کدامیک از گروه‌های استفاده‌کننده و یا کدام نیاز اطلاعاتی نسبت به بقیه اهمیت بیشتری دارد.

همان‌طور که در جدول ۸ مشهود است، سه گروه اصلی استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی دولت را به ترتیب پرداخت‌کنندگان مالیات، مجلس شورای اسلامی و نهاد ریاست جمهوری تشکیل می‌دهند.

در پایان نتایج آزمون فریدمن در رابطه با شناسایی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان گزارش‌های مالی دولت در جدول ۹ نشان می‌دهد که سه نیاز اصلی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دولت به ترتیب "اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق‌یافته با درآمدهای پیش‌بینی‌شده"، "اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها" و "اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های مصوب" بوده است.

جدول ۷. آزمون T تست برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی

فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف	میانگین اختلاف	سطح معناداری	میانگین	آماره T	نیازهای اطلاعاتی ذینفعان	
						حد پایین
۷,۴۴	۶,۳۴	۶,۸۹	۰/۰۰۰۱	۶,۸۹	۲۴,۸۷	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از رعایت محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه
۷,۱۵	۶,۰۹	۶,۶۲	۰/۰۰۰۱	۶,۶۲	۲۴,۸۶	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل قانونی
۷,۳۴	۶,۱۷	۶,۷۶	۰/۰۰۰۱	۶,۷۶	۲۳,۰۸	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در حدود اعتبارات مصوب تخصیص‌یافته
۷,۴۲	۶,۳۹	۶,۹۰	۰/۰۰۰۱	۶,۹۰	۲۶,۵۴	اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های تخصیص‌یافته
۷,۴۲	۶,۳۱	۶,۸۷	۰/۰۰۰۱	۶,۸۷	۲۴,۷۴	اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق‌یافته با درآمدهای پیش‌بینی‌شده
۷,۱۹	۵,۹۰	۶,۵۵	۰/۰۰۰۱	۶,۵۵	۲۰,۲۰	اطلاعات مربوط به نحوه تأمین منابع مالی و وجه نقد موردنیاز
۷,۱۱	۶,۰۶	۶,۵۹	۰/۰۰۰۱	۶,۵۹	۲۴,۹۷	اطلاعات مربوط به کفایت منابع مالی هر دوره در تأمین هزینه‌های خدمات ارائه شده همان دوره
۷,۳۲	۶,۱۶	۶,۷۴	۰/۰۰۰۱	۶,۷۴	۲۳,۱۵	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از تحصیل منابع مالی طبق مجوزهای قانونی
۶,۷۵	۵,۵۲	۶,۱۳	۰/۰۰۰۱	۶,۱۳	۱۹,۸۳	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت
۶,۷۸	۵,۴۷	۶,۱۲	۰/۰۰۰۱	۶,۱۲	۱۸,۶۱	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های بلندمدت
۷,۳۰	۶,۱۴	۶,۸۰	۰/۰۰۰۱	۶,۷۲	۲۳,۰۹	اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت مالی (شامل اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها اعم از جاری و غیرجاری)
۶,۶۷	۵,۵۷	۶,۱۲	۰/۰۰۰۱	۶,۱۲	۲۲,۰۳	اطلاعات مربوط به ارزیابی عملکرد سالیانه دولت
۶,۸۷	۵,۷۶	۶,۳۲	۰/۰۰۰۱	۶,۳۲	۲۲,۶۳	اطلاعات مربوط به حصول اطمینان از کارایی مصرف منابع مالی
۶,۴۲	۵,۳۶	۵,۸۹	۰/۰۰۰۱	۵,۸۹	۲۲,۲۹	اطلاعات مربوط به ارزیابی اثربخش بودن عملیات دولت
۶,۹۲	۵,۸۶	۶,۳۹	۰/۰۰۰۱	۶,۳۹	۲۴,۰۹	اطلاعات مربوط به اثر عملیات سال جاری بر حقوق بین نسلی
۶,۲۱	۵,۱۱	۵,۶۶	۰/۰۰۰۱	۵,۶۶	۲۰,۵۳	اطلاعات مربوط به مقایسه اطلاعات سال جاری با سال‌های گذشته
۶,۹۳	۵,۹۰	۶,۴۱	۰/۰۰۰۱	۶,۴۱	۲۴,۷۰	اطلاعات مربوط به ارزیابی سطح توانایی دولت در تأمین کالا و خدمات
۷,۲۸	۶,۰۹	۶,۶۸	۰/۰۰۰۱	۶,۶۸	۲۲,۳۱	اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها
۷,۰۲	۵,۸۳	۶,۴۳	۰/۰۰۰۱	۶,۴۳	۲۱,۵۶	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از درآمد کل دولت را درآمد نفت تشکیل می‌دهد
۷,۰۰	۵,۸۷	۶,۴۴	۰/۰۰۰۱	۶,۴۴	۲۲,۷۱	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از تولید ناخالص ملی را نفت تشکیل می‌دهد
۶,۸۷	۵,۸۲	۶,۳۴	۰/۰۰۰۱	۶,۳۴	۲۳,۹۸	اطلاعات مربوط به مقایسه بین درآمد واقعی نفت و درآمد پیش‌بینی‌شده در بودجه
۶,۴۹	۵,۳۶	۵,۹۳	۰/۰۰۰۱	۵,۹۳	۲۰,۸۳	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی در سال جاری صرف مصارف جاری‌شده است
۶,۱۶	۵,۰۳	۵,۶۰	۰/۰۰۰۱	۵,۶۰	۱۹,۶۷	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای شده است
۶,۷۲	۵,۵۵	۶,۱۳	۰/۰۰۰۱	۶,۱۳	۲۰,۹۱	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف پاک‌سازی آلودگی‌های ناشی از استخراج و مصرف این ماده از محیط‌زیست می‌گردد
۶,۵۹	۵,۳۱	۵,۹۵	۰/۰۰۰۱	۵,۹۵	۱۸,۴۹	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف توسعه صنایع تبدیل نفت به فراورده‌های نفتی می‌گردد
۷,۲۰	۶,۰۷	۶,۶۳	۰/۰۰۰۱	۶,۶۳	۲۳,۵۱	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از درآمد نفت در صندوق ذخیره ارزی ذخیره‌شده است
۶,۷۰	۵,۴۷	۶,۰۹	۰/۰۰۰۱	۶,۰۹	۱۹,۶۰	اطلاعات مربوط به اینکه چه میزان از تولیدات نفتی در داخل کشور به مصرف می‌رسد
۶,۵۸	۵,۳۷	۵,۹۸	۰/۰۰۰۱	۵,۹۸	۱۹,۷۵	اطلاعات مربوط به اینکه چه بخشی از نفت تولیدشده به‌صورت خام و چه بخشی به‌صورت کالاهای نفتی به فروش می‌رسد

جدول ۸. آزمون رتبه‌ای فریدمن برای شناسایی ذینفعان

رتبه	میانگین رتبه	ذینفعان
اول	۹,۴۶	پرداخت‌کنندگان مالیات
دوم	۹,۷۴	مجلس نمایندگان
سوم	۸,۹۹	نهاد ریاست جمهوری
چهارم	۸,۸۴	رسانه‌ها
پنجم	۸,۵۵	نهاد رهبری
ششم	۸,۵۲	مدیران بخش عمومی
هفتم	۸,۴۸	بانک مرکزی و سایر بانک‌ها
هشتم	۸,۳۲	وزیران
نهم	۸,۲۷	شوراها
دهم	۷,۷۹	فروشنندگان کالا و خدمات به دولت
یازدهم	۷,۵۴	رای‌دهندگان
دوازدهم	۷,۱۲	دریافت‌کنندگان خدمات عمومی
سیزدهم	۶,۶۵	خریداران اوراق مشارکت دولتی
چهاردهم	۶,۴۱	اهدانندگان منابع
پانزدهم	۵,۴۱	کارکنان بخش عمومی

جدول ۹. آزمون رتبه‌ای فریدمن برای شناسایی نیازهای اطلاعاتی

رتبه	میانگین	نیازهای اطلاعاتی ذینفعان (اطلاعات مربوط به ...)
اول	۱۸,۱۹	مقایسه درآمدهای تحقق‌یافته با درآمدهای پیش‌بینی شده
دوم	۱۶,۵۲	ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها
سوم	۱۶,۲۳	مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های مصوب
چهارم	۱۶,۲۰	ارزیابی وضعیت مالی (شامل اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها اعم از جاری و غیرجاری)
پنجم	۱۵,۹۸	اینکه چه میزان از درآمد نفت در صندوق ذخیره ارزی ذخیره شده است
ششم	۱۵,۷۹	حصول اطمینان از تحصیل منابع مالی طبق مجوزهای قانونی
هفتم	۱۵,۷۴	حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در حدود اعتبارات مصوب تخصیص‌یافته
هشتم	۱۵,۷۱	نحوه تأمین منابع مالی و وجه نقد موردنیاز
نهم	۱۵,۶۸	کفایت منابع مالی هر دوره در تأمین هزینه‌های خدمات ارائه شده همان دوره
دهم	۱۵,۵۰	اینکه چه بخشی از درآمد کل دولت را درآمد نفت تشکیل می‌دهد
یازدهم	۱۵,۴۸	حصول اطمینان از رعایت محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه
دوازدهم	۱۵,۲۵	حصول اطمینان از مصرف منابع مالی در محل قانونی
سیزدهم	۱۵,۰۷	اینکه چه بخشی از تولید ناخالص را نفت تشکیل می‌دهد
چهاردهم	۱۴,۶۶	مقایسه بین درآمد واقعی نفت و درآمد پیش‌بینی شده در بودجه
پانزدهم	۱۴,۵۷	اثر عملیات سال جاری بر حقوق بین نسلی
شانزدهم	۱۴,۵۶	ارزیابی سطح توانایی دولت در تأمین کالا و خدمات
هفدهم	۱۴,۴۰	حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های بلندمدت
هجدهم	۱۳,۹۹	حصول اطمینان از کارایی مصرف منابع مالی
نوزدهم	۱۳,۹۱	حصول اطمینان از توانایی دولت در پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت
بیستم	۱۳,۴۷	اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف پاک‌سازی آلودگی‌های ناشی از استخراج و مصرف این ماده از محیط‌زیست می‌گردد
بیست و یکم	۱۳,۴۶	اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف توسعه صنایع تبدیل نفت به فراورده‌های نفتی می‌گردد
بیست و دوم	۱۳,۳۳	اینکه چه میزان از تولیدات نفتی در داخل کشور به مصرف می‌رسد
بیست و سوم	۱۲,۹۶	ارزیابی عملکرد سالیانه دولت
بیست و چهارم	۱۲,۷۰	اینکه چه بخشی از نفت تولیدشده به‌صورت خام و چه بخشی به‌صورت کالاهای نفتی به فروش می‌رسد
بیست و پنجم	۱۱,۹۷	اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی در سال جاری صرف مصارف جاری شده است
بیست و ششم	۱۱,۸۷	مقایسه اطلاعات سال جاری با سال‌های گذشته
بیست و هفتم	۱۱,۶۷	ارزیابی اثربخش بودن عملیات دولت
بیست و هشتم	۱۱,۳۳	اینکه چه میزان از درآمدهای نفتی صرف تحصیل دارایی‌های سرمایه‌ای شده است

قبیل اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق‌یافته با درآمدهای پیش‌بینی‌شده، اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها، اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های مصوب، اطلاعات مربوط به ارزیابی وضعیت مالی (شامل اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها اعم از جاری و غیرجاری) و ... برای عموم می‌تواند به ایجاد شفافیت و افزایش اعتماد عمومی به دولت کمک کند و در آخر به نهادهای نظارتی و تدوین‌کنندگان استاندارد پیشنهاد می‌شود به منظور ایجاد شفافیت و پاسخگویی هر چه بیشتر و بهتر از طریق آموزش، فرهنگ‌سازی و آگاهی بخشی ذی‌نفعان، بسترهای لازم به منظور فراهم نمودن پاسخگویی عملیاتی در کنار پاسخگویی مالی فراهم گردد.

منابع

- باباجانی، جعفر و همکاران. (۱۳۸۸). پژوهشی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها (جلد اول): مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی در شهرداری‌های ایران. تهران: انتشارات مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران. چاپ اول.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۱). شناسایی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شهرداری، نیازهای اطلاعاتی آنها و اهداف آنها از استفاده از گزارش‌های مالی. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، ۴ (۱۴).
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی. مجله بیمه آسیا، ۱۳.
- رضایی، شعیب (۱۳۹۷). شفافیت، پاسخگویی در بخش عمومی و چارچوب گزارشگری یکپارچه. مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، ۶ (۱۴).
- کردستانی، غلامرضا و نصیری، محمود. (۱۳۸۸). کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی. نشریه حسابداری، ۲۰۸ و ۲۰۹.
- مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی (اهداف گزارشگری مالی)، سایت سازمان حسابرسی <<http://www.audit.org.ir>>

گزارشگر (نظیر دیگر ادارات دولتی) جزء گروه‌های اصلی استفاده‌کننده هستند را تأیید می‌کند. نکته قابل توجه در این میان آن است که دریافت‌کنندگان خدمات عمومی به‌عنوان مهم‌ترین گروه پاسخ‌خواه که قدرت را به دولت و نمایندگان واگذار نموده‌اند در رتبه دوازدهم قرار گرفته‌اند که این مورد با این تفسیر می‌تواند سازگار باشد که در کشور ما عموماً این گروه از وقت و دانش کافی برای استفاده از این گزارش‌ها برخوردار نیستند. این نتیجه هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط باباجانی (۱۳۹۱) است.

همچنین نتایج حاکی از آن است که اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق‌یافته با درآمدهای پیش‌بینی‌شده، اطلاعات مربوط به ارزیابی مباشرت دولت در حفظ و نگهداری و استفاده صحیح از دارایی‌ها و اطلاعات مربوط به مقایسه هزینه‌های واقعی با هزینه‌های مصوب از مهم‌ترین نیازهای اطلاعاتی دولت است. شناسایی این نیازهای اطلاعاتی بیانگر آن است که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی در درجه اول از این گزارش‌ها برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی استفاده می‌کنند، بنابراین در تدوین مبانی نظری گزارشگری مالی باید دقت کافی لحاظ گردد تا این نیازهای اطلاعاتی تأمین گردد.

نتایج حاصل از این پژوهش با توجه به اینکه شناسایی ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنها و لحاظ نمودن ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های واحد گزارشگر مهم‌ترین گام در تدوین اهداف گزارشگری است، می‌تواند راهنمایی برای تدوین‌کنندگان مبانی نظری و استانداردهای گزارشگری بخش عمومی، جهت شناسایی و اولویت‌بندی ذی‌نفعان بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنان قرار گیرد. به‌نحوی که بجای اتکای صرف به رویکرد هنجاری از پژوهش‌های میدانی و رویکرد تجربی نیز استفاده گردد. سپس از آنجاکه 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 و نمایندگان آنها تهیه شود. در این راستا تهیه گزارش‌های مالی حاوی اطلاعاتی از

- Alijarde, M.I. (1997). The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments. *Inancial Accountability and Management*, (1)13, 17-34.
- Anthony, R.M. (1978). FASB Research Report, Financial Accounting in Non Business Organisations. *FASB, Stamford*.
- Atamian, R. & Ganguli, G. (1991). The Recipients of Municipal Annual Financial Reports: a Nationwide Survey. *The Government Accountants Journal Fall*, 3-21.
- Clark, C. (2017). The Users A reports of Government Departments. Paper

- Presented at the Accountability Symposium. Accounting Association of Australia and New Zealand Conference 6 July.
- Collins, W., Keenan, D. & Lapsley, I. (1991). Local Authority Financial Accounting-Communication Sophistry or Obfuscation. *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*, London.
 - Coy, D., Dixon, K., Buchanan, J. & Tower, G. (2013). Recipients of Public Sector Annual Reports: Theory and an Empirical Study Compared. *British Accounting Review*, (29), 103-27.
 - Crain, G.W. & Bean, D.R. (2008). What Users Think of the New Reporting Model for Government: The Results of the GASB's Focus Group Sessions. *Government Finance Review*, (14)1, 9-13.
 - Daniels, J.D. & Daniels, C.E. (1991). Municipal Financial Reports: What Users Want. *Journal of Accounting and Public Policy*, (10)1, 15-38.
 - Drebin, A., Chan, J. & Ferguson, L. (1981). Objectives of Accounting and Financial Reporting for Government Units. *A Research Study, NCGA, Chicago, IL*.
 - Hay, L.E. & Antonio, J.F. (1990). What Users want in Government Financial Reports. *Journal of Accountancy*, 91-8.
 - Holder, W.W. (1980). A Study of Selected Concepts for Government Financial. *Accounting and Reporting, Research Paper, NCGA, Chicago*.
 - Jones, D.B. Scott, R.B. Kimbro, L. & Ingram, R. (1985). The Needs of Users of Governmental Financial Reports, Government Accounting Standards Board. Stamford, CT.
 - Jones, S. & Puglisi, N. (2009). The Relevance of AAS29 to The Australian Public Sector: A Causefor Doubt?. *Abacus*, (33)1, 115-33.
 - Mack, J. & Ryan, C. (2016). Reflections on the Theoretical Underpinnings of the General-Purpose Financial Reports of Australian Government Departments. www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm.
 - Mignot, H. & Dolley, C. (2000). Are AAS 29 Financial Statements Useful?. *Accounting Research Journal*, (13)1, 51-61.
 - Priest, A.N., Ng, J. & Dolley, C. (2000). Users of Local Government Annual Reports: Information Preferences. *Accounting, Accountability and Performance*, (5)3, 49-62.
 - Robbins, W.A. (1984). Consensus Between Preparers and Users of Municipal Annual Reports: Anempirical Analysis. *Accounting and Business Research*, 62-157.
 - Van Daniker, R.P. & Kwiatowski, V. (1986). Infrastructure Assets: An Assessment of User Needs and Recommendations for Financial Reporting. *Governmental Accounting Standards Board, Norwalk, CT*.
 - Vela Bargues, J.M.A. (2006). Cross Country Study of Local Government Accounting Systems. *Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research*, Speyerer for Schungsberichte, (159).

آثار اجرایی نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی

* حامد دهقان‌زاده^۱، غلامرضا رضایی^۲

۱. عضو هیئت علمی گروه حسابداری، دانشگاه ولایت، ایرانشهر، ایران.
 ۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۷/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۹/۲۰

The Effects of the New Treasury Accounting System on the Qualitative Characteristics of Financial Information

*H. Dehghanzade¹, G. Rezaee²

1. Faculty member of Accounting Department, Velayat University, Iranshahr, Iran.
 2. Assistant, Department of Accounting, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran.

Received: 2019/10/16 Accepted: 2019/12/11

Abstract

The purpose of the present study is to investigate the effects of the implementation of the new Treasury Accounting System on the qualitative characteristics of the Treasury's financial information. The statistical population of the research comprised all managers and financial employees of the Deputy Ministry for Financial Supervision in General Directorate of Economic Affairs and Finance in Tehran and other Iranian provinces. The data was collected using a questionnaire. Considering the normal or abnormal distribution of the data, one sample T-test or Median-test was applied to test the hypotheses. The results of the hypothesis testing indicated that the implementation of the new Treasury Accounting System would increase the relevance, reliability, comparability and understandability of the Treasury data. Nevertheless, the new Treasury Accounting System will reduce the timeliness of the Treasury data. Overall, the findings suggest that the implementation of the new Treasury Accounting System increases the quality of the information of the Treasury. Thus, new Treasury Accounting System has been able to be useful in case accountability and providing information for decision making.

Keywords: New Treasury Accounting System, Treasury Data Relevance, Treasury Data Reliability, Treasury Data Comparability, Treasury Data Understandability.

JEL Classification: H61,C30,M49

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی آثار اجرایی نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی خزانه است. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مدیران و کارکنان مالی معاونت نظارت مالی اداره کل امور اقتصادی و دارایی در تهران و سایر استان‌های کشور می‌باشد. جهت گردآوری اطلاعات موردنظر از پرسش‌نامه استفاده شده است. در این پژوهش، با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، از آزمون t یک‌نمونه‌ای یا میانه برای بررسی فرضیه‌ها استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن بود که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و قابلیت فهم اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. با این وجود، دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، منجر به کاهش به‌موقع بودن اطلاعات خزانه می‌شود. در کل، یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، کیفیت اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. بنابراین، نظام نوین حسابداری خزانه توانسته است در خصوص پاسخگویی و ارائه اطلاعات سودمند جهت تصمیم‌گیری سودمند واقع شود.

واژه‌های کلیدی: نظام نوین حسابداری خزانه، مربوط بودن اطلاعات خزانه، قابلیت اتکای اطلاعات خزانه، قابلیت مقایسه اطلاعات خزانه، قابلیت فهم اطلاعات خزانه.

طبقه‌بندی موضوعی: H61,C30,M49

مقدمه

خزانه‌داری کشور به‌عنوان یکی از واحدهای مؤثر در امور دخل و خرج دولت محسوب می‌شود. از آن‌جا که خزانه علاوه بر تمرکز و پرداخت کلیه وجوه دولتی وظیفه هماهنگ‌کننده دریافت‌ها و پرداخت‌های کشور را هم از نظر زمانی و هم از بعد مکانی با برقراری مجموعه‌ای از کنترل‌های مالی انجام می‌دهد، نقش قابل‌ملاحظه‌ای را در تنظیم امور اقتصادی یک کشور ایفا می‌کند و بر همین اساس خزانه را عمده‌تاً سازمان هماهنگ‌کننده امور دریافت‌ها و پرداخت‌های کشور می‌شناسند. نقش اخیر خزانه در دنیای امروز به علت پیچیدگی و توسعه اقتصادی کشورها از گستردگی خاصی برخوردار شده است که بحث آن در قلمرو اقتصاد، مدیریت و حسابداری و مستلزم داشتن تخصص‌های لازم در این حوزه‌هاست (صدری‌نیا، ۱۳۸۵).

از طرف دیگر، قانون‌گذار به موجب قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور و همچنین قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارایی وظیفه حسن اجرای بودجه را از بعد مالی در سطح کلان دولت به عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی محول نموده است که این نظارت در معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (از معاونت‌های وزارتخانه مزبور) انجام می‌شود. به گونه کلی، اصلی‌ترین وظیفه گزارشگری مالی بخش عمومی در راستای مسئولیت پاسخگویی است (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶).

مسلماً ایجاد و استقرار سازوکاری برای دریافت‌ها و پرداخت‌ها در خزانه و نظارت مؤثر در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری بهتر، مستلزم وجود یک سیستم اطلاعاتی حسابداری جامع و کارآمد است که بتواند اطلاعات مربوطه را تجمیع و برای استفاده‌کنندگان مجاز در سطوح مختلف حکومتی ارائه کند و مبنای تصمیم‌گیری‌های آن‌ها قرار گیرد. قبل از تدوین و ابلاغ دستورالعمل حسابداری نوین خزانه، به‌رغم اهمیت و نقش بسزای خزانه در اقتصاد کشور، سیستم سنتی حسابداری آن دارای کاستی‌ها و نارسایی‌های متعددی بود (صدری‌نیا، ۱۳۸۵).

خوشبختانه پس از تغییر مبنای حسابداری دستگاه‌های اجرایی از نقدی به تعهدی در سال ۱۳۹۴، دستورالعمل نوین حسابداری خزانه توسط معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور در سال ۱۳۹۵ جهت اجرا ابلاغ شد.

می‌توان گفت که رویه‌های گزارشگری مالی در بخش عمومی در بسیاری از جوامع ملی و بین‌المللی به علت ناکافی بودن اطلاعات مالی مورد استفاده در تهیه گزارش‌های مالی با چالش‌های فراوانی مواجه بوده است. عدم اطمینان به

اطلاعات مالی بر تصمیم‌های سیاست عمومی تأثیرگذار بوده و به گزارش‌های غیرقابل‌اعتمادی منتج می‌شود (یامادا، ۲۰۰۷).

در بخش دولتی کشورها اصلاحات متعددی انجام شده است که هدف آن افزایش اثربخشی و کارایی سیستم حسابداری و گزارشگری عمومی بوده است؛ این موضوع در اکثر کشورها رخ داده و بیشتر ناشی از جهانی‌شدن اقتصادی است (نیستور، ۲۰۱۲؛ آندره، ۲۰۱۴).

همچنین، در سال‌های اخیر اکثر کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی اصلاحات در سیستم حسابداری و گزارشگری دولتی را مطابق با دیدگاه‌ها و اصول مدیریت عمومی جدید انجام داده‌اند. اهداف اصلی اصلاحات عبارت بودند از: بهبود مدیریت خدمات عمومی و افزایش شفافیت و پاسخگویی دولت‌ها (چان و ژیاثویه، ۲۰۰۲؛ کاپرچوینه، ۲۰۰۶).

همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور نیز از این اصلاحات مستثنی نبوده است. بر اساس ابلاغ معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور، هدف از اجرای دستورالعمل نوین حسابداری خزانه، ارتقای شفافیت مالی از طریق بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات و گزارش‌های خزانه‌داری و در نتیجه ایجاد زمینه بهبود تصمیم‌های مبتنی بر این گزارش‌هاست. این در حالی است که اگر تصمیمات کلیه افراد، از جمله مجریان دولت و نظارت‌کنندگان بر آن‌ها، آگاهانه و متکی بر اطلاعات شفاف (مربوط، قابل‌اتکا و قابل‌فهم) و قابل‌مقایسه نباشد، منابع اقتصادی تلف و اقتصاد کشور آسیب می‌بیند (پور حیدری و اعظمی، ۱۳۸۹).

بنابراین، اجرای بهینه این دستورالعمل در خزانه ضروری و حیاتی به نظر می‌رسد. باین‌وجود، تاکنون پژوهشی در زمینه میزان تحقق هدف مورد نظر و بررسی تأثیر دستورالعمل مزبور بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات و گزارش‌های مالی خزانه انجام نشده است. در این راستا، پژوهش حاضر به بررسی این موضوع از دیدگاه مدیران و کارکنان مالی معاونت نظارت مالی اداره کل امور اقتصادی و دارایی کلیه استان‌های کشور می‌پردازد.

مبانی نظری پژوهش

به‌گونه کلی، هر کشوری دارای سازمانی به نام خزانه‌داری است که در کشورهای مختلف، نقش‌های متفاوتی برعهده دارد. پنج نوع اصلی خزانه‌داری، البته با برخی تفاوت‌ها، وجود دارد که در هر مورد، خزانه‌داری نقش متفاوتی را ایفا می‌کند.

هدف از این امر، شفافیت اطلاعات مالی دستگاه‌ها و شرکت‌های دولتی و امکان نظارت بر درآمدهای آن‌هاست. البته پیش از آن که وجوه مذکور در حساب‌های مذکور نزد بانک مرکزی تجمع شوند، تدریجاً در حساب‌های دیگری جمع‌آوری شده و سپس در حساب‌های تمرکز اصلی تجمع می‌شوند. اصطلاحاً به این حساب‌ها که رابط میان درآمدهای دولت و خزانه کل هستند، "حساب رابط" گفته می‌شود. بر اساس قانون، حساب‌های مذکور با مجوز خزانه افتتاح می‌شوند. این حساب‌ها که به نام دستگاه یا شرکت دولتی هستند، غیرقابل برداشت بوده (صرفاً خزانه امکان برداشت از این حساب‌ها را دارد) و موجودی آن‌ها با تواب مشخصی که توسط خزانه تعیین می‌شود، به "حساب‌های تمرکز وجوه خزانه" واریز می‌گردد. به این حساب‌ها در اصطلاح خزانه‌داری، "بانک تمرکز وجوه" نیز گفته می‌شود.

کلیه درآمدهای دستگاه‌های دولتی، بسته به نوع آن‌ها، در نهایت به سه حساب متعلق به خزانه نزد بانک مرکزی واریز می‌گردند که عبارت‌اند از: "حساب تمرکز وجوه عمومی"، "حساب تمرکز وجوه اختصاصی" و "حساب تمرکز وجوه سپرده". تمرکز این وجوه در حساب‌های خزانه، بیش از آن که کارکرد بانکی یا بودجه‌ای داشته باشد، کارکرد حسابداری دارد. به این معنی که انتقال وجوه و فرآیندهای بانکی، جایگزین استفاده از روش‌ها و محاسبات حسابداری شده است. در اصطلاح خزانه به این حساب‌ها "خزانه تمرکز وجوه" نیز گفته می‌شود. به‌گونه خلاصه، فرآیندها و روال‌های خزانه در ایران بر مبنای برخی قوانین و مقررات انجام می‌شوند. شکل ۱ به‌صورت خلاصه قوانین مرتبط با خزانه را نشان می‌دهد.

هیماحوا (۲۰۱۱)، تقلب در دستگاه‌های دولتی را ناشی از نبود صداقت، نبود شفافیت و نبود استقلال کمیته‌های ارائه‌دهنده خدمات دولتی می‌داند. کشور ایران نیز از این تقلب‌ها مستثنی نبوده و به‌ویژه در سال‌های اخیر به‌شدت درگیر مقابله با این موضوع است. در یک چنین وضعیتی تمامی سازمان‌ها و نهادهای دولتی ملزم به تهیه و ارائه اطلاعات دقیق جهت جلوگیری از تقلب و بهبود فرآیند تصمیم‌گیری و پاسخگویی هستند. در همین خصوص، در سال ۱۳۹۵ و در راستای اجرای ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی کشور "دستورالعمل حسابداری خزانه، صورت‌گردش نقدی خزانه و تراز دریافت و پرداخت خزانه" توسط معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور جهت اجرا ابلاغ شده است. هدف از اجرای این دستورالعمل، ارتقای شفافیت مالی گزارش‌های خزانه‌داری کل کشور و ایجاد زمینه بهبود تصمیم‌های مبتنی بر این گزارش‌هاست. این دستورالعمل

این پنج مورد عبارت‌اند از (زارعی، ۱۳۹۳):

۱. امور مالی در دولت: در برخی از کشورها، خزانه‌داری در واقع یک وزارتخانه می‌باشد و خزانه‌دار یا مسئول خزانه یکی از اعضای کابینه محسوب می‌شود.

۲. درآمد و استقراض دولت: در برخی کشورها به‌رغم آن‌که خزانه‌داری در سطح دولت است، اما بیشتر بر ایجاد درآمد و استقراض از بازار سرمایه متمرکز است. در این‌گونه کشورها، وزارت دارایی مسئول مصرف است (به‌عنوان نمونه، استرالیا).

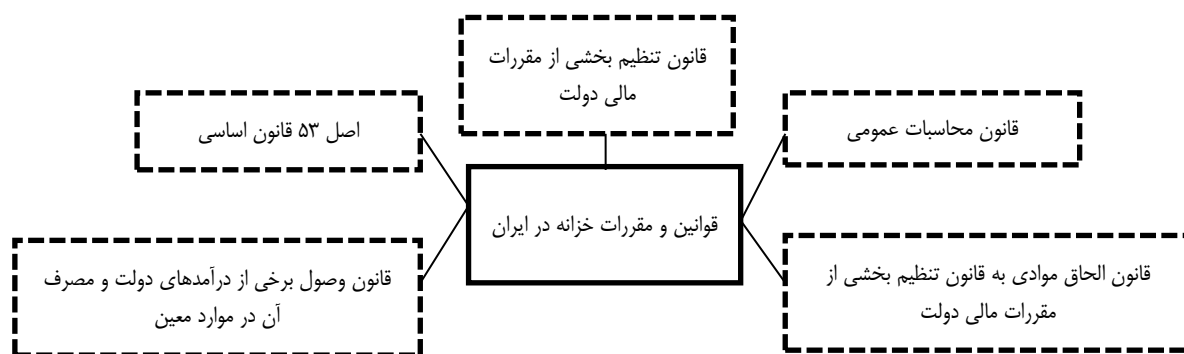
۳. مدیریت ارشد مالی: کشورهای دیگر هم وزارت مالیه و هم خزانه‌داری دارند. وزارتخانه تنها در قبال سیاست‌های مالی، به‌ویژه سیاست‌های پولی مسئول است. خزانه‌داری ارائه‌دهنده خدمات حرفه‌ای مدیریت مالی و مشاوره به وزارت مالیه و سایر واحدها می‌باشد. همچنین، مدیریت بنگاه‌های تحت مالکیت دولت (به شرطی که ماهیت سرمایه‌گذاری داشته باشند، نه آن‌که به‌عنوان واحدهای ارائه‌کنندگان خدمات عمومی باشند) بر عهده خزانه‌داری است (به‌عنوان نمونه نیوزیلند).

۴. اجرای بودجه: در برخی از کشورها، اگرچه خزانه‌داری هنوز در سطح دولت قرار دارد، اما تنها مسئول اجرای بودجه (ازجمله حسابداری) بوده و در تهیه و برنامه‌ریزی بودجه دخالت نمی‌کند (به‌عنوان نمونه، بسیاری از کشورهای اروپای شرقی و آسیای مرکزی).

۵. مدیریت ابزارهای مالی: در برخی کشورها، خزانه‌داری تنها مسئول مدیریت ابزارهای مالی به‌ویژه نقد و معادل نقد است. در این کشورها خزانه‌داری با انباشت وجوه نقد و سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت یا استقراض از بازار پول سروکار دارد. برخی اوقات، آن‌ها همچنین با ابزارهای درازمدت‌تر مالی مانند اوراق قرضه دولت سروکار دارند، به‌ویژه اگر باهدف مدیریت ریسک، برای مثال مصون‌سازی در قبال نرخ‌های بهره یا ریسک مبادلات ارزی، منتشر نشده باشند (به‌عنوان نمونه، سوئیس).

نوع پنجم خزانه‌داری مشابه خزانه‌داری در بسیاری از مؤسسه‌های بخش خصوصی است؛ اما چهار نوع اول کاملاً متفاوت است. شرکت‌های بخش عمومی متمایل به گزینه پنجم هستند؛ درحالی‌که در مورد خود دولت، قانون تعیین‌کننده است.

در ایران، بر اساس قانون کلیه دریافت‌های دولت (شامل سپرده‌ها و درآمدهای عمومی و اختصاصی دستگاه‌ها و درآمدهای شرکت‌های دولتی (به‌جز بانک‌ها و بیمه‌ها) باید در حساب‌های خزانه‌داری کل نزد بانک مرکزی متمرکز شود.



شکل ۱. قوانین و مقررات مربوط به خزانه در ایران

داشتن چارچوبی مشخص و نظامند است (هانسن و موون، ۲۰۰۷).

بنابراین، انتظار می‌رود که به‌کارگیری یک چارچوب مشخص و مدون توسط معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور برای حسابداری خزانه منجر به بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات منتشرشده توسط این نهاد شود.

عموماً ویژگی‌های کیفی به ویژگی‌هایی اطلاق می‌شود که موجب سودمندی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان می‌شود و دستیابی به اهداف گزارشگری مالی شامل پاسخگویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. برخی ویژگی‌های کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود. ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، "مربوط بودن" و "قابل اتکا بودن" است. ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، "قابل مقایسه بودن" و "قابل فهم بودن" است. حتی اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، سودمندی آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود (کمیتنه تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶). همچنین، دسترسی به موقع به اطلاعات مربوط می‌تواند سودمندی اطلاعات را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیمات ارتقا بخشد و عدم دسترسی به موقع اطلاعات مربوط و قابل اتکا، سودمندی آن را خدشه‌دار می‌کند. در ادامه به تشریح هر یک از ویژگی‌های کیفی پرداخته می‌شود.

مربوط بودن: اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر ایفای وظیفه پاسخگویی واحد گزارشگر و تصمیم‌های استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال و آینده یا تأیید یا تصحیح ارزیابی‌های گذشته مؤثر واقع شود. اطلاعات مربوط دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا ارزش تأییدکنندگی است. نقش‌های تأییدکنندگی و پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات با یکدیگر مرتبط می‌باشند. به‌عنوان مثال، اطلاعات در مورد

مبتنی بر فصول و بخش‌های زیر است:

- حسابداری وجوه عمومی،
- حسابداری وجوه اختصاصی،
- حسابداری شرکت‌های دولتی.
- حسابداری وجوه امانی، شامل:
- حسابداری وجوه سپرده،
- حسابداری وجوه نامشخص،
- حسابداری وجوه چک‌های بین‌راهی،
- حسابداری وجوه خانه‌های سازمانی،
- حسابداری وجوه اموال مکشوفه.

در جوامع مردم‌سالار که دولت‌ها بر اساس رأی مردم انتخاب می‌شوند و قدرت تبلور اراده مردم است، دولت و مقامات منتخب به‌عنوان پاسخگو، ملزم به ادای مسئولیت پاسخگویی در مورد مصرف منابع و وضعیت مالی کشور می‌باشند (باباجانی، ۱۳۹۰؛ حسینی عراقی، ۱۳۹۱؛ حبشی، ۱۳۹۲). بنابراین، خزانه‌داری کل کشور نیز باید اطلاعاتی را ارائه کند که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد.

به‌منظور بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات، حسابداران باید اقدام به ایجاد یک نظام اطلاعاتی مطلوب کنند، زیرا اگر این نظام اطلاعاتی، به‌عنوان یک منبع اطلاعاتی مطلوب نباشد، داده‌هایی را هم که سرانجام از آن انتشار می‌یابد، نمی‌تواند چندان مورد استفاده قرار گیرد. برای ایجاد یک نظام اطلاعاتی مطلوب، حسابداران باید ابتدا به هدف‌های سازمان توجه کنند. این هدف‌ها ممکن است بیشینه کردن تولید یا ارائه خدمات، بیشینه کردن سهم سازمان در بازار، کمینه کردن هزینه‌های سازمان، افزایش خدمات و رفاه عمومی، افزایش مسئولیت اجتماعی و بهبود پاسخگویی باشد؛ سپس، در بین نظام‌های اطلاعاتی موجود، آن که می‌تواند سازمان را به هدف‌های از قبل تعیین شده برساند، انتخاب کنند (نمازی، ۱۳۹۵).

به گونه کلی، لازمه استخراج و افشای مناسب اطلاعات حسابداری به‌موقع، مربوط، دقیق و قابل اتکا برای مدیران،

اهداف پاسخگویی و تصمیم‌گیری ضروری است. سودمندی چنین اطلاعاتی در صورتی افزایش می‌یابد که امکان مقایسه این اطلاعات با بودجه آن دوره، اطلاعات مشابه آن واحد برای دوره‌ها و تاریخ‌های زمانی دیگر و یا اطلاعات مشابه درباره واحدهای دیگر (به‌عنوان مثال، واحدهای بخش عمومی ارائه‌کننده خدمات مشابه در حوزه‌های مختلف) وجود داشته باشد. به‌کارگیری رویه‌های حسابداری مشابه در مورد عملکرد و بودجه، موجب افزایش سودمندی مقایسه بین نتایج واقعی و پیش‌بینی شده خواهد شد (کمیت‌تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶). قابلیت مقایسه را نباید با یکنواختی اشتباه گرفت. اطلاعات زمانی قابل مقایسه است که بتواند شباهت‌ها و تفاوت‌های بین واحدها را نشان دهد. تأکید بیش‌ازحد بر یکنواختی ممکن است به دلیل گزارش موارد متفاوت به‌گونه‌ای مشابه، منجر به کاهش قابلیت مقایسه گردد.

قابل فهم بودن: ویژگی قابل فهم بودن، موجب می‌شود اطلاعات برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد. گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی واحدهای بخش عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که جوابگوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان آن‌ها و بیان‌گر ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد. برای مثال، توضیحات مربوط به اطلاعات مالی و سایر اطلاعات و گزارش‌های توصیفی دستاوردها و انتظارات باید با زبان ساده نوشته شود و به‌گونه‌ای ارائه شود که به‌راحتی برای استفاده‌کنندگان قابل فهم باشد. یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات، نحوه ارائه آن‌هاست. ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات به نحو مناسب باعث افزایش قابلیت فهم آن می‌شود. قابلیت مقایسه نیز می‌تواند قابلیت فهم اطلاعات را افزایش دهد (کمیت‌تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶).

به‌موقع بودن: به‌موقع بودن به این معنی است که قبل از این که سودمندی اطلاعات در جهت مقاصد پاسخگویی و تصمیم‌گیری از بین برود، این اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. دسترسی به‌موقع به اطلاعات مربوط می‌تواند سودمندی اطلاعات را در ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیم‌ها ارتقا بخشد. برخی از اقلام ممکن است تا بعد از تاریخ گزارشگری همچنان به‌موقع تلقی شود. به‌عنوان مثال، ممکن است در راستای اهداف پاسخگویی و تصمیم‌گیری، استفاده‌کنندگان نیازمند ارزیابی روندهای موجود در عملکرد ارائه خدمات و

سطح و ساختار فعلی دارایی‌های واحد گزارشگر، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان واحد را در استفاده از فرصت‌ها و واکنش به شرایط نامطلوب پیش‌بینی کنند، دارای ارزش است. همین اطلاعات دارای نقش تأییدکنندگی در مورد پیش‌بینی‌های گذشته مثلاً درباره ماحصل عملیات می‌باشد. اطلاعات در صورتی دارای ارزش تأییدکنندگی است که موجب تأیید یا تغییر انتظارات پیشین یا کنونی شامل انتظارات مبتنی بر ارزیابی‌های گذشته شود. به‌عنوان مثال اطلاعات باید نشان دهد کدام‌یک از مدیران مسئولیت خود را در قبال مصرف کارا و اثربخش منابع، ارائه خدمات مورد انتظار و رعایت قوانین و مقررات مربوط ایفا نموده‌اند (کمیت‌تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶).

قابل اتکا بودن: اطلاعاتی قابل اتکاست که افزون بر کامل بودن، عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه بااهمیت باشد و به‌طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به‌گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیان‌گر آن است یا به‌گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان‌گر آن باشد، به‌طور صادقانه بیان کند. اطلاعاتی که به‌طور صادقانه بیان‌گر یک رویداد اقتصادی یا سایر رویدادهاست، محتوای معاملات، رویدادها، فعالیت‌ها یا شرایط مورد نظر را توصیف می‌کند که لزوماً همیشه مطابق با شکل قراردادی آن نمی‌باشد (رجحان محتوا بر شکل). برخی رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادهای ارائه شده در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی، با شرایط عدم اطمینان مواجه هستند. از این‌رو، ارائه اطلاعات مرتبط با رویدادهای مذکور در گزارش‌های مالی اغلب مستلزم انجام برآوردهایی است که مبتنی بر قضاوت مدیریت می‌باشد. برای بیان صادقانه برآوردها، اعمال دقت لازم می‌باشد. با این وجود، بیان صادقانه به معنای کامل بودن، بی‌طرفی مطلق برآوردها یا عاری از اشتباه بودن آن‌ها نمی‌باشد. رعایت احتیاط در شرایط عدم اطمینان ضروری است و ممکن است در برخی مواقع به‌منظور بیان صادقانه رویدادهای اقتصادی و سایر رویدادها، لازم باشد تا به‌صراحت میزان عدم اطمینان در اطلاعات مالی و غیرمالی افشا شود (کمیت‌تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶).

قابل مقایسه بودن: اطلاعات مرتبط با وضعیت مالی، عملکرد مالی، رعایت الزامات قانونی و بودجه‌ای، دستاوردهای ارائه خدمات و برنامه‌های آتی واحد گزارشگر، در راستای

عملکرد مالی و انطباق آن با بودجه چند دوره گزارشگری باشند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۶).

پیشینه پژوهش

پژوهشی که مستقیماً به بررسی آثار نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات خزانه پرداخته باشد، مشاهده نشد. در ادامه برخی از پژوهش‌های مربوط در داخل و خارج از کشور ارائه می‌شود.

صدری‌نیا (۱۳۸۵)، به بررسی سابقه و کارکردهای خزانه‌داری در نظام بودجه‌ای ایران پرداخت. در این پژوهش وظایف و نقش خزانه در رابطه با تمرکز وجوه دریافتی و انجام پرداخت‌های سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی دولتی و چگونگی ارتباط دستگاه‌های اجرایی دولتی با خزانه تشریح و تصویر روشنی از وصول، تمرکز، گردش و پرداخت وجوه دولتی ارائه شده است. در نهایت مشکلات اداری و حسابداری خزانه ارائه و پیشنهادهایی جهت رفع آن ارائه گردیده است. اعتمادی و همکاران (۱۳۸۵)، به بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن است که فناوری اطلاعات باعث افزایش مربوط بودن اطلاعات حسابداری و کاهش قابلیت اعتماد آن می‌شود و قابلیت مقایسه را نیز به میزان کم افزایش می‌دهد.

وکیلی فرد و رستمی (۱۳۸۹)، به تحلیل دامنه شفاف عدم تقارن اطلاعاتی بین اعضای حرفه، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بر پایه ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که تفاوت معناداری بین برداشت تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان و اعضای حرفه در رابطه با ارجحیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری وجود دارد و به‌ویژه حساب‌برسان از وضعیت فعلی گزارشگری مالی ناراضی‌تر بودند.

یادگاری و علی‌مددی (۱۳۹۰)، در مطالعه خود به بررسی نکاتی پیرامون اصلاح نظام خزانه‌داری دولت پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که لزوم ایجاد برخی تحولات و اصلاحات ساختاری در نظام خزانه‌داری و مدیریت هزینه‌های عمومی اجتناب‌ناپذیر است؛ آنان یکی از این اصلاحات ساختاری را تغییر در روش‌های انجام کار در حوزه حسابداری دولتی معرفی کرده‌اند.

معین‌الدین و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی تأثیر تدوین و اجرای استانداردهای حسابداری ملی بر ویژگی کیفی مربوط بودن در شرکت‌های انتفاعی پرداختند. در این راستا، ۱۲۳

شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در یک دوره ۸ ساله (۴ سال قبل و ۴ سال بعد از لازم‌الاجرا شدن استانداردها) مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش حاکی از بهبود ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات پس از اجرای استانداردهای حسابداری ملی است.

مهدوی و ماهر (۱۳۹۲)، به بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد که به نظر مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی تنها دارای ویژگی‌های کیفی قابل‌فهم بودن و به‌موقع بودن است و این گزارش‌ها، ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل‌مقایسه بودن، قابل‌رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی را ندارد.

آقایوی و همکاران (۱۳۹۲)، به رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن است که اهمیت نسبی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری به‌جز ویژگی قابلیت مقایسه از دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی متفاوت است. تهیه‌کنندگان برای ویژگی مربوط بودن، حساب‌برسان برای ویژگی قابل‌اعتماد بودن و استفاده‌کنندگان برای ویژگی قابل‌فهم بودن بیشترین اهمیت را قائل هستند.

موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که بین اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی بر اساس مبنای حسابداری تعهدی و گزارش‌های مالی بر اساس مبنای حسابداری نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد.

روحانی و ابوحزمه (۱۳۹۴)، به بررسی ساختار خزانه و روال‌های خزانه‌داری در ایران پرداختند. در این پژوهش پس از بررسی و موشکافی روال‌های گردش وجوه در خزانه، برخی انتقادات وارده به روال‌های آن مطرح شده است. انتقادات مطرح شده عبارتند از:

- ابهامات موجود در شیوه پرداخت اعتبارات مبتنی بر تخصیص،

- عدم امکان نظارت برخط و مؤثر بر گردش حساب‌های

غیرمالی برای مدافعان محیط زیست و دولت بیشتر از سایر افراد و گروه‌ها می‌باشد.

موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی با استفاده از ماتریس رتبه‌ای پرداختند. بدین منظور پرسش‌نامه‌ای طراحی و بین نمونه‌ای شامل ۷۲ نفر از مدیران مالی و کارشناسان سیستم‌های کامپیوتری توزیع گردید. با توجه به پاسخ‌های دریافتی، بعد از محاسبه میانگین‌های تأثیر فناوری اطلاعات بر هر یک از اجزای ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، عناصر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری (شامل: مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابل فهم بودن و قابلیت مقایسه) بر اساس تأثیر فناوری اطلاعات بر روی آن‌ها رتبه‌بندی شدند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تأثیر فناوری اطلاعات بر هر یک از اجزای ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری متفاوت است.

هینمن و کونولی (۲۰۱۱)، در پژوهشی با عنوان "حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مسیری که همیشه طی نمی‌شود" به بررسی تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی پرداخته است. موضوعی که به وسیله بسیاری از دولت‌ها در دستور کار مدیریت بخش عمومی برای دستیابی به یک بخش متمرکز کسب و کار و مشاهده عملکرد در حال انجام، طراحی شده است. آنان چنین استدلال می‌کنند که حسابداری تعهدی اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و سرانجام منجر به بخش دولتی کارآمدتر و مؤثرتر می‌شود.

گریس (۲۰۱۴)، به بررسی تأثیر پذیرش و اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی بر بهبود پاسخگویی، افزایش شفافیت و بهبود کیفیت اطلاعات در نجریه پرداخت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی در نجریه به طور معناداری باعث بهبود پاسخگویی، افزایش شفافیت و بهبود کیفیت اطلاعات می‌شود.

آیجتوما (۲۰۱۴)، در پژوهشی به بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی بر قابلیت اتکا، اعتبار و یکپارچگی گزارشگری مالی در بخش عمومی دولت نجریه پرداخت. پژوهش وی نشان داد که اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی قابلیت اتکا، اعتبار و یکپارچگی گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد. همچنین، کنترل داخلی و مدیریت کارآمد بر اساس نتیجه را ارتقای بخشیده و دولت را در دستیابی به هدف‌هایش در راستای ارائه

دولت،

-قابلیت خلق پول بر مبنای منابع دولتی توسط بانک‌ها،
-کند شدن گردش منابع درآمدی و هزینه‌ای بخش دولتی،

-تشدید رفتار رانت‌جویی در بانک‌ها و دستگاه‌های دولتی،
-کاغذی بودن بخشی از فرآیندهای پرداخت خزانه،
-اسناد پشتیبان درخواست وجه ذیحسابان،
-نقدی بودن سیستم حسابداری.

خواجوی و نجفی (۱۳۹۴)، به آزمون محدودیت‌های حاکم بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. با بررسی ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۷۹ الی ۱۳۸۹، نتایج حاکی از آن بود که شرکت‌هایی که اطلاعات قابل‌اتکاتری ارائه می‌کنند، میزان مربوط بودن اطلاعاتشان بیشتر است. همچنین شرکت‌هایی که اطلاعات خود را به‌موقع‌تر منتشر می‌کنند، اطلاعاتشان مربوط‌تر است. از یافته‌های دیگر این پژوهش می‌توان به همبستگی مثبت بین ویژگی‌های قابلیت اتکا و به‌موقع بودن اشاره کرد. به بیان دیگر، شرکت‌هایی که اطلاعات به‌موقع‌تری ارائه می‌کنند، اطلاعاتشان قابل‌اتکاتر است و شرکت‌هایی که اطلاعات قابل‌اتکاتری ارائه می‌کنند اطلاعاتشان به‌موقع‌تر است.

