

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه (علمی)

حسابداری دولتی

۱۲

سال ششم، شماره ۲ (پیاپی ۱۲)، بهار و تابستان ۹۹

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: اعظم پاک‌خصال

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: ۴۹۸X-۲۶۴۵

شاپا: ۴۶۱۳-۲۴۲۳

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 باتوجه‌به 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

- ارزیابی تطبیقی کارآمدی شیوه‌های فعلی قیمت‌گذاری بنگاه‌های مصوب شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ و شیوه‌های نوین قیمت‌گذاری بنگاه‌ها..... ۹
ساسان مهرانی، علی اکبر نونهال نهر، فرهاد فرقانی
- تدوین مدل جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور..... ۳۱
محمد کاشانی‌پور، نظام‌الدین رحیمیان، محمد حسین رحمتی، منصور محمدی
- تدوین و ارزیابی مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی (مطالعه موردی: مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی)..... ۴۷
عبدالرحمن نارویی، علیرضا مومنی، عزیز گرد
- بررسی وضعیت چاپ و نشر کتاب‌های حسابداری و حسابرسی دولتی در ایران..... ۶۵
شهناز مشایخ، فاطمه گرامی راد، مهناز محمودخانی
- طراحی مدلی برای حسابرسی عملیاتی پروژه‌ها در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه..... ۷۹
رضوان حجازی، آزاده مداحی، مهسا قاسمی
- تأثیر نوع فعالیت اشخاص حقوقی بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی)..... ۹۵
مسعود نیک‌اندیش، محمدعلی مرادی، علی پایان
- تبیین مدل کمی حاکمیت سازمانی در بخش عمومی؛ آزمون تجربی تأثیر حاکمیت سازمانی بر بی‌انضباطی مالی..... ۱۱۵
ایمان کارنما، ایمان داداشی، محمود یحیی زاده فر، حمیدرضا غلام‌نیا روشن
- ارزیابی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران..... ۱۳۷
جعفر باباجانی، جواد دوست جباریان
- تأثیر تیپ شخصیتی بر کیفیت حسابرسی (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران)..... ۱۵۱
محمدحسین صفرزاده، سید حسین سجادی، محیا شعبانی
- مدل یابی توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری حوزه سلامت..... ۱۶۹
بابک امانی دادگر، یونس بادآور نهندی، مهدی زینالی
- ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران..... ۱۹۳
علی محمدی، حیدر محمدزاده سالطه، زهرا دیانتی‌دیلمی، یعقوب اقدم‌مزرعه
- طراحی مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تلفیق نقشه شناخت، تحلیل سلسله مراتبی و تاپسیس در سازمان تأمین اجتماعی..... ۲۰۹
عزیز رشیدی، ابراهیم عباسی، مصطفی جعفری، نبی‌اله محمدی

ارزیابی تطبیقی کارآمدی شیوه‌های فعلی قیمت‌گذاری بنگاه‌های مصوب شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ و شیوه‌های نوین قیمت‌گذاری بنگاه‌ها

ساسان مهرانی^۱، * علی اکبر نونهال نهر^۲، فرهاد فرقانی^۳

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران.

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت و حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۲/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۴/۱۵

The Comparative Evaluation of the Efficiency of Current Pricing Practices of Firms Approved by the High Council for the Implementation of General Policies of Principle 44 and the Modern Pricing Practices of Firms

S. Mehrani¹, * A. Nonahal Nahr², F. Forghani³

1. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Bostan Abad branch, IAU, Bostan Abad, Iran.

3. PhD. student of Accounting, Faculty of Economics, Management and Accounting, Tabriz branch, IAU, Tabriz, Iran.

Received: 2020/5/7

Accepted: 2020/7/5

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of the present study is the comparative evaluation of the efficiency of current pricing practices of firms approved by the High Council for the implementation of general policies of Principle 44 and the modern pricing practices of firms.

Research Method: This research is an applied type of research and is a descriptive research method. The base rate of each share is based on future earnings forecasts with the three proposed methods and discounted to rates 30% on the valuation date, as well as the base rate calculated by official financial experts according to models specified by the Supreme Council for the Implementation of the General Policies of Article 44 of the Constitution, and calculate the results at the price of the first transaction and the geometric average of the first six months after Admission to the exchange is compared.

Research Findings: There is a meaningful difference between stock price evaluated by experts and the average price of the first six months after entering stock market.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Stock evaluation model of firms by predicting and discounting future cash flows is more efficient. In other words, the use of classical valuation methods (at least publicly) in the Iranian environment cannot lead to valid results, and contingent and case valuation methods should be used to evaluate the companies being outsourced.

Keywords: Privatization, Corporate Pricing Practices, Article 44 of the Constitution, Tehran Stock Exchange.

JEL Classification: M48

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف پژوهش حاضر ارزیابی تطبیقی کارآمدی شیوه‌های فعلی قیمت‌گذاری بنگاه‌های مصوب شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ و شیوه‌های نوین قیمت‌گذاری بنگاه‌ها است.

روش پژوهش: این تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر روش اجرا، توصیفی است. تعیین نرخ پایه هر سهم بر اساس پیش‌بینی سود سنوات آتی با سه روش پیشنهادی و تنزیل آن به نرخ ۳۰ درصد به تاریخ ارزیابی، و نیز نرخ پایه محاسبه شده توسط کارشناسان رشته مالی طبق مدل‌های مشخص شده توسط شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، محاسبه و نتایج با قیمت اولین معامله و میانگین هندسی معاملات شش ماهه اول بعد از پذیرش در بورس مقایسه شده است.

یافته‌های پژوهش: بین قیمت سهام ارزیابی شده توسط کارشناسان با میانگین قیمت شش ماهه اول پس از ورود به بورس تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: مدل ارزیابی سهام شرکت‌ها به روش پیش‌بینی و تنزیل جریان‌های نقدی آتی از کارایی مناسب‌تری برخوردار می‌باشد. به عبارتی روش‌های ارزیابی کلاسیک ارزش‌گذاری (حداقل به صورت عمومی) در محیط ایران نمی‌تواند به نتایج معتبری بیانجامد و بایستی از روش‌های اقتضایی و موردی برای ارزش‌گذاری شرکت‌های مورد واگذاری استفاده نمود.

واژه‌های کلیدی: اصل ۴۴ قانون اساسی، بورس اوراق بهادار تهران، خصوصی‌سازی، شیوه‌های قیمت‌گذاری بنگاه‌ها.

طبقه‌بندی موضوعی: M48

* Corresponding Author: A. Nonahal Nahr

E-mail: Anonahal@gmail.com

* نویسنده مسئول: علی اکبر نونهال نهر

مقدمه

امروزه یکی از راه‌های دستیابی به توسعه پایدار، انتقال مالکیت از مالکیت دولتی به مالکیت خصوصی بیان شده است. تصویب سیاست‌های اصل ۴۴ قانون اساسی توسط مجلس شورای جمهوری اسلامی ایران نیز گویای همین امر است. موفقیت سیاست خصوصی‌سازی و اجرای آن به یکی از پیچیده‌ترین دغدغه‌های اقتصادی مسئولان و مدیران تبدیل شده و مباحث زیادی را به دنبال آورده است (بحری ثالث و همکاران، ۱۳۹۴). یکی از بهترین روش‌های خصوصی‌سازی، واگذاری سهام از طریق بورس اوراق بهادار است و یکی از مسائل مهم جهت تحقق آن، نحوه قیمت‌گذاری سهام واگذار شده می‌باشد. قیمت‌گذاری سهام یکی از کلیدی‌ترین و حساس‌ترین مراحل واگذاری است. قیمت‌گذاری بالای سهام می‌تواند با کاهش تقاضا برای سهام قابل واگذاری، فرآیند خصوصی‌سازی را با شکست مواجه سازد و قیمت‌گذاری پایین سهام نیز با ایجاد شبهات متعدد در زمینه نحوه واگذاری اموال عمومی، شکست بلندمدت سیاست واگذاری را به دنبال دارد. به دلیل اهمیت و حساسیت موضوع قیمت‌گذاری سهام، تاکنون مدل‌های زیادی مبتنی بر دیدگاه‌های مختلف ارائه گردیده که با توجه به شرایط اقتصادی، سیاسی، منطقه‌ای و غیره، نتایج و کاربردهای متنوع و متفاوتی، داشته است.

پس از شکل‌گیری بازار اوراق بهادار در ایران، این بازار به شکل روزافزونی اهمیت یافته و دو جریان باعث افزایش مستمر شرکت‌های پذیرفته شده در آن بوده است. یک جریان مربوط به شرکت‌های خصوصی غیر عضو می‌باشد که جهت دستیابی به این بازار بزرگ سرمایه، می‌کوشند هر چه سریع‌تر به استانداردهای مدیریتی و گزارشگری مالی قابل قبول جهت پذیرش در بورس دست یابند و جریان دیگر مربوط به سیاست‌های اخیر دولت، یعنی سیاست خصوصی‌سازی است که سعی دارد بار مدیریت دولت را کاهش داده و با واگذاری شرکت‌های دولتی به بخش خصوصی باعث ایجاد انگیزه‌های اقتصادی، جذب منابع مدیریتی و فن‌آوری بخش خصوصی، و گسترش مالکیت از شکل سهامداری و تقلیل دیون هنگفت بخش دولتی شود. در این فرآیند، یکی از اهداف مهم پذیرش شرکت‌ها در بورس، جذب سرمایه‌های سرگردان و راکد مردم و به کارگیری آن در چرخه‌های مولد اقتصادی است. از سوی دیگر، سرمایه‌گذاران با استفاده از خرید سهام به دنبال کسب بازده بالاتر نسبت به سایر فرصت‌های سرمایه‌گذاری هستند. در این راستا، عامل اصلی انتقال سرمایه، قیمت اوراق بهادار عرضه شده است که در ابتدا در بورس تعیین می‌گردد.

در خصوص بنگاه‌های واگذاری موضوع اصل ۴۴، ابتدا قیمت سهام توسط کارشناسان رسمی حسابداری و حسابرسی بر اساس مدل‌های تعیین شده توسط شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی تعیین و اولین قیمت با اولین معامله مشخص می‌شود و سپس در مدت زمان کوتاهی که معاملات سهام انجام می‌شود، فرآیند خودکار شکل‌گیری قیمت سهام در بازار بورس بر اساس جریان عرضه و تقاضای سهام که ناشی از انتظارات و واکنش‌های سهامداران و عوامل بازار است، عمدتاً باعث ایجاد تفاوت‌های عمده در قیمت تعیین شده توسط کارشناسان رسمی و قیمت تعیین شده سهام در بازار می‌شود. به نظر می‌رسد این امر ناشی از ضعف یا نارسایی مدل‌های قیمت‌گذاری تعیین شده توسط شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی می‌باشد، لذا در این پژوهش ابتدا الگوهایی جدید برای ارزش‌گذاری اولیه سهام مشمول این قانون و حداقل نمودن این اختلاف‌ها معرفی گردیده و سپس به ارزیابی تطبیقی کارایی آنها و معرفی روش‌های برتر در بازار سرمایه ایران می‌پردازیم.

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش

در فرهنگ لغت اقتصادی پالگریو، واژه خصوصی‌سازی اینگونه تعریف شده است: خصوصی‌سازی انتقال دارایی از مالکیت عمومی به مالکیت خصوصی یا واگذاری کنترل کاربری‌های خدماتی به بخش خصوصی است که این سیاست از سال ۱۹۸۰ به بعد به‌طور فزاینده‌ای در بیشتر نقاط جهان بکار برده شده است. در تعریف دیگر، خصوصی‌سازی وسیله‌ای است برای بهبود بهره‌وری و افزایش کارایی در سطح اقتصاد یک کشور که نهایتاً به رشد اقتصادی آن کشور می‌انجامد. در مرجعی دیگر نیز، خصوصی‌سازی وسیله‌ای برای بهبود عملکرد فعالیت‌های اقتصادی از طریق افزایش نقش نیروهای بازار تعریف شده است، در صورتی که حداقل پنجاه درصد (۵۰٪) سهام مؤسسه‌ها و بنگاه‌های اقتصادی دولتی به بخش خصوصی یا غیردولتی واگذار شود (استناد شده از التجائی و عباس‌زاده، ۱۳۹۷).

در اصل چهل و چهارم قانون اساسی با اشاره به این که نظام اقتصادی جمهوری اسلامی ایران برپایه سه بخش دولتی، تعاونی و خصوصی با برنامه‌ریزی منظم و صحیح استوار است، صراحتاً به نقش بخش خصوصی و مردم در نظام اقتصادی کشور توجه داشته و در خصوص مالکیت این بخش‌ها چنین بیان شده است که مالکیت در این سه بخش تا

الف) روش بازار (استفاده از قیمت‌های بورس اوراق بهادار)

قیمت پایه و قیمت واگذاری در مورد سهام با عرضه تدریجی دارای بازار فعال برابر قیمت تابلوی بورس در زمان معامله سهام است. حداقل قیمت پایه در مورد سهام دارای بازار فعال که به شکل بلوکی از طریق بورس اوراق بهادار عرضه می‌شود، قیمت تابلوی بورس در زمان معامله است. هیئت واگذاری می‌تواند به استناد گزارش سازمان خصوصی‌سازی مبلغی را به قیمت پایه بیافزاید و بدین ترتیب قیمت جدید پایه را مشخص نماید.

ب) روش سودآوری

در این روش، قیمت سهام از حاصل تقسیم میانگین موزون سود تعدیل شده قبل از کسر مالیات تا سه سال آخر قبل از سال قیمت‌گذاری (بر اساس صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت با لحاظ کردن عوامل تعدیل‌کننده سود که در زیر توصیف شده است) بر نرخ بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاری تعیین می‌شود، سپس این قیمت پس از لحاظ کردن عوامل مندرج در بند (۲) تعدیل می‌شود.

تبصره ۱- برای محاسبه میانگین موزون سود لازم است به ترتیب نسبت به سودهای تعدیل شده قبل از کسر مالیات، سال اول قبل از قیمت‌گذاری ضریب سه، سال دوم قبل از قیمت‌گذاری ضریب دو و سال سوم قبل از قیمت‌گذاری ضریب یک در نظر گرفته شود و سپس مجموع این حاصل ضربها بر عدد ۶ تقسیم شود.

تبصره ۲- این روش تنها در مورد شرکتهایی کاربرد دارد که میانگین موزون سود سال‌های گذشته قبل از کسر مالیات آنها پس از لحاظ کردن عوامل تعدیل‌کننده سود، دست کم معادل پنج درصد ارزش جاری خالص دارایی‌های آنها (طبق بند ج این ماده) باشد.

تبصره ۳- در شرکتهایی که طبق استانداردهای حسابداری لازم است صورت‌های مالی تلفیقی تهیه شود، سود تلفیقی قبل از کسر مالیات تا سه سال آخر قبل از سال قیمت‌گذاری، مبنای محاسبه خواهد بود.

ج) روش ارزش جاری خالص دارایی‌های شرکت

ارزش جاری خالص دارایی‌های شرکت برابر است با ارزش جاری کلیه دارایی‌ها پس از کسر کلیه بدهی‌های شرکت که به شرح زیر تعیین می‌شود. در شرکتهایی که طبق استانداردهای حسابداری لازم است صورت‌های مالی تلفیقی تهیه شود، ارزش جاری خالص دارایی‌ها، طبق ترازنامه تلفیقی

جایی که با اصول دیگر این فصل مطابق باشد و از حدود قوانین اسلام خارج نشود و موجب رشد و توسعه اقتصادی کشور گردد و مایه زیان جامعه نشود مورد حمایت قانونی جمهوری اسلامی است. در همین راستا و به دنبال ابلاغ سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی از سوی مقام معظم رهبری، اهتمام دولت بر اصلاح ساختار اقتصادی بر مبنای عدالت واقعی‌تر، منجر به تدوین برنامه‌ای جامع برای اجرای اصلاحات اقتصادی بزرگ و سامان‌دهی توزیع منابع و در رأس آن هدفمندکردن یارانه‌ها شد.

روش‌های مهم و متداول خصوصی‌سازی

روش‌های متعدد و متنوعی برای واگذاری سهام بنگاه‌ها و مؤسسات دولتی به بخش خصوصی وجود دارد ولی راهبردهای کلی جامعه (اهداف ملی)، برنامه‌های اقتصادی، اهداف خصوصی‌سازی، امکانات، محدودیت‌ها، مشکلات و تنگناهای عملی هستند که در هر کشور روش‌های مناسب خصوصی‌سازی را تعیین می‌کنند. بنابراین، برای خصوصی‌سازی می‌توان از دو روش کلی زیر استفاده نمود: الف) خصوصی‌سازی همراه با واگذاری مالکیت شرکت‌ها، و ب) خصوصی‌سازی بدون واگذاری مالکیت شرکت‌ها. مهم‌ترین و متداول‌ترین روش‌های خصوصی‌سازی همراه با واگذاری مالکیت عبارتند از عرضه عمومی سهام واحدهای دولتی؛ فروش خصوصی سهام؛ سرمایه‌گذاری جدید بخش خصوصی در واحدهای دولتی؛ فروش دارایی‌های شرکت یا مؤسسه دولتی؛ تجزیه واحدهای دولتی بزرگ‌تر به واحدهای کوچک‌تر (خصوصی‌سازی جزئی)؛ و فروش شرکت به کارکنان و مدیران. همچنین، مهم‌ترین روشی که برای انجام خصوصی‌سازی بدون واگذاری مالکیت مورد استفاده قرار می‌گیرد، عبارت است از انعقاد قرارداد واگذاری مدیریت یا اجاره واحدها به بخش خصوصی.

شیوه‌های قیمت‌گذاری سهام قابل واگذاری به بخش خصوصی

در ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی "شیوه‌های قیمت‌گذاری بنگاه‌ها و نحوه اعمال شیوه‌های مذکور در همین چارچوب" در خصوص نحوه قیمت‌گذاری سهام قابل واگذاری به بخش خصوصی موارد لازم به شرح زیر پیش‌بینی شده است.

آن گروه از سهام قابل واگذاری که دارای بازار فعال است طبق روش مندرج در بند الف) این ماده و بقیه سهام قابل واگذاری، طبق سایر روش‌های مندرج در این آیین‌نامه، حسب مورد قیمت‌گذاری می‌شود.

پایان آخرین سال قبل از سال قیمت‌گذاری تعیین می‌شود.

د) تعیین قیمت سهام جزئی

در شرایط خاص و در صورتی که برای تعیین قیمت سهام طبق روش‌های توصیف شده در بندهای (الف) تا (ج) بالا به دلیل جزئی بودن میزان یا ارزش سهام، اعمال روش‌های فوق فاقد توجیه اقتصادی باشد، قیمت پایه سهام به پیشنهاد سازمان خصوصی‌سازی و تصویب هیئت واگذاری براساس ارزش اسمی یا ارزش خالص دفتری دارایی‌ها (ارزش ویژه) و یا هر روش مناسب دیگر تعیین می‌شود.

ه) ملاحظات خاص

۱- کارشناس قیمت‌گذاری سهام باید با اتکال به دانش و مهارت خویش عواملی چون نوع تولید، فناوری مورد استفاده، مدیریت، نیروی انسانی کارآمد، بازار داخلی و بین‌المللی محصولات، موقعیت شرکت در مقایسه با رقبای تجاری اعم از داخلی و خارجی، سهم تولیدات شرکت در بازار را در قیمت‌گذاری سهام لحاظ کند.

۲- چنانچه کارشناس قیمت‌گذاری سهام در نتیجه اعمال روش‌های مندرج در بندهای (ب) و (ج) بالا به نتایج کاملاً متفاوتی دست یابد یا تعیین قیمت سهام براساس روش سودآوری میسر نباشد، لازم است با استفاده از قضاوت حرفه‌ای خویش و با بکارگیری ابزارهای تحلیل مالی، نظیر نسبت‌های مالی و روندها، قیمت‌های به دست آمده را تحلیل و در نهایت قیمت واحدی برای پایه سهام شرکت که معرف ارزش عادلانه شرکت باشد همراه با دلایل و تحلیل‌های مستند، مشخص و ارائه کند.

سو و بانگاسا (۲۰۱۱)، به بررسی اثر شهرت متعهد پذیرهنویسی بر بازده‌های اولیه و عملکرد بلندمدت سهام عرضه‌های عمومی اولیه پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن بود که شهرت متعهد پذیرهنویسی بر بازده‌های اولیه تعدیل شده با بازده بازار اثر اندکی دارد، در حالی که این متغیر بر عملکرد بلندمدت سهام عرضه‌های عمومی دارای تأثیر مثبت و معناداری است.

گالوی و همکاران (۲۰۱۱)، با انجام تحقیقی نشان دادند که هر چقدر میزان عدم‌تقارن اطلاعاتی پذیرهنویسان بیشتر باشد، قیمت‌گذاری کمتر از حد در عرضه‌های اولیه بیشتر است.

آگاتی و همکاران (۲۰۱۲)، با انجام تحقیقی بر روی عرضه‌های عمومی اولیه در بورس لندن نشان دادند که بین شهرت ناشر پذیرهنویس و بازده کوتاه‌مدت سهام عرضه شده

رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

هوگو (۲۰۱۴)، تحقیقی با عنوان "نقش عدم‌تقارن اطلاعاتی و مخاطرات اخلاقی در قیمت‌گذاری کمتر از حد عرضه‌های اولیه در فاصله زمانی بین سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۰۶ در بورس لندن" انجام داد. وی برای اندازه‌گیری عدم‌تقارن اطلاعاتی از سه فاکتور کوچک بودن شرکت، نوع بازاری که سهام در آن عرضه می‌گردد و شهرت عرضه کننده استفاده نمود و برای مخاطرات اخلاقی میزان مالکیت مدیریتی را استفاده نمود. نتایج تحقیق وی نشان داد که عدم‌تقارن اطلاعاتی با قیمت‌گذاری کمتر از حد عرضه اولیه رابطه معناداری دارد، و همچنین دوره الزام به نگهداشت سهام و بازده پایانی دوره الزام به نگهداشت سهام با مخاطرات اخلاقی رابطه معناداری دارد.

ایکانیب (۲۰۱۸)، برای درک اجرای سیاست خصوصی‌سازی و لیبرالیزه نمودن نیجریه از مدل سیاست بوروکراتیک استفاده نمود. او با استفاده از این مدل انگیزه‌ها و فعالیت‌های مؤسسات بوروکراتیک و مدیران آنها را برای جداسازی و خصوصی‌سازی شرکت ملی نفت نیجریه و برخی شرکت‌های تابعه آن را مطالعه کرد تا سیاست‌های اجرایی را توضیح دهد که با منافع بین سازمانی مرتبط بود. او چنین نتیجه‌گیری نمود که مدیران و مقامات کلیدی سازمان‌های بوروکراتیک بخش نفت، برای تقویت نفوذ سازمان‌های خود و حفظ وظایف مهم آن، خصوصی‌سازی را منحرف می‌کنند و به تأخیر می‌اندازند.

طالبی (۱۳۷۴) به بررسی مشکلات روش‌های قیمت‌گذاری سهام شرکت‌های مشمول واگذاری در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته و در این راستا، قیمت پایه معامله شده سهام شرکت‌های مشمول خصوصی‌سازی که سهام آنها در بورس اوراق بهادار تهران عرضه شده است را با توجه به مدل‌های تئوریک و علمی مورد ارزیابی قرار داده تا میزان مطابقت این قیمت‌ها با مبانی علمی مشخص گردد. نتایج حاصل از تحقیق وی نشان می‌دهد که قیمت‌گذاری اولیه سهام شرکت‌های مشمول خصوصی‌سازی بر مبانی علمی متکی نبوده و با رویدادهای بعدی بازار سازگاری ندارد. قیمت‌گذاری‌های کنونی از دیدگاه‌های اقتصادی، اجتماعی و حسابداری امکانات لازم را برای ارزش‌گذاری دقیق فراهم نمی‌آورد و فقدان چنین امکانی بدون تردید به کند شدن هر چه بیشتر جریان واگذاری شرکت‌ها منجر می‌شود.

ودیعی و آسیابانی (۱۳۸۷)، به مقایسه قیمت واگذاری سهام شرکت‌های دولتی مشمول خصوصی‌سازی با قیمت محاسبه شده بر مبنای مدل نسبت قیمت بازار به سود هر

تهران پرداخته و نشان دادند که رابطه معناداری میان خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی و نقدشوندگی بازار سهام با استفاده از دو معیار گردش معاملات بازار و عدم نقدشوندگی سهام وجود ندارد؛ ولی اخبار بین‌المللی تأثیر مستقیمی بر نقدشوندگی سهام در بورس اوراق بهادار تهران دارد.

معین‌الدین و همکاران (۱۳۹۲)، به بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر قیمت‌گذاری کمتر از واقع سهام به هنگام عرضه اولیه عمومی پرداختند. آنها نشان دادند که متغیرهای ساختار مالکیت شامل دو مؤلفه تمرکز مالکیت و مالکیت نهادی، تأثیری بر قیمت‌گذاری کمتر از واقع سهام به هنگام عرضه اولیه عمومی ندارد.

کامیابی و بوبوری (۱۳۹۵)، به بررسی مخاطرات اخلاقی و عدم‌تقارن اطلاعاتی در قیمت‌گذاری کمتر از حد عرضه‌های اولیه عمومی سهام در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته و نشان دادند که مخاطرات اخلاقی و عدم‌تقارن اطلاعاتی از مهمترین عوامل مؤثر بر قیمت‌گذاری کمتر از حد عرضه‌های اولیه عمومی می‌باشند.

رستمی و همکاران (۱۳۹۶)، به ارائه مدل ارزش‌گذاری سهام در عرضه‌های عمومی اولیه با استفاده از مدل عصبی ژنتیک پرداختند. آنها یک شبکه پیشنهادی چند لایه رو به جلو با بهینه‌سازی الگوریتم ژنتیک برای متغیرهای مورد استفاده در تعیین قیمت سهام شرکت‌های جدیدالورود به بورس را ارائه نموده و نشان دادند که این مدل می‌تواند قیمت‌گذاری صحیحی را در اکثر موارد مورد نظر داشته باشد.

التجائی و عباس‌زاده (۱۳۹۷)، به تأثیر خصوصی‌سازی بر بهره‌وری نیروی کار و سودآوری شرکت‌های واگذار شده در ایران پرداخته و نشان دادند که میان عملکرد شرکت‌ها از نظر سودآوری و بهره‌وری در دوره‌های قبل و بعد از خصوصی‌سازی تفاوت معنی‌داری وجود دارد و خصوصی‌سازی عملکرد این شرکت‌ها را بهبود داده است.

اهداف علمی پژوهش

۱- ارزیابی میزان کارآمدی بورس اوراق بهادار تهران در ارتباط با نحوه ارزیابی سهام شرکت‌های مشمول اصل ۴۴ قانون اساسی.

۲- ارزیابی میزان کارآمدی روش‌های ارزیابی سهام مورد استفاده توسط مسئولین و کارشناسان اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی.

۳- بررسی میزان کارآمدی مدل‌های نوین ارزیابی سهام در ارتباط با شرکت‌های مشمول اصل ۴۴ قانون اساسی.

سهام (P/E) شرکت‌های مشابه پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق بیانگر این است که تنها قیمت‌های تعیین شده در عرضه تدریجی توسط سازمان خصوصی‌سازی تا حدود زیادی به ارزش ذاتی محاسبه شده برای سهام شرکت‌های مشمول واگذاری نزدیک است. بنابراین سازمان خصوصی‌سازی می‌تواند با اطمینان بیشتری از قیمت‌های محاسبه شده بر مبنای شرکت‌های مشابه، برای قیمت‌گذاری عرضه تدریجی سهام (P/E) مدل نسبت قیمت بازار به سود هر سهم استفاده کند.

حقی‌بین (۱۳۸۷)، به بررسی انواع ناهنجاری‌های مربوط به عرضه عمومی اولیه سهام در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته و نشان می‌دهد که در بورس اوراق بهادار تهران به هیچ وجه ارزان‌فروشی سهام عرضه اولیه مشاهده نمی‌شود، بلکه در ارتباط با اینگونه سهام گران‌فروشی صورت می‌گیرد. همچنین، افت قیمت سهام عرضه عمومی اولیه در بلندمدت با وقفه زمانی ۶ ماه پس از عرضه اولیه در بورس ایجاد می‌شود، به این معنی که امکان دسترسی اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران در بورس اوراق بهادار تهران در زمان اولین عرضه به بورس بسیار محدود است، در نتیجه پس از ورود این شرکت‌ها به بورس و با توجه به ارائه گزارش‌های میان‌دوره‌ای مورد تقاضای بورس، تأثیر این اطلاع‌رسانی بر تصمیم افراد پس از شش ماه ظهور می‌نماید.

ودیدی و آسیابانی (۱۳۸۹)، نشان دادند که بین قیمت‌های واگذاری سهام (تعیین شده توسط سازمان خصوصی‌سازی) و قیمت‌های حاصل از مدل شاخص رشد ارزش سهام شرکت‌های مشابه تفاوت معنی‌داری وجود ندارد، ولی بین قیمت‌های واگذاری سهام و قیمت‌های حاصل از مدل ارزش بازار به ارزش دفتری سهام شرکت‌های مشابه تفاوت معنی‌داری وجود داشته است.

اثنی‌عشری و اعتمادنیا (۱۳۹۰)، به مقایسه تئوریک انواع روش‌های خصوصی‌سازی و قابلیت به‌کارگیری این روش‌ها در واگذاری مراکز تلفن به بخش خصوصی پرداخته و نشان دادند که برای انتخاب یک روش خصوصی‌سازی جهت پیاده‌سازی در سازمان دولتی نیاز به مطالعه و بررسی دقیق دارد تا امکان انتخاب روش بهینه فراهم گردد و از تحمیل هزینه‌های اجرای روش نادرست پیشگیری به عمل آورد و نمی‌توان یک روش را به‌عنوان بهترین روش خصوصی‌سازی برای تمام سازمان‌ها با ساختارها و هدف‌های متفاوت از اجرای فرایند خصوصی‌سازی تعیین نمود.

یحیی‌زاده فر و همکاران (۱۳۹۲)، به بررسی نقش خصوصی‌سازی بر نقدشوندگی سهام بورس اوراق بهادار

اهداف کاربردی پژوهش

- ۱- ارائه شواهد علمی و تجربی به مسئولین و کارشناسان اصل ۴۴ قانون اساسی در ارتباط با میزان کارایی روش‌های مورد استفاده برای ارزیابی سهام شرکت‌های مشمول.
- ۲- ارائه راهکارها و پیشنهادهای مناسب و علمی به مسئولین سازمان بورس اوراق بهادار در خصوص شرکت‌های جدی‌الورود مشمول اصل ۴۴ قانون اساسی.
- ۳- ارائه راهکارهای مناسب به سرمایه‌گذاران بورس تهران در خصوص اتخاذ سیاست‌های سرمایه‌گذاری مناسب در ارتباط با شرکت‌های مشمول اصل ۴۴ قانون اساسی.

روش‌شناسی پژوهش

نوع و روش اجرای پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، با توجه به اهداف عینی و کاربردی آن، از نوع تحقیقات کاربردی است؛ البته با توجه به ارائه الگوهای جدید و ارزیابی اعتبار و دقت آنها در محیط ایران، از نوع تحقیقات توسعه‌ای می‌باشد. همچنین، از نظر روش و ماهیت اجرا نیز از نوع تحقیقات توصیفی می‌باشد. به‌طور خلاصه می‌توان مراحل اجرای تحقیق حاضر را به شرح زیر بیان نمود:

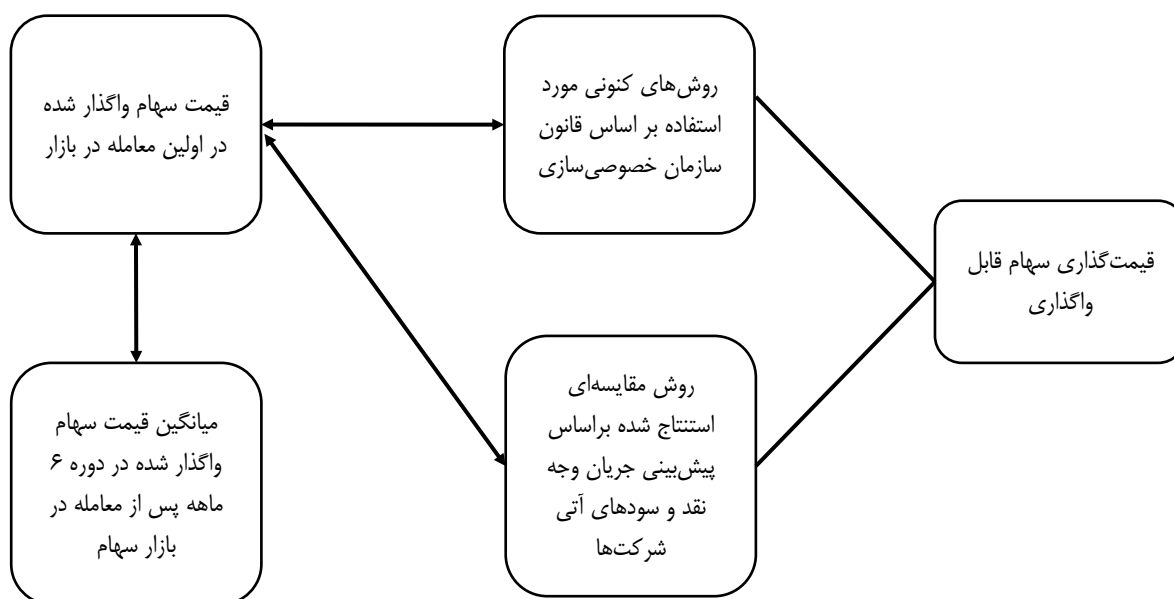
- ۱- جمع‌آوری قیمت‌های تعیین شده برای سهام شرکت‌های مورد بررسی طبق مدل قیمت‌گذاری مصوب شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی طبق نظر کارشناسان رسمی در فایل صفحه گسترده اکسل؛
- ۲- استخراج و محاسبه میانگین قیمت‌های معامله شده بر

- روی سهام شرکت‌های فوق‌الذکر برای دوره‌های ۳ ماهه و ۶ ماهه از سایت بورس اوراق بهادار؛
- ۳- مقایسه قیمت‌های تعیین شده طبق مدل قیمت‌گذاری مصوب شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی توسط کارشناسان رسمی و میانگین قیمت‌های استخراج شده در مرحله دوم و تعیین اختلافات احتمالی موجود؛
- ۴- محاسبه قیمت سهام شرکت‌های مورد نظر تحقیق بر اساس مدل پیشنهادی تحقیق و مقایسه آن با میانگین قیمت‌های محاسبه شده طبق بند ۲ فوق و استخراج اختلافات احتمالی موجود مابین آنها؛ و
- ۵- در نهایت، اقدام به مقایسه تفاوت‌های دو مدل (مدل ارائه شده در تحقیق و مدل قیمت‌گذاری مصوب شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی) خواهیم نمود. طرح کلی اجرای تحقیق حاضر در شکل ۱ نشان داده شده است.

تدوین فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: بین قیمت سهام ارزیابی شده توسط کارشناسان با میانگین قیمت شش ماهه اول پس از ورود به بورس تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین قیمت سهام ارزیابی شده بر اساس روش پیش‌بینی و تنزیل جریان‌های نقدی آتی با میانگین قیمت شش ماهه اول پس از ورود به بورس تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.



شکل ۱. طرح کلی اجرای تحقیق

شرط مثبت بودن).

روش(های) مورد نظر برای مقایسه با روش‌های فوق
در تحقیق حاضر روش‌های زیر جهت بهبود و توسعه روش‌های ارزش‌گذاری قبلی معرفی گردیده و نتایج حاصل از آنها با نتایج روش‌های مورد استفاده کنونی مورد مقایسه و ارزیابی قرار گرفته است:

۱) روش تنزیل عواید نقدی سهام

در این روش سود نقدی بر اساس اطلاعات تاریخی سه سال قبل، برای سه یا پنج سال آتی پیش‌بینی و به تاریخ ارزیابی بر اساس نرخ مشخص (به شرح ذیل) تنزیل می‌شود. لازم به ذکر است که پیش‌بینی سود نقدی می‌تواند با نرخ رشد یا کاهش (برابر نرخ نواسانات سود نقدی اطلاعات تاریخی سه سال قبل ارزیابی) و یا بدون رشد و یا کاهش باشد.

۲) نحوه جمع‌آوری اطلاعات پیش‌بینی سود نقدی

کلیه گزارشات کارشناسان رسمی شامل صورت‌های مالی مقایسه‌ای سه سال قبل می‌باشند و مبلغ سود سهام مصوب به سهامداران در اکثر گردش حساب سود (زیان) انباشته همراه صورت‌های مالی، و یا از طریق صورت جریان وجه نقد آنها قابل دسترس می‌باشد و در قلمرو زمانی تحقیق داده‌های نزدیک به ۳۰ شرکت از سایت سازمان بورس جمع‌آوری شده است.

پیش‌بینی سود نقدی برای ۳ یا ۵ سال بعد از تاریخ ارزیابی بر اساس اطلاعات تاریخی سه سال قبل از تاریخ ارزیابی و در دو حالت با نرخ رشد یا کاهش و یا بدون تغییرات خواهد بود؛ همچنین این پیش‌بینی می‌تواند بر اساس اطلاعات واقعی سنوات بعد از ورود به بورس نیز انجام گیرد. تنزیل بر اساس نرخ بهره بدون ریسک و نرخ مورد انتظار سرمایه‌گذاران در بورس (۳۰ درصد بر اساس تحقیقات قبلی و همچنین حداقل نرخ تورم و یا سایر نرخ‌ها) می‌باشد در ضمن بدیهی است استفاده از نرخ‌های متنوع نیاز سرمایه‌گذاران را برآورد نموده و جهت تصمیم‌گیری آنها مربوطتر می‌باشد و امکان تنزیل با وجود نرم‌افزار اکسل با نرخ‌های مختلف وجود دارد.

۳) نحوه پیش‌بینی قیمت پایانی سهام

مبلغ ارزش ویژه دفتری سهام در تاریخ ارزیابی (که در گزارش‌های کارشناسی موجود است) به اضافه پیش‌بینی سود انباشته تقسیم نشده (با نرخ رشد و یا نرخ ثابت) پیش‌بینی سود انباشته تقسیم نشده نیز بر اساس پیش‌بینی سود ۳ یا ۵ سال

شیوه ارزیابی فعلی کارشناسان رسمی طبق مصوبه شورای عالی

قیمت پایه سهام توسط کارشناسان رسمی بر اساس بند (ب) ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی شیوه‌های قیمت‌گذاری بنگاه‌ها مصوبه شورای عالی مزبور به سه روش به شرح ذیل محاسبه می‌شود. لازم به ذکر است که در جمع بندی گزارش و تعیین قیمت پایه نهایی، میانگین مبالغ حاصل از سه روش مزبور توسط کارشناس محاسبه و معمولاً درصدی با نظر کارشناس - که معمولاً مبنای علمی خاصی ندارد- به میانگین حاصل اضافه شده و به عنوان قیمت پایه سهام با در نظر گرفتن محدودیت‌هایی که در گزارش ذکر شده اعلام می‌شود.

روش اول: روش بازدهی (سودآوری)

در این روش ارزش شرکت از تقسیم سود قبل از کسر مالیات و پس از تعدیل بابت هزینه‌ها و درآمدهای استثنایی به نرخ بازده مورد انتظار به اضافه عوامل تعدیل‌کننده قیمت پایه سهام محاسبه می‌شود.

لازم به ذکر است که سود استفاده شده در داخل فرمول مزبور بعد از تعدیلات لازم (کسری ذخیره، بندهای حسابرسی، ارقام استثنایی، کسری ذخیره و ...) بر اساس میانگین موزون سود گزارش شده شرکت در سه سال قبل می‌باشد. لازم به ذکر است قبل از محاسبه میانگین موزون سود، سود سال‌های دوم و سوم ماقبل سال قیمت‌گذاری براساس شاخص بهای خرده فروشی بانک مرکزی تعدیل می‌شود سپس سود سال سوم با ضریب یک و سال دوم با ضریب ۲ و سال اول (جاری) با ضریب ۳ در میانگین موزون لحاظ می‌شود.

نرخ بازده سرمایه‌گذاری معمولاً نرخ اوراق مشارکت (بازده با ریسک صفر) + درصد ریسک اعلامی بورس (حدوداً ۵ درصد) محاسبه می‌شود و در گزارشات بررسی شده از ۲۱ درصد در سنوات قبل تا ۲۵ درصد متغیر بوده است.

روش دوم: روش ارزش روز خالص دارایی‌ها

در این روش ارزش روز دارایی‌ها و بدهی‌ها محاسبه و خالص آنها مبنای ارزش شرکت می‌باشد. جهت تعیین ارزش اموال شرکت از نظر کارشناسان رسمی مربوطه استفاده می‌شود (مثل ماشین‌آلات، وسایل نقلیه و ...).

روش سوم: روش ارزش ویژه دفتری

طبق این روش ارزش شرکت عبارتست از ارزش دفتری دارایی‌ها پس از کسر ارزش دفتری بدهی‌ها که عبارت است از ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت در ترازنامه (به

رسمی به شرح فوق، بر اساس روش‌های ذیل انجام گرفته است. لازم به ذکر است کلیه محاسبات براساس اطلاعات تاریخی (سه سال قبل از ارزش‌گذاری) می‌باشد.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل کلیه شرکت‌هایی است که سهام آنها بر اساس اصل ۴۴ قانون اساسی از طریق بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی تحقیق واگذار گردیده‌اند. لذا، در حد دسترسی به اطلاعات مندرج در سامانه‌های بورس و فرابورس تقریباً کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در آنها از طریق اصل ۴۴ قانون اساسی مورد بررسی قرار گرفته است. طبق اطلاعات موجود، کلاً ۹۵ شرکت از طریق اصل ۴۴ قانون اساسی جهت واگذاری در قلمرو زمانی تحقیق (تا پایان سال ۱۳۹۲ به دلیل امکان پیشی بینی چند سال آتی با استفاده از روش‌های مورد نظر) مشخص شده است که از این تعداد ۶۱ شرکت به دلیل عدم انجام معامله، دارا بودن زیان انباشته و یا عدم وجود اطلاعات مورد نیاز این تحقیق از نمونه آماری حذف و اطلاعات کامل ۳۴ شرکت به ارزش معامله ۱۳،۹۳۳ میلیارد ریال مورد بررسی قرار گرفته است. شرکت‌های مورد بررسی تحقیق از گروه‌های صنعتی متفاوتی بوده و تمامی محاسبات نیز بر اساس اطلاعات تک تک شرکت‌های مذکور انجام گرفته است. در حد دسترسی به اطلاعات مندرج در سامانه فرابورس تقریباً کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در فرابورس از طریق اصل ۴۴ قانون اساسی مورد بررسی قرار گرفته است.

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

قیمت پایه و مبلغ معامله و مبلغ میانگین شش ماهه اول بعد از عرضه اولیه در بازار فرابورس

تعیین قیمت پایه هر سهم در خصوص بنگاه‌های واگذاری اصل ۴۴ قانون اساسی توسط کارشناسان رسمی (رشته حسابداری و حسابرسی) با در نظر گرفتن آیین‌نامه اجرایی شیوه‌های قیمت‌گذاری بنگاه‌ها، و نحوه اعمال شیوه‌های مذکور در همین چارچوب (مرجع تصویب این آیین‌شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی) انجام می‌گیرد که در بخش‌های قبل توضیح داده شده است. قیمت هر سهم در خصوص شرکت‌های موردنظر از اطلاعات مندرج در سامانه فرابورس استخراج شده است.

پیش‌بینی سود (زیان) شرکت‌های مورد بررسی

در این تحقیق، پیش‌بینی سود (زیان) برای سه سال آتی از تاریخ ارزش‌گذاری قیمت پایه هر سهم توسط کارشناسان

پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله) براساس

میانگین هندسی سود سه سال قبل از تاریخ ارزیابی

در این روش از تحقیق میانگین هندسی و میانگین سود سه سال قبل از تاریخ ارزش‌گذاری محاسبه و بر اساس آنها سود سه سال آتی محاسبه شده است. میانگین سود سه سال قبل با در نظر گرفتن آیین‌نامه اجرایی شیوه‌های قیمت‌گذاری بنگاه‌ها و نحوه اعمال شیوه‌های مذکور در همین چارچوب (مرجع تصویب این آیین‌شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی) محاسبه شده است به نحوی که سود سال اول و دوم و سوم قبل از تاریخ ارزیابی، به ترتیب با ضریب ۳، ۲ و ۱ جمع جبری و بر عدد ۶ (۳+۲+۱) تقسیم شده است.

پیش‌بینی سود سنوات بعد از تاریخ ارزیابی با لحاظ حصول به اعتبار آماری بر اساس اطلاعات موجود، به شرح محاسبه شده است (جدول ۱):

سال اول بعد از ارزیابی: میانگین سود سه سال قبل (محاسبه شده به شرح فوق) * میانگین هندسی
سال دوم بعد از ارزیابی: سود سال اول پیش‌بینی بعد از ارزیابی (به شرح فوق) * میانگین هندسی
سال سوم بعد از ارزیابی: سود سال دوم پیش‌بینی بعد از ارزیابی (به شرح فوق) * میانگین هندسی

۱- پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله) محاسبات

براساس میانگین تغییرات شاخص در سطح صنعت-میانگین هندسی: در این روش تغییرات شاخص در سطح صنعت (صنعت مربوط به هر شرکت) طبق اطلاعات موجود در سامانه بورس ایران، مربوط به دوره‌های مربوط به زمان سه سال قبل از تاریخ ارزیابی توسط اصل ۴۴ قانون اساسی به روش میانگین هندسی سه سال محاسبه و به‌عنوان ضریب محاسبه سود سنوات آتی مورد استفاده قرار گرفته است (جدول ۲).