پورزمانی و معینیان (۱۳۹۴)، به مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی پرداختند. جامعه آماری پژوهش را ۱۰۴ نفر از مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و کارشناسان مرتبط بودجه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تشکیل می‌دهد. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن بود که ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، هم از نظر محتوا (شامل: ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش تأییدکنندگی، بیان صادقانه، بی‌طرفی و کامل بودن) و هم از نظر نحوه ارائه اطلاعات (شامل قابل مقایسه بودن، قابل فهم بودن و به‌موقع بودن) با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

حاجیان نژاد و همکاران (۱۳۹۴)، به تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری پرداختند. نتایج نشان می‌دهد، از نظر اهداف گزارشگری و همچنین ویژگی‌های کیفی اطلاعات، مشابهت‌های زیادی بین چارچوب مفهومی حسابداری و چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی در ایران وجود دارد. هرچند برخلاف گزارشگری مالی، اهمیت گزارشگری

خدمات مؤثر و کارآمد یاری می‌کند.

بشیر (۲۰۱۶)، به بررسی تأثیر حساب واحد خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات و مدیریت مالی بخش عمومی در تجربه پرداخت. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که استفاده از حساب واحد خزانه باعث بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات، افزایش شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، یک فرضیه اصلی و پنج فرضیه فرعی به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اصلی

-از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، کیفیت اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

فرضیه‌های فرعی

-از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، مربوط بودن اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

-از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت اتکای اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

-از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت مقایسه اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

-از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت فهم اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

-از دیدگاه مدیران اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، به موقع بودن اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

روش پژوهش

روش پژوهش مورد استفاده توصیفی همبستگی از نوع نظرسنجی است که از لحاظ زمانی یک پژوهش مقطعی به حساب می‌آید. در نمودار سازمانی اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان‌ها سه معاونت وجود دارد: معاونت اقتصادی، معاونت نظارت مالی و ریاست خزانه معین استان و معاونت توسعه مدیریت و منابع. معاونت نظارت مالی و ریاست خزانه معین استان که بیشترین ارتباط را با اجرای دستورالعمل حسابداری خزانه دارد، از چهار اداره (خزانه معین، نظارت

مالی، اموال و اوراق بهادار و تمرکز و تلفیق حساب‌ها) تشکیل شده است. بنابراین، جامعه آماری این پژوهش شامل: کلیه مدیران و کارکنان مالی معاونت نظارت مالی اداره کل امور اقتصادی و دارایی کلیه استان‌های کشور (شامل: چهار اداره زیرمجموعه) است. با توجه به نبود اطلاعات دقیق در خصوص تعداد اعضای جامعه آماری، در این پژوهش از روش نمونه‌گیری تصادفی بر اساس فرمول کوکران برای جامعه نامشخص استفاده شد. این رابطه به شرح زیر است:

$$n = \frac{z^2 pq}{d^2}$$

که در این رابطه:

Z = مقدار احتمال نرمال استاندارد (در این پژوهش ۱/۹۶)،

p = احتمال قبول (در این پژوهش ۰/۵)،

Q = احتمال رد (در این پژوهش ۰/۵) و

d = حداکثر خطا (در این پژوهش ۰/۰۵) می‌باشد.

با جایگذاری مقادیر ذکر شده در فرمول کوکران، تعداد اعضای نمونه، ۳۸۴ نفر می‌باشد. به منظور کاهش خطای نوع اول (رد نادرست) و خطای نوع دوم (پذیرش نادرست)، همچنین افزایش توان آزمون، تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه بین تمام اعضای جامعه آماری توزیع و مورد بررسی قرار گرفت. در کل، از بین تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه‌ای که بین اعضای جامعه آماری توزیع شد، با پی‌گیری‌های مکرر پژوهش‌گران تعداد ۱۵۴ نفر به پرسش‌نامه‌ها پاسخ کامل دادند.

برای آزمون هر یک از فرضیه‌های پژوهش، سؤال‌های پرسش‌نامه به شرح جدول ۱ به وسیله پژوهش‌گران طراحی شده است. این پرسش‌نامه محقق ساخته می‌باشد و برای طراحی سؤال‌ها از ویژگی‌های کیفی اطلاعات در مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری بخش عمومی استفاده شده است. طیف مورد استفاده در این پرسش‌نامه، طیف پنج‌تایی لیکرت است که شامل گزینه‌های خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد، به ترتیب، با رتبه‌های ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ است. آزمودنی می‌تواند با انتخاب یکی از گزینه‌های خیلی زیاد تا خیلی کم، تأثیر اجرای دستورالعمل نوین حسابداری خزانه بر هر یک از معیارهای سنجش ویژگی‌های کیفی اطلاعات را ابراز کند. همچنین، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار آماری SPSS

جدول ۱. شماره پرسش‌های طراحی شده برای هر یک از فرضیه‌ها

شماره فرضیه فرعی	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم
شماره پرسش‌های طراحی شده در پرسش‌نامه	۱ الی ۶	۷ الی ۱۲	۱۳ الی ۱۷	۱۸ الی ۲۱	۲۲ الی ۲۷

نسخه ۱۹ استفاده شده است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها
برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از پرسش‌نامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. به منظور تحلیل کیفی اطلاعات عمومی بدست آمده از پاسخ‌دهندگان از روش‌های آمار توصیفی شامل طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی و مطلق استفاده شده است. در این پژوهش، ابتدا برای آزمون نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شد و با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، به ترتیب، با استفاده از آزمون "t یک نمونه‌ای" و "آزمون میانه" در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه‌های پژوهش آزمون شد.

در این پژوهش، به منظور حصول اطمینان از اعتبار محتوایی، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان یا پایایی پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. به این منظور در ابتدا تعداد ۳۰ عدد پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع شد. نتایج حاصل از محاسبه آلفای کرونباخ برای سؤال‌های مربوط به هر یک از فرضیه‌های پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در بخش اول پرسش‌نامه ۴ سؤال عمومی مرتبط با ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان ارائه شده است. نتایج تحلیل توصیفی این پرسش‌ها در جدول ۳ ارائه شده است. طبق اطلاعات این جدول، نتایج حاصل از تحلیل توصیفی پرسش‌های عمومی پرسش‌نامه نشان می‌دهد از بین ۱۵۴ نفر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، ۱۲۸ نفر، معادل ۸۳/۱ درصد را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. نتایج حاصل از بررسی میزان تحصیلات نشان می‌دهد که ۹۷/۴۱ درصد آزمودنی‌ها دارای مدرک کارشناسی به بالا می‌باشند. تحلیل رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان مبین آن است که ۶۰/۳۹ درصد از آزمودنی‌ها در رشته حسابداری، ۱۰/۴۰ درصد از آنان در رشته مدیریت و ۲۵/۳۱ درصد در رشته اقتصاد و مابقی در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند. بررسی سابقه کاری آزمودنی‌ها نشان‌دهنده این است که ۹۴/۸۱ درصد از آزمودنی‌ها بیش از ۱۰ سال تجربه دارند.

آماره‌های توصیفی پاسخ‌های ارائه شده به سؤال‌های

جدول ۲. نتایج آزمون آلفای کرونباخ

سؤال‌های مربوط به فرضیه	آزمون آلفای کرونباخ
اول	۰/۸۴۱
دوم	۰/۸۲۶
سوم	۰/۸۴۴
چهارم	۰/۷۷۳
پنجم	۰/۸۶۱
کل	۰/۸۴۲

جدول ۳. تحلیل ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

ردیف	شرح سؤال	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۸۳/۱
		زن	۱۶/۹
		جمع	۱۰۰
۲	تحصیلات	دیپلم	۰
		فوق دیپلم	۲/۵۹
		کارشناسی	۵۲/۶۰
		کارشناسی ارشد	۴۴/۱۶
		دکتر	۰/۶۵
	جمع	۱۰۰	۱۵۴
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۶۰/۳۹
		مدیریت	۱۰/۴۰
		اقتصاد	۲۵/۳۱
		سایر	۳/۹۰
	جمع	۱۰۰	۱۵۴
۴	تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۵/۱۹
		بین ۵-۱۰ سال	۲۷/۲۷
		بین ۱۱-۲۰ سال	۴۶/۱۱
		بالای ۲۰ سال	۲۱/۴۳
	جمع	۱۰۰	۱۵۴

خزانه را افزایش نمی‌دهد؛ بلکه از دیدگاه آزمودنی‌ها باعث کاهش آن می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

همان‌طور که در بخش‌های قبل بیان شد، خزانه دولت، محل تمرکز کلیه درآمدها و مبدأ توزیع کلیه هزینه‌های دولت است و لذا همه دولت‌ها به منظور تنظیم و مدیریت درآمدها و هزینه‌های خود، از سازوکارهای خزانه‌داری استفاده می‌کنند. با این وجود، سیستم خزانه‌داری و حسابداری آن دارای مشکلات عدیده است. این در حالی است که در ایران به منظور ارتقای شفافیت مالی گزارش‌های خزانه‌داری کل کشور و ایجاد زمینه بهبود تصمیم‌های مبتنی بر این گزارش‌ها، معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور در سال ۱۳۹۵، دستورالعمل حسابداری خزانه را جهت اجرا ابلاغ نموده است. به‌رغم اهمیت خزانه و رویه حسابداری آن در اقتصاد کشور، پژوهش حاضر آثار دستورالعمل حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات را از دیدگاه مدیران و کارکنان مالی معاونت نظارت مالی اداره کل امور اقتصادی و دارایی کلیه استان‌های کشور مورد بررسی قرار داده است.

تحلیل توصیفی داده‌های به‌دست آمده از سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه نشان می‌دهد که آزمودنی‌ها در اکثر موارد برای پاسخ به سؤال‌ها (به استثنای پرسش‌های مربوط به فرضیه پنجم) گزینه‌های متوسط به بالا (زیاد و خیلی زیاد) را انتخاب کرده‌اند. بنابراین، می‌توان گفت به نظر آن‌ها دستورالعمل جدید حسابداری خزانه در اغلب موارد باعث بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات خزانه شده است. در ادامه، برای تجزیه و تحلیل هر یک از شاخص‌ها به تحلیل هر یک از فرضیه‌ها به‌صورت جداگانه پرداخته می‌شود.

بر اساس نتایج آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش، اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، مربوط بودن اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. نتایج آزمون این فرضیه مطابق انتظار و مبانی نظری پژوهش است. چنین استنباط می‌شود که دستورالعمل جدید حسابداری خزانه قابلیت بیشتری جهت پیش‌بینی آینده و ارزیابی تصمیم‌های اتخاذ شده در گذشته را داراست و اطلاعات بهتری جهت تصمیم‌گیری و پاسخگویی در اختیار قرار می‌دهد. همچنین، نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش نشان داد که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت اتکای اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. نتایج آزمون این فرضیه نیز مطابق انتظار و مبانی نظری پژوهش است. چنین استنباط می‌شود که دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، ضمن ارائه اطلاعات کامل‌تر و با

مربوط به فرضیه‌های اول تا پنجم پژوهش، مندرج در جدول ۴، نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای تمامی سؤال‌های پژوهش بیشتر از میانگین طیف (۳) است و انحراف معیار پایین سؤال‌های مربوط به فرضیه‌ها نیز بیانگر دقت اندازه‌گیری‌های انجام‌شده است.

آمار استنباطی

نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده‌های پژوهش در جدول ۵ نشان داده شده است. نتایج این آزمون نشان داد که توزیع فراوانی داده‌های مربوط به فرضیه اصلی و فرضیه فرعی پنجم نرمال، اما توزیع فراوانی داده‌های مربوط به فرضیه‌های فرعی اول تا چهارم نرمال نیست. بنابراین، فرضیه اصلی و فرضیه فرعی پنجم با استفاده از آزمون "t یک نمونه‌ای" و فرضیه‌های فرعی اول تا چهارم با استفاده از آزمون "میان" مورد بررسی قرار گرفت.

همان‌طور که ذکر شد، به دلیل این که نتایج آزمون نرمال بودن نشان داد که توزیع فراوانی فرضیه اصلی پژوهش نرمال است، این فرضیه با استفاده از آزمون "t یک نمونه‌ای" مورد بررسی قرار گرفت. جدول ۶، نتایج آزمون آماری این فرضیه پژوهش را نشان می‌دهد. بر اساس نتایج مندرج در جدول ۶ و با توجه به مثبت بودن حد پایین و بالا، میانگین جامعه نیز به طور معناداری از ارزش مورد آزمون بزرگ‌تر است؛ یعنی، اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، کیفیت اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

نتایج مندرج در جدول ۷ حاکی از عدم رد فرضیه‌های فرعی اول تا چهارم پژوهش است. به عبارت دیگر، نتایج حاکی از رد فرض صفر است. با توجه به این که در مورد هر چهار فرضیه اول تا چهارم، به ترتیب، ۹۷٪، ۹۲٪، ۹۸٪ و ۹۷٪ از پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های بزرگ‌تر از میانه را انتخاب کرده‌اند، می‌توان ادعا کرد که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و قابلیت فهم اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد.

نتایج آزمون نرمال بودن توزیع فراوانی فرضیه فرعی پنجم پژوهش نیز نشان داد که داده‌های مربوط به این فرضیه از توزیع نرمال پیروی می‌کند، لذا این فرضیه نیز مشابه با فرضیه اصلی پژوهش با استفاده از آزمون "t یک نمونه‌ای" مورد بررسی قرار گرفت. جدول ۸، نتایج آزمون آماری این فرضیه پژوهش را نشان می‌دهد. بر اساس نتایج و با توجه به منفی بودن حد پایین و بالا، میانگین جامعه به طور معناداری از ارزش مورد آزمون کوچک‌تر است؛ یعنی، اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، به‌موقع بودن اطلاعات

جدول ۴. آماره‌های توصیفی پاسخ‌های ارائه شده به سؤال‌های مربوط به فرضیه‌های اول تا پنجم

سؤال‌های مربوط به فرضیه	تعداد	میانگین	میانه	نما	انحراف معیار
اول	۱۵۴	۳/۸۴۱	۴	۴	۰/۳۵۹
دوم	۱۵۴	۳/۸۸۰	۴	۴	۰/۴۸۹
سوم	۱۵۴	۳/۸۸۴	۴	۴	۰/۱۹۶
چهارم	۱۵۴	۴/۰۰۹	۴	۴	۰/۵۲۰
پنجم	۱۵۴	۲/۷۵۷	۲/۸۳۳	۲/۸۳	۳۹۷/۰

جدول ۵. نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف

داده‌های مربوط به فرضیه	آماره کلموگروف اسمیرنوف	سطح معناداری
اول	۳/۶۰۱	۰/۰۰۰
دوم	۱/۶۹۹	۰/۰۰۶
سوم	۴/۱۸۶	۰/۰۰۰
چهارم	۴/۱۷۸	۰/۰۰۰
پنجم	۱/۱۸۸	۰/۱۱۹
اصلی	۱/۰۹۳	۰/۱۸۳

جدول ۶. نتایج آزمون آماری فرضیه اصلی با استفاده از آزمون "t یک نمونه‌ای"

فرضیه	ارزش مورد آزمون = ۳				
	فاصله اطمینان +۰/۹۵ برای تفاضل میانگین	تفاضل میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t (۳۷/۹۰۵)
اصلی	(۰/۷۰۹)	(۰/۶۳۹)	(۰/۶۷۴)	۰/۰۰۰	۱۵۳

جدول ۷. نتایج آزمون آماری فرضیه‌های فرعی اول تا چهارم با استفاده از آزمون میانه

فرضیه	طبقه	تعداد	درصد مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری	نتیجه
اول	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۵	۰/۰۳	۰/۵	۰/۰۰۰	تأیید
	بزرگ‌تر از میانه	۱۴۹	۰/۹۷			
	کل	۱۵۴	۱			
دوم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۱۲	۰/۰۸	۰/۵	۰/۰۰۰	تأیید
	بزرگ‌تر از میانه	۱۴۲	۰/۹۲			
	کل	۱۵۴	۱			
سوم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۳	۰/۰۲	۰/۵	۰/۰۰۰	تأیید
	بزرگ‌تر از میانه	۱۵۱	۰/۹۸			
	کل	۱۵۴	۱			
چهارم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۴	۰/۰۳	۰/۵	۰/۰۰۰	تأیید
	بزرگ‌تر از میانه	۱۵۰	۰/۹۷			
	کل	۱۵۴	۱			

جدول ۸. نتایج آزمون آماری فرضیه فرعی پنجم با استفاده از آزمون "t یک نمونه‌ای"

فرضیه	ارزش مورد آزمون = ۳				
	فاصله اطمینان +۰/۹۵ برای تفاضل میانگین	تفاضل میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t (-۷/۵۹۳)
پنجم	(-۰/۱۷۹)	(-۰/۳۰۶)	(-۰/۲۵۳)	۰/۰۰۰	۱۵۳

کشور پیشنهاد می‌شود که با قوت هر چه بیشتر نسبت به اجرای این دستورالعمل و ارزیابی خزانه معین استان‌ها در این زمینه مبادرت ورزد. همچنین، با توجه به نتایج فرضیه پنجم پژوهش مبنی بر این که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، باعث تأخیر در ارائه اطلاعات خزانه می‌شود به معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور پیشنهاد می‌شود که از طریق برگزاری همایش‌ها، سمینارها و کارگاه‌ها زمینه آموزش و آشنایی بیشتر کارکنان مالی و مدیران با دستورالعمل جدید حسابداری خزانه را فراهم کنند. افزون بر این، به پژوهشگران آینده نیز توصیه می‌شود که تأثیر دستورالعمل حسابداری جدید خزانه را بر پاسخگویی مالی و عملیاتی و همچنین مدیریت وجوه خزانه بررسی کنند.

منابع

- اعتمادی، حسین؛ الهی، شعبان و حسن آقایی، کامران. (۱۳۸۵). بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۳ (۴۳)، ۳-۲۴.
- آقایی، محمدعلی؛ انواری رستوی، علی اصغر؛ احمدیان، وحید و منظری توکلی، قاسم. (۱۳۹۲). رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی: کاربرد فرایند تحلیل سلسله مراتبی. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۸، ۱-۲۷.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*. چاپ هشتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
- پورزمانی، زهرا و معینیان، داود. (۱۳۹۴). مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۴ (۳)، ۲۰-۴۴.
- حاجیان نژاد، امین؛ پورحیدری، امید و بهار مقدم، مهدی. (۱۳۹۴). تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری. *دانش حسابداری مالی*، ۲ (۲)، ۷-۳۱.
- حبشی، نعمت (۱۳۹۲). مطالعه روش‌های حسابرسی دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.

اشتباهات کمتر، بدون جانب‌داری و به‌طور صادقانه اثر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است را ارائه می‌کند و به طور کلی می‌توان به اطلاعات تهیه شده بر اساس دستورالعمل جدید اتکا کرد.

تحلیل‌های مرتبط با فرضیه فرعی سوم پژوهش نشان داد که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت مقایسه اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. چنین استنباط می‌شود که دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت مقایسه اطلاعات خزانه معین استان را با سایر استان‌ها و در طول دوره‌های مختلف افزایش می‌دهد. افزون بر این، مطابق با نتایج آزمون فرضیه فرعی چهارم پژوهش، اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، قابلیت فهم اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. چنین استنباط می‌شود که طبقه‌بندی و ارائه اطلاعات تراز دریافت و پرداخت خزانه و صورت گردش نقدی خزانه، به نحوی است که استفاده‌کنندگان فعلی قابلیت درک آن را دارند و طبقه‌بندی و نحوه ارائه اطلاعات جدید، درک آن را آسان‌تر کرده است. در نهایت، فرضیه فرعی پنجم نشان داد که از دیدگاه مدیران و کارکنان مالی معاونت نظارت مالی اداره کل امور اقتصادی و دارایی کلیه استان‌های کشور اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، به‌موقع بودن اطلاعات خزانه را افزایش نمی‌دهد، بلکه باعث تأخیر در ارائه اطلاعات می‌شود. نتایج آزمون این فرضیه برخلاف انتظار و مبنای نظری پژوهش است. در توجیه این یافته چنین بیان می‌شود که جدید بودن دستورالعمل مزبور و عدم آشنایی کامل با آن، منجر به طولانی‌تر شدن فرآیند تهیه و ارائه اطلاعات مقرر می‌شود. همچنین، می‌توان به منحنی یادگیری اشاره کرد. با توجه به این که آزمودنی‌ها مدت زمان طولانی الزامات دستورالعمل‌های قدیم را رعایت می‌کردند، با توجه به منحنی یادگیری مدت زمان بیشتری را برای تهیه و ارائه اطلاعات دستورالعمل جدید که اخیراً ابلاغ شده است، صرف خواهند کرد. به گونه کلی، یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اصلی حاکی از آن بود که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، کیفیت اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. نتایج آزمون این فرضیه مطابق انتظار و مبنای نظری پژوهش است. چنین استنباط می‌شود که دستورالعمل جدید حسابداری خزانه از طریق ارائه اطلاعات مربوطتر، قابل‌اتکاتر و دارای قابلیت فهم و مقایسه بهتر منجر به بهبود کیفیت اطلاعات مالی خزانه می‌شود.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها (به استثنای فرضیه پنجم) مبنی بر تأثیر دستورالعمل جدید حسابداری بر بهبود کیفیت اطلاعات خزانه، به وزارت امور اقتصادی و دارایی

- حسینی عراقی، سیدحسین. (۱۳۹۱). *حسابرسی دولتی*. چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی.
- خواجهوی، شکراله و نجفی، زهرا. (۱۳۹۴). *آزمون محدودیت‌های حاکم بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران*. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۴(۲۳)، ۴۴۰-۴۲۱.
- روحانی، سیدعلی و ابوحمزه، داریوش. (۱۳۹۴). *ساختار خزانه و روال‌های خزانه‌داری در ایران*. تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- زارعی، بتول. (۱۳۹۳). *مدیریت مالی بخش عمومی*، چاپ اول، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- صدری‌نیا، محمد. (۱۳۸۵). *سابقه و کارکردهای خزانه‌داری در نظام بودجه‌ای ایران*. تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- قانون محاسبات عمومی. (۱۳۶۶).
- معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور. (۱۳۹۵). *دستورالعمل حسابداری خزانه*.
- معین‌الدین، محمود؛ طباطبائی نسب، زهره؛ زارع زاده، زهرا. (۱۳۹۱). *تأثیر تدوین و اجرای استانداردهای حسابداری ملی بر ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات حسابداری*. پژوهش تجربی حسابداری مالی، ۲(۱)، ۱۱۴-۱۳۰.
- معینیان، داود و پور زمانی، زهرا. (۱۳۹۶). *بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات*. حسابداری دولتی، ۳(۳)، ۹۳-۱۰۴.
- موسوی شیری، سیدمحمود؛ صالحی، مهدی و یوسفی اطاقور، صدیقه. (۱۳۹۵). *بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی با استفاده از ماتریس رتبه‌ای*. دانش حسابداری، ۶۲(۱)، ۷۹-۱۰۰.
- موسوی شیری، محمود؛ صادقی، محمدحسین و حسین فاتح (۱۳۹۳). *بررسی ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه‌شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور*. مجله حسابداری دولتی، ۱(۱)، ۲۹-۳۸.
- مهدوی، غلامحسین و ماهر، محمدهادی. (۱۳۹۲). *بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس)*. فصلنامه حسابداری سلامت، ۱(۲)، ۷۸-۹۶.
- نمازی، محمد. (۱۳۹۵). *حسابداری مدیریت استراتژیک: از تئوری تا عمل (جلد دوم)*. چاپ اول، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- وکیلی فرد، حمیدرضا و رستمی، وهاب. (۱۳۸۹). *تحلیل دامنه شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین اعضای حرفه، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بر پایه ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی*. مجله حسابداری مدیریت، ۳(۶)، ۲۵-۳۹.
- یادگاری، سیامک و علی‌مددی، مهدی. (۱۳۹۰). *بررسی نکاتی پیرامون اصلاح نظام خزانه‌داری دولت*. مجله اقتصادی-ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، ۲، ۱۴۵-۱۵۴.
- Bashir, Y.M. (2016). Effects of Treasury Single Account on Public Finance Management in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, (7)6, 164-170.
- Caperchione, E. (2006). The New Public Management: A Perspective for Finance Practitioners. *FEE Public Sector Committee*.
- Chan, J. & C. Xiaoyue (2002). Models of Public Budgeting and Accounting. *OECD Journal on Budgeting*, (2), Supplement 1, Paris, OECD.
- Grace, N. (2014). New Public Management and Accrual Accounting Basis for Transparency and Accountability in the Nigerian Public Sector. *IOSR Journal of Business and Management*, (16)7, 104-113.
- Hansen, D.R. & Mowen, M.M. (2007). *Managerial accounting*. 8th Edition, Mason: Thomson South Western.
- Hehamahua, A. (2011). Procurement of Goods and Services, Corruption, and Bureaucratic Reform. www.lkpp.go.id, retrieved on 13 March 2012.
- Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*, (22)1, 36-45.
- Ijeoma, N.B. (2014). The Impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on Reliability,

Credibility and Integrity of Financial Reporting in State Government Administration in Nigeria. *International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research*, (2)3, 2347-4289.

- Yamada, Y. (2007). Objectives of Financial Reporting and Their Problems in Government Accounting. *Government Auditing Review*, (14)3, 12.

مدیریت مالی عمومی: شناسایی و ارزیابی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی

غلامرضا کردستانی

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۵/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۸/۱۱

Public Financial Management: Identify and Assessing the Challenges of the Budgeting System

Gh. Kordestani

Associate, Department of Accounting, Faculty of Social Science, Imam Khomeini international University, Qazvin, Iran.

Received: 2019/8/5 Accepted: 2019/11/2

Abstract

The purpose of this research is to identify and evaluation the challenges of the budgeting system. The budgeting system must ensure accountability and efficiency in the use of public funds and facilitate the achievement of public goals in the long run. The research question is what challenges the budgeting system in the country faces that the goals of budgeting are not achieved.

A survey plan was prepared and information was gathered through a distributed questionnaire among experts from the Management and Planning Organization, the Ministry of Economic Affairs and Finance, the Supreme Audit Court and faculty members.

The challenges of budgeting in the budget design phase are due to the weakness of the planning system. Optimistic forecast revenue and continuous budget deficits, unbalanced budget approval, un-economic distribution of subsidies, inefficient use of resource, high share of staff costs, inefficient administrative structure, poor control system, tax system inefficiency, poor financial reporting and low transparency, poor response system The adequacy of the Court of Audit's accountability, the impartiality of the proceedings, and the ineffectiveness of judicial action are among the challenges of the fiscal system.

Identifying these challenges provides a framework for corrective action and affects the effectiveness of budgeting. This research provides a list of the challenges of the budgeting system in the four stages of designing and formulating a budget bill, approving, implementing and evaluating the presentation and profound understanding of the reasons for failure to achieve the intended goals and provides a basis for reforming the budgeting system.

Keywords: Budgeting Challenges, Performance Based Budgeting, New Public Financial Management.

JEL Classification: G32

چکیده

هدف این پژوهش شناسایی و ارزیابی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی است. نظام بودجه‌ریزی باید از پاسخگویی و کارایی در برابر مصرف وجوه عمومی اطمینان ایجاد کند و در بلندمدت دستیابی به اهداف را تسهیل کند. سؤال پژوهش این است که نظام بودجه‌ریزی در کشور با چه چالش‌هایی روبه‌رو است که اهداف بودجه‌ریزی محقق نمی‌شود.

بر مبنای یک طرح پیمایشی، اطلاعات لازم از طریق پرسش‌نامه توزیع شده بین کارشناسان خبره سازمان برنامه و بودجه کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات و اعضای هیئت علمی دانشگاه گردآوری شد.

چالش‌های بودجه‌ریزی در مرحله طراحی بودجه ناشی از ضعف نظام برنامه‌ریزی است. پیش‌بینی خوش‌بینانه درآمدها و کسری بودجه مستمر، تصویب بودجه نامتعادل، توزیع غیراقتصادی یارانه‌ها، مصرف غیرکارایی منابع، سهم بالای هزینه‌های پرسنلی، ساختار اداری ناکارآمد، نظام کنترلی ضعیف، ناکارآمدی نظام مالیاتی، گزارشگری مالی ضعیف و شفافیت پایین، ضعف نظام پاسخگویی، کفایت رسیدگی‌های دیوان محاسبات و حسابرسی، پیشگیرانه نبودن رسیدگی و ناکارآمدی برخوردهای قضایی از چالش‌های نظام بودجه‌ریزی است.

شناسایی این چالش‌ها چارچوبی برای انجام اقدامات اصلاحی فراهم و بر اثربخشی بودجه‌ریزی اثر می‌گذارد. این پژوهش، فهرستی از چالش‌های نظام بودجه‌ریزی در مراحل چهارگانه طراحی و تدوین لایحه بودجه، تصویب، اجرا و ارزیابی ارائه و درک عمیق‌تری از دلایل عدم تحقق اهداف پیش‌بینی شده را ایجاد و مبنایی برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی فراهم می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: چالش‌های نظام بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت مالی عمومی نوین.

طبقه‌بندی موضوعی: G32

مقدمه

بودجه ستون اصلی توسعه خطمشی و پاسخگویی در هر کشوری است (داونز و همکاران، ۲۰۱۷). همچنین بودجه‌بندی را قلب فراگرد خطمشی‌گذاری عمومی معرفی می‌کنند. سند بودجه حاوی انتخاب اهداف نهایی و ابزارهای دستیابی به آنها و تخصیص منابع میان نیازهای رقیب و جایگزین بخش عمومی است. خطمشی‌هایی که این سند بازنمایی می‌کند، منعکس‌کننده ترجیحات گروه‌های ذینفع و ذی‌نفع است که ممکن است بودجه را از مسیر افزایش کارایی، عدالت، رفاه اجتماعی و منافع عمومی خارج ساخته و به سوی مباحث سیاسی و ایدئولوژیک سوق دهد (کردلو و همکاران، ۱۳۹۸).

بودجه یک نقشه راه است و در صورتی که ارتباط منطقی بین اهداف کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت برقرار باشد و بودجه‌های سالانه بر مبنای اطلاعات عملکردی همین اهداف را کمی و ریالی کند، و مدیران اجرایی بودجه را همانطور که طراحی و تصویب شده اجرا کنند، انتظار می‌رود اجرای بودجه‌های سالانه به دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده در اسناد فرادستی کشور منجر شود. این اهداف شامل افزایش ثروت ملی، افزایش رفاه اجتماعی، افزایش عدالت بین نسلی و درون نسلی، افزایش سرمایه اجتماعی و بهبود پایداری اقتصادی، اجتماعی و سیاسی می‌شود.

ارزیابی نظام بودجه‌ریزی در ایران نشان‌دهنده ناکامی این نظام است. کسری بودجه به صورت مستمر، غیرشفاف بودن بودجه و وابستگی آن به عواید فروش نفت از مشکلات شناخته شده نظام بودجه‌ریزی در کشور است (خوشدلی، ۱۳۹۷).

چالش‌های نظام بودجه‌ریزی کشور که برخی ناشی از شرایط و کارکردهای اقتصادی و اجتماعی و برخی ریشه در ساختار اداری و مالی حاکم بر نظام بودجه‌ریزی دارد، مانع از دستیابی به اهداف برنامه‌های توسعه کشور شده است. بزرگ بودن اندازه دولت، عدم شفافیت بودجه‌ای، پاسخگویی ضعیف، بی‌ثباتی قوانین و سطح پایین رقابت‌پذیری از موانع رشد اقتصادی به حساب می‌آید و فساد را تقویت می‌کند. بنابراین افزایش شفافیت بودجه‌ای به طراحی و تصویب بودجه آگاهانه بودجه کمک کرده و با تقویت پاسخگویی، اعتماد عمومی را افزایش می‌دهد. یکی از موارد کاهش شفافیت بودجه‌ای "تخصیص‌های فرا بودجه‌ای" است. در این موارد رعایت حداقل موازین قانونی ایجاب می‌کند عملیات فرابودجه‌ای به عنوان بخشی از فراگرد بودجه اولویت‌بندی شود و تحت نظارت و گزارشگری مالی قرار گیرد (شیرینی‌نژاد

و صلح‌خو، ۱۳۸۲).

مروری بر میزان تحقق اهداف برنامه‌های توسعه اول (۱۳۶۸-۱۳۷۲) تا پنجم (۱۳۹۰-۱۳۹۴) و سیاست‌های کلی در نظر گرفته شده در برنامه‌های توسعه در محوهای ششگانه تولید و رفاه جامعه؛ شاخص‌های پولی و قیمت‌ها؛ بازار کار، اشتغال و بهره‌وری؛ عدالت، فقرزدایی و به دور از تبعیض و نابرابری؛ جهانی شدن اقتصاد، پیوندهای جهانی و تجارت خارجی؛ و دولت و ساختار اقتصادی، نشان می‌دهد نتایج بدست آمده از اجرای برنامه‌های توسعه فاصله زیادی با اهداف پیش‌بینی شده دارد (شقاقی، ۱۳۹۷). بخشی از این عدم توفیق از مشکلات و چالش‌های نظام بودجه‌ریزی کشور نشأت می‌گیرد.

بودجه‌ریزی فرآیند تبدیل اطلاعات به تصمیمات است. کیفیت این تصمیمات به کیفیت داده‌های در دسترس تصمیم‌گیرندگان بستگی دارد. دسترسی به اطلاعات خروجی و نتایج برنامه‌ها و فعالیت‌ها می‌تواند کیفیت تصمیمات را بهبود بخشد (آلن شیک، ۲۰۰۷).

طرح‌ریزی درآمدها و مخارج سالانه، تعیین اولویت‌ها، تخصیص منابع، تدوین روش‌ها و مقررات حاکم بر مصرف منابع و مدیریت درآمدها و مخارج سالانه در چارچوب طرح‌های میان‌مدت نشانه‌هایی از تحقق این اهداف را به همراه خواهد داشت. آنچه در مراحل چهارگانه طرح‌ریزی و تهیه، تصویب، اجرا و ارزیابی بودجه‌های سالانه در کشور دیده می‌شود با آنچه در کشورهای توسعه یافته که نظام مدیریت مالی عمومی قوی‌تری دارند تجربه شده است تفاوت با اهمیتی را نشان می‌دهد. این عدم توفیق در نظام بودجه‌ریزی در کشور مطالعه چالش‌های بودجه‌ریزی را ضروری می‌سازد.

تجربه کشورهای توسعه یافته نشان می‌دهد مدیریت مالی بخش عمومی که شامل بودجه‌ریزی دولتی، تأمین مالی، مدیریت مخارج، پاسخگویی، گزارشگری مالی و حسابرسی می‌شود با اصلاحات قابل ملاحظه‌ای روبه‌رو بوده است. تمرکز اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی بر بهبود کارایی و پاسخگویی واحدهای دولتی بوده است (نیامیتا و همکاران، ۲۰۱۵). سطح پاسخگویی فعلی و بهره‌وری پایین بخش عمومی کشور اصلاح نظام مدیریت مالی با فرآیندهای فوق را ضروری می‌سازد. یکی از مهم‌ترین فرآیندها بودجه‌ریزی است که نحوه تخصیص و مدیریت منابع را نشان می‌دهد و در حال حاضر از وضعیت مطلوب فاصله زیادی دارد.

از این رو پرسش اصلی این پژوهش این است که بودجه‌ریزی در مراحل مختلف بودجه با چه چالش‌هایی

دستیابی به "بودجه پایدار" با کاهش نسبت بدهی به تولید ناخالص داخلی از طریق مدیریت مالی قوی و فرآیندهای حسابرسی و کنترل و مرتبط ساختن طراحی بودجه با خطمشی‌های دولت است (برنامه اصلاح مدیریت مالی عمومی جمهوری صربستان، ۲۰۱۵). بنابراین "مدیریت مالی عمومی نوین" چارچوبی برای بودجه‌ریزی مبتنی بر منابع مالی پایدار، اجرای کارا و اثربخش بودجه، کنترل‌های مالی اثر بخش و ارزیابی بودجه، حسابداری و گزارشگری مالی شفاف و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌سازد.

مدیریت مالی عمومی نوین

در مدیریت دولتی دو مسئولیت اصلی برای دولت وجود دارد: نشان دادن اراده حکومت که باید تجلی‌گاه اراده مردم باشد و اجرای آن اراده.

حکومت‌ها خطمشی‌گذاری می‌کنند و این خطمشی‌ها باید برای تحقق منافع عمومی باشد. اجرای خطمشی‌ها از خطمشی‌گذاری دشوارتر است. منافع عمومی و رفاه عمومی در گرو همین خطمشی‌ها و نحوه اجرای آن است. در مدیریت دولتی نوین پاسخگویی ارتقا یافته و نهادینه می‌شود و به تبع آن رضایت شهروندان افزایش می‌یابد. این افزایش رضایت، اعتماد عمومی را در پی خواهد داشت و موجب همکاری شهروندان با دولت می‌شود و به واسطه این مشارکت و همکاری متقابل چشم انداز و برنامه‌های دولت تحقق می‌یابد (دانایی فرد، ۱۳۹۶).

نگرانی اصلی شهروندان این است که منابع عمومی چقدر خوب مدیریت می‌شود. اگرچه مدیریت بهتر منابع عمومی برای دستیابی به اهداف توسعه کشور مهم است، ولی دغدغه شهروندان این است که ممکن است منابع عمومی به گونه‌ای مدیریت شود که منافع و ترجیحات گروه اندکی بر منافع اکثر مردم ترجیح داده شود (فریتز و همکاران، ۲۰۱۴). رفع این دغدغه بستگی به این دارد که نظام مدیریت مالی عمومی چگونه طراحی شده و چگونه اجرا می‌شود. در این زمینه نقش شهروندان برای مطالبه یک نظام مدیریت مالی خوب که به آن‌ها اطمینان دهد منابع مالی عمومی درست مصرف می‌شود، مهم است. یک نظام مدیریت مالی نیازمند چارچوب روشن حقوقی و اداری است که سه عامل اصلی آن شامل چارچوب جامع برای فعالیت‌های بودجه‌ای و فرابودجه‌ای؛ پایگاه قانونی برای وضع و دریافت مالیات؛ و موازین اخلاقی رفتاری برای حمایت از شفافیت است (شبییری نژاد و صالحخو، ۱۳۸۲).

در دو دهه اخیر کشورهای زیادی دست به اصلاح نظام

روبه‌رو است. پاسخ به این سؤال بر مبنای تدوین یک طرح پیمایشی صورت گرفته است. یافته‌ها موید وجود چالش‌های اساسی در فرایند طرح‌ریزی و تهیه بودجه، تصویب بودجه، اجرا و ارزیابی عملکرد بودجه است.

دانش افزایی این پژوهش را می‌توان به شرح زیر نام برد: فهرستی از چالش‌های نظام بودجه‌ریزی در مراحل چهارگانه طراحی و تدوین لایحه بودجه، تصویب، اجرا و ارزیابی عملکرد بودجه را ارائه می‌دهد. درک عمیق‌تری از دلایل عدم تحقق اهداف پیش‌بینی شده در اسناد فرادستی را فراهم ساخته و مبنایی برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی فراهم می‌نماید. در ادامه ابتدا نقش نظام بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی در ارتقای پاسخگویی و پس از آن نظام بودجه‌ریزی در ارتباط با مدیریت مالی عمومی مورد بحث قرار گرفته است. در بخش بعد نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و چالش‌های آن اشاره شده و چالش‌های بودجه‌ریزی در ایران تشریح شده است. بیان روش پژوهش، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری ادامه مقاله را تشکیل می‌دهد.

ادبیات پژوهش

پاراادیم مدیریت عمومی نوین با تأکید بر استقرار مدیریت حرفه‌ای، استانداردهای مشخص عملکرد، کنترل ستاده‌ها، ایجاد فضای رقابتی، صرفه اقتصادی و کارایی، و به‌کارگیری سبک‌های مدیریتی بخش خصوصی شکل گرفت و با تلاش برای کوچک شدن دولت‌ها، افزایش رفاه عمومی هدف‌گذاری شد. البته نتایج و پیامدهای به‌کارگیری این رویکرد متفاوت از آنچه انتظار می‌رفت نمایان شد (محمدزاده سلطانمرادی و همکاران، ۱۳۹۸).

به دنبال تغییر پارادایم مدیریت عمومی از سنتی به نوین، انجام اصلاحات در نظام مدیریت مالی عمومی در دستورکار بخش عمومی قرار گرفت. هدف از انجام این اصلاحات فراهم ساختن چارچوبی یکپارچه و جامع برای برنامه‌ریزی، هماهنگی، اجرا و نظارت بر پیشرفت پیاده‌سازی مجموعه‌ای از اقدامات پایدار برای بهبود ثبات مالی بلندمدت، اطمینان از تخصیص و مصرف کارا و اثربخش منابع عمومی، بهبود ارائه خدمات، بهبود شفافیت و پاسخگویی کارکردهای کلی مدیریت مالی عمومی است. انتظار می‌رود در بلندمدت انجام اصلاحات مدیریت مالی عمومی به پایه‌ریزی ثبات مالی و اقتصادی در سطح کلان، توسعه سیستم سالم مالیه عمومی و رویه‌های مرتبط، افزایش کارایی در مدیریت منابع عمومی، بهبود کارایی در ارائه خدمات و افزایش شفافیت وجوه عمومی و پاسخگویی منجر شود. هدف کلی از انجام این اصلاحات

برنامه توسعه ششم سهم نفت در بودجه جاری باید ۲۵/۹ درصد باشد (خبرگزاری فارس، ۱۳۹۷).

بررسی ساختار بودجه سالانه کشور و ارزیابی عملکرد بودجه سالانه و تلاش برای دستیابی به بودجه بدون وابستگی به نفت، بیانگر این است که انجام اصلاحات در نظام مدیریت مالی عمومی کشور به یک الزام تبدیل شده است و باید دولت (حاکمیت) به انجام اصلاحات متعهد باشد و مردم نیز مطالبه کنند تا منابع مالی عمومی هم در راستای ترجیحات اکثر مردم و رفاه عمومی و افزایش عدالت اجتماعی مصرف شود و هم اهداف توسعه کشور تحقق یابد.

چرخه مدیریت مالی شامل سیاست‌گذاری، برنامه‌ریزی استراتژیک، طرح‌ریزی بودجه، اجرای بودجه، نظارت بر اجرا، حسابداری، گزارشگری مالی و حسابرسی می‌شود. فرآیندهای مختلف مدیریت مالی در کنار چرخه بودجه، نظام‌مند می‌شود. "چرخه بودجه" سه سال را در بر می‌گیرد: سال قبل از اجرا، که سیاست‌ها مشخص می‌شود و برنامه‌های اجرایی تدوین می‌گردد؛ سال اجرا، که منابع طبق بودجه مصوب وصول و مصرف می‌شود، در سیستم حسابداری ثبت و گزارش‌های مالی ارائه می‌شود؛ و سال بعد، که دیوان محاسبات گزارش نظارتی خود از اجرای بودجه را ارائه می‌کند (کردستانی و معنوی مقدم، ۱۳۹۶؛ ۱۹).

در کل چرخه مدیریت مالی عمومی اصلاحات شامل اصلاح سیستم‌ها، ساختارها، فرآیندها، رویه‌ها و مقررات باید انجام گیرد تا اهداف این نظام که پاسخگویی در برابر وجوه عمومی و استفاده کارا و اثربخش از آن است تحقق یابد (گارسیا سانچز و کوادرادو بالستروز، ۲۰۱۶). در ادامه نقش نظام بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی در ارتقای پاسخگویی بحث می‌شود.

نقش نظام بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی در ارتقای پاسخگویی

بودجه ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی و ارزیابی آن است. ذی‌نفعان حق دارند بدانند دولت منابع بودجه‌ای را چگونه تأمین می‌کند و چگونه به اولویت‌های مورد نظر مردم تخصیص می‌دهد؟ آیا این منابع تخصیص یافته به صورت کارآمد مصرف می‌شود، دستاوردهای مصرف این منابع برای مردم چیست؟ آیا این دستاوردها متناسب با نیازها و ترجیحات شهروندان است؟

بین دولت و مردم رابطه نمایندگی وجود دارد، یعنی دولت‌ها و کارگزاران دولتی به نمایندگی از طرف مردم تصمیم می‌گیرند و باید در برابر تصمیمات خود پاسخگو

مدیریت مالی خود زده‌اند. نتیجه این اصلاحات بستگی به سطح تعهد سیاسی حاکمیت برای انجام اصلاحات و سطح مطالبه شهروندان دارد. اصلاح نظام مدیریت مالی در راستای پارادایم مدیریت دولتی نوین موجب ایجاد مفهوم مدیریت مالی عمومی نوین گردیده است. مدیریت مالی عمومی نوین به اصلاحاتی در سیستم‌ها، رویه‌ها، ساختارها و قوانین اشاره دارد که برای دستیابی به استفاده مؤثر از منابع مالی عمومی انجام می‌شود و نه تنها شامل مخارج می‌شود، بلکه درآمدها و بدهی‌ها را در چارچوب بودجه‌ریزی، حسابداری، کنترل داخلی و خارجی و گزارشگری مالی در بخش عمومی در بر می‌گیرد. این اصلاحات تأکیدش بر این است که چطور سیاست‌های عمومی اجرا شود تا اثربخشی، کارایی، کیفیت، شفافیت، پاسخگویی و در نهایت "حکمرایی خوب" را به دنبال داشته باشند (کردستانی و مشکینی، ۱۳۹۸).

بدون تردید دستیابی به یک زمامداری یا حکمرایی خوب بدون یک "بودجه‌ریزی خوب" میسر نمی‌شود. گفته می‌شود بودجه منعکس‌کننده نهایت عقلانیت اقتصادی دولت‌هاست. بنابراین ارزیابی نظام بودجه‌ریزی کشور از اهمیت زیادی برخوردار است. بررسی بودجه کل کشور در سال‌های گذشته نشان می‌دهد، بودجه شرکت‌های دولتی که در سال ۱۳۶۸ حدود ۴۷ درصد بودجه کل کشور را به خود اختصاص داده بود در سال ۱۳۸۰ بالغ بر ۵۹ درصد گردید (طیبنیا و محمدی، ۱۳۸۳).

این نسبت همچنان به روند رو به رشد خود ادامه داده تا جایی که در لایحه بودجه ۱۳۹۸ به ۷۴ درصد رسیده است. بررسی وضعیت بودجه شرکت‌های دولتی که در ده سال گذشته حدود ۷۰ درصد بودجه را به خود اختصاص داده‌اند نشان می‌دهد که این شرکت‌ها در فرآیند تصویب بودجه خود را سوده نشان می‌دهند در حالی که اکثر آنها زیان‌ده هستند و نمایندگان مجلس به دلیل محدودیت زمانی و عدم دسترسی به گزارش‌های عملکرد شرکت‌های دولتی عملاً بدون آن که بررسی زیادی انجام دهند بودجه شرکت‌های دولتی یعنی ۷۰ درصد بودجه را تصویب می‌کنند (تابناک، ۱۳۹۷).

همچنین مطالعات نشان می‌دهد، در دهه‌های اخیر وابستگی بودجه جاری دولت به عایدات حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (نفت) حدود ۷۰ درصد بوده است (باباجانی و پیغه، ۱۳۹۴).

البته تلاش‌های انجام شده برای کاهش وابستگی بودجه به عایدات نفتی موجب کاهش این وابستگی به سطح ۴۲ درصد در سال ۱۳۹۷ شده است، اگرچه طبق الزامات قانون

مسئولیت پاسخگویی به عنوان یک الزام برای مدیران دولتی ایجاد می‌کند نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان تأمین شود. شکل ۱ ذی‌نفعان گزارشگری مالی و روابط بین آنها را به تصویر کشیده است.

اطلاعات درباره رعایت قوانین و پایبندی به مقررات، اطلاعات درباره خدمات ارائه شده و بهای تمام شده آن، اطلاعات درباره کارایی و اثربخشی اجرای عملیات، اطلاعات درباره حقوق بین دوره‌ای (عدالت بین نسلی)، اطلاعات درباره پایداری منابع و رفاه اجتماعی آتی جزو نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان است که انتظار می‌رود مدل گزارشگری مالی در بخش عمومی ظرفیت تأمین و ارائه آن را داشته باشد (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، بیانیه ۳۴، ۱۹۹۹). پاسخگویی ایجاد می‌کند منابع عمومی طبق قانون تأمین شود، تخصیص یابد و مصرف شود و گزارش‌های مرتبط به ذی‌نفعان ارائه شود. بودجه و گزارش عملکرد بودجه بخشی از این اطلاعات را ارائه می‌کند، مشروط بر اینکه دارای شفافیت باشد و در دسترس عموم قرار گیرد.

بر این اساس بودجه از ابزارهای اصلی تحقق دموکراسی است (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۵). منابع بودجه‌ای باید طبق خواست مردم و رعایت منافع عمومی برنامه‌ریزی، اولویت‌بندی و به خوبی اجرا شود. البته در واقعیت عملکرد بودجه‌های سالانه بیانگر وجود شکاف زیاد بین آنچه هست و آنچه مردم انتظار دارند هست. تحلیل این شکاف در تحلیل مراحل چهارگانه بودجه شامل: (۱) مرحله طراحی و تدوین، (۲) مرحله تصویب، (۳) مرحله اجرا و (۴) مرحله ارزیابی بودجه نهفته است و این پژوهش برای این منظور طراحی شده است. شکاف بین عملکرد بودجه و دستاوردهای حاصل از اجرای آن با کارکردهای مورد انتظار از نظام بودجه‌ریزی در کشور زیاد است، به گونه‌ای که شهروندان احساس می‌کنند منابع مالی محدود کشور به صورت بهینه تخصیص نیافته و مصرف نمی‌شود و اجرای بودجه‌های سالانه در افزایش رفاه اجتماعی و عدالت اجتماعی و کاهش شکاف طبقاتی تأثیر با اهمیتی ندارد.

شفافیت بودجه‌ای بسیار کم است و کارایی بودجه هم در مرحله تخصیص و هم در مرحله اجرا پایین است. این وضعیت حاکی از پاسخگویی ضعیف مدیریت در بخش عمومی است و بهبود آن مستلزم شناسایی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی است. شکل ۲ نظام مدیریت مالی عمومی را به تصویر کشیده است. این نظام مبتنی بر "چرخه بودجه‌ریزی" است و شناسایی و ارزیابی چالش‌های چرخه بودجه‌ریزی در کشور که هدف این تحقیق است، می‌تواند چارچوبی برای حل

باشد. رابطه نمایندگی همراه با مسئله نمایندگی است و به تبع آن هزینه‌های نمایندگی را در پی خواهد داشت. بدین معنا که مدیران دولتی ممکن است منافع خود یا گروهی از افراد را بر منافع عمومی ترجیح دهند. این ترجیح منافع شخصی بر منافع عمومی به منزله این است که مدیران از جیب مردم خرج می‌کنند. برای جلوگیری از چنین هزینه‌هایی بودجه یک ابزار سودمند است و رابطه پاسخگویی را بین شهروندان و مسئولان برقرار می‌سازند.

پاسخگویی یک الزام است زیرا اولاً، دولت‌ها مردم را ملزم به پرداخت مالیات می‌کنند و از این طریق منابع لازم برای فعالیت‌های خود را تأمین می‌کنند و ثانیاً، خدماتی که از طرف دولت ارائه می‌شود در یک محیط غیررقابتی و انحصاری ارائه می‌شود و شهروندان حق انتخاب در این خصوص ندارد. بنابراین پاسخگویی دولتمردان و حاکمان به شهروندان یک الزام است (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، ۲۰۱۷). مردم از طریق نمایندگان خود در مجلس شورای اسلامی توانایی نظارت بر عملکرد دولتمردان را دارند، بنابراین مسئولیت نمایندگان مجلس برای پاسخ‌خواهی از دولتمردان سنگین است و مجلس در برابر بی‌عدالتی و تضییع حقوق شهروندان منوطاً مسئول است. مسئولیت پاسخگویی مرکز ثقل و سنگ بنای گزارشگری مالی در بخش عمومی است (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، بیانیه مفهومی شماره ۱).

گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای تأمین نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان به ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی کمک می‌کند. اطلاعات مبنای رسیدگی و ارزیابی عملکرد قرار می‌گیرد، ارزیابی‌ها مبنای اظهار نظر، قضاوت و اقدام را فراهم می‌سازد و موجب سلب یا تحدید اعتماد به شکل برکناری یا انتصاب و انتخاب مجدد می‌شود. مسئولیت پاسخگویی در دهه‌های اخیر از مفهوم رعایت قوانین و مقررات به مفهوم کارایی و اثربخشی گسترش یافته است و ایفای آن در مفهوم جدید مستلزم دو شرط است. اول، اهدافی که به صورت مشخص و قابل اندازه‌گیری بیان شده باشند و دوم، بودجه‌ای که حداقل نتایج قابل دستیابی و قابل قبول را نشان دهد (باباجانی، ۱۳۸۵؛ ۴ و ۱۳۸۸؛ ۱۹۳).

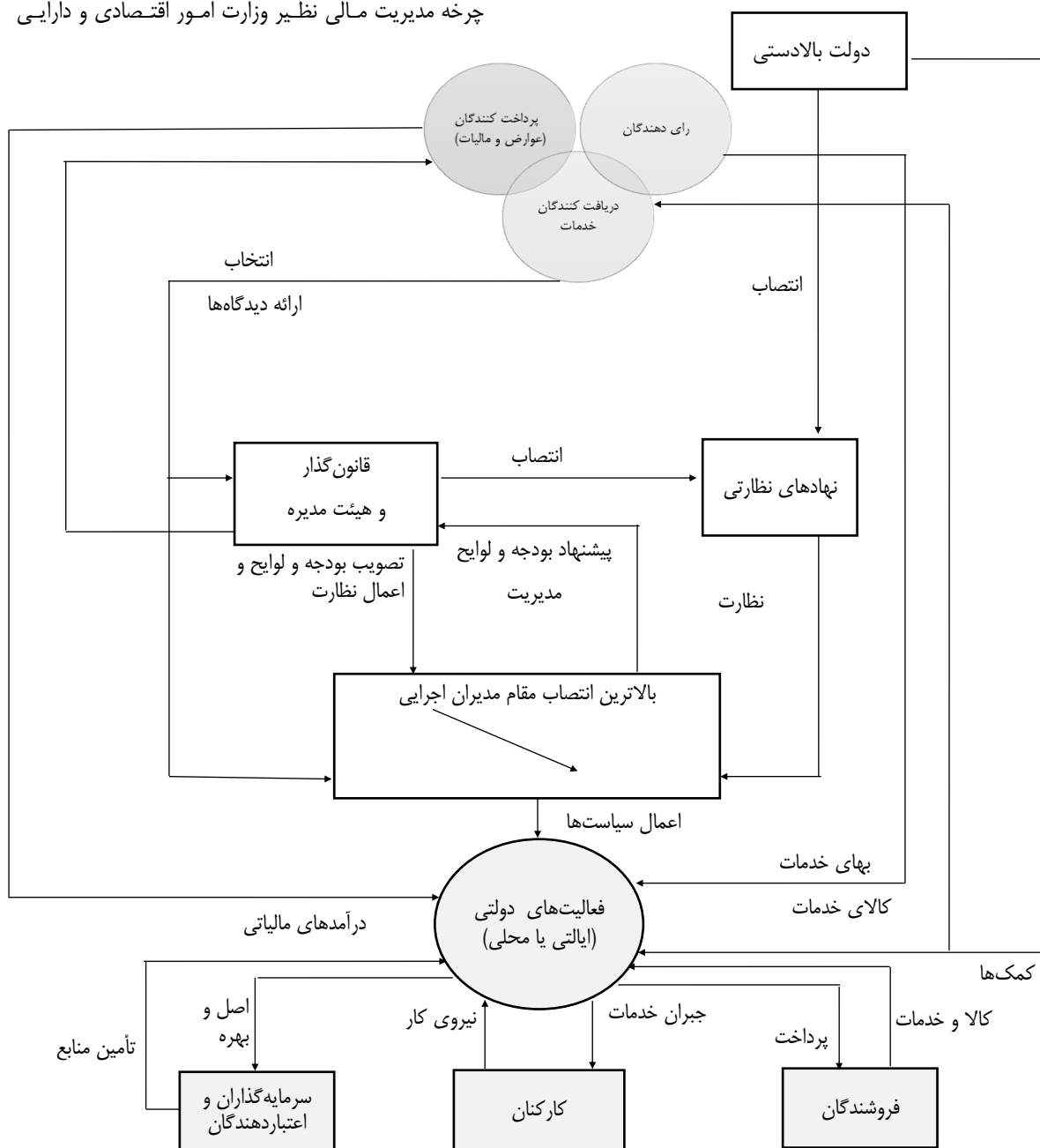
ذی‌نفعان اطلاعات مالی شامل شهروندان (مالیات‌دهندگان، کارکنان و رای‌دهندگان)، نمایندگان قانونی و منتخب مردم، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، تأمین‌کنندگان منابع، دریافت‌کنندگان خدمات، نهادهای مستقل نظارتی، مقامات اجرایی، مدیریت و اعضای هیئت مدیره و تحلیل‌گران مالی و اقتصادی می‌شود. ایفای

افزایش شفافیت اطلاعاتی، شناسایی نقاط ضعف سیستم‌های کنترلی و پیشنهاد اقدامات اصلاحی زمینه بهبود و ارتقای پاسخگویی را فراهم می‌سازد.

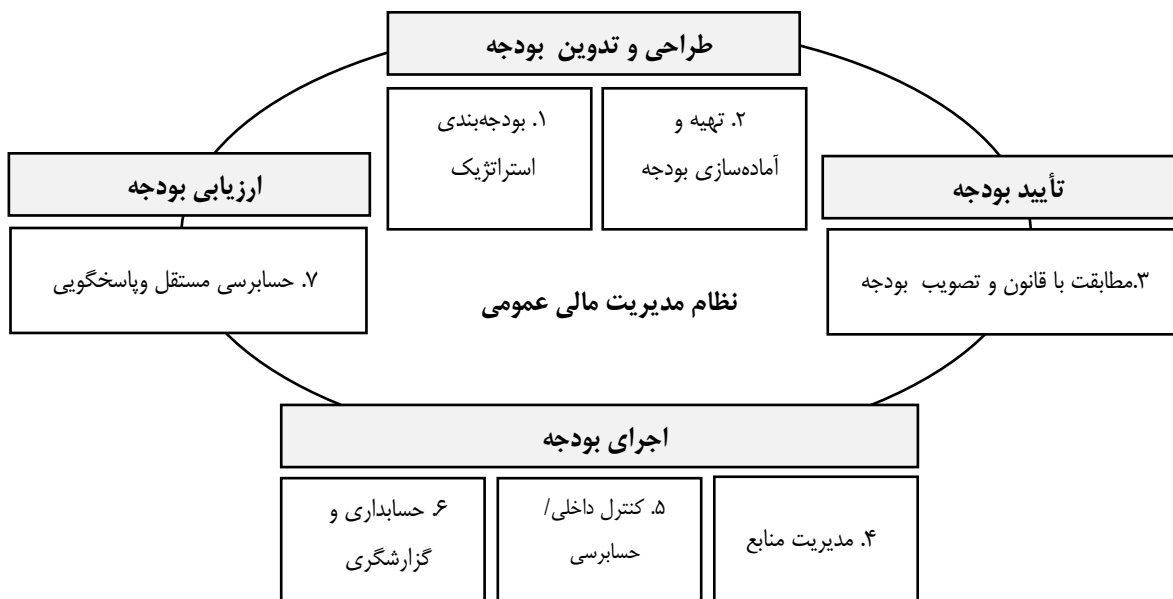
مدیریت وجوه نقد در چرخه مدیریت مالی از اهمیت زیادی برخوردار است. هماهنگ ساختن جریان‌های ورودی و خروجی وجوه نقد با رعایت الزامات قانونی و مقررات، کارایی مصرف منابع را بهبود می‌بخشد. مدیریت خزانه‌داری، تحقق اهداف مدیریت مالی را تسهیل می‌کند. شکل ۳ ارتباط مدیریت مالی و مدیریت وجوه نقد را نشان می‌دهد.

دقت در روابط بین نهادهای مسئول و دست‌اندرکاران چرخه مدیریت مالی نظیر وزارت امور اقتصادی و دارایی

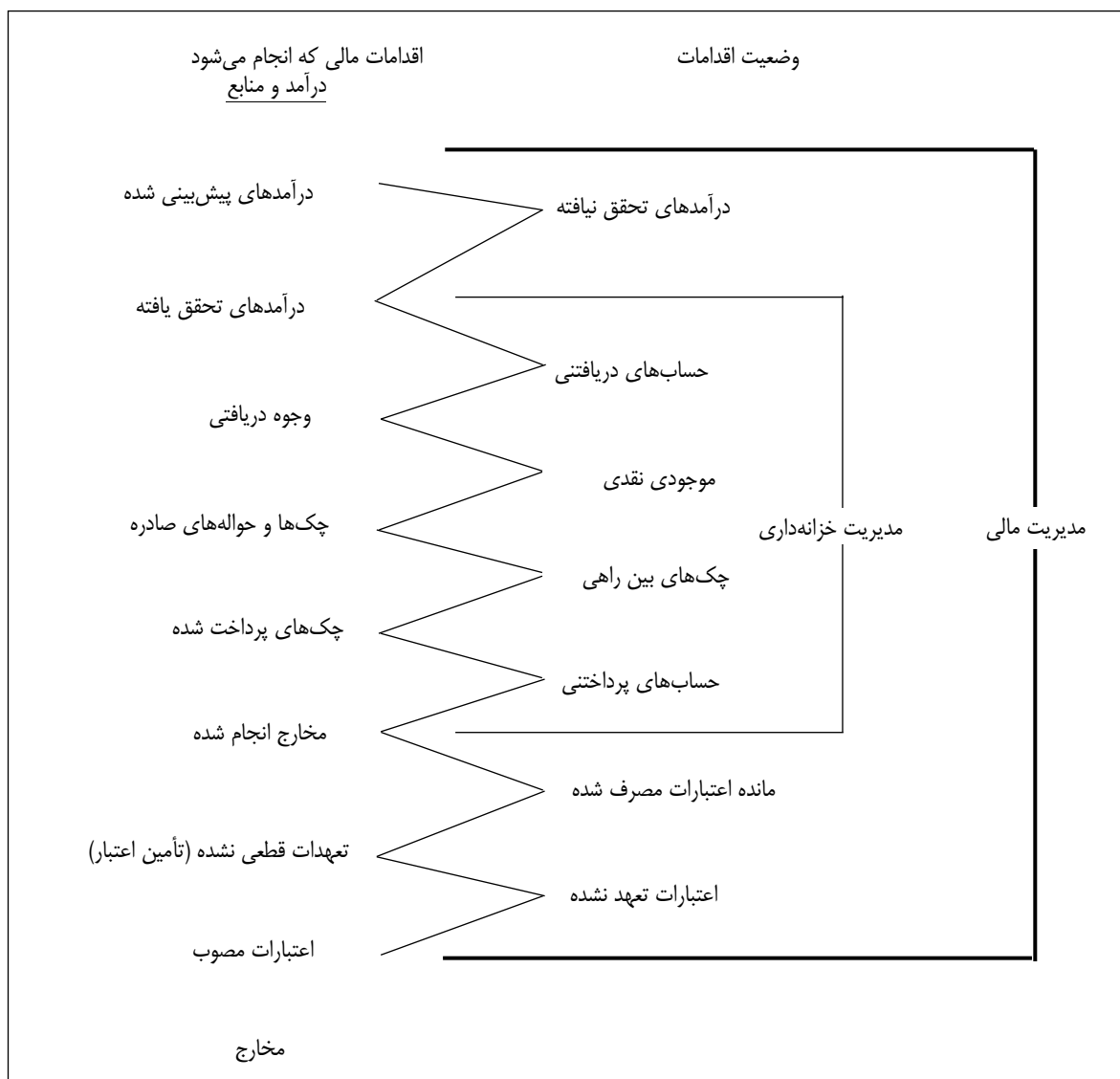
چالش‌ها و بهبود نظام بودجه‌ریزی فراهم سازد. مدیریت مالی بر اجرای صحیح بودجه تمرکز دارد. بودجه‌ای که سیاست‌ها، خط‌مشی‌ها و برنامه‌های اجرایی را کمی نموده است و اجرای صحیح آن شامل پیش‌بینی، تحقق و وصول درآمدها از یک سو و پیش‌بینی اعتبارات و نظارت بر اجرای مراحل قانونی خرج از سوی دیگر تمرکز دارد. انجام عملیات حسابداری و گزارشگری مالی و حسابرسی هم در کنار چرخه بودجه نظام‌مند می‌شود و در یک نظام مدیریت مالی خوب، نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری تأمین می‌شود و با



شکل ۱. ذی‌نفعان گزارشگری مالی و روابط بین آن‌ها (باباجانی، ۱۳۸۸؛ به نقل از دربین و دیگران، ۱۹۸۱)



شکل ۲. نظام مدیریت مالی عمومی (آندریوز و همکاران، ۲۰۱۴)



شکل ۳. فرآیند مدیریت مالی و مدیریت وجوه نقد (باباجانی، ۱۳۸۸: ۴۶)

باید از قبل برای عموم، نمایندگان مجلس و مدیران مشخص باشد. افراد و گروه‌های مسئول و پاسخگو برای دستیابی به اهداف عملکردی شناسایی شوند.

کارایی و اثربخشی: وجود شاخص‌های قابل مقایسه و یکنواخت از خروجی‌ها و پیامد در حوزه‌های مختلف، در کنار تخصیص‌های مالی مرتبط، می‌تواند از طریق مقایسه با بهای از پیش تعیین شده یک واحد، ارزیابی کارایی و بهبود در طی زمان را تسهیل کند. همچنین اندازه‌گیری عملکرد مقایسه و رقابت بین سازمان‌های مشابه را ترویج می‌کند و موجب بهبود کارایی و اثربخشی در ارائه خدمات به عموم می‌شود.

تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد: ارتباط شفاف بودجه با نتایج و پیامدها که از تجربه بخش‌های مختلف و کشورهای قابل مقایسه ترسیم می‌شود به پایه‌گذاری رویکرد تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد کمک می‌کند.

ترویج فرهنگ نتیجه‌گرایی: مشخص کردن اهداف، طراحی شاخص‌های عملکردی و پیگیری پیشرفت حاصل شده از مهم‌ترین عناصر تحول نظام اداری و مدیریتی از مدل سنتی ورودی محور به سوی مدل حکمروایی است که اولویت‌ها را به عملکرد و نتایج می‌دهد.

تسهیل تصمیم‌گیری بودجه‌ای: اطلاعات مربوطی که نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد فراهم می‌سازد، بودجه‌ریزی سالانه و چند ساله و وظیفه اصلی بودجه‌ریزی که تخصیص یا باز تخصیص منابع کمیاب به بهترین وجه است را تسهیل می‌کند (آندریو بلازی، ۲۰۱۸).

نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ارتباط بین سه نظام برنامه‌ریزی، نظام هزینه‌یابی و نظام مدیریت عملکرد را برقرار می‌سازد و بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها را مبنای اختصاص بودجه و اطلاعات عملکردی که به صورت دوره‌ای ارائه می‌شود را مبنای "تخصیص اعتبار" قرار می‌دهد. از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد برداشت‌های مختلفی وجود دارد و مدل‌های مختلفی تجربه شده است. در ادامه این مدل‌ها معرفی شده است.

مدل‌های مختلف بودجه‌ریزی عملکردی

مدل‌های بودجه‌ریزی عملکردی به چهار دسته قابل تقسیم است:

(ذی‌حسابی‌ها)، بانک مرکزی، خزانه داری کل کشور، سازمان امور مالیاتی، سازمان برنامه و بودجه کشور، دیوان محاسبات کشور، سازمان امور اداری و استخدامی و وزارتخانه‌ها و سازمان‌هایی که در بودجه سالانه مسئولیت تأمین منابع مالی و درآمدی را پذیرفته‌اند، اهمیت این مسئله را روشن می‌سازد که این دستگاه‌ها چقدر باید با هم هماهنگ باشند تا اهداف مدیریت مالی تحقق یابد.

یکی از اصلاحات نظام مدیریت مالی بخش عمومی کشور استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کلیه دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌ها و نهادهایی است که از منابع عمومی تأمین مالی می‌شوند. سازمان برنامه و بودجه در سال‌های اخیر بر اجرای نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تأکید دارد و برخی از دستگاه‌های اجرایی هم به این سو هدایت شده‌اند. موفقیت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مستلزم این است که تغییر نظام بودجه‌ریزی صرفاً تغییر چند فرم روی کاغذ نباشد و دست اندرکاران تعهد به مدیریت مبتنی بر عملکرد داشته باشند. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد زمانی اثربخش خواهد بود که تخصیص اعتبار بر مبنای عملکرد باشد. البته حرکت در این راستا مستلزم ایجاد تغییرات لازم در قوانین و مقررات و اعطای اختیارات بیشتر به مدیریت و افزایش انعطاف‌پذیری سازمان است. در ادامه نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به صورت مختصر معرفی می‌شود.

نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

اندازه‌گیری عملکرد در قلب اصلاحات مدیریت عمومی قرار می‌گیرد (کونگ، ۲۰۰۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد استفاده نظام‌مند از اطلاعات درباره خروجی‌ها، نتایج و یا پیامدهای خطمشی‌های عمومی به منظور آگاهی، تأثیرگذاری و یا تعیین سطح وجوه عمومی تخصیص یافته به این خطمشی‌های بودجه‌ای است. هدف‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر مبنای تجربیات بین‌المللی را می‌توان به شرح زیر نام برد:

شفافیت: مهم است که شهروندان بدانند از طرف آنها چه تصمیماتی گرفته می‌شود، چه خدماتی با چه کیفیتی و چه سطحی از کارایی واقعا ارائه می‌شود. شفافیت زیربنای اعتماد عمومی است.

پاسخگویی: نظام اداری باید برای استفاده صحیح از وجوه عمومی و دستیابی به اهداف پاسخگو باشد. بنابراین اهداف

عدم ارتباط بین برنامه‌های راهبردی دستگاه‌ها با بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، فقدان برنامه‌ریزی استراتژیک و سیستم‌های اطلاعات مدیریت، فقدان سیستم‌های انگیزشی و نظام جبران خدمات مناسب، عدم توافق بین قوه مجریه و مقننه و عدم پاسخگویی سازمان‌ها در برابر جامعه را از مشکلات بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در نظام مالی کشور می‌دانند.

ساکتی و سعیدی (۱۳۸۸)، در بیان چالش‌های به‌کارگیری شاخص‌های عملکردی در بودجه‌ریزی عملیاتی دانشگاه‌های دولتی، شاخص‌های عملکردی را مبنایی برای پاسخگو کردن نظام آموزشی بر می‌شمارد. اطلاعات شاخص‌های عملکردی برای قضاوت درباره پیشرفت به سمت اهداف یا استانداردها مورد استفاده قرار می‌گیرد. این شاخص‌ها در سه بخش دروندادی، فرآیند و برون‌دادی گروه‌بندی می‌شوند. به نظر آن‌ها چالش‌های تدوین و به‌کارگیری شاخص‌های عملکردی در حوزه آموزش عالی شامل دشواری تعریف شاخص‌ها به‌ویژه در حوزه برون‌دادهای، نبود پایگاه اطلاعاتی شفاف و قابل اتکاء، دشواری کمی کردن کیفیت خدمات، نبود برنامه استراتژیک مدون و بروز شده و نبود حرفه‌ای‌گرایی در انتصاب مدیران می‌شود.

شناخت چالش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به سازمان برنامه و بودجه کشور و دستگاه‌های اجرایی کمک می‌کند تا تدابیر لازم برای مقابله با چالش‌ها را بیندیشند و به اجرای اثر بخش این نظام بودجه‌ریزی کمک کنند. مشکلاتی که گریبان‌گیر نظام مدیریت مالی کشور است از جمله سهم بودجه جاری از کل بودجه، وابستگی بودجه جاری به عواید فروش نفت و واگذاری سایر دارایی‌های سرمایه‌ای، تصویب بودجه با کسری مستمر، تورم‌زا بودن بودجه، عدم کارایی در تخصیص و مصرف منابع عمومی و مسایلی از این قبیل پاسخگویی مالی و عملیاتی را تضعیف نموده است. این سطح از پاسخگویی را می‌توان به چالش‌هایی نسبت داد که در فرآیند بودجه‌ریزی شکل گرفته است. در این ادامه این چالش‌ها شناسایی و تحلیل می‌شود.

چالش‌های نظام بودجه‌ریزی در ایران

بودجه‌ریزی از مهم‌ترین تکنیک‌های نظام کنترلی مدیریت دولتی است. بودجه‌های سالانه اعتبارات لازم برای تحقق هدف‌ها، سیاست‌ها، خط‌مشی‌ها و عملیات اجرایی دستگاه‌های اجرایی کشور را مشخص و چرخه برنامه‌ریزی را تکمیل می‌کند (دستورالعمل اجرایی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ۱۳۹۵). انتظار می‌رود با مصرف این اعتبارات

بودجه‌ریزی عملکردی نمایشی: اطلاعات عملکردی برای تصمیم‌گیری درباره تخصیص بودجه بر مبنای عملکرد به کار گرفته نمی‌شود.

بودجه‌ریزی بر مبنای اطلاعات عملکردی: اطلاعات عملکرد به صورت نظام‌مند در کنار تخصیص مالی ارائه می‌شود تا تصمیم‌گیری در مورد تخصیص‌های بودجه‌ای بر مبنای اطلاعات عملکردی را تسهیل کند.

بودجه‌ریزی عملکردی مستقیم (بر مبنای عملکرد): اطلاعات عملکردی همراه با اطلاعات مالی ارائه می‌شود و متناسب با اهداف که از قبل بیان شده تأثیر مستقیم در تخصیص‌های بودجه‌ای دارد.

بودجه‌ریزی عملکردی مدیریتی: در این رویکرد اطلاعات عملکردی برای اهداف درون سازمانی و پاسخگویی مدیریتی/سازمانی تولید و استفاده می‌شود و تأکید کمتری بر ارتباط تخصیص‌های بودجه‌ای با اطلاعات عملکردی می‌شود.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد که از برنامه‌ریزی راهبردی شروع می‌شود و وجوه را بر مبنای اطلاعات عملکردی مرتبط با اجرای برنامه‌ها تخصیص می‌دهد، می‌تواند کارایی و اثربخشی تخصیص و مصرف منابع مالی عمومی را افزایش دهد. البته این نظام بودجه‌ریزی دارای چالش‌هایی است که در ادامه به چالش‌های کلیدی آن اشاره می‌شود. بزرگترین چالش‌های اجرای اثربخش بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شامل نقش ناشناخته اطلاعات عملکردی، کمبود ظرفیت/آموزش، اطلاعات بیش از حد، رویه‌های بیش از حد بوروکراتیک، کمبود داده‌های صحیح/به موقع، عدم کفایت فناوری اطلاعات و ارتباطات، ضعف فرهنگ عملکردی، ناهماهنگی رویه‌های بودجه‌ریزی عملکردی، اطلاعات عملکردی نامربوط، ناشناخته بودن اهداف، کمبود منابع، کمبود اطلاعات درباره کارایی، کمبود چارچوب/رهنمود، ضعف رهبری/تعهد مدیریت، بودجه‌ریزی برای سرگرمی و همکاری کم نسبت به رقابت برای وجوه دانست (داونز مورتی و نیکولز، ۲۰۰۷).

باباجانی و استا (۱۳۹۴)، در بررسی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کشور کانادا، مرتبط ساختن اجرای سیاست‌ها با نتایج بدست آمده با در نظر گرفتن دوره زمانی بودجه و دستیابی به نتایج، ناشی شدن یک نتیجه از چند فعالیت و تمایل دستگاه‌ها به ارائه گزارش‌های مطلوب و عدم گزارش مشکلات را از موانع توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در این کشور برمی‌شمارند. در همین زمینه آنها

می‌کنند (نیکونهاد و قارلقی، ۱۳۹۶).

بخشی از مشکلات نظام بودجه‌ریزی در کشور ممکن است از طریق تغییر نظام بودجه‌ریزی به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مرتفع شود. البته موفقیت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد که در سال‌های اخیر مورد تأکید سازمان برنامه و بودجه کشور قرار گرفته است، الزاماتی دارد که در جای خود باید مورد بحث و تحلیل قرار گیرد. در ادامه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد معرفی شده است. با توجه به اهمیتی که نظام بودجه‌ریزی در نظام مدیریت مالی عمومی دارد، این تحقیق برای پاسخ به سؤال‌های زیر طراحی شده است:

- نظام بودجه‌ریزی کشور در مرحله طراحی و تهیه بودجه سالانه با چه چالش‌هایی روبه‌رو است؟
- نظام بودجه‌ریزی کشور در مرحله تصویب، اجرا و ارزیابی عملکرد بودجه سالانه با چه چالش‌هایی روبه‌رو است؟
- در ادامه روش شناسی پژوهش تشریح می‌شود.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش کاربردی به دنبال توصیف چالش‌های نظام بودجه‌ریزی در کشور است. برای این منظور پس از مطالعات اکتشافی و بررسی ادبیات تحقیق در زمینه نظام بودجه‌ریزی و چالش‌های آن، یک طرح پیمایشی آمده شد و داده‌های مورد نیاز در ۴ بعد، ۲۲ مؤلفه و ۶۸ گویه از پرسش‌نامه جمع‌آوری گردید. با توجه به این‌که پاسخ به سؤالات مستلزم شناخت کافی از نظام بودجه‌ریزی سالانه و فرآیندهای طراحی و تدوین لایحه بودجه، تصویب، اجرا و ارزیابی عملکرد بودجه است، پرسش‌نامه برای کارشناسان خبره سازمان برنامه و بودجه کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات و اعضای هیئت علمی ارسال شد. پرسش‌نامه شامل ۵ بخش است که بخش اول به شناسایی ویژگی‌های تحصیلی و شغلی پاسخ‌دهندگان اختصاص دارد و بخش‌های دیگر به ترتیب چالش‌های مرحله طراحی و تدوین لایحه بودجه، تصویب بودجه در مجلس، اجرای بودجه توسط دستگاه‌های اجرایی، و نظارت و ارزیابی عملکرد بودجه را بیان می‌کند.

پاسخ‌دهندگان ابتدا نظر موافق یا مخالف خود را با چالش شناسایی شده بیان می‌کنند و سپس در پیوستار تعریف شده برای هر گویه، اهمیت هر چالش را در قالب طیف لیکرت ۵ امتیازی از خیلی زیاد تا خیلی کم تعیین می‌نمایند. برای هر یک از گزینه‌های تعیین شده در پیوستار امتیاز ۵ برای خیلی زیاد، ۴ برای زیاد، ۳ برای متوسط، ۲ برای کم و امتیاز ۱

خروجی‌ها و نتایج پیش‌بینی شده در برنامه‌های اجرایی سالانه محقق شود. واقعیت این است که عملکرد بودجه‌های سالانه در کشور همراه با دستاوردهای قابل قبولی نیست. بنابراین می‌توان ادعان داشت که نظام بودجه‌ریزی در کشور با چالش‌هایی روبه‌رو است که مانع از دستیابی به انتظارات می‌شود. برخی از مطالعات مشکلات بودجه‌ریزی را شناسایی کرده‌اند. مهم‌ترین مشکلات بودجه‌ریزی کشور از نظر دست‌اندرکاران بودجه‌ریزی را می‌توان به شرح زیر بیان کرد: مشخص نبودن دقیق اهداف و اعتبار لازم برای هر هدف موجب شده است تا بودجه، شأن یک بسته سیاست‌گذاری را نداشته باشد. بیش برآوردی درآمدها موجب کسری بودجه پنهان شده است. ملاحظات سیاسی و قدرت چانه‌زنی برخی از نهادها و دستگاه‌ها موجب اجرای پروژه‌هایی می‌شود که توجیهی ندارد. عملیاتی نبودن بودجه، خلق نیازهای بدون اولویت، غلبه گرایش‌های محلی و منطقه‌ای نمایندگان، دقت و شفافیت پایین اطلاعات به دلیل حاکمیت منافع دستگاهی، کارشکنی در انجام اقدامات اصلاحی، ناهماهنگی بین دستگاه‌های مسئول در بودجه‌ریزی، تفویض نشدن اختیارات کافی به شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان‌ها، تسهیلات تکلیفی، دور زدن قوانین از طریق تصره‌های بودجه و حجم قوانین و مقررات و در برخی موارد تناقض بین آنها و ضعف دانش بودجه‌ریزی و توان کارشناسی هم در سازمان برنامه و بودجه و هم در برخی نمایندگان مجلس از جمله این مشکلات است که موجب شده است مدیریت دولتی در کشور ناکارآمد نمایان شود (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۶).

یکی از مشکلات نظام بودجه‌ریزی کشور عدم رعایت اصل ۵۳ قانون اساسی است که بیان می‌دارد: "کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد". بر اساس این اصل تمام درآمدها باید به خزانه واریز شود و تمام مخارج در بودجه پیش‌بینی و به تصویب برسد. بر مبنای اصل ۵۳، اصل عدم تخصیص شکل می‌گیرد که بدین معناست که درآمد دستگاه اجرایی نباید به هزینه آن دستگاه تخصیص یابد. در واقع هیچ درآمدی نباید برای هزینه خاصی اختصاص یابد و هیچ هزینه‌ای از محل اعتبار خاصی تأمین شود. نقض اصل عدم تخصیص موجب کوچک شدن بودجه عمومی می‌شود و اصل جامعیت بودجه را زیر سؤال می‌برد. در سال‌های اخیر رویکرد موقت استفاده از درآمد اختصاصی در نظام بودجه‌ریزی به رویکرد دائمی تبدیل شده و برخی نهادها اصل عدم تخصیص را نقض

ارزیابی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی

در این بخش نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای برای ارزیابی چالش‌های بودجه‌ریزی در مراحل طراحی و تهیه، تصویب، اجرا و ارزیابی نتایج بودجه در جداول ۵ تا ۸ ارائه شده است.

چالش‌های مرحله طراحی و تهیه بودجه

چالش‌های مرحله طراحی و تهیه بودجه که از نظر آماری مورد تأیید قرار گرفته شامل موارد زیر است:

طراحی بودجه بر مبنای برنامه‌های راهبردی: تعهد

مدیریت به طراحی بودجه ۵ سالانه بر مبنای اهداف استراتژیک، ارتباط شفاف بین بودجه‌ی سالانه با سیاست‌های دولت و اسناد فرادستی در کلیه‌ی بخش‌ها، به روز نمودن استراتژی‌ها و بر طرف نمودن نقاط ضعف نظام برنامه‌ریزی، هماهنگی بودجه با مؤلفه‌های توسعه پایدار و تعیین شاخص‌های عملکردی برنامه‌های اصلی و فرعی به صورت علمی در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود. مهم‌ترین چالش بودجه‌ریزی در مرحله طراحی و تهیه این است که دستگاه‌های اجرایی یک برنامه راهبردی که متناسب با اهداف برنامه توسعه کشور تدوین و روزآمد شده باشد، ندارند. برنامه‌هایی که در بودجه سالانه قرار می‌گیرد ارتباط شفافی با اسناد فرادستی نداشته و مدیریت ارشد دستگاه‌ها تعهدی به تدوین و اجرای برنامه‌های راهبردی ندارند. در دستگاه‌های اجرایی نهاد برنامه‌ریزی ضعیف است.

طراحی عملکرد محور بودجه: اگرچه بودجه‌های سالانه

روی کاغذ در قالب برنامه و فعالیت تدوین می‌شود، ولی به دلیل مشکلات ساختاری همچنان بودجه سالانه همچنان بر مبنای هزینه‌های پرسنلی و غیر پرسنلی (ورودی‌ها) تعیین می‌شود و انگیزه و توان لازم برای تدوین بودجه بر مبنای عملکرد ندارند. تهیه بودجه ورودی محور (بر مبنای هزینه‌های پرسنلی و هزینه سایر منابع سازمان) از چالش‌های اصلی بودجه‌ریزی محسوب می‌شود. تعهد سازمان برنامه و دستگاه‌های اجرایی به تهیه بودجه بر مبنای اطلاعات عملکردی و ظرفیت منابع انسانی برای تهیه بودجه‌های عملکردی جزو چالش‌های طراحی و تهیه بودجه است که در سطح خطای ۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت.

تخصیص کارای منابع بودجه‌ای: توزیع منابع بر اساس

ترجیحات گروهی و اولویت‌های سیاسی مانع از تخصیص کارای منابع به اولویت‌های اصلی کشور می‌شود. نقض اصل

برای خیلی کم در نظر گرفته شد. برای گویه‌هایی که پاسخ‌دهنده نظر مخالف ابراز داشته، امتیاز آن گویه با علامت منفی در نظر گرفته شد.

آزمون آماری میانگین امتیاز هر گویه با امتیاز ۳ مقایسه شد. چنانچه تفاوت امتیاز هر گویه از حداقل امتیاز تعیین شده بطور معناداری بیشتر باشد، چالش تعیین شده در آن گویه تأیید می‌شود.

پایایی و روایی

برای ارزیابی پایایی پرسش‌نامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. نتایج جدول ۱ نشان می‌دهد سؤالات از پایایی کافی برخوردار است. پرسش‌نامه بر مبنای مطالعه ادبیات موضوع و تجربیات پژوهشگر تدوین شده است. تحلیل‌ها بر اساس تعداد ۲۲ پرسش‌نامه دریافت شده انجام گردید.

نتیجه آزمون پایایی نشان می‌دهد سؤال‌های هر یک از مراحل بودجه‌ریزی از اعتبار لازم برخوردار است.

یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا آمار توصیفی ارائه می‌شود. آمار توصیفی شامل دو بخش است. بخش اول به توصیف ویژگی‌های تحصیلی و شغلی پاسخ‌دهندگان می‌پردازد. بخش دوم امتیاز گویه‌ها را نشان می‌دهد. جدول ۲ آمار توصیفی ویژگی‌های مشارکت کنندگان در تکمیل پرسش‌نامه را نشان می‌دهد.

برای بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شد. نتایج در جدول ۳ ارائه شده است.

نتیجه آزمون نشان می‌دهد توزیع داده‌های مرتبط با چالش‌های مراحل بودجه‌ریزی نرمال نیستند. بنابراین برای مقایسه چالش‌های مراحل بودجه باید از آزمون ناپارامتری کروسکال-والیس استفاده شود.

مقایسه چالش‌های مراحل چهارگانه بودجه‌ریزی

در این پژوهش چالش‌های ۴ مرحله بودجه‌ریزی ارزیابی شده است. نتیجه مقایسه امتیاز چالش‌های مراحل مختلف بودجه‌ریزی در جدول ۴ منعکس شده است.

با توجه به سطح اهمیت آماره کای دو که کمتر از ۵ درصد است، می‌توان دریافت که رتبه بندی چالش‌ها برابر نیستند. نتایج نشان می‌دهد چالش‌های نظام بودجه‌ریزی به ترتیب به مرحله ارزیابی عملکرد بودجه، مرحله طراحی و تهیه بودجه، مرحله تصویب بودجه و مرحله اجرای بودجه مرتبط می‌شود.

جدول ۱. آزمون پایایی پرسش‌نامه

مرحل بودجه‌ریزی	تعداد سؤال‌ها	آلفای کرونباخ
طراحی و تهیه بودجه	۲۰	۰/۹۷۶
تصویب بودجه	۱۳	۰/۹۵۳
اجرای بودجه	۲۲	۰/۹۸۳
ارزیابی عملکرد بودجه	۱۳	۰/۹۴۲

جدول ۲. ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

درصد	فراوانی	ویژگی‌های تحصیلی و شغلی	
۳۱/۸	۷	دکتری	مدرک تحصیلی
		کارشناسی ارشد	
		جمع	
۶۸/۲	۲۲	حسابداری و حسابداری	رشته تحصیلی
		مدیریت	
		جمع	
۱۰۰	۲۲	هیئت علمی	شغل
		سطوح مختلف مدیریت	
		حسابرس	
		بودجه	
		امور مالی	
		جمع	

جدول ۳. نتیجه آزمون نرمال بودن داده‌ها: آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

مرحل بودجه‌ریزی	آماره	درجه آزادی	سطح اهمیت
طراحی و تهیه بودجه	۰/۲۷۴	۱۱۰	۰/۰۰۰
تصویب بودجه	۰/۲۹۵	۱۱۰	۰/۰۰۰
اجرای بودجه	۰/۲۷۶	۱۱۰	۰/۰۰۰
ارزیابی عملکرد بودجه	۰/۳۵۳	۱۱۰	۰/۰۰۰

جدول ۴. مقایسه رتبه چالش‌های مراحل بودجه‌ریزی

مرحل بودجه‌ریزی	مشاهدات	رتبه
طراحی و تهیه بودجه	۲۴۲	۵۰۲/۵۱
تصویب بودجه	۱۱۰	۴۷۶/۶۸
اجرای بودجه	۳۹۶	۴۷۳/۵۶
ارزیابی عملکرد بودجه	۲۴۲	۵۳۲/۰۴
جمع	۹۹۰	-
آماره کای-دو ۷/۹۲۴	درجه آزادی ۳	سطح اهمیت ۰/۰۴۸

جدول ۵. ارزیابی چالش‌های مرحله طراحی و تهیه بودجه

سؤال	عنوان چالش	آماره تی	سطح اهمیت	تفاوت میانگین
Q1	طراحی به صورت استراتژیک	۹/۰۰۳	۰/۰۰۰	۱/۴۰۹
Q2	بروز نمودن استراتژی‌ها	۳/۳۳۳	۰/۰۰۰	۱/۱۳۶
Q3	ارتباط شفاف با سیاست‌ها و اسناد فرادستی	۲/۴۰۳	۰/۰۲۶	۱/۰۰۰
Q4	هماهنگی با مؤلفه‌های توسعه‌ی پایدار	۴/۹۰۹	۰/۰۰۰	۱/۰۴۵
Q5	ورودی محور بودن بودجه	۱/۸۴۳	۰/۰۸۰	-۰/۶۳۶
Q6	تعهد دستگاه‌های اجرایی به تهیه بودجه عملکردی	۲/۴۳۴	۰/۰۲۴	۱/۰۰۰
Q7	ظرفیت منابع انسانی برای تهیه بودجه‌های عملکردی	۶/۲۴۳	۰/۰۰۰	۱/۰۴۵
Q8	استقراض بدون پشتوانه	۵/۸۱۱	۰/۰۰۰	۱/۰۴۵
Q9	اعمال نفوذ و لابی‌گری	۳/۰۹۷	۰/۰۰۵	-۰/۹۰۹
Q10	شفافیت لایحه بودجه و قرار گرفتن در دسترس عموم	۱/۴۳۳	۰/۱۶۷	-۰/۶۳۶
Q11	تناسب ضوابط اجرای بودجه با اهداف استراتژیک	-۰/۷۲۹	۰/۴۷۴	-۰/۴۰۹
Q12	تعیین شاخص‌های عملکردی برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی	۱/۹۲۹	۰/۰۶۷	-۰/۸۶۴
Q13	استقرار سامانه‌های نرم‌افزاری یکپارچه	۱/۲۶۲	۰/۲۲۱	-۰/۵۹۱
Q14	اختصاص منابع مالی برای استقرار و آموزش نظام‌های نوین مدیریت مالی	۱/۱۰۰	۰/۲۸۴	-۰/۵۰۰
Q15	شفافیت بودجه‌های مخارج سرمایه‌ای	۱/۱۳۶	۰/۲۶۹	-۰/۵۰۰
Q16	نگرش کوتاه‌مدت و عدم رعایت عدالت بین نسلی و حقوق بین دوره‌ای	۲/۴۹۹	۰/۰۲۱	۱/۰۰۰
Q17	عدم کارایی تخصیصی و توزیع منابع بر اساس ترجیح اولویت‌های سیاسی	۵/۹۱۹	۰/۰۰۰	۱/۲۲۷
Q18	بودجه فقر و شکاف طبقاتی را کم نمی‌کند.	-۰/۱۹۸	۰/۸۴۵	-۰/۱۳۶
Q19	تهیه بودجه به صورت متوازن در امور و فصول	-۰/۳۳۶	۰/۷۴۰	-۰/۱۸۲
Q20	توزیع غیر علمی بارانه‌ها و ایجاد زمینه‌ی فساد مالی	۷/۰۸۵	۰/۰۰۰	۱/۲۲۷

عدم تخصیص و تخصیص درآمدهای اختصاصی به هزینه‌های خاص برخی از دستگاه‌های اجرایی از چالش‌های تهیه بودجه است. اعمال نفوذ و لابی‌گری دستگاه‌های اجرایی در تدوین لایحه بودجه، توزیع یارانه‌ها به صورت غیر علمی و ایجاد زمینه‌ی فساد مالی در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود.

تهیه بودجه متعادل: یکی از اصول بودجه‌ریزی تهیه بودجه متعادل است. بر این اساس هزینه‌های جاری دولت باید در سقف درآمدهای دولت تعیین شود (بودجه جاری بدون نفت). دولت برای تأمین مخارج جاری حق استقراض و چاپ پول ندارد. کسری بودجه مستمر نشان دهنده این است که بودجه متعادل تدوین نمی‌شود. تأمین مالی از طریق استقراض بدون پیش‌بینی منابع آتی لازم برای بازپرداخت بدهی‌ها، نگرش کوتاه مدت به بودجه و عدم رعایت عدالت بین نسلی و حقوق بین دوره‌ای به عنوان چالش‌های تهیه بودجه در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود.

چالش‌های مرحله تصویب بودجه

چالش‌های این مرحله از نظام بودجه‌ریزی که در جدول ۶ ارائه شده و از نظر آماری مورد تأیید قرار گرفته شامل موارد زیر است:

اعمال نظر و لابی‌گری در تصویب بودجه: توان کارشناسی پایین برخی از نمایندگان مجلس و اعمال نظر نمایندگان وزارتخانه‌ها و دستگاه‌ها موجب می‌شود مجلس نتواند به وظیفه قانونی خود عمل کند و منابع محدود عمومی را به برنامه‌های اختصاص می‌دهد که دستاورد مشخصی به مردم ارائه نمی‌دهد.

توزیع یارانه و هدر رفت منابع: هر سال از طریق تصویب توزیع یارانه‌ها به صورت غیر کارشناسی، منابع عمومی قابل توجهی هدر می‌رود و به صورت غیر عادلانه توزیع می‌شود. یارانه سوخت مصدافی از این نوع تصمیمات است.

خوش بینی در پیش‌بینی درآمدها و کسری مستمر بودجه: بودجه مصوب مجلس معمولاً با خوش بینی در بخش درآمدها همراه است که موجب می‌شود کسری بودجه مستمر وجود داشته باشد. این چالش بودجه‌ریزی یکی از منشاءهای اصلی تورم است.

سهم بالای بودجه جاری: سهم بودجه جاری دولت نسبت به کل بودجه بسیار بالاست. تعداد کارکنان دولت و کارایی پایین بخش دولتی موجب شده است منابع محدود صرف هزینه‌های جاری شود و سرمایه‌گذاری لازم که منشاء درآمدهای بودجه‌ای آتی کشور خواهد بود، انجام نشود.

عدالت درون نسلی و توزیع متوازن: عدالت بودجه‌ای از دو منظر قابل توجه است. اول، عدالت بین نسلی است که تأکید بر عدم انتقال بار مالی هزینه‌های جاری به نسل (دوره‌های) آتی دارد. دوم، توزیع متوازن منابع بودجه‌ای سالانه بین همه مناطق کشور به صورت متوازن و عادلانه است به گونه‌ای که همه آحاد ملت به سطح نسبی رفاه عمومی دست پیدا کنند و فاصله شهرها و استان‌های مختلف زیاد نباشد.

چالش‌های مرحله اجرای بودجه

چالش‌های این مرحله که از نظر آماری مورد تأیید قرار گرفته شامل موارد زیر است (جدول ۷):

مصرف غیر کارایی منابع: نتایج تحقیقات متعدد نشان می‌دهد بین اندازه دولت و رشد اقتصادی ارتباط منفی وجود دارد. برخی از تحقیقات این ارتباط را U معکوس نشان می‌دهند بدین معنا که افزایش اندازه دولت بعد از نقطه بهینه زیان بار خواهد بود (اخباری و زیدی‌زاده، ۱۳۹۰؛ ۸۶). در ایران دولت و نهادهای حاکمیتی بخش عمده اقتصاد را در دست دارند، بزرگی دولت یکی از عوامل مصرف ناکارایی منابع است. البته دولت قادر به مدیریت مخارج عمومی نیست و بروز نبودن قوانین و مقررات، رعایت نکردن مقررات، ضعف سیستم‌های کنترلی و حاکم نبودن نظام انگیزشی و ارزیابی عملکرد و پاسخگویی ضعیف از عوامل مصرف ناکارایی منابع به شمار می‌آیند.

سهم بالای هزینه‌های پرسنلی: در برخی از دستگاه‌های اجرایی هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم پرسنلی حدود ۸۰ درصد بودجه جاری را به خود اختصاص می‌دهد. در بودجه سال ۱۳۹۶ حدود ۶۲/۵ درصد بودجه جاری برای پرداخت حقوق در نظر گرفته شده است (اقتصاد نیوز، ۱۳۹۵)، ولی با افزودن هزینه‌های غیرمستقیم پرسنلی درصد واقعی برای بسیاری از دستگاه‌ها بیش از این است. سهم بالای هزینه‌های پرسنلی عملاً توان تصمیم‌گیری و انعطاف مدیریت را کاهش می‌دهد و یکی از چالش‌های اجرای بودجه به حساب می‌آید.

جدول ۶. ارزیابی چالش‌های مرحله تصویب بودجه

سؤال	عنوان چالش	آماره تی	سطح اهمیت	تفاوت میانگین
Q21	ترجیح منافع بخشی یا گروهی بر منافع عمومی	۱/۲۸۷	۰/۲۱۲	۰/۵۹۱
Q22	اعمال نظر و لابی‌گری برای تصویب بودجه	۱۲/۹۶۹	۰/۰۰۰	۱/۳۱۸
Q23	بودجه نهادها و سازمان‌هایی با عملکرد نامشخص	۱/۳۰۲	۰/۲۰۷	۰/۶۸۲
Q24	بودجه شرکت‌های دولتی	۱/۸۶۱	۰/۰۷۷	۰/۸۱۸
Q25	سهم بالای بودجه جاری از کل بودجه	۸/۳۴۲	۰/۰۰۰	۱/۱۸۲
Q26	مشخص بودن خدمات، بهای تمام شده و مطابقت آن با تقاضای مردم	۰/۷۶۴	۰/۴۵۳	۰/۴۵۵
Q27	استقلال نمایندگان و بی‌طرفی در ارزیابی و تصویب بودجه	۰/۱۳۴	۰/۸۹۵	۰/۰۹۲
Q28	اشراف کمسیون تخصصی ذی‌ربط به نقش بودجه و پیامدهای آن	۲/۰۳۹	۰/۰۵۴	۰/۰۹۱
Q29	دخالت دولت در تصویب بودجه	۲/۰۱۲	۰/۰۵۷	۰/۷۲۷
Q30	عدم رعایت عدالت درون نسلی و تخصیص متوازن منابع	۷/۵۶۶	۰/۰۰۰	۱/۱۸۱
Q31	خوش‌بینی در برآورد درآمدها و تصویب بودجه با کسری مستمر	۷/۰۸۵	۰/۰۰۰	۱/۲۲۷
Q32	بی‌ثباتی در قوانین	۰/۰۰۰	۱	۰/۰۰۰
Q33	توزیع یارانه و هدر رفت منابع	۲/۰۹۸	۰/۰۴۸	۰/۶۸۲

سازمانی بلا تصدی و مجوز استخدامی شرایط لازم برای استخدام نیرو را فراهم می‌سازد. استخدام نیرو در قالب قراردادی، شرکتی، خدمات کارشناسی ساعتی، مشاور و سایر اشکال حاکی از دور زدن قوانین توسط مدیریت بخش عمومی است. ترک تشریفات مناقصه‌ها هم نمونه‌ای از نادیده گرفتن مقررات تأمین کالا و خدمات است. این رفتار موجب عدم کارایی در مصرف منابع عمومی می‌شود و از چالش‌های اجرای بودجه محسوب می‌شود.

ساختار بوروکراتیک، انعطاف پذیری کم، موازی کاری و فساد در اجرا: ساختار سازمانی بسیاری از دستگاه‌های اجرایی سلسله‌مراتبی و بوروکراتیک است و متناسب با تغییر مأموریت و وظایف دستگاه‌ها بروز نشده است. فرآیندها نیاز به اصلاح دارد تا فساد و اتلاف منابع کاسته شود. تلاش برای

ناکارآمدی نظام مالیاتی و هزینه بالای وصول مالیات: فرار مالیاتی در کشور مبالغ با اهمیتی برآورد می‌شود (مشرق نیوز، ۲۴ مهر ۱۳۹۶). هزینه‌های عملیاتی وصول مالیات هم بالاست. این میزان فرار مالیاتی و هزینه وصول مالیات با توجه به کاهش شدید عواید فروش نفت، مانع از حفظ سطح ارائه خدمات جاری به عموم می‌شود و رفاه عمومی کاهش می‌یابد و باید برای آن چاره‌اندیشی شود. البته افزایش منابع مالیاتی مستلزم افزایش شفافیت در مخارج و پاسخگویی است.