سود سه سال بعد از تاریخ ارزیابی شرکت‌های مورد بررسی بر اساس میانگین هندسی تغییرات شاخص به شرح فوق در سطح صنعت به شرح ذیل محاسبه شده است:

اول: نسبت تغییرات شاخص در سطح صنعت مربوط به هر شرکت در سه سال قبل از تاریخ ارزیابی اولیه توسط کارشناسان رسمی (اصل ۴۴ قانون اساسی) محاسبه شده

جدول ۱. پیش‌بینی سود سنوات بعد از تاریخ ارزیابی با روش هندسی بر اساس اطلاعات موجود (ارقام بر اساس میلیون ریال)

ردیف	نام شرکت	میانگین هندسی	میانگین سود سه سال قبل	پیش‌بینی سود سال اول بعد کارشناسی	پیش‌بینی سود سال دوم بعد کارشناسی	پیش‌بینی سود سال سوم بعد کارشناسی
۱	سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه- بلوک اول	۱,۹۰	۸۱,۹۸۸	۱۵۶,۰۱۲	۲۹۶,۸۷۰	۵۶۴,۹۰۴
۲	پتروشیمی زاگرس	۰,۸۱	۲,۰۴۳,۱۸۰	۱,۶۴۷,۰۸۵	۱,۳۲۷,۷۷۸	۱,۰۷۰,۳۷۳
۳	پتروشیمی پردیس	۱,۱۸	۱,۱۴۳,۷۳۳	۱,۳۴۶,۵۸۹	۱,۵۸۵,۴۲۴	۱,۸۶۶,۶۱۹
۴	فولاد ریل جنوب	۱,۷۲	۳۶,۸۹۹	۶۳,۵۸۲	۱۰۹,۵۵۸	۱۸۸,۷۸۱
۵	کشت و صنعت جیرفت	۴,۰۳	۳,۷۶۱	۱۵,۱۶۵	۶۱,۱۴۴	۲۴۶,۵۲۶
۶	تولید نیروی برق سبز بینالود	۰,۹۶	۶,۸۱۰	۶,۵۳۸	۶,۲۷۷	۶,۰۲۶
۷	صنایع پتروشیمی کرمانشاه	۱,۷۷	۱۶۷,۷۱۷	۲۹۶,۱۶۷	۵۲۲,۹۹۴	۹۲۳,۵۴۲
۸	ورق خودرو چهارمحال بختیاری	۰,۹۷	-۵۲۹	-۵۱۴	-۴۹۹	-۴۸۴
۹	مشانیر	۱,۱۱	۲۹,۱۸۷	۳۲,۳۷۸	۳۵,۹۱۹	۳۹,۸۴۶
۱۰	پتروشیمی ایلام	۱,۳۰	-۴,۲۴۴	-۵,۵۲۶	-۷,۱۹۴	-۹,۳۶۷
۱۱	توسعه صنایع حمل و نقل ریلی گسترش	۰,۹۱	۳۱,۷۲۱	۲۸,۸۴۳	۲۶,۲۲۶	۲۳,۸۴۶
۱۲	فراپورس ایران	۱,۳۵	۱۵,۸۶۷	۲۱,۳۹۰	۲۸,۸۳۶	۳۸,۸۷۲
۱۳	گلزار فارس	۱,۲۱	۳۷,۴۷۷	۴۵,۳۳۰	۵۴,۸۲۸	۶۶,۳۱۷
۱۴	خدمات انفورماتیک راهبر	۱,۴۴	۴,۵۳۲	۶,۵۴۷	۹,۴۵۷	۱۳,۶۶۱
۱۵	مختلط امور حمل و نقل ایران و روسیه (ایرسوتر)	۰,۸۵	۱,۵۳۸	۱,۳۱۱	۱,۱۱۷	۹۵۲
۱۶	پتروشیمی ممسنی	۰,۶۰	۱۵,۰۰۷	۸,۹۸۷	۵,۳۸۲	۳,۲۲۳
۱۷	سرامیک البرز	۰,۷۰	۲۴,۸۹۳	۱۷,۴۱۳	۱۲,۱۸۱	۸,۵۲۱
۱۸	صنایع پتروشیمی زنجان	۰,۸۶	۳۱,۳۱۴	۲۶,۹۳۹	۲۳,۱۷۶	۱۹,۹۲۸
۱۹	مرکز پژوهش و مهندسی جوش ایران	۰,۶۸	-۴,۵۲۰	-۳,۰۶۴	-۲,۰۷۷	-۱,۴۰۸
۲۰	شرکت پتروشیمی جهرم	۰,۶۴	۱۰,۰۲۷	۶,۴۵۲	۴,۱۵۲	۲,۶۷۱
۲۱	شرکت پتروشیمی فسا	۰,۲۴	۳,۵۷۳	۸۵۸	۲۰۶	۴۹
۲۲	خدمات غیر صنعتی گاز ایران	۰,۱۹	۱,۱۲۵	۲۱۴	۴۱	۸
۲۳	شرکت هواپیمایی خدمات ویژه	۰,۷۵	-۵,۱۱۷	-۳,۸۴۶	-۲,۸۹۱	-۲,۱۷۳
۲۴	شرکت صنایع چوب خزر کاسپین	۱,۰۳	۳۳,۶۲۳	۳۴,۵۴۲	۳۵,۴۸۶	۳۶,۴۵۶
۲۵	شرکت کالای پتروشیمی	۰,۷۷	۲۴,۷۱۲	۱۹,۰۲۸	۱۴,۶۵۲	۱۱,۲۸۲
۲۶	شرکت تهران بتون	۱,۷۹	۶,۴۱۵	۱۱,۴۶۲	۲۰,۴۸۱	۳۶,۵۹۷
۲۷	سرمایه‌گذاری گسترش و توسعه صنعت	۱,۱۷	۳۴,۵۳۴	۴۰,۴۲۲	۴۷,۳۱۵	۵۵,۳۸۲
۲۸	تولید و بهره‌برداری سد و نیروگاه دز	۰,۹۰	۱,۹۲۳	۱,۷۲۱	۱,۵۴۱	۱,۳۷۹
۲۹	فن آوا کارت	۲,۳۳	۲۹,۱۲۲	۶۷,۹۴۰	۱۵۸,۵۰۰	۳۶۹,۷۷۱
۳۰	داده پردازی فن آوا	۲,۵۲	۹۸۸	۲,۴۸۶	۶,۲۵۲	۱۵,۷۲۸
۳۱	ایران دوچرخ	۰,۷۶	۹,۴۳۹	۷,۱۷۱	۵,۴۴۸	۴,۱۳۹
۳۲	پایانه‌ها و مخازن پتروشیمی	۰,۹۶	۴,۹۶۸	۴,۷۴۸	۴,۵۳۸	۴,۳۳۶
۳۳	سنگ آهن مرکزی	۱,۶۲	۱,۹۴۹,۳۵۲	۳,۱۶۰,۱۹۲	۵,۱۲۳,۱۴۵	۸,۳۰۵,۳۸۵
۳۴	عمران و مسکن‌سازان شمال غرب	۰,۴۲	۲,۰۵۲	۸۵۳	۳۵۵	۱۴۷

جدول ۲. میزان تغییرات شاخص در سطح صنعت به روش میانگین هندسی (ارقام بر اساس میلیون ریال)

میانگین هندسی سه سالانه						شرح شاخص صنعت
۸۸ تا ۸۶	۸۷ تا ۸۹	۸۸ تا ۹۰	۸۹ تا ۹۱	۹۰ تا ۹۲	۹۱ تا ۹۳	
۱/۱۴۲	۱/۵۵۲	۱/۶۴۵	۱/۹۷۳	۲/۴۸۳	۱/۶۳۳	۰۱-زراعت
۰/۹۵۱	۱/۱۴۶	۱/۸۹۳	۱/۳۲۶	۱/۱۵۵	۱/۳۹۹	۱۰-ذغال سنگ
۰/۹۵۹	۱/۲۲۱	۱/۷۱۹	۱/۵۵۹	۱/۷۸۳	۱/۳۷۴	۱۳-کانه فلزی
۰/۸۰۴	۱/۰۸۰	۱/۲۷۳	۱/۱۴۶	۱/۴۷۰	۱/۷۶۰	۱۴-سایر معادن
۰/۹۷۳	۰/۸۵۵	۱/۲۰۴	۱/۱۷۳	۱/۷۳۷	۲/۱۶۶	۱۷-منسوجات
۱/۳۳۳	۲/۹۴۶	۲/۳۳۸	۱/۰۷۶	۰/۶۶۶	۰/۹۶۹	۱۹-محصولات چرمی
۱/۰۵۷	۱/۵۵۴	۱/۵۴۴	۱/۰۷۳	۱/۴۵۷	۱/۳۱۶	۲۰-محصولات چوبی
۰/۸۷۴	۰/۹۶۹	۱/۱۳۴	۱/۱۵۵	۲/۱۹۵	۲/۲۱۹	۲۱-محصولات کاغذ
۰/۷۵۸	۰/۹۲۳	۱/۰۸۷	۱/۲۸۱	۱/۷۴۲	۱/۹۸۷	۲۲-انتشار و چاپ
۰/۹۸۹	۱/۱۶۵	۱/۱۷۹	۱/۵۴۸	۲/۷۳۴	۱/۹۷۰	۲۳-فراورده نفتی
۰/۹۸۴	۱/۲۴۸	۱/۶۷۹	۱/۵۴۲	۱/۵۵۴	۱/۲۴۶	۲۷-فلزات اساسی
۱/۰۸۰	۱/۷۵۲	۱/۳۸۵	۱/۰۳۴	۱/۹۰۲	۲/۰۴۰	۲۸-محصولات فلزی
۰/۹۹۱	۱/۱۱۲	۱/۱۳۱	۱/۰۳۶	۱/۶۵۰	۱/۸۷۷	۲۹-ماشین آلات
۱/۱۰۲	۱/۶۸۲	۱/۶۶۴	۱/۱۲۵	۱/۴۲۰	۱/۷۸۳	۳۱-دستگاه‌های برقی
۰/۷۴۹	۱/۴۵۶	۱/۱۵۳	۰/۸۷۹	۲/۰۵۶	۲/۱۰۴	۳۲-وسایل ارتباطی
۳/۶۴۲	۱/۹۲۴	۱/۱۳۴	۱/۳۶۰	۱/۳۸۶	۱/۲۳۹	۳۳-ابزار پزشکی
۰/۹۶۹	۱/۴۱۷	۱/۵۶۴	۰/۹۷۲	۱/۰۸۵	۱/۴۹۴	۳۴-خودرو
۱/۰۳۳	۱/۰۴۸	۱/۰۱۴	۱/۰۰۴	۱/۰۰۰	۰/۹۹۸	۳۵-حمل و نقل
۰/۹۰۲	۱/۱۶۹	۱/۳۷۹	۱/۰۷۵	۰/۹۹۸	۱/۰۰۰	۳۶-مبلمان
۰/۷۹۳	۱/۳۴۷	۲/۲۸۸	۲/۱۹۹	۱/۷۱۵	۱/۱۲۵	۳۸-قند و شکر
۰/۹۸۴	۱/۲۷۳	۱/۸۱۱	۱/۵۹۹	۱/۶۲۳	۱/۵۸۴	۳۹-چندرشته‌ای
۱/۱۴۸	۱/۴۰۸	۱/۴۸۸	۱/۲۴۵	۱/۷۷۹	۱/۶۴۵	۴۲-غذایی به جز قند
۱/۰۳۳	۱/۴۰۸	۱/۵۸۲	۱/۱۶۲	۱/۵۳۲	۱/۸۵۶	۴۳-مواد دارویی
۰/۸۸۸	۱/۲۶۲	۱/۶۴۸	۱/۶۹۶	۲/۰۶۴	۱/۶۴۲	۴۴-شیمیایی
۱/۱۶۴	۲/۱۷۷	۱/۰۳۴	۰/۷۲۴	۰/۸۷۹	۱/۰۰۲	۴۵-پیمانکاری
۱/۲۱۲	۱/۲۷۶	۱/۴۸۱	۱/۲۵۱	۱/۸۶۳	۱/۹۱۶	۴۹-کاشی و سرامیک
۰/۹۲۴	۰/۹۸۵	۱/۱۶۹	۱/۲۱۳	۱/۸۳۸	۱/۷۱۰	۵۳-سیمان
۱/۰۶۸	۱/۲۹۷	۱/۲۷۸	۱/۱۸۷	۲/۲۹۵	۲/۲۹۴	۵۴-کانی غیر فلزی
۱/۰۲۴	۱/۲۸۷	۱/۵۱۰	۱/۲۵۶	۱/۴۶۸	۱/۵۷۴	۵۶-سرمایه گذاری‌ها
۰/۶۲۲	۱/۰۳۰	۲/۹۱۷	۱/۵۹۴	۱/۴۴۴	۱/۵۰۹	۵۷-بانک‌ها
۱/۳۰۱	۱/۶۶۵	۱/۵۲۲	۱/۰۶۱	۱/۰۴۶	۱/۳۴۹	۵۸-سایر مالی
۲/۹۱۳	۰/۹۲۹	۰/۷۰۸	۱/۰۱۴	۳/۱۷۷	۱/۶۹۱	۶۰-حمل و نقل
۱/۱۷۱	۱/۴۵۴	۱/۵۶۲	۱/۱۱۳	۱/۳۲۹	۱/۵۱۵	۶۵-مالی
۰/۹۴۷	۱/۱۳۲	۱/۳۱۰	۱/۲۶۰	۱/۳۲۲	۱/۲۱۶	۷۰-انبوه‌سازی
۱/۱۳۶	۱/۸۳۸	۲/۲۸۵	۱/۴۷۷	۱/۳۲۲	۱/۵۴۱	۷۲-رایانه
۲۲۲/۱	۱/۸۹۸	۱/۳۶۹	۰/۹۱۳	۱/۷۷۸	۲/۰۲۹	۷۴-فنی مهندسی

است.

به شرح فوق و ارزش فعلی خالص ارزش دفتری هر یک از شرکت‌ها به روش پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله) محاسبات براساس میانگین تغییرات شاخص در سطح صنعت-میانگین ساده (جدول ۴).

محاسبه ارزش فعلی پیش‌بینی سود سه سال آتی انجام گرفته: محاسبه ارزش فعلی پیش‌بینی سود سه سال آتی انجام گرفته به شرح فوق و ارزش فعلی خالص ارزش دفتری هر یک از شرکت‌ها به روش پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله) محاسبات بر اساس میانگین تغییرات شاخص در سطح صنعت-میانگین هندسی (جدول ۵).

مقایسه نتایج حاصل از مدل تحقیق با قیمت پایه تعیین شده توسط کارشناسان رسمی

۱- مقایسه نتایج حاصل از مدل تحقیق به روش پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله): مقایسه نتایج حاصل از مدل تحقیق به روش پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله) بر اساس میانگین هندسی سود سه سال قبل از تاریخ ارزیابی با قیمت پایه تعیین شده توسط کارشناسان رسمی (رشته حسابداری و حسابرسی) با در نظر گرفتن آیین‌نامه اجرایی شیوه‌های قیمت‌گذاری بنگاه‌ها و نحوه اعمال شیوه‌های مذکور در همین چارچوب (مرجع تصویب این آیین شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی) و قیمت میانگین شش ماهه اول بعد از عرضه اولیه این‌گونه شرکت‌ها (جدول ۶).

۲- مقایسه نتایج حاصل از تحقیق به روش پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله): مقایسه نتایج حاصل از تحقیق به روش پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله) محاسبات براساس میانگین تغییرات شاخص در سطح صنعت - میانگین هندسی با قیمت پایه تعیین شده توسط کارشناسان رسمی (رشته حسابداری و حسابرسی) با در نظر گرفتن آیین‌نامه اجرایی شیوه‌های قیمت‌گذاری بنگاه‌ها و نحوه اعمال شیوه‌های مذکور در همین چارچوب (مرجع تصویب این آیین شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی) و قیمت میانگین شش ماهه اول بعد از عرضه اولیه این‌گونه شرکت‌ها (جدول ۷).

بحث و نتیجه‌گیری

اهتمام نظام جمهوری اسلامی ایران به تقویت بخش خصوصی و خصوصی‌سازی بنگاه‌های اقتصادی در کشور از

دوم: میانگین سود سه سال قبل با در نظر گرفتن آیین‌نامه اجرایی شیوه‌های قیمت‌گذاری بنگاه‌ها و نحوه اعمال شیوه‌های مذکور در همین چارچوب (مرجع تصویب این آیین شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی) محاسبه شده است به نحوی که سود سال اول و دوم و سوم قبل از تاریخ ارزیابی به ترتیب با ضریب ۱، ۲، ۳ جمع جبری و بر $۶(۱+۲+۳)$ تقسیم شده است.

سوم: پیش‌بینی سود سنوات بعد از تاریخ ارزیابی آنها به شرح زیر محاسبه شده است:

سال اول بعد از ارزیابی: میانگین سود سه سال قبل (محاسبه شده به شرح فوق) * میانگین هندسی تغییرات سه سال قبل از تاریخ ارزیابی به شرح جدول مزبور،
سال دوم بعد از ارزیابی: سود سال اول پیش‌بینی بعد از ارزیابی (به شرح فوق) * میانگین هندسی تغییرات سه سال قبل از تاریخ ارزیابی به شرح جدول مزبور،
سال سوم بعد از ارزیابی: سود سال دوم پیش‌بینی بعد از ارزیابی (به شرح فوق) * میانگین هندسی تغییرات سه سال قبل از تاریخ ارزیابی به شرح جدول مزبور.

محاسبه ارزش فعلی پیش‌بینی سود سه سال آتی انجام گرفته به شرح فوق و ارزش فعلی خالص ارزش دفتری هر یک از شرکت‌ها

در این بخش سود سه سال آتی محاسبه شده به سه روش مزبور بر اساس نرخ تنزیل ۳۰ درصد تنزیل و ارزش فعلی آنها محاسبه گردیده و با خالص ارزش دفتری سال ارزیابی جمع و خالص ارزش دفتری تنزیل شده محاسبه شده است. محاسبه نرخ تنزیل ۳۰ درصد نیز با توجه به شرایط دوره زمانی مورد بررسی تحقیق و با در نظر گرفتن نرخ بهره بدون ریسک (۲۰ درصد) به اضافه ۱۰ درصد حداقل ریسک بازده بازار سرمایه محاسبه شده است.

۱- محاسبه ارزش فعلی پیش‌بینی سود سه سال آتی: محاسبه ارزش فعلی پیش‌بینی سود سه سال آتی انجام گرفته به شرح فوق و ارزش فعلی خالص ارزش دفتری هر یک از شرکت‌ها به روش پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله) براساس میانگین هندسی سود سه سال قبل از تاریخ ارزیابی (جدول ۳).

محاسبه ارزش فعلی پیش‌بینی سود سه سال آتی محاسبه ارزش فعلی پیش‌بینی سود سه سال آتی انجام گرفته

جدول ۳. جمع جبری ارزش فعلی جریان آتی ناشی از سود پیش‌بینی سه سالانه به اضافه حقوق صاحبان سهام اول دوره براساس میانگین هندسی سود سه سال قبل از تاریخ ارزیابی (ارقام بر اساس میلیون ریال)

ردیف	نام شرکت	جمع جبری ارزش فعلی جریان آتی ناشی از سود پیش‌بینی سه سالانه به اضافه حقوق صاحبان سهام اول دوره
۱	سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه- بلوک اول	۶۸۱،۶۵۷
۲	پتروشیمی زاگرس	۶،۰۰۹،۹۶۱
۳	پتروشیمی پردیس	۳،۸۵۰،۷۸۷
۴	فولاد ریل جنوب	۶۰۷،۸۸۲
۵	کشت و صنعت جیرفت	۲۶۱،۲۸۲
۶	تولید نیروی برق سبز بینالود	۱۱۹،۹۶۹
۷	صنایع پتروشیمی کرمانشاه	۱،۴۷۶،۱۰۰
۸	ورق خودرو چهارمحال بختیاری	۳۵۳،۵۷۵
۹	مشانیر	۳۱۶،۴۶۰
۱۰	پتروشیمی ایلام	۱،۱۹۳،۳۹۳
۱۱	توسعه صنایع حمل و نقل ریلی گسترش	۸۸،۹۷۴
۱۲	فرابورس ایران	۱۵۴،۴۲۹
۱۳	گلزار فارس	۱۱۶،۴۳۳
۱۴	خدمات انفورماتیک راهبر	۲۱،۷۵۹
۱۵	مختلط امور حمل و نقل ایران و روسیه (ایرسوتر)	۵،۱۰۴
۱۶	پتروشیمی ممسنی	۵۱۴،۸۲۱
۱۷	سرامیک البرز	۱۴۹،۲۶۸
۱۸	صنایع پتروشیمی زنجان	۵۵۵،۹۱۴
۱۹	مرکز پژوهش و مهندسی جوش ایران	۱۵،۴۶۱
۲۰	شرکت پتروشیمی جهرم	۳۳۴،۶۰۸
۲۱	شرکت پتروشیمی فسا	۴۰۱،۹۵۲
۲۲	خدمات غیر صنعتی گاز ایران	۲،۸۶۸
۲۳	شرکت هواپیمایی خدمات ویژه	۱۴۸،۳۷۲
۲۴	شرکت صنایع چوب خزر کاسپین	۱۲۷،۰۸۰
۲۵	شرکت کالای پتروشیمی	۷۴،۳۳۶
۲۶	شرکت تهران بتون	۳۷،۷۵۴
۲۷	سرمایه گذاری گسترش و توسعه صنعت	۹۳۴،۲۲۹
۲۸	تولید و بهره برداری سد و نیروگاه دز	۳،۲۴۲
۲۹	فن آوا کارت	۱۶۰،۱۹۶
۳۰	داده پردازی فن آوا	(۲۹،۷۹۴)
۳۱	ایران دوچرخ	۶۶،۵۵۰
۳۲	پایانه‌ها و مخازن پتروشیمی	۶،۲۰۳
۳۳	سنگ آهن مرکزی	۵،۷۰۰،۴۸۴
۳۴	عمران و مسکن سازان شمال غرب	۲۳،۷۵۲

جدول ۴. محاسبه ارزش فعلی پیش‌بینی سود سه سال آتی براساس میانگین تغییرات شاخص در سطح صنعت - میانگین ساده (ارقام بر اساس میلیون ریال)

ردیف	نام شرکت	جمع جبری ارزش فعلی جریان آتی ناشی از سود پیش‌بینی سه سالانه به اضافه حقوق صاحبان سهام اول دوره
۱	سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه-بلوک اول	۴۴۷,۳۸۷
۲	پتروشیمی زاگرس	۵,۷۴۰,۷۴۵
۳	پتروشیمی پردیس	۲,۳۹۰,۱۷۵
۴	فولاد ریل جنوب	۵۱۵,۷۳۵
۵	کشت و صنعت جیرفت	۲۳۵,۴۳۸
۶	تولید نیروی برق سبز بینالود	۱۲۶,۹۶۴
۷	صنایع پتروشیمی کرمانشاه	۱,۱۸۷,۵۲۲
۸	ورق خودرو چهارمحال بختیاری	۳۵۳,۶۶۴
۹	مشانیر	۳۵۴,۴۰۱
۱۰	پتروشیمی ایلام	۱,۱۹۷,۰۸۳
۱۱	توسعه صنایع حمل و نقل ریلی گسترش	۶۵۰۸,۳۸۲
۱۲	فراپورس ایران	۱۴۷,۴۷۹
۱۳	گلسار فارس	۷۸۶,۹۵۹
۱۴	خدمات انفورماتیک راهبر	۱۰۱,۰۵۰
۱۵	مختلط امور حمل و نقل ایران و روسیه (ایرسوتر)	۴,۹۱۲
۱۶	پتروشیمی ممسنی	۵۵۰,۷۱۴
۱۷	سرامیک البرز	۲۰۹,۷۰۲
۱۸	صنایع پتروشیمی زنجان	۶۷۹,۶۳۱
۱۹	مرکز پژوهش و مهندسی جوش ایران	(۸۵,۲۶۴)
۲۰	شرکت پتروشیمی چهارم	۳۵۳,۶۴۹
۲۱	شرکت پتروشیمی فسا	۴۰۹,۹۵۹
۲۲	خدمات غیر صنعتی گاز ایران	۳,۸۶۴
۲۳	شرکت هواپیمایی خدمات ویژه	۱۵۰,۱۶۳
۲۴	شرکت صنایع چوب خزر کاسپین	۳۲۶,۲۰۵
۲۵	شرکت کالای پتروشیمی	۲۹۵,۴۸۷
۲۶	شرکت تهران بتون	۳۵,۷۴۹
۲۷	سرمایه‌گذاری گسترش و توسعه صنعت	۱,۱۰۷,۰۷۶
۲۸	تولید و بهره‌برداری سد و نیروگاه دز	۲,۲۲۹
۲۹	فن آوا کارت	۲۲۷,۵۱۳
۳۰	داده پردازی فن آوا	(۲۸۰,۰۹۷)
۳۱	ایران دوچرخ	۶۶,۵۷۲
۳۲	پایانه‌ها و مخازن پتروشیمی	۵۲,۰۸۰
۳۳	سنگ آهن مرکزی	۳۰,۳۴۳,۲۷۴
۳۴	عمران و مسکن سازان شمال غرب	۳۰,۳۵۰

جدول ۵. محاسبه ارزش فعلی پیش‌بینی سود سه سال آتی انجام گرفته براساس میانگین تغییرات شاخص در سطح صنعت-میانگین هندسی (ارقام بر اساس میلیون ریال)

ردیف	نام شرکت	جمع جبری ارزش فعلی جریان آتی ناشی از سود پیش‌بینی سه سالانه به اضافه حقوق صاحبان سهام اول دوره
۱	سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه-بلوک اول	۴۳۸،۴۴۳
۲	پتروشیمی زاگرس	۶۰۹۴،۷۷۲
۳	پتروشیمی پردیس	۲،۷۶۹،۴۸۳
۴	فولاد ریل جنوب	۵۱۸،۱۱۲
۵	کشت و صنعت جیرفت	۲۳۳،۵۷۸
۶	تولید نیروی برق سبز بینالود	۱۲۳،۰۶۱
۷	صنایع پتروشیمی کرمانشاه	۱،۲۱۶،۵۸۳
۸	ورق خودرو چهارمحال بختیاری	۳۵۳،۵۹۹
۹	مشانیر	۳۲۷،۹۸۷
۱۰	پتروشیمی ایلام	۱،۱۹۶،۳۴۷
۱۱	توسعه صنایع حمل و نقل ریلی گسترش	۴۰۱،۰۶۵
۱۲	فراپورس ایران	۱۴۶،۵۷۴
۱۳	گل‌سار فارس	۱۱۰،۲۵۵
۱۴	خدمات انفورماتیک راهبر	۳۲،۳۴۳
۱۵	مختلط امور حمل و نقل ایران و روسیه (ایرسوتر)	۵،۲۷۸
۱۶	پتروشیمی ممسنی	۵۳۲،۷۹۹
۱۷	سرامیک البرز	۱۷۷،۱۵۰
۱۸	صنایع پتروشیمی زنجان	۶۰۸،۰۸۴
۱۹	مرکز پژوهش و مهندسی جوش ایران	(۱،۷۶۱)
۲۰	شرکت پتروشیمی جهرم	۳۴۳،۹۳۲
۲۱	شرکت پتروشیمی فسا	۴۰۶،۴۹۶
۲۲	خدمات غیر صنعتی گاز ایران	۳،۷۹۱
۲۳	شرکت هواپیمایی خدمات ویژه	۱۴۹،۱۳۱
۲۴	شرکت صنایع چوب خزر کاسپین	۱۷۵،۴۸۴
۲۵	شرکت کالای پتروشیمی	۱۲۷،۳۷۲
۲۶	شرکت تهران بتون	۳۲،۳۴۸
۲۷	سرمایه گذاری گسترش و توسعه صنعت	۹۷۳،۱۵۰
۲۸	تولید و بهره برداری سد و نیروگاه دز	۲،۶۴۹
۲۹	فن آوا کارت	۱۳۰،۱۱۵
۳۰	داده پردازی فن آوا	(۳۱،۰۶۶)
۳۱	ایران دوچرخ	۶۷،۶۶۶
۳۲	پایانه‌ها و مخازن پتروشیمی	۱۵،۶۶۹
۳۳	سنگ آهن مرکزی	۸۶۶۹،۷۷۸
۳۴	عمران و مسکن سازان شمال غرب	۲۶،۹۱۵

جدول ۶. مقایسه نتایج حاصل از مدل تحقیق به روش پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله)

ردیف	نام شرکت	محاسبات تحقیق	قیمت پایه کارشناسی	قیمت معامله	میانگین قیمت شش ماهه تابلو	تفاوت پایه با معامله	تفاوت تحقیق با معامله	تفاوت تحقیق با شش ماهه	تفاوت پایه با شش ماهه
۱	سپرده گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه- بلوک اول	۹۶۵۰	۲۰۷۲۰	۳۰۱۳۸	۵۵۰۰	-۱۳	۲۰۸	۷۵	-۵۱
۲	پتروشیمی زاگرس	۲۰۴۱۷	۳۶۸۹	۸۶۲۳	۱۲۰۰۷۱	-۵۷	-۷۲	-۸۰	-۶۹
۳	پتروشیمی پردیس	۴۲۰۱۱۱۰۹۳۸	۷۵۰۱۲۳۰۲۴۰	۱۰۰۰۰۰۰۰۴۰۰	۲۸۰۹۴۵	-۲۵	-۵۸	۱۴۵۰۳۸۹	۲۵۹۰۴۳۷
۴	فولاد ریل جنوب	۱۰۷۳۷	۲۰۳۹۴	۲۰۳۹۶	-	-۰	-۲۸		
۵	کشت و صنعت جیرفت	۱۴۸۰۹	۹۰۷۹۲	۲۷۶۶۰	-	-۶۵	-۴۶		
۶	تولید نیروی برق سبز بینالود	۱۰۱۹۸	۲۰۸۳۴	۳۰۲۷۰	-	-۱۳	-۶۳		
۷	صنایع پتروشیمی کرمانشاه	۱۹۰۳۰۵	۲۷۰۵۶۰	۳۶۰۷۰۰	۴۰۴۲۹	-۲۵	-۴۷	۳۳۶	۵۲۲
۸	ورق خودرو چهارمحال بختیاری	۹۹۳	۳۰۵۵۶	۳۰۵۸۰	-	-۱	-۷۲		
۹	مشائیر	۲۶۵۷۰۳۱۱	۷۰۵۱۶۰۷۱۰	۸۸۱۵۰۳۰۰	۱۰۰۰۶	-۱۵	-۷۰	۱۷۶۰۳۴۸	۴۹۹۰۰۱۸
۱۰	پتروشیمی ایلام	۹۹۳	۱۰۰۶۶	۱۰۷۰۰	-	-۳۷	-۴۲		
۱۱	توسعه صنایع حمل و نقل ریلی گسترش	۱۷۰۵۰۱	۳۵۰	۱۰۳۹۰	-	-۷۵	۱۰۱۵۹		
۱۲	فراپورس ایران	۸۰۰۳۸۰	۹۴۴	۱۰۰۳۰۰	۸۰۰۶۷	-۹۱	۶۸۰	۸۹۶	-۸۸
۱۳	گلسار فارس	۶۰۲۰۲	۹۰۹۵۱	۱۲۰۲۵۰	-	-۱۹	-۴۹		
۱۴	خدمات انفورماتیک راهبر	۱۲۰۱۶۷۰۴۶۳	۱۱۰۸۸۶۸۴۰	۱۱۰۸۸۷۰۰۰	-	-۰	۲		
۱۵	مختلط امور حمل و نقل ایران و روسیه (ایرسوتر)	۷۰۷۰۷۰۱۱۶	۱۲۱۰۷۳۹۰۹۸۲	۱۳۹۰۶۸۳۰۰۰	-	-۱۳	-۹۴		
۱۶	پتروشیمی ممسنی	۱۰۰۲۵	۱۸۸۳	۱۶۰۱	-	۱۸	-۳۶		
۱۷	سرامیک البرز	۱۰۴۶۰	۲۰۳۸۲	۳۰۴۶۵	-	-۳۱	-۵۸		
۱۸	صنایع پتروشیمی زنجان	۹۹۱	۱۰۱۱۴	۱۰۰۰۰	۸۲۲	۱۱	-۱	۲۱	۳۶

ادامه جدول ۶ ←

→ ادامه جدول ۶									
ردیف	نام شرکت	محاسبات تحقیق	قیمت پایه کارشناسی	قیمت معامله	میانگین قیمت شش ماهه تابلو	تفاوت پایه با معامله	تفاوت تحقیق با معامله	تفاوت تحقیق با شش ماهه	تفاوت پایه با شش ماهه
۱۹	مرکز پژوهش و مهندسی جوش ایران	۸,۰۳۰	۲۴,۵۶۱	۲۰,۸۷۷	-	۱۸	-۶۲		
۲۰	شرکت پتروشیمی چهرم	۵۱۹	۱,۴۴۷	۱,۰۵۰	۲,۲۲۷	۳۸	-۵۱	-۷۷	-۳۵
۲۱	شرکت پتروشیمی فسا	۶۴۴	۱,۴۴۳	۱,۰۵۰	۱,۱۳۰	۳۷	-۳۹	-۴۳	۲۸
۲۲	خدمات غیر صنعتی گاز ایران	۲۸۰,۷,۷۶۲	۴۰,۱۷,۸۷۵	۴۰,۵۰,۰۰۲	-	-۱	-۳۱		
۲۳	شرکت هواپیمایی خدمات ویژه	۹,۱۰۸	۱۹,۹۴۶	۱۹,۹۴۶	-	-	-۵۴		
۲۴	شرکت صنایع چوب خزر کاسپین	۲,۲۴۰	۴۶۰۲	۶,۱۷۱	-	-۲۵	-۶۴		
۲۵	شرکت کالای پتروشیمی	۱۴,۳۷۱	۳۴,۲۳۱	۵۳,۳۱۰	-	-۳۶	-۷۳		
۲۶	شرکت تهران بتون	۳,۹۸۲	۱۰,۵۶۷	۱۰,۵۶۷	-	-	-۶۲		
۲۷	سرمایه گذاری گسترش و توسعه صنعت	۱۱,۰۴۷	۱۱,۵۵۴	۱۱,۵۵۴	-	-۰	-۴		
۲۸	تولید و بهره برداری سد و نیروگاه دز	۳,۱۳۲,۰۵۴	۵۶,۱۳۱,۰۱۰	۸۶,۰۰۰,۰۰۰	-	-۳۵	-۹۶		
۲۹	فن آوا کارت	۳۳,۸۵۰	۵۶,۰۲۵	۵۶,۰۲۵	-	-۰	-۴۰		
۳۰	داده پردازی فن آوا	-۲۵,۹۸۵,۶۷۵	۷۹,۸۶۶,۲۵۷	۷۹,۸۶۷,۰۰۰	-	-۰	-۱۳۳		
۳۱	ایران دوچرخ	۱,۳۱۴	۲,۷۸۷	۲,۳۰۰	-	۲۱	-۴۳		
۳۲	پایانه ها و مخازن پتروشیمی	۲۰,۲۸۱,۴۰۳	۱,۲۸۵,۴۶۰,۰۰	۱,۲۸۶,۸۵۲,۰۰	-	-۰	-۹۸		
۳۳	سنگ آهن مرکزی	۱۹۵,۷۶۰	۱,۵۶۴,۸۵۹	۱,۸۰۰,۰۰۰	-	-۱۳	-۸۹		
۳۴	عمران و مسکن سازان شمال غرب	۱,۱۷۵	۱,۳۷۸	۱,۳۷۸	-	-	-۱۵		

جدول ۷. مقایسه نتایج حاصل از مدل تحقیق به روش پیش‌بینی سود سنوات آتی (سه ساله)

ردیف	نام شرکت	محاسبات تحقیق	قیمت پایه کارشناسی	قیمت معامله	قیمت میانگین ۶ ماهه تابلو	تفاوت پایه با معامله (درصد)	تفاوت تحقیق با معامله (درصد)	تفاوت تحقیق با شش ماهه (درصد)	تفاوت پایه با شش ماهه
۱	سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه- بلوک اول	۴,۳۸۴	۲,۷۲۰	۳,۱۳۸	۵,۵۰۰	-۱۳	۴۰	-۲۰	-۵۱
۲	پتروشیمی زاگرس	۲,۵۳۹	۳,۶۸۹	۸,۶۲۳	۱۱,۶۶۸	-۵۷	-۷۱	-۷۸	-۶۸
۳	پتروشیمی پردیس	۲۷,۶۹۴,۸۳۲	۷۵,۱۲۳,۲۴۰	۱۰۰,۰۰۰,۴۰۰	۳۱,۴۶۲	-۲۵	-۷۲	۸۷,۹۲۷	۲۳۸,۶۷۷
۴	فولاد ریل جنوب	۱,۲۹۵	۲,۳۹۴	۲,۳۹۶	۰	۰	-۴۶		
۵	کشت و صنعت جیرفت	۱۰,۰۲۵	۹,۷۹۲	۲۷,۶۶۰	۰	-۶۵	-۶۴		
۶	تولید نیروی برق سبز بینالود	۱,۲۳۱	۲,۸۳۴	۳,۲۷۰	۰	-۱۳	-۶۲		
۷	صنایع پتروشیمی کرمانشاه	۱۳,۷۸۹	۲۷,۵۶۰	۳۶,۷۰۰	۳,۹۲۱	-۲۵	-۶۲	۲۵۲	۶۰۳
۸	ورق خودرو چهار محال و بختیاری	۹۹۳	۳,۵۵۶	۳,۵۸۰	۰	-۱	-۷۲		
۹	مشانیر	۲,۷۳۰,۷۷۰	۷,۵۱۶,۷۱۰	۸,۱۵۵,۳۰۰	۱,۲۳۳	-۱۵	-۶۹	۲۲۱,۳۷۴	۶۰۹,۵۲۸
۱۰	پتروشیمی ایلام	۹۹۷	۱,۰۶۶	۱,۷۰۰	۰	-۳۷	-۴۱		
۱۱	توسعه صنایع حمل و نقل ریلی گسترش	۸۰,۲۱۳	۳۵۰	۱,۳۹۰	۰	-۷۵	۵,۶۷۱		
۱۲	فراپورس ایران	۷۳,۲۸۷	۹۴۴	۱۰,۲۰۰	۹,۴۴۱	-۹۱	۶۱۲	۶۷۶	-۹۰
۱۳	گلسار فارس	۵,۵۱۳	۹,۹۵۱	۱۲,۲۵۰	۰	-۱۹	-۵۵		
۱۴	خدمات انفورماتیک راهبر	۱۶,۱۷۱,۵۱۵	۱۱,۸۸۶,۸۴۰	۱۱,۸۸۷,۰۰۰	۰	۰	۳۶		
۱۵	مختلط امور حمل و نقل ایران و روسیه (ایرسوتر)	۸,۳۷۷,۴۰۸	۱۲۱,۷۳۹,۹۸۲	۱۳۹,۶۸۳,۰۰۰	۰	-۱۳	-۹۴		
۱۶	پتروشیمی ممسنی	۱,۰۶۶	۱,۵۸۳	۱,۶۰۱	۰	۱۸	-۳۳		
۱۷	سرامیک البرز	۱,۷۷۱	۲,۳۸۲	۳,۴۶۵	۰	-۳۱	-۴۹		
۱۸	صنایع پتروشیمی زنجان	۱,۰۹۳	۱,۱۱۴	۱,۰۰۰	۸۰۲	۱۱	۹	۳۶	۳۹
۱۹	مرکز پژوهش و مهندسی جوش ایران	۸۸۱-	۲۴,۵۶۱	۲۰,۸۷۷	۰	۱۸	-۱۰۴		
۲۰	شرکت پتروشیمی جهرم	۵۳۵	۱,۴۴۷	۱,۰۵۰	۲,۱۲۰	۳۸	-۴۹	-۷۵	-۳۲
۲۱	شرکت پتروشیمی فسا	۶۵۲	۱,۴۴۳	۱,۰۵۰	۱,۰۸۰	۳۷	-۲۸	-۴۰	۳۴
۲۲	خدمات غیر صنعتی گاز ایران	۳,۷۹۱,۴۵۱	۴,۰۱۷,۸۷۵	۴,۰۵۰,۰۰۲	۰	-۱	-۶		

ادامه جدول ۷ ←

→ ادامه جدول ۷									
ردیف	نام شرکت	محاسبات تحقیق	قیمت پایه کارشناسی	قیمت معامله	قیمت میانگین ۶ ماهه تابلو	تفاوت پایه با معامله (درصد)	تفاوت تحقیق با معامله (درصد)	تفاوت تحقیق با شش ماهه (درصد)	تفاوت پایه با شش ماهه
۲۳	شرکت هواپیمایی خدمات ویژه	۹,۱۲۴	۱۹,۹۴۶	۱۹,۹۴۶	۰	۰	-۵۴		
۲۴	شرکت صنایع چوب خزر کاسپین	۳,۰۷۹	۴,۶۰۲	۶,۱۷۱	۰	-۲۵	-۵۰		
۲۵	شرکت کالای پتروشیمی	۲۵,۴۷۴	۳۴,۲۳۱	۵۳,۳۱۰	۰	-۳۶	-۵۲		
۲۶	شرکت تهران بتون	۲,۸۱۳	۱۰,۵۶۷	۱۰,۵۶۷	۰	۰	-۷۳		
۲۷	سرمایه گذاری گسترش و توسعه صنعت	۱۱,۴۴۹	۱۱,۵۵۴	۱۱,۵۵۴	۰	۰	-۱		
۲۸	تولید و بهره برداری سد و نیروگاه دز	۲,۶۴۸,۶۲۷	۵۶,۱۲۱,۰۱۰	۸۶,۰۰۰,۰۰۰	۰	-۳۵	-۹۷		
۲۹	فن آوا کارت	۱۷,۱۵۲	۵۶,۰۲۵	۵۶,۰۲۵	۰	۰	-۶۹		
۳۰	داده پردازی فن آوا	۳۱,۰۶۶,۴۱۷	۷۹,۸۶۶,۲۵۷	۷۹,۸۶۷,۰۰۰	۰	۰	-۱۳۹		
۳۱	ایران دوچرخ	۱,۳۵۳	۲,۷۸۷	۲,۳۰۰	۰	۲۱	-۴۱		
۳۲	پایانه‌ها و مخازن پتروشیمی	۵۲,۲۳۱,۵۵۱	۱,۲۸۵,۴۶۰,۰۰۰	۱,۲۸۶,۸۵۲,۰۰۰	۰	۰	-۹۶		
۳۳	سنگ آهن مرکزی	۳۳۱,۰۰۶	۱,۵۶۴,۸۵۹	۱,۸۰۰,۰۰۰	۰	-۱۳	-۸۷		
۳۴	عمران و مسکن سازان شمال غرب	۱,۳۴۶	۱,۳۷۸	۱,۳۷۸	۰	۰	-۲		

دهه قبل به صورتی نسبتاً جدی مشاهده شده است. بیان شد که برای انجام خصوصی سازی شرکتها و مؤسسه های دولتی روش های مختلفی وجود دارد که واگذاری از طریق بورس اوراق بهادار از مهم ترین و رایج ترین روشها است. در این ارتباط نحوه ارزش گذاری سهام قابل واگذاری به عنوان مهم ترین بخش تلقی می شود که می تواند خصوصی سازی را از مسیر اصلی و غایی خود دور سازد و آن را با شکست مواجه سازد. تحقیق حاضر نشان داد که روش های کنونی مورد استفاده توسط کارشناسان رسمی وابسته به سازمان خصوصی سازی از کارایی لازم برخوردار نیستند و نیازمند توجه

کاملاً جدی به این امر وجود دارد. ضمناً در این تحقیق روش های جدیدی مبتنی بر تنزیل جریان های نقد و سودهای آتی شرکتها نیز مطرح گردید که نتایج آنها نیز چندان توفیقی حاصل نکرده است و بنظر می رسد روش های کلاسیک موجود برای قیمت گذاری شرکتها در شرایط حاکم بر بازار سرمایه ایران و یا شرایط حاکم بر ارزش گذاری داراییها و تهیه اطلاعات حسابداری شرکتها نمی تواند از کارایی لازم برخوردار باشد و نیازمند این است که الگوهای بومی و اقتضایی مناسبی برای اجرای خصوصی سازی در ایران و قیمت گذاری سهام قابل واگذاری طراحی گردد. در بخش

قیمت‌گذاری شرکت‌های واگذاری موضوع اصل ۴۴ قانون اساسی دخالت داشته و استفاده از روش‌های نوین همچون روش‌های مبتنی بر جریان‌های نقدی را به‌عنوان یکی از عوامل تعدیل‌کننده قیمت سهام شرکت‌های مزبور در دستور کار قرار دهد.

ب) سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان

تمامی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به دنبال کسب سود مورد انتظار و بازگشت سرمایه خود هستند؛ لیکن این امر در خصوص سهامداران خرد و عمده بسیار متفاوت است. در این راستا کیفیت نقدی سود به خصوص برای سهامداران خرد که نقش اساسی در تعیین قیمت سهام در بازار سرمایه (تابلو) دارند بسیار مهم است. بنابر این، به ایشان اصلاح ساختار تعیین قیمت سهام و استفاده از روش‌های مبتنی بر جریان نقدی ناشی از سرمایه‌گذاری در اتخاذ تصمیمات پیشنهاد می‌شود.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

۱- با توجه به حجم زیاد ورود شرکت‌ها به بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های اخیر و ایجاد مکانیزم‌های حمایتی متعدد از سوی دولت، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود تا در خصوص ارائه راهکارهای لازم در خصوص پیش‌بینی سود (زیان) آتی در خصوص قیمت‌گذاری سهام شرکت‌های موضوع اصل ۴۴ قانون اساسی و استفاده از روش‌های نوین قیمت‌گذاری تحقیق نمایند.

۲- همچنین، با توجه به تغییرات گسترده‌ای که در محیط تجاری کشورمان و تشدید تحریم‌های اقتصادی علیه کشور، پیشنهاد می‌شود تا با در نظر گرفتن تغییرات مستمر در محیط سیاسی، اقتصادی و اجتماعی کشورمان به تحقیق در زمینه معرفی الگوهای ارزیابی اقتضایی مناسب و کارآمدتر بپردازند.

منابع

- اثنی عشری، ابوالقاسم و اعتمادنیا، محسن. (۱۳۹۰). مقایسه تئوریک انواع روش‌های خصوصی‌سازی و قابلیت به‌کارگیری این روش‌ها در واگذاری مراکز تلفن به بخش خصوصی. *مجله اقتصادی*، (۲)، ۱۱۱-۱۳۲.
- التجائی، ابراهیم و عباس‌زاده، بهروز. (۱۳۹۷). تأثیر خصوصی‌سازی در بهره‌وری نیروی کار و سودآوری شرکت‌های واگذار شده در ایران. *اقتصاد و تجارت نوین*، (۱)، ۱۳-۲۰.

زیر به تحلیل یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته شده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

این فرضیه بیان می‌کند که بین قیمت سهام ارزیابی شده توسط کارشناسان با میانگین قیمت شش ماهه اول پس از ورود به بورس تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه نشان می‌دهد که مدل کنونی مورد استفاده برای ارزیابی سهام شرکت‌ها در ایران از کارایی لازم برخوردار نمی‌باشد. همچنین، نتایج حاصل از این فرضیه بر مبنای روش‌های موردنظر نیز بیانگر تأیید فرضیه اصلی و فرعی اول می‌باشد. به‌طوریکه بین قیمت سهام ارزیابی شده توسط کارشناسان با میانگین قیمت شش ماهه اول پس از ورود به بورس تفاوت معنی‌داری وجود دارد. این نتایج مطابق با نتایج تحقیقات طالبی (۱۳۷۴)، ودیعی و آسیابانی (۱۳۸۹) و اثنی عشری و اعتمادنیا (۱۳۹۰) می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

این فرضیه بیان می‌کند که مدل ارزیابی سهام شرکت‌ها به روش پیش‌بینی و تنزیل جریان‌های نقدی آتی از کارایی مناسب‌تری برخوردار می‌باشد.

یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه نشان می‌دهد که مدل ارزیابی سهام شرکت‌ها به روش پیش‌بینی و تنزیل جریان‌های نقدی آتی از کارایی مناسب‌تری برخوردار نمی‌باشد؛ به‌طوریکه بین قیمت سهام ارزیابی شده به روش پیش‌بینی و تنزیل جریان‌های نقدی آتی با میانگین قیمت شش ماهه اول پس از ورود به بورس تفاوت معنی‌داری وجود دارد و لذا فرضیه اصلی و فرعی دوم تأیید نمی‌شود. نتایج این فرضیه نیز مطابق با نتایج تحقیقات حق بین (۱۳۸۷)، اثنی عشری و اعتمادنیا (۱۳۹۰)، و یحیی‌زاده‌فر، شمس و حسینی دل دوست (۱۳۹۲) و تا حدودی مغایر با نتایج تحقیقات ودیعی و آسیابانی (۱۳۸۹) و رستمی، فلامرزی و فاروقی (۱۳۹۶) می‌باشند.

پیشنهادهای کاربردی مبتنی بر نتایج پژوهش

الف) سازمان بورس اوراق بهادار

سازمان بورس اوراق بهادار به‌عنوان یک نهاد تاثیرگذار در سیاست‌های تعیین نرخ سهام در عرضه‌های اولیه و به‌عنوان یک نهاد ناظر در این بخش با وظیفه بسیار حساس حفظ حقوق سهامداران به خصوص سهامداران خرد، لازم است با اعمال ابزارهای نظارتی خود در اصلاح روش‌های

- ایمانی، حمیدرضا. (۱۳۸۵). بررسی قیمت‌گذاری سهام شرکت‌ها در عرضه اولیه در بورس اوراق بهادار تهران. ماهنامه بورس، ۵۶، ۲۳-۱۴.
- بحری ثالث، جمال؛ فتحی عبدالهی، احمد و کرمی، غلامرضا. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر خصوصی‌سازی بر عملکرد مالی و عملیاتی شرکت‌های دولتی خصوصی‌سازی شده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دوفصلنامه علمی- پژوهشی حسابداری دولتی*، ۱۲(۱)، ۳۱-۴۰.
- بدیعی، حسین؛ دهقان دهنوی، حسن و اعرابی، مهران. (۱۳۹۴). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر پیاده‌سازی نظام بودجهریزی عملیاتی با استفاده از مدل الماس و تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی فازی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۱۲(۲)، ۳۱-۴۰.
- پارسامهر، تقی. (۱۳۸۶). خصوصی‌سازی با الگوی شرکت‌های مادر تخصصی. *ماهنامه تدبیر*، شماره ۱۸۱.
- حق بین، زینب. (۱۳۸۷). بررسی انواع ناهنجاری‌های مربوط به عرضه عمومی اولیه سهام در بورس اوراق بهادار تهران. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی (مدیریت مالی)*، دانشگاه الزهراء (س).
- دستگیر، محسن و حسینی افشاری، مهران. (۱۳۸۲). ارزیابی روش‌های قیمت‌گذاری سهام در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه مطالعات حسابداری*، ۱(۳)، ۹۴-۶۰.
- رستمی، علی؛ فلامرزی، عماد و فاروقی، سارا. (۱۳۹۶). ارائه مدل ارزش‌گذاری سهام در عرضه‌های عمومی اولیه با استفاده از مدل عصبی-ژنتیک. *مجله مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار*، ۱(۳۳)، ۲۰۶-۱۸۳.
- طالبی، قدرت اله. (۱۳۷۴). تحقیقی پیرامون مشکلات روش‌های قیمت‌گذاری سهام شرکت‌های مشمول خصوصی‌سازی و پیشنهاد روش قیمت‌گذاری مناسب برای آن. *پایان‌نامه دکترا*، دانشگاه تهران.
- کامیابی، یحیی و بوروبوری، فاطمه. (۱۳۹۵). مخاطرات اخلاقی و عدم تقارن اطلاعاتی در قیمت‌گذاری کمتر از حد
- عرضه‌های اولیه عمومی سهام. *فصلنامه پژوهش حسابداری*، ۶(۲۰)، ۴۱-۲۱.
- مجتهدزاده، ویدا و جهانخانی، علی. (۱۳۷۵). ارزش‌گذاری شرکت‌ها. *فصلنامه تحقیقات مالی*، ۱۰(۹)، ۶۸-۴۱.
- معین‌الدین، محمود؛ نایب‌زاده، شهناز و باقری بیدوئی، ریحانه. (۱۳۹۲). بررسی رابطه محافظه‌کاری و ساختار هیئت‌مدیره با کم قیمت‌گذاری در شرکت‌های عرضه اولیه عمومی. *دومین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمان‌ها*، دانشگاه آزاد اسلامی، گچساران.
- مهرانی، ساسان؛ اکرمی، سید رحمت اله و خدابخشی، هادی. (۱۳۹۷). بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجهریزی مبتنی بر عملکرد. *دوفصلنامه علمی- پژوهشی حسابداری دولتی*، ۱۵(۱)، ۲۰-۹.
- ودیعی، محمد حسین و آسیابانی، سعید. (۱۳۸۷). مقایسه قیمت واگذاری سهام شرکت‌های دولتی مشمول خصوصی‌سازی با قیمت محاسبه شده بر مبنای نسبت قیمت بازار به سود هر سهم (P/E) شرکت‌های مشابه. *فصلنامه تحقیقات مالی*، ۱۰(۲۶)، ۱۳۲-۱۱۳.
- ودیعی، محمد حسین و آسیابانی، سعید. (۱۳۸۹). مقایسه قیمت واگذاری سهام شرکت‌های دولتی مشمول خصوصی‌سازی با دو مدل قیمت‌گذاری شاخص رشد ارزش سهام و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام. *مجله دانش و توسعه*، ۱۷(۳۲)، ۱۱۰-۸۶.
- یحیی زاده فر، محمود؛ شمس، شهاب‌الدین و حسینی دل دوست، معصومه. (۱۳۹۲). بررسی نقش خصوصی‌سازی بر نقدشوندگی سهام بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه اقتصاد کلان*، ۱(۱۵)، ۱۸۲-۱۵۷.
- یعقوبی، مهدی؛ مرادی، علیرضا و جمشیدی نوید، بابک. (۱۳۹۶). تبیین گزارشگری سیاست‌های پولی و مالی در بخش عمومی ۲۵ سال اخیر و تأثیر آن بر بازار سرمایه ایران. *دوفصلنامه علمی- پژوهشی حسابداری دولتی*، ۴(۱)، ۲۲-۹.

- Alford, A. (1992) The Effect of the Set of Comparable Firms on the Accuracy of the Price-Earnings Valuation Method. *Journal of Accounting Research*, (30)1.
- Angelo, L.D. (1990). Equity Valuation and Corporate Control. *The Accounting Review*, 100.
- Asna Ashari, Abolghasem & Etemadnia, Mohsen. (2011). Theoretical

- Comparison of Various Privatization Methods and the Ability to Use These Methods in Transferring Call Centers to the Private Sector. *Economic Journal*, (1)2: 111-132 (In Persian).
- Badiei, H., Dehghan Dehnavi, H. & Aarabi, M. (2015). A Recognition and Ranking of Influencing on the Implementation of the Functional

- Budgeting System by Diamond Model and Fuzzy Hierarchical Analysis. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (2)1, 31-40, (In Persian).
- Bahrisales, J., Fathi Abdollahi, A. & karami, G. (2015). Survey the Effect of Privatization on Financial and Operating Performance of Privatized Governmental Entities that Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (1)2, 31-40 (In Persian).
 - Dastgir, M, & Hoseini Afshari, M. (2003). Evaluation of Different Security Valuation Models at Tehran Stock Exchange. *Empirical Studies in Financial Accounting*, (3)1, 60-94, (in Persian).
 - Eltejaei, E. & Abbaszadeh, B. (2018). Impacts of Privatization on Profitability and Labor Productivity of Privatized Companies in Iran, (1)13, 1-20 (In Persian).
 - Haghbin, Z. (2008). An Investigation on Kinds of Anomalies of Initial Public Offering in the Tehran Stock Exchange. *Master Thesis in Business Management (Financial Management)*, Al-Zahra University, (in Persian).
 - Ikeanyibe, Okechukwu Marcellus. (2018). Bureaucratic Politics and the Implementation of Liberalization Reforms in Nigeria: A Study of the Unbundling and Reorganization of the Nigerian National Petroleum Corporation. *Politics and Policy*, 46, 263-294.
 - Imani, H. R. (2006). Investigating the Pricing of Companies Stock in the Initial Public Offering on the Tehran Stock Exchange. *Stock Exchange Monthly*, 56, 14-23, (In Persian).
 - Kamyabi, Y, & Borbori, F. (2016). Moral Hazard and Asymmetric Information in IPO Underpricing. *Journal of Accounting Research*, (20)6, 21-41 (In Persian).
 - Leclair, M.S. (1990) Valuing the Closely-Hall Corporation: The validity and Pcedures. *Accounting Horizons*.
 - Mehrani, S., akrami, S., khodabakhshi, H. & jabbari, M. (2019). A Review on the Role of Executives Accountants in Performance Based Budgeting. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (1)5, 9-20, (In Persian).
 - Moeindein, M., Nayebzadeh, Sh. & Bagheri Bidouiyeh, R. (2013). An Investigation of the Relationship Between Conservatism and Board Structure with Underpricing in Initial Public Offering Companies. *The Second National Conference on Promoting Strategies for Promoting Management, Accounting and Industrial Engineering in Organizations*, Gachsaran Islamic Azad University, (In Persian).
 - Mojtahedzade, V. & Jahankhani, A. (1996). Valuation of Companies. *Financial Research Journal*, (12)3, 41-68, (In Persian).
 - Parsamehr, T. (2007). Privatization with the Model of Specialized Parent Companies. *Tadbir Monthly*, 181, (In Persian).
 - Perotti, E. & Oijen, P. (1999). Privatization, Political Risk and Stock Market Development in Emerging Economies. *University of Amsterdam and Tinbergen Institute*, Amsterdam.
 - Rostami, A. Falamarzi, E. & Faroughi, S. (2017). Neuro-Genetic Structure to Valuation of Initial Public Offering. *Financial Engineering and Portfolio Manegament*, (33)8, 183-206, (In Persian).
 - Talebi, Gh. (1995). A Study on the Problems of Stock Pricing Methods of Companies Subject to Privatization and Proposing A Appropriate Pricing Method for it. PHD Thesis, University Of Tehran (In Persian).
 - Vadiee, M. H. & Asyabani, S. (2010). The Comparison of The Stocks Price in Government Firms Including Privatization with Their Priced Stocks Based on Price-Earnings Ratio Model (P/E) of Similar Firms. *Financial Research Journal*, (26)10, 113-132, (In Persian).
 - Vadiee, M.H. & Asyabani, S. (2011). The Comparison of the Denoted Price in Government Firms Including Privatization with Two Models, Growth Index Model of the Value and Price-Book Value of Stock Model of Similar Firms. *Journal of Knowledge*

- and Development*, (32)17, 86-110, (In Persian).
- Welch, I. & Ritter, J. (2002). A Review of IPO Activity, Pricing and Allocation. *Working paper*. Yale University.
 - Yaghoubi, M., Moradi, A., Jamshidi navid, B. & Ghanbari, M. (2018). Explaining the Reporting of Monetary and Financial Policies in the Public Sector of the Last 25 years and Its Impact on Iran's Capital Market. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (1)4, 9-22, (In Persian).
 - Yahya zadeh far, M., Shams, Sh. & Hoseini del dost, M. (2013). Investigating the Role of Privatization on the Liquidation of Stocks of Tehran Stock Exchange. *Journal of Macro economics*, (15)8, 157-182, (In Persian).

تدوین مدل جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور

* محمد کاشانی پور^۱، نظام‌الدین رحیمیان^۲، محمد حسین رحمتی^۳، منصور محمدی^۴

۱. دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران (فارابی)، ایران.

۲. دکتری حسابداری، دانشگاه خاتم، ایران.

۳. استادیار مدیریت، دانشگاه تهران (فارابی)، ایران.

۴. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران (فارابی)، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۴/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲۰

Developing a Model for Supreme Audit Court Ethical Climate

*M. Kashanipour¹, N. Rahimian², M.H. Rahmati³, M. Mohamadi⁴

1. Associate Professor in Accounting, University of Tehran (Farabi), Iran.

2. PhD. of Accounting, Khatam University, Iran.

3. Assistant Professor in Management, University of Tehran (Farabi), Iran.

4. PhD. student of Accounting, University of Tehran (Farabi), Iran.

Received: 2020/7/17 Accepted: 2020/8/10

Abstract

چکیده

Subject and Purpose of the Article: The role of the Supreme Audit Court in protecting public interest with regarding the vastness of public sector in our country is very important. to attract and increase public confidence, the action and decision of the supreme audit court auditor's must be based on appropriate ethical climate framework and ethical codes. Implementation and promotion of a appropriate ethical climate requires identifying it's dimensions and factors affecting. The purpose of this research, identifying the factors constituting Supreme Audit Court ethical climate for representation a appropriate model in this regard.

Research Method: the qualitative approach has been pursued and the data has been collected using the interviews conducted with the 21 Supreme Audit Court experts. Accordingly, Grounded Theory has been adopted as the methodology of the research through which the data has been analyzed in three phases, open coding, axial coding and selective coding.

Research Findings: In overall the research findings indicate the Significant differences in Supreme Audit Court ethical climate dimensions with previous research. most important differences in Supreme Audit Court ethical climate consists of the lack of individual interests, organization interests, friendship and personal moralities dimensions.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: the result showing the Some special dimensions consists of Effectiveness, general considerations and identifying The issue of safeguarding treasury in the Supreme Audit Court ethical climate.

Keywords: Ethical Climate, Public Sector Auditing, Supreme Audit Court.

موضوع و هدف مقاله: نقش دیوان محاسبات کشور در حسابرسی بخش عمومی، بسیار پررنگ بوده و به منظور جلب اعتماد عمومی باید تصمیم‌گیری‌های حسابرسان این سازمان در چارچوب جو اخلاقی سازمانی مطلوب باشد. هدف پژوهش حاضر، شناسایی عوامل تشکیل دهنده جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور و ارائه مدلی مناسب در این زمینه است. روش پژوهش: رویکرد پژوهش کیفی و داده‌های مورد نظر از طریق بررسی ادبیات پژوهش و مصاحبه با ۲۱ نفر از خبرگان شاغل در دیوان محاسبات کشور گردآوری شده است. استراتژی پژوهش، نظریه داده‌بنیاد است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش حاکی از تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در ابعاد جو اخلاقی سازمانی دیوان محاسبات کشور با پژوهش‌های قبلی است. از جمله مهم‌ترین تفاوت‌ها، عدم دلالت برخی از ابعاد جو اخلاقی در دیوان محاسبات کشور شامل منافع شخصی، منافع سازمانی، دوستی و اخلاقیات فردی است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش، بیانگر معرفی برخی ابعاد خاص از جمله اثربخشی و ملاحظات عمومی و شناسایی موضوع صیانت از بیت‌المال به عنوان مقوله محوری در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی بخش عمومی، جو اخلاقی، دیوان محاسبات کشور.

JEL Classification: H1, M4

طبقه‌بندی موضوعی: H1, M4

* Corresponding Author: M. Kashanipour

* نویسنده مسئول: محمد کاشانی پور

E-mail: Kashanipour@ut.ac.ir

مقدمه

جو اخلاقی سازمان، درک رایج از رویه‌ها و نحوه عمل‌های رسمی سازمان (ویکتور و کولن^۱، ۱۹۸۸) و از اجزای مجموعه فرهنگ یا جو سازمانی محسوب می‌شود که تأثیر آن بر تصمیم‌گیری فردی و رفتارهای اخلاقی در پژوهش‌های قبلی شناسایی شده است (شفر، ۲۰۰۹؛ شفر و همکاران، ۲۰۱۳).

در هر سازمان، هنجارها، اصول و اعتقادات رسمی و غیررسمی وجود دارد که اعضای سازمان بر مبنای آن عمل می‌کنند (ترسای و همکاران، ۲۰۱۹).

این اصول و ارزش‌های اخلاقی، سنگ بنایی برای سبک و رفتار سازمانی افراد هستند که ادراک و قضاوت آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. افراد شاغل در محیط‌های اخلاقی و برخوردار از ارزش‌های اخلاقی و معنوی بالاتر، معمولاً درک بیشتری از مشکلات اخلاقی داشته و در تصمیم‌گیری اخلاقی خود بهتر کار می‌کنند (حکاک و همکاران، ۱۳۹۵).

از دیدگاه شفر (۲۰۱۳)، جو اخلاقی سازمان، از اهمیت بالایی برخوردار است و تصمیم‌گیری بدون وجود جو اخلاقی مطلوب ممکن است پیامدهای غیر قابل انتظار و نامطلوبی به دنبال داشته باشد (آپرلیانی و همکاران، ۲۰۱۴).

همچنین، جو اخلاقی عاملی برای حل و فصل مسائل مربوط به شیوه‌های رفتاری غیر اخلاقی در سازمان محسوب می‌شود (شفر، ۲۰۰۹؛ مالوی و اگراول، ۲۰۰۸).

با این وجود، مطالعات اندکی در رابطه با جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی به ویژه در بخش عمومی انجام شده است و بر مبنای این مطالعات جو اخلاقی حسابرسی در کشورهای مختلف و به تناسب نوع حسابرسی نیز متفاوت است (پاربوتا و همکاران، ۲۰۱۰؛ شفر و همکاران؛ ۲۰۱۳).

در کشورهای مختلف، دیوان محاسبات (مؤسسه عالی حسابرسی) به عنوان نهاد عالی نظارتی و حسابرسی مستقل بخش عمومی، مجری حسابرسی بخش عمومی بوده و بازوی نظارتی قوه مقننه محسوب می‌شود. گروه‌های اصلی استفاده‌کنندگان در بخش عمومی (اعم از دولت، نمایندگان، شهروندان) با استفاده از گزارش‌های مالی بخش عمومی، به ارزیابی نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی کشور می‌پردازند (آذر و حبشی، ۱۳۹۶).

در سالیان اخیر، افکار عمومی کشور با افشای متعدد اطلاعات تخلفات مالی و سوء استفاده از وجوه عمومی روبه‌رو بوده است و این موضوع باعث خدشه‌دار شدن اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی شده است (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۷).

لذا با توجه به گستردگی بخش عمومی کشور، نقش

حسابرسان فعال در این حوزه به منظور حفاظت از منافع عمومی بسیار پررنگ بوده و به منظور جلب و افزایش اعتماد عمومی باید فعالیت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان این حوزه در چارچوب جو اخلاقی سازمانی مطلوب و مبتنی بر اصول اخلاقی باشد.

طبقه‌بندی‌های متفاوتی از عوامل تشکیل دهنده جو اخلاقی ارائه شده است. ویکتور و کولن (۱۹۸۸)، ابعاد پنج‌گانه‌ای برای جو اخلاقی سازمانی شامل جو اخلاقی مراقبتی، حرفه‌گرایی، مقرراتی، مستقل و ابزاری، ارائه کرده است. هر یک از این ابعاد، ویژگی‌های خاصی دارند و این ویژگی‌ها با توجه به مشخصه‌های هر سازمان تفاوت دارند (شاکلوک و همکاران، ۲۰۱۱).

به عنوان نمونه، پژوهش مالوی و اگراول (۲۰۰۸)، نشان می‌دهد که جو اخلاقی ادارات بخش عمومی، تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای با شرکت‌های بخش خصوصی دارد و باید از روش‌های متفاوتی برای ارزیابی آنها استفاده نمود.

با توجه به عدم انجام پژوهش‌های کافی در رابطه با شناخت جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور و عوامل تشکیل دهنده آن و لحاظ تفاوت‌های خاص عوامل تشکیل دهنده جو اخلاقی با توجه به نوع سازمان‌ها (عمومی و خصوصی) و نوع فعالیت آنها، سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که در ایران، جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور از چه عواملی تشکیل شده است؟ با توجه به اینکه جو اخلاقی سازمانی از عواملی است که باید به گونه‌ای اثربخش مدیریت شود (آپرلیانی و همکاران، ۲۰۱۴)، لذا پاسخ به این سؤال و ارائه الگویی مناسب در این خصوص می‌تواند باعث ارتقای درک حسابرسان از مسائل اخلاقی و نحوه تصمیم‌گیری در خصوص آنها و همچنین بهبود برنامه‌ریزی به منظور پیاده‌سازی و ارتقای جو اخلاقی به منظور هدایت فعالیت‌ها و اقدامات حسابرسان در جهت سیاست‌های ابلاغی و چشم انداز دیوان محاسبات کشور و حداقل‌سازی عملکردهای نامناسب گردد. علاوه بر این، الگوی ارائه شده در این پژوهش قابلیت کاربرد به منظور ارزیابی جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی بخش عمومی به جای استفاده از الگوهای عمومی جو اخلاقی سازمانی را نیز دارد.

برای بررسی این مسئله، ابتدا پیشینه نظری تحقیق (شامل تعریف جو اخلاقی سازمانی، جو اخلاقی بخش عمومی و جو اخلاقی حسابرسی بخش عمومی)، پیشینه تجربی و چارچوب نظری تحقیق آورده می‌شود، سپس به روش‌شناسی و تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی اشاره می‌گردد و در انتهای به بحث و نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهاداتی و

کاربردی ختم می‌گردد.

مروری بر پیشینه جو اخلاقی سازمانی

جو اخلاقی سازمانی، خط‌مشی‌ها، روش‌ها و سیاست‌های سازمانی را منعکس می‌کند و نتایج اخلاقی به دنبال دارد و ابزار قدرتمندی برای مدیران به منظور اطلاع‌رسانی باورها و ارزش‌های سازمانی به کلیه اعضای سازمان است. مدیران باید به دنبال توسعه و پیاده‌سازی جو اخلاقی و الزام کارکنان به پیروی از آن باشند. تصمیم‌گیری بدون وجود جو اخلاقی مطلوب ممکن است پیامدهای غیر قابل انتظار و نامطلوبی به همراه داشته باشد (آپرلیانی و همکاران، ۲۰۱۴).

موران و ولکوبین (۱۹۹۲)، جو اخلاقی را به عنوان ویژگی تعریف می‌کنند که در درک جامع کارکنان از خلاقیت، فردگرایی، حمایت، صداقت، انسجام و عدالت ظهور می‌کند. آنها نشان دادند که جو ایجاد شده از طریق ارتباط بین اعضای سازمان باعث تأثیرگذاری و هدایت رفتارها می‌شود.

ویکتور و کولن (۱۹۹۳)، بیان می‌کنند که اصول مرتبط با جو اخلاقی، هنگام تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر نگرش و اقدامات فردی برای اقدام اخلاقی و غیر اخلاقی دارد. نظریه وی از مهم‌ترین و تأثیرگذارترین نظریه‌ها در زمینه جو اخلاقی است. این پژوهشگران، جو اخلاقی را درک مشترک اعضای سازمان از آنچه اخلاق صحیح است و چگونگی حل و فصل موضوعات اخلاقی، تعریف کرده‌اند. چارچوب مطرح شده توسط وی از طریق تجزیه و تحلیل گزینه‌های اخلاقی انتخاب شده توسط افراد در تصمیم‌گیری‌ها پایه‌ریزی شده است. در این چارچوب، برای بررسی الگوهای تصمیم‌گیری اعضای سازمان نوع شناسی دو بعدی مطرح شده و توسط آن درک کارکنان درباره فعالیت‌های اخلاقی، رویدادهای اخلاقی و فرآیندهای اخلاقی ساخته شده است و از دو بعد معیار و اصول اخلاقی افراد در تصمیم‌گیری و کانون تجزیه و تحلیل مرجع تصمیمات اخلاقی تشکیل شده است. مبنای نظری این مدل، روان‌شناسی اخلاقی، فلسفه اخلاق و جامعه‌شناسی است (پاریوتا و همکاران ۲۰۱۰).

ابعاد این طبقه‌بندی‌ها بر اساس دو جریان نظری شامل سطوح منطقی اخلاق که با معیار اخلاقی متناظر (افراد بر اساس چه معیار اخلاقی تصمیم‌گیری می‌کنند) و چارچوب طبقه‌بندی الگوهای نفوذ بنا شده است که با کانون تجزیه و تحلیل متناظر است و به مرجع تصمیم‌گیری سازمانی مربوط می‌شود (محمودزاده و شجاعی، ۱۳۹۶).

ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، در مدل جو اخلاقی خود با استفاده از سطوح منطقی اخلاق کلبرگ (۱۹۸۱)، سه بعد معیار اخلاقی را ارائه نمودند. این سه معیار اخلاقی بر اساس مشاهده‌ای انتخاب شده‌اند که اغلب نظریه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی آنها را مطرح کرده‌اند. بر اساس این سه معیار، انتخاب‌ها و گزینش‌ها ممکن است بر اساس حداکثر کردن منافع شخصی (خودبینی و خودستایی)، حداکثر کردن منافع متقابل یا مشترک (خیرخواهی و نیکوکاری) و تبعیت و پیروی از استانداردهای اخلاقی اصول و ضوابط اخلاقی انجام شود. جو اخلاقی در سطح خودخواهی به وسیله تمایل کارکنان به حداکثر کردن منفعت شخصی توصیف می‌شود، جو اخلاقی در سطح خیرخواهی بیانگر تمایل کارکنان به حداکثر کردن سود مشترک در سازمان است. جو اخلاقی در سطح اصول اخلاقی نیز به وسیله پیروی کارکنان از قانون توصیف می‌شود (محمودزاده و شجاعی، ۱۳۹۶).

بعد مکانی مدل ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، نیز بر اساس نظریه علوم اجتماعی و گروه‌های مرجع و نظریه سطوح منطقی اخلاق کلبرگ (۱۹۸۱)، تعیین شده است. سطح فردی در این بعد به دلالت‌های اخلاقی در فرد اشاره دارد. سطح سازمانی به گروه‌های موجود در نظام اجتماعی و سطح اجتماعی به دلالت‌های اخلاقی فراتر از سازمان و گروه ارتباط دارد. ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، با ترکیب این دو سطح انواع جو اخلاقی موجود در سازمان‌ها را به‌صورت جدول ۱ ارائه نموده‌اند (داده و همکاران، ۲۰۱۰).

در سطح فردی، بعد معیار اخلاقی خود محوری بر نیازها و تمایلات فردی تأکید دارد و حداکثر کردن سود فردی مدنظر است. در سطح سازمانی، بر علایق و ترجیحات سیستم اجتماعی مورد نظر (گروه، بخش، سازمان) توجه شده و در سطح اجتماعی، بر ترجیحات اقتصادی جهان و حداکثر کردن کارایی (رویکرد منفعت به هزینه) تأکید می‌شود (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷).

اساس تصمیم‌گیری در این جو اخلاقی حداکثر کردن سود به هر طریق و وسیله‌ای است، به عبارت بهتر، در این فضا، هدف وسیله را توجیه می‌کند و می‌توان برای رسیدن به هدف از هر وسیله‌ای (حتی غیر اخلاقی و انسانی) استفاده نمود. افراد در این جو اخلاقی با این پیش فرض تصمیم‌گیری و رفتار می‌کنند که رسیدن به هدف و سود، مهم‌ترین اصل است (محمودزاده و شجاعی، ۱۳۹۶).

توجه افراد در بعد معیار اخلاقی، خیرخواهی در سطح فردی بر مراقبت شخصی بوده و هدف آن ایجاد حس پذیرش فردی و روابط بین فردی است. سطح سازمانی در بعد معیار

جدول ۱. انواع جو اخلاقی (ویکتور و کولن، ۱۹۸۷)

کانون تجزیه و تحلیل			معیارهای اخلاقی
سطح اجتماعی	سطح سازمانی	سطح فردی	
کارایی	سود سازمانی	نفع شخصی	خود محوری
مسئولیت پذیری اجتماعی	علاقه تیمی	دوستی	خیر خواهی (نوع پرستی)
قوانین و ضوابط حرفه‌ای	قوانین و رویه‌های سازمانی	اخلاقیات فردی	اصول اخلاقی

کردن خلاً تحقیقاتی موجود در حوزه جو اخلاقی سازمانی مؤسسات غیر انتفاعی بخش عمومی بودند. در این پژوهش، پنج بعد جو اخلاقی در مؤسسات انتفاعی مورد شناسایی قرار گرفت. این ابعاد شامل مراقبت شخصی^۲، ماکیاولیسم^۳، استقلال، مراقبت اجتماعی^۴ و قوانین و مقررات است. بر اساس یافته‌های این پژوهش، جو اخلاقی در مؤسسات غیرانتفاعی دارای تفاوت‌هایی با مؤسسات انتفاعی است که از جمله این موارد می‌توان به نحوه درک جو اخلاقی خیر خواهی و حذف بعد سازمانی جو اخلاقی اشاره نمود.

مالوی و اگراول (۲۰۰۸)، در پژوهشی به بررسی تفاوت‌های چارچوب اخلاقی در دولت و بخش غیر انتفاعی با جو اخلاقی مؤسسات انتفاعی پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که به رغم وجود برخی شباهت‌ها در درک مشترک از جو اخلاقی، تفاوت‌های کلیدی در بین دو بخش وجود دارد که از جمله می‌توان به عدم دلالت ابعاد منافع شخصی، کار گروهی و قوانین و رویه‌های سازمانی در بخش عمومی اشاره نمود.

رازموسن و همکاران (۲۰۱۰)، نیز با بررسی تفاوت‌های موجود بین جو اخلاقی سازمان‌های دولتی و بخش خصوصی به این نتیجه رسیدند که تفاوت‌هایی در خصوص کانون تجزیه و تحلیل جو اخلاقی و معیارهای مورد استفاده برای قضاوت در خصوص جو اخلاقی در این حوزه‌ها وجود دارد. کارکنان بخش عمومی تمایل بیشتری به کانون تجزیه و تحلیل در سطح اجتماعی دارند که این موضوع می‌تواند ناشی از نرم‌ها و هنجارهای قانونی و حرفه‌ای موجود در سازمان

اخلاقی بر توسعه حس انسجام و اثربخشی گروهی متمرکز است. در سطح اجتماعی این بعد نیز مسئولیت‌پذیری اجتماعی به عنوان هدف مطلوب در نظر گرفته شده است. افراد در این سطح به افراد انسانی و منفعت جمعی بدون توجه به قید عضو سازمان بودن یا نبودن تأکید دارند و خیر و منفعت جمعی را می‌خواهند. مبنای تصمیم‌گیری در این سطح خیرخواهی جمعی و توجه به انسانیت است و قوانین سازمانی نیز افراد را به رفتارهای اخلاقی و انسانی‌تر رهنمون می‌نماید (مالوی و اگراول، ۲۰۰۶).

در بعد اصول اخلاقی در سطح فردی، افراد بر اساس مجموعه‌ای از اصول اخلاقی شخصی عمل می‌کنند که انسانی و صحیح هستند و این اصول اخلاقی مبنای تصمیم‌گیری افراد بوده و در سطح سازمانی نیز توجه به قوانین سازمانی در اولویت قرار دارد و هدف آن تبعیت کامل از سیاست‌های ابلاغی سازمان است. در سطح اجتماعی نیز اصول و قوانین خارج از سازمان و حرفه‌ای مبنای تصمیم‌گیری قرار می‌گیرند و افراد بر اساس قوانین سازمانی کشور خود یا قوانین حرفه‌ای مربوط به سازمان و شغل خود عمل می‌نمایند (ویکتور و کولن، ۱۹۸۸). حرفه حسابداری و حسابرسی، معمولاً دارای چنین جو اخلاقی است و با توجه به نقش پررنگ اصول و ضوابط حرفه‌ای در آن افراد معمولاً بر اساس این اصول حرفه‌ای عمل می‌کنند (شفر، ۲۰۰۸).

جو اخلاقی بخش عمومی

چارچوب ارائه شده در خصوص جو اخلاقی توسط ویکتور و کولن (۱۹۸۷، ۱۹۸۸)، به صورت عمومی برای کلیه سازمان‌ها ارائه شده است، لیکن با توجه به تفاوت ویژگی‌های سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی، جو اخلاقی سازمان‌های بخش عمومی تحت تأثیر معیارهای متفاوتی قرار دارد (ونزیا، ۲۰۱۰؛ لاتارا، ۲۰۰۹) و در همین راستا، تاکنون پژوهش‌های مختلفی در خصوص شناسایی و ارزیابی ابعاد جو اخلاقی سازمانی در بخش عمومی انجام شده است و اغلب این پژوهش‌ها با بهره‌گیری از چارچوب اولیه ارائه شده توسط ویکتور و کولن (۱۹۸۸)، اقدام به ارائه مدل‌هایی برای جو اخلاقی سازمان‌های بخش عمومی به تناسب نوع فعالیت آنها نموده‌اند. نکته قابل توجه در این پژوهش‌ها، وجود تفاوت‌های قابل ملاحظه بین ابعاد و ویژگی‌های جو اخلاقی سازمانی بخش عمومی با بخش خصوصی و حتی بین سازمان‌های مختلف بخش عمومی با یکدیگر است.

اگراول و مالوی (۱۹۹۹)، در پژوهشی اقدام به شناسایی ابعاد جو اخلاقی در سازمان‌های غیر انتفاعی به منظور پر

2. Individual Caring
3. Machiavellianism
4. Social Caring

حسابرسان این حوزه قلمداد شده است (جوهری و همکاران، ۲۰۱۱)، در حالی که در حوزه حسابرسی بخش عمومی و خصوصاً مؤسسات عالی حسابرسی، هدف اصلی تأمین منافع عمومی (عادل آذر و حبشی، ۱۳۹۶)، در نظر گرفته شده است. از طرفی ویکتور و کولن (۱۹۸۸)، در پژوهش دیگری، پنج نوع جو اخلاقی سازمانی را شامل جو اخلاقی ابزاری، حرفه‌گرایی، مقرراتی، مستقل و ابزاری معرفی نمودند. بر اساس این طبقه‌بندی و با در نظر گرفتن رویکرد اخلاقی بودن لانگ (۲۰۰۷)، جو اخلاقی حرفه‌گرایی در بالاترین سطح اخلاقی و پس از آن جو اخلاقی مقرراتی قرار دارد. همچنین جو اخلاقی ابزاری و پس از آن مستقل در پایین‌ترین سطح اخلاقی قرار دارد.

با در نظر گرفتن این نوع طبقه‌بندی و لحاظ ویژگی‌های حرفه حسابرسی و همچنین شرایط محیط حسابرسی بخش عمومی از جمله دیوان محاسبات کشور به منظور شناسایی و مقابله با فساد مالی (کریمی پور و مهدوی، ۱۳۹۶)، انتظار بر این است که جو اخلاقی حرفه‌گرایی به عنوان رویکرد سازمانی قالب در سطح محیط حسابرسی بخش عمومی مطرح باشد (شفر، ۲۰۰۸؛ بوکن، ۲۰۰۹؛ اسماعیل و یوهانیس، ۲۰۱۸).

جو اخلاقی حرفه‌گرایی به صورت خلاصه بیانگر پایبندی افراد به اصول مقررات حرفه شامل آیین رفتار حرفه‌ای در تصمیم‌گیری است. همچنین، با توجه به تعریف جو اخلاقی ابزاری که هدف اصلی آن تأمین حداکثر منافع شخصی است و تصمیمات اخذ شده، باید در خدمت منافع سازمان یا ارائه دهنده نفع شخصی باشد (ویکتور و کولن، ۱۹۸۸)، انتظار می‌رود که چنین جو اخلاقی در محیط حسابرسی بخش عمومی و به صورت خاص دیوان محاسبات کشور مطرح نباشد.

در همین راستا، پژوهش ونزیا و همکاران (۲۰۱۰)، نشان داد که حسابرسان شاغل در بخش خصوصی، اهمیت بیشتری به ابعاد جو اخلاقی کارایی و اصول اخلاقی فردی می‌دهند که این موضوع بیانگر برجسته بودن جو ابزاری و مستقل به عنوان پایین‌ترین سطح جو اخلاقی در این حوزه است.

پیشینه تجربی

در این بخش، پیشینه تجربی پژوهش به تفکیک پژوهش‌های انجام شده در خصوص جو اخلاقی حوزه حسابرسی و حوزه بخش عمومی، ارائه شده است.

باشد. در طرف دیگر، مدیران بخش غیرانتفاعی تمایل بیشتری به باورهایی دارند که اصول آنها به صورت شخصی انتخاب می‌شود و جو اخلاقی آنها بیشتر به سمت اخلاق شخصی هدایت می‌شود. در این پژوهش، تشکیل تیم‌های کاری، تعریف نقش‌ها و وظایف سازمانی و کارایی کلی سیستم در بخش دولتی اشاره شده و کانون تجزیه و تحلیل از سطح فردی و سازمانی در بخش عمومی کاهش یافته و به سمت سطح اجتماعی متمایل است.

جو اخلاقی حسابرسی بخش عمومی

انتظار عمومی جامعه از همه حرفه‌ها، مخصوصاً حرفه حسابرسی، رعایت اخلاق است. اخلاق، نقش مهمی در بقای حرفه حسابرسی و افزایش قابلیت اعتماد آن دارد. حسابرسان نه تنها در قبال سازمان تحت فعالیت خود، دارای تعهد قانونی و اخلاقی هستند، بلکه با توجه به اینکه به منظور حفاظت از منافع عمومی انتخاب شده‌اند، باید از اخلاقی بودن تصمیمات اتخاذ شده در خصوص تأمین این منافع، نیز اطمینان حاصل نمایند (زکریا و همکاران^۵، ۲۰۱۰) و احتمال عدم کشف موارد سوءاستفاده و عدم استفاده بهینه از منابع عمومی را کاهش دهند (اسلامزاده و همکاران، ۱۳۹۷).

همچنین از دیگر ویژگی‌های برجسته حرفه حسابرسی، تدوین اصول و ضوابط حرفه‌ای شامل آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی است (شفر، ۲۰۰۸).

از طرف دیگر، در صورتی که ویژگی‌ها و تفاوت‌های سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی را نیز در خصوص حرفه حسابرسی لحاظ نماییم، می‌توان به طبقه‌بندی متفاوتی از جو اخلاقی در خصوص حسابرسی بخش عمومی دست یافت. از جمله مهم‌ترین ویژگی‌های بخش عمومی بوروکراسی بیشتر، تأکید بر ارائه خدمت و محدود بودن به رعایت قوانین و مقررات است. در طرف مقابل بخش خصوصی دارای ویژگی‌های متفاوتی از جمله ریسک‌پذیری بیشتر و به کارگیری رویکردهای خلاقانه‌ای است که حتی ممکن است باعث نقض قوانین و مقررات به منظور پاسخ به سهامداران نیز شود (ونزیا، ۲۰۱۰).

علاوه بر این، در محیط حسابرسی بخش خصوصی، کسب سود و منفعت ممکن است به عنوان اولویت‌های فعالیت در این حوزه قلمداد شود به گونه‌ای که بر مبنای آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۶ (۲۰۱۱)، منافع شخصی، به عنوان مهم‌ترین عامل تهدید کننده استقلال

عمومی به عنوان بخشی از جو اخلاقی آنها، باعث بروز رفتارهای نقض قوانین و مقررات می‌شود.

نتایج پژوهش لاتارا (۲۰۰۹)، بیانگر آن است که نوع شناسی جو اخلاقی حاکم بر سازمان‌های غیر انتفاعی شباهت زیادی به نوع شناسی جو اخلاقی حاکم بر واحدهای دولتی دارد و در بخش غیر انتفاعی فعالیت‌های فرصت‌طلبانه کمتری نسبت به بخش خصوصی انجام می‌شود. همچنین یافته‌های پژوهش در خصوص انواع جو اخلاقی حاکم بر سازمان‌های دولتی بیانگر آن است که تمرکز اصلی در این بخش، تأمین منافع عمومی (تأمین رفاه بهره‌برداران از خدمات یا مسئولیت‌پذیری در قبال افراد) و مسئولیت‌پذیری اجتماعی است.

ماسکالک (۲۰۰۵)، در پژوهشی با تطبیق نوع‌شناسی چارچوب جو اخلاقی سازمانی ارائه شده توسط ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، با ویژگی‌های سازمان‌های بخش عمومی تغییراتی در پرسشنامه جو اخلاقی سازمانی ارائه شده توسط وی اعمال نمودند. بر مبنای یافته‌های این پژوهش برخی از عوامل متفاوت تشکیل دهنده جو اخلاقی سازمانی در بخش عمومی شامل همکاری بین کارکنان، ایفای مسئولیت‌های کارکنان، تأمین اهداف سیاستمداران و کمک به ادای مسئولیت پاسخگویی سیاستمداران است.

دراپسا و پیک (۲۰۱۱)، نیز نشان دادند که کارکنان بخش عمومی اهمیت بیشتری به ارزش‌هایی از قبیل کمال^۷، صداقت، حمایت و پشتیبانی، انعطاف‌پذیری و پاسخگویی می‌دهند. البته برخی از نتایج نیز نشان داد که برخی از مدیران لزوماً از چنین ارزش‌هایی برخوردار نیستند و این موضوع به این مفهوم است که ممکن است کارکنانی با پیروی از جو اخلاقی منافع شخصی نیز در بخش عمومی وجود داشته باشد. از نکات قابل توجه در این چارچوب تأکید بر پاسخگویی به عنوان هسته اصلی جو اخلاقی بخش عمومی است.

بر مبنای پژوهش شاکلوک و همکاران (۲۰۱۱)، پنج بعد جو اخلاقی در بخش عمومی شامل قوانین و رویه‌های سازمانی، مراقبتی، استقلال، ابزاری و کارایی مورد شناسایی قرار گرفت. یافته‌های این پژوهش در راستای تأیید این دیدگاه است که ابعاد جو اخلاقی در سازمان‌های مختلف متفاوت است.

نتایج پژوهش وایسر (۲۰۰۹)، بیانگر معرفی پنج بعد جو اخلاقی سازمانی در ادارات عمومی شامل راهبری و مسئولیت اجتماعی، منافع شخصی و اخلاقیات فردی، قوانین و رویه‌های سازمانی، منافع سیاسی و اصول حرفه‌ای است.

(۲۰۱۸)، در پژوهشی در خصوص جو اخلاقی سازمانی و رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مالزی نشان داد که ابعاد جو اخلاقی استقلال و قوانین بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی تأثیر می‌گذارد.

شفر و همکاران (۲۰۱۳، الف)، در پژوهشی به ارزیابی جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی در سنگاپور پرداخته و به این نتیجه رسیدند که تعهد سازمانی حسابرسان تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر ارتباط بین جو اخلاقی تأمین منافع عمومی و تضادهای مرتبط دارد.

شفر و همکاران (۲۰۱۳، ب)، در پژوهش دیگری به بررسی ارتباط بین جو اخلاقی سازمانی، وابستگی متقابل اهداف (اهداف رقابتی و همکاری) و تعهد حرفه‌ای و سازمانی در بین حسابرسان آسیایی به این نتیجه رسیدند که جو اخلاقی ابزاری، که بر پیگیری منافع شخصی و سود سازمانی متمرکز است، باعث افزایش رقابت و کاهش همکاری بین حسابرسان می‌گردد. همچنین یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که جو اخلاقی تأمین منافع عمومی باعث تقویت همکاری بین حسابرسان می‌شود.

ونزیا (۲۰۱۰)، در پژوهشی با مقایسه کامل جو اخلاقی سازمانی بین حسابداران بخش عمومی و خصوصی به این نتیجه رسیدند که تفاوت‌های معناداری بین درک حسابداران از جو اخلاقی در بخش عمومی و خصوصی وجود دارد. حسابداران شاغل در بخش عمومی درک بیشتری از برخی ابعاد جو اخلاقی شامل قوانین و مقررات و رویه‌های سازمانی، مراقبتی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارند، در حالی که حسابداران شاغل در بخش خصوصی، اهمیت بیشتری به کارایی و اصول اخلاقی فردی می‌دهند.