نادیده گرفتن مقررات در جذب نیرو، تأمین کالا و خدمات: سازمان‌های دولتی یک ساختار سازمانی و تشکیلات تفصیلی مصوب دارند. بر اساس این تشکیلات تعداد پست‌های سازمانی تعیین شده است و وجود پست

جدول ۷. ارزیابی چالش‌های مرحله اجرای بودجه

سوال	عنوان چالش	آماره تی	سطح اهمیت	تفاوت میانگین
Q34	مصرف غیرکارای منابع و کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی پایین	۱۰/۱۶۴	۰/۰۰۰	۱/۵۹۱
Q35	عدم شفافیت در مصرف منابع	۶/۹۱۸	۰/۰۰۰	۱/۳۱۸
Q36	پرداخت‌های پرسنلی مبتنی بر عملکرد و انگیزشی نیست	۱/۹۴۸	۰/۰۶۵	۰/۷۲۷
Q37	سهم بالای هزینه‌های پرسنلی در بودجه دستگاه‌های اجرایی	۷/۳۷۲	۰/۰۰۰	۱/۳۱۸
Q38	هزینه بالای وصول مالیات و ناکارآمدی نظام مالیاتی	۵/۰۶۶	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
Q39	سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی و عدالت مالیاتی	۵/۴۵۷	۰/۰۰۰	۱/۰۴۵
Q40	واریز ۱۰۰ درصدی دریافت‌ها به خزانه و انجام کلیه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب	۳/۰۴۹	۰/۰۰۶	۰/۸۱۸
Q41	مدیریت نقدینگی	۰/۹۳۰	۰/۳۶۳	۰/۴۰۹
Q42	نادیده گرفتن مقررات در به‌کارگیری نیروی انسانی	۴/۲۳۱	۰/۰۰۰	۰/۸۱۸
Q43	نادیده گرفتن مقررات خرید و تأمین کالا	۳/۵۷۸	۰/۰۰۲	۰/۶۸۲
Q44	نظام سلسله‌مراتبی، فرآیندهای اداری ناکارآمد، فساد اجرایی بودجه	۶/۶۲۳	۰/۰۰۰	۱/۲۲۷
Q45	ضعف کنترل‌های داخلی و ناکارآمدی نظارت قبل از خرج	۵/۷۸۶	۰/۰۰۰	۱/۱۸۱
Q46	حضور نهادهای دولتی در اجرای پروژه‌های سرمایه‌ای	۴/۷۱۳	۰/۰۰۰	۰/۹۴۵
Q47	موازی کاری در اجرای برنامه‌های مختلف	۶/۹۸۸	۰/۰۰۰	۰/۹۰۹
Q48	نبود نظام‌های کنترلی یکپارچه برای رصد فعالیت‌ها	۶/۹۷۳	۰/۰۰۰	۱/۱۸۱
Q49	قابلیت پایین سیستم‌های نرم‌افزاری و سازگار نبودن آنها با هم	۲/۴۰۹	۰/۰۲۵	۰/۸۱۸
Q50	گزارشگری مالی ضعیف و با شفافیت کم	۱/۹۹۶	۰/۰۵۹	۰/۹۰۹
Q51	شفاف نبودن عملکرد بودجه جاری و سرمایه‌ای برای عموم	۵/۶۶۵	۰/۰۰۰	۱/۱۳۶
Q52	عدم استقرار نظام مدیریت کیفیت	۵/۸۹۶	۰/۰۰۰	۱/۰۹۱
Q53	نبود سیستم‌های یکپارچه مدیریت مالی	۱/۶۵۱	۰/۱۱۴	۰/۶۸۲
Q54	تخصص و تجربه کارکنان و مدیران اجرایی	۶/۷۶۳	۰/۰۰۰	۱/۲۷۳
Q55	برنامه‌های آموزشی مناسب و اجرای اثربخش آن	۵/۶۸۴	۰/۰۰۰	۰/۹۰۹

چالش‌های ارزیابی عملکرد بودجه

چالش‌های این مرحله که از نظر آماری مورد تأیید قرار گرفته شامل موارد زیر است (جدول ۸):

پاسخگویی مدیریت در برابر عملکرد: یکی از اصول حکمرانی خوب در بخش عمومی پاسخگویی مدیریت در برابر ذی‌نفعان است. در ادبیات مدیریت مالی بخش عمومی و گزارشگری مالی، پاسخگویی از جنبه‌های رعایت مقررات و مشروعیت تصمیمات، مصرف بهینه منابع، رعایت حقوق بین نسلی و درون نسلی، رفاه اجتماعی آتی و پایداری مالی تبیین شده و اطلاعات مورد نیاز برای ارزیابی هر جنبه از پاسخگویی تعیین شده است. در بخش عمومی کشور مدیریت اطلاعات مورد نیاز دیوان محاسبات برای ارزیابی رعایت مقررات را ارائه می‌دهد و برای ارزیابی سایر جنبه‌های پاسخگویی به صورت نظام‌مند اطلاعاتی ارائه نمی‌شود. بنابراین ارزیابی نتایج حاصل از عملکرد برنامه‌ها و ارزیابی پاسخگویی مدیریت در برابر عملکرد مشکل است.

تخصص و تجربه ناکافی دیوان محاسبات برای رسیدگی به موضوعات خاص و برای ارزیابی عملکرد برنامه‌ها: با توجه به گستردگی، تنوع و پیچیدگی فعالیت‌های بخش عمومی دیوان محاسبات ممکن است تخصص و تجربه کافی برای رسیدگی و ارزیابی عملکرد برنامه‌ها را نداشته باشد و این وضعیت از چالش‌های جدی ارزیابی عملکرد بودجه به حساب می‌آید.

پیشگیرانه نبودن نظارت‌ها، ناکارآمدی نظارت عملیاتی و برخورد‌های قضایی: رسیدگی‌های دیوان محاسبات معمولاً گذشته نگر است و پس از اجرای بودجه رسیدگی صورت می‌گیرد. چنانچه در فرایند اجرای بودجه و مصرف منابع بودجه‌ای نقاط ضعفی وجود داشته باشد، منابعی هدر رفته یا سوءاستفاده‌ای صورت گرفته باشد، برخورد با افراد مسئول مشکلی را حل نمی‌کند. مهم آن است که سیستم‌های کنترلی مورد ارزیابی قرار گیرد و اقدامات پیشگیرانه صورت گیرد.

بحث و نتیجه گیری

شناسایی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی و تلاش برای رفع آن‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است. منابع مالی بودجه‌ای محدود به‌ویژه ناپایداری منابع حاصل از فروش نفت اهمیت مدیریت منابع و تخصیص و مصرف بهینه منابع محدود را دو

استقرار دولت الکترونیک، افقی‌سازی ساختارهای سازمانی و افزایش انعطاف‌پذیری از جمله راه‌حل‌های این چالش است.

نبودن نظام کنترلی یکپارچه و قابلیت پایین سیستم‌های نرم‌افزاری: نظام کنترلی مناسب دستیابی به اهداف سازمانی را تسهیل می‌کند. در بخش عمومی برداشت صحیحی از نظام کنترلی وجود ندارد و نظام کنترلی یکپارچه‌ای که نیازهای اطلاعاتی مدیریت و ذی‌نفعان را تأمین کند استقرار نیافته است. سیستم‌های نرم‌افزاری متنوع در بسیاری از موارد مانع از تولید اطلاعات یکپارچه می‌شود.

گزارشگری مالی با کیفیت و شفافیت کم: در بخش عمومی اطلاعات مالی برای پاسخگویی به نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات تهیه می‌شود و کارکرد اصلی گزارشگری مالی که تأمین نیازهای اطلاعاتی مشترک طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان است مورد تأکید قرار نگرفته است. بسیاری از دستگاه‌های اجرایی هنوز برای شناسایی دارایی‌های ثابت و انعکاس آن در صورت‌های مالی اقدامی نکرده‌اند. بهای تمام شده خدمات خود را محاسبه و گزارش نمی‌کنند و بدهی‌هایی نظیر مزایای پایان خدمت کارکنان را شناسایی نمی‌کنند. نبود اطلاعات مالی و غیرمالی جامع و ناتوانی از ارائه تحلیل‌های مالی حرفه‌ای موجب شده است کارایی نظام تصمیم‌گیری پایین باشد.

حضور نهادهای دولتی در اجرای پروژه‌ها: بر اساس برخی اطلاعات موجود بخش خصوصی تنها ۱۰ درصد اقتصاد را در اختیار دارد و سهم نهادهای بیرون از دولت ۴۸ درصد بیشتر از سهم ۴۲ درصدی دولت از اقتصاد است (خبرآنلاین، ۲۷ شهریور ۹۷). این حضور گسترده دولت و نهادهای غیردولتی در اقتصاد کاهش بهره‌وری را رقم می‌زند و مانع از دستیابی به اهداف برنامه‌های پنج ساله می‌شود.

تخصص و تجربه مدیران و کارکنان و برنامه‌های آموزشی: در بخش عمومی مدیریت حرفه‌ای نشده است. به عبارت دیگر مدیریت سیاسی است و انتصاب به سمت‌های مدیریتی بر حسب گرایش‌های سیاسی مانع از آن می‌شود که منافع عمومی در تصمیمات اولویت اصلی باشد. کارکنان بخش عمومی انگیزه زیادی برای بروز نگهداشتن دانش و مهارت افزایشی لازم را ندارند و برنامه‌های آموزشی اثربخشی هم طراحی و اجرا نمی‌شود تا مهارت افزایشی بهبود یابد.

جدول ۸. ارزیابی چالش‌های مرحله ارزیابی عملکرد بودجه

سوال	عنوان چالش	آماره تی	سطح اهمیت	تفاوت میانگین
Q56	پاسخگویی ضعیف مدیریت در برابر عملکرد	۱۵/۵۸۸	۰/۰۰۰	۱/۶۳۶
Q57	پاسخگویی عملیاتی (کارایی و اثر بخشی) در کنار پاسخگویی مالی (رعایت مقررات)	۸/۲۹۹	۰/۰۰۰	۱/۴۰۹
Q58	عدم استقرار نظام مدیریت عملکرد	۸/۸۰۱	۰/۰۰۰	۱/۳۶۳
Q59	سیاسی بودن انتصابات و عدم ارتباط عملکرد مدیران با ارتقای آن‌ها	۱۲/۲۰۵	۰/۰۰۰	۱/۶۸۲
Q60	تخصص و تجربه ناکافی برای ارزیابی عملکرد برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی	۶/۳۸۴	۰/۰۰۰	۱/۲۷۳
Q61	نظارت دیوان محاسبات پیشگیرانه نیست	۶/۳۰۸	۰/۰۰۰	۱/۰۹۱
Q62	تخصص ناکافی دیوان محاسبات برای حسابرسی موضوعات خاص	۴/۱۷۰	۰/۰۰۰	۰/۷۷۳
Q63	امکان حفظ استقلال حسابرسان دیوان محاسبات	۱/۶۲۹	۰/۱۱۸	۰/۵۰۰
Q64	ناکارآمدی برخوردهای قضایی با تخلفات مربوط به اجرای بودجه	۱۰/۸۸۷	۰/۰۰۰	۱/۳۱۸
Q65	استفاده ناکافی از تکنولوژی اطلاعات در رسیدگی‌های دیوان محاسبات	۵/۱۶۱	۰/۰۰۰	۱/۰۴۵
Q66	کیفیت پایین حسابرسی مالی و بی‌اعتنایی به نقاط ضعف ارائه شده در گزارش	۱/۹۰۷	۰/۰۷۰	۰/۷۷۳
Q67	ناکارآمدی نظارت عملیاتی بر اجرای پروژه‌های سرمایه‌ای	۷/۰۸۵	۰/۰۰۰	۱/۲۲۷
Q68	عدم اجرای حسابرسی عملکرد	۷/۲۱۸	۰/۰۰۰	۱/۲۷۳

تصویب، قرار گرفتن در معرض شوک‌های بیرونی، دستورات و چانه‌زنی‌ها و فشار گروه‌های ذی‌نفع برای اجرای پروژه‌های غیرقابل توجیه و ضعف نظام نظارتی کارایی نظام برنامه‌ریزی را به چالش کشیده است. بنابراین یکی از مهمترین چالش‌های نظام بودجه‌ریزی کشور، ناکارایی نظام برنامه‌ریزی است.

کمیت تعیین شده برای اهداف، سنجش‌های تعیین شده برای ارزیابی برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی و ارقام مصوب برای تحقق اهداف برنامه فاقد دقت کافی است و از یک نظام اندازه‌گیری دقیق بدست نیامده است. این وضعیت نظام برنامه‌ریزی زاینده چالش‌های با اهمیت در مرحله طراحی بودجه است.

علاوه بر این، لابی‌گری در تصویب بودجه، پیش‌بینی خوش بینانه درآمدها و کسری بودجه مستمر، تصویب بودجه نامتعادل و عدم رعایت عدالت بین نسلی و درون نسلی، توزیع غیراقتصادی یارانه‌ها و هدر رفت منابع از چالش‌های مرحله تصویب بودجه است. بر این اساس می‌توان ادعا کرد که سهم عمده‌ای از بهره‌وری پایین بخش عمومی به مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای نمایندگان مجلس در تصویب بودجه برمی‌گردد. مصرف غیرکارایی منابع، سهم بالای هزینه‌های پرسنلی، دور زدن مقررات، ساختار اداری ناکارآمد و فسادزاد، نظام کنترلی ضعیف، ناکارآمدی نظام مالیاتی، سهم بالای دولت و نهادها

چندان می‌کند. چالش‌های بودجه‌ریزی در کشور از نظام برنامه‌ریزی شروع می‌شود. بودجه‌ریزی استراتژیک، هدف محور و عملکرد محور مستلزم وجود برنامه‌های استراتژیک و بروز در دستگاه‌های اجرایی و کمی کردن اهداف یک سال در قالب بودجه سالانه است. در بسیاری از دستگاه‌های اجرایی یک مدیریت برنامه‌ریزی توانمند وجود ندارد، برنامه استراتژیک هم به معنای علمی آن تدوین و به‌روز نشده است. برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی پیش‌بینی شده در بودجه سالانه حالت رفع تکلیف دارد و از دقت کافی برخوردار نیست. این یافته‌ها تا حدودی با یافته‌های آسیب‌شناسی برنامه‌های توسعه پنج ساله اول تا پنجم (برمکی، ۱۳۹۳) مطابقت دارد. آسیب‌شناسی برنامه‌های توسعه که هر سال برشی از آن در بودجه سالیانه هدف گذاری می‌شود، نشان می‌دهد، این برنامه‌ها از جنبه‌های اهداف برنامه‌ها، نظام برنامه‌ریزی برنامه‌ها، روند تصویب، اجرا و نظارت بر حسن اجرای برنامه‌ها دارای آسیب‌های جدی است. یک از هم‌گسستگی بین نهادهای درگیر در تدوین برنامه‌ها وجود دارد. بی‌ثباتی در جایگاه قانونی سازمان برنامه به توان کارشناسی آن ضربه زده است. عدم ارائه تعاریف روشنی از مفهوم توسعه، تمرکزگرایی، نادیده گرفتن مکانیزمی برای مشارکت نهادها در برنامه‌های توسعه با وجود سهم بالایی که در اقتصاد دارند، عدم رعایت یک برنامه زمان‌بندی مناسب در

- در اقتصاد و گزارشگری مالی ضعیف و شفافیت پایین از چالش‌های مرحله اجرای بودجه محسوب می‌شود. افزایش بهره‌وری و رفع چالش‌های مرحله اجرای بودجه با توجه به نوع چالش‌های موجود مستلزم عزم جدی تمام ارکان نظام تصمیم‌گیری کشور است و به سادگی قابل حل نیست. به عنوان نمونه افزایش شفافیت با مقاومت و موانع جدی روبه‌رو است. شبیری و صالح خو (۱۳۸۲)، عدم شفافیت نظام بودجه‌ای، عدم پاسخگویی و روشن نبودن کامل نقش‌ها و مسئولیت‌ها، تضعیف ثبات، قانونمندی و رقابت‌پذیری محیط اقتصادی و شفافیت نظام‌های نظارتی که بهره‌وری اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهد را از جمله مسائل و چالش‌های نظام بودجه‌ریزی بر می‌شمارند.
- چالش‌های مرحله ارزیابی عملکرد بودجه ناشی از عدم استقرار نظام پاسخگویی در برابر عملکرد، قابلیت و کفایت رسیدگی‌های دیوان محاسبات، استفاده ناکافی از حسابرسی مستقل و گزارش حسابرسی، پیشگیرانه نبودن رسیدگی و ناکارآمدی برخوردهای قضایی است.
- بدون تردید افزایش مسئولیت پاسخگویی، افزایش شفافیت و قانون‌مداری، افزایش رضایت مردم و بهبود کیفیت زندگی شهروندان مستلزم توجه جدی به چالش‌های نظام مدیریت مالی و بودجه‌ریزی کشور است که در مراحل طراحی و تهیه، تصویب، اجرا و ارزیابی عملکرد بودجه وجود دارد.
- این پژوهش ادبیات مدیریت مالی بخش عمومی و بودجه‌ریزی را توسعه می‌دهد و با شناسایی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی مبنایی برای اصلاح این نظام فراهم می‌سازد. ارائه راهکارهایی برای برطرف کردن چالش‌های شناسایی شده در مرحله طراحی و تهیه بودجه و مراحل تصویب، اجرا و ارزیابی بودجه در پژوهش‌های جداگانه‌ای می‌تواند مورد توجه علاقه‌مندان به پژوهش در این حوزه قرار گیرد. سازمان برنامه و بودجه کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دستگاه‌های اجرایی، مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات و تحلیل‌گران مسایل اقتصادی می‌توانند از یافته‌های این پژوهش استفاده نمایند.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران. *بیک نور*، (۴)، ۲۶-۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). *پژوهشی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها* (جلد اول). تهران: مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
- باباجانی، جعفر و اوستا، سهراب. (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا). *نشریه حسابداری دولتی*، (۱)، ۷-۱۶.
- باباجانی، جعفر و پیفته، احمد. (۱۳۹۴). ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره‌ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و مشتقات آن از دیدگاه حسابداری. *دانش حسابداری*، (۲۰)، ۷-۳۳.
- برمکی، افشین. (۱۳۹۳). *آسیب‌شناسی‌شناسی برنامه‌های توسعه بعد از انقلاب اسلامی*. معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی، امور برنامه‌ریزی اقتصاد کلان و ارزیابی برنامه. تابناک. (۱۳۹۷). بلعیده شدن ۷۴ درصد از بودجه توسط شرکت‌های دولتی، ۱۳۹۷/۱۰/۱۹، کد خبر ۸۶۸۱۹۱.
- خوشدلی، فاطمه. (۱۳۹۷). ناکامی نظام بودجه‌ریزی در ایران، مرکز بررسی‌های استراتژیک ریاست جمهوری.
- دانایی فرد، حسن. (۱۳۹۶). *چالش‌های مدیریت دولتی در ایران*. تهران: انتشارات سمت.
- دستورالعمل اجرایی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (۱۳۹۵). *دستورالعمل برنامه سالانه*، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.
- طیب نیا، علی و محمدی، حسین. (۱۳۸۳). مقایسه کارایی سرمایه‌گذاری در بخش‌های خصوصی و دولتی در ایران رویکردی برای خصوصی‌سازی. *مجله برنامه و بودجه*، (۴)، ۳-۳۶.
- ساکتی، پرویز و سعیدی، احمد. (۱۳۸۸). چالش‌ها و راهکارهای به‌کارگیری شاخص‌های عملکردی در بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران. *سومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی*. تهران، مرکز همایش‌های برج میلاد.
- شبیری‌نژاد، علی اکبر و صالح‌خو، قاسم. (۱۳۸۲). بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها). مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- کردستانی، غلامرضا و معنوی مقدم، امیرهادی. (۱۳۹۶). مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، (۳)، ۱۷-۳۰.
- اخباری، محمد و زیدی زاده، سمیرا. (۱۳۹۰). برآورد اندازه بهینه دولت در اقتصاد ایران با استفاده از تخمین منحنی آرمی. *فصلنامه روند پژوهش‌های اقتصادی*، (۱۹)، ۶۰-۱۱۲-۸۱.
- اقتصاد نیوز. (۱۳۹۵)، حقوق کارمندان دولت، ۱۰/۱۰/۱۳۹۵.

منابع

- کردستانی، غلامرضا و مشکینی، نفیسه. (۱۳۹۸). پیامدهای به‌کارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین. *فصلنامه مدیریت دولتی*، ۱۱ (۲)، ۲۳۱-۲۵۰.
- کردلو، محمدرضا؛ دانش فرد، کرم اله؛ عالم تبریز، اکبر و تقوی، مهدی. (۱۳۹۸). الگوی مناسب بودجه‌ریزی برای افزایش بهره‌وری در نظام بودجه‌ریزی کشور مطابق استاندارد ۲۰۱۴ صندوق بین‌المللی پول. *مدیریت بهره‌وری*، ۱۳ (۴۸)، ۲۰۳-۲۲۰.
- محمدزاده سلطانرادی، هادی؛ فیضی، طاهره؛ گرامی‌پور، مسعود و یداله‌ی، مهدی. (۱۳۹۸). تبیین و آسیب شناسی
- Andrew, B. (2018). *OECD Best Practices for Performance Budgeting*. Organisation for Economic Co-operation and Development, GOV/PGC/SBO (2018)7.
- Andrews, M., Cangiano, M., Cole, N., Renzio, P.D. Krause, P. & Seligmann, R. (2014). This is PFM, Center for International Development at Harvard University, CID Working Paper, 285.
- Babajani, J. (2009). Theoretical Basis of Municipality Financial Reporting and Accounting, 1, *Center for Studies and Planning*.
- Downes, R. ,Moretti , D. &Nicol, S. (2017). Budgeting and Performance in the European Union: A review by the OECD in the Context of EU Budget Focused on Result. *OECD journal on Budgeting*, (1)1,1-60.
- Eghtesadnews. (2016). *Salaries of civil servants*, January 10th.
- Fritz, V. Verhoeven, M. & Avenia, A. (2014). Political Economy of Public Financial Management Reforms. Experiences and Implications for Dialogue and Operational Engagement, *Word Bank Group*, 1-134.
- Garcia-Sanchez, Isabel-maria & Beatriz-Cuadrado, Ballesteros. (2016), *New Public Financial Management*. Springer International Publishing Switzerland, 1-18.
- Governmental Accounting Standards Board. (1987). Objectives of Financial Reporting. *Concepts Statement*, 1.
- Governmental Accounting Standards Board. (1999). *Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*. Statement, 34.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2017). *Handbook of International Public Sector Accounting*, 1, <https://www.ifac.org>.
- Kong, D. (2005). Performance-Based Budgeting: The U.S. Experience, *Public Organization Review: A Global Journal*, (2)5, 91-107.
- Nyamita, M.O., Dorasamy, N. & Garbharran, H.L. (2015). A Review of Public Sector Financial Management Reforms: An International Perspective. *Public and Municipal Finance*, (2)4, 25-37.
- Republic of Serbia, Ministry of Finance. (2015). *Public Financial Management Reform Program*
- Schick, A. (2007). Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools?. *OECD Journal on Budgeting*, (2)7, 109-138.
- Shaghghi, V. (2018). Evaluation of Iranian 20-year Outlook's Economic Objectives in Five-year Development Plans. *Majlis & Rahbord*, (94)25, 209-238.

- الگوی جاری مدیریت دولتی در ایران. *فصلنامه مدیریت دولتی*، ۱۱ (۱)، ۱-۲۶.
- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (۱۳۸۶). *مسائل و مشکلات بودجه‌ریزی در ایران*. گزارش شماره ۸۸۶۲
- مشرق نیوز. (۱۳۹۶). *آمار فرار مالیاتی*. ۱۳۹۶/۰۷/۲۴.
- نیکونهاد، حامد و قارلقی، صدیقه. (۱۳۹۶). نهادهای ناقض اصل عدم تخصیص در قوانین و مقررات ناظر بر بودجه. *جستارهای حقوق عمومی*، ۳ (۱)، ۳-۴۴.

تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری

محمود بانی^۱، * خسرو فغانی ماکرانی^۲، علی ذبیحی^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.
۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.
۳. استادیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۶/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۱۶

The Impact of Professional Commitment and Ethical Ideology on Audit Quality by Mediating the Ethical Behavior of Governmental Firms Auditors in Structural Equation Modeling

M. Bani¹, * Kh. Faghani Makrani², A. Zabih³

1. PhD. student of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran.
2. Associate, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.
3. Assistant, Department of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran.

Received: 2019/9/4

Accepted: 2020/1/6

Abstract

This research provides evidence of the ethical components that affect audit quality. In order to maintain their professional credibility, auditors seek to increase the quality of auditing. The existence of ethical behavior and the identification of its components is essential for the audit profession and is a fundamental need to gain the trust of users of audit services. The main purpose of the present research is to investigate the impact of professional commitment and ethical ideology on audit quality with the mediating role of ethical behavior of auditors of Governmental firms working in audit organization. The present study is applied in terms of purpose and descriptive-survey and correlational in terms of data collection. The statistical population of this research is all auditors of Governmental firms working in audit organization. In order to achieve the objectives of the research, 830 questionnaires were distributed and 482 questionnaires were received. The data were analyzed by structural equation modeling with a partial least squares approach. The research findings show that professional commitment and ethical ideology have a positive and significant effect on audit quality and ethical behavior, and the mediating role of ethical behavior of state-owned auditors is also confirmed.

Keywords: Ethical Behavior, Professional Commitment and Ethical Ideology, Audit Quality.

JEL Classification: M4,H4

چکیده

این پژوهش شواهدی را در مورد مؤلفه‌های اخلاقی مؤثر بر کیفیت حسابرسی ارائه می‌نماید. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه‌ای خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی می‌باشند. وجود رفتار اخلاقی و شناسایی مؤلفه‌های آن برای حرفه حسابرسی ضروری بوده و نیازی اساسی جهت جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی می‌باشد. هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی است. پژوهش حاضر از منظر هدف، کاربردی و از لحاظ گردآوری داده، توصیفی-پیمایشی و از نوع همبستگی است. جامعه آماری پژوهش حاضر، کلیه حسابرسان شرکت‌های دولتی شاغل در سازمان حسابرسی می‌باشد. جهت دستیابی به اهداف پژوهش، ۸۳۰ پرسش‌نامه توزیع و ۴۸۲ پرسش‌نامه دریافت گردید. داده‌های گردآوری شده با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و همچنین نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی نیز در این ارتباط تأیید می‌شود.

واژه‌های کلیدی: رفتار اخلاقی، تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، کیفیت حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M4,H4

مقدمه

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. پیدایش حرفه‌های گوناگون، زاینده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند این حرفه‌ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم‌تر می‌شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می‌کنند. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد (تقفی و همکاران، ۱۳۸۹).

به‌طور خاص باید سؤال کرد که آیا حسابداری دارای ظرفیت اخلاقی می‌باشد و در اولین گام، اخلاق از دید حسابرسان به چه معناست. ارزش‌های اخلاقی یک سازمان منعکس‌کننده هویت و ارزش‌های کارکنانی می‌باشد که در ایجاد و حفظ استانداردهایی که باید آنها و نیایدها را مشخص می‌کند، کمک می‌نمایند (هانت^۱، ۱۹۸۹).

ارزش‌های اخلاق در مورد صحیح یا غلط بودن رفتار انسانی بحث می‌کند و به نوعی به نظام مند کردن قضاوت‌های اخلاقی پرداخته و از اصول اخلاقی دفاع می‌کند و از طریق شکل‌دهی به نگرش‌های فردی که برای سازمان نیز مطلوب می‌باشد، بر رفتارهای اخلاقی تأثیر می‌گذارد و منجر به رفتار اخلاقی کارکنان طبق قوانین و مقررات سازمان می‌شود.

بامهارت^۲ (۱۹۶۱)، شواهد اولیه از اهمیت محیط اخلاقی ارائه کرده است. او مدیران بسیاری را مورد تحقیق قرار داد و پی برد که عوامل اصلی تأثیرگذار بر رفتار غیر اخلاقی شامل رفتار موفق، رفتار همکاران و ضوابط اخلاقی رسمی سازمان است.

توجه به رفتار اخلاقی حسابرسان در عصر کنونی به دلیل افزایش نگرانی در ارتباط با رفتارهای غیراخلاقی و عوامل زمینه ساز آن از اهمیت وافری برخوردار شده است که فراوانی پژوهش‌های صورت پذیرفته در این باب و مقالات منتشر شده در داخل و خارج از کشور، شاهدی بر اثبات این ادعاست (ماروتو سانچز^۳، ۲۰۱۲).

وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابداری ضرورتی است که باعث ارتقای کیفیت حسابداری شده و نیازی اساسی برای

جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات می‌باشد (صالحی، ۱۳۹۵). کیفیت حسابداری بالاتر، اطمینان بخشی بیشتری از کیفیت گزارشگری مالی را فراهم می‌کند (دیفوند و ژانگ^۴، ۲۰۱۴).

صورت‌های مالی به عنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود و حسابداری، کیفیت صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد به عبارتی کیفیت حسابداری بخشی از کیفیت اطلاعات حسابداری است (کلینچ^۵، ۲۰۱۰)، لذا با کنترل و کاهش بداخلاقی‌های حرفه‌ای مثل تقلب، می‌توان به افزایش کیفیت صورت‌های مالی در شرکت‌های بزرگ و کوچک که دچار مشکلات گسترده شده‌اند کمک نمود و آنان را از حرکت به سمت ورشکستگی نجات داد.

مطالعات انجام شده در مورد سقوط شرکت انرون و حسابرسان آن (شرکت آرتور اندرسون) نشان داد که دلیل سقوط آن، استانداردهای بین‌المللی حسابداری ناکافی و یا استانداردهای حسابداری نبود، بلکه دلیل اصلی عدم رعایت رفتار اخلاقی حرفه‌ای بوده است (حساس یگانه، ۲۰۰۴).

لذا با در نظر گرفتن رسوایی‌های اخیر شرکت‌هایی مثل انرون، وردکام، تایکو و با توجه به اینکه رسالت حرفه حسابداری ایجاد اعتماد و آرامش خیال به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، بنابراین نقش رفتارهای اخلاقی حسابرسان و عواملی که بستر لازم جهت بروز رفتار اخلاقی را فراهم می‌کند مثل ایدئولوژی اخلاقی، جو اخلاقی، تعهد حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی، به عنوان موضوع مهم و مورد توجه در نظر گرفته شده است. از طرف دیگر با توجه به رقابتی بودن فضای کسب و کار مؤسسات حسابداری، کیفیت حسابداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بنابراین با توجه به تأثیر گذاری رفتار اخلاقی بر دقت اظهار نظر حسابرسان، پژوهش حاضر از این جهت دارای اهمیت است که نتایج آن باعث شناسایی رابطه و تأثیر رفتار اخلاقی و مؤلفه‌های آن بر کیفیت حسابداری می‌باشد. در نتیجه با توجه به مطالب فوق می‌توان گفت که ضرورت پژوهش حاضر احساس می‌شود. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر جو اخلاقی و ارزش‌های اخلاقی بر کیفیت حسابداری با توجه به نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی است. با این توضیح که نظر به اهمیت روزافزون کیفیت حسابداری در رقابت جهانی و در بستر تعاملات و تبادلات پیچیده در سطح فرا ملی، شناسایی زمینه‌ها و عوامل اخلاقی که در هدایت جریان کیفیت حسابداری نقش مؤثری ایفا می‌کنند، یک ضرورت اساسی

حسابرسان نسبت به حرفه خود، منجر به عملکرد مطابق استانداردهای حرفه‌ای شده و در مقایسه با حسابرسانی که سطح تعهد حرفه‌ای پایین‌تری دارند، دارای رفتار اخلاقی بالاتری می‌باشند. (اسماعیل^۹، ۲۰۱۸).

اینگونه حسابرسان کمتر حاضر می‌شوند که شرایطی را که استانداردهای حرفه در مسیر اشتباه استفاده شده است را جهت انجام بهترین قضاوت حرفه‌ای بپذیرند (برارد^{۱۰}، ۲۰۱۶؛ فیولیو و کاپلان^{۱۱}، ۲۰۱۶؛ اقدام^{۱۲}، ۲۰۱۷).

رفتار اخلاقی

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 به هنگام انحرافات و انواع خطاکاری‌ها اتخاذ نمایند (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۷).

رفتار اخلاقی، انعکاس ارزش‌های فرد است. ارزش‌ها شامل دامنه‌ای از باورها و تمایلات است که رفتار فرد را بر می‌انگیزاند (پیف و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۲).

رفتار اخلاقی نقش مؤثری در پیشرفت و توفیق سازمان برای رسیدن به اهدافش دارد. در مقابل بی‌توجهی به آن نیز ممکن است پیامدهای ناخوشایندی مثل کم‌کاری‌های پنهان و آشکار شغلی، تقویت روابط غیررسمی و نادرست در گروه‌های کاری و کاهش اثربخشی سازمان را به دنبال داشته باشد (ژانگ^{۱۴}، ۲۰۱۱). رفتار اخلاقی مفاهیمی چون شناخت، قضاوت اخلاقی و شکل‌گیری تمایلات اخلاقی در محیط پیچیده و پویا را در بر می‌گیرد (نگا و لام^{۱۵}، ۲۰۱۳).

شناخت رفتار اخلاقی با شناخت ویژگی‌های فرد میسر نیست، بلکه رفتار فرد را باید در فضای اجتماعی و محیط پیرامونش تحلیل کرد، ترویج رفتارهای اخلاقی در سازمان در قدم اول به میزان ارج‌گذاری به ارزش‌های اخلاقی از سوی سیاست‌های کلی و اقدامات مدیریتی در آن سازمان بستگی دارد، اگر رفتارهای اخلاقی به معنای تمایز رفتار درست و غلط در نظر گرفته شود، افراد را به سوی آنچه که باید انجام دهند و آنچه نباید انجام دهند، هدایت می‌کند (رحیمی، ۱۳۹۶). درحالی که رفتار غیراخلاقی در بخش شرکتی سهامداران یک شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد، رفتار غیراخلاقی در بخش عمومی بر همه مؤدیان و شهروندان تأثیر می‌گذارد

است. لذا با توجه به اینکه مدیران، حسابرسان و دست‌اندرکاران از تأثیر رفتار اخلاقی بر کیفیت حسابرسی غافل مانده‌اند به عنوان مسئله‌ای است که بایستی متولی و دست‌اندرکاران کسب و کار اهتمام ویژه‌ای به آن بورزند. لذا پژوهش در راستای پاسخگویی به این پرسش است که تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی چگونه است؟

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش تعهد حرفه‌ای

تعهد حرفه‌ای در حسابرسی به عنوان رابطه قوی بین حرفه حسابرسی و حسابرسان تعریف می‌شود. دلبستگی و تعهد کارمند نه تنها با سازمان، بلکه با مراجع دیگری چون حرفه، خانواده، سرپرست مستقیم، مذهب و غیره در ارتباط است، اما دو جنبه از تعهد بیشتر مورد توجه قرار گرفته است: تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای (متیو^۶، ۱۹۹۵).

تعهد از نظر لغوی عبارت است از به عهده گرفتن، نگاه داشتن، عهد و پیمان بستن و در اصطلاح عبارت است از عمل متعهد شدن به یک مسئولیت یا یک باور، تقبل یا عهده‌دار شدن انجام دادن کاری در آینده (صادقی فر، ۱۳۸۶).

از دیدگاه رفتاری نیز به "تعهد حسابگرانه" توجه شده است. در این دیدگاه افراد به دلیل مزایا و منافع که دارند و سرمایه‌گذاری‌هایی که در سازمان کرده‌اند، به سازمان دلبسته می‌شوند و به عضویت خود در سازمان ادامه می‌دهند. تعهد حرفه‌ای به معنای تعیین هویت با حرفه است، که شامل تعهد به حرفه، وقف حرفه شدن و پذیرش اهداف و اخلاق حرفه‌ای است. تعهد حرفه‌ای بر احساس مسئولیت و علاقه نسبت به حرفه فرد مبتنی است. به عبارت دیگر، احساس پایبندی فرد به وظایفی که با برعهده گرفتن نقشی، خود را ملزم به انجام دادن آنها می‌داند (حبیبی، ۱۳۸۶).

تعهد حرفه‌ای، احساس هویت و وابستگی نسبت به یک شغل و حرفه خاص و تمایل و علاقه به کار در یک حرفه است (سانتوس^۷، ۱۹۹۸).

والاس^۸ (۱۹۹۵)، برای تعهد حرفه‌ای حسابرسان سه بعد عاطفی، مستمر و هنجاری در نظر گرفته و تعهد حرفه‌ای را احساس هویت با حرفه حسابرسی، نیاز به استمرار خدمت در شغل حسابرسان و احساس مسئولیت بالا نسبت به حرفه حسابرسان تعریف کرده است. سطح تعهد حرفه‌ای بالاتر

9.Esmail

10.Brouard

11.Fiolleau & Kaplan

12.Aghdam

13.Piff et al

14.Zhang

15.Nga & Lum

6.Mathieu

7.Santos

8.Wallace

(اسماعیلی، کیا، ۱۳۹۷).

رفتار اخلاق حرفه‌ای عاملی حیاتی در شکل‌دهی حرفه است. آنچه از رفتار اخلاقی مدنظر است تأکید بر این نکته است که کیفیت مدنظر در حسابداری نه تنها مربوط به دانش فنی در حرفه است بلکه بایستی رفتار اخلاقی حسابرسان را نیز شامل شود (سلمان پناه و طالب‌نیا، ۱۳۹۲).

فوکو معتقد بود اخلاق به اختیار و برگرفته از ذهن فرد و نه بازتاب قوانین و مقررات تعریف شده برای او می‌باشد. به گفته وی نگرش اخلاقی زیبا شناسانه جای خود را به آیین نامه‌ها و مقررات کلی اخلاقی داده است، دستوراتی که به صرف از قوانین تجویز شده، ناشی می‌شود. در واقع فوکو میان مقررات اخلاقی و عمل اخلاقی فرق می‌گذارد، او بیشتر طرفدار عمل اخلاقی است (نیک بخت و همکاران، ۱۳۹۷).

ایدئولوژی اخلاقی

ایدئولوژی اخلاقی مهمترین عامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی افراد است. به بیان فورسیت^{۱۶}، ایدئولوژی اخلاقی امکان پیش‌بینی تفاوت‌های فردی در قضاوت اخلاقی را فراهم می‌کند. همچنین گفتنی است سازه شدت اخلاقی، که اشاره به میزان ادراک شخص از اخلاقی بودن موضوع دارد، خود متأثر از ایدئولوژی اخلاقی است. در میان ابعاد ایدئولوژی اخلاقی، آرمان‌گرایان تأثیر مثبتی بر شدت اخلاقی داشته و نسبی‌گرایان تأثیر منفی بر آن دارند (دورانتس^{۱۷}، ۲۰۰۶).

حال چنانچه جونز بیان داشت شدت اخلاقی می‌تواند کل فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت‌های اخلاقی افراد را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین می‌توان انتظار داشت که آرمان‌گرایی (نسبی‌گرایی) بر درک اخلاقی افراد تأثیر مثبت (منفی) گذاشته و قضاوت‌های اخلاقی را دستخوش تغییر کند. افراد به لحاظ اخلاقی ممکن است برداشت‌ها و قضاوت‌های متفاوتی از یک مسئله یکسان داشته باشند و این تفاوت در قضاوت‌های اخلاقی ریشه در سیستم اخلاقی هر فرد داشته و حاکی از ایدئولوژی اخلاقی وی است (فورسیت، ۱۹۸۰). ایدئولوژی اخلاقی سیستمی از اخلاقیات است که جهت تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان، در مورد رفتارهای چالش برانگیز، به کار می‌رود.

کیفیت حسابداری

کیفیت حسابداری می‌تواند به عوامل بسیار زیادی بستگی داشته باشد. استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس، خود

حسابرسان، ناظران و قانون‌گذاران و کل ذی‌نفعان در فرایند گزارشگری مالی، ممکن است نظرات متفاوتی درباره کیفیت حسابداری داشته باشند. استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی می‌تواند بر این باور باشد که کیفیت بالای حسابداری، یعنی تحریف با اهمیتی در حسابداری وجود ندارد و تعریف کیفیت بالای حسابداری را انجام وظایف مشخص شده حسابرس براساس شیوه‌های مرسوم بدانند (نچل و همکاران^{۱۸}، ۲۰۱۲).

مؤسسه‌های حسابداری می‌توانند کیفیت بالای حسابداری را براساس میزان مؤثر بودن در برابر چالش‌های بازرسی یا دعاوی حقوقی ارزیابی کنند. قانون‌گذاران ممکن است کیفیت بالای حسابداری را عاملی بدانند که باعث انجام کار براساس استانداردها می‌شود. سرانجام آن که کیفیت بالای حسابداری را عاملی مد نظر قرار دهند که از بروز مشکلات اقتصادی برای شرکت یا بازار جلوگیری می‌کند. گفتنی است که نگاه‌های متفاوت، معیارهای متفاوتی ارائه می‌کند (همان، ۲۰۱۲).

با اینکه حالت ایده آل این است که تعریف دقیقی از کیفیت حسابداری ارائه کنیم، واقعیت این است که پژوهشگران، قانون‌گذاران و مراجع حرفه‌ای، اغلب عوامل کاهش دهنده کیفیت بالای حسابداری را توضیح می‌دهند. برای مثال، اشتباه‌ها و کاستی‌هایی که کیفیت حسابداری را کاهش می‌دهند، مشخص می‌کنند. برای هم‌پوشانی دیدگاه‌های مختلف نسبت به کیفیت حسابداری مستقل و همچنین به منظور درک کیفیت نامناسب، ابتدا باید از مفهوم کیفیت حسابداری یک چارچوب نظری ارائه شود که بتواند به شناسایی ویژگی‌های بنیادی کیفیت حسابداری کمک کند (همان، ۲۰۱۲).

کیفیت حسابداری، مفهومی چندوجهی است و می‌تواند از دیدگاه‌های مختلف بررسی شود. در یک دیدگاه به گزارش حسابرس مانند یک محصول توجه می‌شود و کیفیت این محصول از جهت مطابقت با استانداردهای تعیین شده، گویای کیفیت حسابداری است. در دیدگاه دیگری که در خصوص کیفیت حسابداری مطرح است، حسابداری به عنوان یک خدمت در نظر گرفته می‌شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و ارائه نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه این خدمت، از نقطه شروع تا پایان که ارائه گزارش حسابداری است، منطبق بر استانداردها و ضوابط تعیین شده باشد، از کیفیت لازم برخوردار است. به بیان دیگر در این دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابداری

شرکت‌ها، تعهد حرفه‌ای، ایدئولوژی اخلاقی و سوء رفتار سازمانی است، در مجموع ۳۸۲ مورد پذیرفته و قابل استفاده بود. در دستیابی به اهداف تحقیق، رگرسیون چندگانه انجام شد. نتایج نشان می‌دهد که رفتار اخلاق کاری در بین حسابرسان بخش عمومی در مالزی تحت تأثیر قانون و محیط اخلاقی مستقل، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی شرکت‌ها و ایدئولوژی اخلاقی آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی می‌باشد.

بارکوس و اسپانیوس پیکس^{۲۱} (۲۰۱۸)، به بررسی تأثیر تعهد حسابرسان به اجرای استقلال و فرهنگ اخلاقی شرکت‌ها بر ارزش‌های حرفه‌ای و رفتار حسابرسان پرداختند. این مطالعه به بررسی نگرش و رفتار حرفه‌ای حسابرسان می‌پردازد. نتایج نشان می‌دهد که تلاش‌های قانونی برای بهبود رفتار حسابرسان با اجرای قوانین استقلال توسط حسابرسان داخلی شده است. نتایج همچنین نیاز به القای مسئولیت‌های اجتماعی حسابرسان حرفه‌ای را تقویت می‌کند، زیرا تعهدات متقابل حسابرسان نسبت به تصمیم‌گیری اخلاقی آنها بستگی دارد. علاوه بر این، این مطالعه نشان می‌دهد که فرهنگ‌های اخلاقی شرکت‌ها بر تعهد حسابرسان به منافع عمومی و تصمیم‌گیری اخلاقی آنها تأثیر می‌گذارد.

مینوتوبی میزا^{۲۲} (۲۰۱۳)، به بررسی تأثیر اختصاصی‌سازی شغل حسابرسان بر کیفیت حسابرسان پرداختند. در این مطالعه، بررسی خواهد شد که آیا ویژه‌گری صنعت حسابرسان، که با استفاده از سهم بازار صنعت داخلی حسابرسان اندازه‌گیری شده است، کیفیت حسابرسان را بهبود داده می‌دهد یا خیر. شواهد ترکیبی در این مطالعه، حاکی از این است که سهم بازار صنعت داخلی حسابرسان، یک شاخص قابل اطمینانی از کیفیت حسابرسان نیست. این یافته‌ها حاکی از این نیست که دانش صنعت برای حسابرسان مهم نیست، بلکه حاکی از این است متودولوژی استفاده شده در مطالعات آرشیو، تأثیرات ویژه‌گری صنعت حسابرسان را از صفات کلاینت به صورت کامل بررسی نمی‌کنند.

دریائی و عزیز (۱۳۹۷)، در مقاله‌ای به بررسی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسان (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای) پرداختند. نمونه‌هایی مورد استفاده برای این مطالعه، شامل ۱۱۸ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسان و سایر مؤسسات حسابرسان می‌باشد. به منظور گردآوری اطلاعات، پرسش‌نامه آرمگا زارفر^{۲۳} (۲۰۱۵)، مورد استفاده قرار گرفت و برای پردازش

حاکم است و کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابرسان، کیفیت حسابرسان را تعیین می‌کند و بر کیفیت تمام اجزای سیستم، تأکید و توجه می‌شود (انجمن بین‌المللی استانداردهای حسابرسان و اطمینان بخشی، ۲۰۱۱).

بر اساس پژوهش‌های انجام شده، مشخص گردید، هر چند حسابرسان وظایف حرفه‌ای خود را به درستی انجام دهند و قوانین حسابرسان و حسابداری کافی نیز وجود داشته باشد، اما تا زمانی که رفتار اخلاقی آنان کنترل نشود و به حد ایده‌آل نرسد، همچنان باید شاهد ورشکستگی شرکت‌های بزرگ و کوچک بود. در نتیجه از آنجا که وجود تأثیر رفتار اخلاقی بر کیفیت حسابرسان بسیار محتمل به نظر می‌رسد، لذا باید مؤلفه‌های رفتار اخلاقی را به دقت شناسایی نمود تا بتوان از طریق مسیر غیرمستقیم، کیفیت حسابرسان را از درگاه رفتار اخلاقی ارتقا داد. در این پژوهش تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی که بستر لازم جهت بروز رفتار اخلاقی را فراهم می‌کند به عنوان مؤلفه‌های رفتار اخلاقی معرفی می‌شوند.

پیشینه پژوهش

آسترو و همکاران^{۱۹} (۲۰۱۹)، در مقاله‌ای به بررسی تأثیر صلاحیت، تجربه، استقلال، مراقبت مناسب حرفه‌ای و صداقت حسابرسان بر کیفیت حسابرسان با نقش تعدیل‌کننده اخلاق حسابرسان پرداختند. داده‌های مورد استفاده در این مطالعه از طریق پرسش‌نامه در اندونزی بدست آمده است. تعداد حسابرسانی که به‌عنوان نمونه انتخاب شدند ۹۷ نفر می‌باشد. ابزار تحلیلی مورد استفاده در این مطالعه تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی چندگانه با تعدیل متغیرهایی که با استفاده از حداقل مربعات تخمین زده می‌شوند. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که متغیرهای شایستگی، مراقبت‌های حرفه‌ای مناسب و صداقت به طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسان تأثیر می‌گذارد، تأثیر مثبت تجربه و استقلال متغیرها به میزان قابل توجهی روی کیفیت حسابرسان تأثیرگذار نمی‌باشند. همچنین متغیر رفتار اخلاقی حسابرسان به طور قابل توجهی نقش تعدیل‌کنندگی در این رابطه ندارد.

اسماعیل و یوهنیس^{۲۰} (۲۰۱۸)، در مقاله‌ای به بررسی عوامل تعیین‌کننده رفتار اخلاق کاری حسابرسان بخش عمومی مالزی پرداختند. هدف این مطالعه، بررسی عوامل مؤثر بر رفتار اخلاق کاری میان حسابرسان بخش عمومی مالزی است. با استفاده از پرسش‌نامه نظرسنجی که شامل ابزارهای مربوط به محیط اخلاقی، ارزش‌های اخلاقی

21. Barrainkua & Espinosa

22. Minotouemiza

23. Armga Zarfer

19. Astro et al

20. Ismail & Yuhani

داده‌ها نیز از آمار توصیفی و مدل انکاسی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس استفاده شد. نتایج پژوهش، متغیر شک و تردید حرفه‌ای را به عنوان یک متغیر تعدیلگر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد.

زحمتکش و رضازاده (۱۳۹۶)، به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. هدف از این مطالعه بررسی اثر تجربه کاری، شایستگی حرفه‌ای، انگیزه، مسؤولیت پذیری و عینیت‌گرایی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی از نقطه نظر حسابرسان استخدام شده در شرکت‌ها است. استخدام افراد با تجربه کاری بالا کیفیت حسابرسی را به دلیل شایستگی حرفه‌ای حسابرسان افزایش می‌دهد؛ حسابرسان به دانش عمیقتر و قضاوت بهتری در جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی دست پیدا می‌کنند. مسؤولیت‌پذیری عملکرد حسابرسان را بهبود می‌بخشد و عینیت‌گرایی آنها را قادر می‌سازد که بدون تأثیرپذیری از افراد دیگر عمل کنند.

نیکبخت و محمودی خوش‌رو (۱۳۹۶)، به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام پرداختند. نظرسنجی از خبرگان در سال ۱۳۹۵ به عمل آمد. استنباط آماری پژوهش به کمک منطق فازی صورت می‌پذیرد. مطابق با نتایج به دست آمده، بیشترین تأثیر بر کیفیت حسابرسی، از شاخص‌های میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه صنعت، زمان‌بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازبینی‌های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی، شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها، انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار، حجم کار شرکا و کارکنان و جابه‌جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه نشأت می‌گیرد.

زارعی فر و همکاران (۱۳۹۵)، در مقاله‌ای به بررسی تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت نسبت به کیفیت حسابرسی بر حرفه‌ای حسابرسان شکاکیت به عنوان یک تعدیل‌کننده پرداختند. این تحقیق اثرات اخلاقی، تجربه و شایستگی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با توجه به متغیر تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان در استان ریائو مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد که اخلاق، تجربه و صلاحیت بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد. شک و تردید حسابرسی حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی، اخلاق و تجربه را به کیفیت حسابرسی متصل می‌نماید و در عین حال شک و تردید حسابرسان حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی در رابطه صلاحیت با کیفیت حسابرسی نیست.

صالحی (۱۳۹۵)، در مقاله‌ای به بررسی رابطه اخلاق

حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی پرداخت. پژوهش حاضر به ارزیابی رابطه بین اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی پرداخت. جامعه شامل حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. نتایج نشان داد که تعهد حسابرسان به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرسان و بیطرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرسان به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرسان به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد. با توجه به اینکه رعایت اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی اثر دارد بنابراین لازم است سازمان‌های حاکم بر حرفه حسابرسی توجه بیشتری در مورد جنبه‌های اخلاقی حسابرسی داشته باشند.