نتایج پژوهش بوکن (۲۰۰۹)، بیانگر آن است که سبک رهبری شرکای مؤسسات حسابرسی، منافع عمومی، مسئولیت‌پذیری در قبال ذینفعان و اصول و استانداردهای حرفه‌ای بر تدوین نوع جو اخلاقی این مؤسسات تأثیر می‌گذارد. یافته‌های پژوهش شفر (۲۰۰۸)، نیز بیانگر نقش پررنگ آیین رفتار حرفه‌ای در جو اخلاقی مؤسسات حسابرسی چین بوده است.

ب) جو اخلاقی حوزه بخش عمومی: یافته‌های پژوهش گارسیا و همکاران (۲۰۱۸)، بیانگر آن است که هنجارهای اجتماعی و فردی باعث تعدیل جو اخلاقی سازمانی و کاهش رفتارهای انحرافی در سازمان می‌شود.

بوری (۲۰۱۱)، نیز در پژوهشی به این نتیجه رسید که نرم‌ها و هنجارهای اقتصادی و اجتماعی حاکم بر سازمان‌های

تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق رویه منظم کدگذاری در سه مرحله باز، محوری و انتخابی تمرکز می‌کند و بر عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تأکید دارد. همچنین پژوهش حاضر از لحاظ استراتژی در دسته تحقیقات غیر آزمایشی و میدانی قرار می‌گیرد و از لحاظ هدف از نوع تحقیقات اکتشافی محسوب می‌شود. ابزار مورد استفاده این پژوهش، مطالعه کتابخانه‌ای، اسناد و مدارک دیوان محاسبات، مصاحبه با خبرگان شاغل در دیوان محاسبات کشور و نیز بررسی مدل‌های جو اخلاقی بخش عمومی در کشورهای مختلف است. شیوه نمونه‌گیری به صورت هدفمند بوده و نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا می‌کند تا یافته‌های مصاحبه‌ها به اشباع نظری برسد. جمعاً تعداد نه نفر مدیران ستادی و صفی دیوان محاسبات کشور با حداقل ۱۸ سال تجربه کاری، سه نفر حسابرس کل از ستاد دیوان با حداقل ۲۰ سال تجربه کاری، سه نفر معاونین مدیران کل ستادی و صفی با حداقل ۱۵ سال سابقه کار و شش نفر از سایر کارکنان دارای تحصیلات دکتری تخصصی حسابداری با حداقل ۱۰ سال سابقه کاری، جزو نمونه مورد بررسی بوده‌اند. فرایند انجام مصاحبه نیز بدین صورت طراحی شده که ابتدا با طرح چند پرسش دیدگاه کلی پاسخگو پیرامون موضوع کسب شده و رفته‌رفته بحث به کانون اصلی و مدنظر پژوهش هدایت شود (سکاران، ۱۳۹۵). با پیشرفت در مصاحبه و با توجه به موقعیت، سؤال‌های دقیق‌تری مطرح می‌شود؛ پس از هر مصاحبه، با انجام تجزیه و تحلیل‌های لازم روی داده‌ها، مفاهیم لازم استخراج و مدل پژوهش تعیین شد. شایان ذکر است که برای اطمینان از متناسب بودن مدل ارائه شده، این مدل توسط شش نفر از خبرگان شامل سه نفر از گروه مصاحبه‌شوندگان و سه نفر دیگر خارج از گروه مصاحبه‌شونده‌های قبلی مورد بازبینی قرار گرفته و مدل نهایی پژوهش ارائه شده است.

تحلیل داده‌ها

در رویکرد نظریه داده بنیاد، داده‌های استخراج شده از ادبیات پژوهش و مصاحبه‌ها با استفاده از روش تحلیل سه مرحله‌ای کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی مفهوم‌بندی می‌شوند.

کدگذاری باز

در کدگذاری باز، داده‌های مشابه گروه‌بندی و نام‌گذاری می‌شوند. مبنای اجرای کدگذاری باز بررسی عمیق و دقیق نوشته‌ها، مصاحبه‌ها و اسناد به صورت خط به خط و حتی واژه

تاکنون هیچ کار پژوهشی در کشور ما به منظور بررسی و شناسایی عوامل تشکیل دهنده جو اخلاقی و به صورت خاص عوامل تشکیل دهنده جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور صورت نپذیرفته و پژوهش‌های انجام شده عمدتاً به بررسی تأثیر جو اخلاقی بر عوامل مختلف پرداخته‌اند لذا در ادامه، صرفاً تعدادی از پژوهش‌های انجام شده در خصوص جو اخلاقی در حرفه حسابداری مطرح می‌شود:

نتایج پژوهش بنی‌مهد و گل‌محمدی (۱۳۹۶)، بیانگر آن است که جو اخلاقی سازمانی بر برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشداردهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب تأثیر می‌گذارد، لیکن برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب تحت تأثیر جو اخلاقی قرار ندارد.

یافته‌های پژوهش شهریاری و برزگر (۱۳۹۵)، نیز نشان داد بین درک حسابداران مبتدی و با سابقه از جو اخلاقی سازمان با تعهد سازمانی آنان و بین تعهد سازمانی با تعهد حرفه‌ای حسابداران مبتدی و با سابقه، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

سؤال پژوهش

با توجه به مبانی نظری مطرح شده و تفاوت‌های خاص عوامل تشکیل دهنده جو اخلاقی با توجه به نوع سازمان‌ها (عمومی و خصوصی) و نوع فعالیت آنها، سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که، "جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور از چه عواملی تشکیل شده است؟"

روش شناسی پژوهش

روش این پژوهش، کیفی است و برای گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش نظریه داده بنیاد استفاده می‌شود. روش داده بنیاد، روش استقرایی برای نظریه‌پردازی است و برای تدوین نظریه، داده‌های مورد نیاز به صورت نظام‌مند و همزمان گردآوری و تجزیه و تحلیل می‌شوند (گلنیزر و استراوس، ۱۹۶۷ و استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). به این دلیل نظریه داده بنیاد، استقرایی است که در آن فرضیه‌ای آزمون نمی‌شود، بلکه نظریه بر مبنای گردآوری و تجزیه و تحلیل همزمان داده‌ها تدوین می‌شود (گولدینگ ۲۰۰۲؛ نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰). الگوهای مختلفی از این نظریه توسط صاحب‌نظران ارائه شده که در این پژوهش از رویه نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۸۹ و ۱۹۹۰)، استفاده شده است که بر

محوری را به شکل نظام مندی با سایر مقوله‌ها مرتبط می‌کند، روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله‌های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). از دیدگاه استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، مقوله محوری باید در کانون قرار داشته و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شوند؛ با فراوانی بالایی در تجزیه و تحلیل ظاهر شده و تکرار شود؛ به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه بین مقوله‌ها ارائه دهد و در نهایت با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد. پس از شناسایی مقوله محوری، همه مقوله‌های دیگر، مقوله‌های فرعی و توصیف کننده مقوله محوری می‌شوند. در نهایت نظریه داده بنیاد از طریق ترسیم روابط بین مقوله محوری و مقوله‌های فرعی و مفاهیم، تدوین می‌شود (توری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰).

یافته‌های پژوهش

الگوی استخراج شده پژوهش حاضر با استفاده از فرایند سه مرحله‌ای کدگذاری تشریح شده ارائه شده است. استراوس و کوربین برای بیان مدل و نتیجه تحقیق دو روش نمودار و روش خط سیر داستان را معرفی نموده‌اند (دانایی فرد، ۱۳۹۲). در این پژوهش از روش نمودار استفاده شده است. در ادامه بخش‌های مختلف مدل بر مبنای هر یک از مقوله‌های اصلی شناسایی شده تشریح می‌شود.

۱. شرایط علی: مهم‌ترین شرایط علی شناسایی شده در این پژوهش، قوانین و مقرراتی هستند که ضرورت اجرای وظایف دیوان محاسبات کشور را تبیین می‌کنند. این قوانین شامل اصول پنجاه و چهارم و پنجاه و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قانون دیوان محاسبات کشور و سایر قوانین و مقررات از جمله آیین نامه داخلی مجلس شورای اسلامی و قوانین بودجه سالانه کشور است که وظایفی برای دیوان محاسبات کشور تعیین نموده‌اند.

۲. مقوله محوری: بر اساس کدگذاری مصاحبه‌های انجام شده در این پژوهش، موضوع پاسداری یا صیانت از بیت‌المال پرکارترین مفهوم در هر مصاحبه بوده و هسته مرکزی فعالیت‌های دیوان و نگرش مشترک خبرگان مصاحبه شونده را تشکیل داده است. لذا صیانت از بیت‌المال به عنوان مقوله محوری جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور قلمداد می‌شود.

۳. راهبردها: راهبردهای مورد استفاده در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور شامل مواردی هستند که از طریق بررسی

به واژه است (استراوس، ۱۹۸۷). تولید مفاهیمی منطبق بر نظریه و کاهش غفلت از طبقه‌بندی‌های عمده هدف اجرای این روش است و به همین دلیل کدگذاری باز منجر به تولید نظریه مفهومی انبوه می‌شود. استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، کدگذاری مبتنی بر تجزیه و تحلیل خرد را توصیه می‌کنند. تحلیل خرد، یعنی تحلیل داده‌ها به صورت واژه به واژه و کدگذاری یعنی معنایی که از واژه‌ها یا مجموعه واژه‌ها استنباط می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). پس از شناسایی مفاهیم، روابط بین آنها و محورهای مشترک ارتباط دهنده آنها با یکدیگر شناسایی می‌شود. به بیان دیگر، از طریق مقایسه مفاهیم با یکدیگر، محورهای مشترک دیگری تحت عنوان مقوله (طبقه) ایجاد می‌شود. به دنبال استخراج مقوله‌های اصلی، ابعاد و مشخصات هر مقوله نیز تعیین می‌شود.

جدول ۲ نتایج کدگذاری باز را بر اساس کدهای استخراج شده از ادبیات پژوهش و مصاحبه‌ها نشان می‌دهد.

کدگذاری محوری

پس از کدگذاری باز فرآیند کدگذاری محوری انجام می‌شود. در مرحله کدگذاری محوری باید طبقه‌بندی مقوله‌های شناسایی شده در دسته‌های پنج‌گانه زیر انجام شود: الف) شرایط علی یا سبب ساز؛ متغیرها یا رویدادهایی هستند که ایجاد یا توسعه پدیده‌ای را هدایت می‌کنند. ب) راهبردها: کنش‌ها یا فعالیت‌های پیامد محوری هستند که در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله گر، انجام می‌شوند. ج) شرایط مداخله گر: عوامل زمینه‌ساز عام هستند که انجام راهبردها را با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند. د) شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد که مجموعه و ارتباط آنها بستر مناسب برای بروز و ظهور یک پدیده را فراهم می‌سازد و بر راهبردها اثرگذار است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).

ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. در ادامه این پژوهش نتایج حاصل از طبقه‌بندی مقوله‌ها در قالب شکل ۱، ارائه شده است.

کدگذاری انتخابی

هدف از اجرای کدگذاری انتخابی تعیین مقوله محوری و برقراری ارتباط بین سایر مقوله‌ها بر محور آن است؛ به بیان دیگر، پژوهشگر با استفاده از اجرای کدگذاری انتخابی، مقوله محوری را به صورت نظام‌مند انتخاب و سایر مقوله‌ها تابع آن قرار می‌گیرند (استراوس، ۱۹۸۷). سپس پژوهشگر مقوله

جدول ۲. نتایج کدگذاری باز

ایجاد	مقوله	مفهوم	منبع
سازمانی	کار گروهی	تمرکز بر کار گروهی	ماسکالک (۲۰۰۵)؛ رازموسن و همکاران (۲۰۱۰)؛ شفر و همکاران (۲۰۱۳)
		کمک به ایفای مسئولیت همکاران	
		توزیع عادلانه منابع بین وظایف و نقش‌های سازمانی	کوهن (۱۹۹۸)
سیاست‌ها و رویه‌های سازمانی	رعایت مقررات و رویه‌های سازمانی تحت هر شرایطی	وایسر (۲۰۰۹)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۸)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۳)؛ کوهن (۱۹۹۸)	
	توجه به سیاست‌های ابلاغی سازمان تحت هر شرایطی		
اثربخشی		مشارکت در فرآیند تصویب قوانین	مصاحبه
		تنقیح قوانین و مقررات	
		تقویت کنترل‌های داخلی	
		ارتقای شفافیت مالی و حساسی عملکرد	
		اقدامات پیشگیرانه	
ملاحظات عمومی		تأثیر هنجارها و نرم‌های اجتماعی بر تصمیم‌گیری	ایسا و پیک (۲۰۱۱)؛ بوری (۲۰۱۱)
		تأثیر شرایط سیاسی بر تصمیم‌گیری	وایسر (۲۰۰۹)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۸)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۳)
		تأثیر شرایط اقتصادی بر تصمیم‌گیری	وایسر (۲۰۰۹)؛ ایسا و پیک (۲۰۱۱)؛ بوری (۲۰۱۱)
قانون		قانون به عنوان مبنای اصلی فعالیت	وایسر (۲۰۰۹)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۸)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)؛ اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸)
		تقدم قانون بر سایر ملاحظات در تصمیم‌گیری	وایسر (۲۰۰۹)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۸)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)؛ کوهن (۱۹۹۸)
مسئولیت اجتماعی		مسئولیت‌پذیری در قبال ذینفعان سازمان	وایسر (۲۰۰۹)؛ ایسا و پیک (۲۰۱۱)؛ ونزیا و همکاران (۲۰۱۰)؛ لاتارا (۲۰۱۱)
		مسئولیت‌پذیری در قبال عموم مردم	
		توجه به تأثیر تصمیمات بر ذینفعان سازمان	
		توجه به تأثیر تصمیمات بر عموم مردم	ویمباش و همکاران (۱۹۹۷)؛ وایسر (۲۰۰۹)؛ کولن و همکاران (۱۹۹۳)؛ بوکن (۲۰۰۹)
		توجه به ارزش‌ها و هنجارهای حرفه‌ای تحت هر شرایطی	کوهن (۱۹۹۸)؛ گارسیا و همکاران (۲۰۱۸)
اصول و ضوابط حرفه‌ای		رعایت کامل اصول حرفه‌ای	شفر (۲۰۰۸)؛ وایسر (۲۰۰۹)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۸)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)؛ مالوی و اگراول (۲۰۰۳)؛ پاریوتا و همکاران (۲۰۰۵)؛ بوکن (۲۰۰۹)
		توجه کارکنان به اخلاق حرفه‌ای	
صیانت از بیت‌المال		تلاش برای صیانت از بیت‌المال	مصاحبه

→ ادامه جدول ۲			
منبع	مفهوم	مقوله	ابعاد
مالوی و اگراول (۲۰۰۳)	سطح تحصیلات	شرایط فردی	شرایط مداخله‌گر
	سطح تجربه		
واتکس (۱۹۹۶)؛ مارتین و کولن (۲۰۰۶)	اصول و باورهای شخصی		
	سطح درک اصول اخلاقی		
وایسر (۲۰۰۹)؛ شکلوک و همکاران (۲۰۱۱)	تلاش کارکنان برای تأمین منافع شخصی	شرایط سیاسی	
وایسر (۲۰۰۹)؛ ماسکالک (۲۰۰۴)؛ ماسکالک (۲۰۰۵)، بوکن (۲۰۰۹)	تلاش برای تأمین منافع سیاسی		
	مصاحبه	کمک به ادای مسئولیت پاسخگویی سیاستمداران	
فشارهای سیاسی		شرایط قانونی	
مصاحبه	ضعف قوانین و مقررات		
	تعدد قوانین و مقررات		
	تفسیرپذیری قوانین و مقررات		
	تغییرات مکرر قوانین و مقررات		
بوکن (۲۰۰۹)؛ کوهن (۱۹۹۸)	ساختار وظایف و تصمیم‌گیری سازمانی	شرایط سازمانی	
	مصاحبه		نحوه برنامه‌ریزی حسابرسی
نظام ارزیابی عملکرد			
نحوه برخورد دادسرا با تخلفات			
کوهن (۱۹۹۸)	فرآیند ارتقاء و انتصاب		

شناسایی شده در جو اخلاقی دیوان محاسبات تأکید خبرگان بر پیروی و اجرای مقررات، سیاست‌ها و رویه‌های ابلاغی از دیوان محاسبات کشور در مراحل مختلف اجرای فعالیت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها بوده است. به عنوان نمونه تلاش برای اجرای برنامه حسابرسی سالانه ابلاغی از طرف مرکز، از موضوعات مورد توجه بوده است.

راهبرد اثربخشی: از مقوله‌های با اهمیتی که به صورت خاص در این پژوهش در خصوص جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور در مصاحبه‌ها مطرح شده است موضوع تلاش برای اثربخشی دیوان محاسبات کشور در سطح کلان بوده است. از دیدگاه خبرگان پژوهش و بررسی‌های انجام شده این مقوله در واقع به عنوان جایگزینی برای مقوله کارایی شناسایی شده در ابعاد جو اخلاقی ویکتور و کولن (۱۹۸۷) قلمداد می‌شود. از دیدگاه ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، در جو اخلاقی کارایی، هدف سازمان کسب سود با در نظر گرفتن رویکرد فزونی منافع بر مخارج است. با این وجود در مصاحبه‌های انجام شده بر بهبود اثربخشی دیوان محاسبات کشور در فرآیند صیانت از بیت‌المال از طریق اقداماتی شامل

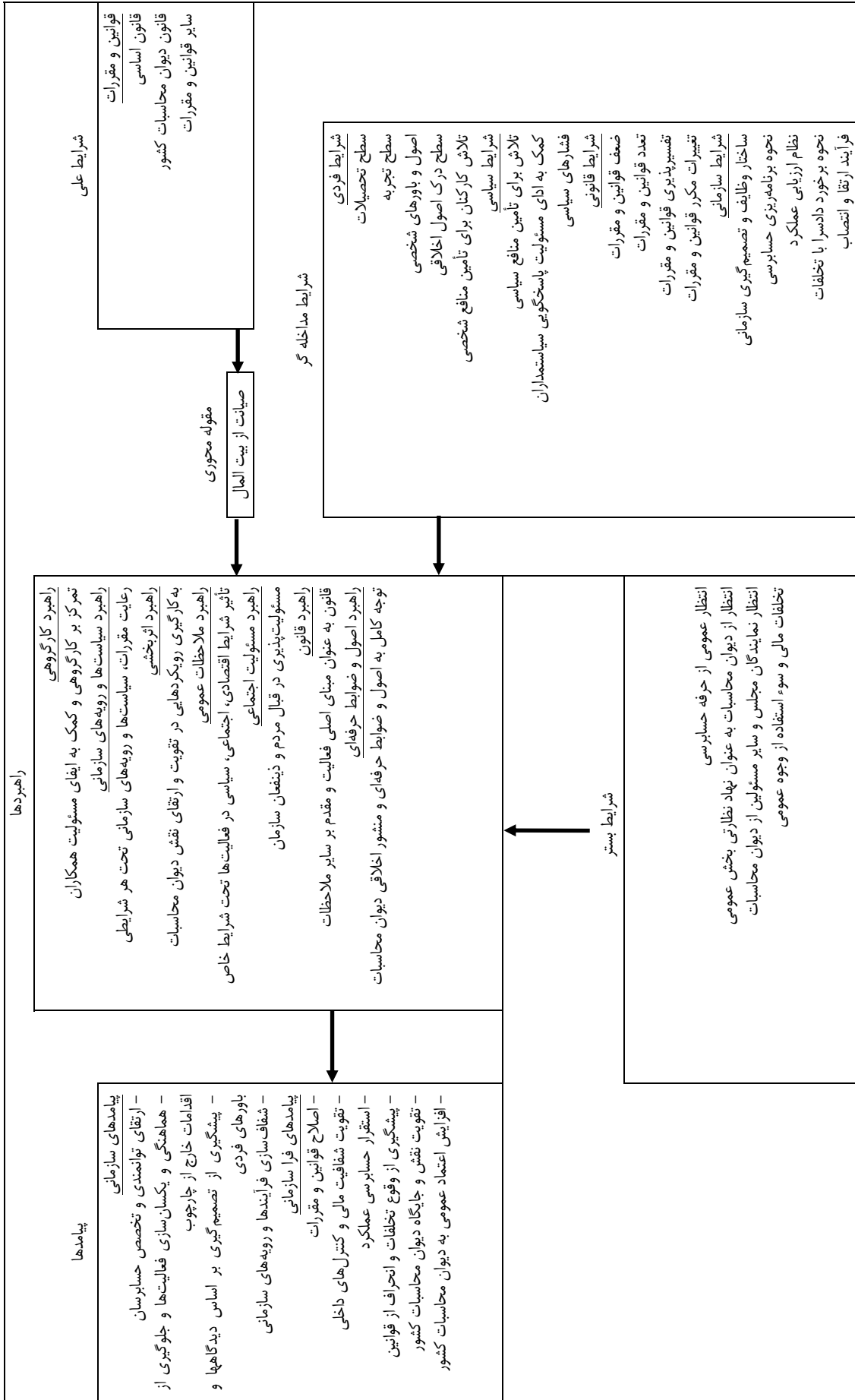
ادیات پژوهش و مصاحبه با خبرگان مورد شناسایی قرار گرفته است. این راهبردها در قالب دو بعد سازمانی و اجتماعی بر مبنای طبقه‌بندی ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، در جدول ۲ ارائه شده است.

راهبرد کار گروهی: این مقوله در پژوهش‌های انجام شده مختلف در خصوص جو اخلاقی سازمانی مورد شناسایی قرار گرفته و حسب مصاحبه بعمل آمده با خبرگان پژوهش نیز بر این موضوع در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور تأکید شده است. به عنوان نمونه در یکی از بخش‌های مصاحبه این نقل قول در خصوص کار گروهی عنوان شده است:

فرآیند تفریح بودجه از مهم‌ترین اقدامات دیوان محاسبات کشور، فرآیندی گروهی بوده و اساساً تحقق آن بدون همکاری گروهی در سطح کلیه واحدها مقدور نبوده، ضمن اینکه کلیه فعالیت‌های حسابرسی دیوان نیز در قالب هیئت‌های حسابرسی چند نفره و به صورت گروهی انجام می‌شود.

راهبرد سیاست‌ها و رویه‌های سازمانی: از دیگر مقوله‌های

شکل ۱. الگوی پیاده‌سازی چو اخلاقی دیوان محاسبات کشور



مشارکت در فرآیند تصویب قوانین، تنقیح قوانین و مقررات، مشارکت در تقویت کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی، ارتقای شفافیت مالی و حسابرسی عملکرد و انجام اقدامات پیشگیرانه تأکید شده است.

راهبرد ملاحظات عمومی: بر اساس بررسی ادبیات پژوهش و مصاحبه‌های خبرگان برخی عوامل از قبیل تأثیر هنجارها و نرم‌های اجتماعی، شرایط سیاسی و شرایط اقتصادی بر تصمیم‌گیری مورد شناسایی قرار گرفته است و در قالب مقوله ملاحظات عمومی طبقه‌بندی شده است. در نقل قول‌های مصاحبه بر لحاظ برخی شرایط خاص فراتر از قانون در تصمیم‌گیری‌ها، اشاره شده است. شایان ذکر است یکی از موارد مورد تأکید خبرگان در خصوص تأثیر چنین عواملی در تصمیم‌گیری‌ها، لزوم درک تأثیر آنها بر صیانت از بیت‌المال است.

راهبرد قانون: بر اساس مصاحبه‌های انجام شده رعایت قانون در تصمیم‌گیری‌ها به عنوان مهم‌ترین و اولین موضوع مورد نظر در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور مطرح شده است.

راهبرد مسئولیت اجتماعی: موضوع مسئولیت اجتماعی از جمله مواردی است که در حرفه حسابرسی همواره مورد توجه قرار دارد و مورد تأکید خبرگان مصاحبه شونده نیز قرار گرفته است. ضمناً مهم‌ترین محورهای مورد اشاره در رابطه با مسئولیت اجتماعی حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور مسئولیت‌پذیری در قبال عموم مردم و سایر ذینفعان از جمله نمایندگان مجلس شورای اسلامی بوده است.

راهبرد اصول و ضوابط حرفه‌ای: موضوع رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای در جو اخلاقی بسیاری از پژوهش‌های بخش عمومی شناسایی شده است و بر اساس مصاحبه‌های به عمل آمده با خبرگان نیز مورد تأکید قرار گرفته است. در مصاحبه‌های انجام شده اشاره شده که دیوان محاسبات به عنوان نهاد کاملاً حرفه‌ای در حال فعالیت است و مواردی از قبیل رعایت کامل منشور اخلاقی دیوان محاسبات کشور و استاندارد اصول اخلاقی دیوان محاسبات کشور نیز مطرح شده است.

۴. شرایط مداخله‌گر: همانگونه که اشاره شد شرایط مداخله‌گر عوامل زمینه‌ساز عام هستند که انجام راهبردها را با

محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند. عواملی از قبیل پیروی از اصول و دیدگاه‌های اخلاقی فردی، منافع شخصی، جهت‌گیری‌های سیاسی، فشارهای سیاسی، ضعف قوانین و مقررات، ساختار وظایف و تصمیم‌گیری، نحوه پیگیری تخلفات در دادسرای دیوان محاسبات کشور و میزان شفافیت این فرآیند بر جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور تأثیر داشته و ممکن است محدودیت‌هایی در اجرای راهبردهای مورد نظر در راستای صیانت از بیت‌المال ایجاد کنند.

۵. شرایط بستر: انتظار از دیوان محاسبات به عنوان نهاد نظارتی بخش عمومی، انتظار نمایندگان مجلس و سایر مسئولان از دیوان محاسبات، انتظار عمومی از حرفه حسابرسی و شرایط سنوات اخیر مبنی بر افشای اطلاعات تخلفات مالی و سوء استفاده از وجوه عمومی، از مهم‌ترین شرایط بستری است که لزوم اجرای راهبردهای مناسب در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور به منظور تحقق مقوله محوری را مطرح می‌کنند.

۶. پیامدها: اجرای راهبردهای مطرح شده در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور و توجه به کاهش تأثیر پیامدهای منفی شرایط مداخله‌گر می‌تواند منجر به بروز پیامدهای مورد انتظار در حوزه‌های مختلف سازمانی و فراسازمانی شود. در سطح سازمانی ارتقای توانمندی و تخصص حساب‌رسان، هماهنگی و یکسان‌سازی فعالیت‌ها و جلوگیری از اقدامات خارج از چارچوب، پیشگیری از تصمیم‌گیری بر اساس دیدگاهها و باورهای فردی و شفاف‌سازی فرآیندها و رویه‌های سازمانی و در سطح فرا سازمانی اصلاح قوانین و مقررات، تقویت شفافیت مالی و کنترل‌های داخلی، استقرار حسابرسی عملکرد و پیشگیری از وقوع تخلفات و انحراف از قوانین از مهم‌ترین پیامدها هستند.

بحث و نتیجه‌گیری

جو اخلاقی سازمانی، از اجزای مجموعه فرهنگ یا جو سازمانی محسوب می‌شود که تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر تصمیم‌گیری‌ها و شیوه‌های رفتاری اعضای هر سازمان دارد. در این پژوهش، ضمن شناسایی ابعاد جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور، الگویی متناسب در این زمینه نیز بر اساس روش پژوهش داده بنیاد ارائه گردید.

بر مبنای نتایج این پژوهش و با توجه به چارچوب نظری ارائه شده، چارچوب پیشنهادی برای جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور به صورت جدول ۳ می‌باشد.

جدول ۳. چارچوب جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور

کانون تجزیه و تحلیل			معیارهای اخلاقی
اجتماعی	سازمانی	فردی	
اثر بخشی			خود محوری
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	کار گروهی		خیر خواهی (نوع پرستی)
صیانت از بیت‌المال			
ملاحظات عمومی			
قانون	سیاست‌ها و رویه‌های		اصول اخلاقی
اصول و ضوابط حرفه‌ای	سازمانی		

تحت عنوان صیانت از بیت‌المال جایگزین بعد منافع عمومی شده است که به صورت خاص در پژوهش‌های قبلی در خصوص جو اخلاقی بخش عمومی (وایسر، ۲۰۰۹)، شناسایی شده است.

الگوی ارائه شده در این پژوهش می‌تواند به عنوان چارچوب و زمینه‌ای برای مسئولان دیوان محاسبات کشور به منظور توسعه و ارتقای جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور و شناسایی و رفع محدودیت‌های تأثیرگذار بر انحراف از جو اخلاقی مطلوب قلمداد شود. همچنین با توجه به اینکه پژوهش‌های انجام شده در زمینه جو اخلاقی بخش عمومی کشور بر مبنای چارچوب ویکتور و کولن (۱۹۸۷)، انجام شده و با لحاظ تفاوت‌های اساسی ابعاد جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور با چارچوب مزبور، نتایج این پژوهش می‌تواند به عنوان چارچوبی برای پژوهش‌های آتی در خصوص جو اخلاقی بخش عمومی کشور به خصوص حسابرسی بخش عمومی محسوب شود.

با توجه به نتایج این پژوهش، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی با استفاده از روش‌های کمی پرسشنامه‌ای به منظور ارزیابی جو اخلاقی بخش عمومی کشور و به صورت خاص دیوان محاسبات کشور بر مبنای چارچوب پیشنهادی این پژوهش تهیه گردد و تأثیر جو اخلاقی سازمانی بر عوامل مختلفی از قبیل تصمیم‌گیری‌های اخلاقی، تعهد حرفه‌ای و ... مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- آذر، عادل. و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگوی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. *دانش حسابرسی*، ۱۷ (۶۶)، ۴۰-۵.
- اسلام‌زاده، امید؛ ایزدی‌نیا، ناصر و فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) دستگاه‌های دولتی و ارزیابی توانایی دیوان

بررسی و مقایسه نتایج حاصل از این پژوهش بر مبنای چارچوب ارائه شده با چارچوب عمومی جو اخلاقی ویکتور و کولن (۱۹۸۸)، بیانگر محدودیت‌های چارچوب مذکور در توصیف ابعاد جو اخلاقی بخش عمومی است. همچنین مقایسه ابعاد شناسایی شده در این پژوهش برای جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور با پژوهش‌های انجام شده در خصوص جو اخلاقی بخش عمومی در سایر کشورها بیانگر تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در این زمینه است. از جمله، مهم‌ترین تفاوت‌ها، عدم دلالت سطح فردی مدل جو اخلاقی ویکتور و کولن (۱۹۸۸)، در دیوان محاسبات کشور است. به صورت خاص برخی از ابعاد جو اخلاقی شناسایی شده در پژوهش‌های قبلی شامل منافع شخصی، منافع سازمانی، دوستی و اخلاقیات فردی در دیوان محاسبات کشور مشاهده نشده است. بخشی از این یافته‌ها، با نتایج پژوهش‌های انجام شده در بخش عمومی سایر کشورها از جمله اگراول و مالوی (۱۹۹۹)، مالوی و اگراول (۲۰۰۶) و رازموسن و همکاران (۲۰۱۰)، مطابقت دارد.

لیکن، در مواردی نیز برخی از نتایج این پژوهش از جمله عدم دلالت ابعادی از جو اخلاقی شامل منافع شخصی، اخلاقیات فردی و کسب سود (بزاری) با برخی از سایر پژوهش‌های قبلی در بخش عمومی از جمله وایسر (۲۰۰۹) و شاکلوک و همکاران (۲۰۱۰)، مطابقت ندارد. دلایل مختلفی می‌تواند باعث بروز چنین تفاوت‌هایی بین جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور با جو اخلاقی بخش عمومی در سایر کشورها گردد که از جمله می‌توان به تفاوت‌های حرفه حسابرسی با سایر بخش‌های عمومی، تفاوت‌های مذهبی، فرهنگی، ساختاری و قانونی اشاره نمود. همچنین نتایج این پژوهش بیانگر شناسایی برخی از ابعاد خاص از جمله اثربخشی و ملاحظات عمومی در جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور است که در سایر پژوهش‌ها مورد شناسایی قرار نگرفته است. لازم به توضیح است، در این پژوهش بعدی از جو اخلاقی سازمانی

- محاسبات کشور در اجرای آن. *دوفصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۴۰-۳۳.
- بنی مهد، بهمن و گل محمدی، آرش. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳)، ۸۶-۶۱.
- حکاک، محمد؛ وحدتی، حجت و موسوی نژاد، سید هادی. (۱۳۹۵). تأثیر جو اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر بهبود قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته مدیریت مورد مطالعه: دانشگاه لرستان. *پژوهش‌های مدیریت در ایران*، ۲۰(۴)، ۱۱۷-۱۴۶.
- سکاران، اوما. (۱۳۹۵). *روش‌های تحقیق در مدیریت*. (صائبی، محمد و شیرازی، محمود، مترجم). تهران: مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
- شهریاری، مرضیه و برزگر، الهه. (۱۳۹۵). رابطه بین جو اخلاقی و مشاوره با تعهد حرفه‌ای و سازمانی حسابداران بخش عمومی. *حسابداری سلامت*، ۵(۲)، ۷۰-۴۷.
- کریمی‌پور، عیسی و مهدوی، غلامحسین. (۱۳۹۶). شناسایی عوامل مؤثر بر فساد مالی کارکنان دستگاه‌های دولتی از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات استان‌های فارس و کرمان. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۴(۱)، ۷۳-۸۶.
- گلدوست، مجید؛ طالب نیا، قدرت اله؛ اسماعیل‌زاده مقری، علی؛ رهنمای رودپشتی، 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 گیلان). *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۵(۱)، ۸۵-۹۸.
- محمودزاده، سید مجتبی، شجاعی، محمد حسین (۱۳۹۶). جو اخلاقی ادراک شده در سازمان: مفاهیم و طبقه‌بندی‌ها. *پژوهش‌های اخلاقی*، ۳(۲۷)، ۴۵-۲۳.
- نوری، علی و مهرمحمدی، محمود. (۱۳۹۰). الگویی برای بهره‌گیری از روش نظریه برخاسته از داده‌ها در پژوهش‌های تربیتی. *مطالعات برنامه درسی*، ۶(۲۳)، ۸-۳۵.
- Agarwal, J. & Malloy, D.C. (1999) Ethical Work Climate Dimensions in a Not-for-Profit Organization: An Empirical Study. *Journal of Business Ethics*, (1)20, 1-14.
- Apriliani, D., Anggraini, ZR. & R. Choirul, A. (2015) The Effect of Organization Ethical Culture and Ethical Climate on Ethical Decision Making of Auditor with Self Efficacy as Moderating. *Review of Integrative Business and Economics Research*, (1)4, 226-244.
- Azar, A. & Habashi, N. (2018). Representation an effective model for auditing the public sector of the Supreme Audit Court of the Islamic Republic of Iran. *Journal of Audit Science*, (66)17, 5-40, (in Persian).
- Borry, E. (2011). Ethical Climate in the Public Sector: Influence on Rule Bending. Public Management Research Conference, Maxwell School, Syracuse University.
- Buchan, H. (2009). Public Accountants' Perceptions of Ethical Work Climate: An Exploratory Study of the Difference Between Partners and Employees within the Instrumental Dimension. *The Open Ethics Journal*, 3, 1-7.
- Cullen, J.B., Victor, B. & et al. (1993). The Ethical Climate Questionnaire : An Assessment of its Development and Validity. *Psychological Reports*, 73, 667-674.
- Cohen, D.V. (1993). Creating and maintaining ethical work climates: anomie in the workplace and implications for managing change. *Business Ethics Quarterly*, 3, 343-5.
- Cohen, D. (1998). Moral climate in Business Firms: A conceptual framework for analysis and change. *Journal of Business ethics*, 12, 1211-1226.
- Duh, M., Belak, J. & Milfender, B. (2010). Core Values, Culture and Ethical Climate as Constitutional Elements of Ethical Behaviour: Exploring Differences Between Family and Non-Family Enterprises. *Journal of Business Ethics*, 97, 473-489.
- Eslamzadeh, O., Izadinia, N. & Forooghi, D. (2018). Explaining the Corporate Governance Components of Governmental Organizations and Assessing the Ability of Supreme Audit Court for It's Implementation. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, 4(2), 23-40. (in Persian).
- Glaser, B.G. & Strauss, A. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative Research*. Chicago: Aldine Publishing.

- Goulding, C. (2002). *Grounded theory: a practical guide for management, business and market researchers*. London: Sage.
- Gorsira, M., Steg, L., Denkers, A. & Huisman, W. (2018). Corruption in Organizations: Ethical Climate and Individual Motives. *The journal of administrative sciences*, (4)8, 2-19.
- Hakkak, M., Vahdati, H. & Mousavi Nejad, S.H. (2017). The Effect of Ethical Climate and Ethical Ideology on Developing Moral Judgment of Management Students (Case Study: Lorestan University). *IJBQ*, (4)20, 117-146, (in Persian).
- International Federation of Accountants (IFAC), Code of ethics for professional accountants. (revised 2011). available at: <http://www.ifac.org>.
- Ismail, S. & Yuhani, N. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, (1)10, 21-34.
- Theodora, I. & Pick, D. (2011). Ethical climate of Public Sector organizations in Australia, in Proceedings of the 12th International Conference of the Society for Global Business & Economic Development, Building Capabilities for Sustainable Global Business. *Balancing Corporate Success & Social Good*, 514-522.
- Johari, R.J., Mohd. Sanusi, Z. & Ismail, A.H. (2012). Exploratory factor analysis of the ethical orientation scale. *Asian Journal of Accounting & Governance*, 3, 1-11.
- Johari, R.J., Mohd. Sanusi, Z. & Vincent, Chang, K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*, (21)32, 38-58.
- karimipoor, I. & Mahdavi, G. (2018). Identifying Factors Influencing the Employee's Corruption of Governmental Organizations Based on Court of Auditor's Viewpoint of Fars and Kerman Provinces. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (1)4, 73-86, (in Persian).
- Kohlberg, L. (1981). *The meaning and measurement of moral development*. Worcester, MA: Clark University Press.
- Laratta, R. (2009a) Ethical Climate in Nonprofit Organizations: A Comparative Study. *International Journal of Sociology and Social Policy*, (7)29, 35-71.
- Leung, A. (2007). Matching ethical work climate in-role and extra-role behaviors in a collective work setting. *Journal of business ethics*, 79, 43-55.
- Mahmoodzadeh, S.M., Shojaee, M.H. (2017). Ethical Climate concepts and categories. *The Journal of Etical Research*, (27)3, 23-45, (in Persian).
- Malloy, D.C. & Agarwal, J. (2008) Ethical Climate in Government and Nonprofit Sectors: Public Policy Implications for Service Delivery. *Journal of Business Ethics*, (8)3, 224-50.
- Martin, K. D, & John, B. Cullen. (2006). Continuities and Extensions of Ethical Climate Theory: A Meta-Analytic Review. *Journal of Business Ethics* 69: 175-94.
- Moran, E. T., & Volkwein, J. F. (1992). The cultural approach to the formation of organizational climate. *Human Relations*, 45(1), 19-47.
- Malloy, D.C. & Agarwal, J. (2008). Ethical Climate in Government and Nonprofit Sectors: Public Policy Implications for Service Delivery. *Journal of Business Ethics*, (3)8, 150-240.
- Malloy, D. C. and J. Agarwal (2003). "Factors influencing ethical climate in a non-profit organisation : An empirical Investigation." *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing* 8(3), 224-250.
- Maesschalck, J. (2005). The use of ethical climate questionnaire in the public sector: an empirical assessment. *Ethic and integrity of governance: the first transatlantic dialogue, leuven, belgium*.
- Parboteeah, K., Cullen, J.B. & Victor, B. (2005). National Culture and Ethical Climates: A Comparison of U.S. and Japanese Accounting Firms. *Management International Review*, (1)45, 459-481.
- Parboteeah, K., Chun chen, H., Lin, Y., Chen, I., Lee, A. & Chung, A. (2010). Establishing Organizational ethical

- climates: How do managerial practices work?. *Journal of business ethics*, 97, 599-611.
- Rasmussen, K., Malloy, D. & Agarwal, J. (2010). The ethical climate of government and non-profit organizations Implications for public-private partnerships. *Public Management Review*, (1)5, 84-100.
 - Sekaran, U. (2016). *Research Method in Management*. (Saebi, M. & Shirazi, M.). Tehran: Institute for Management and Planning studies, (in Persian).
 - Shafer, W.E., Poon, M. & Tjosvold, D.W. (2013). An investigation of ethical climate in a Singaporean accounting firm. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (2)26, 312-343.
 - Shafer, W.E., Poon, M., & Tjosvold, D.W. (2013). Ethical climate, goal interdependence and commitment asian auditors. *Managerial Auditing Journal*, (3)28, 217-244.
 - Shafer, W.E. (2008). Ethical climate in Chinese CPA firms. *Accounting, Organizations and Society*, (33), 825-35.
 - Shafer, W.E. (2009). Ethical climate, organizational-professional conflict and organizational commitment: a study of Chinese auditors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22, 1087-110.
 - Strauss, A. (1987). *Qualitative Analysis For Social Scientists*. New Work: Cambridge University Press.
 - Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Newbury Park, CA: Sage.
 - Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures For Developing Grounded Theory (2 Nd Ed.)*. Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA.
 - Shacklock, A., Manning, M. & Hort, L. (2011). Dimensions and Types of Ethical Climate within Public Sector Human Resource Management. *Journal of New Business Ideas & Trends*, (1)9, 51-66.
 - Teresi, M., Pietroni, D.D., Barattucci, M., Giannella, V.A. & Pagliaro, S. (2019). Ethical Climate(s), Organizational Identification, and Employees' Behavior. *Frontiers in Psychology*, (1)10, 1-13.
 - Victor, B. & Cullen, J.B. (1987). *A Theory and Measure of Ethical Climate in Organizations. Research in Corporate Social Performance and Policy*, (ur. W.C. Frederick). 51-71. Greenwich, CT: JAI Press.
 - Victor, B. & Cullen, J.B. (1988). The Organizational Bases of Ethical Work Climates. *Administrative Science Quarterly*, (1)33, 101-25.
 - Venezia, G., Venezia, C.C. & Hung, C. (2010). A Comparative Study of Ethical Work Climates Among Public and Private Sector Asian Accountants. *International Business & Economics Research Journal*, (4)9, 77-85.
 - Wimbush, J.C., Shepard, J.M. & Markham, S.E. (1997). An Empirical Examination of the Relationship between Ethical Climate and Ethical Behavior from Multiple Levels of Analysis. *Journal of Business Ethics*, (16)16, 1705-1716.
 - Weber, J. (1995). Influences Upon Organizational Ethical Subclimates: A Multi-Departmental Analysis of a Single Firm. *Organization Science*, 6, 509-523.
 - Weber, J. & Gerde, V.W. (2010). Organizational Role and Environmental Uncertainty as Influences on Ethical Work Climate in Military Units. *Journal of Business Ethics*, DOI 10.1007/s10551-010-0698-4.
 - Weber, J. & Seger, J.E. (2002). Influences upon organizational ethical subclimates: A replication study of a single firm at two points in time. *Journal of Business Ethics*, (1/2)41, 69-84.
 - Wyser, C. (2009). Ethical Climates in Public Administration. *EGPA Annual Conference-Malta*.
 - Zakaria, M., Haron, H. & Ismail, I. (2010). Knowledge of ethics, perceived ethical problems and ethical judgments. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, (1)8, 50-64.

تدوین و ارزیابی مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی (مطالعه موردی: مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی)

عبدالرحمن نارویی^۱، *علیرضا مومنی^۲، عزیز گرد^۳

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

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۴/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲۰

Developing and Evaluating the Optimal Model of Accrual Accounting System in the Public Sector (Case study: Managers and Accountants of Executive Bodies)

A.R. Naroui¹, *A.R. Momeni², A. Gord³

1. PhD. student in Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor university Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor university Tehran, Iran.

Received: 2020/7/14

Accepted: 2020/8/10

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The present research seeks to develop and evaluate the optimal model of accrual accounting system in the public sector (Case study: managers and accountants of executive bodies). The purpose of this research is to present an optimal model of accrual accounting system in the public sector.

Research Method: The present research has been of sequential exploratory project type. Therefore, theme analysis and the network of themes type in the qualitative phase and survey study in the quantitative phase have been used.

Research Findings: The findings of the qualitative phase showed that the network optimal theoretical model of accrual accounting system in the public sector has been saturated theoretically from 4 comprehensive themes (Including: A- Increasing institutional trust in the executive apparatus, B- Improving the management process, C- Increasing organizational productivity and D- Improving financial laws and regulations), 9 organized themes and 43 basic themes and a conceptual model has been construct.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In order to present the optimal model of accrual accounting system in the public sector, a conceptual model has been developed and evaluated.

Keywords: Accrual Accounting, Institutional Trust, Management Process, Organizational Productivity.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر درصدد تدوین و ارزیابی مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی (مطالعه موردی: مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی) بوده و هدف پژوهش ارائه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشد.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از نوع طرح متوالی اکتشافی بوده است. لذا از تحلیل مضمون و از نوع شبکه مضامین در فاز کیفی و از مطالعه پیمایشی در فاز کمی استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های فاز کیفی نشان داد که مدل نظری مطلوب شبکه‌ای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی از چهار مضمون فراگیر (شامل: الف- افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی، ب- بهبود فرآیند مدیریتی، ج- افزایش بهره‌وری سازمانی، د- بهبود قوانین و مقررات مالی)، ۹ مضمون سازمان یافته و ۴۳ مضمون پایه‌ای به اشباع نظری رسیده و مدل مفهومی بر ساخته شده است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: به منظور ارائه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مدلی مفهومی تدوین و مورد ارزیابی قرار گرفته است، که نتایج موید اثربخشی مطلوب مدل می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، اعتماد نهادی، فرآیند مدیریتی، بهره‌وری سازمانی.