خدامرادی و حاجیها (۱۳۹۵)، در مقاله‌ای به بررسی نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان پرداختند. جامعه آماری عبارتند از: حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و مؤسسات حسابرسی (بخش خصوصی). از میان جامعه نمونه‌ای به حجم ۱۵۰ نفر با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب و اطلاعات با استفاده از پرسش‌نامه استاندارد گردآوری شد. به منظور تجزیه و تحلیل فرضیات تحقیق از آزمون همبستگی پیرسون و آزمون معادلات ساختاری استفاده شد. شواهد نشان می‌دهد که بین وجود فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنادار و بین وجود فرهنگ اخلاقی با فشار زمانی حسابرسی و کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۲)، در مقاله‌ای به تدوین مدل کیفیت حسابرسی پرداختند. در این رابطه با توجه به رویکرد اکتشافی تحقیق و از آنجا که حرفه حسابرسی در ایران از منظر محیط حقوقی، ساز و کار نظارتی، اندازه مؤسسات و... دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد، در این تحقیق از روش تحقیق کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان استفاده شده است. به این منظور با اخذ نظرات خبرگان حرفه حسابرسی و بازار سرمایه، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی پرداخته شده و در انتها "مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی" شامل: شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای مربوط به کیفیت حسابرسی و پیامدهای آنها ارائه گردیده است.

رویایی و همکاران (۱۳۹۲)، در مقاله‌ای به بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. جهت سنجش فلسفه اخلاق فردی حسابرسان از پرسش‌نامه موقعیت اخلاقی

گردید. در این پژوهش برای سنجش و اندازه‌گیری متغیر تعهد حرفه‌ای از پرسش‌نامه اندازه‌گیری کلاسیکمن و هنینگ^{۲۴} (۲۰۰۰)، استفاده شد و متغیر ایدئولوژی اخلاقی بر اساس پرسش‌نامه فورسیث (۱۹۸۰)، اندازه‌گیری شد. متغیر رفتار اخلاقی از پرسش‌نامه رفتار اخلاقی نیوستروم، راج (۱۹۹۵) و در نهایت برای کیفیت حسابرسی از پرسش‌نامه کیفیت حسابرسی نچل (۲۰۱۳)، استفاده گردید. پرسش‌نامه‌های این پژوهش از طریق مقیاس لیکرت پنج درجه‌ای (خیلی کم تا خیلی زیاد) و هر ماده دارای ارزشی بین ۱ تا ۵ اندازه‌گیری شده است.

در این پژوهش از آزمون سوایل و آماره VAF نیز استفاده شد. یکی از آزمون‌های پر کاربرد برای سنجش معناداری تأثیر میانجی‌گری یک متغیر در رابطه میان دو متغیر دیگر، آزمون سوایل^{۲۵} است. در این آزمون، یک مقدار Z-Value از طریق فرمول زیر به دست می‌آید که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱٫۹۶ می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد، معنادار بودن تأثیر میانجی یک متغیر را تأیید کرد. در این فرمول، a (مقدار ضریب مسیر بین متغیر مستقل و میانجی) و b (مقدار ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته) و c (مقدار ضریب مسیر بین متغیر مستقل و وابسته) و sa (خطای استاندارد مسیر تغییر مستقل و میانجی) و sb (خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته) هستند:

$$Z - Value = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times sa^2) + (a^2 \times sb^2) + (sa^2 \times sb^2)}}$$

همچنین برای تعیین شدت اثر غیرمستقیم متغیر میانجی از آماره‌ای به نام (VAF) استفاده می‌شود که مقداری بین صفر و یک را اختیار می‌کند و هر چه این مقدار به یک نزدیک‌تر باشد، نشان از قوی‌تر بودن تأثیر میانجی دارد. در واقع این مقدار نسبت اثر غیرمستقیم بر اثر کل را می‌سنجد. مقدار VAF از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$VAF = \frac{a \times b}{(a \times b) + c}$$

در این فرمول، a (مقدار ضریب مسیر بین متغیر مستقل و میانجی) و b (مقدار ضریب مسیر بین متغیر میانجی و وابسته) و c (مقدار ضریب مسیر بین متغیر مستقل و وابسته) هستند.

فورسیث استفاده شده و جهت تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از ضریب همبستگی پیرسون، آزمون t، آنالیز واریانس و تجزیه تحلیل رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که فلسفه اخلاق فردی حسابرسان بر رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است، بطوری که بین آرمان‌گرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی معنی‌دار و بین نسبی‌گرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه مثبت معنی‌دار وجود دارد.

فرضیه‌های پژوهش

با مطالعه و بررسی پیشینه نظری و تجربی موضوع پژوهش، فرضیه‌های زیر برای این پژوهش تدوین می‌شوند:

- رفتار اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.
- تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.
- تعهد حرفه‌ای بر رفتار اخلاقی تأثیر معناداری دارد.
- رفتار اخلاقی رابطه بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی را میانجی‌گری می‌کند.
- ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.
- ایدئولوژی اخلاقی بر رفتار اخلاقی تأثیر معناداری دارد.
- رفتار اخلاقی رابطه بین ایدئولوژی اخلاقی و کیفیت حسابرسی را میانجی‌گری می‌کند.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، به دلیل اینکه به آزمودن کارایی نظریه‌های علمی تعهد حرفه‌ای، ایدئولوژی اخلاقی، کیفیت حسابرسی، رفتار اخلاقی می‌پردازد و دانش کاربردی را در مورد کیفیت رابطه و تأثیر میان متغیرها را توسعه می‌دهد، از نظر هدف، پژوهشی کاربردی است. از آنجا که این پژوهش در موقعیت‌های واقعی و با نمونه‌های بزرگ انجام می‌گیرد از نظر موقعیت، میدانی می‌باشد و همچنین چون پژوهش رابطه و همبستگی بین متغیرهای تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، کیفیت حسابرسی، رفتار اخلاقی را مورد مطالعه قرار می‌دهد، بر مبنای گردآوری داده‌ها، پژوهش همبستگی است. جامعه آماری این پژوهش، حسابرسانی می‌باشند که در سازمان حسابرسی مشغول به انجام وظیفه بوده و تا زمان انجام این پژوهش حسابرسی شرکت‌های دولتی را انجام داده باشند. از آنجا که این پژوهش بر اساس نوع هدف کاربردی بوده و معرف بودن گروه نمونه برای اهداف تعمیم‌پذیری به جامعه دارای اهمیت می‌باشد، بنابراین پرسش‌نامه بین حسابرسانی که حسابرسی شرکت‌های دولتی را انجام داده بودند، توزیع

24. Clikeman & Hening

25. Sobel

26. Average Variance Extracted

متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش شامل سه دسته متغیرهای وابسته، مستقل و میانجی به شرح زیر می‌باشد:

متغیر وابسته

در این پژوهش کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته تلقی شده است. جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از پرسش‌نامه کیفیت حسابرسی نچل (۲۰۱۳)، دارای ۴ بعد شامل:

۱. مدیریت و رهبری (دارای ۵ گویه)،
۲. کیفیت حرفه‌ای (دارای ۴ گویه)،
۳. هدف و مأموریت (دارای ۴ گویه)،
۴. ارزش مشتری (دارای ۳ گویه)، استفاده شد.

متغیرهای مستقل

تعهد حرفه‌ای: تعهدات حرفه‌ای عبارت است از پایبندی بر اصول و ارزش‌های اخلاقی حرفه حسابرسی. این پژوهش برای سنجش و اندازه‌گیری متغیر تعهد حرفه‌ای از پرسش‌نامه اندازه‌گیری کلایکمن و هنینگ (۲۰۰۰)، استفاده شد که مؤلفه‌های آن شامل ۳ بعد:

۱. اعتقاد (دارای ۳ گویه)،
۲. تلاش (دارای ۶ گویه)،
۳. وفاداری (دارای ۶ گویه)، می‌باشد.

ایدئولوژی اخلاقی: جو به طریقی اشاره دارد که مؤسسات حسابرسی، رفتارهای عادی، اقدامات و اعمال مورد انتظار خود را عملیاتی می‌سازد، از آنها حمایت می‌کنند و به آنها پاداش می‌دهند. ایدئولوژی اخلاقی بر اساس پرسش‌نامه فورسیت (۱۹۸۰)، اندازه‌گیری شد که این پرسش‌نامه دارای ۱۰ گویه است.

متغیر میانجی

رفتار اخلاقی: رفتار اخلاقی کارکنان به مجموعه خصایص و ویژگی‌های رفتاری کارکنان در رابطه با شغل، همکاران، سازمان و افراد دیگر گفته می‌شود. در این پژوهش منظور از رفتار اخلاقی حسابرسان نمره‌ای است که آنان بر اساس پرسش‌نامه رفتار اخلاقی نیوستروم، راج به سؤالات ۱۷ گویه‌ای پرسش‌نامه رفتار اخلاقی با ۶ بعد:

۱. استفاده شخصی (دارای ۳ گویه)،
۲. عیب جویی (دارای ۲ گویه)،
۳. رشوه‌گیری (دارای ۴ گویه)،
۴. تزویر (دارای ۳ گویه)،

۵. هزینه‌های اضافی (دارای ۲ گویه)،
۶. فریب کاری (دارای ۳ گویه)، می‌دهند.

یافته‌های پژوهش

بررسی بهنجار بودن داده‌ها

برای آزمون بهنجار بودن متغیرها، از آزمون چولگی و کشیدگی استفاده شد که نتایج آن در جدول ۱ ارائه شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود با توجه به اینکه بازه اعداد چولگی و کشیدگی بین ۱ و -۱ می‌باشد، فرض بهنجار بودن داده‌ها مورد تأیید است.

آزمون پایایی ابزار پژوهش

پایایی یعنی اینکه پرسش‌نامه تا چه حد در شرایط یکسان نتایج مشابهی را بدست می‌آورد، که دامنه آن بین صفر (عدم ارتباط نتایج بدست آمده در اندازه‌گیری‌های مکرر بر روی جامعه) تا یک (ارتباط کامل نتایج بدست آمده در اندازه‌گیری‌های مکرر بر روی جامعه) قابل تغییر است. به عبارت دیگر پایایی سازه نشان می‌دهد متغیرهای مشاهده شده با چه دقتی متغیر مکنون را می‌سنجند. برای اندازه‌گیری پایایی پرسش‌نامه، از شاخص پایایی استفاده می‌شود که در این پژوهش از دو معیار ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی مرکب استفاده شد. ضرایب آلفای کرونباخ تمامی متغیرها در این پژوهش از حداقل مقدار ۰,۷ بیشتر است. پایایی مرکب بر خلاف آلفای کرونباخ که به طور ضمنی فرض می‌کند هر شاخص وزن یکسانی دارد، متکی بر بارهای عاملی حقیقی هر سازه است، بنابراین معیار بهتری را برای پایایی ارائه می‌دهد. پایایی مرکب باید مقداری بیش از ۰,۷ را بدست آورد تا بیانگر ثبات درونی سازه باشد. بر اساس جدول ۲ کلیه ارقام گزارش شده برای آلفای کرونباخ بالاتر از ۰,۷ هستند و همچنین ستون آخر در جدول مذکور بیان‌کننده پایایی ترکیبی متغیرها

جدول ۱. نتایج آزمون بهنجار بودن داده‌ها

نام متغیر	چولگی	کشیدگی
رفتار اخلاقی	-۰,۱۱۷	۰,۴۰۶
کیفیت حسابرسی	۰,۳۵۶	-۰,۰۴۰
تعهد حرفه‌ای	۰,۲۹۵	۰,۱۷۴
ایدئولوژی اخلاقی	۰,۳۱۱	۰,۵۶۱

روایی واگرا نشان می‌دهد چقدر سؤالات یک متغیر با سؤالات سایر متغیرها تفاوت دارند. در این مرحله، تعیین می‌شود که آیا مفاهیم نظری به درستی توسط متغیرهای مشاهده شده اندازه‌گیری شده‌اند یا خیر. به عبارت دیگر، روایی یا اعتبار، میزان انطباق بین تعریف مفهومی متغیر و تعریف عملیاتی آن است. بدین منظور اعتبار سازه مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد که برای سنجش آن از طریق مقایسه جذر AVE با همبستگی بین متغیرها انجام شد و برای هر کدام از سازه‌های انعکاسی جذر میانگین واریانس استخراج شده باید بیشتر از همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها در مدل باشد. طبق اطلاعات جدول ۴ جذر AVE از همبستگی بین سازه‌ها برای هر متغیر، بیشتر است، لذا ابزار پژوهش، روایی واگرای مناسبی را دارا می‌باشد.

آزمون فرضیات

فرضیه اول: بین رفتار اخلاقی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

در بررسی اثرات متغیر رفتار اخلاقی بر کیفیت حسابرسی، طبق جدول ۵ و شکل ۱، ضریب مسیر به میزان (۰,۴۱۵) برآورده شده است که نشان می‌دهد تأثیر مثبت دارد و با توجه به این که مقدار T-Value مطابق شکل ۲ برابر ۸,۳۲۳

است که نشان دهنده پایایی قابل قبول ترکیبی پرسش‌نامه‌ها می‌باشد. بنابراین مدل اندازه‌گیری از پایایی سازه مناسبی برخوردار است.

آزمون روایی همگرا

روایی همگرا همبستگی میان شاخص‌های سنجش هر سازه را نشان می‌دهد. به کارگیری متوسط واریانس استخراج شده (AVE) معیاری برای روایی همگرا است. AVE نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیان ساده‌تر، AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد، برآزش نیز بیشتر است. حداقل AVE معادل ۰,۵ بیان کننده اعتبار همگرای کافی است، به این معنا که یک متغیر مکنون می‌تواند به طور میانگین بیش از نیمی از پراکندگی معرف هایش را تبیین کند. مقادیر AVE در جدول ۳ بیان شده است.

همان طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود مقدار AVE برای متغیرهای مکنون بالاتر از ۰,۵ است. بنابراین، می‌توان گفت روایی همگرای متغیرهای تحقیق مطلوب است.

آزمون روایی واگرا

جدول ۲. پایایی ابزار اندازه‌گیری

نام متغیر	ضریب پایایی آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی (CR)
رفتار اخلاقی	۰,۸۸	۰,۹۰
کیفیت حسابرسی	۰,۷۷	۰,۸۲
ارزش اخلاقی	۰,۷۱	۰,۸۱
جو اخلاقی	۰,۸۲	۰,۸۷

جدول ۳. روایی همگرای ابزار تحقیق

متغیرها	AVE
رفتار اخلاقی	۰,۶۶
کیفیت حسابرسی	۰,۶۳
ارزش اخلاقی	۰,۵۳
جو اخلاقی	۰,۶۱

جدول ۴. ماتریس همبستگی و بررسی روایی

نام متغیر	رفتار اخلاقی	کیفیت حسابرسی	ارزش اخلاقی	جو اخلاقی	جذر (AVE)
رفتار اخلاقی	۱				۰,۸۱
کیفیت حسابرسی	۰,۳۶	۱			۰,۷۹
ارزش اخلاقی	۰,۲۴	۰,۳۲	۱		۰,۷۳
جو اخلاقی	۰,۳۳	۰,۲۲	۰,۲۹	۱	۰,۷۸

اندازه‌گیری شده که مطابق با اطلاعات پردازش شده در جدول ۵ و شکل ۱، این رابطه معنادار می‌باشد، چرا که مقدار T-Value برابر با ۷,۳۲۷ محاسبه شده است. لذا این امکان وجود دارد که تعهد حرفه‌ای بر رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری را دارا است، بنابراین فرضیه سوم قابل تأیید می‌باشد.

فرضیه چهارم: رفتار اخلاقی رابطه بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابداری را میانجی‌گری می‌کند.

جهت سنجش معناداری تأثیر میانجی‌گری متغیر رفتار اخلاقی در رابطه‌ی میان دو متغیر ارزش اخلاقی و کیفیت حسابداری، از آزمون سوبل استفاده شد که اطلاعات به‌دست آمده به صورت زیر می‌باشد:

$$(s_b=0.039); (s_a=0.021); (c=0.294); (b=0.361); (a=0.436)$$

$$Z - Value = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 + sa^2) + (a^2 \times sb^2) + (sa^2 \times sb^2)}} = 8.446$$

با جایگذاری در فرمول فوق، ارزش Z برابر با ۸,۴۴۶ بدست آمد که به‌دلیل بیشتر بودن از ۱,۹۶ می‌توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأثیر متغیر میانجی رفتار اخلاقی در رابطه بین ارزش اخلاقی و کیفیت حسابداری معنادار است.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیات

فرضیه	مسیر مستقیم	ضریب مسیر	T-value	نتیجه آزمون	
۱	رفتار اخلاقی ← کیفیت حسابداری	۰,۴۱۵	۸,۳۲۳	تأیید فرضیه	
۲	تعهد حرفه‌ای ← کیفیت حسابداری	۰,۲۹۴	۶,۴۱۶	تأیید فرضیه	
۳	تعهد حرفه‌ای ← رفتار اخلاقی	۰,۴۳۶	۷,۳۲۷	تأیید فرضیه	
۵	ایدئولوژی اخلاقی ← کیفیت حسابداری	۰,۲۱۴	۶,۳۶۷	تأیید فرضیه	
۶	ایدئولوژی اخلاقی ← رفتار اخلاقی	۰,۲۷۵	۳,۵۳۱	تأیید فرضیه	
فرضیه	مسیر غیر مستقیم	متغیر میانجی	شدت تأثیرگذاری	Z-value	نتیجه آزمون
۴	تعهد حرفه‌ای ← کیفیت حسابداری	رفتار اخلاقی	۰,۳۴	۸,۴۴۶	تأیید فرضیه
۷	ایدئولوژی اخلاقی ← کیفیت حسابداری	رفتار اخلاقی	۰,۲۸	۸,۲۰۳	تأیید فرضیه

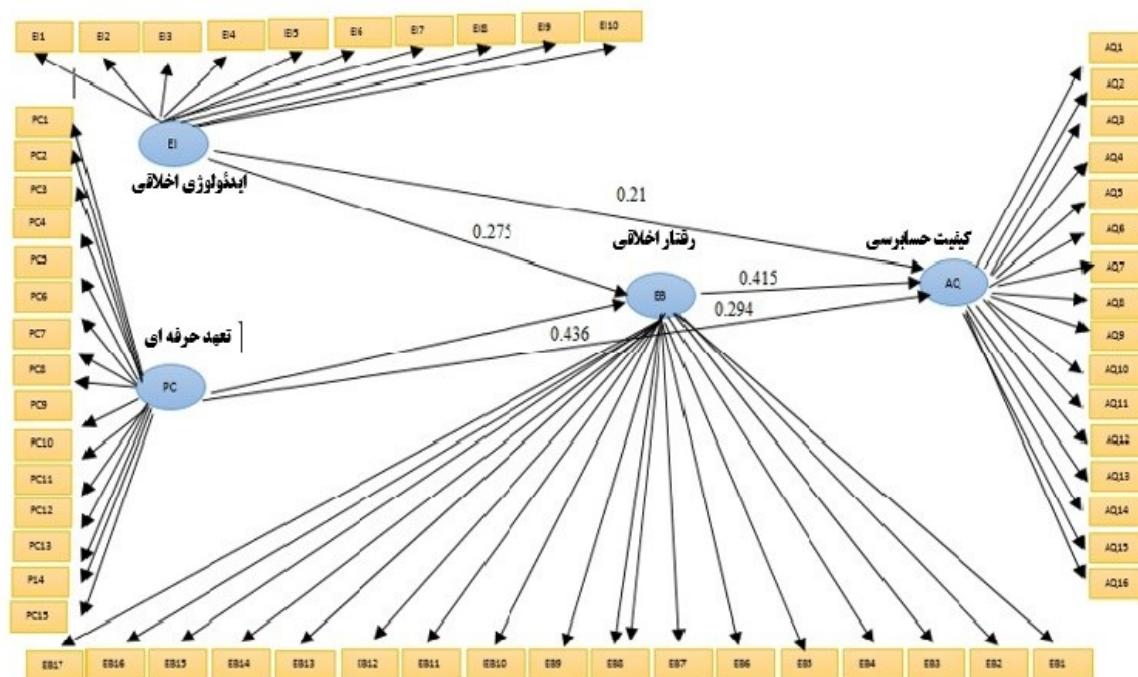
می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰,۰۵ معنی‌دار است؛ یعنی رفتار اخلاقی بر کیفیت حسابداری تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد، بنابراین فرضیه اول تأیید می‌شود.

فرضیه دوم: بین تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد.

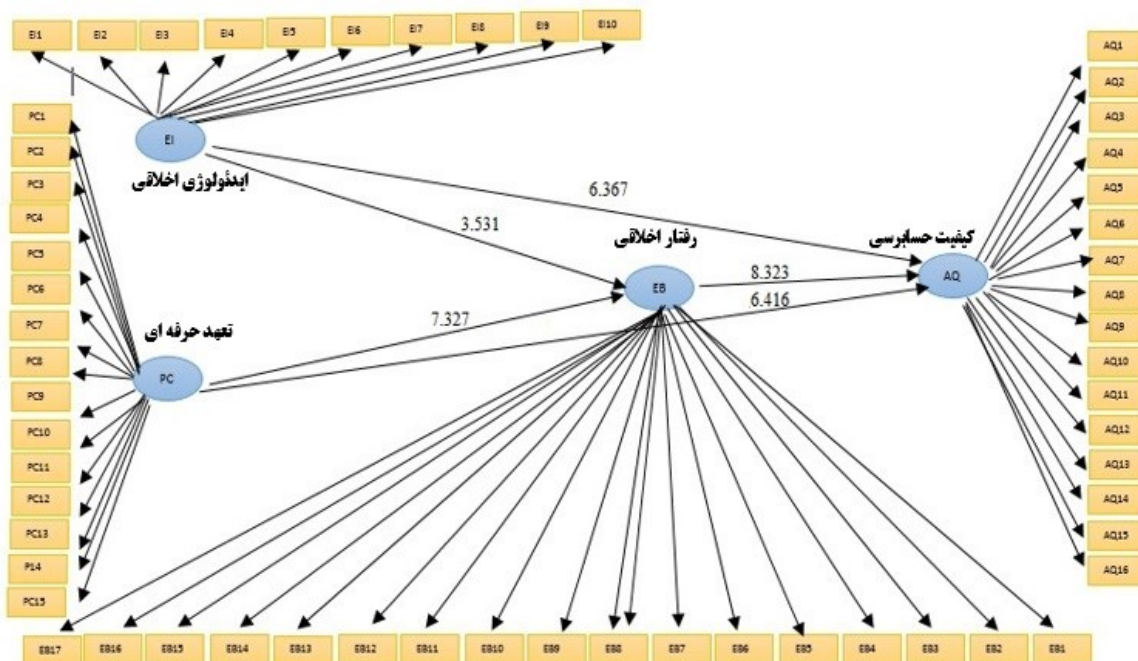
به استناد اطلاعات استخراج شده از نرم‌افزار Pls-Smart، که در جدول ۵ و شکل ۱، نشان داده شده است مشخص گردید که ضریب مسیر برای متغیرهای تعهد حرفه‌ای و کیفیت حسابداری به میزان (۰,۲۹۴) برآورده شده است که بدین معنی است که ارزش اخلاقی تأثیر معنی‌دار و مثبت بر کیفیت دارد. همچنین طبق خروجی بدست آمده مقدار T-Value بر اساس شکل ۲ برابر ۶,۴۱۶ محاسبه گردیده است، یعنی ضریب مسیر در سطح خطای ۰,۰۵ معنی‌دار است؛ یعنی ارزش اخلاقی بر کیفیت حسابداری تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد، بنابراین فرضیه دوم تأیید می‌شود.

فرضیه سوم: بین تعهد حرفه‌ای و رفتار اخلاقی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

با توجه به یافته‌های پژوهشی می‌توان بیان نمود که، ضریب مسیر تأثیر تعهد حرفه‌ای بر رفتار اخلاقی برابر با (۰,۴۳۶)



شکل ۱. مدل ترسیم شده همراه با ضرایب مسیر



شکل ۲. مدل ترسیم شده همراه با ضریب معنی داری

فرضیه پنجم: بین ایدئولوژی اخلاقی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

با توجه به مقدار ضریب معنا داری بدست آمده برای مسیر تأثیر گذاری متغیرهای فرضیه پنجم، مقدار تأثیر گذاری ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی طبق جدول ۵ و شکل ۱، مساوی با ۰,۲۱۴، اندازه‌گیری شده، که بیان می‌کند بیش از ۲۱ درصد از تغییرات کیفیت حسابرسی به ایدئولوژی اخلاقی وابسته است. همچنین طبق شکل ۲ میزان T-Value برابر

بنابراین از آماره VAF جهت تعیین شدت اثر غیرمستقیم متغیر رفتار اخلاقی به صورت زیر استفاده شده است.

$$VAF = \frac{0.436 \times 0.361}{(0.436 \times 0.361) + 0.294} = 0.34$$

این بدین معنی است که تقریباً بیش از ۳۴ درصد از اثر کل تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی از طریق غیرمستقیم توسط متغیر میانجی تعهد حرفه‌ای تبیین می‌شود.

کل ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی از طریق غیرمستقیم توسط متغیر میانجی رفتار اخلاقی تبیین می‌شود. خروجی‌های استخراج شده از نرم‌افزار PLS Smart به صورت شکل ۱ می‌باشد.

شکل فوق‌الذکر مربوط به ضریب مسیر متغیرهای پژوهش در نرم‌افزار SMART-PLS می‌باشد. ضرایب مسیر اگر بالای ۰٫۶ باشد، بدین معنی است که ارتباطی قوی میان دو متغیر وجود دارد، اگر بین ۰٫۳ تا ۰٫۶ باشند، ارتباط متوسط و اگر کمتر از ۰٫۳ باشند، ارتباط ضعیفی وجود دارد. همان‌طور که در شکل ۱ مشاهده می‌شود، ضریب مسیر بین رفتار اخلاقی و جو اخلاقی بالاترین رقم (۰٫۷۴۹) که بیان‌کننده وجود رابطه قوی بوده و کمترین ضریب، مربوط به ارزش‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی است (۰٫۳۴۷)، که بیانگر وجود ارتباطی متوسط می‌باشد.

شکل فوق‌الذکر اطلاعات استخراجی از نرم‌افزار SMART-PLS، مربوط به ارزیابی معنادار بودن رابطه بین متغیرها می‌باشد. در این آزمون ارزش t ، معنادار بودن اثر متغیرها را بر هم نشان می‌دهد. اگر $t\text{-value} > 1.96$ باشد، یعنی متغیر مستقل تأثیر مثبت و معنی‌دار بر متغیر وابسته دارد. اگر:

$$-1.96 \leq t\text{-value} < +1.96$$

باشد، یعنی رابطه معناداری وجود ندارد؛ و اگر:

$$t\text{-value} < -1.96$$

باشد، یعنی اثر معنی‌دار و منفی دارد. طبق شکل ۲، تأثیر تمامی متغیرهای مستقل بر وابسته مثبت و معنادار است.

بحث و نتیجه‌گیری

بد اخلاقی‌های حرفه‌ای می‌تواند سبب شود حتی شرکت‌های بزرگ نیز دچار بحران‌های مالی شده و به سمت ورشکستگی حرکت نمایند، لذا رفتار اخلاقی به عنوان یکی از عوامل اصلی نیل به موفقیت در سازمان‌ها به شمار می‌آید. در این پژوهش تعهد حرفه‌ای به عنوان یکی از مؤلفه‌های رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی مطرح گردید. تعهد حرفه‌ای باعث احساس مسئولیت و پایبندی حسابرسان نسبت به وظایفی است که با برعهده گرفتن نقش حسابرسان، خود را ملزم به انجام دادن آنها می‌داند که در نهایت بتواند کیفیت گزارشات حسابرسان را تا حد ممکن بالا برد. مؤلفه دیگری که برای رفتار اخلاقی در این پژوهش ذکر گردید، ایدئولوژی اخلاقی است که امکان پیش‌بینی تفاوت‌های فردی در قضاوت اخلاقی را فراهم می‌کند. افراد با ایده‌آل‌گرایی بالا معتقدند که رفتار اخلاقی درست، امکان جلوگیری از آسیب به

با ۶٫۳۶۷ برآورد شده که نشان می‌دهد تأثیرات متغیر مستقل بر وابسته در سطح خطای ۰٫۰۵ معنادار می‌باشد. مطابق با مطالب ذکر شده نتیجه‌گیری می‌شود که ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین فرضیه پنجم، تأیید می‌شود.

فرضیه ششم: بین ایدئولوژی اخلاقی و رفتار اخلاقی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

برای تأیید فرضیه ششم پژوهش از فرمان Bootstrapping نرم‌افزار PLS Smart استفاده شد که خروجی حاصل، ضریب مسیر ۰٫۲۷۵ را نشان می‌دهد که حاکی از تأثیر قوی و مثبت ایدئولوژی اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرسان می‌باشد (جدول ۵، شکل ۱). ضمناً جهت بررسی معنادار بودن تأثیرات، از مستندات شکل ۲ استفاده شد که چون میزان T-Value برابر با ۳٫۵۳۱ محاسبه شده است، معناداری رابطه تأیید می‌شود. مطالب مذکور مبین تأثیر مثبت و قوی و معنی‌دار ایدئولوژی اخلاقی بر رفتار اخلاقی است. بنابراین فرضیه ششم، تأیید می‌شود.

فرضیه هفتم: رفتار اخلاقی رابطه بین ایدئولوژی اخلاقی و کیفیت حسابرسی را میانجی‌گری می‌کند.

جهت آزمون این فرضیه، با استفاده از آزمون سوبل، مقدار Z-Value از طریق فرمول ذکر شده در فرضیه چهارم به دست می‌آید:

$$(s_b=0.011); (s_a=0.032); (c=0.214); (b=0.305); (a=0.275)$$

$$Z\text{-Value} = \frac{0.275 \times 0.305}{\sqrt{(0.305^2 + 0.032^2) + (0.275^2 \times 0.011^2) + (0.032^2 \times 0.011^2)}} = 8.203$$

با توجه به محاسبات فوق، ارزش Z برابر با ۸٫۲۰ بدست آمد که دلیل بیشتر بودن از ۱٫۹۶ می‌توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأثیر متغیر میانجی رفتار اخلاقی در رابطه بین ایدئولوژی اخلاقی و کیفیت حسابرسی معنادار است. برای تعیین شدت اثر غیرمستقیم متغیر میانجی از آماره‌ای به نام (VAF) استفاده می‌شود که مقدار VAF از فرمول مذکور در فرضیه چهارم قابل اندازه‌گیری است، که پس از جایگذاری اعداد به صورت زیر محاسبه گردید:

$$VAF = \frac{0.275 \times 0.305}{(0.275 \times 0.305) + 0.214} = 0.28$$

این بدین معنی است که تقریباً بیش از ۲۸ درصد از اثر

حرفه‌ای نمایان کنند و یا این امکان وجود دارد که تحت تأثیر شرایط مختلف محیطی قرار گیرند.

منابع

- اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۷). استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران: نگرش خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه. *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۱۳۴-۱۱۵.
- ثقفی، علی؛ رحمانی، حلیمه و رفیعی، افسانه. (۱۳۸۹). آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۵(۱)، ۷-۱۸.
- جبارزاده، کنگرلویی؛ فاتحی، سمیه و متوسل، مرتضی. (۱۳۹۵). ایدئولوژی‌های اخلاقی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌ها. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۸(۳۱)، ۴۰-۲۳.
- حافظ نیا، محمدرضا. (۱۳۸۴). *مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی*. چاپ یازدهم، تهران: انتشارات سمت.
- حکاک، محمد؛ وحدتی، حجت و موسوی نژاد، سیدهادی. (۱۳۹۵). تأثیر جو اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر بهبود قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته مدیریت (مورد مطالعه: دانشگاه لرستان). *پژوهش‌های مدیریت در ایران*، ۴(۲۰)، ۱۴۳-۱۱۷.
- رحیمی، حمید. (۱۳۹۶). تحلیل رابطه فرهنگ سازمانی و رفتار اخلاقی کارکنان دانشگاه کاشان. *نشریه اخلاق*، ۲۷(۲)، ۹۱-۱۱۵.
- سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و حجازی، الهه. (۱۳۹۵). *روش‌های تحقیق در علوم رفتاری*. چاپ دوازدهم، تهران: انتشارات آگه.
- سلمان پناه، نجمه و طالب نیا، قدرت‌اله. (۱۳۹۲). عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران. *فصلنامه حسابداری مدیریت*، ۶(۱۸)، ۹۶-۸۷.
- صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱(۳)، ۷۷-۸۶.
- گلدوست، مجید؛ طالب نیا، قدرت؛ اسماعیل زاده مقری، علی؛ رهنمای رودپوشتی، فریدون و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۷). تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی (مطالعه موردی: استان گلستان). *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۵(۱)، ۹۸-۸۵.
- مرادی، محمد؛ خاتونی، مرضیه؛ ضیغمی، رضا؛ جهانی هاشمی، حسن و شیخی، محمدرضا. (۱۳۹۲). بررسی

دیگران را در تمام شرایط به وجود می‌آورد و همیشه می‌تواند نتیجه‌ای خوشایند و مطلوب به همراه داشته و دارای پیامدهای مثبتی برای دیگران باشد و به ارتقای کیفیت حسابرسی نیز کمک نماید. از این رو هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای، ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی است. در این پژوهش به این پرسش پاسخ داده شد که "رابطه تعهد حرفه‌ای، ایدئولوژی اخلاقی و کیفیت حسابرسی چیست؟" و "آیا تعهد حرفه‌ای، ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد؟" برای دستیابی به این هدف، نمونه‌ای از کلیه حسابرسان شرکت‌های دولتی شاغل در سازمان حسابرسی، انتخاب و مورد پیمایش قرار گرفت. داده‌های گردآوری شده با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی مورد تحلیل قرار گرفت. جهت بررسی و آزمون اهداف پژوهش از ۷ فرضیه استفاده شد و مورد سنجش قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی از طریق متغیر میانجی رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری دارد که این یافته پژوهش با نتایج سوهایزا اسماعیل (۲۰۱۸)، بارینکوا (۲۰۱۸)، اقبال (۲۰۱۳)، شعبانی (۲۰۱۴)، شافر (۲۰۱۵)، تانگ (۲۰۱۵)، الینا (۲۰۱۶)، همسان و مورد تأیید است. همچنین یافته‌ها نشان داد که ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی از طریق متغیر میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این یافته پژوهش با نتایج سوهایزا اسماعیل (۲۰۱۸)، بارینکوا (۲۰۱۸)، جفرای (۲۰۱۵)، الینا (۲۰۱۶)، همسان و مورد تأیید است. بر اساس نتایج پژوهش، به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که به مؤلفه‌های رفتار اخلاقی شامل تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی توجه لازم را کرده و زمینه‌های مناسب را برای پیاده‌سازی این ابعاد از طریق اندازه‌گیری تعهد حرفه‌ای حسابرسان خود کرده و سعی در نظارت بیشتر بر کار حسابرسانی نمایند که دارای تعهد حرفه‌ای پایین‌تری می‌باشند. همچنین قابل ذکر است که در این پژوهش از تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی به عنوان مؤلفه‌های رفتار اخلاقی جهت بررسی میزان تأثیر بر کیفیت حسابرسی استفاده شده است که پیشنهاد می‌شود سایر مؤلفه‌های رفتار اخلاقی نیز آزمون گردد. از جمله محدودیت‌های پژوهش استفاده از ابزار پرسش‌نامه جهت دستیابی به نتایج، محدودیت‌های ذاتی از جمله تفسیرهای متفاوت از واژگان و اصطلاحات توسط پاسخ‌دهندگان در پاسخ به سؤالات می‌باشد. همچنین برخی افراد ممکن است بخواهند تصمیمات خود را بیشتر از واقع

- رابطه تعهد حرفه‌ای و رضایت شغلی پرستاران شاغل در بیمارستان‌های دولتی آموزشی وابسته به دانشگاه علوم پزشکی قزوین. / *اخلاق پزشکی*، ۷(۲۴)، ۷۸-۵۵.
- نیک بخت، محمدرضا. مهرگان، محمدرضا؛ صفری، حسین و مسعودی، جواد. (۱۳۹۷). تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۲۹)، ۱۸۷-۲۰۲.
- Aghdam, Y. & Karimzadeh, H. (2017). The Role of Ethics on Accounting. Retrieved from: https://papers.Ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2901664.
- Alleyne, P. (2016). The influence of organisational commitment and corporate ethical values on non-public accountants whistle-blowing intentions in Barbados. *Journal of Applied Accounting Research*, 17(2), 190-210.
- Alsua, J.C., Ruth, A. & Carneiro, J. (2012). Moral philosophies and Ethical Across Borders: A study of Brazil, China, Estonia and the United States. *Academia, Revista Latinoa mericna de Administracion*, 30-44.
- Asrar-ul-Haq, M., Kuchinke, K.P. & Iqbal, A. (2017). The relationship between corporate social responsibility, job satisfaction, and organizational commitment: Case of Pakistani higher education. *Journal of Cleaner Production*, 142, 2352-2363.
- Astro, Y., Taufiq, M. & Tertiaro, W. (2019). The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, And Auditor Integrity On Audit Quality With Auditor Ethics As Moderating Variable. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 5/1, 80-99.
- Barrainkua, I. & Espinosa, P.M. (2018). The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms Ethical Culture on Auditors. *Professional Values and Behaviour, Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 21, 17-52.
- Bashiri, Z. (2014). Investigating the relationship between ethical climate with organizational commitment and turnover intention among telecommunication employee's cross-correlation method in Urmia. *MA Thesis*, Urmia University. (In Persian).
- Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S. & Neilson, L.C. (2016). Professional Accountants' Identity Formation: An Integrative Framework. *Journal of Business Ethics*, 1-14.
- Chin, W.W. (2003). Issues and opinions on structural equation modeling. *MIS Quarterly*, 22(1), 7-16.
- Choua, Sh.W. & Chen, P.Y. (2009). The influence of individual differences on continuance intentions of enterprise resource planning (ERP). *Int. J. Human Computer Studies*, 67(6), 484-496.
- Chouh, J.L., Hsiao-Chiao, W., Tsai-Chung, L. & Li-Chi, H. (2007). Reliability and validity of nurses job satisfaction scale and nurses professional commitment. *School of Nursing, School of Traditional Chinese Medicine, ChinaaMedical University, Taichung, Taiwan*, 65-75.
- Clinch, G., Stokes, D.J. & Zhu, T. (2010). Audit Quality and Information Asymmetry Between Traders. *Accounting and Finance*, Forthcoming, *Accounting & Finance*, 35(3), 743-76.
- DeFond, M, & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- Dorantes CA, Hewitt B. & Goles T. (2006). Ethical decision-making in an IT context: The roles of personal moral philosophies and moral intensity. *In System Sciences, HICSS'06 Proceedings of the 39th Annual Hawaii International Conference on IEEE*, (8).
- Fiolleau, K. & Kaplan, S.E. (2016). Recognizing ethical issues: An examination of practicing industry accountants and accounting students. *Journal of Business Ethics*, 1-18.
- Fornell, C. & Larcker, D. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and

- measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Forsyth, DR. (1980). Taxonomy of ethical ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39, 175-184.
 - Hunt, S.D., Wood, V.R. & Chonko, L.B. (1989). Corporate ethical values and organizational commitment in marketing. *Journal of Marketing*, 53 (3), 79-90.
 - IAASB. (2011). Audit Quality an IAASB perspective. Available at: www.iaasb.org.
 - Iqbal, N., Bhatti, W.A. & Zaheer, A. (2013). Corporate ethical values, group creativity, job commitment and performance: The effect of work response on work context. *Management & Marketing*, 8(1), 79-94.
 - Ismail, S. & Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behavior of malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1), 21-34.
 - Jazayeri, SZ. Naami, AZ. Shokrkon, H. Taghipor, M. (2006). An investigation of simple and multiple relationships between personality traits and professional commitment among nurses in some ahvaz hospitals. *Journal of Education and Psychology*. 13(3), 189-208.
 - Jeffrey, C., Dilla, W. & Weatherholt, N. (2015). The impact of ethical development and cultural constructs on auditor judgments: A study of auditors in Taiwan. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 553-579.
 - Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. & Velury, U. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.
 - Kuei, YL., Pi-Li, L., Chiung, M.W. & Ya-Lung, H. (2002). The relationships among turnover intentions, professional commitment and job satisfaction of hospital nurses. *Journal of Professional Nursing*, 18(4), 214-9.
 - Maroto-Sánchez A. (2012). Productivity in the services sector: conventional and current explanations. *Serv Industj*, 32(5), 719-46.
 - Mathieu, J.E. & Zajac, D.M. (1995). A review and meta- analysis of the antecedents, correlates and consciences of organizational commitment. *Psychologic Balletin*, 108(2), 171-194.
 - Meyer, J.P. & Allen, N.T. (1991). A three-component conceptualization of organizational commitment. *Human Resource Management Review*, 1(1), 61-67.
 - Nga, J. & Lum, E. (2013). *An investigation into unethical behavior intentions among undergraduate students*. A Malaysian Study; J Acad Ethics.
 - Piff, P.K., Stancato, D.M., Cote, S., Mendoza-Denton, R. & Keltner, D. (2012). Higher social class predicts increased unethical behavior. *National Acad Sci*, 109, 4086-4091.
 - Sadeghi Far, J. (2007). *Personal Value and Organizational Commitment*. First Edition, Shiraz: Navid Shiraz.
 - Santos, S. & Emmalou, N.L. (1998). Factors Related to Commitment of Extension Professionals in the Dominican Republic. *Journal of Agricultural Education*, 35(3), 57-61.
 - Sarmad. Z., Bazargan. A. & Hejazi. E. (2016). *Research Methods in Behavioral Sciences*. Twelfth Edition, Tehran: Agah Publications.
 - Schaltegger, CH. & Torgler, B. (2010). Work Ethic, Protestantism and Human Capital. *Economic Letter*, 107(2), 99-101
 - Shabani, J., Garkaz, M. & Azar, A.T. (2014). A Survey about the Correlation between the Corporate Ethical Values and Understanding Earnings Management. *International Research Journal of Management Sciences*, 2(1), 7-11.
 - Shah, S. & Amjad, S. (2017). Investigating moral ideology, ethical beliefs, and moral intensity among consumers of Pakistan. *Asian Journal of Business Ethics*, 1-35.
 - Shafer, W.E. (2015). Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 43-60.
 - Tang, T.L.P., Sutarso, T., Ansari, M.A., Lim, V.K., Teo, T.S., Arias-Galicia,

- F., Garber, I.E., Chiu, R.K.K., Charles Pauvers, B., Luna-Arocas, R. & Vlerick, P. (2015). Monetary Intelligence and Behavioral Economics: The Enron Effect Love of money, corporate ethical values, Corruption Perceptions Index (CPI), and dishonesty across 31 geopolitical entities. *Journal of Business Ethics*, 1-19.
- Wallace, J.E. (1995). Organizational and professional commitment in professional and nonprofessional organizations. *Administrative Science Quarterly*, 40(2), 333-349.
 - Zhang, Z. (2011). On moral hazard of construction project visual organization. *Procedia Engie*, 12, 156-162.

ارائه مدل ساختاری تفسیری شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی در طرح جامع مالیاتی

حسین زارعیان^۱، * فروغ حیرانی^۲، محمود معین‌الدین^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۴/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۲۴

Presenting an Interpretative Structural Model of the Factors Affecting Tax Audit Risk in the Integrated Tax Project

H. Zareian¹, *F. Heyrani², M. Moeinadin³

1. PhD. student of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.

2. Assistant, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.

3. Associate, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.

Received: 2019/7/15

Accepted: 2020/1/14

Abstract

One of the most important challenges in developing countries' tax audits is the inefficiency of resource productivity, which has been implemented the Risk-Based Tax Audit in Iran for overcoming the challenge. Determining and modeling risk indices for taxpayer selection is a key point in the start of the risk-based tax audit process. Due to the lack of a theoretical framework on the factors affecting tax audit risk, the method is exploratory-combined (qualitative: thematic analysis and quantitative: interpretive structural modeling). According to the results, at the lowest level of the model, the general characteristics of the taxpayers as the most influential factor, and at the last level of the model, the "quality of interaction" and "how to pay taxes" are indicative of the taxpayer's risk. The characteristics of taxpayers and their HR expertise lead to the use of accounting principles, existing legal opportunities, or even coverage financial transactions, in order to optimize taxation, which is reflected in the variables of the quality of taxpayer interaction and how the tax is paid.

چکیده

از مهم‌ترین چالش‌های حسابرسی مالیاتی کشورهای در حال توسعه، عدم کارایی در بهره‌وری از منابع است که جهت غلبه بر آن در ایران، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در طرح جامع مالیاتی پیاده‌سازی شده است. تعیین و مدل‌سازی شاخصه‌های اندازه‌گیری ریسک جهت انتخاب مؤدی، نقطه کلیدی در شروع فرایند حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک می‌باشد که این پژوهش به آن می‌پردازد. با توجه به کمبود چارچوب نظری در زمینه شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی، روش پژوهش ترکیبی اکتشافی (کیفی: تحلیل تم و کمی: مدل‌سازی ساختاری تفسیری) است. بر اساس نتایج، در پایین‌ترین سطح مدل "ویژگی‌های کلی مؤدیان" به عنوان عامل دارای بیشترین نفوذ و در آخرین سطح مدل "کیفیت تعامل مؤدی" و "نحوه پرداخت مالیات" نشانگرهایی از ریسک مؤدی هستند. ویژگی‌های مؤدیان و تخصص مالیاتی نیروی انسانی آنان منجر به استفاده از اصول و رویه‌های حسابداری، فرصت‌های قانونی موجود و یا حتی کتمان رویدادهای مالی، در جهت بهینه‌سازی مالیات می‌شود که در متغیرهای کیفیت تعامل مؤدی و نحوه پرداخت مالیات بروز پیدا می‌کند.

Keywords: Tax Audit, Risk Tax Audit, Interpretive Structural Modeling (ISM).

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، مدل‌سازی ساختاری-تفسیری.

JEL Classification: H11, M41

طبقه‌بندی موضوعی: H11, M41

مقدمه

جهت دستیابی به اهداف توسعه‌ای در هر اقتصادی، مالیات مهم‌ترین و قابل اطمینان‌ترین عنصر می‌باشد که کلیدی‌ترین قدرت ذاتی هر دولت است و مسائلی نظیر تأمین هزینه‌های عمومی دولت، ارائه خدمات عمومی و همچنین ابزار سیاست‌گذاری و برنامه‌ریزی در جهت اهداف مطلوب هر کشور، موجب افزایش اهمیت مالیات و فرایند مالیات‌ستانی می‌شود.

بر اساس داده‌های بانک جهانی و همچنین سازمان بین‌المللی پول، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران ۱/۶ درصد می‌باشد در حالی که متوسط این نسبت، برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱ در سال ۲۰۱۷ برابر ۲/۳۴ و نرخ متوسط جهانی آن حدود ۲۶ درصد بوده است (بانک جهانی،^۲ ۲۰۱۸).

نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه دارای ویژگی‌هایی نظیر هم‌راستا نبودن ساختار مالیاتی با استانداردهای بین‌المللی، فقدان سیاست‌گذاری مناسب مالیاتی، سطح پایین تمکین و ظرفیت‌های ناکافی در سازمان مالیاتی هستند (ادمینستون و برد،^۳ ۲۰۰۴؛ بیلی، ۲۰۱۷). فرایند مالیات‌ستانی در ایران نیز دچار چالش‌ها و مشکلاتی نظیر حجم انبوه اظهارنامه‌های مالیاتی، عدم‌پیش‌ممیزی برای حسابرسی مالیاتی، محدودیت زمانی جهت رسیدگی به اظهارنامه‌ها، فقدان معیارهای مدون جهت رسیدگی، محدودیت نیروی انسانی، وجود قضاوت سلیقه‌ای گسترده در تشخیص مالیاتی، عدم‌ارائه اظهارنامه توسط برخی از مؤدیان مواجه است. کاهش کارایی نظام مالیاتی، علاوه بر احساس بی‌عدالتی مالیاتی، موجب تشویق کسب‌وکارها به اقتصاد غیرقانونی و یا رفتارهای ضد مالیاتی می‌شود (ابریل و همکاران،^۴ ۲۰۱۰).

مهم‌ترین مؤلفه در مدیریت نامناسب نظام مالیاتی، برنامه حسابرسی ناکارآمد است (ادمینستون و برد، ۲۰۰۴؛ بیلی، ۲۰۱۷) که این مؤلفه موجب کاهش قابلیت حسابرسی مالیاتی (بیلی، ۲۰۱۷)، کاهش امکان شناسایی و محاکمه مجرمان مالیاتی می‌شود (جی.آی.زد،^۵ ۲۰۱۰؛ گوپتا و ناگادورا،^۶ ۲۰۱۰؛ بیلی، ۲۰۱۷).

بدیهی است سازمان امور مالیاتی نباید تک‌تک مؤدیان را

مورد حسابرسی و رسیدگی قرار دهد و همچنین بررسی مداوم مؤدیان کم‌خطر و تمکین‌کننده، هدر دادن منابع توسط دولت و افزایش هزینه فرصت ازدست‌رفته می‌باشد (بانک جهانی، ۲۰۱۱)؛ بنابراین منابع باید برای مؤدیانی صرف شود که از یک سو پتانسیل ایجاد درآمد و سود بالایی داشته و از سوی دیگر احتمال اجتناب مالیاتی بیشتری دارند.

سازمان امور مالیاتی در مسیر گذار از یک سازمان سنتی به یک سازمان مدرن، با یک سری مشکلات و چالش‌های جدی روبه‌رو است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶)، که مهم‌ترین ریسک سازمان امور مالیاتی، عدم تمکین مؤدیان می‌باشد. برنامه حسابرسی مالیاتی اثربخش، تأثیری فراتر از افزایش مستقیم درآمدهای مالیاتی دارد (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ بایر، ۲۰۱۰). این تأثیر به طراحی درست استراتژی انتخاب حسابرسی با تفکیک کارکرد ارزیابی ریسک از کارکرد اجرای حسابرسی (بانک جهانی، ۲۰۱۱) و تمرکز بر مؤدیان با ریسک بالا بستگی دارد (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ برزگری خانقاه و فیض‌پور، ۱۳۹۲). در این راستا، برنامه‌های اصلاح نظام مالیاتی در قالب طرح جامع مالیاتی^۷ تدوین شده که "پایه‌سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک" از مهم‌ترین این اقدامات است (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶).

حسابرسی مبتنی بر ریسک، یک سیستم مدرن انتخاب مالیات‌دهندگان برای حسابرسی مالیاتی بر مبنای پارامترهای عینی ریسک و عدم‌مداخله مقامات مالیاتی است (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷).