JEL Classification: M40, M410, O47

طبقه‌بندی موضوعی: M40, M410, O47

مقدمه

در دنیای حسابداری بخش عمومی، یک جنبش متمایز، پارادایم مدیریت عمومی جدید (NPM) تأثیر عمیقی بر روش‌های حسابداری داشته است (هود^۱، ۱۹۹۵). NPM یک مدل اصلاحی است که تعاریف و نتایج را مورد توجه و ارزیابی قرار می‌دهد و در آن حسابداری نقش مرکزی دارد. یکی از محصولات فرعی این جنبش، سیستم حسابداری مبتنی بر تعهد است که مسلماً ابزارهای کارآیی و شفافیت بهتری را با توجه به افزایش کنترل‌ها و مدیریت مالی ارائه می‌کند. بسیاری از دولت‌ها این سیستم‌های حسابداری را اتخاذ کرده‌اند (مهادی و همکاران^۲، ۲۰۱۷).

تا قرن شانزدهم تمام بخش‌ها (خصوصی و دولتی) از حسابداری نقدی استفاده می‌کردند، به طوری که بعد از آن حسابداری دولتی همچنان بر مبنای نقدی ادامه یافت. اما بخش خصوصی در پاسخ به فشارهای اقتصادی مبادرت به ایجاد "اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری" (GAAP) کرده است که حسابداری تعهدی نیز از آن جمله آن می‌باشد. بدون شک، دولت‌ها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تأکید بر حقوق شهروندان مقرر می‌دارد که دولت‌های منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می‌گیرد، دلایل قانع کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه نمایند. از سوی دیگر در مورد مصرف مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف گردیده است نیز مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند (صابر، ۱۳۸۸).

گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی خیلی فراتر از یک تغییر در قوانین و مقررات حسابداری است، زیرا این تغییر، بر کل مجموعه بخش عمومی تأثیر می‌گذارد، برای انجام فرایند انتقال، ضرورت دارد. چالش‌های مختلف ناشی از اتخاذ حسابداری تعهدی به طور کامل مورد توجه قرار گیرد و یک روش‌شناسی و برنامه عملی دقیق و روشن تعریف شود. از آنجا که حسابداری بر مبنای تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری بر مبنای نقدی است و اطلاعات جامع‌تری را ارائه می‌دهد. بنابراین، دامنه گسترده‌ای از مسائل مهم وجود دارد که دولت‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری تعهدی بخش عمومی، با آن روبه‌رو می‌شوند. از جمله این مسائل می‌توان به شناسایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها،

برخورداری از حمایت کامل سیاسی در سطح حاکمیتی، اختصاص منابع کافی و مناسب اشاره کرد. دولت‌ها قبل از تصمیم‌گیری برای گذر به حسابداری تعهدی، نیازمند تجربه و تحلیل هزینه و منفعت اتخاذ این رویکرد و داشتن ظرفیت اجرای کارآمد این تغییرات هستند، تعهد سیاسی و کفایت سیستم‌های موجود، عواملی است که بر موفقیت تغییر در مبنای حسابداری تأثیر می‌گذارد. دولت‌هایی که این تغییر را ایجاد کرده‌اند، بیشتر به حسابداری تعهدی توجه دارند (نواک^۳، ۲۰۱۷).

شیلی نخستین کشوری بود که حسابداری تعهدی را برای بخش عمومی در اوایل دهه ۷۰ و بعد از آن نیوزیلند در سال ۱۹۹۰ معرفی کرد. بر خلاف سایر کشورها، نیوزیلند سیستم‌های خود را به طور کامل تغییر داد. با این وجود، کشورهای دیگر مانند ایالات متحده آمریکا و استرالیا در سال ۱۹۹۷ حسابداری تعهدی را فقط در اداره مرکزی دولت ضمن اصلاحات در مدیریت محلی که چندین سال بعد اجرا شد، تغییر دادند. با تغییرات در سال ۲۰۰۰، نیوزیلند تبدیل به یکی از کشورهایی شد که مجموعه وسیعی از افشاکاری‌های حسابداری تعهدی داشتند. پس از آن، کشورهای دیگر، به ویژه کشورهای OECD و آنهایی که انگیزه مشابهی داشتند، برای اصلاح سیستم‌های مدیریت مالی در بخش عمومی، به تدریج رویه را دنبال کردند. در حالی که اتخاذ حسابداری تعهدی توسط سطوح مختلف سازمان‌های دولتی تحت چارچوب NPM پذیرفته شد، تحقیقات مربوط به حسابداری تعهدی در بخش دولتی افزایش یافته و بخش اعظم دانش در ادبیات حسابداری بخش دولتی را غنی ساخته است (مهادی و همکاران، ۲۰۱۷).

پژوهش‌های مختلفی نیز به اهمیت و پیامدهای مثبت حسابداری تعهدی اشاره کرده‌اند. از جمله آن می‌توان به پژوهش‌هایی همچون ملکی و همکاران (۱۳۹۴)، نقی‌زاده باقی و همکاران (۱۳۹۴)، وکیلی فرد و نظری (۱۳۹۱)، حاجیها و استاد میرزایی (۱۳۹۲)، مکفی^۴ (۲۰۰۶) و چان^۵ (۲۰۰۳) به تأثیر حسابداری تعهدی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پاسخگویی، تصمیم‌گیری و شفافیت اشاره کردند. حسابداری تعهدی تلاش می‌کند تا تأثیرهای مالی معاملات، وقایع و شرایطی را که دارای پیامدهای نقدی است در دوره‌ای ثبت کند که آن معاملات، وقایع و شرایط رخ داده‌اند، نه در دوره‌ای که وجه نقد مربوط به آن به وسیله بنگاه دریافت یا پرداخت شده است. حسابداری تعهدی به ایفای مسئولیت پاسخگویی

3. Nowak
4. Mcphee
5. Chan

1. Hood
2. Mehadi et al

آنجایی که ارزیابی عملکرد بر مبنای یک هدف از پیش تعیین شده انجام می‌گردد، برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد بر مبنای اهداف در نظام سیستم حسابداری تعهدی ضروری است.

ب- وقتی عملکرد سازمان در قبال تحقق اهداف سالانه مورد ارزیابی قرار گیرد، سؤال این است که چه میزان منابع به عملکرد به دست آمده تخصیص یابد، بنابراین موضوع بهای تمام شده محصولات و خدمات نیز از عناصر اصلی یک نظام سیستم حسابداری تعهدی است.

ج- سومین موضوع این است که چگونه با بودجه کمتری محصولات و خدمات بیشتر و با کیفیت بالاتر تولید کنیم که این به معنی افزایش کارایی سازمان در نحوه مصرف منابع برای تولید خروجی‌هاست. پاسخ این سؤال نیز در مدیریت بهای تمام شده هر واحد محصول یا خدمات تولید شده نمایان می‌شود (محمودی و همکاران، ۱۳۹۶).

طی دو دهه اخیر و با برجسته شدن اهمیت مبنای حسابداری تعهدی در خصوص شناسایی و ثبت به موقع کلیه رویدادهای مالی، توسعه و فراگیر نمودن آن مورد توجه اندیشمندان و صاحب نظران حرفه حسابداری قرار گرفته است. از سوی دیگر، با توجه به اینکه وظیفه اصلی حرفه حسابداری ارائه گزارشات مالی به ذینفعان یک جامعه بیان گردیده، مقوله حسابدگی و پاسخگویی از سوی دولت‌ها استفاده از مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی را امری ضروری و غیرقابل اجتناب نموده است. واضح و مبرهن است که مهاجرت از مبنای حسابداری نقدی یا نقدی تعدیل شده به حسابداری تعهدی و تحقق اهداف آن چالشی است که بدون تعهد، همکاری و حمایت کامل افرادی که با این تغییر در ارتباط هستند، امکانپذیر نخواهد بود. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی حوزه‌های مهمی که باید جهت اجرای حسابداری تعهدی بر آنها متمرکز نمود را در چهار بخش اصلی شامل استانداردها و سیاست‌گذاری‌ها، قوانین و مقررات، فرایندها و فنآوری‌ها و نیروی انسانی طبقه‌بندی نموده است از اهداف اصلی این طبقه‌بندی می‌توان به جمع‌آوری اطلاعات مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها، تهیه صورت‌های مالی سالیانه بر اساس حسابداری تعهدی، اجرای تغییرات بر اساس طرح‌های مدیریت و آموزش نحوه جمع‌آوری و گزارشگری اطلاعات مربوط به حسابداری تعهدی اشاره نمود (مهدوی خو و همکاران، ۱۳۹۴).

بنابراین بسیاری از دولت‌ها، فرآیند تغییر مبنای حسابداری نقدی به تعهدی را به عنوان بخشی از دستور کار مدیریت نوین بخش عمومی، مد نظر قرار داده و روش تعهدی را به عنوان راه کاری برای دستیابی به بخش عمومی با رویکرد

نهادهای عمومی کمک می‌کند تا همه ابعاد مسئولیت پاسخگویی شامل عملکرد مالی و عملکرد اقتصادی دولت را گزارش کنند. بنابراین، هدف اصلی حسابداری تعهدی کمک به استفاده‌کنندگان برای ارزیابی عملکرد اقتصادی سازمان‌ها در طی دوره زمانی مشخص است (حاجیها و استاد میرزایی، ۱۳۹۲).

بنابراین با توجه به اهمیت نظری و تجربی حسابداری تعهدی در بخش‌های مختلف و خاص بخش عمومی و دولتی، پژوهش حاضر بر آن است تا به تدوین و ارزیابی مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی (مورد مطالعه: مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی) مبادرت بوزد.

مبنای نظری

طبق پیش‌نویس استاندارد حسابداری دولتی، مبنای تعهدی مبنایی است که براساس آن معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (نه فقط در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شوند و در صورت‌های مالی دوره مربوط انعکاس می‌یابند. عناصر شناسایی شده براساس مبنای تعهدی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، ارزش خالص دارایی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها هستند. مبنای تعهدی، مشکلات ناشی از به‌کارگیری مبنای نقدی را از طریق اختصاص درآمد‌ها و هزینه‌ها به یک دوره معین و تطابق آنها، برطرف می‌کند. در مقایسه با مبنای نقدی، مبنای تعهدی می‌تواند سود و زیان یک مؤسسه را برای یک دوره حسابداری مشخص، صحیح‌تر گزارش کند و در نتیجه عملکرد واقعی واحد مورد نظر را منعکس نماید. در واقع، مبنای تعهدی برای شناخت و اندازه‌گیری تفاوت‌های میان منافع اقتصادی کسب شده و منابع اقتصادی مصرف شده در یک واحد، برای یک دوره معین حسابداری، طراحی شده است (باقرپور و ولاشانی و همکاران، ۱۳۹۱).

سیستم حسابداری تعهدی، در کنار شناخت الزامات قانونی و درک ملاحظات محیطی کار در فضای دولتی قادر است نیازمندی‌های دستگاه‌های اجرایی را در ارتقای کارایی و شفافیت اقدامات و فعالیت‌های خود از طریق محاسبه و مدیریت بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات آنها پاسخگو باشد. سه موضوع اساسی سیستم حسابداری تعهدی عبارتند از:

الف- بودجه براساس عملکرد تخصیص می‌یابد. لذا ابتدا باید عملکرد سازمان مورد ارزیابی قرار گیرد تا مدیران بتوانند در قبال آن اعتبارات بودجه لازم را تخصیص دهند و از

نقی‌زاده باقی و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخگویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب تهران" نشان می‌دهند که اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بر هفت بعد پاسخگویی مدیران شامل عمومی، مدیریتی، مالی، حرفه‌ای، قانونی، اجتماعی و عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

حاجیها و استاد میرزایی (۱۳۹۲)، در پژوهشی تحت عنوان بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت اموراتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران نشان می‌دهند که ویژگی‌های کیفی، دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی بخش عمومی شامل پاسخگویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. ایفای مسئولیت پاسخگویی مستلزم به‌کارگیری معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی و مبنای حسابداری تعهدی است.

رحمانی و رضایی (۱۳۹۰)، در پژوهش خود تحت عنوان "حسابداری تعهدی، زمینه سازحسابرسی کارکرد در بخش عمومی" به این نتیجه رسیدند که حسابداری تعهدی در بخش عمومی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند و منجر به ارائه اطلاعات سودمند می‌گردد و در نتیجه آن تخصیص منابع، پاسخگویی، شفافیت اطلاعات و آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی بهبود می‌یابد.

تری و همکاران^۹ (۲۰۱۷)، در پژوهش تحت عنوان "اصلاحات در حسابداری و بودجه بخش عمومی در اندونزی، سردرگمی در اجرا" نشان داده‌اند که اصلاحات صورت گرفته در نظام مالی بخش دولتی کشور اندونزی در راستای جنبه‌های مدیریت از قبیل بودجه‌ریزی مدیریت عملکرد، گزارشگری مالی، سیستم‌های حسابرسی صورت پذیرفته است.

خان^{۱۰} (۲۰۱۶)، در پژوهشی تحت عنوان "تحلیل مقایسه‌ای بین مبنای حسابداری تعهدی و نقدی از نظر گزارشگری مالی (مطالعه موردی: شرکت‌های محلی در بنگلادش)" به این نتیجه رسیده است که حسابداری بر مبنای تعهدی دارای مزیت‌های بسیاری نسبت به حسابداری بر مبنای نقدی می‌باشد که این امر ناشی از تفاوت بین اصول و مبنای بنیادی این دو روش با یکدیگر می‌باشد.

احمد^{۱۱} (۲۰۱۶)، نیز در پژوهشی تحت عنوان بررسی

"شبه تجاری" و مبتنی بر "عملکرد" تلقی می‌کنند. طرفداران این نظریه، استدلال می‌کنند که حسابداری تعهدی اطلاعات مناسب‌تری را برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی فراهم کرده، و در نهایت به یک بخش عمومی کارآمدتر و مؤثرتر منجر می‌شود (هیلمن و کولونی^۶، ۲۰۱۱).

با وجود روند رو به رشد پذیرش حسابداری تعهدی در سراسر جهان، نحوه پذیرش آن در کشورهای مختلف، متفاوت بوده است. از نظر کریستیانز و ری نیرز^۷ (۲۰۰۹)، این تفاوت‌ها در سه سطح محتوا، مدت زمان انتقال از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی و نحوه پذیرش حسابداری تعهدی مشاهده می‌شود. همچنین، نتایج پژوهش‌های تجربی نشان دهنده این است که دلایل مدیریتی و کنترلی، مهم‌ترین عامل حرکت از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و زلاندنو بوده است. ایالات متحده آمریکا، حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی را از مدت‌ها پیش آغاز کرد.

کانادا، در سال ۲۰۰۲ حسابداری تعهدی را در بخش عمومی به‌کار گرفت و انگلستان در سال ۲۰۰۶ این روش را به طور کامل در بخش عمومی اجرایی کرد (تودور^۸، ۲۰۰۸). استرالیا و نیوزلند به عنوان طرفداران و حامیان جدی حسابداری تعهدی، جهت اصلاح نظام حسابداری واحدهای بخش عمومی و انتقال به حسابداری مرسوم در واحدهای انتفاعی استانداردهای یگانه‌ای را برای هر دو بخش با اندک تعدیلات خاصی منتشر نمودند. رامن، گانینگ و وات (۱۹۹۷)، اعلام نمودند که: علیرغم وجود تفاوت‌های محیطی بین واحدهای انتفاعی و عمومی لیکن حسابداری بازرگانی مرسوم در واحدهای انتفاعی می‌تواند در واحدهای عمومی به‌کار گرفته شود و باعث افزایش شفافیت و سودمندی گزارشات مالی گردد (فروغی و سودانی، ۱۳۹۴).

پیشینه پژوهش

ملکی و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی تحت عنوان "بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (مطالعه موردی: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور)" نشان می‌دهند که بین حسابداری تعهدی و ابعاد گوناگون بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، پاسخگویی و انگیزش) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

9. Tri et al

10.Khan

11.Ahmad

6. Hillman & Collony

7. Christianes & Reyniers

8. Tudor

پژوهش حاضر به لحاظ ماهیت داده‌های پژوهش طرح متوالی اکتشافی (کیفی- کمی) بوده است.

ابزار گردآوری اطلاعات

در بخش کیفی برای گردآوری داده‌ها از ابزار مصاحبه نیمه استاندارد (شامل سؤالات باز، ساخت گذاری شده و مواجه‌ای) با خبرگان و صاحب‌نظران حوزه نظام حسابداری تعهدی استفاده شد. به منظور اعتبار سنجی مضامین برساخته شده مدل از روش ارزیابی اعتبار به شیوه ارتباطی و نیز روش ممیزی یعنی رجوع به کارشناسان استفاده شده است. علاوه بر آن به منظور پایایی سنجی مضامین پایه، سازمان یافته و فراگیر از دو روش قابلیت تکرارپذیری و قابلیت انتقال (تعمیم‌پذیری) استفاده شده است.

در فاز کمی پژوهش به منظور ارزیابی مدل مفهومی بر ساخته شده، از مطالعه پیمایشی استفاده شده است. جهت اعتبارسنجی ابزار از اعتبار محتوایی صوری کمی استفاده شده است که مقدار CVR سؤالات شاخص کل متغیر نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برابر با ۰/۶۳ برآورد شده است. علاوه بر آن جهت پایایی سنجی از روش همبستگی درونی گویه‌ها با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار آلفای کرونباخ کل ابزار مورد بررسی برابر با ۰/۹۵۴ برآورد شده است.

جامعه آماری، برآورد حجم نمونه و روش نمونه‌گیری
الف) بخش کیفی پژوهش: جامعه آماری پژوهش در این بخش، کلیه خبرگان و صاحب‌نظران حوزه حسابداری تعهدی در سال ۱۳۹۹-۱۳۹۸ بوده است. در این بخش از ارائه حجم جامعه آماری و نیز نمونه آماری خودداری می‌شود، چرا که ملاک دستیابی به اشباع نظری داده‌ها و توافق کلی پیرامون سؤالات مرتبط با پدیده مورد بررسی می‌باشد. بنابراین، در این فاز پژوهش با انجام ۱۰ مصاحبه نیمه استاندارد با خبرگان که با استفاده از روش نمونه‌گیری نظری انتخاب شده بوده‌اند؛ داده‌ها به اشباع نظری رسیده است.

ب) بخش کمی پژوهش: جامعه آماری در فاز کمی پژوهش عبارت است از کلیه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور در سال ۱۳۹۹-۱۳۹۸ به تعداد ۱۸۶۴ بوده است. به منظور برآورد حجم نمونه پژوهش از فرمول نمونه‌گیری کوکران به شرح ذیل استفاده شده است:

$$n = \frac{Nt^2s^2}{Nd^2 + t^2s^2}$$

عوامل مؤثر بر مقاومت کاربران در برابر حسابداری تعهدی به این نتیجه رسید که عامل تکنولوژی و سیستم و اظهارنظر و عقیده همکاران از عوامل تأثیر گذار بر مقاومت کاربران در پذیرش سیستم حسابداری تعهدی می‌باشد.

توما و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۵)، در پژوهشی به بررسی تأثیر ارزش افزوده اطلاعات ارائه شده براساس دو سیستم حسابداری نقدی و تعهدی برای تصمیمات سرمایه‌گذاری پرداخته‌اند و نشان داده‌اند که تأثیر مستقیمی بر بازار سرمایه شرکت‌های رومانیایی دارد. محققین، تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری نقدی (که از طریق جریان نقدی حاصل از عملیات، جریان نقدی حاصل از سرمایه‌گذاری و جریان نقدی حاصل از تأمین مالی ارزیابی می‌شود) و سیستم حسابداری تعهدی (که از طریق تنوع عملیات و درآمد خالص ارزیابی می‌شود) را در مورد سود سرمایه به دست آمده از شرکت‌ها مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج تحقیق، سود سرمایه بالاتر حاصل از به‌کارگیری سیستم حسابداری تعهدی در مقایسه با سیستم نقدی را نشان داد.

تدوین فرضیه‌های پژوهش

با توجه به اینکه طرح پژوهش حاضر متوالی اکتشافی (کیفی-کمی) می‌باشد؛ در بخش کیفی به دلیل اکتشافی بودن، از ارائه فرضیه‌های پژوهش خودداری می‌شود، ولی فرضیه‌های بخش کمی پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

- بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب تفاوت معناداری وجود دارد.

- بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی تفاوت معناداری وجود دارد.

- بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی تفاوت معناداری وجود دارد.

- مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی از برآزش لازم برخوردار می‌باشد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ ماهیت پژوهش در زمره تحقیقات اکتشافی، به لحاظ نوع پژوهش کاربردی و به لحاظ استراتژی پژوهش دارای استراتژی استقرایی می‌باشد. علاوه بر این،

که در این فرمول:

n: حجم نمونه آماری،

N: حجم جامعه آماری،

t: "t = ۱,۹۶" در سطح اطمینان ۹۵ درصد،

S²: واریانس یا مجذور انحراف استاندارد در نمونه آماری،

d²: سطح خطا (دقت احتمالی مطلوب معادل ۰/۰۵).

$$n = \frac{1864(1/96)^2(0/191)^2}{1864(0/05)^2 + (1/96)^2(0/191)^2} = 254$$

بنابراین با در اختیار داشتن حجم جامعه آماری ۱۸۶۴ نفر مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور براساس قاعده نمونه‌گیری کوکران (با سطح اطمینان ۹۵ درصد، سطح خطای ۰/۰۵ و مقدار واریانس^{۱۳} ۰/۱۹۱)، حجم نمونه کل پژوهش حاضر برابر با ۲۵۴ نفر بود.

علاوه بر آن، روش نمونه‌گیری در این بخش نیز روش نمونه‌گیری احتمالی (یعنی احتمال برابر حضور کلیه افراد جامعه آماری در فرایند نمونه‌گیری) و از نوع نمونه‌گیری خوشه‌ای چند مرحله‌ای خواهد بود (ساروخانی، ۱۳۸۷). لذا ابتدا کل کشور به پنج خوشه تقسیم می‌شود و آنگاه از هر خوشه دو استان و در مجموع ده استان^{۱۴} انتخاب می‌شوند و در نهایت متناسب با حجم نمونه هر استان از میان مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی آن به روش تصادفی ساده پرسشگری به عمل آمد.

تعریف مفهومی و عملیاتی متغیرها

حسابداری تعهدی

تعریف مفهومی: مبنای تعهدی یک روش برتر حسابداری برای منفعت اقتصادی هر سازمانی است. این مبنا به جای آنکه صرفاً بر دریافت و یا پرداخت وجه نقد تأکید نماید، بر اندازه‌گیری معاملات و رویدادهای واقعی تأکید دارد و به همین دلیل، مربوط بودن، بی‌طرفی، به‌هنگام بودن، کامل و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸).

تعریف عملیاتی: پس از انجام فاز کیفی پژوهش و براساس

تحلیل مضمون، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های سنجش حسابداری تعهدی در بخش عمومی به شرح ذیل می‌باشد:

الف) بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی: بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی با مؤلفه‌های ذیل سنجیده می‌شود:

۱- شفافیت گزارش‌های مالی (این مؤلفه با شاخص‌های: کاهش خطا در مسائل مالی، دستیابی به شفافیت مالی، بهبود عملکرد مالی، شفافیت در امر درآمد و هزینه، دستیابی به شفافیت منابع مادی و مالی، شفافیت عملکردی دولت، ارزیابی دقیق صورت‌های مالی، ارزیابی صحیح هزینه‌ها و درآمدها، ارزیابی صحیح هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌ها و درآمدها، شناسایی مطالبات و بدهی‌های دولت، ثبت رویدادها و معاملات مالی در زمان وقوع، ارزیابی کلیه دارایی‌های تحصیل شده، محاسبه دقیق منابع مالی برنامه‌ها، شناسایی بهتر رویدادهای مالی، دستیابی به اطلاعات مالی معتبر، دستیابی به اطلاعات مالی جامع از وضع موجود، امکان گزارشگری کامل مالی و ارزیابی دقیق میزان دارایی‌ها و اموال دستگاه مشخص و سنجیده می‌شود).

۲- افزایش قابلیت اطمینان نسبت به عملکرد دولت (این مؤلفه با شاخص‌های: دستیابی به اطلاعات مفید و قابل اطمینان، افزایش اطمینان تصمیم‌گیران بودجه، افزایش اعتماد عمومی و ارائه اطلاعات مطمئن از دارایی‌ها و بدهی‌ها مشخص و سنجیده می‌شود).

۳- افزایش قابلیت پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری دولت (این مؤلفه با شاخص‌های: افزایش پاسخگویی و شفافیت، پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌ها، افزایش پاسخگویی مدیران دستگاه‌ها و سنجش مسئولیت‌پذیری مدیریت مشخص و سنجیده می‌شود).

ب) بعد بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی: بعد بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی با مؤلفه‌های ذیل سنجیده می‌شود:

۱- بهبود فرایند برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری (این مؤلفه با شاخص‌های: دستیابی به اطلاعات مالی مفید جهت برنامه‌ریزی، بهبود برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مدیران، بهبود برنامه‌ریزی برای مسئولان ذی‌ربط، برنامه‌ریزی جهت درآمدهای وصول نشده و ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی مشخص و سنجیده می‌شود).

۲- افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی (این مؤلفه با شاخص‌های: تسهیل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بهبود تخصیص منابع و کمک به بودجه‌ریزی عملیاتی مشخص و سنجیده می‌شود).

ج) بعد افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی: بعد افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی با مؤلفه‌های

۱۳. هنگام برآورد پایایی سنجی ابزار پرسشنامه مبادرت به برآورد واریانس شده است.
۱۴. این ده استان عبارت بودند از: استان‌های قزوین، گلستان، فارس، هرمزگان، آذربایجان غربی، کردستان، همدان، خوزستان، کرمان و سیستان و بلوچستان

ذیل سنجیده می‌شود: (برای مقایسه مضامین) و شبکه مضامین (برای نشان دادن ارتباط و وابستگی مضامین) اشاره کرد. شبکه مضامین روشی در تحلیل مضامین است که آتراید استیرلینگ (۲۰۰۱)، آن را توسعه داده است. برای دستیابی به شبکه مضامین باید مراحل ذیل انجام شود:

الف: کشف مضامین پایه‌ای (شناسه‌ها و نکات کلیدی متن)،

ب: کشف مضمون‌های سازمان‌یافته (مضامین به دست آمده از تلخیص و ترکیب مضمون‌های پایه‌ای)،

ج: کشف مضمون‌های فراگیر (مضامین عالی در برگزیده اصول حاکم بر متن به عنوان یک کل)،

مضامین فراگیر در کانون شبکه مضامین قرار می‌گیرد، مضامین سازمان‌یافته واسط مضامین فراگیر و مضامین پایه‌ای شبکه است. مضامین پایه مبین نکته مهمی در متن است و با ترکیب آنها مضمون سازمان‌یافته ایجاد می‌شود (نقل از عابدی جعفری و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۶۰). در ادامه به تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه با خبرگان و صاحب‌نظران حوزه حسابداری تعهدی به واسطه فرایند کدگذاری نظری شامل کدگذاری باز، محوری و گزینشی به منظور ترسیم شبکه مضامین نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته می‌شود (جدول ۱).

جدول ۲، تعداد مضامین فراگیر، مضامین سازمان‌یافته و مضامین پایه‌ای مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی مستخرج از داده‌های کیفی مرتبط با مصاحبه نیمه استاندارد را نشان می‌دهد.

همانگونه که یافته‌های جدول فوق‌الذکر نشان می‌دهد؛ مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی براساس مصاحبه عمقی با ۸ نفر از خبرگان حسابداری تعهدی از ۴ مضمون فراگیر:

الف- افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی،

ب- بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی،

ج- افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی و

د- بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی،

۹ مضمون سازمان‌یافته و در نهایت با ۴۳ مضمون پایه‌ای به اشباع نظری رسیده است.

پس از احصاء و استخراج مضامین فراگیر، مضامین سازمان‌یافته و نیز مضامین پایه‌ای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی، در این قسمت به ترسیم مدل مفهومی شبکه‌ای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب مضامین فراگیر و سازمان‌یافته در ذیل نمودار ۱ مبادرت می‌شود.

ذیل سنجیده می‌شود:

۱- افزایش کارایی (این مؤلفه با شاخص‌های: ارتقای کارایی مدیران دستگاه‌ها و افزایش کارایی دستگاه‌های اجرایی مشخص و سنجیده می‌شود).

۲- ارتقای اثربخشی فعالیت‌ها (این مؤلفه با شاخص‌های: اثربخشی در تولید محصول یا خدمت و ارتقای اثربخشی فعالیت‌های سازمانی مشخص و سنجیده می‌شود).

د) بعد بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی: بعد بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی با مؤلفه‌های ذیل سنجیده می‌شود:

۱- بهبودی نظارت و ارزیابی دستگاه‌ها (این مؤلفه با شاخص‌های: دستیابی به اطلاعات جامع جهت نظارت بر عملکرد دولت، امکان ارزیابی عملکرد سازمان‌ها و بهبودی نظارت بر درآمدها و هزینه‌ها مشخص و سنجیده می‌شود).

۲- جلوگیری از تهدیدات مالی سازمانی (این مؤلفه با شاخص‌های: کاهش فساد مالی در دستگاه اجرایی و کاهش تخلفات مالی در دولت مشخص و سنجیده می‌شود).

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها: برای تحلیل داده‌ها در بخش کیفی از تحلیل مضمون و از نوع شبکه مضامین و انجام فرایند کدگذاری در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی به منظور احصاء و کشف مضامین پایه، مضامین سازمان‌یافته و مضامین فراگیر در راستای تدوین مدل نظری شبکه‌ای اندازه‌گیری مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی استفاده شد.

علاوه بر آن، برای تحلیل داده‌ها در بخش کمی که با استفاده از نرم‌افزار SPSS²³ صورت گرفت، از دو نوع تحلیل توصیفی و تحلیل استنباطی شامل:

الف) تحلیل مقایسه‌ای و ب) تحلیل چند متغیره (از نوع تحلیل عاملی تأییدی) استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های کیفی پژوهش

برای تحلیل مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان و صاحب‌نظران حوزه حسابداری تعهدی از تحلیل مضمون و از میان روش‌های مختلف تحلیل مضمون از روش شبکه مضامین استفاده شده است.

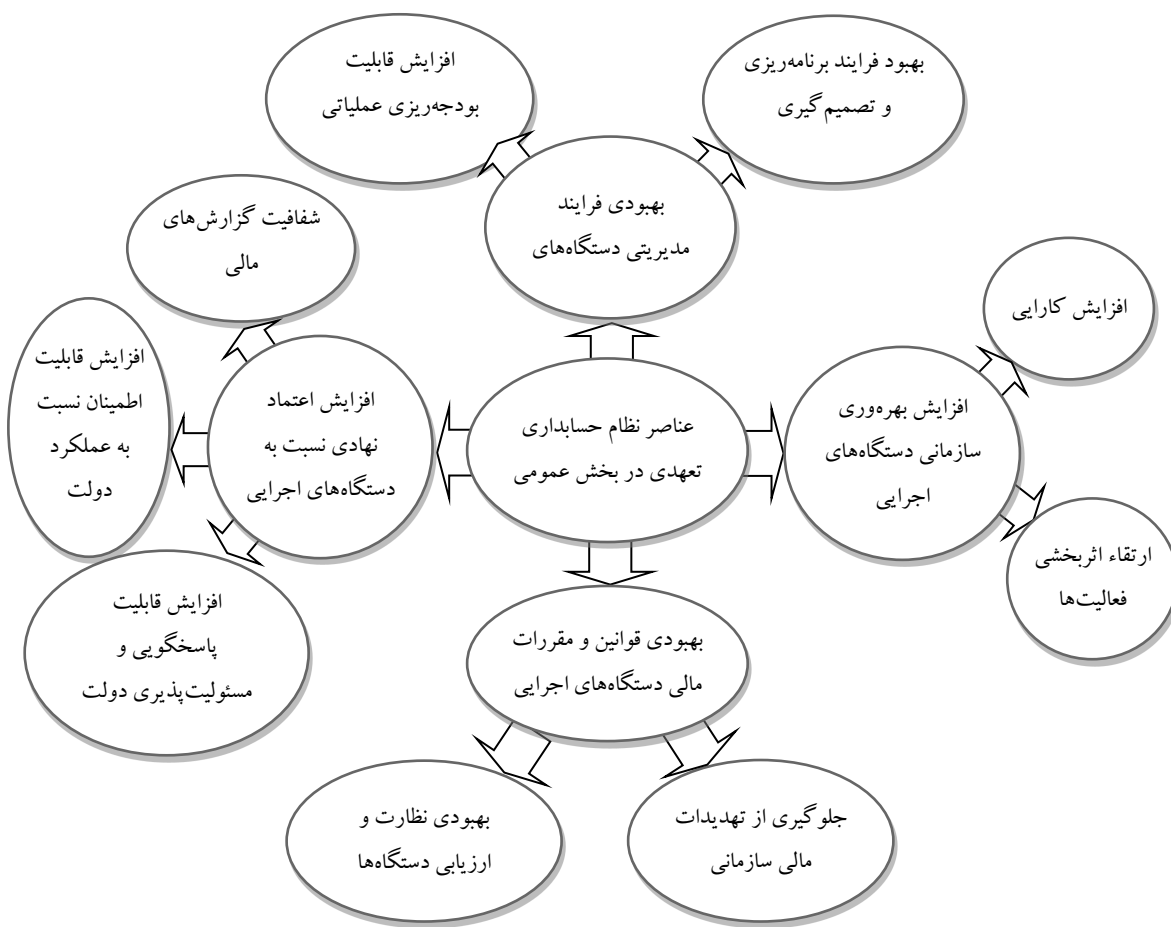
تحلیل مضمون به روش‌های مختلف صورت می‌گیرد که از جمله می‌توان به قالب مضامین (برای نشان دادن سطوح سلسله مراتب‌هایی مضامین مستخرج)، ماتریس مضامین

جدول ۱. فرایند کدگذاری نظری جهت کشف مضامین پایه، سازمان یافته و فراگیر نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی

کدگذاری باز	کدگذاری باز	کدگذاری گزینشی (انتخابی)
مضامین پایه	مضامین سازمان یافته	مضامین فراگیر
کاهش خطا در مسائل مالی	شفافیت گزارش های مالی	افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه های اجرایی
دستیابی به شفافیت مالی		
بهبود عملکرد مالی		
شفافیت در امر درآمد و هزینه		
دستیابی به شفافیت منابع مادی و مالی		
شفافیت عملکردی دولت		
ارزیابی دقیق صورتهای مالی		
ارزیابی صحیح هزینه ها و درآمدها		
ارزیابی صحیح هزینه ها، دارایی ها، بدهی ها و درآمدها		
شناسایی مطالبات و بدهی های دولت		
ثبت رویدادها و معاملات مالی در زمان وقوع		
ارزیابی کلیه دارایی های تحصیل شده		
محاسبه دقیق منابع مالی برنامه ها		
شناسایی بهتر رویدادهای مالی		
دستیابی به اطلاعات مالی معتبر		
دستیابی به اطلاعات مالی جامع از وضع موجود	افزایش قابلیت اطمینان نسبت به عملکرد دولت	
امکان گزارشگری کامل مالی		
ارزیابی دقیق میزان دارایی ها و اموال دستگاه		
دستیابی به اطلاعات مفید و قابل اطمینان	افزایش قابلیت پاسخگویی و مسئولیت پذیری دولت	
افزایش اطمینان تصمیم گیران بودجه		
افزایش اعتماد عمومی		
ارائه اطلاعات مطمئن از دارایی ها و بدهی ها	افزایش قابلیت پاسخگویی و مسئولیت پذیری دولت	
افزایش پاسخگویی و شفافیت		
پاسخگویی عملیاتی دستگاه ها		
افزایش پاسخگویی مدیران دستگاه ها	بهبود فرایند برنامه ریزی و تصمیم گیری	
سنجش مسئولیت پذیری مدیریت		
دستیابی به اطلاعات مالی مفید جهت برنامه ریزی		
بهبود برنامه ریزی و تصمیم گیری مدیران		
بهبود برنامه ریزی برای مسئولان ذیربط		
برنامه ریزی جهت درآمدهای وصول نشده		
ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی		
تسهیل بودجه ریزی بر مبنای عملکرد	افزایش قابلیت بودجه ریزی عملیاتی	
بهبود تخصیص منابع		
کمک به بودجه ریزی عملیاتی		
ارتقاء کارایی مدیران دستگاه ها	افزایش کارایی	افزایش بهره وری سازمانی دستگاه های اجرایی
افزایش کارایی دستگاه های اجرایی		
اثربخشی در تولید محصول یا خدمت		
ارتقاء اثربخشی فعالیت های سازمانی	ارتقاء اثربخشی فعالیت ها	
دستیابی به اطلاعات جامع جهت نظارت بر عملکرد دولت		
امکان ارزیابی عملکرد سازمان ها	بهبودی نظارت و ارزیابی دستگاه ها	بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه های اجرایی
بهبودی نظارت بر درآمدها و هزینه ها		
کاهش فساد مالی در دستگاه اجرایی	جلوگیری از تهدیدات مالی سازمانی	
کاهش تخلفات مالی در دولت		

جدول ۲. تعداد مضامین فراگیر، سازمان یافته و پایه‌ای مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی

ردیف	مضامین فراگیر	مضامین	مضامین پایه
۱	افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی	۳	۲۶
۲	بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی	۲	۸
۳	افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی	۲	۴
۴	بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی	۲	۵
جمع کل	۴	۹	۴۳



نمودار ۱. مدل مفهومی مطلوب شبکه‌ای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی براساس مضامین فراگیر و سازمان یافته

حسابداری تعهدی در حوزه عمومی به همراه ابعاد آن در جدول ۳ شان داده شده است.

یافته‌های استنباطی پژوهش

قبل از انجام تحلیل استنباطی و آزمون فرضیه‌های تحقیق، ابتدا می‌بایستی توزیع نرمال و غیر نرمال بودن توزیع داده‌های مرتبط با متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی و ابعاد چهارگانه آن جهت استفاده از آمارهای مقتضی کمی (پارامتریک) و یا کیفی (ناپارامتریک) برای آزمون فرضیه‌های تحقیق مشخص گردد. جدول ۴ توزیع نرمال و غیر نرمال

یافته‌های کمی پژوهش

یافته‌های توصیفی پژوهش

متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی براساس مطالعه کیفی از چهار بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی، بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی، افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی و بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی تشکیل و در مجموع با ۴۳ گویه و در قالب طیف لیکرت پنج درجه‌ای (با دامنه پاسخ ۲۱۵-۴۳ و خط برش یا میانگین آزمون ۱۲۹) مورد سنجش قرار گرفته است. توزیع آمار مرکزی و پراکندگی متغیر

بودن متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی و ابعاد چهارگانه آن را براساس آزمون آماری کلموگروف-اسمیرنوف تک نمونه‌ای نشان می‌دهد.

همانگونه که یافته‌های جدول فوق الذکر نشان می‌دهد، متغیر یا شاخص کل حسابداری تعهدی در حوزه عمومی در جامعه آماری مورد بررسی که با ۴۳ گویه مورد سنجش قرار گرفته است؛ با میانگین ۱۳۲/۵۱۵ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۱۲۹) و نیز با انحراف ۱۸/۹۲۸ در سطح مطلوبی قرار دارد، چراکه این میزان بالاتر از سطح استاندارد تعیین شده براساس مجموع گویه‌های مورد سنجش متغیر می‌باشد. این امر در رابطه با ابعاد چهارگانه متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی در جامعه آماری مورد مطالعه نیز صادق می‌باشد، چرا که این میزان آنها بالاتر از سطح استاندارد تعیین شده براساس مجموع گویه‌های مورد سنجش ابعاد چهارگانه نظام حسابداری تعهدی می‌باشند. یافته‌های جدول ۴ نشان می‌دهد که توزیع متغیر

حسابداری تعهدی در حوزه عمومی و ابعاد چهارگانه آن براساس آزمون آماری کلموگروف و اسمیرنوف تک نمونه‌ای، نرمال نیست؛ چراکه سطح معناداری آزمون مذکور برای متغیر زیر ۰/۰۵ معناداری می‌باشد ($P < 0/05$). لذا برای آزمون فرضیه‌های تفاوت معناداری تحقیق از آزمون‌های آماری کیفی (ناپارامتریک) استفاده می‌شود. در ادامه به آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود.

تحلیل مقایسه‌ای و آزمون فرضیه‌های تحقیق در گام اول

فرضیه اول تحقیق: بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب تفاوت معناداری وجود دارد.

همانگونه که یافته‌های جدول ۵ و نیز سطح معناداری آزمون کای اسکور تک نمونه‌ای نشان می‌دهد؛ بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب

جدول ۳. توزیع آمار مرکزی و پراکندگی شاخص کل متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی به همراه ابعاد آن

متغیر و ابعاد	تعداد گویه	میانگین	خط برش (میانگین آزمون)	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
حسابداری تعهدی در حوزه عمومی (شاخص کل)	۴۳	۱۳۲/۵۱۵	۱۲۹	۱۸/۹۲۸	۷۷	۱۷۰
افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی	۲۱	۸۳/۸۹۳	۶۳	۱۲/۳۸۸	۴۵	۱۰۵
بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی	۵	۱۹/۶۴۹	۱۵	۲/۱۴۵	۱۲	۲۵
افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی	۴	۱۴/۵۹۰	۱۲	۲/۷۳۴	۷	۲۵
بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی	۴	۱۴/۳۸۱	۱۲	۲/۹۴۴	۵	۲۰
تعداد مشاهدات معتبر	۲۵۴					

جدول ۴. توزیع نرمال و غیرنرمال بودن متغیر حسابداری تعهدی در حوزه عمومی و ابعاد چهارگانه آن

نتایج آزمون	آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تک نمونه‌ای	
حسابداری تعهدی در حوزه عمومی		
۱۳۲/۵۱۵	میانگین	
۱۸/۹۲۸	انحراف معیار	
۰/۰۶۳	کل	
۰/۰۶۳	مثبت	
-۰/۰۵۷	منفی	
۰/۰۶۳	مقدار	
۰/۰۱۷	سطح معناداری آزمون	
۲۵۴	تعداد کل	

تفاوت معناداری وجود دارد.

همانگونه که یافته‌های جدول ۶، میانگین رتبه‌ها و نیز سطح معناداری آزمون کروسکال والیس نشان می‌دهد؛ بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی تفاوت معناداری وجود ندارد ($P > 0.05$). به بیان دیگر مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی تقریباً یکسان می‌باشد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش تأیید نمی‌شود.

فرضیه سوم تحقیق: بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی تفاوت معناداری وجود دارد.

همانگونه که یافته‌های جدول ۷ نیز نشان می‌دهد؛ بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی (پیست سازمانی) تفاوت معناداری وجود ندارد ($P > 0.05$). به بیان دیگر؛ مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی

وضع موجود و وضع مطلوب تفاوت معناداری در سطح خطای ۰/۰۱ وجود دارد ($P < 0/01$).

بنابراین فرض صفر مبنی بر عدم وجود تفاوت معناداری بین فراوانی مشاهده شده و فراوانی مورد انتظار در رابطه با مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب رد می‌شود و لذا با ۹۹ درصد اطمینان می‌توان نتیجه گرفت که مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب یکسان نمی‌باشد. علاوه بر این، جهت اختلاف (باقیمانده) مقادیر فراوانی مشاهده شده و فراوانی مورد انتظار برای هر طبقه بیانگر آن است که فراوانی مشاهده شده در طبقه تا حدی موافق و موافق بیشتر از فراوانی مشاهده شده در سایر طبقات بوده است. لذا می‌توان نتیجه گرفت که نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سطح مطلوبی می‌باشد. بنابراین فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود.

فرضیه دوم تحقیق: بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی

جدول ۵. نتایج آزمون کای اسکوئر تک نمونه‌ای برای مقایسه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب (مفروض)

حسابداری تعهدی در بخش عمومی	فراوانی مشاهده شده	فراوانی مورد انتظار	اختلاف (باقیمانده)
مخالف	۴	۸۴/۷	-۸۰/۷
تا حدی موافق	۹۹	۸۴/۷	۱۴/۳
موافق	۱۵۱	۸۴/۷	۶۶/۳
مقدار کی دو	۱۳۱/۲۵۲		
درجه آزادی	۲		
سطح معناداری	۰/۰۰۰		
نمونه کل (تعداد مشاهدات معتبر)	۲۵۴		

جدول ۶. نتایج آزمون کروسکال والیس برای مقایسه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی

آزمون کروسکال والیس					نمونه کل (تعداد مشاهدات معتبر)	نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی (نوع دستگاه اجرایی)
sig	df	مقدار کی دو	میانگین رتبه‌ها			
۰/۴۷۱	۳	۲/۵۲۴	۱۲۵/۸۰	۱۱۵	فرهنگی و اجتماعی	
			۱۳۷/۰۶	۸۱	اقتصادی	
			۱۱۶/۵۴	۳۵	سیاسی	
			۱۱۸/۹۸	۲۳	بهداشت و درمان	
-	-	-	-	۲۵۴	تعداد مشاهدات معتبر	

می‌توان ساختار عاملی جدیدی را براساس همبستگی بین متغیرها (در اینجا شاخص‌ها) با یکدیگر شناسایی و تعریف کرد. جدول ۹، ماتریس همبستگی مؤلفه‌های ابعاد چهارگانه متغیر نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی را نشان می‌دهد.

همانگونه که جدول فوق الذکر نشان می‌دهد؛ بین شاخص‌های ابعاد چهارگانه متغیر نظام حسابداری تعهدی همبستگی معناداری سطح خطای ۰/۰۱ وجود دارد ($P < 0/01$). لذا می‌توان ساختار عاملی جدیدی را براساس همبستگی بین شاخص‌ها با یکدیگر شناسایی و تعریف کرد. جدول ۱۰ میزان بارهای عاملی و سهم هر بعد نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی را در تبیین شاخص‌ها نشان می‌دهد.