انتخاب مؤدی بر اساس معیار ریسک و برنامه‌ریزی حسابرسی، نیازمند شناسایی سطح ریسک هر مؤدی است. شناسایی ریسک هر مؤدی نیز مستلزم شناسایی شاخصه‌های نشانگر ریسک مؤدی می‌باشد تا بر اساس این شاخصه‌ها، بتوان پیش از اجرای فرایند حسابرسی، اقدام به انتخاب مؤدی جهت حسابرسی نمود.

بررسی پژوهش‌های انجام‌گرفته در حوزه حسابرسی مبتنی بر ریسک، نشان می‌دهد بیشتر پژوهش‌ها به معرفی و ضرورت این نوع حسابرسی پرداخته‌اند. همچنین علی‌رغم این که پروژه‌های انتخاب برای حسابرسی بر مبنای ریسک در دو افق زمانی کوتاه‌مدت و بلندمدت در طرح جامع مالیاتی مد نظر بوده، تاکنون اقدام مؤثری در این زمینه انجام نگرفته است و این پروژه‌ها با چالش‌هایی برای تحلیل و ارزیابی ریسک مواجه می‌باشند. لذا لازم است شناسایی و مدل‌سازی شاخصه‌های مؤثر در انتخاب مؤدی برای حسابرسی مالیاتی

1. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)
2. World Bank
3. Edmiston & Bird
4. Ebrill et al
5. Deutsche Gesellschaft für International Zusammenarbeit (GIZ)
6. Gupta & Nagadevara

برنامه‌ریزی حسابرسی با توجه به طبقات مختلف ریسک مؤدیان انجام می‌گردد. سیستم، ریسک اطلاعات و نحوه رعایت و تمکین مؤدی را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. چنانچه ریسک از آستانه از پیش تعیین شده پایین‌تر باشد، یک ارزیابی خودکار انجام پذیرفته و برگ تشخیص صادر می‌گردد و چنانچه بیش از آستانه باشد، مؤدی برای حسابرسی و بازنگری به صورت دستی انتخاب می‌گردد (انتخاب جهت حسابرسی مبتنی بر ریسک) و پس از حسابرسی و بررسی‌های لازم، برگ تشخیص صادر می‌شود (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۰).

پژوهش‌های متعددی جهت شناسایی عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات شناسایی شده از طرف بنگاه اقتصادی (مالیات ابرازی) و مالیات شناسایی شده از طرف مقامات مالیاتی (مالیات تشخیصی) به عنوان عوامل بالقوه ریسک مالیاتی (نیومن و همکاران، ۲۰۱۳)، صورت گرفته است. این که چرا عوامل مذکور می‌توانند بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی تأثیرگذار باشند، می‌توان از منظر مدیریت مالیات تبیین نمود (پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۱). بر مبنای تئوری نمایندگی، انگیزه مدیریت در دستکاری سود می‌تواند به منظور نیل به اهداف خویش صورت گیرد (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۴).

بنابراین مدیریت مالیات به سعی و توانایی مدیران در راستای کاهش هزینه مالیات و نرخ مؤثر مالیات اشاره می‌کند. در واقع در فرآیند مدیریت مالیات، مدیران شرکت‌ها تلاش می‌کنند از طریق کانال‌ها و روش‌های قانونی که وجود دارد، سود مشمول مالیاتی را تغییر دهند (آجیلی و خلیف^{۱۳}، ۲۰۲۰).

مالیات یکی از عوامل مهم محیطی تأثیرگذار بر رویه‌های حسابداری است (برزگری و طالب‌نیا، ۱۳۹۲؛ مهرانی و سیدی، ۱۳۹۳) و بنابر اعتقاد گنتر و همکاران^{۱۴} (۱۹۷۷)، سود مشمول مالیات تحت تأثیر روش‌های حسابداری است که می‌تواند شامل روش‌ها و ابزارهای حسابداری فروش، حسابداری مالی، حسابداری بهای تمام شده باشد.

مدیریت مالیات و به‌کارگیری روش‌های حسابداری، می‌تواند خود متأثر از عوامل دیگری باشد. به عنوان مثال بر طبق تئوری قدرت سیاسی (سالامون و سیگفرید^{۱۵}، ۱۹۷۷)، شرکت‌های بزرگتر که از قدرت سیاسی و اقتصادی متمتازی نسبت به شرکت‌های کوچکتر بهره می‌برند، می‌توانند بیشتر در طرح‌هایی در جهت کاهش مالیات، سرمایه‌گذاری نمایند.

مبتنی بر ریسک مورد توجه قرار گیرد و انجام مطالعات پژوهشی در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد.

در این مطالعه ابتدا مبانی نظری اجرای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در جهان و ایران بیان می‌شود. سپس پژوهش‌های انجام شده قبلی مورد بررسی قرار می‌گیرد. پس از بیان روش‌شناسی پژوهش جهت تعیین شاخصه‌های مؤثر بر ریسک و مدل‌سازی، به بحث و نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها پرداخته می‌شود.

مبانی نظری

طبق تعریف اداره حسابداری عمومی آمریکا^۸، حسابرسی مالیاتی عبارت است از: جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و مدارک مربوط به اطلاعات ابرازی مؤدی جهت تعیین مقدار صحیح مالیات. حسابرسی مالیاتی فرآیند تعیین درآمد مشمول مالیات، با استفاده از دانش حسابداری مالیاتی، بررسی و تحلیل داده‌ها و فعالیت‌های مؤدیان، اعتبارسنجی مشتریان، ارتباط بین این موارد و تصمیم‌گیری در مورد تعیین مقدار مالیات است (لوشی^۹، ۲۰۱۶؛ مورفی و هیگینس^{۱۰}، ۲۰۱۷؛ منصور و کلی^{۱۱}، ۲۰۱۹).

حسابرسی‌های انجام‌گرفته توسط حسابرسان مالیاتی، برای شناسایی و کشف موارد عدم‌تمکین مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به‌صورت مستقیم بر تمکین مالیاتی و جمع‌آوری درآمدها تأثیر می‌گذارند و تمکین داوطلبانه را به‌وسیله افزایش احتمال شناسایی و اعمال جرایم برای مؤدیانی که تمکین نمی‌کنند، ارتقا می‌دهد (تهرانی و همکاران، ۱۳۹۷).

نیومن و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۳)، مفهوم کلی ریسک را به ریسک مالیاتی مرتبط ساخته و بیان می‌کنند "ریسک مالیاتی، به پتانسیلی که یک فعالیت یا عمل، باعث ایجاد تفاوت بین مبلغ مالیات قطعی با مبلغ برآوردی اولیه می‌شود"، اشاره دارد. بر اساس تعریف ریسک حسابرسی مالی، ریسک حسابرسی مالیاتی را می‌توان چنین بیان کرد: "احتمال این که حسابرس مالیاتی به دلیل خطا یا تقلب مؤدی، تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی ارائه شده را کشف نکند و منجر به تشخیص نادرست در فرآیند حسابرسی مالیاتی شود".

در حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، انتخاب مؤدی جهت حسابرسی بر اساس معیار ریسک است، در نتیجه

8. U.S. Government Accountability Office (U.S. GAO)

9. Lushi

10. Murphy & Higgins

11. Mansour & Kalib

12. Newman & et al

13. Ajili & Khlif

14. Guenther & et al

15. Salamon & Siegfried

هانوی و ونس^{۲۴}، ۲۰۱۰).

بر اساس پژوهش‌های می‌بری و همکاران (۲۰۱۲) و خدای پور و روستایی (۱۳۹۳)، هموارسازی درآمد مشمول مالیات، امکان استفاده از مزایای مالیاتی آتی را افزایش می‌دهد و برای مؤدی این امکان را فراهم می‌آورد تا راهبرد اجتناب مالیاتی موفق‌تری را به کار گیرند. بنابراین می‌توان انتظار داشت که متناسب با تغییر در روش‌های حسابداری، کیفیت تعامل و رفتار مؤدی هم در جهت اجتناب مالیاتی و استفاده از فرصت‌های قانونی، تغییر نماید.

بر اساس استدلال واتس^{۲۵} (۲۰۰۳)، مادامی که شرکتی سودآور است و درآمد مشمول مالیات دارد و نرخ‌های بهره نیز مثبت باشد؛ این ارتباطات برای شرکت‌ها این انگیزه را بوجود می‌آورد که با رویه‌های مدیریت بهای تمام‌شده و اطلاعات حسابداری مالی نظیر به تعویق انداختن زمان شناسایی درآمدها و تعجیل در شناسایی هزینه‌ها، ارزش فعلی مالیات‌های خود را کاهش دهند (واتس، ۲۰۰۳)، و این امر منجر به استفاده از فرصت‌های قانونی در پرداخت مالیات می‌شود.

پیشینه پژوهش

با بررسی ادبیات پژوهش در دو سطح داخلی و بین‌المللی، مشخص گردید تعداد پژوهش‌هایی که صرفاً به موضوع حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک پرداخته‌اند، بسیار محدود می‌باشد. با این حال، با استفاده از مفاهیمی نظیر تمکین مالیاتی، رفتار مؤدیان، ریسک مالیاتی، خوش‌حسابی مؤدیان و ریسک اظهارنامه، می‌توان به پژوهش‌های مشابه دست یافت که مهمترین پژوهش‌ها به شرح زیر می‌باشد:

لویلند و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به بررسی استفاده از تکنیک‌های یادگیری ماشینی در پیش‌بینی نمره ریسک برای انتخاب مؤدیان جهت حسابرسی پرداخته‌اند. بر اساس نتایج پژوهش، مشخص گردیده که نه تنها استفاده از این تکنیک، می‌تواند رفتار عدم تمکین را به سرعت تشخیص دهد، بلکه نحوه‌ی رفتار ارائه اظهارنامه‌های آتی را پیش‌بینی نماید. همچنین استفاده از حسابرسی تصادفی، موجب تأثیرگذاری بر روی رفتار مؤدیان و تغییر در توزیع نمرات ریسک آن‌ها می‌شود.

داسیلوا و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۶)، به بررسی داده‌های موجود در اداره مالیاتی برزیل با استفاده از تکنیک شبکه‌های بی‌زی

به عبارت دیگر هرچه شرکت بزرگتر باشد، احتمال آن‌که مالیات ابرازی خود را با استفاده از روش‌های مدیریت مالیات، به درستی ارائه نکند، بیشتر می‌شود (بیتی و همکاران^{۱۶}، ۲۰۰۲).

تفاوت سودآوری یک صنعت با صنایع دیگر یا یک شرکت با شرکت‌های دیگر در همان صنعت، انگیزه بیشتری برای مدیریت مالیات را در پی خواهد داشت، زیرا به‌طور طبیعی چنین شرکت‌هایی باید مالیات بیشتری پرداخت نمایند (پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۱). این تمایل بیشتر منجر به توجه بیشتر به کارکردهای حسابداری و گزارشگری و استفاده از روش‌های حسابداری می‌گردد.

افزایش دانش (پلیل و فریق‌مصطفی^{۱۷}، ۲۰۱۱) و تجربیات مؤدی با گذر زمان (نمبروسکی و ویرینگ^{۱۸}، ۲۰۰۳) و آشنایی بیشتر با تکنیک‌های مدیریت مالیات و استفاده از فرصت‌های بالقوه نظیر قوانین مالیاتی برای برخی از صنایع (پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۱)، نیز منجر به انتخاب روش‌های حسابداری در جهت مدیریت مالیات می‌گردد.

علاوه بر این، سطح تحصیلات نیز با توانایی مؤدی در فهم قوانین مالیاتی و پذیرش و رفتارکردن براساس این قوانین مرتبط بوده و داشتن دانش مالی و مالیاتی بر نگرش مؤدی نسبت به تعامل با سازمان امور مالیاتی اثرگذار است، به‌طوری که در بین افراد با تحصیلات بالاتر تمکین مالیاتی بیشتر است و افراد با دانش مالی و مالیاتی، امتیاز مثبت اخلاق مالیاتی بالاتری دارند (بازارت و پیک‌هاردت^{۱۹}، ۲۰۰۹؛ کاستلونگر و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۰).

یکی از راهبردهای برنامه‌ریزی مالیاتی به‌کارگرفته‌شده توسط شرکت‌ها هموارسازی درآمد مشمول مالیات است (لو و نیسم^{۲۱}، ۲۰۰۴؛ شولز و همکاران^{۲۲}، ۲۰۰۱). بر این اساس قابلیت پیش‌بینی درآمد مشمول مالیات، نقش مهمی در فرایند برنامه‌ریزی مالیاتی ایفا می‌کند، زیرا پیش‌بینی مزایای مالیاتی آتی، مستلزم برآورد درآمد مشمول مالیات است (می‌بری و همکاران^{۲۳}، ۲۰۱۲؛ حیدرپور و عرب مختاری، ۱۳۹۳).

هموارسازی درآمد مشمول مالیاتی شامل تغییرات در روش ثبت حسابداری برای شناسایی درآمد، استفاده از قوانین سرمایه‌گذاری جهت برخورداری از مزایای مالیاتی می‌شود

16. Beatty & et al
17. Palil & Fariq Mustapha
18. Niemirowski & Wearing
19. Bazart & Pickhardt
20. Kastlunger & et al
21. Lev & Nissim
22. Scholes & et al
23. Mayberry & et al

24. Hanway & Vance

25. Watts

26. Loyland & et al

27. Da Silva & et al

بودند.

نیک‌اندیش و مخمل‌یاف (۱۳۹۶)، در پژوهشی به واکاوی پژوهش‌های تجربی انجام‌گرفته در حوزه حسابرسی نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد مهم‌ترین چالش نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، عدم‌وجود یک سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد که پیامدهایی نظیر افزایش هزینه تمکین مؤدیان و کاهش کارایی نظام مالیاتی را داشته است.

دستگیر و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهش خود به ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران، پرداخته‌اند. در این پژوهش، عوامل مؤثر بر ریسک مؤدی شامل:

۱) کیفیت حاکمیت شرکتی (متغیرهای نقش دوگانه مدیر عامل، درصد تعداد مدیران غیرموظف، درصد سهام در دست مدیران، قدرت سهامداران، درصد سهامداران نهادی، ارائه گزارش حسابرسی، ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی)؛

۲) ویژگی‌های مؤدیان حقوقی (متغیرهای نوع مالکیت، نوع شرکت، نوع فعالیت، تمرکز، عمر فعالیت، اندازه، عضویت در بورس) و

۳) سابقه مالیاتی شرکت، شناسایی شده‌اند.

عبدلی و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی به اهمیت مسائل اجرایی مالیات‌ستانی پرداخته و با توجه به وجود اطلاعات نامتقارن در زمینه مالیات بر درآمد، برای جلوگیری از پدیده فرار مالیاتی (و افزایش درآمد مالیاتی دولت بدون گسترش پایه‌ها و افزایش نرخ‌های مالیاتی) مکانیزم حسابرسی خاصی معرفی و با استفاده از نظریه بازی‌ها و روش میدانی مورد تحلیل نظری و تجربی قرار گرفته است. نتایج بیانگر آن است که اگر اظهارنامه مالیاتی مؤدیان مشابه، با هم مقایسه گردیده و مؤدیانی که درآمد مشمول مالیات خود را از متوسط گروه، کمتر ابراز نموده‌اند، حسابرسی شوند، منجر به کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت (در شرایط خاص)، کاهش هزینه‌های حسابرسی و ثبات درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود.

ظهوریان (۱۳۸۹)، در پژوهشی با استفاده از نظریه آشوب و روش‌های رگرسیون و شبکه عصبی مصنوعی به دنبال روشی برای ارزیابی اظهارنامه‌های مالیاتی مودیان و تعیین درجه ریسک اظهارنامه‌ها و سپس انتخاب اظهارنامه‌های دارای بیشترین ریسک بوده‌است. در این تحقیق، سود پیش از کسر مالیات از اقلام صورت سود و زیان به عنوان متغیر آشوبناک مد نظر قرار گرفته‌است. بر اساس یافته‌های پژوهش

در جهت تشخیص رفتار مؤدیان پرداخته و بر اساس آن، روش انتخاب حسابرسی مبتنی بر ریسک موجود را بهبود داده‌اند. بر اساس روش ارائه شده پژوهشگران، بهترین نتیجه از روش نایو نسبت به روش‌های دیگر شبکه‌های بیزی به دست می‌آید و در صورت انتخاب این روش، با ۳۰ درصد افزایش در تعداد پرونده‌های حسابرسی، درآمدهای مالیاتی در بهینه‌ترین حالت افزایش می‌یابد.

همبرگ و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۵)، پژوهشی با عنوان "تشخیص عدم‌تمکین مالیاتی با استفاده همزمان از ریسک فرار مالیاتی و احتمال حسابرسی" انجام داده‌اند. روش مورد استفاده شامل شبکه‌ای از مالکیت و دنباله‌ای از تراکنش‌ها می‌باشد که خروجی آن احتمال انجام یک حسابرسی را مشخص می‌کند و برای انجام این کار، به هیچ داده اولیه نظیر داده‌های اظهارنامه مالیاتی یا سوابق حسابرسی نیاز نمی‌باشد. تکنیک به‌کارگرفته‌شده برای تحلیل داده‌ها، تکامل دستوری^{۲۹} (یکی از نسخه‌های الگوریتم ژنتیک) می‌باشد. بر اساس این نتایج، نوسان‌های رفتار یک سیستم، می‌تواند با استفاده از نمای کلی فرار مالیاتی و تشخیص‌های به‌دست آمده از حسابرسی مالیاتی، مدل‌سازی شود.

تهرانی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهش خود، به طراحی مدلی برای پیش‌بینی خوش‌حسابی مؤدیان بزرگ مالیاتی با استفاده از نسبت‌های مالی به عنوان متغیرهای پیش‌بین (مستقل) و روش رگرسیون لجستیک پرداخته‌اند. بر اساس نتایج پژوهش نسبت‌های بازده دارایی‌ها، نسبت آنی و سود ناخالص به‌طور معناداری باعث افزایش احتمال خوش‌حسابی و نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، حاشیه سود عملیاتی و حاشیه سود خالص باعث کاهش احتمال خوش‌حسابی می‌شوند.

در پژوهش قربانی و همکاران (۱۳۹۶)، شاخص‌هایی ارائه می‌شود که با استفاده از آن‌ها می‌توان مؤدیانی که مشکوک به ارائه صورت‌حساب‌های جعلی هستند را شناسایی نمود و ادعا می‌شود به کمک روش‌های داده‌کاوی می‌توان به صورت‌سازی‌هایی که مربوط به درج اطلاعات نادرست مالی و عملیاتی برای فرار از پرداخت مالیات یا کاهش آن است، پی برد. نتایج روش‌های داده‌کاوی، متغیرهایی را که در مورد بنگاه‌های اقتصادی کوچک و بزرگ و متوسط جهت حسابرسی باید مد نظر قرار بگیرد، متمایز کرد. این متغیرها شامل پرداخت مالیات، ویژگی‌های فردی، تاریخچه مؤدی، رفتار و گستره سال مطالعه، چرخه حیات شرکت و روابط

صرف به ادبیات نظری، نتایج جامعی در پی نخواهد داشت. بنابراین در این پژوهش با علم به این موضوع و برای شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک مؤدی، از روش تحلیل تم^{۳۷} که در پژوهش‌های کیفی کاربرد گسترده‌ای دارد، استفاده شد.

جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی حسابرسان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور بوده که تجربه حسابرسی اشخاص حقوقی بیش از ۱۰ سال و تجربه حسابرسی در طرح جامع مالیاتی را داشته‌اند. روش نمونه‌گیری در بخش کیفی، روش هدفمند قضاوتی می‌باشد. کفایت نمونه‌گیری با روش نمونه‌گیری نظری محقق شد. در این روش نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا می‌کند که الگو به حد ساخت و اشباع برسد. داده‌های مورد نیاز برای شناسایی شاخصه‌های اولیه، در طی مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از خبرگان حسابرسی مالیاتی جمع‌آوری گردید. پرسش اصلی مصاحبه، عوامل نشانگر ریسک مؤدی، قبل از شروع فرایند انجام حسابرسی توسط حسابرس می‌باشد. پس از انجام مصاحبه، متن مصاحبه‌ها به دقت بررسی و در قالب متنی پیاده‌سازی و برای تجزیه و تحلیل متن مصاحبه‌ها، از تحلیل تم استفاده شد. به این ترتیب مفاهیم، تم‌های فرعی و اصلی جهت شناسایی شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی تعیین شد.

بخش کمی: مدلسازی ساختاری تفسیری (ISM)^{۴۰}
در این مرحله برای شناسایی و ساخت مدل مدنظر، با استفاده

روش شبکه عصبی مصنوعی به عنوان بهترین روش پیش‌بینی متغیر سود پیش از کسر مالیات بوده است و بنابراین این روش، وضعیت دقیق‌تری از ریسک مؤدی را ارائه می‌کند.

روش شناسایی پژوهش

روش پژوهش از نوع ترکیبی با تأکید بر رویکرد اکتشافی، جهت‌گیری آن از نوع کاربردی، هدف آن اکتشافی و توصیفی و رویکرد پژوهش نیز استقرایی است. پژوهش‌های ترکیبی بر گردآوری، تجزیه و تحلیل و ترکیب دو نوع داده کیفی و کمی در یک پژوهش واحد یا مجموعه‌ای از پژوهش‌ها تأکید می‌کند (پلانو کلارک و همکاران^{۳۰}، ۲۰۰۸)، که به سه دسته بهم‌تنیده^{۳۱}، تشریحی^{۳۲} و اکتشافی^{۳۳} تقسیم می‌شوند (مک‌میلان و شوماخر^{۳۴}، ۲۰۰۱ و کرسول^{۳۵}، ۲۰۰۷).

در روش ترکیبی اکتشافی ابتدا از روش کیفی و سپس از روش کمی برای پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش استفاده می‌شود (کرسول و پلانو کلارک^{۳۶}، ۲۰۰۷) و زمانی به کار می‌رود که پدیده مورد نظر، قبلاً مورد مطالعه قرار نگرفته و یا این‌که از زاویه جدیدی مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد (مک‌میلان و شوماخر، ۲۰۰۱). بنابراین این پژوهش شامل دو بخش است:

بخش کیفی: تحلیل تم

با توجه به خاص بودن مقوله حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و فقدان پژوهش‌های میدانی در این حوزه، اتکای

جدول ۰۱. پایایی و روایی بخش کیفی پژوهش

شرح	نام روش	توضیح روش	شاخص	نتیجه	منبع
پایایی	بازآزمون	تعداد ۵ مصاحبه انتخاب و هر کدام از آنها دو بار در یک فاصله زمانی ۳ هفته‌ای توسط پژوهشگر کدگذاری شد.	درصد توافق درون‌موضوعی: ۸۰ درصد	تأیید	واله ^{۳۸} (۱۹۹۶)
روایی	بررسی همکاران	با یکی از دانشجویان دکتری (حسابرس مالیاتی شاغل در سازمان امور مالیاتی کشور) مراحل انجام تحقیق و یافته‌ها مرور شد و به پرسش‌ها و انتقاداتی که وی در مورد روش‌ها، معانی و تفاسیر موجود در پژوهش مطرح کرد، پاسخ داده شد.		تأیید	کرسول ^{۳۹} و میلر ^{۳۹} (۲۰۰۰)
	بررسی مشارکت‌کنندگان	داده‌های گردآوری‌شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه‌گیری‌ها به مشارکت‌کنندگان ارائه و از آنها خواسته شد تا در مورد صحت و اعتبار آن قضاوت کنند.		تأیید	
	ممیزی خارجی	دو متخصص خارجی (استاد راهنما و مشاور) که در زمینه تحقیق صاحب نظر بودند، پژوهش را بررسی کردند.		تأیید	

36. Creswell & Plano Clark
37. Thematic Analysis
38. Vale
39. Creswell & Miller
40. Interpretive Structural Modeling

30. Plano Clark & et al
31. Triangulation
32. Explanatory
33. Exploratory
34. McMillan & Schumacher
35. Creswell

جدول ۲. مفاهیم و تم‌های فرعی و اصلی استخراج شده

ردیف	مفهوم (شاخصه‌های مؤثر)	تم فرعی	تم اصلی	فراوانی	درصد از مفاهیم	درصد از حیرانان
۱	امکان بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی	استفاده از فرصت‌های بالقوه در راستای	راهبردها و تکنیک‌ها	۴	۱٫۶۱	۳۳٫۳۳
۲	کیفیت حسابرسی مالی انجام شده توسط حسابرسان مستقل	تأثیر بر حسابرسی مالیاتی		۷	۲٫۸۲	۵۸٫۳۳
۳	حضور زن در فرایند حسابرسی مالیات از طرف مؤدی	ویژگی نیروهای انسانی مرتبط با حسابرسی مالیاتی		۳	۱٫۲۱	۲۵
۴	دانش مالی و مالیاتی مؤدی			۷	۲٫۸۲	۵۸٫۳۳
۵	وجود مشاور مالیاتی			۶	۲٫۴۲	۵۰
۶	خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار	ویژگی‌های تأمین‌کنندگان	زنجیره ارزش	۱۰	۴۰٫۳	۸۳٫۳۳
۷	داشتن شعب یا شرکت‌های وابسته چندگانه (داخلی و خارجی)	ویژگی‌های کلی مؤدی		۴	۱٫۶۱	۳۳٫۳۳
۸	شهرت و اعتبار مؤدی در جامعه			۴	۱٫۶۱	۳۳٫۳۳
۹	قرارگرفتن در لیست شرکت‌های آلاینده (مشمول عوارض آلاینده‌گی)			۲	۰٫۸۱	۱۶٫۶۷
۱۰	ماهیت فعالیت (تولیدی، خدماتی، بازرگانی، پیمانکاری) از نظر ردیابی هزینه‌ها			۶	۲٫۴۲	۵۰
۱۱	محل‌های فعالیت شرکت (چندگانه یا دور از محل اداری)			۲	۰٫۸۱	۱۶٫۶۷
۱۲	نوع مالکیت سهامداران (سهامی عام، سهامی خاص)			۵	۲۰٫۲	۴۱٫۶۷
۱۳	استفاده از تخصص فنی سایر سازمان‌ها در فرایند تشخیص مالیات (نظیر استانداردهای	ویژگی‌های مشتریان و محصولات		۳	۱٫۲۱	۲۵
۱۴	تعداد درجه کیفی محصول قابل فروش			۴	۱٫۶۱	۳۳٫۳۳
۱۵	تعداد مشتریان			۳	۱٫۲۱	۲۵
۱۶	تنوع تولید (تعداد محصول)			۳	۱٫۲۱	۲۵
۱۷	مشتري محصول (مصرف‌کننده نهایی (B2C) یا واسطه (B2B))			۶	۲٫۴۲	۵۰
۱۸	نسبت مشتریان غیردولتی به مشتریان دولتی			۳	۱٫۲۱	۲۵
۱۹	سابقه تعلق مالیات متمد به مؤدی در سال‌های قبل		کنمان رویدادهای مالی	۸	۳٫۲۳	۶۶٫۶۷
۲۰	ارائه کامل اسناد و مدارک در زمان مندرج در دعوت‌نامه یا درخواست تمدید	کیفیت تعامل و سوابق انجام تکالیف مالیاتی	۸	۳٫۲۳	۶۶٫۶۷	
۲۱	اطهارنامه‌های الحاقی ارزش افزوده		۴	۱٫۶۱	۳۳٫۳۳	
۲۲	زمان انجام تکالیف مالیاتی (در موعد مقرر قانونی، خارج از موعد مقرر قانونی)		۶	۲٫۴۲	۵۰	
۲۳	سابقه نحوه ابلاغ اوراق مالیاتی (ابلاغ به مؤدی و کارکنان، ابلاغ قانونی، استتکاف)		۲	۰٫۸۱	۱۶٫۶۷	
۲۴	سوابق نحوه قطعیت مالیات (تمکین، توافق، هیأت بدوی، هیأت تجدید نظر، هیأت ماده ۲۵۱ مکرر، شورای عالی مالیاتی)		۶	۲٫۴۲	۵۰	
۲۵	پرونده‌های معوق مالیات ارزش افزوده		۳	۱٫۲۱	۲۵	
۲۶	سوابق پرداخت مالیات ابرازی توسط مؤدی	نحوه استفاده از اختیارات قانونی در پرداخت مالیات	۵	۲۰٫۲	۴۱٫۶۷	
۲۷	سوابق پرداخت مالیات قطعی توسط مؤدی	کیفیت تعامل و سوابق انجام تکالیف مالیاتی	۷	۲٫۸۲	۵۸٫۳۳	
۲۸	نسبت جرایم قابل‌بخشش به جرایم غیرقابل‌بخشش		۶	۲٫۴۲	۵۰	
۲۹	امکان اعتبارسنجی داده‌های ارائه شده با سامانه‌های اطلاعاتی داخل سازمان		قابلیت تطبیق	۱۰	۴۰٫۳	۸۳٫۳۳
۳۰	امکان تطبیق داده‌ها با منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی نظیر بانک، گمرک و...			۹	۳٫۶۳	۷۵
۳۱	مغایرت لیست حقوق سامانه مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی	۴		۱٫۶۱	۳۳٫۳۳	
۳۲	تفاوت معنادر سود شرکت با شرکت‌های مشابه	تفاوت با ویژگی‌ها و نسبت‌های صنعت	۷	۲٫۸۲	۵۸٫۳۳	
۳۳	داشتن ترکیبی از مشتریان داخلی و خارجی (صادرات)	استفاده از اطلاعات حسابداری فروش	۷	۲٫۸۲	۵۸٫۳۳	
۳۴	فروش به شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار					
۳۵	فعالیت یا تولید در زمینه کالا یا خدمت مشمول ارزش افزوده	تأثیر بر حسابرسی مالیاتی	۴	۱٫۶۱	۳۳٫۳۳	
۳۶	اخذ تسهیلات بانکی					
۳۷	زمان ابرازی طی حداقل دو سال متوالی	استفاده از اطلاعات حسابداری مالی برای	۱۰	۴۰٫۳	۸۳٫۳۳	
۳۸	عدم تناسب نسبت هزینه حقوق و دستمزد به کل هزینه‌ها با توجه به ماهیت فعالیت مؤدی					
۳۹	نوسان معنادر در ارقام صورت‌های مالی در حداقل ۲ سال متوالی	تأثیر بر حسابرسی مالیاتی	۷	۲٫۸۲	۵۸٫۳۳	
۴۰	بالابودن نسبت موجودی کالای ساخته‌شده به فروش طی حداقل دو سال متوالی					
۴۱	نسبت مواد وارداتی به کل مواد اولیه مورد استفاده در تولید	تکنیک‌های مدیریت بهای تمام‌شده	۵	۲۰٫۲	۴۱٫۶۷	
۴۲	سهم حساب جاری شرکا و کارکنان در انجام هزینه‌ها و خرید					
۴۳	نسبت هزینه‌های پرداختی از تنخواه به کل هزینه‌ها					

جدول ۴. سطح‌بندی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی

عوامل	خروجی	ورودی	مشترک	سطح
(۱) استفاده از اطلاعات حسابداری فروش برای تأثیر بر حسابرسی مالیاتی	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	-
	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	-
	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	-
	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	-
	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	-
	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	۶
(۲) استفاده از اطلاعات حسابداری مالی	۹ و ۹	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۶ و ۶	-
	۶ و ۶	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۶ و ۶	۲
(۳) تکنیک‌های مدیریت بهای تمام‌شده	۹ و ۹	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۳ و ۳	-
	۶ و ۶	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۳ و ۳	-
	۳ و ۳	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۳ و ۳	۳
(۴) منابع هزینه‌ها	۹ و ۹	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۴ و ۴	-
	۶ و ۶	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۴ و ۴	-
	۴ و ۴	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۴ و ۴	۳
(۵) امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	-
	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	-
	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	-
	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	-
	۱۳۰۱۰ و ۱۳۰۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۳ و ۱۳	۶
(۶) تفاوت با ویژگی‌های صنعت	۹ و ۹	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۶ و ۶	-
	۶ و ۶	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۶ و ۶	۲
(۷) کتمان رویدادهای مالی	۹ و ۹	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۷ و ۷	-
	۷ و ۷	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۷ و ۷	-
	۷ و ۷	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۷ و ۷	-
	۷ و ۷	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۷ و ۷	۴
(۸) کیفیت تعامل و سوابق انجام تکالیف	۹ و ۹	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۹ و ۹	۱
(۹) استفاده از اختیارات قانونی در پرداخت	۹ و ۹	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۹ و ۹	۱
(۱۰) ویژگی‌های تأمین‌کنندگان	۱۰ و ۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۰ و ۱۰	-
	۱۰ و ۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۰ و ۱۰	-
	۱۰ و ۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۰ و ۱۰	-
	۱۰ و ۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۰ و ۱۰	-
	۱۰ و ۱۰	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۰ و ۱۰	۵
(۱۱) ویژگی‌های کلی مؤدی	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۱ و ۱۱	-
	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۱ و ۱۱	-
	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۱ و ۱۱	-
	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۱ و ۱۱	-
	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۱ و ۱۱	-
	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۱ و ۱۱	-
	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۱ و ۱۱	-
	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۴۰۱۳ و ۱۲۰۱۱	۱۱ و ۱۱	۸

← ادامه جدول

→ ادامه جدول			
-	۱۲	۱۲ و ۱۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۲	۱۲ و ۱۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۲	۱۲ و ۱۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۲	۱۲ و ۱۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۲	۱۲ و ۱۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۲	۱۲ و ۱۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
۷	۱۲	۱۲ و ۱۱	۱۳
-	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
۶	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۱ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱	۱۳ و ۱۲ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۴	۱۴ و ۱۱	۱۴ و ۱۳ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۴	۱۴ و ۱۱	۱۴ و ۱۳ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۴	۱۴ و ۱۱	۱۴ و ۱۳ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۴	۱۴ و ۱۱	۱۴ و ۱۳ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
-	۱۴	۱۴ و ۱۱	۱۴ و ۱۳ و ۱۰ و ۹ و ۸ و ۷ و ۶ و ۵ و ۴ و ۳ و ۲ و ۱
۷	۱۴	۱۴ و ۱۱	۱۴

۵. **بخش بندی سطح:** برای تعیین سطح هر یک از عوامل باید مجموعه عوامل خروجی، ورودی و مشترک آن‌ها مشخص شود. سپس بر اساس آن سطح بندی صورت می‌گیرد (جدول ۴).

۶. **ترسیم مدل:** پس از تعیین روابط و سطح متغیرها، می‌توان مدل را ترسیم نمود. به همین منظور، ابتدا متغیرها بر حسب سطح آنها به ترتیب از بالا به پایین تنظیم می‌شوند. در پژوهش حاضر متغیرها در هشت سطح قرار گرفتند (شکل ۱). در بالاترین سطح مدل، کیفیت تعامل مؤدی و نحوه پرداخت مالیات و در پایین‌ترین سطح، ویژگی‌های کلی مؤدی قرار گرفته‌اند که همانند زیربنای مدل عمل می‌کند و مدل از این مورد شروع شده و به سایر متغیرها منجر می‌شود. در سطوح بعدی، متغیرهای دیگر قرار دارند که در شکل ۱ آورده شده است.

۷. **تجزیه و تحلیل قدرت نفوذ و میزان وابستگی (نمودار MICMAC):** در تحلیل MICMAC عوامل بر اساس میزان نفوذ و وابستگی به چهار دسته تقسیم می‌شوند:

۱) دسته اول متغیرهای خودمختار هستند که میزان وابستگی و نفوذ کمی دارند. هیچ کدام از عوامل شناسایی شده

۲. **تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری:** با توجه به عوامل چهارده گانه مؤثر بر ریسک حسابداری مالیاتی، ماتریس خودتعاملی ساختاری به صورت جدول ۳ می‌باشد. از خبرگان مورد نظر در این مرحله از پژوهش خواسته شد تا نظر خود را در مورد روابط دوجه‌دوی این عوامل با استفاده از علائم مد نظر در پرسش‌نامه مشخص نمایند. تعداد ۱۰ پرسش‌نامه، به عنوان مبنای تحلیل و به کمک نمادهای زیر مورد استفاده قرار گرفت.

V: متغیر i بر تحقق متغیر j کمک می‌کند.

A: متغیر j بر تحقق متغیر i کمک می‌کند.

X: متغیر i و j هر دو بر تحقق هم کمک می‌کند.

O: متغیر i و j با یکدیگر ارتباط ندارند.

۳ و ۴. **ایجاد ماتریس دسترسی اولیه و نهایی:** با تبدیل علائم راهنمای ماتریس SSIM بر اساس قواعد پیش گفته به اعداد صفر و یک، می‌توان به ماتریس دست‌یابی رسید. برای انتخاب عدد صفر یا یک، از اجماع نظر خبرگان استفاده گردید. ماتریس دست‌یابی به دست آمده، از لحاظ سازگاری مورد بررسی قرار گرفت و تغییرات مورد نیاز در آن صورت گرفت و ماتریس نهایی ایجاد شد. میزان نفوذ از جمع سطری و میزان وابستگی از جمع ستونی حاصل می‌شود که ماتریس نفوذ-وابستگی بر اساس آن شکل می‌گیرد.

در این دسته قرار نمی‌گیرند.

۲) دسته دوم متغیرهای وابسته هستند که دارای وابستگی قوی و نفوذ ضعیف هستند. عوامل ۸، ۹، ۲، ۶، ۳، ۴ و ۷ در این دسته قرار می‌گیرند.

۳) دسته سوم متغیرهای پیوندی (رابط) هستند که وابستگی و نفوذ زیاد دارند. هر چند بر اساس نمودار، هیچ یک از عوامل در این دسته قرار نمی‌گیرند، اما می‌توان گفت متغیرهای ۷ و ۱۰ جزء این دسته از عوامل هستند.

۴) دسته چهارم متغیرهای مستقل هستند که دارای وابستگی کم و نفوذ زیاد هستند. متغیرهای ۱۰، ۱، ۵، ۱۳، ۱۲، ۱۴ و ۱۱ جزء این عوامل هستند.

بحث و نتیجه‌گیری

محدودیت‌هایی نظیر تعداد زیاد مؤدیان و منابع انسانی و بودجه‌ای سازمان امور مالیاتی، باعث شده تا حسابرسی تمام مؤدیان مالیاتی، نامطلوب باشد، بنابراین ترویج فرهنگ تمکین مالیاتی، مبتنی بر اعتماد به مؤدیان و مداخله کمتر حسابرسان مالیاتی، ضروری می‌باشد که این ضرورت مستلزم توسعه حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد. در ایران، پیش از اجرای طرح جامع مالیاتی، تمام مؤدیان شناسایی شده، مورد حسابرسی قرار می‌گرفتند که باعث اتلاف منابع سازمان امور مالیاتی و کاهش دقت و کیفیت حسابرسی مالیاتی و بالتبع افزایش فرار مالیاتی می‌شد.

انتخاب برای حسابرسی مالیاتی، نیازمند شاخص‌یابی و مدل‌سازی ریسک مؤدی می‌باشد که با مطالعه ادبیات پژوهش و همچنین طرح‌های پژوهشی و اجرایی انجام گرفته در حوزه حسابرسی مالیاتی در ایران مشخص گردید، پژوهش‌چندانی در مورد شناسایی شاخصه‌هایی جهت ارزیابی ریسک حسابرسی مالیاتی وجود ندارد.

پژوهش حاضر با هدف شناسایی و مدل‌سازی شاخصه‌های مؤثر در ریسک حسابرسی مالیاتی انجام شده است. در بخش کیفی از روش تحلیل تم جهت شناسایی شاخصه‌ها و در بخش کمی از مدل‌سازی ساختاری-تفسیری جهت مدل‌سازی شاخصه‌ها استفاده شده است.

پنج تم اصلی شناسایی شده مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی عبارتند از:

۱- کارکردهای گزارشگری و حسابداری: کارکردهای گزارشگری و حسابداری، استفاده آگاهانه مؤدیان از حسابداری فروش، حسابداری مالی، حسابداری بهای تمام شده و منابع هزینه‌های انجام گرفته در جهت ارائه اطلاعات

تأثیرگذار بر حسابرسی مالیاتی می‌باشد. مهم‌ترین کارکرد گزارشگری، ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان این اطلاعات می‌باشد. مربوط و قابل‌اتکابودن اطلاعات، منجر به تصمیم‌گیری‌های درست برای ذی‌نفعان خواهد شد، اما به دلیل تضاد منافع بین مؤدی و حسابرسی مالیاتی، ممکن است گزارش‌های حسابداری تهیه‌شده توسط مؤدی در جهت کاهش میزان مالیات وی باشد.

بر اساس دیدگاه انتقادی، ویژگی عینیت و یا بی‌طرفی در اطلاعات حسابداری مورد تردید است و حسابداری به عنوان ابزاری برای مشروعیت و پایداری فعالیت‌های شرکت‌ها مطرح می‌شود. حسابداری بیان عینی و بی‌طرفانه از واقعیت اقتصادی شرکت نیست، بلکه با استفاده از کارکردهای گزارشگری و حسابداری، بیان جانبدارانه‌ای ارائه می‌کند که باعث افزایش ریسک مؤدی و ایجاد چالش در فرایند حسابرسی مالیاتی می‌شود.

۲- قابلیت تطبیق داده‌ها: منظور از قابلیت تطبیق داده‌ها، امکان اعتبارسنجی داده‌های ابرازی مؤدی با سامانه‌های اطلاعاتی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی می‌باشد. هر چه این امکان گسترده‌تر باشد، عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس مالیاتی و مؤدی کاهش می‌یابد و بنابراین کیفیت حسابرسی مالیاتی افزایش خواهد یافت. علاوه بر این، آگاهی مؤدی از امکان تطبیق داده‌ها مانعی در ابراز اطلاعات نادرست می‌باشد. تطبیق داده‌ها از طریق استفاده از سامانه‌های اطلاعاتی برون‌سازمانی (نظیر بانک، گمرک، تأمین اجتماعی)، سامانه‌های اطلاعاتی درون‌سازمانی (نظیر صورت معاملات فصلی، لیست حقوق) و اطلاعات شرکت‌های مشابه انجام خواهد شد. مطالعه تجربیات پیاده‌سازی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک در کشورهای توسعه‌یافته نشان می‌دهد قابلیت تطبیق داده‌های موجود در سامانه‌های اطلاعاتی، یکی از ضرورت‌ها و پایه‌های اساسی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک می‌باشد.

۳- رفتار تمکین مالیاتی: مفهوم تمکین مالیاتی، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی در زمینه‌های ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به‌موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به‌موقع مالیات می‌باشد. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند، رفتار وی به نوعی عدم‌تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد.

مهم‌ترین هدف هر سیستم حسابداری، تهیه و ارائه

مستقیم مبنی بر ارائه گزارش حسابرسی مالی، ترغیب مؤدیان جهت انجام حسابرسی و انتخاب مؤسسات حسابرسی باکیفیت‌تر بوده است.

از مهم‌ترین ناکارایی‌های نظام مالیاتی، گسترش معافیت‌های مالیاتی و به ویژه در مورد مؤدیان بزرگ است که مؤدیان با آگاهی و یا به واسطه استفاده از مشاوران مالیاتی، از ضعف‌ها و شکاف‌های قانونی، در جهت منافع خود و یا حتی اجتناب مالیاتی استفاده می‌نمایند.

پس از شناسایی عوامل مؤثر، ارتباط بین آنها با استفاده از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری شناسایی و در قالب الگویی در شکل ۱ نمایش داده شد. در پایین‌ترین سطح مدل "ویژگی‌های کلی مؤدیان" به عنوان عامل مؤثر و دارای بیشترین نفوذ و کمترین وابستگی قرار گرفته است. ویژگی‌های مالکیت مؤدی نظیر سهامی عام یا خاص، داشتن شعب و ساختار فیزیکی و جغرافیایی مؤدی و همچنین نوع فعالیت مؤدی (با توجه به شرایط ردیابی هزینه‌ها در هر نوع فعالیت) از اساسی‌ترین ویژگی‌هایی است که می‌تواند بر روی رفتارهای مالیاتی و امکان تغییر در گزارش‌ها و صورت‌های مالی برای مؤدی مؤثر باشد. شرکت‌های سهامی عام به دلیل تضاد منافع کمتر با سازمان امور مالیاتی نسبت به شرکت‌های سهامی خاص و همچنین الزامات قانونی برای شرکت‌های سهامی عام، انگیزه کمتری برای رفتارهای ضد مالیاتی دارند. وجود شعب مختلف برای مؤدی و امکان انتقال هزینه‌ها و حساب‌سازی با توجه به مباحث قیمت‌گذاری انتقالی، می‌تواند یک عامل پایه‌ای و اساسی بر روی ریسک حسابرسی مالیاتی مؤدیان باشد. همچنین امکان ردیابی هزینه‌های انجام گرفته برای حسابرس مالیاتی با توجه به نوع فعالیت مؤدی متغیر است. بنابراین بدیهی است این ویژگی‌های کلی که متأثر از چشم‌انداز و استراتژی‌ها و رسالت سازمانی مؤدی می‌باشد به عنوان اولین و پایه‌ای‌ترین عامل در الگوی ارائه شده مورد توجه قرار می‌گیرد.

پس از مشخص شدن ویژگی‌های کلی مؤدیان در سطح بعد "ویژگی مشتریان و محصولات" و "ویژگی نیروی انسانی مرتبط با حسابرسی مالیاتی" عامل‌های مؤثر می‌باشند. بدیهی است که این دو عامل از ویژگی‌های کلی مؤدی تأثیر می‌پذیرند و تنظیم و برنامه‌ریزی می‌گردند. هر چند این عامل‌ها در بخش‌های بازاریابی و منابع انسانی شرکت، نمود پیدا می‌کنند اما توجه به این عوامل، می‌تواند حسابرسان را در تشخیص ریسک مالیاتی و همچنین تشخیص دقیق‌تر مالیات یاری کند. وجود محصولات متنوع و تعداد زیاد مشتریان و به ویژه مشتریان بخش غیردولتی، امکان تغییر در میزان فروش

اطلاعات باکیفیت برای استفاده‌کنندگان آن است. با وجود به‌کارگیری بهای تاریخی، به عنوان مبنای ارزش‌گذاری در شرایط تورمی، این اطلاعات قابلیت اتکا در تصمیم‌گیری‌ها را از دست می‌دهد. حسابداری تورمی، یک رویه مورد استفاده در بسیاری از کشورها می‌باشد، اما در ایران این رویه مجاز نمی‌باشد، بنابراین با شرایط تورمی کشور و مجاز نبودن حسابداری تورمی، مؤدیان با استفاده از تسهیلات قانونی موجود، پرداخت مالیات را به تأخیر می‌اندازند.

۴- زنجیره ارزش: از دیدگاه مدیریتی، زنجیره ارزش مجموعه فعالیت‌هایی است که زنجیروار به همدیگر متصل هستند و منجر به خلق محصول با ارزش برای مصرف‌کننده و سودآوری برای شرکت می‌شود. فعالیت‌های زنجیره ارزش شامل فعالیت‌های اصلی (نظیر تولید محصول، بازاریابی و فروش) و فعالیت‌های پشتیبانی (نظیر ساختار سازمانی، تکنولوژی و تأمین‌کنندگان) است.

مؤدی می‌تواند با استفاده از برخی ویژگی‌های زنجیره ارزش مانند ماهیت عملیات، مکان‌یابی فعالیت‌های زنجیره ارزش، بازار هدف و ویژگی‌های محصول و یا تغییر عمده تأمین‌کنندگان خود، تصویری نادرست از وضعیت مالی و سودآوری، با هدف تأثیرگذاری بر حسابرسی مالیاتی ارائه دهد. در مقابل حسابرسان مالیاتی با آگاهی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده توسط مؤدی مانند قیمت‌گذاری انتقالی، تحلیل رفتار هزینه و تجزیه و تحلیل مشتریان، می‌تواند در جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی اقدام کند.

۵- راهبردها و تکنیک‌ها: استفاده مؤدی از فرصت‌ها و منابع موجود برای تشخیص و یافتن بهترین موقعیت تعامل و ارتباط با سازمان مالیاتی به عنوان راهبردها و تکنیک‌های مؤدی مد نظر قرار می‌گیرد. راهبردها و تکنیک‌های مورد استفاده شامل بهره‌گیری از معافیت‌های مالیاتی، انتخاب کیفیت حسابرسی مالی، استفاده از مشاوران مالیاتی و دانش و آگاهی مؤدی از مباحث مالی و مالیاتی می‌باشد.

نقش اجتماعی حسابرسی ایجاب می‌کند، یک حسابرس مالی نسبت به کشف تقلب و گزارش موارد غیرقانونی و بر خلاف هنجارهای جامعه، مسؤولیت و پاسخگویی داشته باشد، لذا بالابودن کیفیت حسابرسی مالی انجام‌شده، باعث افزایش قابلیت اعتماد صورت‌های مالی برای تمام ذی‌نفعان خواهد شد و می‌تواند فرصت بالقوه‌ای برای تأثیر بر فرایند حسابرسی مالیاتی باشد. همچنین هدف ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های

تعویق انداختن پرداخت مالیات، آخرین تلاش‌های خود را برای کاهش میزان مالیات خود انجام می‌دهد.

بر اساس نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌گردد:

(۱) سازمان امور مالیاتی سازوکاری برای ارزیابی شفافیت گزارش‌های مالی و اسناد و مدارک ارائه شده را تدوین و بر اساس آن، مؤدیان را از نظر شفافیت امتیازدهی کند و در فرایند حسابرسی مالیاتی، مدنظر قرار گیرد.

(۲) با توجه به وجود برخی مغایرت‌ها بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری، سازمان امور مالیاتی به تغییر و اصلاح قوانین در جهت کاهش این شکاف اقدام نماید تا به واسطه ایجاد وحدت رویه در گزارشگری مالی و افزایش مسؤلیت پاسخگویی مؤدی، کیفیت گزارشگری مالی و در نتیجه کیفیت حسابرسی مالیاتی افزایش یابد.

(۳) با استفاده بیشتر از فن‌آوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی و تقویت زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری سازمان امور مالیاتی کشور، امکان اعتبارسنجی داده‌ها در هنگام ورود اطلاعات توسط مؤدی در ابتدای فرایند (نظیر ارائه اظهارنامه‌ها) و بررسی صحت اطلاعات با پایگاه‌های مختلف درون و برون سازمانی به صورت خودکار فراهم گردد.

(۴) سازمان امور مالیاتی به بازنگری جرایم موجود و دستورالعمل‌های بخشودگی جرایم و همچنین ارائه پاداش‌ها، جوایز و مشوق‌های مالیاتی به مؤدیان در جهت افزایش رفتار تمکین مالیاتی بپردازد.

(۶) در جهت بهینه‌سازی ریسک مالیاتی مؤدیان، سازمان امور مالیاتی می‌تواند الزامات و شرایطی را برای بهره‌گیری آنان از راهبردها و تکنیک‌های موجود در نظر بگیرد. مواردی نظیر استفاده از اعضای جامعه مشاوران رسمی مالیاتی به عنوان مشاور مالیاتی و یا بهره‌گیری از خدمات مؤسسات حسابرسی با کیفیت بالاتر، با احتمال بیشتر در جهت کاهش ریسک مؤدی عمل می‌نماید.

(۷) با توجه به اهمیت و تأثیرگذاری مبادله با شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار در ریسک مالیاتی، لازم است از طریق هماهنگی وزارت صنعت، معدن و تجارت، اداره ثبت شرکت‌ها و سازمان امور مالیاتی و بهره‌گیری از فن‌آوری‌های نوین، در جهت شناسایی و حذف شرکت‌های فاقد اعتبار اقدام گردد. همچنین طراحی سامانه‌های سازمان به گونه‌ای باشد که امکان ثبت مبادله‌های مالی با چنین شرکت‌هایی وجود نداشته باشد.

در مجموع استفاده از شاخصه‌ها و مدل معرفی شده در این پژوهش، می‌تواند برای شناسایی مؤدیان از نظر ریسک حسابرسی مالیاتی، به کار گرفته شده و بر این اساس، میزان

و یا جابه‌جایی اقلام صورت‌های مالی بین مشتریان یا محصولات، برای مؤدی فراهم می‌شود. از طرف دیگر به‌کارگیری متخصصان حوزه‌های مالیاتی در شرکت، بر اساس تحلیل هزینه-منفعت، می‌تواند بیانگر قصد مؤدی در توجه به میزان مالیات شرکت می‌باشد که می‌تواند به صورت فرار مالیاتی و یا اجتناب مالیاتی، موجب انحراف در تشخیص مالیات حقه مؤدی گردد.

در سطح بعدی، عامل‌های "امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی"، "استفاده از اطلاعات حسابداری فروش" و "استفاده از فرصت‌های بالقوه نظیر بهره‌گیری از حسابرسی مالی توسط مؤدی یا معافیت‌های مالیاتی" قرار دارد که می‌توان گفت بر اساس ویژگی‌های مشتریان و محصولات و همچنین نیروهای انسانی مرتبط با حسابرسی مالیاتی، عامل‌های این سطح نیز برنامه‌ریزی می‌شوند. به عنوان مثال وجود تعداد زیاد مشتریان، امکان اعتبارسنجی داده‌ها با سامانه‌های اطلاعاتی را کاهش داده و بنابراین منجر به ریسک بیشتر مؤدی می‌گردد یا وجود نیروی انسانی متخصص مالیاتی، به مؤدی این امکان را می‌دهد که از فرصت‌های قانونی موجود در راستای منافع خود بهره‌برداری نماید و یا در تنظیم صورت‌های مالی و گزارش‌های مربوط به بخش حسابداری فروش، کاهش مالیات را هدف‌گذاری نمایند.

هدف‌گذاری برای تغییر گزارش‌های حسابداری و مالی، می‌تواند منجر به تغییر در "ویژگی‌های تأمین‌کنندگان" شود که از سطوح قبلی تأثیر می‌پذیرد. مهم‌ترین اقدام در این زمینه خرید از شرکت‌های صوری و فاقد اعتبار می‌باشد. "کنمان رویدادهای مالی" که منجر به مالیات متمم برای مؤدی در سال‌های آتی خواهد شد.

همچنین بر اساس مدل مشخص می‌گردد در سطح بعدی، مؤدی با بهره‌گیری از "تکنیک‌های مدیریت بهای تمام‌شده"، "تغییر در منابع و محل هزینه‌ها"، "اطلاعات حسابداری مالی" و "ارائه صورت‌های مالی دارای تفاوت معنادر با صنعت"، اقدام به کاهش مالیات تشخیصی خود کند که نشان‌دهنده ریسک بیشتر مؤدی هست.

در آخرین سطح، "کیفیت تعامل مؤدی و انجام تکالیف مالیاتی" و "نحوه پرداخت مالیات" نشانگرهایی از ریسک مؤدی هستند. این سطح، مربوط به مراحل اصلی نقش‌آفرینی سازمان امور مالیاتی در فرایند مالیات‌ستانی می‌باشد که مؤدی با استفاده از اقداماتی نظیر درخواست تمدید برای ارائه اسناد و مدارک، ارائه اظهارنامه‌های الحاقی ارزش افزوده، اعتراض جهت به تعویق انداختن قطعی شدن مالیات و یا به

- ریسک یا طبقه هر مؤدی از نظر ریسک مشخص گردد. پس از تعیین ریسک هر مؤدی، این امکان برای سازمان امور مالیاتی فراهم می‌شود تا استراتژی‌ها مؤثر و هدفمند در جهت ارتقای تمکین مالیاتی را تدوین و واکنش متناسب با سطح ریسک هر مؤدی مشخص شود. این کار باعث بهره‌وری در منابع سازمان مالیاتی و ارتقای تمکین مالیاتی و گسترش فرهنگ مالیاتی خواهد شد.
 - در پایان جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:
 - ۱) بررسی نقش شاخص‌های کلان اقتصادی نظیر نرخ تورم، شاخص اشتغال و یا سیاست‌های کلان اقتصادی و مالیاتی کشور بر میزان ریسک حسابرسی مالیاتی.
 - ۲) ارائه‌ی الگو یا مدلی برای سنجش ریسک حسابرسی مالیاتی یا طبقه‌بندی مؤدیان بر اساس ریسک.
 - ۳) بررسی چگونگی بهره‌گیری از کلان داده‌های اقتصادی و یا داده‌های سازمان‌های مختلف در جهت ارزیابی ریسک مؤدیان.
- منابع**
- آذر، عادل و بیات، کریم. (۱۳۸۷). طراحی مدل فرآیند محوری کسب و کار با رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM). *نشریه مدیریت فناوری اطلاعات*، ۱(۱)، ۳-۱۸.
 - برزگری خانقاه، جمال و فیض‌پور، محمدعلی. (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه. *مجله پژوهش حسابداری*، ۱، ۱۲۳-۱۴۲.
 - برزگری، محمد رضا و طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۲). شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات برسود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۸(۲)، ۳۱-۵۶.
 - پژوهان، جمشید. (۱۳۸۶). *اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها)*. تهران: نشر جنگل.
 - پورحیدری، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۴(۶۲)، ۶۱-۷۷.
 - تهرانی، رضا؛ عباسیان، عزت‌اله و آخوندی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی مدلی برای پیش‌بینی خوش‌حسابی مؤدیان بزرگ مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۸(۸۶)، ۱۱-۲۹.
 - حیدرپور، فرزانه و عرب مختاری، محمدعلی. (۱۳۹۳). تأثیر هموارسازی سود بر درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۱۰)، ۴۷-۵۴.
 - خدای‌پور، احمد و روستایی، شکوفه. (۱۳۹۳). بررسی ارتباط بین هموارسازی درآمد مشمول مالیات با اجتناب از مالیات و محتوای اطلاعاتی آن. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۱۰)، ۳۵-۴۶.
 - دستگیر، محسن؛ ایزدی‌نیا، ناصر؛ عسکری، علی و رضانی، سیدمهدی. (۱۳۹۴). ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۵(۷۳)، ۹-۴۴.
 - سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۹۶). *مروری بر عملکرد، اقدامات، برنامه‌ها و چالش‌های سازمان امور مالیاتی کشور*. تهران: معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل؛ دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.
 - سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۹۷). *الگویی برای مدیریت ریسک تمکین مالیاتی*. تهران: معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل؛ دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.
 - ظهوریان، ابوالفضل. (۱۳۸۹). انتخاب برای ممیزی مالیاتی بر مبنای ریسک. *پژوهشنامه مالیات*، ۸(۵۶)، ۱۷۷-۲۱۰.
 - عبدلی، قهرمان؛ ابریشمی، حمید و حسینی‌فرد، سیدمحمد. (۱۳۹۴). تحلیل نظری و تجربی حسابرسی مالیاتی مطلوب در مالیات بر درآمد جهت کاهش فرار مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۸(۷۶)، ۴۱-۶۷.
 - قربانی، ابوالفضل؛ لایقی، کامران و داوودی، فاطمه. (۱۳۹۶). شناسایی صورت حساب جعلی مؤدیان مالیاتی به کمک تکنیک‌های داده کاوی. *پژوهشنامه مالیات*، ۳۳(۸۱)، ۱۶۷-۱۹۳.
 - مشایخی، بیتا؛ مهرانی، ساسان؛ مهرانی، کاوه و کرمی، غلامرضا. (۱۳۸۴). نقش اقلام تعهدی اختیاری در مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۴۲، ۶۱-۷۴.
 - مهرانی، ساسان و سیدی، سید جلال. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه‌کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰، ۱۳-۳۳.
 - نیک‌اندیش، مسعود و مخملباف، احمد. (۱۳۹۶). واکاوی تحقیقات تجربی حوزه حسابرسی نظام مالیات بر ارزش افزوده. *ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری*، ۴۰.

- Ajili, H. & Khelif, H. (2020). Political Connections, Joint Audit and Tax Avoidance: Evidence from Islamic Banking Industry. *Journal of Financial Crime*, (27)1, 155-171. <<https://doi.org/10.1108/JFC-01-2019-0015>>
- Arlinghaus, B.P. (1998). Goal Setting and Performance Measures by Tax Professionals in Fortune 500 Companies. *The Tax Executive*, (6)50, 434-442.
- Bazart, C. & Pickhardt, M. (2009). Fighting Income Tax Evasion with Positive Rewards: Experimental Evidence. *LAMETA, University of Montpellier Working Papers*, 09-01. <<http://ideas.repec.org/p/lam/wpaper/09-01.html>>
- Beatty, A., Ke, B. & Petroni, K. (2002). Earnings Management to Avoid Earnings Declines Across Publicly and Privately Held Banks. *The Accounting Review*, 77, 547-570.
- Belay, M. (2017). Challenges of Tax Audit Administration in Addis Ababa: Evidence from Small Taxpayer Branches. *Department of Accounting and Finance School of Business Administration, Saint Mary University*.
- Besley, T. & Persson, T. (2014). Why Do Developing Countries Tax So Little. *Journal of Economic Perspectives, American Economic Association*, (4)28, 99-120.
- Biber, E. & Hamad, Ch. (2011). *Modern tax administration and managing compliance the workshop managing taxpayer compliance and taxpayer audit*. Tehran: INTA.
- Biber, E. (2010). Revenue Administration: Taxpayer Audit Development of Effective Plans, Technical Notes and Manuals. *IMF, Fiscal Affairs Department*.
- Cheng, C.H. & Lin, Y. (2002). Evaluating the Best Main Battle Tank Using Fuzzy Decision Theory with Linguistic Criteria Evaluation. *European Journal of Operational Research*, (142), 174-186.
- Creswell, J.W. & Plano Clark, V.L. (2007). *Designing and conducting mixed methods research*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Creswell, J.W. (2007). *Qualitative inquiry and research design, choosing among five approaches*, 2nd edition, California: Sage publication.
- Creswell, John W. and Miller, Dana L. (2000). Determining Validity in Qualitative Inquiry. *Theory into Practice*, (3)3, 124-130.
- Da Silva, Leon S'olon., Rigitano., Henrique de C., Carvalho., Rommel N., Souza. & Jo'ao Carlos F. (2016). Bayesian Networks on Income Tax Audit Selection - A Case Study of Brazilian Tax Administration. *Proceedings of the 13th UAI Bayesian Modeling Applications Workshop (BMAW 2016)*, 14-59.
- Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ). (2010). Addressing Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries. *Eschborn, the German Federal Ministry for Economic Cooperation and Development (BMZ)*.
- Ebrill, L.P., Keen, M. & Victoria, P. (2010). *The modern VAT*. Washington D.C: International Monetary Fund.
- Edmiston, K.D. & Bird, R.M. (2004). Taxing Consumption in Jamaica: The GCT and the SCT, International Tax Program, Institute for International Business, *Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto*.
- Guenther, D.A., Maydew, E.L. & Nutter, S.E. (1977). Financial Reporting, Tax Costs and Book-Tax Conformity. *Journal of Accounting and Economics*, (23), 225-248.
- Gupta, M. & Nagadevara, V. (2010). Audit Selection Strategy for Improving Tax compliance: Application of Data Mining Techniques.
- Hanway, K. & Vance, S. (2010). Accounting Method Changes and Elections to Increase Taxable Income. *In What's New in Tax, edited by L. KPMG*.
- Harberger, A.C. (1995). The ABCs of Corporation Tax Incidence: Insights into the Open-Economy Case. *In American Council for Capital Formation, Tax Policy and Economic Growth. Washington D.C, American Council for Capital Formation*, 51-73.

- Hemberg, E., Rosen, J., Warner, G., Wijesinghe, S., & O'Reilly, U.M. (2015). Tax Non-Compliance Detection Using Co-Evolution of Tax Evasion Risk and Audit Likelihood. In Proceedings of the 15th International Conference on Artificial Intelligence and Law (ICAIL '15). ACM, New York, NY, USA, 79-88.
- Kastlunger, B., Dressler, S.G., Kirchler, E., Mittone, L. & Voracek, M. (2010). Sex Differences in Tax Compliance: Differentiating Between Demographic Sex, Gender-Role Orientation, and Prenatal Masculinization (2D: 4D). *Journal of Economic Psychology*, (31), 4, 542- 552.
- Kvale, S. (1996). Inter Views: An introduction to qualitative research interviewing. *Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc.*
- Lev, B. & Nissim, D. (2004). Taxable Income, Future Earnings and Equity Values. *Accounting Review*, (4)79, 1039-1074.
- Loyland, K., Raaum, O., Torsvik, G. & Ovrum, A. (2019). Compliance Effects of Risk-Based Tax Audits. *Working Paper*, Oslo Fiscal Studies (OFS).
- Lushi, I. (2016). Effect of Integrity of the Officers on Reduce the Tax Evasion or Increase of the Revenue Survey in Kosovo. *European Journal of Sustainable Development*, (15)2, 51-56.
- Mansour, I. & Kalib, M. (2019). The Impact of Using Analytical Procedures on Reducing the Cost of Tax Audit; The Jordanian Income and Sales Tax Department. *International Business Research*, (112)2, 52-65.
- Mayberry, M.A., McGuire, S.T. & Omer, T.C. (2012). Smoothing Taxable Income, Tax Avoidance, and the Information Content of Taxable Income. *Working Paper*, Texas A&M University.
- McMillan, J.H. & Schumacher, S. (2001). *Research in education: A conceptual introduction*, 5th edition. New York: Adison Wesley Longman, Inc.
- Murphy, K.E. & Higgins, M. (2017). Concepts in federal taxation 2018, 25th Ed. *Cengage Learning*.
- Neuman, S., Omer, T. & Schmidt, A. (2013). Risk And Return: Does Tax Risk Reduce Firms' Effective Tax Rates?. *Working Paper, Ph.D. Thesis*, Texas A&M University and North Carolina State University.
- Niemirowski, P. & Alexander J.W. (2003). Taxation Agents and Taxpayer Compliance. *Journal of Australian Taxation, Department of Business Law and Taxation Monash University*, (6).
- OECD. (2004). compliance Risk Management: Audit case Selection Method, Information Notes. *October 2004, Tax Administration Compliance Sub-Group*.
- Palil, M.R. & Mustapha, A.F. (2011). Determinants of Tax Compliance in Asia: A case of Malaysia. *European Journal of Social Sciences*, (24)1.
- Plano Clark, V., Creswell, J., O'Neil Green, D., & Shope, R. (2008). *Mixing quantitative and qualitative approaches: An introduction to emergent mixed methods research*. In: S. HesseBiber & P. Leavy (Eds.) *Handbook of Emergent Methods*, New York: The Guilford Press.
- Roy, A.K. (2008). Risk Based Internal Audit-Need for Such Approach in Banking Sector for Implementation of Accountant. July-September.
- Salamon, L.M. & Siegfried, J.J. (1977). Economic Power and Political Influence: The Impact of Industry Structure on Public Policy. *American Political Science Review*, (71)3, 1026-1043.
- Scholes, M.S., Wolfson, M.A., Erickson, M., Maydew, E.L. & Shevlin, T. (2001). *Taxes and business strategy*, 2nd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Watts, R. (2003). Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications. *Accounting Horizons*, (3)17, 207-222.
- World Bank. (2011). *Risk-based tax audits; approaches and country experiences*. Edited by Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi and Jan Loeprick. Washington D.C: The World Bank.

- World Bank. (2011). Supporting the Development of More Effective Tax Systems. *Report to The G-20 Development-Working Group*
- World Bank. (2018). *Doing business 2017, IRAN*. Washington D.C: The World Bank.

بررسی تأثیر ابهام نقش بر رابطه بین سبک‌های مدیریت تعارض و فرسودگی شغلی

حسابداران بخش عمومی

*محمد وحدانی^۱، ابوذر زحمتکش^۲

۱. عضو هیات علمی دانشگاه بجنورد، بجنورد، ایران.

۲. عضو هیات علمی دانشگاه پیام نور مرکز گناباد، گناباد، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۴/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۲۴

Investigating the Effect of Role Ambiguity on the Relationship Between Conflict Management Styles and Job Exhaustion of Public Sector Accountants

*M. Vahdani¹, A. Zahmatkesh²

1. Faculty Member University of Bojnord, Bojnord, Iran.

2. Faculty Member of Payame Noor University, Gonabad, Iran

Received: 2019/7/15

Accepted: 2020/1/14

Abstract

The aim of this research is to investigate the effect of the conflict management style (cooperation, dominance and avoidance) and the stress factor of the role ambiguity on exhaustion of public accountants (at the expert level). The study population consisted of all public sector accounting (at the expert level) Including governmental agencies, municipalities and organizations subset of the judiciary, such as Document Registration Office, etc. in the whole country.. The required data through questionnaires electronically collected and 390 of the Public Sector Accounting as statistical samples have to be answered. The Smart PLS 3 software has been use used to analyze the data. The results show that the stress factor of ambiguity has a positive and significant effect on the exhaustion of public accountants. The collaborative style has a negative and significant relationship with job exhaustion and, despite the mediating role, the role of the ambiguity role continues to be negative and sympathetic. Avoidance management style has a positive and significant relationship with job exhaustion of public sector accountants, while role ambiguity had a positive and meaningful effect on the relationship. But the avoidance style through ambiguity does not play a long-term impact on the job exhaustion of public accountants.

چکیده

هدف پژوهش پیش‌رو بررسی تأثیر سبک مدیریت تعارض (همکاری، چیرگی و اجتناب) و عامل استرس‌زا ابهام نقش بر فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابداران بخش عمومی (در سطح کارشناس) اعم از دستگاه‌های دولتی، شهرداری‌ها و سازمان‌های زیر مجموعه قوه قضائیه مانند اداره ثبت اسناد و غیره در کل کشور می‌باشد. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسش‌نامه، به‌صورت الکترونیکی جمع‌آوری شده و ۳۹۰ نفر از حسابداران بخش عمومی به عنوان نمونه‌های آماری به آن پاسخ داده‌اند. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار Smart PLS نسخه ۳ استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد عامل استرس ابهام نقش، تأثیر مثبت و معناداری بر فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی دارد. رابطه منفی و معنادار سبک مدیریت تعارض همکاری با فرسودگی شغلی، با وجود نقش میانجی ابهام نقش همچنان منفی و معنادار خواهد بود. سبک مدیریت اجتناب رابطه مثبت و معناداری با فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی دارد در حالی که ابهام نقش نیز بر رابطه مذکور تأثیر مثبت و معنادار داشته است. اما سبک اجتناب از طریق ابهام نقش تأثیر معناداری بر فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی ندارد.

Keywords: Exhaustion, Conflict Management, Role stressors, Ambiguity Role, Public Accountant.

واژه‌های کلیدی: فرسودگی شغلی، مدیریت تعارض، ابهام نقش، حسابداران بخش عمومی.

JEL Classification: H10, J28, M14

طبقه‌بندی موضوعی: H10, J28, M14

مقدمه

هر سازمانی برای پیشرفت نیاز به برخورداری از نیروی سالم و کارآمد دارد. عوامل مختلفی در ایجاد سلامت جسم و روان کارکنان و همچنین میزان کارایی و اثربخشی آن‌ها مؤثر است. یکی از مهمترین مباحث مطرح شده در این خصوص، فرسودگی شغلی کارکنان می‌باشد. علی‌رغم تفاوت‌ها در تعریف فرسودگی شغلی، بر آثار آن در زندگی فردی و شغلی اتفاق نظر وجود دارد (ماری و همکاران^۱، ۲۰۱۹)

بر اساس نظریه حفظ منابع علاوه بر اینکه افراد انگیزه کافی برای محافظت از منابع فعلی خود دارند، تلاش می‌کنند که منابع جدیدی نیز بدست آورند (هابفول^۲، ۱۹۸۹).

طیف گسترده‌ای از منابع برای افراد وجود دارد، اما در محیط‌های کاری، حمایت اجتماعی، حمایت مدیریت از کارکنان و درک کارفرما به عنوان یک منبع برای کارکنان مطرح است. حمایت مدیریت از افراد به طور مستقیم می‌تواند تأثیر عوامل استرس‌زا بر فرسودگی شغلی را کاهش دهد (لی و آشفورث، ۱۹۹۶). لذا سبک مدیریت تعارض می‌تواند منجر به کاهش اثرات عوامل استرس‌زا گردد.

فرسودگی شغلی و یکی از ابعاد اصلی آن، خستگی عاطفی، در سطوح بالایی برای حسابداران بخش عمومی وجود داشته و اندازه‌گیری شده است (چانگ و مونرو^۳، ۲۰۱۵)، چنین مسائلی می‌تواند برای سازمان‌ها بسیار پر هزینه بوده و تبعات مالی زیادی به همراه داشته باشد (کنکار^۴، ۲۰۰۷).

علاوه بر این، مدیران حداقل ۲۰ درصد از زمان خود را بابت حل تعارضات پیش آمده صرف می‌کنند (تیجسولد^۵، ۱۹۹۸). یکی دیگر از پیامدهای فرسودگی شغلی، بطور خاص در حسابداران بخش عمومی، بازدهی کاری ایشان است. لذا انجام تحقیقات پیرامون این مسئله و با هدف کاهش فرسودگی، تلاشی بسیار مهم و ارزشمند است.

مسئله و همکاران^۶ (۲۰۰۱)، معتقدند که تحقیقات صورت گرفته در این زمینه هنوز کامل نیست و این موضوع می‌تواند تا زمانی ادامه داشت باشد که به طور کامل درک کنیم "در چه مشاغلی فرسودگی وجود دارد؟ چه چیزی باعث آن می‌شود؟ و در این خصوص چه باید کرد؟". بنابراین مطالعات اینچنینی می‌تواند در بررسی بیشتر عوامل مؤثر بر فرسودگی شغلی و نقش عوامل استرس‌زا در میان حسابداران

مؤثر بوده تا شاید بتوان درک بهتری در سازمان‌ها و نهادهای عمومی برای کاهش فرسودگی برای حسابداران ایجاد نمود. یکی از عوامل استرس‌زا شغلی، ابهام نقش می‌باشد، ابهام نقش زمانی بروز می‌یابد که افراد انتظارات واضح و روشنی، از نقش و مسئولیت‌ها و عملکردهای خود نداشته و احتمالاً درباره ضرورت‌های نقش خود نیز در ابهام باشند. به عبارت کلی در این شرایط کارکنان اطلاعات کافی راجع به نقش‌ها و مسئولیت‌ها و الزامات مربوطه ندارند (خان و همکاران^۸، ۱۹۶۴).

فوگارتی و همکاران^۹ (۲۰۰۰)، بر این باورند که فرسودگی شغلی برای حسابداران بخش عمومی، تحت تأثیر عامل استرس‌زا ابهام نقش خواهد بود و رضایت شغلی، عملکرد شغلی ایشان را متاثر می‌سازد.

جونز و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۰)، نیز تأیید نمودند که فرسودگی شغلی در میان حسابداران بخش عمومی از این عامل تأثیر می‌پذیرد. این موضوع در مطالعات دیگری از جمله سوینی و سامرز^{۱۱} (۲۰۰۲) و چانگ و مونرو (۲۰۱۵) مورد توجه قرار گرفته است.

بطور کلی محیط فعالیت حسابداران بخش عمومی متاثر از قوانین، مصوبات و بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آرا قضایی و غیره می‌باشد، بدنبال تغییرات ضوابط مذکور، عامل ابهام نقش ظهور و بروز بیشتری خواهد داشت. این موضوع در شرایط فعلی اقتصادی و چالش‌های مالی که ضوابط و کنترل‌های روزآمدی را می‌طلبد، نمود بیشتری خواهد داشت. لذا بررسی اثرات ابهام نقش بر فرسودگی شغلی اهمیت دوچندان می‌یابد. از طرفی علی‌رغم تحقیقات فوق‌الذکر، موارد معدودی به بررسی نقش میانجی عوامل استرس‌زا بر رابطه بین فرسودگی شغلی و سبک‌های مدیریت تعارض پرداخته است و بررسی ابهام نقش بر رابطه بین فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی و سبک‌های مدیریت تعارض، در ایران تا کنون مورد توجه واقع نشده است. لذا تحقیق پیش‌رو به بررسی سبک مدیریت تعارض در فرسودگی شغلی حسابداران، به طور غیرمستقیم از طریق ابهام نقش می‌پردازد.

با توجه به استرس بالا در محیط‌های کاری حسابداران بخش عمومی و مشکلات ناشی از آن به نظر می‌رسد سبک‌های مدیریت تعارض می‌تواند منجر به تشدید ابهام نقش و فرسودگی شغلی گردد (چانگ و مونرو، ۲۰۱۵؛ فوگارتی و همکاران، ۲۰۰۰؛ سوینی و سامرز، ۲۰۰۲).

1. Mary et al
2. Hobfoll
3. Lee & Ashforth
4. Chong and Monroe
5. Cynkar
6. Tjosvold
7. Maslach et al

8. Kahn et al
9. Fogarty et al
10. Jones et al
11. Sweeney & Summers

مبانی نظری پژوهش

فرسودگی شغلی

نخستین بار فروید (۱۹۷۴)، به واژه فرسودگی شغلی اشاره نمود و پس از آن پینس و مسلج (۱۹۷۸)، فرسودگی را به عنوان عارضه‌ای ناشی از خستگی جسمی و روانی با درجات مختلف مطرح نمودند (گالاناکس و همکاران، ۲۰۰۹).

فرسودگی شغلی اصطلاحی است که برای توصیف تغییرات منفی در نگرش، خلق و خو و رفتار افراد در مواجهه با استرس‌های کاری بکار برده می‌شود. فاربر و هیفتس (۱۹۸۳)، فرسودگی شغلی را حالتی از خستگی جسمی، عاطفی و روحی معرفی نموده و آن را ناشی از ارتباط مستقیم و بلندمدت با دیگران می‌دانند. از علائم فرسودگی می‌توان به خستگی هیجانی اشاره نمود، جایی که افراد در واکنش به استرس، احساس تحت فشار قرارگرفتن داشته و درنهایت منجر به تخلیه منابع احساسی و هیجانی در ایشان می‌شود. کاهش احساس کفایت و لیاقت در انجام وظایف و وجود ارزیابی منفی از خویشتن از دیگر علائم فرسودگی شغلی است. به عبارتی فرسودگی شغلی پدیده‌ای است عمومی و فراگیر که از کنش متقابل و یگانه شخصیت افراد با محیط کار ناشی می‌شود و نتیجه آن از دست دادن انگیزه و اشتیاق، انرژی و کاهش عملکرد مطلوب در زندگی فرد است (فاربر و هیتر، ۱۹۸۳).

مسلش (۲۰۰۷)، فرسودگی شغلی را دربرگیرنده سه مؤلفه خستگی عاطفی، مسخ شخصیت و عدم کفایت فردی می‌داند. خستگی عاطفی، احساس خود کم بینی و احساس عدم موفقیت در کار است. ابعاد بیرونی آن شامل نگرش منفی نسبت به شغل، زندگی و رفتارهای کناره‌جویانه از کار می‌باشد. مسخ شخصیت تلاشی برای ایجاد فاصله میان فرد شاغل و کارفرمای او است و ناشی از نادیده پنداشتن ویژگی‌ها، توانایی‌ها و خدمات فرد شاغل است.

ابهام نقش و فرسودگی شغلی

استرس نوعی نیاز جسمی یا ذهنی فرد است که باعث واکنش‌های خاصی در وی شده و امکان مقابله یا فرار از خطر را مهیا می‌سازد.

استرس بیش از حد باعث آسیب‌های فراوان به شخص و سازمان متبوعه خواهد شد (احمدی، ۱۳۸۵). استرس نقش‌ها در واقع واکنش‌های مضر فیزیکی و روانی کارکنان است که در صورت عدم تناسب نیازها و الزامات شغلی با ظرفیت‌ها و منابع بروز می‌یابد (خلیفه سلطانی و براری، ۱۳۹۴).

فوغارتی و همکاران (۲۰۰۰)، استرس نقش‌های مؤثر بر

فرسودگی حسابداران را شامل تعارض نقش، ابهام نقش و اضافه بار نقش برشمردند و معتقدند که همه آنها با فرسودگی شغلی، با درجه‌های مختلفی، مرتبط هستند (آلارکون، ۲۰۱۱). عامل استرس ابهام نقش در واقع ناشی از اطلاعات اندک در مورد انتظارات از فرد می‌باشد و افراد همواره با این پرسش روبه‌رو هستند که چگونه می‌توان انتظارات یا عملکرد مطلوب را برآورده سازند (خان و همکاران، ۱۹۶۴).

ابهام نقش می‌تواند موجب عدم امنیت و بی‌اعتمادی در بین کارکنان گردد، بخصوص در شرایطی که مدیر آنها در انجام وظایف برنامه‌ریزی و خط‌مشی‌گذاری فاقد دانش و تخصص کافی بوده و به عنوان کنترل کننده، میانجی، مشاور، دوست، سپر بلا نتواند به درستی ایفای نقش نماید (خلیفه سلطان و براری، ۱۳۹۴).

حسابداران بخش عمومی از نظر نوع فعالیت‌ها و وظایف محوله همواره در معرض تغییر قرار دارند. از آنجا که شرایط حاکم بر محیط فعالیت ایشان عموماً تحت تأثیر قوانین و کنترل‌های بودجه‌ای می‌باشد لذا می‌بایست همواره خود را با تغییر در قوانین و دستورالعمل‌ها بروز نمایند. در شرایط اقتصادی کنونی که چالش‌های مالی بیشتری پیش روی دولت است تغییرات در رویه‌ها و دستورالعمل‌های مالی بیش از گذشته به چشم می‌خورد. طبیعتاً فعالیت در محیط قانونی و با حضور ناظران همواره ایشان را در معرض عوامل استرس‌زا قرار خواهد داد. تغییرات ناشی از آراء قضایی و مصوبات قانونی جدید می‌تواند زمینه بروز ابهام نقش را فراهم سازد که خود پیشایندهی بر فرسودگی شغلی می‌باشد. یافته‌های تجربی نیز مؤید ارتباط ابهام نقش و فرسودگی شغلی می‌باشد.

در بررسی صورت گرفته توسط لی و اشفرث (۱۹۹۶)، نشان داده شد که ابهام نقش با ابعاد فرسودگی شغلی رابطه مثبت دارند. سوینی و سامرز (۲۰۰۲)، نیز معتقدند این عامل استرس‌زا با فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی ارتباط دارد. جونز و همکاران (۲۰۱۰)، نیز دریافته‌اند که ارتباط مثبتی بین ابهام نقش و اضافه بار نقش با فرسودگی شغلی حسابداران وجود دارد. همچنین چانگ و مونرو (۲۰۱۵)، ارتباط مثبت فرسودگی شغلی با ابهام نقش و تعارض نقش را اثبات نمودند.

سبک‌های مدیریت تعارض

مدیریت تعارض شیوه‌ای است که تعارض‌های سازمانی را در خدمت اهداف سازمان قرار می‌دهد و از جنبه غیرکارکردی آن کاسته و به جنبه‌های کارکردی آن می‌افزاید. به عبارتی مدیریت تعارض چگونگی شناسایی و اداره تعارض با شیوه‌ای معقول، کارآمد و عادلانه است (کلمانا و توماس، ۱۹۷۷).

اما تعارض زمانی رخ می دهد که دو یا چند نفر نیازها، خواسته‌ها، اهداف و ارزش‌های متفاوتی را دنبال کرده و در مقابل یکدیگر قرار می‌گیرند (تومی، ۲۰۰۲).

سازمان USDA (۲۰۰۲)، به طور کلی پنج سبک برای مدیریت تعارض را معرفی نموده است: سبک رقابت، سبک چیرگی، سبک همکاری، سبک اجتناب و سبک مصالحه. با وجود سبک‌های مختلف مدیریت تعارض، اغلب صاحب‌نظران بر سه سبک همکاری، چیرگی و اجتناب تأکید دارند. بر اساس سبک چیرگی، فرد منافع خود را در روی طرف مقابل می‌بیند و روشی غیرمشارکتی و قدرت‌مدار است. در این شرایط افراد برای پیروز شدن و برتری جویی تلاش خواهند کرد. مدیران مطابق این سبک نظرات خود را به زیر دستان تحمیل نموده و از این روش برای اعمال دستورات و خواسته‌های خود استفاده می‌نمایند (گلفند، ۲۰۱۲). اما سبک همکاری مبتنی بر کار مشترک با هدف پاسخ به نیازها و نگرانی‌های هر دو طرف می‌باشد لذا هر دو طرف برای دستیابی به منافع خود در کنار هم و با همکاری یکدیگر محکم ایستاده‌اند. این سبک مشارکت‌جویانه بوده و حس همکاری، مالکیت و تعهد را در کارکنان تقویت می‌کند. در مقابل سبک همکاری، سبک اجتناب قرار دارد که بر اساس آن، فرد نه علایق و اهداف خود و نه علایق و اهداف دیگران را پیگیری می‌کند و عمدتاً از موقعیت تعارض طفره رفته و یا آنرا به تعویق می‌اندازد. از آنجا که حسابداران بخش عمومی به طور متوالی در معرض نظارت و کنترل مدیران و ناظران قانونی قرار دارند، لذا سبک‌های مدیریت تعارض بر محیط کاری و بازدهی آنها بسیار مؤثر است (مری و همکاران، ۲۰۱۹).

تأثیر سبک‌های مدیریت تعارض بر ابهام نقش

فرسودگی شغلی را می‌توان در قالب نظریه حفظ منابع تبیین نمود. این الگو به عنوان یک نظریه راهنما جهت تبیین پیشایندها و پیامدهای فرسودگی شغلی قابل استفاده است. بر اساس این نظریه افراد تلاش می‌کنند تا منابعی را که برایشان ارزشمندند، به دست آورده و یا حفظ کنند. منابع می‌تواند مواردی چون اشیاء، ویژگی‌های شخصی، شرایط و یا انرژی‌هایی که برای افراد ارزشمندند، تعریف شود. مطابق این نظریه، فشار روانی از سه طریق صورت می‌گیرد: الف) تهدید منابع فعلی؛ ب) فقدان منابع؛ و ج) بازگشت ناکافی منابع سرمایه‌گذاری شده. نمونه‌های آن عبارتند از: فقدان شغل، ترس از تصاحب شغل توسط دیگران و عدم ترفیع کارکنان بخاطر ارتقای سطح تحصیلات. منابع به فرد کمک می‌کند تا

با فشار روانی سازگار شده و بروز فرسودگی شغلی را کاهش دهد. مطابق این نظریه، چنانچه فرد منابع ارزشمند خود را در معرض تهدید ببیند احتمال فرسودگی شغلی افزایش خواهد یافت. لذا کارکنان رویکردی را اتخاذ می‌کنند که منابع باقیمانده خویش را محافظت نموده و همچنین خودشان را از موقعیتی که موجب فرسودگی است، دور نمایند. همچنین با اعمال استراتژی‌های بهتر، برای سرمایه‌گذاری منابع تلاش خواهند نمود. به عنوان مثال در شرایط فشار روانی راهکار صرف تلاش و وقت کمتر را در دستورکار قرار می‌دهند (هابفول، ۱۹۸۹).

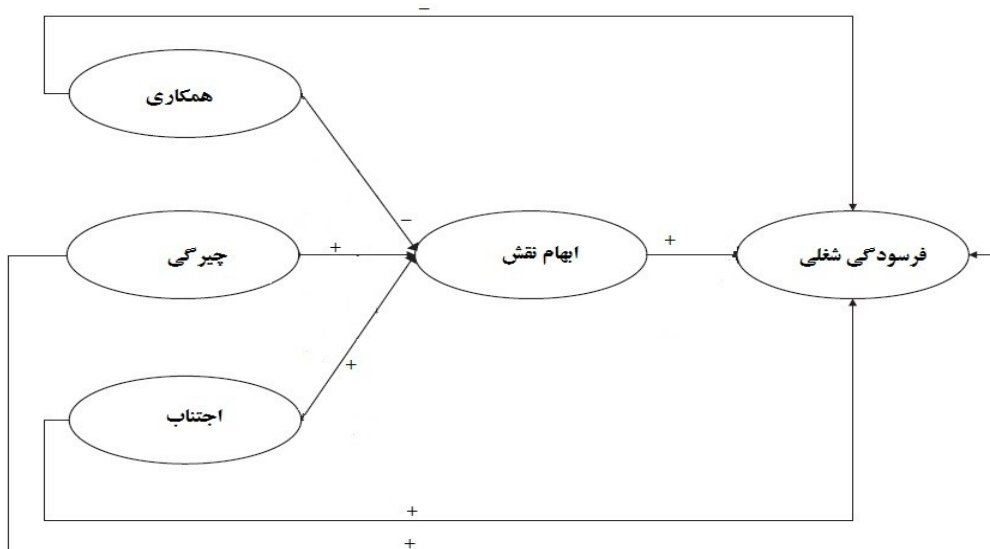
ماری و همکاران (۲۰۱۹)، معتقدند سبک‌های مدیریت تعارض به عنوان یک منبع (حمایت/عدم حمایت) برای حسابداران بخش عمومی مطرح بوده و استدلال می‌نمایند که مسئولیت اصلی ناظران این است که منابع را به گونه‌ای تخصیص دهند که کارکنان بتوانند با موفقیت وظایف خود را انجام دهند. ایشان معتقدند ادراک کارکنان از سبک‌های مدیریت تعارض به عنوان یک منبع با عوامل استرس‌زا نقش (ابهام نقش) مواجه بوده و در نهایت فرسودگی شغلی بطور مستقیم و غیرمستقیم با سبک‌های مدیریت تعارض و از طریق عوامل استرس‌زا نقش رابطه دارد. لذا مدل مفهومی پژوهش پیش‌رو در شکل ۱ نشان داده شده است.

سبک همکاری مدیریت تعارض به عنوان یک منبع حمایتی (یا یک منبع بالقوه) برای کارکنان در نظر گرفته می‌شود. این سبک با ویژگی‌هایی چون اعتماد، گفتگوی باز و احترام متقابل همراه بوده و از نظر کارکنان مطلوب‌تر می‌باشد (گلفند، ۲۰۱۲).

سبک همکاری، منابع شناختی و عاطفی را برای کارکنان فراهم نموده تا ایشان توانمندی لازم را برای مواجهه با عوامل استرس‌زا داشته باشند. لذا بر اساس نظریه حفظ منابع، چنین خدماتی به عنوان یک منبع شناخته خواهد شد و انتظار می‌رود سبک همکاری منجر به کاهش ابهام نقش گردد. از این‌رو کارکنان بدون ترس از مجازات، قادرند با ناظر خود ارتباط برقرار کنند و این فرصت مهیا خواهد شد تا سؤال‌های خود را مطرح نموده و نگرانی‌ها و ابهامات مد نظر را برطرف سازند (مری و همکاران، ۲۰۱۹).

لذا بر اساس استدلال مطرح شده و مطابق شکل ۱ انتظار می‌رود سبک همکاری منجر به کاهش ابهام نقش شده و همچنین رابطه منفی با فرسودگی شغلی داشته باشد.

اما در خصوص دو سبک دیگر مورد بررسی، شرایط به گونه‌ای دیگر است. چنانچه سبک مدیریت چیرگی یا اجتناب مورد استفاده قرار بگیرد، منابعی را از کارکنان را سلب خواهد



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق

سبک است. چنانچه مدیریت این سبک را به کار برد، طبعاً از منازعات دوری کرده و بدنبال آن، کارکنان نیز از همین رویه تبعیت کرده و از حل مسئله کناره‌گیری می‌نمایند که در بلندمدت شرایط را بدتر خواهد نمود. ابهام نقش در پی به کارگیری سبک اجتناب افزایش خواهد داشت، چرا که هر گونه ارتباط یا درخواست کمک بی‌پاسخ خواهد ماند و لذا توقعی غیرضرور و نامشخص تلقی می‌شود که احتمالاً اختلافات را نیز دامن خواهد زد (گلفند، ۲۰۱۲).

بنابر این مطابق استدلال‌های فوق و مطابق مدل مفهومی ارائه شده در شکل ۱، سبک مدیریت تعارض و اجتناب به طور غیرمستقیم نیز بر فرسودگی شغلی و از طریق عوامل استرس‌زا اثرگذار است. همان‌طور که مطرح شد سبک‌های مدیریت تعارض مورد بحث بر اساس نظریه حفظ منابع، به عنوان منبعی قابل دستیابی یا از دست رفتنی تلقی خواهند شد. بنابراین انتظار می‌رود این سبک‌ها از طریق عامل ابهام نقش، فرسودگی شغلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی پژوهش

تویتوف و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۷)، در تحقیقی با عنوان "تقابل بین خستگی عاطفی، اختلالات روانی، عملکرد و مراقبت‌های بهداشتی کارگران" به بررسی فرسودگی شغلی پرداخته است. آنها ۲۹۰۲ نفر از جامعه کارگری هلند را با استفاده از پرسش‌نامه استاندارد مسلش مورد واکاوی قرار داده‌اند. ایشان دریافتند که فرسودگی خفیف و شدید به ترتیب به میزان ۱۴٫۹ درصد و ۲٫۳ درصد برای جامعه هدف اتفاق افتاده و فرسودگی

نمود (هابفول، ۱۹۸۹).

مطابق نظریه حفظ منابع می‌توان چنین استدلال کرد که فقدان حمایت مدیریت، به عنوان یک منبع، برای کارکنان بسیار مهم بوده و سعی در حفظ آن دارند، در صورت احساس خطر پیرامون حمایت مدیریت، کارکنان مجبور به سرمایه‌گذاری در دیگر منابع و با هدف جبران زیان‌های وارده یا کاهش ریسک از دست دادن منابع بیشتر می‌شوند (همان، ۲۰۰۱).

مطابق استدلال فوگارتی و همکاران (۲۰۰۰)، این دو سبک از مدیریت تعارض می‌تواند به‌طور مستقیم عامل ابهام نقش در مدل فرسودگی حسابداران تأثیرگذار بوده و همچنین به‌طور غیرمستقیم بر فرسودگی شغلی اثر خواهد گذاشت.

سبک مدیریت چیرگی در اغلب اوقات سبب رواج مخالفت‌ها و مقاومت عمومی می‌شود و رفتارهای ناسازگار شامل جر و بحث‌های تند، فریاد کشیدن و نعره زدن را در بر می‌گیرد (گلفند، ۲۰۱۱).

در این سبک، مدیران سعی در تحمیل نظرات خود به کارکنان دارند. لذا انتظار می‌رود این سبک منجر به افزایش عوامل استرس‌زا نقش از جمله ابهام نقش گردد. در شرایطی که کارکنان بنا به اجبار وظایفی را انجام دهند، اطلاعات کمتر در خصوص نقش و وظایف محوله خواهند داشت که منجر به بروز ابهام نقش می‌گردد (مری و همکاران، ۲۰۱۹).

بر اساس سبک اجتناب، افراد نسبت به تعارض‌های پیش‌آمده بی‌تفاوت خواهند بود و تلاشی برای حل تعارض نخواهند کرد. به‌طور کلی اجتناب از گفتگوی باز و صادقانه در مورد منازعات یا مسائل مربوط به کار، از ویژگی‌های این

اضافه‌بارنقش و ابهام نقش بر رضایت شغلی و تمایل به ترک خدمت و عملکرد حسابداران رسمی امریکا پرداختند. آنها دریافتند که اضافه‌بار نقش، تضاد نقش و ابهام نقش موجب افزایش تمایل به ترک خدمت حسابداران رسمی شده و کاهش رضایت شغلی و عملکرد ایشان را به دنبال دارد.

پیشینه داخلی پژوهش

طالبی و خلیل‌زاده (۱۳۹۶)، به تبیین سبک مدیریت تعارض مدیران مدارس بر اساس فرسودگی شغلی و استرس شغلی آنان پرداختند. ایشان استرس شغلی مدیران مبنایی برای پیش‌بینی سبک‌های مدیریت تعارض شامل همکاری، اجتناب، سازش و مصالحه برشمردند. اما براساس تحقیق خود دریافتند که بر استرس شغلی مدیران، نمی‌توان سبک مدیریت تعارض رقابت و اجتناب را پیش‌بینی نمود اما سبک‌های همکاری، سازش و مصالحه با فرسودگی شغلی رابطه معنی‌داری را نشان دادند.

خواجه‌وی و برزگر (۱۳۹۵)، به بررسی الگوی علی ابهام و تعارض نقش، تنش شغلی، فرسودگی شغلی و تمایل به جابه‌جایی در حسابداران، حساب‌برسان و استادان دانشگاه پرداخته و در نتیجه تحقیق خود دریافتند که ابهام نقش بر دو مؤلفه فرسودگی شغلی شامل مسخ شخصیت و خستگی عاطفی، اثر منفی و معناداری دارد و کاهش موفقیت فردی را به دنبال خواهد داشت. مؤلفه تعارض نقش بر خستگی عاطفی اثر مثبت و معنادار داشته ولی ابهام نقش در رابطه غیرمستقیم با تمایل به جابه‌جایی منفی بوده است. مؤلفه تعارض نقش نیز بر تمایل به جابه‌جایی حسابداران، حساب‌برسان و استادان دانشگاه تأثیر مثبت و معناداری داشته است.

خلیفه سلطان و براری (۱۳۹۴)، به بررسی اثر حمایت سرپرست و حمایت همکار در حرفه حساب‌برسی بر تضاد نقش و ابهام نقش که از اجزای استرس نقش می‌باشند، پرداخته‌اند. آنها دریافتند که حمایت سرپرست بر تضاد نقش تأثیر منفی خواهد گذاشت به‌علاوه تأثیر منفی حمایت همکار بر تضاد نقش حساب‌برس مورد تأیید ایشان قرار گرفت. ابهام نقش، تأثیر منفی بر رضایت شغلی و تأثیر مثبت بر تمایل به ترک خدمت حساب‌برس داشته و تضاد نقش تأثیر منفی بر رضایت شغلی حساب‌برسان به دنبال دارد.

مرویان حسینی و لاری دشت بیاض (۱۳۹۴)، به بررسی فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حساب‌برسان پرداختند. ایشان دریافتند که رابطه مثبت و معنادار بین استرس شغلی و فرسودگی شغلی و رابطه منفی و معنادار بین فرسودگی شغلی و عملکرد شغلی حساب‌برسان برقرار است.

شغلی با خطر از دست دادن شغل و اختلال در عملکرد روانی همراه خواهد بود. برای فایق آمدن به این مشکل مراقبت‌های بالینی را توصیه نموده‌اند.

پینگ و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۶)، به بررسی چگونگی تأثیر خودارزیابی بر فرسودگی شغلی را با متغیرهای میانجی تعهد سازمانی و رضایت شغلی پرداختند. آنها دریافتند که خود رضایت شغلی، ارزیابی هسته‌ای و تعهد سازمانی با فرسودگی شغلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین خود ارزیابی هسته‌ای می‌تواند با متغیرهای میانجی رضایت شغلی و تعهد سازمانی بر فرسودگی شغلی به طور معناداری اثرگذار باشد. شوفیاتل و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۶)، در بخشی از پژوهش خود به بررسی تأثیر تضاد نقش و ابهام نقش بر تمایل به ترک خدمت حساب‌برسان پرداختند. ایشان دریافتند که تأثیر ابهام نقش بر تمایل به ترک خدمت حساب‌برسان معنادار نمی‌باشد در حالیکه تضاد نقش بر تمایل به ترک خدمت آنها تأثیر مثبت دارد.

بلیاسا و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۵)، به بررسی رابطه بین تضاد نقش، استقلال و رضایت شغلی کارکنان بانک‌ها پرداختند. نتایج تحقیق ایشان نشان می‌دهد که تضاد نقش رابطه منفی با رضایت شغلی در بانک‌ها داشته و در عین حال استقلال، نقش تعدیل‌کننده این رابطه را داراست.

ژوئو و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۴)، به بررسی رابطه بین ابهام نقش، تعارض نقش و اضافه‌بار نقش با استرس شغلی در بین کارکنان دولتی در کشور چین پرداختند. آنان دریافتند که ابهام نقش، تعارض نقش و اضافه‌بار نقش با استرس شغلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

یوتامیب و نهارتیو^{۱۷} (۲۰۱۳)، به بررسی رابطه تضاد نقش، ابهام نقش و اضافه‌بار نقش با فرسودگی شغلی حساب‌برسان پرداختند. تضاد نقش به موضوع عدم تطابق وظایف و انتظارات با یکدیگر، ابهام نقش به عدم وجود اطلاعات در خصوص وظایف، چگونگی انجام آن و تحقق انتظارات و اضافه‌بار نقش نیز به موضوع عدم تناسب و بیش از اندازه بودن وظایف و الزامات نقش نسبت به زمان مقرر مربوط است. ایشان دریافتند که اضافه‌بار نقش و تضاد نقش با فرسودگی شغلی رابطه مثبت داشته ولی برای ابهام نقش رابطه معناداری را یافت نکردند.

اورلی و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۱)، به بررسی تأثیر تضاد نقش،

13. Peng et al
14. Shofiatul et al
15. Beliasa et al
16. Zhou et al
17. Utamib & Nahartyo
18. Everly et al

مشترک می‌باشد. مطابق این سبک، افراد در فضای همکاری و همیاری، درخواست‌ها و نیازهای سایر همکاران را مد نظر قرار داده و به یکدیگر در انجام امور کمک رسانی می‌نمایند. لذا انتظار می‌رود به‌کارگیری سبک همکاری منجر به کاهش ابهام نقش گردد. بنابراین در فرضیه دوم چنین عنوان گردید که:

فرضیه ۲. سبک همکاری مدیریت تعارض با ابهام نقش رابطه منفی و معنی‌داری دارد.

در شرایطی که مدیران نظرات خود را به‌صورت دستوری به حسابداران تحمیل کنند، ایشان بنا به اجبار وظایفی را انجام خواهند داد، در حالی که اطلاعات اندکی در خصوص نقش و وظایف محوله دارند، که خود منجر به بروز ابهام‌نقش می‌گردد. بنابراین سبک مدیریت چیرگی منجر به عامل استرس ابهام نقش خواهد شد که در فرضیه سوم نیز چنین آمده است:

فرضیه ۳. سبک چیرگی مدیریت تعارض با ابهام نقش رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.