همانگونه که جدول ۱۰، نیز نشان می‌دهد مقدار بار عاملی (میزان همبستگی شاخص‌ها با ابعاد) برای بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی به ترتیب برابر با: ۰/۷۵۶، ۰/۸۲۲ و ۰/۳۴۹ می‌باشد. همچنین باید خاطرنشان ساخت که این مقدار برای بعد بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی به ترتیب برابر با: ۰/۲۰۰ و ۰/۲۰۶ می‌باشد. علاوه بر این، این مقدار برای بعد افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی به ترتیب برابر با: ۰/۵۱۰ و ۰/۲۲۶ می‌باشد.

در نهایت این مقدار برای بعد بهبودی قوانین و مقررات

(پست سازمانی) تقریباً یکسان می‌باشد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش تأیید نمی‌شود.

تحلیل چند متغیره و برازش نیکویی مدل از طریق تحلیل عاملی تأییدی

در این قسمت به منظور برازش نیکویی مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی به تحلیل عاملی تأییدی شاخص‌های ابعاد چهارگانه متغیر نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته می‌شود تا شاخص‌های مختلف در نظر گرفته شده برای آنها مورد تأیید قرار گیرد.

جدول ۸، نتایج آزمون کیزر مایر (KMO) و بارتلت در تحلیل عاملی پژوهش حاضر را نشان می‌دهد.

همانگونه که جدول فوق الذکر نشان می‌دهد آزمون کیزر مایر برابر با ۰/۹۰۷ می‌باشد؛ این آزمون کفایت اندازه حجم نمونه را جهت انجام تحلیل عاملی ارزیابی می‌کند. با توجه به آنکه مقدار آن بالای ۰/۹۰ است؛ پس در سطح عالی می‌باشد و دلالت بر تأیید نمونه‌ها برای تحلیل عاملی در سطح مطلوبی دارد. به بیان دیگر می‌توان چنین گفت که واریانس متغیرهای تحقیق (در اینجا شاخص‌ها) تحت تأثیر واریانس مشترک برخی عامل‌های پنهانی یا مکنون می‌باشند. همچنین سطح معناداری آزمون بارتلت در سطح معناداری ۰/۰۱ می‌باشد ($P < 0/01$). لذا دلالت بر این امر دارد که داده‌ها برای انجام تحلیل عاملی مناسب می‌باشند؛ یعنی

جدول ۷. نتایج آزمون من-وایت نی برای مقایسه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی (پست سازمانی)

آزمون من-وایت نی				مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی دیدگاه مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی
Sig	مقدار Z	میانگین رتبه‌ها	نمونه کل (تعداد مشاهدات معتبر)	
۰/۸۹۵	-۰/۱۳۳	۱۳۷/۰۲	۱۵۷	مدیران
		۱۳۸/۲۷	۹۷	ذیحسابان
	-		۲۵۴	تعداد مشاهدات معتبر

جدول ۸. نتایج آزمون کیزر مایر اوکلین (KMO) و بارتلت در تحلیل عاملی

آزمون کیزر مایر اوکلین		۰/۹۰۷
آزمون بارتلت	مقدار	۱۴۵۱/۸۷۴
	درجه آزادی	۳۶
	سطح معناداری آزمون بارتلت	۰/۰۰۰

جدول ۱۰. نتایج آزمون تحلیل عاملی تأییدی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب ابعاد و شاخص‌های آن^{۱۵}

عامل اول (افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرائی)	عامل دوم (بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرائی)	عامل دوم (افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرائی)	عامل سوم (بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرائی)	عامل (در اینجا ابعاد) شاخص‌ها
۰/۷۵۶				شفافیت گزارش‌های مالی
۰/۸۲۲				افزایش قابلیت اطمینان نسبت به عملکرد دولت
۰/۳۴۹				افزایش قابلیت پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری دولت
	۰/۲۰۰			بهبود فرایند برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری
	۰/۲۰۶			افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی
		۰/۵۱۰		افزایش کارایی
		۰/۲۲۶		ارتقاء اثربخشی فعالیت‌ها
۰/۱۸۵				بهبودی نظارت و ارزیابی دستگاه‌ها
۰/۵۱۰				جلوگیری از تهدیدات مالی سازمانی
۱۴/۳۷۳	۱۴/۶۲۱	۲۴/۱۱۷		درصد واریانس تبیین شده
۵۷۱/۸۳	۶۹/۱۹۸	۵۴/۵۷۷		درصد تراکمی واریانس تبیین شده

اطلاعات مالی به صورت ویژه می‌باشد. لذا پژوهش حاضر با رهیافت طرح متوالی اکتشافی درصد تدوین و ارزیابی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی در میان مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرائی در سطح کشور برآمد. نتایج مطالعه پژوهش حاضر در فاز کیفی نشان داده است که مدل نظری مطلوب شبکه‌ای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی با چهار مضمون فراگیر: الف- افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرائی، ب- بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرائی، ج- افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرائی و د- بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرائی به اشباع داده‌ها و نظری رسیده است.

علاوه بر آن، نتایج مطالعه حاضر در بخش کمی و از نوع تحلیل توصیفی نشان داده است که میانگین متغیر حسابداری تعهدی در بخش عمومی در جامعه آماری مورد بررسی با میانگین ۱۳۲/۵۱۵ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۱۲۹) بالاتر از سطح متوسط و در سطح مطلوبی قرار دارد. به بیان دیگر جامعه آماری مدیران و ذیحسابان بخش عمومی، مدل نظام حسابداری تعهدی طراحی شده در بخش کیفی را در این قسمت یعنی بخش کمی مطلوب ارزیابی نموده‌اند. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های نقی‌زاده باقی و همکاران (۱۳۹۴)، رحمانی و رضایی (۱۳۹۰)، ملکی و همکاران (۱۳۹۴)، خان (۲۰۱۶) و توما و همکاران (۲۰۱۵) در رابطه با

مالی دستگاه‌های اجرائی به ترتیب برابر با ۰/۱۸۵ و ۰/۵۱۰ می‌باشد. این امر بیانگر این مطلب است که شاخص‌های چهارگانه متغیر حسابداری تعهدی در بخش عمومی از همبستگی نسبتاً قابل قبولی با ابعاد چهارگانه برخوردار می‌باشند. لازم به ذکر است که برای حجم نمونه ۲۰۰ نفر، بارهای عاملی بین ۰/۱۵ تا ۰/۱۸ نسبتاً قابل قبول می‌باشند (منصووفر، ۱۳۸۷: ۳۰۳ و ۳۰۴). در نهایت باید خاطر نشان ساخت که درصد کل واریانس تبیین شده توسط ابعاد چهارگانه حسابداری تعهدی از شاخص‌های موجود در تحلیل عاملی برابر با ۸۳/۵۷۱ می‌باشد.

بنابراین، با توجه به تحلیل عاملی تأییدی فرضیه پژوهش مبنی بر اینکه مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی از برآزش لازم برخوردار می‌باشد، تأیید می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

اساس پیشرفت در دنیای پر تلاطم امروز بر پایه دستیابی فزون‌تر به اطلاعات و گزارش‌های دقیق بنا شده است و آگاهی و شناخت از وضعیت موجود و توانایی ایجاد و تحول و تغییرات نیز از فاکتورهایی است که مدیریت را در رسیدن به اهداف عالی سازمان‌ها یاری می‌نماید، در این بین نقش

۱۵. لازم به ذکر است که برای حجم نمونه ۲۰۰ نفر، بارهای عاملی بین ۰/۱۵ تا ۰/۱۸ نسبتاً قابل قبول می‌باشند (منصووفر، ۱۳۸۷: ۳۰۳ و ۳۰۴).

مضمون فراگیر افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی خود از دو مضمون سازمان یافته: افزایش کارایی و ارتقاء اثربخشی فعالیت‌ها تشکیل شده است.

علاوه بر آن، نتایج فاز کمی و از نوع تحلیل توصیفی نشان داد که میانگین بعد افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد بررسی با میانگین ۱۴/۵۹۰ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۱۲) بالاتر از سطح متوسط و در سطح مطلوبی قرار دارد. این امر در رابطه با شاخص‌های دو گانه بعد افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد مطالعه نیز صادق می‌باشد.

در نهایت چهارمین مضمون فراگیر احصاء شده نظام حسابداری تعهدی؛ بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. مضمون فراگیر بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی خود از دو مضمون سازمان یافته: بهبودی نظارت و ارزیابی دستگاه‌ها و جلوگیری از تهدیدات مالی سازمانی تشکیل شده است.

علاوه بر آن، نتایج فاز کمی و از نوع تحلیل توصیفی نشان داد که میانگین بعد بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد بررسی با میانگین ۱۴/۳۸۱ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۱۲) بالاتر از سطح متوسط و در سطح مطلوبی قرار دارد. این امر در رابطه با شاخص‌های دو گانه بعد بهبودی قوانین و مقررات مالی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد مطالعه نیز صادق می‌باشد.

همچنین نتایج پژوهش در بخش تحلیل استنباطی و از نوع تحلیل مقایسه‌ای نشان داده است بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب نوع دستگاه اجرایی و نیز دیدگاه مدیران و ذیحسابان تفاوت معناداری مشاهده نشده است ($P > 0.05$). علاوه بر آن، نتایج پژوهش حاضر در بخش تحلیل چند متغیره و برازش نیکویی مدل از طریق تحلیل عاملی تأییدی نشان داد که مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی از برازش و همانندی لازم با مدل مفهومی برخوردار می‌باشد.

در خاتمه پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های تحقیق به مدیران و ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی جهت کاربست ارائه می‌گردد:

به‌واسطه بهبود فرایند برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری در دستگاه‌های اجرایی (از طریق بهبودی تخصیص منابع و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و...) و نیز ارتقاء قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی (از طریق دستیابی به اطلاعات مالی

اثربخشی نظام حسابداری تعهدی همسو بوده و به لحاظ تجربی به تقویت آنان می‌پردازد.

همچنین نتایج پژوهش در بخش تحلیل استنباطی و از نوع تحلیل مقایسه‌ای نشان داده است که بین مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی برحسب وضع موجود و وضع مطلوب تفاوت معناداری به نفع طبقات متوسط و بالا مشاهده شده است. لذا ضمن تأیید فرضیه تحقیق، می‌توان نتیجه گرفت که نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی در سطح مطلوبی می‌باشد.

از سوی دیگر، هر یک از این چهار مضمون فراگیر خود از مضامین فرعی و یا سازمان یافته به شرح ذیل تشکیل شده‌اند: اولین مضمون فراگیر احصاء شده در مدل مطلوب نظام حسابداری تعهدی، افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی می‌باشد؛ مضمون فراگیر افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی خود از سه مضمون سازمان یافته: شفافیت گزارش‌های مالی، افزایش قابلیت اطمینان نسبت به عملکرد دولت و افزایش قابلیت پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری دولت تشکیل شده است.

علاوه بر آن، نتایج فاز کمی و از نوع تحلیل توصیفی نشان داد که میانگین بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد بررسی با میانگین ۸۳/۸۹۳ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۶۳) بالاتر از سطح متوسط و در سطح مطلوبی قرار دارد. این امر در رابطه با شاخص‌های سه گانه بعد افزایش اعتماد نهادی نسبت به دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد مطالعه نیز صادق بوده است.

دومین مضمون فراگیر، بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. مضمون فراگیر بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی خود از دو مضمون سازمان یافته: بهبود فرایند برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و افزایش قابلیت بودجه‌ریزی عملیاتی تشکیل شده است.

علاوه بر آن، نتایج فاز کمی و از نوع تحلیل توصیفی نشان داد که میانگین بعد بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد بررسی با میانگین ۱۹/۶۴۹ (و با میانگین آزمون یا خط برش ۱۵) بالاتر از سطح متوسط و در سطح مطلوبی قرار دارد. این امر در رابطه با شاخص‌های دو گانه بعد بهبودی فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی در جامعه آماری مورد مطالعه نیز صادق بوده است.

سومین مضمون فراگیر احصاء شده نظام حسابداری تعهدی؛ افزایش بهره‌وری سازمانی دستگاه‌های اجرایی:

- مفید جهت برنامه‌ریزی، ایجاد ارتباط صحیح بین واحدهای اجرایی و...، فرایند مدیریتی دستگاه‌های اجرایی را بهبود بخشند.
- به‌واسطه افزایش کارایی (درست انجام دادن وظایف و امورات محوله کاری) و نیز ارتقاء اثربخشی (انجام کارهای درست) از طریق توجه به توانمندسازی و آموزش شغلی در دستگاه‌های اجرایی، بهره‌وری سازمانی را ارتقاء دهند.
- در نهایت به‌واسطه بهبودی قوانین و مقررات مالی در دستگاه‌های اجرایی در سایه تقویت نظام راهبری و نیز کنترل‌های داخلی از یک طرف مانع از وجود تهدیدات مالی سازمانی (نظیر: تخلفات و فساد مالی) شوند و از سوی دیگر فرایند نظارت و ارزیابی دستگاه‌ها را در حوزه‌های مالی و عملکردی از سوی متولیان امر بهبود بخشند.
- به‌واسطه شفافیت گزارش‌های مالی خود در افزایش اعتماد نهادی شهروندان نسبت به دستگاه‌های اجرایی کوشا باشند. چراکه اعتماد نهادی شهروندان در درجه نخست به حقیقت‌گویی، شفافیت و دقت گردانندگان نهاد ارجع می‌باشد. همچنین پیشنهادهایی برای پژوهشگران آتی به شرح ذیل ارائه می‌گردد:
- تبیین و ارزیابی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارائه راهکارهای مداخلاتی،
 - بررسی موانع و چالش‌های تحقق کامل نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی.
- منابع**
- استراوس، آنسلم و کوربین، جولیت. (۱۹۹۰). *اصول روش تحقیق کیفی، نظریه‌مبنایی (چاپ اول)*. مترجم: بیوک محمدی (۱۳۸۵)، تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
 - باقرپور و لاشانی، محمدعلی؛ جهانبانی، مصطفی و خلیلیان موحد، سمیه. (۱۳۹۱). به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی. *فصلنامه حسابداری رسمی*، ۳۱(۱۹).
 - حاجیه‌ها، زهره و استاد میرزایی، امیر. (۱۳۹۲). بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۳۹-۱۹، (۴)۲.
 - رحمانی، علی و رضایی، مهدی. (۱۳۹۰). حسابداری تعهدی، زمینه ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی. *سیاسی-اقتصادی*، ۲۸۳، ۲۶۲-۲۷۱.
 - ساروخانی، باقر. (۱۳۸۷). *روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی (جلد اول)*. تهران: مؤسسه مطالعات و تحقیقات فرهنگی.
 - صابر، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی موانع گردشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری*، دانشگاه تربیت مدرس.
 - عابدی جعفری، حسن؛ تسلیمی، محمدسعید؛ فقیعی، ابوالحسن و شیخ زاده، محمد. (۱۳۹۵). تحلیل مضمون و شبکه مضامین: روش ساده و کارآمد برای تبیین الگوهای موجود در داده‌های کیفی. *اندیشه مدیریت راهبردی*، ۵(۲)، ۱۹۸-۱۵۱.
 - فروغی، داریوش و سودانی، احمد. (۱۳۹۴). نقش حسابداری در فرایند مسئولیت پاسخگویی واحدهای بخش عمومی. *ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری*، ۱۱، ۹۲-۱۰۹.
 - فلیک، اووه. (۲۰۰۶). *درآمدی بر تحقیق کیفی (چاپ دوم)*. مترجم: هادی جلیلی (۱۳۸۸)، تهران: نشرنی.
 - محمودی، محمود؛ میرزایی قره قیه، محمد؛ فرهادیان، فاطمه و عطایی، یوسف. (۱۳۹۶). بررسی موانع و مشکلات استقرار سیستم حسابداری تعهدی در شهرداری ارومیه، دومین کنفرانس بین‌المللی انسجام مدیریت و اقتصاد در توسعه ایران-تهران.
 - مهدوی خو، مهدی؛ فراهانی، مجتبی؛ رستمی، فاطمه و عیسوی، هیرو. (۱۳۹۴). حرکت به سمت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، چالش‌ها و راهکارها. *کنفرانس بین‌المللی مدیریت و علوم انسانی، دبى-امارت*.
 - ملکی، جلال؛ نظری پور، محمد و امینی، پیمان. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین حسابداری تعهدی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (مطالعه موردی: وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور). *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۳(۴)، ۷۹-۵۹.
 - نقی‌زاده باقی، عباس؛ سلیمانی، سلیمان؛ حسن زاده، محمد و هفشجانی، نسرین. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخگویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شمال غرب ایران. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۴(۱۱)، ۹۴-۸۱.
 - وکیلی فرد، حمیدرضا و نظری، فرزاد. (۱۳۹۱). عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۱)، ۱۲۵-۱۱۱.

- Ahmad, N. (2016). Investigating the Factors Influencing User's Resistance towards Accrual Accounting. *Procedia Economics and Finance*.
- Attridge-Stirling, J. (2001). Thematic Networks: An Analytic Tool for Qualitative Research. *Qualitative Research*, (1)3, 385-405
- Bagherpour Valashani, M.A., Jahanbani, M. & Khalilian Movahed, S. (2012). Applying Accrual Accounting to the Public Sector. *Official Accounting Quarterly*, (19)31, (in Persian)
- Christianes, J. & Reyniers, B. (2009). Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study. *Working Paper, Ghent University, Belgium*.
- Foroughi, D. & Sudani, Ahmad. (2015). Role of accounting in the process of accountability of public sector units. *Management and Accounting Research Monthly*, 11, 92-109, (in Persian).
- Flick, O. (2006). *An Introduction to Qualitative Research* (2th Edition). Translated by Hadi Jalili (2009). Tehran: Ney Publishing, (in Persian).
- Hajiha, Z. & Ostad Mirzaei, A. (2013). Investigating the Attitudes of the Auditors of the Court of Audit and Those of the Ministry of Economic Affairs and Finance on the Impact of Accrual Accounting on Strengthening the Quality Features of the Iranian Government's Financial Performance Report. *Health Accounting Quarterly*, (4)2, 19-39, (in Persian)
- Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the Public Sector: A Road not always Taken. *Management Accounting Research*, (1)22, 36-45.
- Hood, C. (1995). The new public management' in the 1980: Variations on a theme. *Accounting, Organizations & Society*, (2/3)20, 93-109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W).
- Khan, F. (2016). Comparative Analysis between Accrual Basis and Cash Basis Accounting in the Aspect of Financial Reporting (A Study on Some Selective Local Firms in Bangladesh). Available at: <https://ssrn.com/abstract=2723802OR>.
- Mahmoudi, M., Mirzaei Gharaghyeh, M., Farhadian, F. & Ataei, Y. (2017). Examining the Barriers and Problems to Establishing Accrual Accounting System in Urumia Municipality. *The Second International Conference on Management Coherence and Economy in Iran, Tehran Development*, (in Persian)
- Mahdavi Kho, M., Farahani, Mojtaba., Rostami, F. & Isavi, H. (2015). Moving towards implementing accrual accounting in the public sector; challenges and solutions. *International Conference on Management and Humanities*, UAE, Dubai, (in Persian).
- Maliki, J., Nazaripour, M. & Amini, P. (2015). Investigating the Relationship between Accrual Accounting and Performance-Based Budgeting (Case Study: Ministry of Health and Medical Education). *Health Accounting Quarterly*, (4)3, 59-79, (in Persian)
- Mehadi, M., Nabiha, S., Khalid, A., Mail, R. & Noordin, R. (2017). Accrual Accounting in Public Sectors: Possible Contextual and Application Gaps for Future Research Agenda. *Asian Journal of Finance & Accounting*, (1)9.
- Naghizadeh Baghi, A., Soleimani, S., Hassanzadeh, M. & Hafshjani, N. (2015). Investigating the Impact of Accrual Accounting on the managers's Accountability of Universities of Medical Sciences and Health Services in Northwestern Iran. *Health Accounting Quarterly*, (1,11)4, 81-94, (in Persian).
- Nowak W.A. (2017). *The relevancy of contingency approach to public sector accounting development: recent evidence from Poland*, (in:) S. Jorge (ed.). *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*, Imprensa Da Universidade De Coimbra, Coimbra, Portugal, 151-164
- Raman. G., Ganing. B. & Whatt G. (1997). Financial reporting by local governments. *Australian Accounting Resrearch*, 125-130
- Rahmani, A. & Rezaei, M. (2011). Accrual accounting a construct for

- performance auditing in the public. *political-economic sector*, 283, 262-271, (in Persian).
- Sarukhani, B. (2008). Research Methods in Social Sciences. *Tehran, Institute of Cultural Studies and Research*, 1, (in Persian).
 - Saber, M. (2009). Investigating Barriers to Tourism based on Accrual Accounting in the Iranian Public Sector. *Master Thesis in Accounting, Tarbiat Modares University*, (in Persian).
 - Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Principles of Qualitative Research Methodology, Basic Theory, Translated by: Byook Mohammadi (2006)*, Tehran: Institute of Humanities and Cultural Studies, First Edition, (in Persian).
 - Toma, C., Carp. M. & Bogdan. L. (2015). Harnessing Financial Information in Investors decisions: Accrual Accounting versus Cash Accounting. *Procedia Economics and Finance*, 26, 1044-1051.
 - Tri. J., Wahyu. P., Philomena, L. & Guthrie, J. (2017). Reforms in Public Sector Accounting and Budgeting in Indonesia, Confusions in Implementation. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, (29), 104-137.
 - Tudor, T. (2008). *Cash Versus Accrual Accounting in public Sector*. www.Ssrn.com
 - Vakilifard, H. & Nazari, F. (2012). Factors affecting the Implementation of Accrual Accounting System in Institutions Affiliated With the Ministry of Health and Medical Education. *Health Accounting Quarterly*, (1)1, 111-125, (in Persian).

بررسی وضعیت چاپ و نشر کتاب‌های حسابداری و حسابرسی دولتی در ایران

*شهناز مشایخ^۱، فاطمه گرامی راد^۲، مهناز محمودخانی^۳

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران.

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۲/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۴/۱۱

Investigating the Printing and Publishing Situation of Governmental Accounting and Auditing Books in Iran

*Sh. Mashayekh¹, F. Geramirad², M. Mahmoudkhani³

1. Associate Professor in Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran.

2. PhD. student of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran.

3. PhD. student of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran.

Received: 2020/5/3 Accepted: 2020/7/1

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The main purpose of this study is to investigate the publication of governmental accounting and auditing books.

Research Method: The bibliometric method has been used to analyze the research data. The statistical population includes all books in the field of governmental accounting and auditing in the latest descriptive bibliography of the National Library until July 2020.

Research Findings: Findings showed that out of a total of 265 books, 17 volumes were published before 2002 and the rest after. The most active author in this field is Mr. Nasser Fouladi Nasab. The best-selling book is the work of Mr. Aghvami and Mr. Babajani, and Majal Publishing is the best publisher. 28% of the works are the result of group participation and 72% are the share of individual works. In addition, only 22 books have been revised. The results show that the number of books published in recent years has grown overall, but the situation of editing and revision of government accounting and auditing books is not very favorable.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In this research, for the first time, the situation of publishing books of government accounting and auditing has been studied. The results of this research can be used by writers and publishers.

Keywords: Book, Government Accounting, Government Auditing, Government Budgeting, Bibliometrics.

JEL Classification: G32

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف اصلی این پژوهش بررسی وضعیت چاپ و نشر کتب حسابداری و حسابرسی دولتی است.

روش پژوهش: برای تحلیل داده‌های پژوهش از روش کتاب‌سنجی استفاده شده است. جامعه آماری شامل کل کتاب‌های حوزه حسابداری و حسابرسی دولتی در آخرین کتابشناسی توصیفی کتابخانه ملی تا تیرماه ۱۳۹۹ است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌ها نشان داد از مجموع ۲۶۵ کتاب، تعداد ۱۷ جلد قبل از سال ۸۱ و مابقی بعد از آن منتشر شده است. فعال‌ترین نویسنده این حوزه آقای ناصر فولادی نسب، پرفروش‌ترین کتاب اثر آقایان اقوامی و باباجانی است و از بین ناشران مؤثر انتشارات مجال برترین است. ۲۸ درصد آثار حاصل مشارکت گروهی و ۷۲ درصد سهم آثار انفرادی است. همچنین تنها ۲۲ کتاب مورد تجدید نظر واقع شده است. نتایج نشان می‌دهد که تعداد کتب منتشر شده در طی سالیان اخیر در مجموع رشد داشته است ولیکن وضعیت ویرایش و تجدید نظر در کتب حسابداری و حسابرسی دولتی چندان مطلوب نیست.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: در این پژوهش برای نخستین بار، وضعیت انتشار کتب حسابداری و حسابرسی دولتی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این پژوهش می‌تواند مورد استفاده نویسندگان و ناشران قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: کتاب، حسابداری دولتی، حسابرسی دولتی، بودجه‌ریزی دولتی، کتاب‌سنجی.

طبقه‌بندی موضوعی: G32

* Corresponding Author: Sh. Mashayekh

E-mail: sh.mashayekh@alzahra.ac.ir

* نویسنده مسئول: شهناز مشایخ

مقدمه

کتاب در پروراندن مفاهیم، مهارت‌ها و نگرش‌ها در یادگیرنده نقش مهمی دارد (کریمی و ملکی، ۱۳۸۸). کتاب از مهم‌ترین و در دسترس‌ترین رسانه‌های آموزشی است که نقش ارزشمندی را در نظام تعلیم و تربیت ایفا می‌کند. بسیاری از پژوهشگران، کتاب را به‌عنوان یکی از رسانه‌های کارآمد و اثربخش آموزشی می‌دانند که می‌تواند زمینه یادگیری و خودآموزی را برای فراگیران فراهم نماید (نیک‌نفس و علی‌آبادی، ۱۳۹۲). در کشور ایران هم عده‌ای از مدرسان دانشگاه‌ها از کتاب برای انتقال مفاهیم آموزشی استفاده می‌نمایند.

دروس حسابداری دولتی در آموزش حسابداری دانشگاهی ایران از جمله دروس اصلی است. در مقطع کارشناسی ۶ واحد درسی تخصصی در خصوص حسابداری بخش عمومی و در مقطع کارشناسی ارشد نیز ۳ واحد وجود دارد. در مقطع دکتری نیز ۲ واحد درسی اختیاری در زمینه حسابداری بخش عمومی در نظر گرفته شده است. در بخش اقتصاد کشور هم مدیریت بخش اعظم اقتصاد در ایران بر عهده دولت است و با توجه به گستردگی وظایف، فعالیت‌ها و برنامه‌های دولت، وجود یک سیستم اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مالی دولتی منسجم و یکپارچه برای انجام امور مالی دولت و ایفای مسئولیت پاسخگویی الزامی است. وجود چنین سیستمی می‌تواند به مدیران در اتخاذ تصمیم‌های منطقی و مفید جهت دستیابی به اهداف سازمانی کمک نماید (اکرمی، مهدی فرد، بنانی برزوزاده زواره، ۱۳۹۳). از این رو مباحث حسابداری این بخش اهمیت ویژه‌ای دارد. در کشورهای در حال توسعه چون ایران نسبت به کشورهای توسعه‌یافته، توجه به حسابداری بخش عمومی اهمیت بیشتری دارد (مرادی و صفی‌خانی، ۱۳۹۵). تجزیه و تحلیل آماری کتاب‌های منتشر شده می‌تواند در شناخت درست کمبودها و مسائل قلمرو نشر کمک کرده و منفعت بسیار زیادی برای صنعت نشر کشور داشته باشد. همچنین، نگرش درستی در اختیار متصدیان این صنعت اعم از نویسندگان، ناشران و توزیع‌کنندگان قرار دهد (باب‌الحوادثی و همکاران، ۱۳۹۰). از همین رو استفاده از روش کتاب‌سنجی برای شناخت وضعیت نشر کتب حسابداری و حسابرسی بخش عمومی می‌تواند مفید واقع شود. واژه کتاب‌سنجی در سال ۱۹۶۹ میلادی توسط پریچارد بیان شد. پاترسن به نقل از سن گوپتا (۱۹۹۲)، کتاب‌سنجی را بررسی و اندازه‌گیری گونه‌های انتشاراتی کلیه ارتباطات مکتوب و نگارندگان آنها می‌داند.

اگرچه کتاب منبع اصلی یادگیری در بسیاری از دانشگاه‌ها

است، با این حال تنها چند مطالعه وجود دارد که به‌طور خاص کتاب‌شناسی حسابداری را در ادبیات بین‌الملل ارزیابی کرده‌اند. در مطالعات متعدد در سایر رشته‌ها، کیفیت مطالب و مفاد را مهم‌ترین عامل انتخاب کتاب می‌دانند (هاموند و همکاران، ۲۰۱۵) و مطالعات اندکی نیز در ادبیات حسابداری به کیفیت کتاب‌های حسابداری به‌عنوان عامل تأثیرگذار بر انتخاب کتاب توسط اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها اشاره دارد. به‌غیر از بررسی آمار نشر کتب حسابداری، بیشتر مقالات حوزه آموزش حسابداری که بر روی کتاب‌های حسابداری تمرکز دارد، مربوط به آموزش و تعلیم و تربیت است که بسیاری از ابزارهای مختلف آموزشی را برای توضیح دادن یا نشان دادن ایده‌های پیچیده به دانشجویان مورد بررسی قرار می‌دهند (به‌طور نمونه فیلیپس و هیوز، ۲۰۱۱، جانسون و اسلایتر، ۲۰۱۱).

در ادبیات آموزش حسابداری کشور ایران نسبت به موضوع نشر کتاب بی‌توجهی صورت گرفته است و عمده مطالعات انجام شده در خصوص حوزه آموزش حسابداری است که بعضاً در برخی موارد به‌صورت خیلی محدود به موضوع نقش کتاب در آموزش پرداخته شده است. در سایر رشته‌ها با روش کتاب‌سنجی پژوهش‌هایی در زمینه وضعیت نشر کتاب در ایران انجام شده است (مانند موسوی و همکاران، ۱۳۹۲)، ولیکن در رشته حسابداری به‌خصوص در حسابداری بخش عمومی تاکنون به این حوزه توجهی نشده است. تحقیقات انجام شده در حوزه حسابرسی (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹)، مالیات (محمودخانی، ۱۳۹۹) و بلاک چین (سلیمانی امیری و همکاران، ۱۳۹۸) نیز مقالات نمایه شده در پایگاه‌های اطلاعاتی چون وب او ساینس و اسکوپوس را با استفاده از کتاب‌سنجی مورد بررسی قرار داده‌اند. با این حال تا زمان اجرای این پژوهش، هیچ پژوهشی در کشور به موضوع چاپ و نشر کتب حسابداری و به‌خصوص حوزه حسابداری و حسابرسی دولتی با استفاده از کتاب‌سنجی یا روش‌های تحقیق دیگر انجام نشده است.

هدف اصلی این پژوهش بررسی آمار و وضعیت نشر کتب حسابداری و حسابرسی دولتی در ایران با استفاده از کتاب‌سنجی است. از جمله کاربردهای کتاب‌سنجی تعیین متون و منابع اصلی، بررسی کتاب‌شناختی متون و منابع رشته‌های گوناگون، معرفی نویسندگان پر تولید و تحلیل کمی تولید و توزیع آن است (نوروزی چاکلی، ۱۳۸۸). پژوهش حاضر با بررسی نشر کتاب‌های حسابداری و حسابرسی دولتی در تلاش است چشم‌اندازی از وضعیت نشر کتاب ارائه دهد. یافته‌های این پژوهش می‌تواند بینشی را نسبت به حوزه نشر

اولویت می‌بخشند. کتاب‌های درسی توسط افراد حقیقی با منافع واقعی طراحی، نوشته شده و مورد تأیید قرار می‌گیرند و در محدودیت‌های سیاسی و اقتصادی بازارها، منابع و قدرت، منتشر می‌شوند (کرافورد، ۲۰۰۳؛ فرگوسن، کالیسون و همکاران، ۲۰۰۸).

نقش کتاب در آموزش حسابداری توجه کمی را در تحقیقات به خود اختصاص داده است. کتاب‌های درسی حسابداری تأثیر عمده‌ای در اکثر دوره‌های حسابداری و ماهیت و نوع فعالیت‌های یادگیری مورد استفاده برای آمادگی حسابداران دارند. بسیاری از مدرسان حسابداری به شدت بر کتاب‌های درسی برای تعیین تکالیف تکیه می‌کنند (دیویدسون و بالدوین، ۲۰۰۸). هرچند کتاب پشتوانه کلیدی برای آموزش است، با این حال ادعا شده است که تکیه بیش از حد بر کتاب، انگیزه مدرسان را به طور دائمی برای آنچه دانشجو باید یاد بگیرد، کاهش می‌دهد (فرگوسن و همکاران، ۲۰۰۸).

بهبود کارایی و کیفیت حرفه حسابداری به وسیله افزایش کیفیت آموزش در مؤسسات آموزشی و دانشگاه‌ها امکان پذیر است. مطالعاتی که استفاده از کتاب درسی را در نظر می‌گیرند، محدود هستند و تعدادی از موضوعات مختلف را پوشش می‌دهند. برای مثال، تعدادی از تحقیقات استفاده از کتب درسی در مقایسه با روش‌های تدریس دیگر (فرگوسن و همکاران، ۲۰۰۷) و نحوه مطالعه و مکانی که دانشجویان کتاب‌های درسی را مطالعه می‌کنند (فیلیپس و فیلیپس، ۲۰۰۷)، مورد بررسی قرار داده‌اند. در برخی پژوهش‌ها، محتوای کتب درسی از لحاظ دیدگاه ذینفع‌گرا و سهام‌دار گرا بودن کتب مورد بررسی قرار گرفته است و محتوای ایدئولوژیک کتاب‌های درسی حسابداری را مورد انتقاد قرار می‌دهند و اغلب کتب حسابداری را سهام‌دار محور می‌دانند (مانند فرگوسن و همکاران، ۲۰۰۶). موضوع دیگر که در پژوهش‌ها مورد تأکید واقع شده است، هزینه نشر است. آنها اشاره می‌کنند که با توجه به منطق سود در صنعت چاپ و نشر کتاب درسی، ناشران مشتاق هستند که هزینه‌های نشر را به حداقل برسانند و تنها زمانی بر محتوا می‌افزایند که به فروش بیشتر بیانجامد و مسائل گسترده‌تر اجتماعی در کتاب درسی مقدماتی حسابداری مالی تنها در صورتی لحاظ می‌شود که برخی مفاد آموزشی اصلی از محتوای دروس حذف شود (همان، ۲۰۰۷). نظر به مطالب مطرحه، در ادبیات آموزشی گذشته در حوزه کتاب در رشته حسابداری بر وضعیت نشر کتب توجه چندانی صورت نگرفته است.

بازنگری و تجدیدنظر و اصلاح محتوای کتاب‌ها،

کتاب حسابداری دولتی در ایران فراهم آورد. بررسی وضعیت نشر کمک می‌نماید تا متصدیان از میزان نشر کتاب‌های حسابداری و ناشرین و نویسندگان فعال آن اطلاعات کسب نمایند و در انتشارات آتی کتاب‌های حسابداری به این موارد توجه نمایند. همچنین نتایج این پژوهش می‌تواند در ارزیابی عملکرد ناشران و نویسندگان مفید واقع شود. در این پژوهش ابتدا مبانی نظری و سپس روش تحقیق و یافته‌ها ارائه می‌شود.

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حسابداری دولتی یک سیستم اطلاعاتی است که به جمع‌آوری، ثبت، طبقه‌بندی و تلخیص رویدادهای مالی و سپس گزارش آن در مجموعه دستگاه‌های دولتی و بخش عمومی با تأکید بر رعایت قوانین و مقررات می‌پردازد. سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دولت، ابزاری در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی دولت است. اهمیت پاسخگویی مالی بخش عمومی به عنوان ویژگی مهم مدیریت نوین بخش عمومی یاد می‌شود. فرض بر این است که گزارش‌های مالی تهیه شده توسط سیستم اطلاعاتی حسابداری دولتی این امکان را می‌سازد تا شهروندان در مورد عملکرد دولت و نحوه مصرف منابعی که به شیوه‌های مختلف در اختیار دولت است، بینش‌های مفیدی را به دست آورد. پاسخگویی و شفافیت مالی دستگاه‌های بخش عمومی، به همراه ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا جهت اخذ تصمیمات، از مهم‌ترین اهداف نظام حسابداری دولتی است. تجربیات نیم‌قرن اخیر نشان داده است که تحقق اهداف فوق بدون بهره‌گیری از پشتوانه نظری مستحکم و استقرار نظام حسابداری در این چارچوب نظری امکان‌پذیر نیست (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳). بنابراین نظر به اهمیت روزافزون مباحث حسابداری و نیز حسابرسی دولتی، در نظام آموزشی ایران در مقطع کارشناسی و کارشناسی‌ارشد و دکتری دروس حسابداری و حسابرسی دولتی تدریس می‌شود. پیش‌نیاز این دروس نیز عمدتاً بودجه‌ریزی دولتی است. در این راستا کتاب‌های مختلفی توسط مؤلفان مختلف انتشار یافته است که می‌تواند نقش مهمی را در حوزه آموزش حسابداری ایفا نماید. جدول ۱ به مقایسه تطبیقی دروس حسابداری مالی، حسابرسی و حسابداری و حسابرسی دولتی و حسابداری بها و مدیریت در مقطع کارشناسی، کارشناسی‌ارشد و دکتری می‌پردازد. لازم به ذکر است مواردی که با علامت ستاره مشخص شده است، جز دروس اختیاری است.

کتاب به‌سادگی می‌تواند به‌عنوان یک جزء معتبر و برحق از دانش واقعی در یک حوزه خاص باشد. کتاب، بازتابی از تاریخ، دانش و ارزش‌هایی است که گروه‌های قدرتمند در جامعه بر آن

جدول ۱. مقایسه واحدهای درسی حسابداری مالی، حسابداری بها و مدیریت، حسابداری و حسابداری و حسابرسی بخش عمومی

مقطع (تاریخ تصویب)	حسابداری مالی (تعداد واحد)	حسابداری مدیریت و بها (تعداد واحد)	حسابرسی (تعداد واحد)	بودجه، حسابداری و حسابرسی دولتی (تعداد واحد)
کارشناسی پیوسته (۱۶/۲/۹۶)	- اصول حسابداری ۱ (۴ واحد) - اصول حسابداری ۲ (۴ واحد) - حسابداری میانه ۱ (۴ واحد) - حسابداری میانه ۲ (۴ واحد) - حسابداری پیشرفته ۱ (۳ واحد) - حسابداری پیشرفته ۲ (۳ واحد) - حسابداری موارد خاص (۲ واحد)	- بهایابی ۱ (۳ واحد) - بهایابی ۲ (۳ واحد) - مبانی حسابداری مدیریت (۳ واحد)	- اصول حسابداری ۱ (۳ واحد) - اصول حسابداری ۲ (۳ واحد) - کنترل‌های داخلی و نظام راهبری شرکتی (۳ واحد)	- اصول تنظیم و کنترل بودجه دولت (۲ واحد) - مبانی حسابداری بخش عمومی (۳ واحد) - حسابداری و حسابرسی بخش عمومی (۳ واحد)
کارشناسی ارشد ناپیوسته (۱/۴/۹۳)	- تئوری حسابداری ۱ (۳ واحد) - تئوری حسابداری ۲ (۳ واحد) - مباحث جاری حسابداری (۲ واحد) - بررسی موارد خاص در حسابداری (۲ واحد)* - چارچوب مفاهیم گزارشگری مالی (واحد)*	- حسابداری مدیریت (۳ واحد)	- حسابرسی پیشرفته (۲ واحد)	- حسابداری بخش عمومی (۳ واحد)
دکتری تخصصی (۱۷/۱۱/۹۴)	- تئوری‌های پیشرفته در حسابداری مالی (۲ واحد) - پژوهش‌های تجربی حسابداری (۲ واحد) - پژوهش‌های جاری حسابداری (۲ واحد)* - توسعه عقاید و افکار حسابداری (۲ واحد)*	- تئوری‌ها و پژوهش‌ها در حسابداری مدیریت (۲ واحد)	- تئوری‌ها و پژوهش‌های حسابرسی (۲ واحد) - پژوهش در کنترل داخلی و ریسک (۲ واحد)*	- حسابداری بخش عمومی: نظریه‌ها، تحولات و پژوهش‌ها (۲ واحد)*

شناخت کلی از وضعیت میزان ترجمه و تدوین کتب به دست آورد.

انتشارات علمی، از مهم‌ترین عوامل مؤثر برای توسعه جوامع هستند. از نمودهای انتشاراتی می‌توان به کتاب اشاره نمود. برای اندازه‌گیری، سنجش، ارزیابی و بررسی فعالیت‌های علمی کشورهای مختلف، دانشگاه‌ها و نویسندگان مختلف، عمدتاً از حوزه‌های سنجش علم مانند کتاب‌سنجی و علم‌سنجی استفاده می‌شود. کتاب‌سنجی، مطالعه کمی فعالیت‌های علمی است (شرفی و همکاران، ۱۳۹۵). با استفاده از روش کتاب‌سنجی پژوهشگران در بسیاری از رشته‌ها به بررسی و ارزیابی عملکرد حوزه‌های مختلف پرداخته‌اند.

برخی از این حوزه‌ها عبارتند از: علوم ورزشی (علوی نامور و همکاران، ۱۳۸۸)، عمومی (نظربلند، ۱۳۸۴) و (کیاسی، ۱۳۸۲)، علوم پزشکی (نقدی، ۱۳۸۷). در ایران عمده

زمینه‌های رشد و تکامل برنامه‌ریزی درسی و به تبع آن رشد و بهبود و پیشرفت تحصیلی را به دنبال خواهد داشت، بنابراین، با آگاهی از نقش و اهمیت کتاب در توسعه آموزش و با توجه به تغییر نظام‌های آموزشی ضروری است تا به ارزیابی کتاب‌ها و تحلیل وضعیت چاپ و نشر آنها پرداخته شود. بدین منظور در این پژوهش از روش کتاب‌سنجی استفاده می‌شود. همچنین یکی از مشکلات جامعه ما مسئله آموزش به‌طور اعم و در حوزه کار حسابداری مشکل آموزش حسابداری است که حل مشکلات و تدوین برنامه تحول آن برای آینده بر عهده ماست. آموزش حسابداری باید مطابق با شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی هر کشور باشد. ترجمه صرف کتاب‌های حسابداری خارجی و آموزش آن بدون تطبیق با نیازهای محلی و محیطی کشور، روش مناسب و صحیحی به شمار نمی‌آید (گرکز، ۱۳۷۹). با مطالعه کتاب‌سنجی می‌توان

مورد بررسی، در سطح مطلوبی نیست. در ادبیات نظری خارجی تحقیقات زیادی در حوزه کتاب حسابداری با رویکردهای مختلف مورد بررسی قرار گرفته است. فلوری، فیلیپس و تاسین (۱۹۹۲)، چند کتاب درسی حسابداری میانه را بررسی کردند تا تعیین کنند که آیا خوانایی^۱ در متون مختلف متفاوت است یا خیر. نتایج نشان داد که اغلب تفاوت‌های ناچیز در کتاب‌های درسی وجود دارد. یک بررسی از روش‌های تدریس در دوره‌های حسابداری دانشگاهی، توسط بران و گیلدینگ (۱۹۹۳)، انجام شد. آنها ده شیوه آموزشی مورداستفاده توسط دانشکده‌های حسابداری و غیر حسابداری را مقایسه کردند، یافته‌های آنها حاکی از آن داشت که برای هر دو گروه حسابداری و غیر حسابداری، سه روش برتر آموزشی به ترتیب استفاده از سخنرانی، سمینار آموزش و کتاب‌های درسی است.

دیویدسون و بالدوین (۲۰۰۵)، بر تفاوت ویژگی‌های کتاب‌های درسی حسابداری مالی میانه تمرکز کردند. تجزیه و تحلیل پژوهش آنها مشتمل از ۴۱ کتاب درسی نشان داد که تفاوت کمی در مورد دشواری مسائل پایان فصل وجود دارد. از آنجایی که تفاوت در کتاب‌های درسی در انواع مختلف زیر مجموعه‌های حسابداری حداقل است، ممکن است برای دانشکده‌ها غیرضروری باشد که دانشجویان همچنان به خرید ویرایش‌ها و نسخه تجدیدنظر شده گران قیمت از همان کتاب درسی ادامه دهند، به خصوص در زمانی که متن‌های جایگزین قدیمی‌تر و ارزان‌تر بتوانند محتوای درس را پوشش دهند. فرگوسن و همکاران (۲۰۰۶)، تولید کتاب درسی حسابداری مالی مقدماتی را مورد بررسی قرار دادند. آنها با ارائه گزارشی از مصاحبه با نویسندگان اشاره کردند که اکثر نویسندگان تمایل داشتند کتاب‌های درسی خود را به عنوان بازتابی از وضعیت موجود ببینند.

تیتز (۲۰۰۷)، به بررسی نمایندگی جنسیت در کتاب‌های مقدماتی حسابداری پرداختند. تجزیه و تحلیل محتوا از اقلام مختلف، تکالیف، تصاویر و شرح‌های موجود در ۱۹ کتاب مقدماتی حسابداری، با استفاده از هر دو روش کمی و کیفی انجام شد. نتایج نشان داد که زنان و مردان در همه کتاب‌های درسی بسیار متفاوت عمل می‌کنند، در نتیجه نقش کلیشه‌های جنسیتی و قشربندی در کتاب تقویت می‌شود. فیلیپس و فیلیپس (۲۰۰۷)، شرحی دقیق و واقعی در مورد تجربیات ۱۷۲ دانشجوی کارشناسی را با ۱۳ فصل

پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص حوزه آموزش در زمینه عملکرد حوزه تعلم و تربیت است و به کتاب‌سنجی کتاب‌های رشته حسابداری مورد مطالعه و بررسی قرار نگرفته است. در ادامه به چند مورد از پژوهش‌های نسبتاً مرتبط‌تر پرداخته می‌شود.