چنانچه مدیران به تعارض‌ها و مشکلات کارکنان اهمیت ندهند و تلاشی برای حل آن ننمایند، هرگونه ارتباط یا درخواست کمک از سوی حسابداران بی‌پاسخ خواهد ماند و انتظار می‌رود که ابهام نقش در پی به‌کارگیری این سبک افزایش یابد. لذا در فرضیه چهارم چنین انگاشته شد که:

فرضیه ۴. سبک اجتناب مدیریت تعارض با ابهام نقش رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.

مطابق نظریه حفظ منابع، سبک همکاری به عنوان یک منبع ارزشمند برای حسابداران بخش عمومی تلقی خواهد شد. این منبع چنان ارزشمند است که انتظار می‌رود در صورت بروز عامل ابهام‌نقش نیز در کاهش فرسودگی شغلی مؤثر باشد. لذا در فرضیه ۵ چنین مطرح شد که:

فرضیه ۵. سبک همکاری مدیریت تعارض از طریق ابهام‌نقش با فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی رابطه منفی و معنی‌داری دارد.

پیرو به‌کارگیری سبک مدیریت چیرگی، عدم حمایت مدیریت توسط کارکنان ادراک خواهد شد. در حالی که حمایت مدیریت خود به عنوان منبعی ارزشمند تلقی می‌شود، فقدان آن منجر به بروز فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی خواهد شد. با وجود عامل فرسودگی دیگری همچون ابهام نقش، انتظار می‌رود فرسودگی شغلی افزایش یابد. همچنین سبک چیرگی خود به‌طور مستقیم بر عامل ابهام‌نقش در مدل فرسودگی حسابداران تأثیرگذار بوده لذا می‌توان انتظار داشت:

مضافاً اینکه رابطه منفی استرس شغلی با عملکرد شغلی از طریق فرسودگی شغلی از دیگر یافته‌های ایشان بود.

جهانیان و شایسته (۱۳۹۲)، در تحقیقی به بررسی رابطه بین سبک‌های مدیریت تعارض و خلاقیت مدیران مدارس متوسطه پرداخته و در نتیجه تحقیق خود نشان دادند که بین سبک تشریک مساعی، سبک مصالحه و سبک مدارا و خلاقیت مدیران رابطه مثبت و معنی‌داری وجود داشته ولی در طرف مقابل بین سبک رقابت و اجتناب و خلاقیت مدیران رابطه معکوس حاکم است.

ارشدی و همکاران (۱۳۹۲)، به بررسی نقش انگیزش شغلی در رابطه بین فرسودگی عاطفی با عملکرد شغلی پرداختند، ایشان دریافتند که روابط مستقیم فرسودگی عاطفی با انواع مختلف عملکرد شغلی شامل عملکرد تکلیفی و رفتارهای مدنی سازمانی دارد. همچنین روابط غیرمستقیم این متغیر از طریق انگیزش شغلی با انواع مختلف عملکرد شغلی نیز حاکم است. یافته‌های آنها نشان می‌دهد، درشرایطی که کارکنان احساس فرسودگی شغلی دارند، مطابق نظریه حفظ منابع به جستجوی منابع حمایتی جدید می‌پردازند.

فیاضی (۱۳۸۸)، به بررسی و شناخت فضای سازمان از لحاظ وجود تعارض و تضاد و بررسی سبک‌های مورد استفاده مدیران و کارکنان برای حل و رفع تعارضات پرداخته است. نمونه مورد بررسی ایشان شامل ۴۳ مدیر و کارمند بوده که به شیوه تصادفی انتخاب شده‌اند. نتایج پژوهش وی نشان داد با وجود اختلاف معنی‌داری بین مدیران و کارکنان از نظر ادراک تعارض ولیکن مدیران تعارض بیشتری را تشخیص داده‌اند. همچنین کارکنان تمایل بیشتری برای استفاده از سبک اجتناب و مصالحه نسبت به مدیران دارند.

فرضیه‌های پژوهش

از آنجا که فرآیندهای حسابداری تابع محیط قانونی و نظارت ناظران، نیازهای اطلاعاتی مدیران همواره در معرض تغییر قرار دارد، خود موجب بروز عامل استرس‌زا ابهام‌نقش حسابداران بخش عمومی می‌گردد. درواقع ابهام‌نقش در شرایطی رخ می‌دهد که اطلاعات کافی راجع به نقش‌ها و مسؤولیت‌ها و الزامات مربوطه در اختیار کارکنان نباشد. در مواجهه با این عامل استرس، انتظار می‌رود فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی افزایش یابد. بنابراین فرضیه نخست به‌شرح زیر است:

فرضیه ۱. ابهام‌نقش با فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.

سبک همکاری مدیریت تعارض، مبتنی بر کار گروهی و

پرسش‌نامه در سه بخش: شامل بخش اول، سؤالات عمومی و جمعیت شناختی؛ بخش دوم، سؤالات مربوط به سبک مدیریت تعارض و بخش سوم، سؤالات مربوط به فرسودگی شغلی و ابهام نقش تدوین شده است. برای بررسی متغیرهای مندرج در پرسش‌نامه شامل:

فرسودگی شغلی

فرسودگی شغلی ترکیبی از خستگی عاطفی، مسخ شخصیتی و کاهش حس کمال‌گرایی در افراد است که به دلیل حجم کاری و تنوع زیاد ارتباطات شغلی و همکاری با افرادی که در جایگاه‌های مختلف هستند، رخ می‌دهد (ایرانزاده و همکاران، ۱۳۹۲). در تحقیق پیش‌رو خستگی عاطفی به عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی فرسودگی شغلی به تبعیت از تحقیق جلفاند و همکاران (۲۰۱۲) و ماری و همکاران (۲۰۱۹)، معیاراندازه‌گیری فرسودگی شغلی در نظر گرفته شد. برای تنظیم پرسش‌نامه سنجش فرسودگی شغلی از مؤلفه اصلی ۵ ماده‌ای فرسودگی عاطفی مسلش MBI استفاده شد (مسلش و جکسون، ۱۹۸۶؛ مسلش و همکاران، ۱۹۹۶). در این پرسش‌نامه پاسخ‌ها روی یک مقیاس ۷ درجه‌ای از ۱ (هرگز) تا ۷ (همواره) مشخص می‌شوند.

مدیریت تعارض

سبک مدیریتی است که به واسطه آن بتوان شرایط تعارض و تضاد را به بهترین روش در سازمان اداره کند و بین آنها تعادل ایجاد کرد (مشبکی، ۱۳۷۹). برای ارزیابی سبک‌های مدیریت تعارض از پرسش‌نامه استاندارد داچ (DUTCH)^{۱۹} استفاده شد که روایی آن مورد تأیید محققین قرار گرفته است (دی دربو و همکاران، ۲۰۰۱؛ گل‌فند و همکاران، ۲۰۱۲). در این پرسش‌نامه از مقیاس ۵ درجه‌ای لیکرت استفاده شده است. در مجموع ۱۱ گویه که ۴ مورد برای سنجش سبک همکاری، ۳ مورد برای سبک چیرگی و ۴ مورد برای سبک اجتناب ارائه شده است. سبک‌های مذکور به شرح زیر تعریف می‌شود:

سبک همکاری: این سبک به عنوان یک منبع حمایتی و یا یک منبع بالقوه برای کارکنان در نظر گرفته می‌شود. با ویژگی‌هایی چون اعتماد، گفتگوی باز و احترام متقابل همراه بوده و از نظر کارکنان مطلوب‌تر می‌باشد (گل‌فند و همکاران، ۲۰۱۲).

فرضیه ۶. سبک چیرگی مدیریت تعارض از طریق ابهام نقش با فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.

سبک مدیریت اجتناب، عدم‌حمایت مدیریت را برای حسابداران بخش عمومی به دنبال خواهد داشت. مطابق نظریه حفظ منابع، حمایت مدیریت منبعی ارزشمند تلقی شده و فقدان آن، افراد را در معرض فرسودگی شغلی قرار خواهد داد. به علاوه ابهام نقش نیز به عنوان عامل استرس‌زا، فرسودگی شغلی را تشدید خواهد نمود از آنجا که سبک اجتناب به‌طور مستقیم بر عامل ابهام نقش در مدل فرسودگی شغلی حسابداران تأثیر گذار بوده و همچنین به طور غیرمستقیم بر فرسودگی شغلی ایشان اثر خواهد داشت، بنابراین چنین انگاشته شده است که:

فرضیه ۷. سبک اجتناب مدیریت تعارض از طریق ابهام نقش با فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.

روش پژوهش

این تحقیق از نظر ماهیت، کاربردی و از نظر روش، پیمایشی است. جامعه مورد بررسی کلیه حسابداران بخش عمومی (در سطح کارشناس) اعم از دستگاه‌های دولتی، شهرداری‌ها و سازمان‌های زیر مجموعه قوه قضائیه مانند ثبت اسناد و ... در کل کشور می‌باشند. با توجه به تعدد و کثرت دستگاه‌ها و نهادهای بخش عمومی فوق‌الذکر می‌توان انتظار داشت تعداد حسابداران بخش عمومی (به عنوان جامعه آماری) در سطح بسیار بالایی بوده و در نتیجه حجم جامعه آماری نامشخص می‌باشد. بر اساس فرمول کوکران جامعه آماری نامشخص، بر اساس فرمول (۱)، تعداد نمونه مورد بررسی ۳۸۴ نفر است که بیشترین حجم نمونه در سطح خطای ۵ درصد می‌باشد.

(۱)

$$n = \frac{Z^2 pq}{d^2} = 384$$

که در آن Z برابر است با ۱,۹۶ و $p=q=0,5$ و d خطای مجاز معادل ۰,۰۵ در نظر گرفته شده است.

با توجه به پراکندگی جغرافیای آمودنی‌های تحقیق و سهولت طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل داده‌ای مورد نیاز و امکان تبدیل داده‌ها به صورت کمی، ارزان بودن و عدم نیاز به شخص مصاحبه کننده در پرسش‌نامه، این ابزار برای اندازه‌گیری و جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز پژوهش انتخاب شده است برای سهولت کار نیز، پرسش‌نامه‌ها به صورت الکترونیکی ارسال و جمع‌آوری شده است. سؤالات مندرج در

تحصیلات، جنسیت و تجربه کاری و غیره در چه وضعیتی قرار دارند. جدول ۲ توزیع فراوانی پاسخ دهندگان را برحسب جنسیت، سابقه کار، تحصیلات و سن ارائه می‌کند. اطلاعات مذکور نشان می‌دهد که اکثر پاسخ دهندگان (۷۹ درصد) مرد بوده، میزان تحصیلات عمده ایشان در سطح لیسانس (۵۵ درصد) می‌باشد و از نظر سنی عمدتاً در بازه ۳۰ تا ۴۰ سال قرار دارند. ۴۱ درصد افراد نیز تجربه کاری کمتر از ۱۰ سال دارا بوده‌اند.

آماره‌های توصیفی

همان‌طور که در جدول ۳ آمده است بیشترین میانگین سبک مدیریت تعارض مربوط به سبک اجتناب می‌باشد و میانگین فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی ۳,۴۴ محاسبه شده است. در حالی که انحراف معیار غالب متغیرهای تحقیق نزدیک به ۱ می‌باشد. نزدیک بودن مقادیر میانگین، میانه و نما نشان‌دهنده این موضوع است که داده‌ها تقریباً از توزیع نرمال برخوردار هستند.

شاخص ضریب تعیین

یکی از شاخص‌های ارزیابی مدل‌های علی شاخص ضریب تعیین است. این ضریب سنجه دقت پیش‌بینی مدل است و برابر با توان دوم همبستگی میان مقادیر واقعی و پیش‌بینی شده یک سازه درون‌زای معین است. مقادیر ۰,۱۹، ۰,۳۳ و ۰,۶۷ به ترتیب دقت کم، متوسط و زیاد پیش‌بینی را بیان می‌کند (هنسل، ۲۰۰۹). جدول ۴ نتایج حاصل از شاخص ضریب تعیین را نشان می‌دهد.

همان‌طور که از جدول ۴ بر می‌آید شاخص ضریب تعیین برای ابهام نقش در حد دقت پیش‌بینی زیاد و برای متغیر فرسودگی شغلی دقتی نزدیک به زیاد را نشان می‌دهد لذا مدل پیشنهادی در این تحقیق از قدرت پیش‌بینی‌کنندگی کافی برخوردار است.

بررسی شاخص‌های برازش مدل

در پژوهش حاضر، برای بررسی کیفیت مدل از شاخص

جدول ۱. ضرایب آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

متغیر	ضریب آلفای کرونباخ
ابهام نقش	۰,۷۱۹
اجتناب	۰,۷۱۵
فرسودگی شغلی	۰,۹۶۹
همکاری	۰,۸۵۷
چپرگی	۰,۸۲۵

سبک چپرگی: مدیران در این سبک نظرات خود را به کارکنان تحمیل کرده در اغلب اوقات سبب مخالفت‌ها و مقاومت عمومی می‌شود (همان، ۲۰۱۲).

سبک اجتناب: بر اساس این سبک، افراد نسبت به تعارض‌های پیش آمده بی‌تفاوت خواهند بود و تلاشی برای حل تعارض نخواهند کرد (همان، ۲۰۱۲).

ابهام نقش: عدم شفافیت و ابهام ناشی از اطلاعات اندک در مورد انتظارات از فرد می‌باشد. افراد همواره با این پرسش روبه‌رو هستند که چگونه می‌توان انتظارات یا عملکرد مطلوب را برآورده سازند (خان و همکاران، ۱۹۶۴). برای سنجش عامل استرس یعنی ابهام نقش از پرسش‌نامه ریزو و همکاران^{۲۰} (۱۹۷۰)، در قالب مقیاس ۷ گانه لیکرت استفاده شده که دربرگیرنده ۵ گویه می‌باشد.

با توجه به معروفیت جهانی این پرسش‌نامه‌ها و استفاده گسترده در تحقیقات معتبر، روایی بالایی دارند. همچنین پرسش‌نامه‌های مذکور به تأیید چند تن از اساتید حوزه علوم اجتماعی نیز رسید. در گام بعدی پرسش‌نامه مذکور روی تعداد معدودی از آزمودنی‌ها اجرا شده تا نسبت به درک یکسان سوالات بین گروه‌های مختلف اطمینان نسبی حاصل شود. در نهایت ۴۳۰ پرسش‌نامه ارسال شده که ۳۹۰ مورد آن دریافت شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق از نرم‌افزار Smart PLS نسخه ۳ استفاده شده است. این نرم‌افزار برای حل مسائل با روش حداقل مربعات جزئی استفاده می‌شود. در این تکنیک بر خلاف معادلات ساختاری که به نرمال بودن داده‌ها حساس می‌باشد حساسیت چندانی وجود ندارد.

یافته‌های تحقیق

جهت سنجش پایایی^{۲۱} پرسش‌نامه‌ها از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد (جدول ۱).

نظر به اینکه آلفای کرونباخ همه متغیرها بزرگتر از ۰,۷ می‌باشد لذا متغیرها برای سنجش مفاهیم مورد نظر همبستگی درونی دارند و لذا پرسش‌نامه از پایایی لازم برخوردار است.

اطلاعات جمعیت شناختی

اطلاعات جمعیت شناختی نشان می‌دهد آزمودنی‌ها از منظر

ابهام نقش رابطه منفی و معناداری دارد.

بنابراین فرضیه دوم پژوهشی نیز مورد تأیید قرار گرفت. فرضیه سوم پژوهشی نیز بر اساس نتایج به دست آمده (آماره محاسبه شده به مقدار ۴,۱۴) مورد تأیید قرار گرفته و رابطه مثبت و معنی داری بین سبک مدیریت چیرگی با ابهام نقش وجود دارد. از آنجا که در بررسی رابطه بین سبک مدیریت اجتناب و عامل استرس ابهام نقش آماره T به مقدار ۲۰,۵۰ بیش از ۱,۹۶ بوده و ضریب آن ۰,۵۱ می باشد لذا فرضیه چهارم پژوهشی نیز مورد تأیید قرار گرفت.

در فرضیه پنجم پژوهش به بررسی رابطه سبک همکاری مدیریت تعارض از طریق ابهام نقش با فرسودگی شغلی پرداخته شد. بر اساس نتایج حاصل از جدول ۶ آماره t به میزان ۵,۶ محاسبه شده که نشان دهنده رابطه معنادار این دو می باشد. اما بر اساس شکل ۲ ضریب رابطه سبک همکاری و ابهام نقش ۰,۳۸۸- و ضریب رابطه ابهام نقش با فرسودگی شغلی ۰,۲۸۹ می باشد. بنابر این میزان تأثیر سبک همکاری از طریق متغیر میانجی ابهام نقش بر فرسودگی شغلی ۰,۱۱- (۰,۳۸۸-۰,۲۸۹×) خواهد بود. لذا می توان گفت که سبک همکاری مدیریت تعارض از طریق ابهام نقش با فرسودگی شغلی رابطه منفی و معنی داری دارد. بر اساس اطلاعات مندرج در شکل ۲ میزان تأثیر سبک چیرگی از طریق متغیر میانجی ابهام نقش بر فرسودگی شغلی ۰,۰۶ (۰,۲۸۹×۰,۲۱۱) خواهد بود و نتایج حاصل از جدول ۲ که آماره ۱۳,۴۱ را نشان می دهد حاکی از معناداری رابطه این دو می باشد. بنابراین سبک اجتناب از طریق متغیر میانجی ابهام نقش بر فرسودگی شغلی رابطه مثبت و معنی داری دارد و فرضیه ششم پژوهش نیز مورد تأیید قرار گرفت. ولی در خصوص فرض هفتم با توجه به آماره T=۰,۴۳۷ (و احتمال آماره ۰,۶۶۲) رابطه معنی داری بین سبک اجتناب از طریق متغیر میانجی ابهام نقش با فرسودگی شغلی وجود ندارد و فرض هفتم پژوهش مورد تأیید قرار نگرفت، هرچند که میزان تأثیر سبک اجتناب از طریق متغیر میانجی ابهام نقش بر فرسودگی شغلی ۰,۱۵ (۰,۲۸۹×۰,۵۱۷) خواهد بود.

بحث و نتیجه گیری

بر اساس نظریه حفظ منابع افراد سعی در محافظت از منابع خود دارند. از آنجا که حمایت مدیریت به عنوان یکی از منابع کارکنان همیشه مطرح بوده، لذا سبک های مدیریت تعارض می تواند بر فرسودگی شغلی ایشان تأثیرگذار باشد. از طرفی عوامل استرس زا یکی از پیامدهای به کارگیری این سبک ها نیز می باشد که خود می تواند تأثیرات سبک های مدیریت

بررسی اعتبار اشتراک و شاخص بررسی اعتبار حسو یا افزونگی استفاده شده است. شاخص اشتراک، کیفیت مدل اندازه گیری هر بلوک را می سنجد. شاخص حسو نیز که به آن Q۲ استون گیسر نیز می گویند، با در نظر گرفتن مدل اندازه گیری، کیفیت مدل ساختاری را برای هر بلوک درونزا اندازه گیری می کند. مقادیر مثبت این شاخص ها، نشانگر کیفیت مناسب و قابل قبول مدل اندازه گیری و ساختاری می باشد. در جدول ۵ مقادیر هر یک از شاخص های مربوط به متغیرهای مستقل و وابسته آورده شده است. همان طور که مشاهده می شود شاخص ها مثبت و بزرگتر از صفر می باشند.

شاخص GOF

در این تحقیق برای برازش مدل از تکنیک حداقل مجذورات جزئی شاخص GOF است. معیار GOF طبق رابطه زیر محاسبه شده است:

$$GOF = \sqrt{\text{communality} \times R^2}$$

با توجه به میانگین شاخص R^2 به میزان ۰,۶۸ و میانگین شاخص های افزونگی به میزان ۰,۳۴، لذا شاخص GOF عدد ۰,۵۸ را نشان می دهد. از آنجا که سه مقدار ۰,۱، ۰,۲۵ و ۰,۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF مطرح است (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۵)، نتایج نشان از برازش کلی قوی مدل دارد.

نتایج آزمون فرضیه ها

مطابق با الگوریتم تحلیل داده ها در روش PLS، روابط بین متغیرهای مکنون با یکدیگر تجزیه و تحلیل شده و معناداری رابطه به کمک آماره T مشخص گردید که در جدول ۶ مشخص می باشد. ضرایب مسیر نیز در شکل ۲ آمده است. چنانچه مقدار T از ۱,۹۶ بیشتر باشد بیانگر صحت رابطه بین سازه و در نتیجه تأیید فرضیه پژوهش در سطح ۹۵ درصد اطمینان می باشد. با توجه به نتایج حاصل از جدول ۶ بر اساس آماره محاسبه شده (۵,۱) که بیشتر از ۱,۹۶ می باشد می توان گفت ابهام نقش دارای رابطه معناداری با فرسودگی شغلی می باشد. با توجه به ضریب به دست آمده جهت رابطه مثبت خواهد بود. لذا فرضیه اول پژوهشی مورد تأیید قرار گرفت. در خصوص رابطه سبک مدیریت همکاری با ابهام نقش از آنجا که آماره T محاسبه شده (۹,۲۵) بیش از ۱,۹۶ بوده و با توجه به ضریب بدست آمده ۰,۳۹- لذا می توان گفت سبک مدیریت همکاری با عامل استرس

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی

نسبت فراوانی	فراوانی	عنوان	
۰,۷۹	۳۱۰	مرد	جنسیت
۰,۲۱	۸۰	زن	
۰,۱۰	۴۱	دیپلم	تحصیلات
۰,۰۴	۱۴	کاردانی	
۰,۵۵	۲۱۵	کارشناسی	
۰,۳۰	۱۱۶	کارشناسی ارشد	
۰,۰۱	۴	دکتری	
۰,۲۱	۸۱	۲۰ تا ۳۰ سال	سن
۰,۴۶	۱۸۱	۳۰ تا ۴۰ سال	
۰,۲۲	۸۶	۴۰ تا ۵۰ سال	
۰,۱۱	۴۲	۵۰ تا ۶۰ سال	
۰,۴۱	۱۶۱	۰ تا ۱۰ سال	سابقه کار
۰,۲۶	۱۰۱	۱۰ تا ۲۰ سال	
۰,۳۳	۱۲۸	۲۰ تا ۳۰ سال	

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میان	نما	انحراف معیار
مدیریت تعارض سبک همکاری	۲,۷۸	۳	۳	۱,۱۰
مدیریت تعارض سبک چیرگی	۳,۲۱	۳	۳	۱,۱۷
مدیریت تعارض سبک اجتناب	۳,۲۹	۳,۵	۴	۱,۳۰
ابهام نقش	۴,۴۵	۵	۴	۱,۴۶
فرسودگی شغلی	۳,۴۴	۳	۳	۱,۷۴

جدول ۴. شاخص ضریب تعیین

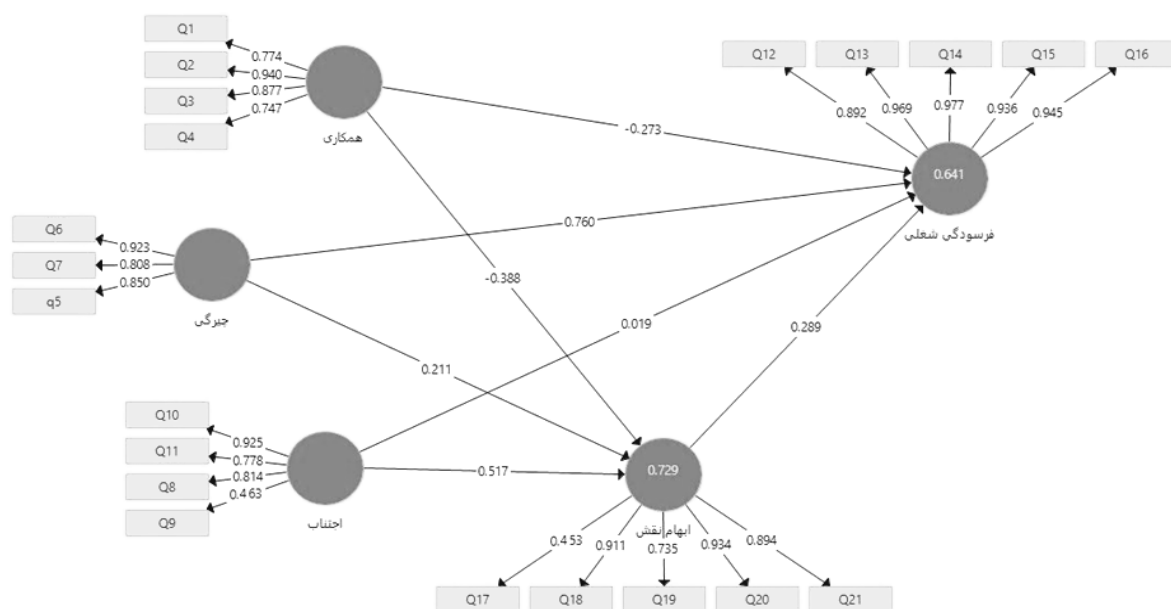
متغیر وابسته	R Square
ابهام نقش	۰,۷۲۹
فرسودگی شغلی	۰,۶۴۱

جدول ۵. شاخص‌های اشتراک CV-Com و شاخص حشو CV-Red

متغیر	CV-Red	CV-Com
ابهام نقش	۰,۴۲۷	۰,۴۶۷
اجتناب	—	۰,۳۲۰
فرسودگی شغلی	۰,۵۳۱	۰,۷۷۰
همکاری	—	۰,۴۹۰
چیرگی	—	۰,۴۵۱

جدول ۶. نتایج آزمون مدل ساختاری پژوهش

نتیجه فرضیه	احتمال آماره	آماره T	انحراف معیار	ضرایب مسیر	مسیر
تأیید	۰,۰۰۰	۵,۱۰۰	۰,۰۵۷	۰,۲۹	ابهام نقش -> فرسودگی شغلی
تأیید	۰,۰۰۰	۲۰,۵۰۷	۰,۰۲۵	۰,۵۲	اجتناب -> ابهام نقش
رد	۰,۶۶۲	۰,۴۳۷	۰,۰۴۳	۰,۰۲	اجتناب -> فرسودگی شغلی
تأیید	۰,۰۰۰	۹,۲۵۰	۰,۰۴۲	-۰,۳۹	همکاری -> ابهام نقش
تأیید	۰,۰۰۰	۵,۶۰۷	۰,۰۴۹	-۰,۲۷	همکاری -> فرسودگی شغلی
تأیید	۰,۰۰۰	۴,۱۴۸	۰,۰۵۱	۰,۲۱	چیرگی -> ابهام نقش
تأیید	۰,۰۰۰	۱۳,۴۱۳	۰,۰۵۷	۰,۷۶	چیرگی -> فرسودگی شغلی



شکل ۲. مدل معادلات ساختاری با توجه به ضرایب مسیر

ابهام نقش ناشی از کمبود اطلاعات در مورد انتظارات شغلی (حسابداران بخش عمومی) است. لذا ایشان همواره با این پرسش روبه‌رو هستند که چگونه می‌توان انتظارات یا عملکرد مطلوب خود را با توجه به محیط فعالیت قانونی، نظارت مستمر ناظران و تغییرات ناشی از شرایط اقتصادی، قانونی و سیاسی برآورده سازند. انتظار بر آن است در صورت بروز عامل استرس ابهام نقش فرسودگی شغلی نیز افزایش یابد. نتایج حاصل از بررسی‌ها آماری مندرج در جدول ۶ و شکل ۲ نیز نشان می‌دهد ابهام نقش رابطه مثبت و معنی‌داری با فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی دارد. این یافته مطابق با یافته‌های جونز و همکاران (۲۰۱۰)، همچنین چانگ و مونرو (۲۰۱۵)، می‌باشند. همچنین همسو با یافته‌های اورلی (۲۰۱۱) بوده که ایشان نیز ابهام نقش را به

تعارض بر فرسودگی شغلی را تعدیل و یا تشدید نماید. مضافاً اینکه حسابداران شاغل در بخش عمومی عمدتاً تحت نظارت ناظران قانونی بوده و حوزه کاری و شرح وظایف ایشان تابع محیط قانونی می‌باشد. از طرفی مطابق نیازهای دوره پیش‌رو و با توجه به شرایط کلان اقتصادی، دستورات عمل‌ها و رویه‌های اجرایی تغییر خواهند نمود که خود می‌تواند منجر به بروز ابهام در نحوه انجام امور باشد. لذا تأثیر ابهام نقش به عنوان یکی از عوامل استرس‌زا بر رابطه بین سبک‌های مدیریت تعارض و فرسودگی شغلی ایشان مورد تحقیق و بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهشی نشان می‌دهد:

فرضیه ۱. ابهام نقش با فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.

مطابق سبک اجتناب، افراد نسبت به تعارض‌ها بی‌تفاوت بوده و تلاشی برای حل تعارض نخواهند کرد. چنانچه مدیریت این سبک را بکار برند، از منازعات دوری کرده و کارکنان نیز همین رویه را دنبال می‌کنند و در بلند مدت شرایط را بدتر خواهد نمود و افزایش ابهام نقش انتظار می‌رود. مطابق یافته‌های تحقیق پیش رو نیز نشان می‌دهد سبک اجتناب مدیریت تعارض با ابهام نقش رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. ژوئو و همکاران (۲۰۱۴)، نیز همین نتایج را به‌دست آورده است. یافته‌های اورلی (۲۰۱۱)، نیز همسو با یافته‌های این تحقیق است. ماری (۲۰۱۹)، نیز رابطه مثبت و معنی‌داری بین سبک اجتناب و ابهام نقش را نشان داد.

فرضیه ۵. سبک همکاری مدیریت تعارض از طریق ابهام نقش با فرسودگی شغلی رابطه منفی و معنی‌داری دارد.

سبک‌های مدیریت تعارض به عنوان یک منبع برای حسابداران بخش عمومی مطرح می‌باشد و مطابق نظریه حفظ منابع، آنها تلاش می‌کنند تا منابع ارزشمند را به دست آورده و یا حفظ کنند. ادراک ایشان از سبک‌های مدیریت تعارض به عنوان یک منبع با عوامل استرس‌زا نیز مواجه بوده و در نهایت فرسودگی شغلی به‌طور مستقیم و غیرمستقیم با سبک‌های مدیریت تعارض و از طریق، عوامل استرس‌زا رابطه دارد. سبک همکاری با ویژگی‌هایی چون اعتماد، گفتگوی باز و احترام متقابل همراه بوده و از نظر کارکنان مطلوب‌تر است. لذا بر اساس نظریه حفظ منابع، چنین ویژگی‌هایی به عنوان یک منبع شناخته خواهد شد و حسابداران قادرند بدون ترس از مجازات با ناظر یا مدیر خود ارتباط برقرار کرده و این فرصت مهیا خواهد شد تا سؤال‌های خود را مطرح نموده و نگرانی‌ها و ابهامات مد نظر را برطرف سازند. گفتگو باز و صادقانه که ناشی از سبک همکاری است، می‌تواند ابهام نقش را نیز به حداقل برساند. بررسی‌های آماری تحقیق پیش‌رو نیز نشان می‌دهد سبک همکاری مدیریت تعارض از طریق ابهام نقش با فرسودگی شغلی رابطه منفی و معنی‌داری دارد. یافته‌های ماری و همکاران (۲۰۱۹)، نیز با یافته‌های این تحقیق همخوانی دارد. در تحقیق خلیفه سلطان و براری (۱۳۹۴)، دریافته‌اند که حمایت سرپرست بر ابهام نقش تأثیر منفی داشته و ابهام نقش نیز تأثیر منفی بر رضایت شغلی و تأثیر مثبت بر تمایل به ترک خدمت حساس داشته است. از آنجا که رضایت شغلی در نقطه مقابل فرسودگی شغلی است می‌توان یافته‌های ایشان را همسو با نتیجه این تحقیق دانست.

فرضیه ۶. سبک چیرگی مدیریت تعارض از طریق ابهام نقش با فرسودگی شغلی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.

عنوان عاملی برای ترک خدمت حسابرسان معرفی نمودند. همچنین یافته‌های خلیفه سلطان و براری (۱۳۹۴)، که نشان داد ابهام نقش، تأثیر منفی بر رضایت شغلی و تأثیر مثبت بر تمایل به ترک خدمت حساس داشته، مؤید یافته‌های این پژوهش است.

فرضیه ۲. سبک همکاری مدیریت تعارض با ابهام نقش رابطه منفی و معنی‌داری دارد.

سبک همکاری از سبک‌های مدیریت تعارض، مبتنی بر کار مشترک با هدف پاسخ به نیازها و نگرانی‌های گروهی می‌باشد لذا افراد در این سبک با هدف دستیابی به منافع مشترک یکدیگر همکاری می‌کنند. این سبک مشارکت‌جویانه بوده و حس همکاری، مالکیت و تعهد را در کارکنان تقویت می‌کند. از آنجا که حسابداران بخش عمومی به‌طور متوالی در معرض نظارت و کنترل مدیران قرار دارند، لذا این سبک می‌تواند منجر به کاهش فرسودگی شغلی ایشان گردد. بر اساس نتایج آماری بدست آمده در این تحقیق، سبک همکاری مدیریت تعارض با ابهام نقش رابطه منفی و معنی‌داری دارد. این نتیجه مطابق با نتیجه تحقیق طالبی و خلیل زاده (۱۳۹۶)، منطبق بوده و از طرفی یافته‌های جهانیان و شایسته (۱۳۹۲)، که نشان دهنده رابطه مثبت سبک همکاری و رفتارهای خلاقانه، همسو می‌باشد. همچنین تحقیق فیاضی (۱۳۸۸)، که تمایل کارکنان به سبک همکاری را نشان می‌دهد دلیلی دیگر بر رابطه منفی سبک همکاری و فرسودگی شغلی می‌باشد.

فرضیه ۳. سبک چیرگی مدیریت تعارض با ابهام نقش رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.

چنانچه سبک مدیریت چیرگی به‌کار رود منجر به رواج مخالفت‌ها و مقاومت کارکنان شده و رفتارهای ناسازگار از آنها مشاهده می‌شود. مطابق این سبک مدیران سعی در تحمیل نظرات خود به دیگران داشته در حالی که کارکنان نظری متفاوت دارند. لذا انتظار می‌رود این سبک منجر به افزایش ابهام نقش گردد. چرا که در این شرایط اطلاعات کمتر در خصوص نقش و وظایف محوله خواهند داشت. بر اساس نتایج بررسی آماری حاصل از این فرض مطابق جدول ۶ و شکل ۲ سبک چیرگی مدیریت تعارض با ابهام نقش رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. یافته‌های این تحقیق با یافته‌های طالبی و خلی‌زاده (۱۳۹۶) و جهانیان و شایسته (۱۳۹۲)، مطابقت دارد. از طرفی تحقیقات ماری (۲۰۱۹)، نیز مؤید نتایج مذکور می‌باشد.

فرضیه ۴. سبک اجتناب مدیریت تعارض با ابهام نقش رابطه مثبت و معنی‌داری دارد.

ابعاد موضوع این تحقیق، افزایش دهند. برای تحقیقات آتی نیز می‌توان تأثیر ویژگی‌های فردی و شخصیتی حسابداران شاغل بر مؤلفه‌های این تحقیق را بررسی نمود. عوامل استرس‌زا نقش دیگری از جمله اضافه‌بارنقش، تعارض نقش نیز در چارچوب مدل ساختاری این تحقیق قابل بررسی می‌باشد. از محدودیت‌های این پژوهش می‌توان به موارد زیر اشاره نمود: از آنجا که مشارکت در نظرسنجی داوطلبانه بوده است، دیدگاه‌های شرکت‌کنندگان ممکن است لزوماً بیانگر کل جامعه نباشد. تکمیل پرسش‌نامه ممکن است در بازه‌های کاری پر مشغله توسط حسابداران صورت گرفته باشد و از این نظر بر نتایج تحقیق تأثیرگذار باشد. پرسش‌نامه‌ای بودن تحقیق و محدودیت ذاتی پرسش‌نامه گاهاً باعث می‌شود حسابداران آنچه را که به نظرشان صلاح می‌دانند جواب دهند نه آنچه را که واقعیت است.

منابع

- احمدی، خدابخش. (۱۳۸۵). عوامل مؤثر بر رضایت شغلی افسران در یک واحد نظامی. *طب نظامی*، ۱(۱)، ۶۹-۷۷.
- ارشدی، نسرين؛ نیسی، عبدالکاظم و اسماعیلی سودرجانی، ایمان. (۱۳۹۲). نقش واسطه‌ای انگیزش شغلی در رابطه بین فرسودگی عاطفی و عملکرد شغلی بر اساس الگوی حفظ منابع. (۱۰)۷، ۳۳۷-۳۴۶.
- ایرانزاده، سلیمان؛ سبیبور اصل، گلناز و ضیائی حاجی پیرلو، مصطفی. (۱۳۹۲). *مدیریت تعارض*. تبریز: افق دانش.
- جهانیان، رمضان؛ شایسته، محمدعلی. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین سبک‌های مدیریت تعارض و خلاقیت مدیران مدارس متوسطه شهر تهران. *ابتکار و خلاقیت در علوم انسانی*، ۳(۱)، ۱۱۱-۱۲۶.
- خلیفه سلطانی، سیداحمد و براری، سمانه. (۱۳۹۴). بررسی علل و پیامد های استرس نقش حسابرس. *حسابداری مالی*، ۲۸(۲)، ۳۲-۵۵.
- خواجوی، محدثه و برزگر، الهه. (۱۳۹۵). الگوی علی ابهام و تعارض نقش، تنش شغلی، فرسودگی شغلی و تمایل به جابه‌جایی در حسابداران، حسابرسان و استادان دانشگاه در رشته حسابداری. *حسابداری سلامت*، ۵(۱)، ۴۲-۲۱.
- طالبی، بهنام و خلیل زاده، احد. (۱۳۹۶). تبیین سبک مدیریت تعارض مدیران مدارس بر اساس فرسودگی شغلی و استرس شغلی آنان در مناطق آموزش و پرورش شهرستان‌های خوی و چابهار. *مطالعات جامعه‌شناسی*، ۳۴(۱)، ۶۸-۵۱.

بر اساس نظریه حفظ منابع سبک مدیریت چیرگی، منابعی را از کارکنان را سلب خواهد نمود و می‌توان چنین استدلال کرد که فقدان حمایت مدیریت، برای کارکنان بسیار مهم بوده و سعی در حفظ آن دارند، در صورت احساس خطر پیرامون حمایت مدیریت، کارکنان مجبور به سرمایه‌گذاری در دیگر منابع و با هدف جبران زیان‌های وارده یا کاهش ریسک از دست دادن منابع بیشتر می‌شوند. این سبک از مدیریت تعارض می‌تواند به‌طور مستقیم بر عامل ابهام نقش در مدل فرسودگی حسابداران تأثیرگذار باشد و همچنین به‌طور غیرمستقیم بر فرسودگی شغلی اثر خواهد گذاشت. بررسی‌های آماری این پژوهش نشان می‌دهد که سبک چیرگی مدیریت تعارض از طریق ابهام نقش با فرسودگی شغلی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. به عبارتی سبک چیرگی منجر به فرسودگی شغلی می‌شود. عامل ابهام نقش به عنوان متغیر میانجی نیز بر این رابطه تأثیر مثبت خواهد گذاشت. یافته‌های این پژوهش با مبانی نظری مربوطه همخوانی داشته و همسو با یافته‌های خلیفه سلطان و براری (۱۳۹۴)، می‌باشد.

فرضیه ۷. سبک اجتناب مدیریت تعارض از طریق ابهام نقش با فرسودگی شغلی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. همان‌طور که در بحث و بررسی پیرامون فرضیه ۶ نیز مطرح شد، سبک مدیریت اجتناب نیز می‌تواند منابع ارزشمند کارکنان را سلب نماید با احساس خطر کارکنان پیرامون از دست دادن حمایت مدیریت، آنها مجبور به سرمایه‌گذاری در دیگر منابع خواهند شد. لذا می‌توان انتظار داشت این سبک نیز به‌طور مستقیم بر عامل ابهام نقش در مدل فرسودگی حسابداران تأثیر گذار بوده و همچنین به‌طور غیرمستقیم بر فرسودگی شغلی ایشان اثر داشته باشد. اما بررسی‌های آماری این پژوهش نشان می‌دهد که سبک اجتناب از طریق ابهام نقش با فرسودگی شغلی رابطه معنی‌داری ندارد. هر چند که ضریب مسیر نشان می‌دهد تأثیر مثبت خواهد داشت ولی میزان اثرگذاری به قدری نیست که این رابطه معنی‌دار باشد. البته این رابطه در تحقیق ماری و همکاران (۲۰۱۹)، معنی‌دار بوده است.

نتایج حاصل از تحقیق پیش‌رو برای مدیران بخش عمومی می‌تواند راه‌گشا باشد. چراکه فعالیت حسابداران بخش عمومی تأثیرات مستقیم و غیرمستقیم بر سایر کارکنان، مدیران و عموم مردم خواهد داشت. بدیهی است شناسایی عوامل مؤثر بر فرسودگی شغلی این قشر، می‌تواند راهنمایی برای جلوگیری و یا کاهش این مسئله فراهم سازد. بنابراین مدیران و ناظران می‌توانند با اتخاذ رویکرد علمی و مناسب، کارایی و بهره‌وری حسابداران بخش عمومی را با توجه به

- محسنین، ش و اسفیدانی، م.ر. (۱۳۹۵). معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی. تهران: انتشارات کتاب مهریان
- مشبکی، اصغر. (۱۳۷۹). مدیریت رفتار سازمانی. تهران: ترمه.
- فیاضی، مرجان. (۱۳۸۸). تعارض ادراک شده و سبک‌های مدیریت آن. پژوهشنامه مدیریت تحول، ۱(۲)، ۹۰-۱۱۱.
- مرویان حسینی، زهرا و لاری دشت بیاض، محمود. (۱۳۹۴). بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان. حسابداری سلامت، ۴(۱)، ۷۵-۸۰.
- Alarcon, G.M. (2011). A Meta Analysis of Burnout with Job Demands, Resources and Attitudes. *Journal of Vocational Behavior*, (79)2, 549-562.
- Beliasa D., Kousteliosb A., Sdroliasc L. & Aspridisd G. (2015). Job Satisfaction, Role Conflict and Autonomy of employees in the Greek Banking Organization. *Social and Behavioral Sciences*, 175, 324-333.
- Chong, V.K. & Monroe, G.S. (2015). The Impact of the Antecedents and Consequences of Job Burnout on Junior Accountants' Turnover Intentions: A Structural Equation Modeling Approach. *Accounting and Finance*, (55)1, 105-132.
- Cynkar, A. (2007). Whole Workplace Health. *Monitor on Psychology*, 38, 28-31.
- De Dreu, C.K.W., Evers, A., Beersma, B., Kluwer, E.S. & Nauta, A. (2001). A Theory-Based Measure of Conflict Management Strategies in The Workplace. *Journal of Organizational Behavior*, (22) 6, 645-668.
- Everly, G., Jeanette, A., Kenneth, J., Smith, J.M., Lating, F. & Nucifora, C. (2011). A Defining Aspect of Human Resilience in the Workplace: A Structural Modeling Approach. *Resilience in Workplace*, (2)5, 98-105.
- Farber, B.A. & Heitftz, L.J. (1983). The Process and Dimension of Burnout in Psychotherapeutic Work: A Factor Analysis Study. *Professional Psychology*, (13), 293-307.
- Fogarty, T.J., Singh, J., Rhoads, G.K. & Moore, R.K. (2000). Antecedents and Consequences of Burnout in Accounting: Beyond the Role Stress Model. *Behavioral Research in Accounting*, (12), 31-67.
- Gelfand, M.J., Leslie, L.M., Keller, K. & De Dreu, C. (2012). Conflict Cultures in Organizations: How Leaders Shape Conflict Cultures and their Organizational-Level Consequences. *Journal of Applied Psychology*, (97)6, 1131-1147.
- Hensler, J., Ringle, C.M. & Sinkovics, R.R. (2009). The Use of Partial Least Squares Path Modeling in International Marketing. *Advances in International Marketing*, (1)20, 227-320.
- Hobfoll, S.E. (1989). Conservation of Resources: A New Attempt at Conceptualizing Stress. *The American Psychologist*, (44)3, 513-524.
- Hobfoll, S.E. (2001). The Influence of Culture, Community, and the Nested Self in the Stress Process: Advancing Conservation of Resources Theory. *Applied Psychology*, (50)3, 337-421.
- Jones, I.I.L., A., Norman, C.S. & Wier, B. (2010). Healthy Lifestyle as a Coping Mechanism for Role Stress in Public Accounting. *Behavioral Research in Accounting*, (22)1, 21-41.
- Kahn, R.L., Wolfe, D.M., Quinn, R.P., Snoek, J.D. & Rosenthal, R.A. (1964). *Organizational stress: studies in role conflict and role ambiguity*. New York, NY: Wiley.
- Kilmann, R.H. & Thomas, K.W. (1977). Developing a Forced-Choice Measure of Conflict Management Behavior: The MODE Instrument. *Education and Psychological Measurement*, (37)2, 309-325.
- Lee, R.T. & Ashforth, B.E. (1996). A Meta-Analytic Examination of the Correlates of the Three Dimensions of Job Burnout. *The Journal of Applied Psychology*, (81)2, 123-133.
- Mary L.C., Margaret E.K., Lance Frazier, M. & Daniel W.L. (2019). Conflict Management Style and Exhaustion in Public Accounting, *Managerial Auditing Journal*.

- Maslach, C. (1982). *Burnout: The cost of caring*, prentice-hall. NJ: Englewood Cliffs.
- Maslach, C. & Jackson, S.E. (1986). *Maslach burnout inventory manual*. CA: Consulting Psychologists Press Palo Alto.
- Maslach, C., Jackson, S.E. & Leiter, M.P. (1996). *Maslach burnout inventory manual*, 3rd Ed., CA: Consulting Psychologists Press Palo Alto.
- Maslach, C., Schaufeli, W.B. & Leiter, M.P. (2001). Job Burnout. *Annual Review of Psychology*, (52)1, 397-422.
- Maslach, C. & Leiter, M.P. (2016). Understanding the Burnout Experience: Recent Research and Its implications for Psychiatry. *World Psychiatry: Official Journal of the World Psychiatric Association (WPA)*, (15)2, 103-111.
- Peng, J., Li, D., Zhang, Zh., Tian, Y., Miao, D., Xiao, W. & Zahng, J. (2016). How Can Core Self Evaluations Influence Job Burnout? The Key Roles of Organizational Commitment and Job Satisfaction. *Journal of Health Psychos*, (21)1, 50-59.
- Rizzo, J., House, R. & Lirtman, S. (1970). Role Conflict and Ambiguity in Complex Organizations. *Administrative Science Quarterly*, (15)2, 150-163.
- Shofiatul B.J., Baridwan Z. & Hariadi B. (2016). Determinant of Auditors' Turnover Intention from Public Accounting Firm. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, (2)2, 537-547.
- Sweeney, J.T. & Summers, S.L. (2002). The Effect of the Busy Season Workload on Public Accountants' Job Burnout. *Behavioral Research in Accounting*, (14)1, 223-245.
- Tjosvold, D. (1998). Cooperative and Competitive Goal Approach to Conflict: Accomplishments and Challenges. *Applied Psychology: An International Review*, (47)3, 285-342.
- Tuithof, M., Ten Have, M., Beekman, A., Van Dorsselaer, S., Kleinjan, M., Schaufeli, W. & De Graaf, R. (2017). The Interplay Between Emotional Exhaustion, Common Mental Disorders, Functioning and Health Care use in the Working Population. *Journal of Psychosomatic Research*, (100), 8-14.
- Toomey, S. (2002). Intercultural 11 Conflict Management. Available from world wide web: <http://www.personal.anderson.ucla.edu>
- USDA Organization. (2002). Under 12 Standing Conflict Management and ADA. Available from World Wide Web: <http://www.usda.gov/cprc/understand.html>
- Utamib I. & Nahartyo E. (2013). The Effect of Type a Personality on Auditor Burnout: Evidence from Indonesia. *Accounting & Taxation*, (2)5, 89-102.
- Zhou, Y., Zeng, W., Hu, Y., Xi, Y. & Tan, L. (2014). The Relationship among Role Conflict, Role Ambiguity, Role Overload and Job Stress of Chinese Middle-Level Cadres. *Chinese Studies*, (3)1, 8-11.

Contents

Interactive Qualitative Analysis (IQA) Causes of Behavioral Alienation in the Professional Career of Accounting Court Auditors.....	9
M. Rezayee, M. Abdoli, H. Valiyan	
Identification Stakeholders of Public Sector Financial Reporting and their Information Needs.....	33
S.K. Ghaderzadeh, M. Lotfi	
The Effects of the New Treasury Accounting System on the Qualitative Characteristics of Financial Information.....	47
H. Dehghanzade, G. Rezaee	
Public Financial Management: Identify and Assessing the Challenges of the Budgeting System.....	61
Gh. Kordestani	
The Impact of Professional Commitment and Ethical Ideology on Audit Quality by Mediating the Ethical Behavior of Governmental Firms Auditors in Structural Equation Modeling.....	81
M. Bani, Kh. Faghani Makrani , A. Zabihi	
Presenting an Interpretative Structural Model of the Factors Affecting Tax Audit Risk in the Integrated Tax Project.....	97
H. Zareian, F. Heyrani, M. Moeinadin	
Investigating the Effect of Role Ambiguity on the Relationship Between Conflict Management Styles and Job Exhaustion of Public Sector Accountants.....	115
M. Vahdani, A. Zahmatkesh	



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	Payame 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	Payame Noor University	Accounting
12	Sasan Mehrani	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting

Editorial Advisory Board

1	Gharibeh Esmaeli Kia	University of Elam	Assistant Professor	9	Farshid Khirollahi	Razi University Kermansha	Assistant Professor
2	Jafar Babajani	Allameh Tabatabai University	Professor	10	Roya Darabi	Azad University	Assistant Professor
3	Zahra Pourzamani	Azad University	Associate Professor	11	Halimeh Rahmani	Binaloud Institute of Higher Education	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

- 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.

Payamee 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.
- Duplicate submission is not accepted. In other words, none of the article's parts, should not carry on

Note 1: Publishing an article is not known as acceptance of its contents by journal.

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.
- Corresponding author is responsible for the priorities of co-authors after their approval.

Note 2: Do not write the statement of “Gift Authorship” and do not omit the statement of “Ghost Authorship”.

- 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.
- Accurate review and declaration of the article's strengths and weaknesses through a clear, educational and constructive method.

In The Name of God



Payame Noor University

Biannual Journal of (Scientific)

Governmental Accounting 11

Vol. 6, No. 1 (Series. 11), Autumn & Winter 2019-2020

Proprietor: Payame 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: Maryam Rafiee

This quarterly is indexed in the following databases:

- Islamic World Science Citation Database
www.ISC.gov.ir
- Noor Magazine
www.noormags.com
- Database of publications of the country
www.magiran.com

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, Payame Noor University of Tehran, Tehran Center West, Building No. 1, Third Floor, Room No. 5

ISSN: 2423-4613

E-ISSN: 2645-498X