نوروش (۱۳۸۲)، عناصر اصلی فرآیند تغییر برنامه درسی را مورد تحلیل قرارداد و جهت نوسازی برنامه درسی، برنامه‌ای برای دوره کارشناسی رشته حسابداری پیشنهاد نموده است. تقفی و محمدزاده نوین (۱۳۷۱)، عوامل آموزشی بازدارنده بر سر راه رشد حرفه‌ای و آموزش حسابداری در ایران را مورد بررسی قرار دادند و نتایج نشان داد کمبود کتاب‌های درسی حسابداری و یا وجود کتاب‌های قدیمی به زبان فارسی و پائین بودن وضع چاپ و انتشار مطالب حسابداری از جمله چالش‌های مهم است. اعتمادی و نیکخواه آزاد (۱۳۷۷)، عوامل و موانع رشد آموزش حسابداری در ایران را مورد بررسی قرار دادند و نتایج پژوهش آنها حکایت از آن داشت که کمبود منابع کتابخانه‌ای و اطلاعات جاری و کمبود کتاب‌های حسابداری به زبان فارسی و همچنین کتاب‌های ترجمه‌شده از جمله موانع رشد آموزش حسابداری ایران است.

مرادی و صفی خانی (۱۳۹۵)، بر اساس روش آرشویی و استفاده از شیوه تحلیل تم، به بررسی، طبقه‌بندی و تحلیل مقاله‌های چاپ‌شده در حوزه حسابداری بخش عمومی در نشریه‌های با رویکرد علمی-پژوهشی از سال ۱۳۷۱ تا ۱۳۹۳ پرداختند. بر اساس یافته‌های این تحقیق، سهم تحقیقات حسابداری بخش عمومی در ۲۱ نشریه بررسی شده ۳ درصد است. در این بین، نشریه‌های دانش حسابرسی و حسابداری سلامت جزء نشریه‌های پیشرو قرار گرفتند. قلمرو مکانی بیشتر تحقیقات دولت، دانشگاه‌ها و شهرداری‌هاست. بیش از ۶۰ درصد تحقیقات از روش پیمایشی استفاده کرده‌اند. همچنین در این پژوهش با استفاده از رویکرد نوع‌شناسی به تحلیل موضوعی مطالعات پرداخته‌شده است. بر این اساس، موضوعاتی نظیر حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی در کانون توجه قرار گرفته‌اند. در نهایت بر اساس مصاحبه با خبرگان، به ترتیب حوزه‌های حسابداری مالی، گزارشگری، حسابداری مدیریت، بودجه‌بندی، حسابرسی مالی و عملکرد، پاسخگویی و مدیریت مالی، مستعد تحقیق تشخیص داده شدند. دیانتی دیلمی و پاکزاد (۱۳۹۶)، با استفاده از نظرسنجی ۱۱۱ نفر از دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری که مشغول به تحصیل در دانشگاه‌های سطح شهر تهران بودند، به بررسی میزان اثربخش بودن آموزش حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که درجه اثربخش بودن آموزش حسابداری در دانشگاه‌های

و نشر کتاب‌ها، مدرسان و سایر اشخاص علاقه‌مند به حوزه کتاب، اطلاعات مفیدی را در زمینه مؤلفان، ناشران برتر و به‌طور کلی وضعیت نشر کتاب‌های حسابداری و حسابرسی بخش عمومی قرار دهد. در این پژوهش به پرسش‌های ذیل پرداخته خواهد شد:

- روند انتشار کتاب‌های مربوط به حوزه حسابداری دولتی از نظر کمی در بازه تحقیق چگونه است؟
- روند انتشار کتاب از نظر تألیف و ترجمه، چاپ نخست و مجدد، جنسیت نویسندگان، نشر تهران و شهرستان و قلمروهای موضوعی در دوره مورد بررسی چه وضعیتی داشته است؟
- وضعیت مشارکت ناشران تهرانی و شهرستانی در انتشار کتاب در سال‌های مورد پژوهش چگونه بوده است؟

روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق در این پژوهش از نظر استراتژی، توصیفی؛ از نظر مسیر اجرا، تحلیل محتوا و از نظر جمع‌آوری اطلاعات، اسنادی است. در این تحقیق از کتاب‌سنجی و تحلیل محتوای کمی استفاده شده است. تحلیل محتوای کمی، بیش‌تر بر کمیت تأکید داشته است و به شمارش فراوانی حضور یک واحد تحلیلی، مانند یک واژه، یک اصطلاح و در اشکال پیشرفته‌تر، یک مضمون در متن می‌پرداخت. این عمل بر این فرض بنیان نهاده شده بود که فراوانی یک عامل، نشانگر اهمیت و جایگاه آن، در متن موردنظر است. در تحلیل توصیفی، بر اساس نوع واحد تحلیل، باید فراوانی موضوع مورد بررسی در مقوله‌بندی‌ها تعیین و شمارش شود (قائدی و گلشنی، ۱۳۹۵).

امروزه بخش مهمی از مطالعات علم‌سنجی، با بهره‌گیری از شاخص‌ها و قواعد مربوط به حوزه‌های مرتبط با آن صورت می‌گیرد. در این میان، قواعد کتاب‌سنجی جایگاه مهمی دارد. از منظر دیدگاه کلان، از آنجا که شاخص‌های حوزه کتاب‌سنجی در مطالعات علم‌سنجی نیز به کار می‌روند، می‌توان شاخص‌های کتاب‌سنجی را جزء حوزه علم‌سنجی به شمار آورد. در مجموع، این شاخص‌ها، زمینه‌های مناسبی برای دستیابی به ابزاری‌اند که در ارزیابی انتشارات علمی از آنها استفاده می‌شود. مفهوم کتاب‌سنجی برخاسته از روش "کتاب‌شناسی آماری" است. کتاب‌سنجی کاربردهای وسیع‌تری دارد؛ به طوری که از نتایج این نوع مطالعات، در سطح ارزیابی‌های کلان علم‌سنجی و در سطح خرد و نیز از نگاه کتابخانه‌ها و حتی ناشران استفاده می‌شود و مصرف‌کنندگان اطلاعات می‌توانند با استفاده از مطالعات

از کتاب مقدماتی مالی حسابداری مورد بررسی قرار دادند. آنها با استفاده از تئوری گراند که با آزمون‌های کمی تکمیل شده است، به توصیف استفاده از کتاب درسی از دیدگاه دانشجوی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که خواندن برای دانشجویان، رفتاری مبتنی بر انگیزه است و انگیزه‌های خاص در میان گروه‌های مختلف دانشجویان متفاوت است و منجر به اقدامات و کنش‌های مختلفی می‌شود. یافته‌های آنها نشان داد که دانشجویانی که دارای بینه قوی علمی هستند کتاب را با هدف اصلی درک مفاد آموزشی و مطالب اختصاص یافته می‌خوانند و در مقابل، دانشجویان ضعیف‌تر، مطالب را با هدف اصلی کاهش اضطراب و نیز به منظور تعویق خواندن و پایان دادن به آن زمانی که درک مطالب سخت‌تر می‌شود، مطالعه می‌کنند.

هاموند و دانکو (۲۰۱۵)، با بررسی تاریخ حق چاپ ۶۹ کتاب درسی حسابداری، متوجه شدند که تجدیدنظر کتاب‌های درسی حسابداری در طول ۲۸ سال گذشته نرخ افزایشی داشته است و از طریق نظرسنجی از دانشگاهیان یافتند که دانشگاهیان رشته حسابداری بر این باور هستند که چرخه تجدیدنظر باید کندتر باشد. دانشگاهیانی که نویسنده کتاب نبودند ارزش کمتری را برای تجدیدنظر در کتاب‌های درسی قائل بودند. بر مبنای یافته‌های این پژوهش، با توجه به هزینه‌بر بودن تجدیدنظر کتاب برای دانشجویان، دانشگاهیان با تجربه، استادان زن و استادانی که نویسنده کتاب نبودند، بیشتر احتمال داشت که قیمت کتاب‌های درسی که دانشجویان باید مطالعه کنند را به‌عنوان یک عامل مهم در تصمیم‌گیری در مورد انتخاب کتاب در نظر بگیرند. ایرافهمی و همکاران (۲۰۱۸)، با هدف ارزیابی کتاب‌های درسی حسابداری مورد استفاده در برخی از دانشگاه‌های اندونزی، تجزیه‌وتحلیلی را بر اساس تکسونومی^۲ بلوم و نیز شاخص‌های سطح شدت ارائه محتوای متنی انجام دادند. نتایج نشان داد که به زمینه تفکر انتقادی در اجزای اهداف یادگیری، تمرینات یا مفاد محتوای اصلی کتب توجه کمتری شده است و کتاب‌های درسی حسابداری توسط نویسندگان خارجی دارای کیفیت بالاتری نسبت به نویسندگان محلی هستند.

به‌طور کلی پژوهشی در حوزه نشر و کتب حسابداری و به‌طور ویژه کتب حسابداری و حسابرسی دولتی به‌ویژه با رویکرد این پژوهش در ادبیات خارجی و به‌خصوص داخلی کشور وجود ندارد. همان‌طور که در بخش‌های قبلی ذکر شد استفاده از تحلیل‌های کتاب‌سنجی می‌تواند به متصدیان چاپ

مربوط به سال ۹۷ و کمترین تعداد مربوط به سال ۸۷ است.

طبقه‌بندی موضوعی کتاب‌ها

جدول ۳، طبقه‌بندی موضوعی کتاب‌های منتشر شده را بیان می‌کند. لازم به ذکر است که در سایت کتابخانه ملی، اطلاعاتی همچون عناوین کتاب‌ها همراه با موضوع آنها وجود دارد. بر این اساس طبقه‌بندی مذکور بر اساس عنوان و موضوع کتاب‌ها انجام شد. با توجه به جدول مذکور بیشترین تعداد کتب منتشره مربوط به موضوع حسابداری دولتی و کمترین تعداد مربوط به "مباحث جاری در حسابداری دولتی بوده" است.

نویسندگان فعال حوزه حسابداری و حسابرسی دولتی

جدول ۴، نویسندگان برتر همراه با وابستگی سازمانی آنها را نشان می‌دهد. طبق یافته‌های جدول فوق الذکر آقای ناصر فولادی نسب فعال‌ترین نویسنده در حوزه کتاب‌های حسابداری دولتی بوده است. جناب آقای دکتر جعفر باباجانی و دکتر ملک محمد غلامی نیز به ترتیب در رده دوم و سوم قرار دارند.

پرفروش‌ترین کتاب‌ها

جدول ۵، دفعات چاپ کتاب‌های مورد بررسی را نشان می‌دهد. در مجموع تعداد ۵۷ جلد کتاب (۲۲ درصد کل کتاب‌ها) چاپ مجدد داشته‌اند که از این میان همان‌طور که در جدول فوق الذکر مشاهده می‌شود کتاب "اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی" اثر آقایان اقوامی و باباجانی با ۱۹ مرتبه چاپ پرفروش‌ترین کتاب‌ها بوده‌اند.

وضعیت ویراست کتاب‌ها

جدول ۶، وضعیت ویراست کتاب‌ها را نشان می‌دهد. همان‌طور که از مذکور مشخص است، تعداد کتب ویراست شده ۲۲ مورد است که حاکی از میزان پائین آن است و بیشترین آمار مربوط به ویراست ۱۱ مرتبه که متعلق به جناب آقای ناصر فولادی نسب است.

مؤثرترین ناشران حوزه حسابداری دولتی

به‌طور میانگین ۷۰ درصد کتاب‌ها در تهران و ۳۰ درصد مابقی در شهرستان‌ها منتشر شده‌اند؛ که بر پایه جدول ۷ انتشارات مجال و ترمه بالاترین رده‌ها را بین کلیه ناشران به خود اختصاص داده‌اند.

کتاب‌سنجی، به‌طور نظام‌مندتر، در مورد اعتبار یافته‌های علمی منتشر شده قضاوت کنند (نوروزی چاکلی، ۱۳۸۸).

جامعه آماری این پژوهش کلیه کتاب‌های با موضوع حسابداری و حسابرسی و بودجه‌بندی بخش عمومی و دولتی ثبت شده در سایت سازمان اسناد و کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران است، بنابراین از موتور جستجوی سایت سازمان اسناد و کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران استفاده شد. طبق اساسنامه سازمان اسناد و کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران، کتابخانه ملی مؤسسه‌های آموزشی، پژوهشی و خدماتی است که بر اساس وظایف قانونی خود، ملزم به گردآوری و حفظ منابع تمامی آثار مکتوب و غیر مکتوب منتشر شده در داخل کشور، اعم از کتاب، نشریه، جزوه، خبرنامه، پوستر، نقشه، نوارهای صوتی و تصویری، مدارک دیجیتالی و نظایر آن است (<http://www.nlai.ir>).

تاریخ جستجو در پایگاه مذکور ۲۵ تیر ۱۳۹۹ بوده و این جستجو بدون محدودیت زمانی انجام شده است. در این پژوهش ابتدا کتاب‌های مرتبط با حوزه حسابداری و حسابرسی دولتی و بودجه‌ریزی با کلیدواژه‌هایی چون "حسابداری دولتی"، "حسابداری بخش عمومی"، "حسابرسی دولتی"، "حسابرسی بخش عمومی" و "بودجه‌ریزی دولتی" و واژگانی نزدیک به این کلید واژگان مورد جستجو قرار گرفت. کتاب‌ها بر اساس عنوان و همچنین طبقه‌بندی موضوعی که در خصوص هر کتاب بر اساس اطلاعات مستخرج از سایت کتابخانه ملی وجود داشت مورد بررسی قرار گرفتند و کتاب‌های نامرتب با این حوزه‌ها حذف شدند.

یافته‌های پژوهش

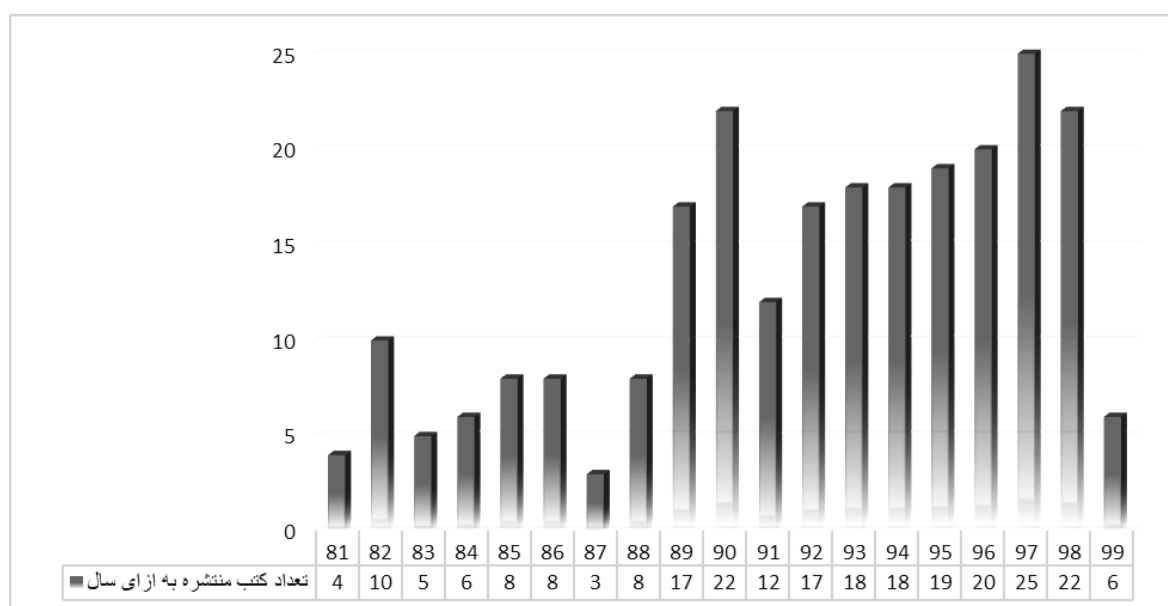
وضعیت انتشار کتاب در حوزه حسابداری و حسابرسی دولتی طی بازه زمانی مورد بررسی

در کل تعداد ۲۶۶ کتاب حسابداری و حسابرسی دولتی و نیز بودجه‌ریزی دولتی در طی دوره مورد بررسی منتشر شده است که تعداد ۲۱ جلد کتاب قبل از سال ۸۱ و مابقی از سال ۸۱ به بعد منتشر گردیده که در جدول زیر نشان داده شده است. بیشترین رشد مثبت مربوط به سال ۸۸ (۱,۶۷+) و بیشترین رشد منفی مربوط به سال ۹۹ (۷۳-%) است. البته کم بودن تعداد کتب سال ۹۹ به این دلیل است که جستجو در اوایل این سال انجام شده و آمار ارائه شده تنها شامل ۳ ماه آغازین این سال است (جدول ۲).

در نمودار ۱ نیز می‌توان دریافت که در چه سالی بیشترین و کمترین کتاب منتشر شده است. طبق نمودار بیشترین میزان انتشار کتاب در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی

جدول ۲. تعداد، درصد و رشد انتشار کتاب طی بازه زمانی مورد بررسی

سال	فراوانی	درصد (فراوانی تقسیم بر ۲۶۵)	درصد رشد	جهت رشد
قبل از ۸۱	۱۷	۰/۰۶۴	-	
۸۱	۴	۰/۰۱۵	-	
۸۲	۱۰	۰/۰۳۸	۱/۵۰	↑
۸۳	۵	۰/۰۱۹	-۰/۵۰	↓
۸۴	۶	۰/۰۲۳	-۰/۲۰	↓
۸۵	۸	۰/۰۳۸	-۰/۳۳	↓
۸۶	۸	۰/۰۳۰	-۰/۰۰	-
۸۷	۳	۰/۰۱۵	-۰/۶۳	↓
۸۸	۸	۰/۰۳۴	۱/۶۷	↑
۸۹	۱۷	۰/۰۶۴	۱/۱۳	↑
۹۰	۲۲	۰/۰۸۷	-۰/۲۹	↓
۹۱	۱۲	۰/۰۴۵	-۰/۴۵	↓
۹۲	۱۷	۰/۰۶۴	-۰/۴۲	↓
۹۳	۱۸	۰/۰۶۸	-۰/۰۶	↓
۹۴	۱۸	۰/۰۶۸	-۰/۰۰	-
۹۵	۱۹	۰/۰۷۲	-۰/۰۶	↓
۹۶	۲۰	۰/۰۷۹	-۰/۰۵	↓
۹۷	۲۵	۰/۰۱۰۶	-۰/۲۵	↓
۹۸	۲۲	۰/۰۹۱	-۰/۱۲	↓
۹۹	۶	۰/۰۲۳	-۰/۷۳	↓
مجموع	۲۶۶	٪۱۰۰	-	



نمودار ۱. نمودار پراکندگی کتب منتشره در بازه زمانی مورد بررسی

جدول ۳. طبقه‌بندی موضوعی کتاب‌های منتشره

موضوع	فراوانی	درصد
حسابداری دولتی	۱۳۴	۵۱٪
آزمون	۴۹	۱۸٪
بودجه دولتی	۳۹	۱۵٪
حسابرسی دولتی	۳۰	۱۱٪
استانداردهای حسابرسی دولتی	۶	۲٪
حسابداری دولتی پیشرفته	۵	۲٪
مباحث جاری در حسابداری دولتی	۲	۱٪

جدول ۴. نویسندگان و وابستگی سازمانی کتاب‌های منتشره

نویسندگان فعال	تعداد اثر	وابستگی سازمانی
فولادی نسب، ناصر	۱۴	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
باباجانی، جعفر	۱۱	دانشگاه علامه طباطبایی
غلامی، ملک محمد	۸	دانشگاه غیرانتفاعی شمال

جدول ۵. تعداد چاپ کتاب‌های منتشره

ردیف	عنوان	نویسنده	مشخصات نشر	ردیف
۱	اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی	داود اقوامی جعفر باباجانی	تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، مرکز تحقیق و توسعه علوم انسانی، ۱۳۹۵	۱۹
۲	حسابداری و حسابرسی دولتی (رشته حسابداری)	جعفر باباجانی	تهران: دانشگاه پیام نور، ۱۳۸۹	۱۴
۳	کتاب تحلیلی حسابداری و حسابرسی دولتی (ویژه دانشجویان رشته حسابداری)	شیروان براری	تهران: انتشارات راه، ۱۳۹۴	۱۳

جدول ۶. وضعیت ویراست کتاب‌های منتشره

عنوان	شرح
تعداد کتب ویراست شده	۲۲
بیشترین میزان ویرایش مربوط	۱۱ مرتبه
عنوان کتاب و نویسنده	مبانی حسابداری بخش عمومی: نظام حسابداری بخش عمومی، روش حسابداری تعهدی بر اساس آخرین اصلاحات به عمل آمده مصوب وزارت امور اقتصاد و دارایی، دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی، همراه با اصول بودجه‌ریزی مبتنی عملکرد (فولادی نسب، ناصر)

به عبارت دیگر ۲۸ درصد آثار حاصل مشارکت گروهی و ۷۲ درصد سهم آثار انفرادی است.

بحث و نتیجه گیری

هدف اصلی این پژوهش بررسی وضعیت چاپ و نشر کتاب‌های حسابداری و حسابرسی دولتی است. در مجموع در طی سال‌های مورد بررسی ۲۶۵ کتاب عرضه شده است که فقط ۱۷ جلد قبل از سال ۸۱ منتشر شده و بقیه این تعداد مربوط به سال‌های بعد است. شاید به این دلیل که ایران در سال ۱۳۸۰ در مسیر تحولات جهانی بحث عملیاتی شدن بودجه را به طور جدی مطرح کرد. عملیاتی شدن بودجه نیازمند اصلاح روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی است و از سوی دیگر بودجه نقش محوری در حسابداری دولتی دارد و اصلاحات بودجه‌ریزی و

توزیع فراوانی جنسیت نویسندگان کتاب‌ها

به طور کلی ۳۵۷ نفر در نوشتن کتاب‌ها مشارکت داشته‌اند که این تعداد متشکل از ۸۷ درصد مرد (۳۱۲ نویسنده مرد) و ۱۳ درصد زن (۴۵ نویسنده زن) است (شکل ۱).

توزیع فراوانی نوع اثر به لحاظ شیوه تدوین

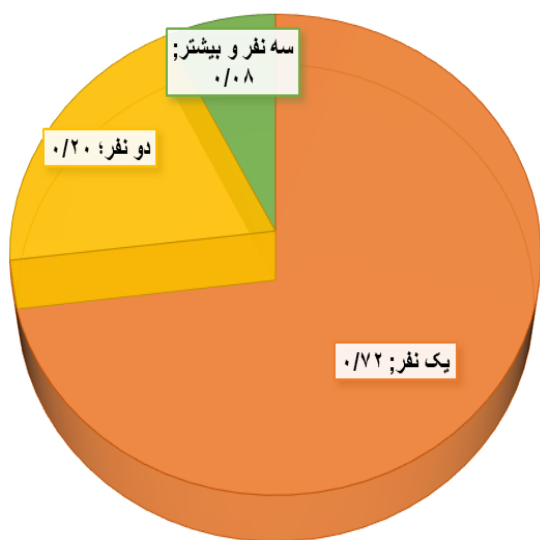
طبق جدول ۸، ۸۵ درصد آثار حاصل تألیف و ۱۵ درصد نیز حاصل گردآوری است.

میزان مشارکت علمی نویسندگان در انتشار کتاب‌ها

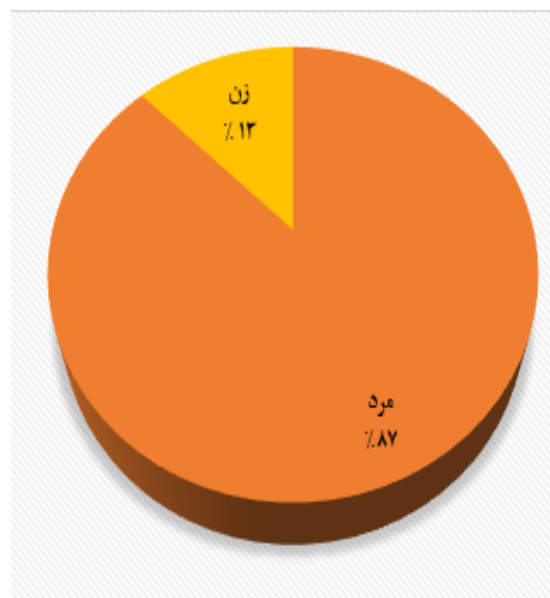
همان‌طور که در نمودار زیر قابل مشاهده است ۷۲ درصد کتاب‌ها توسط یک نویسنده، ۲۰ درصد توسط دو نویسنده و ۸ درصد توسط سه نویسنده و بیشتر نگاشته شده‌اند؛

جدول ۷. ناشران کتاب‌های منتشره

ناشران فعال	تعداد کتب منتشره
مجال	۱۶
ترمه	۱۰
دانشگاه علامه طباطبایی	۵



شکل ۲. وضعیت مشارکت نویسندگان



شکل ۱. جنسیت نویسندگان

جدول ۸. شیوه تدوین آثار منتشره

شیوه تدوین	فراوانی	درصد
تألیف	۲۲۴	۰/۸۵
گردآوری	۴۰	۰/۱۵
فراوانی کل	۲۶۵	۱۰۰٪

(۱۳۸۴) و باب‌الحوائجی و همکاران (۱۳۹۰)، نیز این یافته را تأیید می‌کند. این یافته هم می‌تواند نشان از میزان توجه ناشران به کتاب‌های تألیفی در ایران باشد و هم نشان‌دهنده تمایل ناشران با پشتیبانی‌های دولتی. چراکه دولت بیشتر کتاب‌های تألیفی را خریداری کرده و در اختیار کتابخانه‌ها قرار می‌دهد.

انتشار ۷۰ درصدی کتاب‌ها در تهران نشان از تمرکز نشر در تهران دارد. کیاسی (۱۳۸۲)، نظر‌بلند (۱۳۸۴) و باب‌الحوائجی و همکاران (۱۳۹۰)، به نتیجه‌های مشابهی از نظر تمرکز نشر در تهران رسیدند؛ و این امر شاید به دلیل تمرکز لیتوگرافی، چاپ، صحافی و توزیع کتاب در تهران باشد و نویسندگان شهرستانی در بیشتر مواقع اثرهای خود را به‌وسیله ناشران مستقر در تهران منتشر می‌کنند؛ که این مسئله به ضعف شدن ناشران شهرستانی دامن می‌زند.

به‌طور کلی طبقه‌بندی موضوع کتاب‌ها برحسب فراوانی‌های چاپ و نشر کتاب‌ها انجام‌شده و امکان تداخل موضوعی در هر یک از این گرایش‌ها و طبقه‌بندی‌ها وجود دارد. در ضمن این پژوهش تحلیل کمی است ولی می‌تواند برای جهت‌گیری مطالعات و پژوهش‌ها مفید باشد. نتایج این پژوهش می‌تواند وضعیتی را در خصوص حوزه نشر کتاب‌های حسابداری و حسابرسی دولتی ارائه دهد. ازجمله موضوعاتی که می‌تواند در پژوهش‌های بعدی موردتوجه قرار گیرد بررسی کیفیت متون کتاب‌های حسابداری دولتی است و اینکه چند درصد از کتاب‌های منتشرشده بعد از ویرایش تغییری جدی نسبت به دوره قبل داشته‌اند و محتوای متون تا چه اندازه مطالب جدید روز حسابداری دولتی را مورد پوشش قرار می‌دهد. از سویی از آنجاکه تعداد کتب ویراست شده ۲۲ مورد بوده است، می‌توان در تحقیقات آتی دلیل عدم استقبال مؤلفان و مترجمان نسبت به ویرایش محتوای کتب را مورد بررسی قرار داد. به خصوص این که با تغییرات استانداردها و الزامات حسابداری بخش عمومی ویرایش کتب امری ضروری است. از منظری دیگر با توجه به این که در حوزه‌هایی چون حسابداری دولتی تعداد زیادی کتاب وجود دارد می‌توان متون این کتب را از منظر شباهت‌ها و تفاوت‌ها مورد مقایسه قرار داد. همچنین در پژوهش‌های آتی می‌توان تحلیل‌های کتاب‌سنجی را در خصوص سایر کتاب‌های رشته حسابداری مثل کتاب‌های حسابرسی مورد بررسی قرار داد.

محدودیت اصلی این پژوهش مربوط به پایگاه مورد استفاده آن و محدودیت‌هایی که در جستجوی کتاب وجود دارد است. علی‌رغم محدودیت ذکرشده، نگارندگان بر این باورند که نتایج این پژوهش برای متصدیان حوزه نشر کتاب مفید است و می‌تواند بینش‌های ارزشمندی را فراهم آورد.

حسابداری دولتی لازم و ملزوم یکدیگرند و این امر موجب شد که این حوزه موردتوجه جدی‌تری واقع شود. در ضمن با افزایش توجه به تولیدات علمی در دانشگاه‌ها از دهه ۱۳۸۰ به بعد محققان دانشگاهی کوشیدند که بیشتر به تألیف کتاب روی‌آورند. البته کتاب‌هایی که تألیف نام‌گذاری شده‌اند ممکن است ترکیبی از ترجمه و گردآوری یا فقط گردآوری باشند. این نتیجه با تحقیق موسوی، رضانی نژاد و ابراهیم پور (۱۳۹۲)، همخوانی داشت.

موضوع بیشتر کتاب‌ها حسابداری دولتی است که بیانگر این مطلب است که بیشتر کتاب‌ها با رویکردی کلی و تأکید بر همه مؤلفه‌های حسابداری دولتی نگاشته شده است. ۱۸ درصد کتاب‌ها با موضوع آزمون بوده است. کتاب‌های با موضوع آزمون (تست و کنکور) به دلیل افزایش تقاضا برای ادامه تحصیل در مقاطع تحصیلات تکمیلی و استفاده از آزمون‌های تستی است. این نتیجه همسو با تحقیق موسوی، رضانی نژاد و ابراهیم پور (۱۳۹۲)، است.

به‌طور کلی ۳۵۷ نفر در نوشتن کتاب‌ها نقش داشته‌اند که ۸۷ درصد توسط مردان و ۱۳ درصد توسط زنان منتشرشده است. پایین بودن میزان مشارکت زنان در تحقیق‌های دیگر ازجمله رشیدی، آشتیانی و لاریجانی (۱۳۹۰)، نیز گزارش شده است. این امر شاید به دلیل پایین‌تر بودن اعضای هیئت‌علمی زن نسبت به مردان در رشته حسابداری است.

بررسی وضعیت تجدید چاپ نشان می‌دهد که بیشتر کتاب‌های این حوزه (۷۸ درصد) تجدید چاپ‌نشده‌اند و عواملی مانند استقبال کم مخاطبان، جذاب نبودن کتاب‌ها، به‌روز نبودن محتوای کتاب یا عدم تناسب با نیازهای خوانندگان می‌تواند اثرگذار باشد. همچنین نوع پشتیبانی‌های وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و خرید کتاب‌های چاپ نخست در کاهش شمارگان و افزایش تعداد عنوان‌ها بی‌اثر نبوده است. در همین راستا کیاسی (۱۳۸۲)، نظر‌بلند (۱۳۸۴)، موسوی و همکاران (۱۳۹۲) و باب‌الحوائجی و همکاران (۱۳۹۰)، به نتیجه مشابهی رسیدند. این مسئله افزون بر آنکه نشان از تمایل ناشران در ارائه تعداد عنوان‌های بیشتر و کاهش شمارگان دارد، تأثیر سیاست‌های حمایتی وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی در زمینه نشر کتاب را نیز نشان می‌دهد.

بررسی وضعیت همکاری نویسندگان در نشر کتاب نشان می‌دهد ۷۲ درصد کتاب‌ها انفرادی به چاپ رسیده‌اند؛ که شاید به دلیل پایین بودن فرهنگ کار گروهی و ویژگی حرفه‌ای بودن محققان دانشگاهی باشد. این نتایج همسو با نتایج تحقیق علوی نامور و همکاران (۱۳۸۸) و موسوی و همکاران (۱۳۹۲) است.

در زمینه شیوه تدوین کتاب‌ها یافته‌ها نشان می‌دهد که ۸۵ درصد آثار مربوط به کتب تألیفی است. یافته‌های مطالعه نظر‌بلند

منابع

- اعتمادی، حسین و نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۷۷). شناسایی عوامل و موانع رشد آموزش حسابداری در ایران و ارائه برنامه کارا و کارآمد. *مجله مدرس*، (۶)، ۱۰۲-۱۲۱.
- اکرمی، سید رحمت‌الله؛ مهدی فرد، محمدرضا؛ بنانی، مهدی و محسن، برزو زاده زواره. (فروردین و اردیبهشت ۱۳۹۳). بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقای شفافیت مالی دولت. *مجله اقتصادی*، (۱ و ۲)، ۶۱-۷۴.
- باب‌الحوائجی، فهیمه؛ مطلبی، داریوش؛ حریری، نجلا و مؤمنی، فرشاد. (۱۳۹۰). تحلیل آماری سیر تحول و زمینه‌های نشر کتاب ایران میان سال‌های ۱۳۵۸-۱۳۸۷. *پژوهشنامه کتابداری و اطلاع‌رسانی*، (۱)، ۲۶۴-۲۴۱.
- ثقفی، علی و محمد زاده نوین، عادل. (۱۳۷۱). اعتلای آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه: بررسی مورد ایران، ترجمه: رویایی، رمضان علی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۲)، ۸۰-۹۰.
- حسینی، سید علی؛ گرامی راد، فاطمه و زارع زردینی، طیبه. (۱۳۹۸). تحلیل جریان علمی پژوهش‌های حسابرسی در پایگاه اطلاعاتی وب آو ساینس. *دانش حسابداری مالی*، (۴)، ۴۶-۲۵.
- دیانتی دیلمی، زهرا و پاکزاد، عطیه. (۱۳۹۶). بررسی درجه اثربخش بودن آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها و عوامل مؤثر بر آن با استفاده از کارت ارزیابی متوازن. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، (۲۱)، ۱۴۱-۱۲۱.
- رشیدی آشتیانی، اعظم و لاریجانی، حسن. (۱۳۹۰). تحلیل محتوای نشریه‌های علمی-پژوهشی در حوزه موضوعی اقتصاد در سال‌های ۱۳۸۵-۱۳۸۹. *مجله برنامه‌ریزی و بودجه*، (۱۶)، ۱۵۷-۱۳۳.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ محمودخانی، مهناز و احمدی، ریحانه. (۱۳۹۸). نقش بلاک چین در فرایند حسابرسی: نگاهی بر نقشه علمی مقالات بلاک چین در پایگاه اسکوپوس. *هفدهمین همایش ملی حسابداری ایران*، قم، ایران.
- سن گوپتا، آی ان. (۱۹۹۲). مروری بر کتاب *سنجی*، اطلاع سنجی، علم سنجی و کتابخانه سنجی. *فصلنامه اطلاع‌رسانی*، (۲)، ۵۸-۳۸.
- علوی نامور، پروانه؛ فخری، مرجان و ساری صراف، وحید (۱۳۸۸). مطالعه کتاب‌سنجی کتاب‌های ترجمه‌شده در حوزه‌های مختلف تربیت‌بدنی و علوم ورزشی تا سال ۱۳۸۸. *علوم تربیتی*، (۸)، ۱۸۳-۱۶۹.
- قائدی، محمدرضا و گلشنی، محمدرضا. (۱۳۹۵). روش تحلیل محتوا از کمی‌گرایی تا کیفی‌گرایی. *روش‌ها و مدل‌های روان‌شناختی*، (۲۳)، ۸۲-۵۷.
- کریمی، سید بهاء‌الدین و ملکی، حسن. (۱۳۸۸). بررسی میزان نقش طراحی آموزشی درتالیف کتاب درسی از دیدگاه متخصصان برنامه‌ریزی درسی و تکنولوژی آموزشی. *فصلنامه روانشناسی تربیتی*، (۱۴)، ۱۸-۱.
- گرکز، منصور. (۱۳۷۹). آموزش حسابداری-تنگناها و راهکارها. *مجله حسابدار*، (۱۳۶)، ۲۹-۲۷.
- محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۹). بررسی وضعیت تولیدات علمی و هم‌رخدادی واژگان کلیدی حوزه مالیات بر اساس مقالات نمایه شده در پایگاه وب آو ساینس. *پژوهش‌نامه علم سنجی*. doi: 10.22070/rsci.2020.5239.1355
- مشایخی، بیتا و شفیع پور، سید مجتبی. (۱۳۹۱). بررسی کارایی نظام آموزشی رشته حسابداری در سطح دانشگاه‌های ایران با استفاده از تکنیک تحلیل پوششی داده. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۶۷)، ۱۹۱-۱۴۲.
- مرادی، محمد و صفی‌خانی. (زمستان، ۱۳۹۵). تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت‌گیری تحقیقات آتی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۴)، ۵۷۴-۵۴۷.
- موسوی، شیما؛ رضانی نژاد، رحیم و ابراهیم پور، مجید. (۱۳۹۲). تحلیل کتاب سنجی و توزیع موضوعی کتاب در حوزه نظری علوم ورزشی ایران بر اساس متغیرهای کتاب سنجی و جهت‌گیری موضوعی. *پژوهش و نگارش کتب دانشگاهی*، شماره ۳۱، ۱۰۳-۸۷.
- نظربلند، آزاده. (۱۳۸۴). بررسی تطبیقی وضعیت نشر کتاب در ایران طی برنامه‌های اول، دوم و سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات.
- نقدی، پرستو. (۱۳۸۷). بررسی وضعیت چاپ و نشر کتاب‌های علوم پزشکی فارسی از دیدگاه ناشران.

- دوره کارشناسی رشته حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۲)، ۴۲-۲۱.
- نیک‌نفس، سعید و علی‌آبادی، خدیجه. (۱۳۹۲). نقش تحلیل محتوا در فرآیند آموزش و طراحی کتاب‌های درسی. *مجله جهانی رسانه*، ۸(۲ و ۱۶)، ۱۵۰-۱۲۴.
 - Akrami, R., Mehdifard, M., Banani, M. & Borzouzadeh, M. (2014). Review of government Accounting System: A Tool for Promoting of Government Financial Transparency. *Economic Journal*, (1,2)14, 61-74, (in Persian).
 - Alavi Namvar, P., Fakhri, M. & Sari Sarraf, V. (2009). A Bibliometric study of translated books in different areas of physical education and Sport Sciences by 2009. *Journal of Instruction and Evaluation*, (8)2, 169-180, (in Persian).
 - Apple, M. & ChristianSmith, L. (1991). *He politics of the textbook*, in: Apple, M. and ChristianSmith, L. (Eds) *he Politics of the Textbook*. 122, London: Routledge.
 - Babolhavaeji, F., Matlabi, D., Hariri, N. & Momeni, F. (2011). Statistical Analysis of the Evolution of Iran Book Publishing Between 1979-2008. *Library and Information Science Research Journal*, (1)1, 241-264, (in Persian).
 - Brown, R. B. & Guilding, C. (1993). A Survey of Teaching Methods Employed in University Business School Accounting Courses. *Accounting Education*, (3)2, 211-218.
 - Crawford, K. (2003). The Role and Purpose of Textbooks. *International Journal of Historical Learning, Teaching and Research*, (2)3, 511.
 - Davidson, R. A., & Baldwin, B. A. (2005). Cognitive Skills Objectives in Intermediate Accounting Textbooks: Evidence from end-of-Chapter Material. *Journal of Accounting Education*, (2) 23, 79-95.
 - Dianati Deylami, Z. & Pakzad, A. (2017). Evaluating the Effectiveness of Accounting Education in Universities and Factors that Affect it: Based on Balanced Scorecard. *Journal of پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته کتابداری و اطلاع‌رسانی پزشکی*، دانشگاه علوم پزشکی. نوروزی چاکلی، عبدالرضا. (تابستان، ۱۳۸۸). کاربرد روش‌ها و شاخص‌های کتاب‌سنجی در مطالعات علم‌سنجی. *مجله پژوهش و نگارش کتب دانشگاهی*، ۲۲، ۷۲-۴۲.
 - نوروش، ایرج. (۱۳۸۲). بررسی فرایند تغییر برنامه درسی و پیشنهاد یک برنامه درسی نوسازی شده برای *Management Accounting and Auditing Knowledge*, (21)6, 121-142, (in Persian).
 - Etemadi, H. & Nikkhahazad, A. (1998). Identify the Factors and Obstacles to the Growth of Accounting Education in Iran and Provide an Efficient and Effective Program. *Human Sciences MODARES Journal*, 6, 102-121, (in Persian).
 - Ferguson, J., Collison, D., Power, D., & Stevenson, L. (2006). Accounting Textbooks: Exploring the Production of a Cultural and Political Artifact. *Accounting Education: an international journal*, (3)15, 243-260.
 - Ferguson, J., Collison, D.J., Power, D.M. & Stevenson, L.A. (2007). Exploring Accounting Educators' Perceptions of the Emphasis Given to Diferent Stakeholders in Introductory Textbooks. *Accounting Forum*, (2)31, 113-127.
 - Ferguson, J., Collison, D.J., Power, D.M. & Stevenson, L.A. (2008). An Analysis of the Role of the Textbook in the Construction of Accounting Knowledge. Discussion paper. *Institute of Chartered Accountants of Scotland*, Edinburgh.
 - Flory, S.M., Phillips Jr, T.J. & Tassin, M.F. (1992). Measuring readability: A comparison of accounting textbooks. *Journal of Accounting Education*, (1)10, 151-161.
 - Garkaz, M. (2000). Accounting Training: Challenges and Solutions. *Journal of Accountants*, 136, 27-2 (in Persian).
 - Ghaedi, M. & Golshani, A. (2016). Content Analysis Method: from Quantity -Orientation to Quality-Oriented. *Psychological methods and models Journal*, (23)7, 57-82 (in Persian).
 - Hammond, T., Danko, K. & Braswell, M. (2015). US Accounting Professors Perspectives on Textbook Revisions.

- Journal of Accounting Education*, (3) 33, 198-218.
- Hosseini, S., Geramirad, F. & Zare Zardini, T. (2020). Analyze the Scientific Flow of Auditing Research on the Web of Science Database. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, (4)6, 25-46 (in Persian).
 - Irafahmi, D.T., Nuris, D.M, Zahroh, F. & Nagari, P.M. (2018). Critical Thinking in Accounting Textbooks. *Journal of Education and Learning (EduLearn)*, (1)12, 21-29.
 - Issitt, J. (2004). Reflections on the study of textbooks. *History of education*, (6)33, 683-696.
 - Johnson, B.G. & Slayter, E. (2011). Impact of Structure of Early Practice on Student Performance in Transaction Analysis. *Accounting Education*, (1)27, 101-112.
 - Karimi, B. & Maleki, H. (2009). Study the Role of Instructional Designer in Textbook Compilation from the Perspective of Specialists (Curriculum Planners and Educational Technologists). *Educational Psychology Journal*, 55, 1-18, (in Persian).
 - Mahmoudkhani, M. (2020). Investigating the Status of Scientific Products and the co-Occurrence of Keywords in the Field of Tax Based on Web of Science Indexed Papers. *Scientometrics Research Journal*. doi: 10.22070/rsci.2020.5239.1355, (in Persian).
 - Mashayekhi, B. & Shafi Poor, S. (2012). Investigation of Accounting Education System Efficiency in Iranian Universities. *Accounting and Auditing Review*, (67)19, 119-142 (in Persian).
 - Nazarband, A. (2005). A Comparative Study of Book Publishing in Iran During the First, Second and Third Programs of Economic, Social and Cultural Development. *Master Thesis*, Islamic Azad University (in Persian).
 - Niknafs, S. & Aliabadi, K. (2013). Content Analysis and Its Role in Educational Process and in Designing Textbooks. *Global Media Journal*, (2)8, 16-150, (in Persian).
 - Noravish, E. (2003). Examine the Curriculum Change Process and Propose an Updated Curriculum for the Undergraduate Course in Accounting. *Accounting and Auditing Review*, (2)10, 21-42.
 - Nourouzi Chakeli, A. (2009). Application of Bibliometric Methods and Indicators in Scientometric Studies. *Journal of University Textbooks Research and Writing*, (22)14, 49-72, (in Persian).
 - Phillips, B. J., & Phillips, F. (2007). Sink or Skim: Textbook Reading Behaviors of Introductory Accounting Students. *Accounting Education*, (1)22, 21-44.
 - Phillips, F., & Heiser, L. (2011). A Field Experiment Examining the Effects of Accounting Equation Emphasis and Transaction Scope on Students Learning to Journalize. *Issues in Accounting Education*, (4)26, 681-699.
 - Rashidi Ashtiyani, A. & Larijani, H. (2011). Content Analysis of Academic Scholarly Journals in the Field of Economics Published During 2006-2010. *The Journal of Planning and Budgeting*, (3)16, 133-157, (in Persian).
 - Richardson, P. (2002). Introductory Textbooks and Plagiarism in Higher Education: A Case Study from Economics. *Center for Studies in Higher Education*.
 - Saghafi, A. & Mohammad zadeh Novin, A. (1992). Promoting Accounting Education in Developing countries: Case of Iran. *Accounting and Auditing Review*, (1)1, 80-90, (in Persian)
 - Sengupta, I.N. (1992). Bibliometrics, Informetrics, Scientometrics and Librametrics: an Overview. *Journal of Information*, (2)10, 38-58, (in Persian).
 - Soleimani Amiri, GH., Mahmoud khani, M., & Ahmadi, R. (2019). 17th National Accounting Conference of Iran, Qom, Iran, (in Persian).
 - Sullivan, M. C., & Benke Jr, R. L. (1997). Comparing Introductory Financial Accounting Textbooks. *Journal of Accounting Education*, (2)15, 181-220.
 - Tietz, W. M. (2007). Women and Men in Accounting Textbooks: Exploring the Hidden Curriculum. *Issues in Accounting Education*, (3)22, 459-480.

طراحی مدلی برای حسابرسی عملیاتی پروژه‌ها در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه

رضوان حجازی^۱، آزاده مداحی^۲، *مهسا قاسمی^۳

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۳/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۱۶

Designing a Model for Performance Audit of Projects in the National Iranian Oil Company and its Subsidiaries

R. Hejazi¹, A. Maddahi², *M. Ghasemi³

1. Professor, Department of Accounting, Al-Zahra University, Tehran, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Al-Zahra University, Tehran, Iran.

3. PhD. student of Accounting, Al-Zahra University, Tehran, Iran.

Received: 2020/6/2

Accepted: 2020/8/6

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of the study is to design a model for conducting performance auditing of projects focusing on the projects of the National Iranian Oil Company and its subsidiaries.

Research Method: According to the exploratory approach of research and implementation of performance audit scope in Iran, the method of qualitative research and grounded theory is used.

Research Findings: According to the results of the research, legal requirements, need to be accountable, independence of performance auditing, clear vision and goals, financial resources, professional standards, quality and availability of information, performance criteria, Cooperation of the auditee, audit manager, implementation team, team work and in-service training are the factors affecting the implementation of operational auditing. Implementation of this model will lead to accountability, improve corporate governance and performance, efficiency, economy, effectiveness, customer satisfaction and planning.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Due to the infancy of performance auditing in Iran and characteristics of governmental companies, the proposed model is more applicable and implemented compared to similar research. It is also the first study in Iran to provide a model for performance auditing in projects.

Keywords: Performance audit Model, Efficiency, Economy, Effectiveness, Grounded Theory.

JEL Classification: M420

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف پژوهش ارائه مدلی برای اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها با تمرکز بر پروژه‌های شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه می‌باشد.

روش پژوهش: به موجب رویکرد اکتشافی تحقیق و اجرای محدود حسابرسی عملکرد در ایران، از روش تحقیق کیفی و نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان استفاده می‌شود.

یافته‌های پژوهش: طبق نتایج تحقیق الزامات قانونی، نیاز به پاسخگویی، استقلال حسابرس، چشم‌انداز و اهداف شفاف، منابع مالی، استانداردهای حرفه‌ای، کیفیت و دسترسی به اطلاعات، شاخص‌های عملکرد، مشارکت واحد حسابرسی‌شونده، مدیر حسابرسی، تیم‌پیاده‌سازی، کار تیمی و آموزش ضمن خدمت بر اجرای حسابرسی عملکرد مؤثر هستند. اجرای این مدل موجب پاسخگویی، بهبود عملکرد و راهبری شرکتی، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و رضایت مشتریان و برنامه‌ریزی می‌شود.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به نوپا بودن حسابرسی عملکرد در ایران و ویژگی‌های شرکت‌های دولتی مدل ارائه شده در مقایسه با تحقیقات مشابه قابلیت کاربرد و پیاده‌سازی بیشتری دارد. همچنین در ایران اولین پژوهشی است که مدلی را برای حسابرسی عملکرد در پروژه‌ها ارائه می‌کند.

واژه‌های کلیدی: مدل حسابرسی عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی، نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان.

طبقه‌بندی موضوعی: M420

مقدمه^۱

عملکرد پروژه‌ها مسئله‌ای کلیدی برای صنایع مختلف محسوب می‌شود. اغلب مواردی چون تکمیل به موقع و رضایت مشتری به عنوان معیارهایی برای تعیین موفقیت پروژه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند. از آنجاییکه پروژه‌ها به علت وجود گروه‌های متعددی از قبیل مشتری‌ها، پیمانکاران، مشاوران، ذینفعان، سهامداران، قانون‌گذاران و ... ماهیت پیچیده‌ای دارند، بیشتر مواقع موفقیت پروژه‌ها وابسته به توانایی مدیر پروژه در اجرای اثربخش وظایف خود است. بسیاری از پروژه‌ها در کشورهای در حال توسعه با فزونی هزینه‌ها و زمان نسبت به برنامه و عدم توانایی در تأمین رضایت دولت‌ها، مشتریان و جامعه به طور کل مواجه هستند (نیانگارا و داچ، ۲۰۱۵)، بنابراین بسیاری از پروژه‌ها چه در بخش خصوصی و چه دولتی نیاز به حسابداری پروژه از سوی شخص مستقلی دارند. لیکن در حوزه حسابداری عملکرد پروژه‌ها، تمرکز اصلی حسابرسان به جای عملکرد پروژه بر حسابداری رعایت است (نالویک و میلز، ۲۰۱۵).

با توجه به اینکه حسابداری عملکرد به عنوان حسابداری صرفه اقتصادی (دستیابی به منابع دارای کیفیت و کمیت مناسب در زمان و مکان مناسب و با کمترین هزینه ممکن)، کارایی (استفاده از منابع به طوری که ستاده مربوط به داده معینی بیشینه شده یا داده مربوط به کیفیت و کمیت ستاده معینی کمینه شود) و اثربخشی (میزان دستیابی به مجموعه اهداف از پیش تعیین شده، یا دیگر اثرات مورد نظر برنامه‌ها، عملیات، فعالیت‌ها یا فرایندها) تعریف می‌شود (رهنمود SAICA در مورد حسابداری عملکرد در بخش عمومی، ۲۰۰۶)، در صورتی که با دیدگاه فرایندی و به طور صحیح و مستمر انجام شود، در بخش غیردولتی موجب ارتقای مدیریت منابع، رضایت مشتری، کمک به توسعه ملی، ایجاد قابلیت‌های جدید، پایداری و ارتقاء جایگاه جهانی شرکت‌ها و مؤسسات و در بخش دولتی موجب ارتقاء پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی و اعتماد عمومی به عملکرد سازمان‌ها و کارایی و اثربخشی دولت می‌شود (رحیمی، ۱۳۸۵). شواهد نظری حکایت از این دارد که خدمات حرفه‌ای حسابداری عملکرد در ایران در مقام مقایسه با کشورهای پیشرو به اندازه کافی رشد و توسعه نیافته و با وجود ورود چندین ساله سازمان حسابداری و دیوان محاسبات کشور به مقوله حسابداری عملکرد، این نوع خدمات حسابداری در عمل با موانع و مشکلات اجرایی مواجه است (جوی‌پا، ۱۳۸۹).

هدف از این مطالعه، جستجوی یک مدل حسابداری است که موجب طراحی مؤثر برنامه حسابداری قابل اجرا برای حسابداری عملکرد پروژه‌ها شود به گونه‌ای که با شناسایی فرصت‌های بهبود و انجام مراحل حسابداری به اطمینان ذینفعان نسبت به کنترل و تحویل پروژه‌ها بیفزاید. در طراحی این مدل با در نظر گرفتن استاندارد دانش مدیریت پروژه (پم‌باک) و مصاحبه با افراد خبره با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان^۲ فرایندهای مورد نیاز برای اجرای حسابداری عملکرد جهت اطمینان از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها شناسایی می‌شود.

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش

حسابرسان به عنوان عوامل اطلاعاتی در مورد اطلاعات موجود گواهی داده و به ارزش آنها افزوده و اطلاعات جدیدی درباره پاسخگویی و تصمیم‌گیری فراهم می‌نمایند. امروزه حسابرسان عملکرد مشغول تهیه اطلاعات جدید بوده و این اطلاعات را در قالب یافته‌ها و معمولاً به صورت گزارش‌های مکتوب ارائه می‌کنند. این اطلاعات در مورد هر دو بخش عملکرد مالی و غیرمالی کلیه جنبه‌های عملکرد مباحثند به طوری که همه برنامه‌ها و فعالیت‌ها را پوشش می‌دهند. همچنین در صورت لزوم، اطلاعات مخصوصی در مورد اینکه کجا و چگونه می‌توان بهبودهایی در عملکرد داشت و اثر احتمالی این بهبودها تهیه می‌شود. انتظار می‌رود که حسابرسان عملکرد بی‌طرف بوده و گزارش‌هایشان درست و عینی باشد و اطلاعات را از دیدگاه مناسب و درستی توصیف نمایند (رام و مورگان، ۲۰۰۹).

اطلاعات جدیدی که حسابرسان ارائه می‌کنند دو نقش بالقوه کمک و پاسخگویی را ایفا می‌کنند و دو مجموعه گسترده مشتریان شامل مدیریت و افرادی که مدیریت به آنها پاسخگو است را دربردارند. در دولت، دسته دوم مشتریان معمولاً شامل قانونگذار (قوه مقننه) و جامعه می‌باشد. در راستای کمک به مدیریت، نقش حسابرس مجهز کردن مدیران به تحلیل‌های هدف و ارزیابی عملکرد برای فعالیت‌های مورد نظر آنها و تهیه پیشنهاداتی برای بهبود می‌باشد. برای کمک به افرادی که مدیریت در قبال آنها پاسخگو است، نقش حسابرس فراهم کردن بینشی مستقل درباره عملکرد و میزان موفقیت مدیران در انجام مسئولیت‌های نظارتی آنها است (رام و مورگان، ۲۰۰۹). لیکن بررسی ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که روش و مدل دقیقی

دستگاه‌های تحت رسیدگی دیوان و در حدود اختیارات قانونی دیوان الزامی است. با توجه به اینکه استانداردهای حسابرسی دولتی تاکنون به تصویب مراجع قانونی مربوط نرسیده این راهنما بر اساس استانداردهای حسابرسی دولتی اینتوسای و رهنمودهای اجرایی استانداردهای حسابرسی عملکرد اینتوسای تدوین گردیده و از کتابچه‌های راهنمای حسابرسی عملکرد دیوان حساب‌رسان اروپا و مؤسسات عالی حسابرسی هلند، کانادا، فنلاند و برخی کشورهای دیگر استفاده شده است (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰).

با وجود اقدامات صورت گرفته از سوی سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور و خاتمه برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه، حسابرسی عملکرد در بسیاری از شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی و غیردولتی اجرایی نشده است. این در حالی است که مطالعات صورت گرفته ضمن تأیید اینکه اجرای حسابرسی عملکرد باعث ارتقای بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود، نشان می‌دهند که:

(۱) اجرای حسابرسی عملکرد باعث بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی می‌شود،
(۲) بهبود و توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی باعث ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی می‌شود (فتاحی و همکاران، ۱۳۹۴).

با وجود اهمیت و نقش حسابرسی عملکرد در بهبود عملکرد و افزایش پاسخگویی، رهنمودها و استانداردهای حسابرسی عملکرد موجود کافی نبوده و در نتیجه رویکردهای فعالان حسابرسی عملکرد بسیار متغیر است. این تفاوت‌ها که شامل نمونه‌گیری حسابرسی، ترکیب تیم، دانش صنعت، محدوده حسابرسی، کیفیت و در دسترس بودن داده‌ها و دیگر عوامل می‌شود، بر نتایج حسابرسی اثر دارد. به ویژه در مورد پروژه‌هایی که موقتی بوده و فرایندها در پاسخ به ریسک‌ها و محیط در حال تغییر ایجاد می‌شوند، انجام حسابرسی عملکرد مشکلات بیشتری دربرخواهد داشت. از آنجایی که بدون مدیریت تخصصی، پروژه‌ها در معرض ریسک سرریز شدن هزینه‌ها، تأخیر و دیگر شکست‌ها هستند. بنابراین مدلی که بر اعتماد ذینفعان به تحویل پروژه تأکید داشته باشد ضرورت می‌یابد (نالویک و میلز، ۲۰۱۴).

پاور (۲۰۰۳)، با استفاده از مطالعه معیارسنجی^۳، الگویی را برای حسابرسی عملکرد طراحی می‌کنند که شامل پنج مرحله

برای برنامه حسابرسی عملکرد وجود ندارد به طوری که در مطالعه انجام شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)، ۴۴ درصد موارد وجود نواقصی را در برنامه حسابرسی گزارش می‌دهند (بیزلی و همکاران، ۲۰۰۱). از سوی دیگر یک واقعیت چالش‌برانگیز در حسابرسی عملکرد ذهنی بودن ماهیت ارزشیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است (گلین و مورفی، ۱۹۹۶) و با وجود اینکه در متن تعریف حسابرسی عملکرد قرار دارند طی فرایند بررسی نادیده گرفته شده یا فرض می‌شود بررسی بهترین شیوه عمل و کنترل‌ها تاحدی آن‌ها را تضمین می‌نمایند و در نتیجه به ندرت به طور مستقیم مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرند (نالویک و میلز، ۲۰۱۴).

طبق ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴-۱۳۹۰) "کلیه شرکت‌های دولتی موضوع ماده ۴ قانون مدیریت خدمات کشوری که فهرست آنها توسط دولت تعیین می‌شود و نیز شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس مکلف‌اند از سال دوم برنامه و حداقل یک‌بار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند. هیئت مدیره این شرکت‌ها مسئولیت اجرای این بند را به عهده دارند." سازمان حسابرسی نیز استانداردهای حسابرسی عملیاتی را در سال ۱۳۹۰ تصویب نمود. این استانداردها ترجمه تعدیل‌شده و بومی‌سازی شده بخش‌های ۱ تا ۳، ۷ و ۸ استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی دولتی آمریکا (GAGAS) از متون بازنگری شده این استانداردها در ژوئیه سال ۲۰۰۷ است که از سوی اداره پاسخگویی دولت آمریکا (GAO) تدوین و منتشر گردیده است (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۷). راهنمای حسابرسی عملکرد نیز در سال ۱۳۹۰ توسط کارگروه تدوین معیارها و دستورالعمل‌های دیوان محاسبات کشور تهیه و به تصویب کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد رسیده است. هدف از تدوین این راهنما کمک به ارتقای کیفیت حسابرسی عملکرد، ارتقای صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان و راهنمایی آنان در مراحل مختلف برنامه‌ریزی، اجرا و گزارشگری حسابرسی عملکرد است در ضمن می‌تواند به عنوان یکی از مبنای سنجش کیفیت رسیدگی‌ها و گزارش‌های حسابرسی عملکرد نیز مورد استفاده قرار گیرد و رعایت مفاد آن برای حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور در اجرای کلیه حسابرسی‌های عملکرد در

داده‌اند (جدول ۲).

حسابرس جهت کامل کردن مدل پیشنهادی ابتدا ستون فرایند را تکمیل می‌کند که منعکس‌کننده فرایندهای تجاری مورد رسیدگی می‌باشد. ستون دوم ریسک است که حسابرس برای هر یک از انواع ریسک (ریسک‌های فقدان کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) شناسایی شده برای هر فرایند خاص مقدار ریسک واقعی یا ذاتی را ثبت می‌نماید. اهمیت هر ریسک (رتبه‌بندی) نیز ثبت می‌شود. برای هر ریسک تعیین شده کنترل منطبق و واقعی استخراج می‌شود. اگر برای ریسک واقعی و بااهمیتی کنترلی وجود نداشته باشد، این یک یافته حسابرسی محسوب می‌شود. محک ستاده واقعی را با یک معیار مقایسه می‌کند. اگر ستاده واقعی کمتر از محک باشد، ممکن است موقعیت ریسک وجود داشته باشد. شاخص، استاندارد از پیش تعیین شده‌ای است که عملکرد واقعی در مقایسه با آن مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. ریسک کنترل به قضاوت حسابرس بستگی دارد و تعیین می‌کند که آیا ریسکی پیشگیری یا کشف و اصلاح می‌شود. برنامه حسابرسی نیز وجود، اثربخشی و کفایت کنترل‌ها را مورد آزمون قرار می‌دهد

است؛ برنامه‌ریزی، جمع‌آوری، تحلیل، تعدیل و بازبینی. الگوی حسابرسی اندازه‌گیری عملکرد بدست آمده را می‌توان به عنوان مبنایی برای آزمون و بهبود اندازه‌های عملکرد در سازمان‌ها بکار برد (پاور، ۲۰۰۳)

نالویک و میلس (۲۰۱۵)، با مطالعه ۷۰۰ پروژه ساختمانی مدلی را برای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها ارائه می‌دهند (جدول ۱). عناصر کلیدی در نظر گرفته شده در ایجاد این مدل عبارتند از: مدیریت بهای تمام‌شده جامع (هیئت فنی، ۲۰۰۶)، سه E، داده‌ها، ستاده‌ها، اثرات، ریسک، موفقیت، ذینفعان، چرخه عمر پروژه، درستی گزارش وضعیت پروژه و منابع سازمان.

پادیا و ویورن (۲۰۱۲)، مدلی را برای حسابرسی عملکرد توسط نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و با استفاده از رهنمود SAICA^۴ در مورد حسابرسی عملکرد در بخش عمومی (۲۰۰۶)، استانداردهای حسابرسی استرالیا^۵ ASA 3500: تعهدات عملکرد (۲۰۰۸)، استانداردهای حسابرسی عملکرد اینتوسای و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (۲۰۱۰)، طراحی و در دو شرکت بزرگ خرده‌فروشی مورد آزمون قرار

جدول ۱. ماژول‌های حسابرسی عملکرد پروژه نالویک و میلس (۲۰۱۵)

۱. برنامه‌ریزی پروژه	تطابق اهداف با استراتژی بلندمدت
۲. تعیین ذینفعان	تعریف موفقیت
۳. ارزیابی ریسک	بهبودسازی فرصت‌ها
۴. تطابق	پاسخ دادن به الزامات درون‌سازمانی و برون‌سازمانی
۵. تحلیل منابع	تمرکز بر صرفه اقتصادی و کارایی
۶. کنترل‌های مدیریت	بهبود اثربخشی
۷. مسائل پس از انجام پروژه	رضایت مشتریان و برنامه‌ریزی آتی
۸. مسائل خاص	بررسی مسائل و ریسک‌های خاص

جدول ۲. مدل حسابرسی عملکرد پادیا و ویورن (۲۰۱۲)

۱- فرایند	۲- ریسک			۳- کنترل			۴- CR	۵- برنامه حسابرسی
	فقدان کارایی	فقدان اثربخشی	فقدان صرفه اقتصادی	پیشگیرانه	اکتشافی	شاخص		
	ذاتی	واقعی	رتبه‌بندی	ذاتی	واقعی	رتبه‌بندی		
	واقعی	رتبه‌بندی	ذاتی	دستی	سیستم‌ها	دستی		
	رتبه‌بندی	ذاتی	واقعی	دستی	سیستم‌ها	دستی		
	واقعی	رتبه‌بندی	ذاتی	دستی	سیستم‌ها	دستی		

بازار سپرده‌ها، فعالیت ارزی و بین‌المللی و استقرار نظام ارزیابی عملکرد مزایای جبرانی به ترتیب با بالاترین رتبه و بیشترین اهمیت و تسهیلات و مطالبات از دولت و سرانه سپرده‌ها به ترتیب با کمترین رتبه به عنوان کم‌اهمیت‌ترین مؤلفه‌های مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها از سوی خیرگان انتخاب شده‌اند.

مطالعه مجبوری یزدی و همکاران (۱۳۹۷)، نشان می‌دهد که حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد و از طرفی حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی را تعدیل می‌کند. به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش کارایی گزارشگری در این بخش، تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی و بررسی بهتر عملکرد مدیران در استفاده از منابع در اختیار می‌گردد. حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، گذشته از کامل کردن سیستم گزارشگری در مورد منابع مالی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت نیز توجه می‌کند.

تحقیقات انجام شده در ایران در خصوص موانع اجرای حسابرسی عملکرد عواملی چون ضعف قوانین و مقررات در سازمان‌ها (نخبه فلاح، ۱۳۸۴ و برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۱)، نبود استراتژی مناسب و شفافیت در اهداف سازمان‌ها، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد و فرهنگ پاسخگویی در سازمان‌ها (برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۱)، ضعف مهارت‌های تخصصی حسابرسان، عدم آگاهی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی (نخبه فلاح، ۱۳۸۴ و فرزانه، ۱۳۸۶)، نحوه گزارشگری عملکرد نامناسب به‌وسیله سامانه حسابداری، نبود شاخص‌های سنجش عملکرد در دستگاه‌های دولتی (فرزانه، ۱۳۸۶) و عدم وجود استانداردهای حرفه‌ای مناسب در زمینه حسابرسی عملکرد (نخبه فلاح، ۱۳۸۴)، را شناسایی نموده‌اند.

با توجه به ضرورت حسابرسی عملکرد، در دستگاه‌های دولتی و در بخش خصوصی در جهت بهبود امور مدیریتی، ابتدا در سیاست‌های کلی نظام و سپس در قانون برنامه پنجم توسعه الزام به انجام حسابرسی عملکرد برای شرکت‌های دولتی و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ایجاد شده است لیکن تاکنون اجرای حسابرسی عملکرد توفیق چندانی در پی نداشته و به استثنای اقدامات محدودی که سازمان حسابرسی، مؤسسه حسابرسی مفید راهبر و دیوان محاسبات کشور انجام داده‌اند، اقدامات کافی به منظور اجرایی شدن آن به عمل

(پادیا و ویورن، ۲۰۱۲).

ردلا و همکاران (۲۰۱۵)، ضمن معرفی حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری کلیدی برای بهبود عملکرد، نکاتی را جهت بهبود رویکرد حسابرسی عملکرد در دولت استونی ارائه می‌کنند از جمله اینکه حسابرسی عملکرد به روشی منظم و سیستماتیک با محتوای اولیه مورد توافق انجام شود، جهت افزایش پاسخگویی، نامه‌های مدیریت شامل نتیجه‌گیری در مورد ارزش پول بدست آمده توسط مسئولان باشد و یافته‌ها نیز به طور گسترده‌ای در اختیار شهروندان قرار گیرد. جهت افزایش همکاری بین حسابرسان مستقل و داخلی می‌توان از خود ارزیابی‌های عملکرد دولت استفاده نمود. حسابرسان مستقل می‌بایست از طریق حسابرسی مالی و رعایت، شاخص‌های عملکرد مفید برای مدیریت را مشخص نمایند.

کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، با مطالعه مؤلفه‌های کلیدی اجرا و گزارشگری حسابرسی عملکرد پیشنهاد می‌کنند در بررسی صرفه اقتصادی عوامل ورودی از قبیل مقادیر فیزیکی و مقادیر مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمان‌بندی صورت گرفته و کمیّت عوامل، در بررسی کارایی میزان بهره‌وری، بهای تمام شده هر واحد و نسبت‌های عملکرد، در بررسی اثربخشی خروجی‌ها سطح و کمیّت خروجی‌ها و به موقع بودن دستیابی به آنها و در بررسی اثربخشی نتایج میزان دستیابی به مأموریت و اهداف، قابلیت سودآوری، فزونی منافع بر مخارج و رضایت ذینفعان مدنظر قرار گیرند. همچنین از دیدگاه خبرگان کیفیت، دقت، قابلیت اتکاء و انعطاف‌پذیری از جمله ویژگی‌هایی است که باید در بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مدنظر قرار گیرد. اجرای تکنیک‌های نوین مدیریتی از جمله ارزیابی متوازن، مدیریت کیفیت جامع، بهایابی بر مبنای فعالیت، بهایابی مبتنی بر فعالیت زمان محور و سایر روش‌ها به منظور بهبود عملکرد و شناسایی دقیق بهای کالا و خدمات لازم و ضروری بوده و باید زمینه اجرای کامل بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور رعایت کامل ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه اقتصادی کشور فراهم شود.

احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها را شناسایی و بر اساس مدل سه شاخگی در سه دسته عوامل زمینه‌ای، ساختاری و محتوایی طبقه‌بندی می‌کنند که در بین عوامل زمینه‌ای مؤلفه‌های مقایسه بودجه با عملکرد و بهای تمام شده پول هر بانک دارای بیشترین اهمیت و مؤلفه عملکرد بانک در حوزه اقتصاد مقاومتی و سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ دارای کمترین اهمیت می‌باشند، در بین عوامل ساختاری مؤلفه‌های سهم بانک در

نیامده است. از آنجایی که اجرای مطلوب مصوبات قانونی نیازمند فراهم کردن زمینه‌های اجرایی آن است و با توجه به اهمیت و مشکلات خاص حسابرسی عملکرد پروژه‌ها، سوالات تحقیق بدین شرح است:

الف- مؤلفه‌های توضیح‌دهنده حسابرسی عملکرد کدامند؟ سوالات فرعی زیر جهت دستیابی به سؤال اصلی مطرح است:

الف-۱- شرایط علی مرتبط با حسابرسی عملکرد کدامند؟
الف-۲- عوامل پدیده‌محور مرتبط با حسابرسی عملکرد کدامند؟

الف-۳- شرایط زمینه‌ساز مرتبط با حسابرسی عملکرد کدامند؟

الف-۴- شرایط مداخله‌گر در الگوی مرتبط با حسابرسی عملکرد کدامند؟

الف-۵- عوامل مؤثر بر دستیابی به موفقیت در پیش‌برد تدوین الگوی حسابرسی عملکرد کدامند؟

الف-۶- آثار و پیامدهای اجرای الگوی حسابرسی عملکرد در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه کدامند؟

ب- روابط بین موارد کشف شده در بند الف چگونه است؟
ج- چه مدلی این روابط را تبیین می‌کند؟

روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نوع تحقیقات کاربردی است و برای جمع‌آوری اطلاعات از روش میدانی استفاده می‌شود. در این راستا از مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته و روش تحقیق کیفی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان استفاده می‌شود. نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان رویکردی پژوهشی است که در آن بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روش علمی نظریه‌های جدید تدوین می‌شود. استقرا محور اصلی در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. روش خاص تجزیه و تحلیل داده‌ها مطابق با روش پیشنهادی کربین و استراوس (۱۹۹۰)، می‌باشد که عبارت‌اند از:

کدگذاری باز^۷: فرایندی تحلیلی است که با آن مفهوم‌ها شناسایی و ویژگی‌ها و ابعاد آنها در داده‌ها کشف می‌شوند. پدیده‌ها ایده‌های مرکزی در داده‌ها هستند که به صورت مفهوم نمایانده می‌شوند، مقوله‌ها مفهوم‌هایی هستند که بنای نظریه از آنها تشکیل می‌شود، ویژگی‌ها مشخصات یک مقوله‌اند که توصیف و تشریح آنها مقوله را تعریف می‌کند و به آنها معنا می‌دهد.

کدگذاری محوری^۸: فرایند مرتبط کردن مقوله‌ها به مقوله‌های فرعی است زیرا کدگذاری در محور یک مقوله صورت می‌گیرد و مقوله‌ها را در سطح ویژگی‌ها و ابعاد به یکدیگر مرتبط می‌کند.

کدگذاری انتخابی^۹: یکپارچه کردن و پالایش نظریه در یکپارچه سازی، مقوله‌ها حول یک مفهوم مرکزی که قدرت توضیح‌دهندگی دارد مرتب می‌شوند. پالایش نظریه شامل بازبینی طرح از لحاظ انسجام درونی و نداشتن خلل در منطق آن، پر کردن مقوله‌های ناپروورده و هرس مقوله‌های زائد و سنجش اعتبار طرح نظریه است. اعتبارسنجی نظریه با مقایسه آن با داده‌های خام یا با عرضه کردن آن به پاسخگویان و دریافت نظر آنها انجام می‌گیرد. نظریه‌ای که پایه در داده‌ها دارد باید قابل تأیید توسط شرکت‌کنندگان باشد (ترجمه افشار، ۱۳۹۵).

تحقیق حاضر طی سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ انجام می‌پذیرد و از لحاظ مکانی در حوزه شرکت ملی نفت ایران، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات عمومی کشور قرار دارد. جامعه آماری تحقیق شامل مدیران کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کل کشور، مدیران و سرپرستان ارشد حسابرسی داخلی شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه آن و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و مدیران ارشد شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه آن و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران آن می‌باشد.

طی فرایند تحلیل و ارائه نظریه از فرایند نمونه‌گیری نظری استفاده می‌شود. نمونه‌گیری نظری^{۱۰} فرایند جمع‌آوری مداوم داده‌ها جهت خلق نظریه است به گونه‌ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد داده‌هایی که باید جمع‌آوری شود اثر می‌گذارد. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی^{۱۱} یا زنجیره‌ای^{۱۱} برای مصاحبه استفاده شده است (حریری، ۱۳۸۵).

یافته‌های پژوهش

به منظور شناسایی مؤلفه‌های مدل اجرای حسابرسی عملکرد با ۱۲ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی و مدیران ارشد مرتبط با پروژه‌ها که از سوابق اجرایی در سطوح تصمیم‌گیری برخوردار

7. Axial coding
8. Selective coding
9. Theoretical sampling
10. Snowball sampling
11. Chain sampling

6. Open coding

حسابرسی عملکرد استفاده درست از منابع در اختیار است. اینکه تا چه اندازه منابع خوب استفاده می‌شوند، چقدر اتلاف و ضایعات وجود دارد در کارایی مطرح می‌شوند و اینکه تا چه اندازه به اهداف می‌رسیم در اثربخشی مطرح می‌شود و صرفه اقتصادی یعنی پرداخت‌هایی که می‌کنیم متناسب با خدماتی که دریافت می‌کنیم باشد...“

با بررسی نقل قول بالا چهار مفهوم “تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود اثربخشی فعالیت‌ها”، “تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود کارایی فعالیت‌ها” و “تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود صرفه اقتصادی فعالیت‌ها” و “تأثیر حسابرسی عملکرد بر بهبود کنترل‌های مدیریت” شناسایی شده است. یا بر اساس نقل قول زیر:

“... در بخش دولتی موضوع رضایت ذینفعان و کیفیت خدمات اهمیت زیادی دارد... در حسابرسی عملکرد شناخت اولیه از مواردی چون اهداف، منابع، روش اجرا و فرایندهای اجرایی مهم بوده و به رسیدگی کمک می‌کند... حسابرسی عملکرد بستگی به مقطع رسیدگی دارد اگر کار تمام شده باشد می‌توان بررسی نمود آیا به اهداف پروژه رسیده‌ایم که اگر نرسیده‌ایم بررسی شود چه بخشی ممکن است به دلیل کمبود تخصیص بودجه یا عوامل دیگر باشد. دلایل ناکارآمدی‌ها می‌بایست مورد بررسی قرار گیرد تا بتوانیم پیشنهادات مناسبی ارائه دهیم... شاید مکان‌یابی پروژه اشتباه بوده که در این موارد باید از نظرات کارشناس استفاده کنیم...”

ده مفهوم “بررسی وجود متدولوژی شناسایی ذینفعان”، “بررسی روش‌های ارزیابی ذینفعان”، “بررسی برنامه‌ریزی برای انتظارات ذینفعان”، “بررسی کیفیت خدمات ارائه شده”، “مقایسه جزئیات و اهداف پروژه با نتیجه نهایی پروژه”، “امکان‌پذیری استخراج و تحلیل علل انحرافات”، “ارزیابی کنترل‌ها جهت اطمینان از تطابق با بودجه”، “مقایسه

هستند مصاحبه شده است. مصاحبه‌ها تا زمانی که اشباع نظری به دست آید ادامه یافت به گونه‌ای که از مصاحبه هشتم به بعد، تکرار در اطلاعات دریافتی مشاهده شد، اما این روند برای اطمینان تا مصاحبه دوازدهم ادامه یافت و به اشباع رسید.

نتایج تحلیل آماره‌های توصیفی که در جدول ۳ ارائه شده نشان می‌دهد که مدرک تحصیلی بیشتر افراد مورد بررسی فوق لیسانس و دکتری و سابقه کار اکثر آنها بین ۱۰ تا ۱۹ سال و پست مدیریتی بیشتر آنها خبرگان حرفه حسابرسی می‌باشد.

پس از انجام مصاحبه‌ها و پیاده نمودن آنها، با استفاده از روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان (کرپین و استراوس، ۱۹۹۸)، فرآیندهای برش زدن متن مصاحبه‌ها، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و دسته‌بندی آنها در مقوله‌های اصلی و فرعی، تحلیل داده‌ها طی مراحل کدگذاری باز و محوری و طبقه‌بندی واحدهای متنی موجود به طبقه‌های معنی‌دار و منطقی انجام شده است. بنابراین نتایج کدگذاری محوری و باز به ترتیب زیر به دست آمد:

کدگذاری باز: نتیجه این مرحله، خلاصه کردن انبوه اطلاعات کسب شده از مصاحبه‌ها و اسناد به درون مفاهیم و دسته‌بندی‌هایی است که در این سؤالات مشابه هستند. در روش کدگذاری نظری دو گرایش برای تحلیل داده‌ها وجود دارد. تعدادی از پژوهشگران به تحلیل جز به جز می‌پردازند و تعدادی نیز به دلیل وقت‌گیر بودن این روش تنها نکات و مضامین کلیدی را کدگذاری می‌کنند (ترجمه افشار، ۱۳۹۵)، برای نمونه، نحوه کدگذاری نقل قول زیر تشریح می‌شود:

“... بزرگترین مشکل در ایران مدیریت است. به طوری که با داشتن منابع فراوان قادر به استفاده از آنها نیستیم... بحث

جدول ۳. تحلیل آماره‌های توصیفی متغیرهای میزان تحصیلات، سابقه کار و پست مدیریتی

متغیرهای توصیفی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی صحیح	درصد فراوانی تجمعی
میزان تحصیلات	لیسانس	۲	۱۶/۶۷	۱۶/۶۷
	فوق لیسانس	۵	۴۱/۶۷	۵۸/۳۳
	دکتری	۵	۴۱/۶۷	۱۰۰
میزان سابقه کار	۲۰ تا ۲۹ سال	۴	۳۳/۳۳	۳۳/۳۳
	۱۰ تا ۱۹ سال	۵	۴۱/۶۷	۷۵
	۳۰ تا ۳۵ سال	۳	۲۵،۰۰	۱۰۰
پست مدیریتی	خبرگان حرفه حسابرسی	۷	۵۸/۳۳	۵۸/۳۳
	مدیران ارشد مرتبط با پروژه‌ها	۵	۴۱/۶۷	۱۰۰
جمع	۱۲	۱۰۰		

جزئیات و اهداف پروژه با نتیجه نهایی پروژه، "امکان‌پذیری پیشنهادها برای اجرایی برای بهبود عملکرد" و "به‌کارگیری نیروی متخصص در تیم حسابرسی" شناسایی شده است. به همین ترتیب در نتیجه کدگذاری باز در مرحله اول به کلیه نکات کلیدی یک کد اولیه داده شد. در مرحله بعد، کدهای اولیه (به علت تعداد فراوان آنها) به کدهای ثانویه تبدیل می‌شوند به گونه‌ای که کدهایی که مشابه هستند یا به مفاهیم مشابهی اشاره دارند حذف می‌شوند. از کل کدهای اولیه استخراج شده از مصاحبه‌ها ۳۳۲ کد ثانویه به دست آمد. سپس چند کد ثانویه تبدیل به یک مفهوم می‌شود. برای مثال چند کد ثانویه "به‌کارگیری نیروی متخصص"، "نقش تجربه در حسابرسی عملکرد"، "سطح آموزش حسابرسان" به مفهوم "توانایی‌های حسابرسان عملکرد" تبدیل و طبقه‌های فرعی توانایی‌های حسابرسان عملکرد، مدیر حسابرسی قوی و روحیه کار تیمی به طبقه فرعی تیم پیاده‌سازی شایسته و متوازن تبدیل می‌شوند. به این ترتیب ۳۱ طبقه فرعی به دست آمد.

جزئیات و اهداف پروژه با نتیجه نهایی پروژه، "امکان‌پذیری پیشنهادها برای اجرایی برای بهبود عملکرد" و "به‌کارگیری نیروی متخصص در تیم حسابرسی" شناسایی شده است. به همین ترتیب در نتیجه کدگذاری باز در مرحله اول به کلیه نکات کلیدی یک کد اولیه داده شد. در مرحله بعد، کدهای اولیه (به علت تعداد فراوان آنها) به کدهای ثانویه تبدیل می‌شوند به گونه‌ای که کدهایی که مشابه هستند یا به مفاهیم مشابهی اشاره دارند حذف می‌شوند. از کل کدهای اولیه استخراج شده از مصاحبه‌ها ۳۳۲ کد ثانویه به دست آمد. سپس چند کد ثانویه تبدیل به یک مفهوم می‌شود. برای مثال چند کد ثانویه "به‌کارگیری نیروی متخصص"، "نقش تجربه در حسابرسی عملکرد"، "سطح آموزش حسابرسان" به مفهوم "توانایی‌های حسابرسان عملکرد" تبدیل و طبقه‌های فرعی توانایی‌های حسابرسان عملکرد، مدیر حسابرسی قوی و روحیه کار تیمی به طبقه فرعی تیم پیاده‌سازی شایسته و متوازن تبدیل می‌شوند. به این ترتیب ۳۱ طبقه فرعی به دست آمد.

تشریح مدل اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها

۱. شرایط علی

شرایطی علی تقاضا برای حسابرسی که به انجام و گسترش حسابرسی عملکرد در همه جای دنیا کمک نموده الزامات قانونی و فرهنگ پاسخگویی است. الزامات قانونی همچون ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴-۱۳۹۰) تا حدودی در لازم‌الاجرا نمودن حسابرسی عملکرد مؤثر هستند لیکن نیاز به قوانینی با ضمانت اجرایی بیشتر در این خصوص وجود دارد. نیاز به پاسخگویی هم از سوی مدیران و هم ذینفعان سازمان‌ها موجب تقاضا برای حسابرسی عملکرد می‌شود. لیکن از دیدگاه خبرگان حسابرسی در ایران بخش قابل توجهی از مدیران دولتی گریزان از پاسخگویی و رسیدگی‌های حسابرسی هستند که علل این موضوع را مواردی چون ترس، بی‌اطلاعی نسبت به حسابرسی عملکرد، نبود پاداش برای دستگاهی که عملکرد خوبی داشته، عدم آگاهی مسئولان از کارایی خودشان و عدم انتخاب مدیران بر اساس عملکردشان می‌دانند. ضروری است اقدامات لازم در خصوص ایجاد زیرساخت‌های فرهنگ پاسخگویی در سازمان‌های دولتی صورت پذیرد به طوری که حسابرسی عملکرد به عنوان نوعی حسابرسی مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی و همچنین بازوی مدیریت و کمک به مدیران معرفی گردد.

۲. پدیده محوری

این مقوله همان برچسب مفهومی است که برای چارچوب یا طرح بوجود آمده در نظر گرفته می‌شود. با توجه به این که در این پژوهش فرآیند اجرای حسابرسی عملکرد در شرکت ملی نفت ایران مورد مطالعه قرار گرفته است پس از گردآوری داده‌ها و تحلیل آنها در مرحله کدگذاری باز و بررسی ویژگی‌های ارائه شده، طبقه "اجرای حسابرسی عملکرد" به‌عنوان پدیده محوری انتخاب شد.

۳. شرایط مداخله‌گر

یکی از عوامل مداخله‌گر در اجرای حسابرسی عملکرد ساختارهای سازمانی است. برای نمونه عواملی مانند سیستم حقوق و دستمزد که به جای کارمزدی بودن روز مزدی است

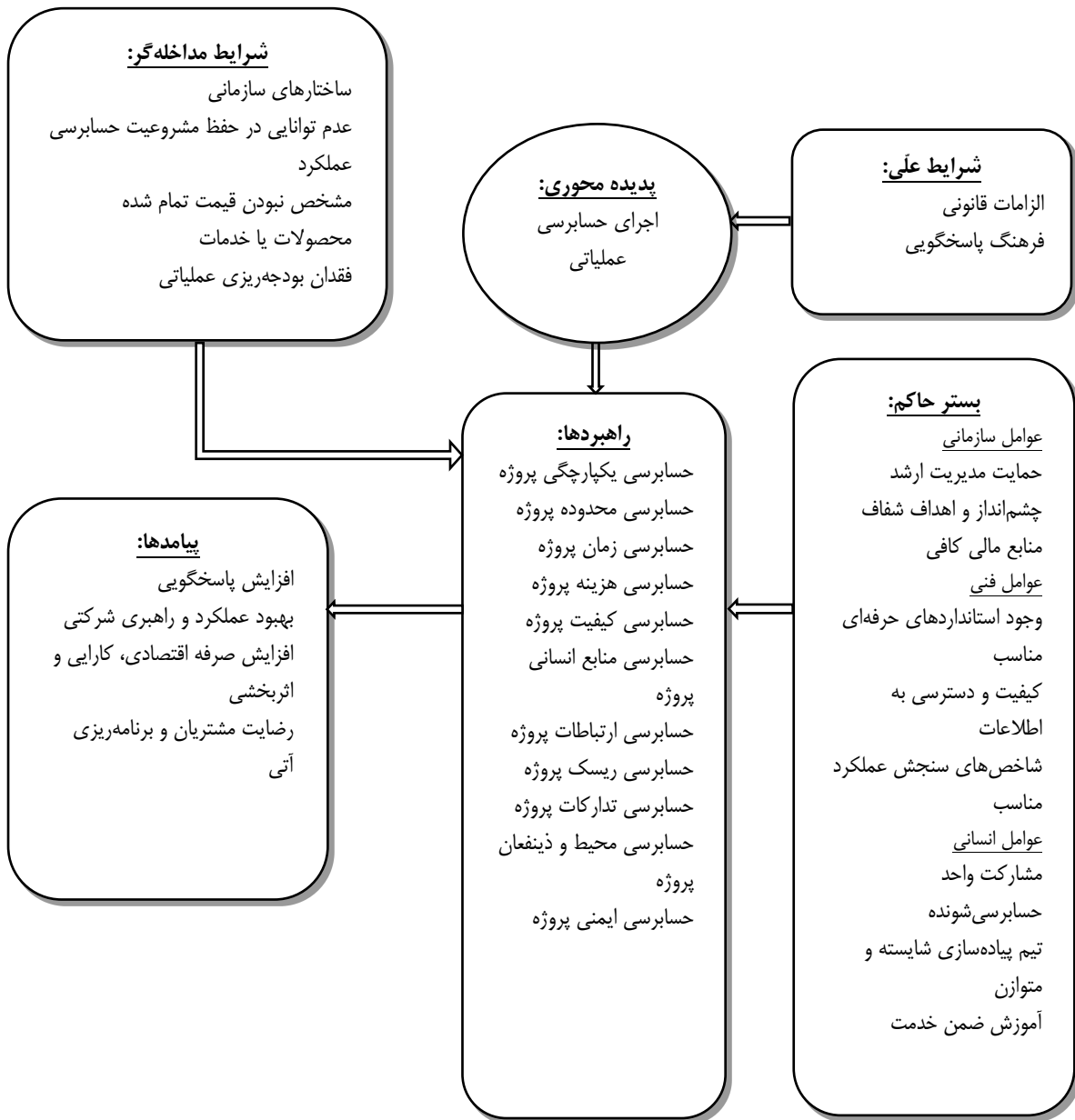
کدگذاری محوری (مقوله‌بندی): اساس ارتباطدهی در کدگذاری محوری بر بسط و گسترش یکی از مقوله‌ها قرار دارد. مقوله اصلی بعنوان پدیده تعریف می‌شود و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط می‌شوند. مقوله‌های دیگر شامل شرایط علی^{۱۲} (موارد و رویدادهایی که منجر به ایجاد و توسعه پدیده می‌گردند و در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آنجاکه، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند)، بستر (زمینه)^{۱۳} (مجموعه‌ای از شرایط که به پدیده مورد نظر دلالت می‌کنند و محل حوادث و وقایع مرتبط با پدیده بوده و نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد)، شرایط مداخله‌گر^{۱۴} (مجموعه گسترده‌تری از شرایط که پدیده در آن قرار دارد و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. این شرایط راهبردها را در زمینه خاصی سهولت بخشیده و یا آنها را محدود و مقید می‌کنند)، راهبردها^{۱۵} (مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده هستند. راهبردها هدفمند هستند و به عللی صورت می‌گیرند)، پیامدها (ستاده‌های خواسته یا ناخواسته راهبردها) می‌شوند (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۴).

12. Causal Conditions

13. Context

14. Intervening Conditions

15. Action Strategies



شکل ۱. مدل اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها

یکی دیگر از شرایط مداخله‌گر عدم توانایی در حفظ مشروعیت حسابرسی عملکرد است که از ضعف قوانین و مقررات و کمبود متخصصین حرفه‌ای در حسابرسی عملکرد است که به اذعان خبرگان، حتی سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات هم هنوز نتوانسته‌اند حسابرسی عملکرد را به مفهوم واقعی آن شناخته و به اجرا درآورند. شرایط مداخله‌گر بعدی مشخص نبودن قیمت تمام شده محصولات یا خدمات و فقدان بودجه‌ریزی عملیاتی است که انجام حسابرسی عملکرد را با محدودیت مواجه می‌سازد. از دیدگاه خبرگان یکی از مشکلات حسابرسی عملکرد تعیین معیار است که پیش‌شرط آن وجود برنامه عملکرد است. بنابراین ضروری است که بودجه‌ریزی عملیاتی و بر مبنای عملکرد باشد که لازمه آن

و یا قوانین بسیار تفصیلی که اختیارات اندک مدیران و کاهش قدرت تصمیم‌گیری آنها را در پی دارد، فرایند اجرای حسابرسی عملکرد را با مشکلاتی مواجه می‌سازد. یکی دیگر از عواملی که در ساختارهای سازمانی باید مورد توجه قرار گیرد حفظ استقلال حسابرسی عملکرد است. اگر حسابرسی، مستقل از مدیریت نباشد تصمیم‌های مدیریت بر تصمیم‌ها و یا انگیزه‌های حسابرس اثرگذار بوده و پاسخگویی مورد نظر حسابرسی عملکرد حاصل نمی‌شود لذا حداقل میزان استقلال مستلزم آن است که حسابرس تحت نظر رئیس هیئت مدیره، مالک سازمان، دولت و یا قوه قضاییه باشد و بالاترین سطح از استقلال زمانی محقق می‌شود که حسابرسی اجازه قطعی داشته باشد که نتایج خود را در قالب گزارش منتشر نماید.

مشخص بودن قیمت تمام شده محصولات یا خدمات است.

۴. بستر حاکم

به شرایط خاصی که بر کنشها و تعاملات تأثیر می‌گذارند بستر گفته می‌شود. این بستر ناظر بر فضای حاکم بر سازمان‌های دولتی است. این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم و طبقه‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند و در مدل معرفی شده به سه دسته عوامل سازمانی، فنی و انسانی تقسیم می‌شوند. از عوامل سازمانی می‌توان به حمایت مدیریت ارشد از اجرای حسابداری عملیاتی اشاره کرد که موجب تسریع در جمع‌آوری اطلاعات و جلب همکاری واحدهای مرتبط به موضوع مورد حسابداری می‌گردد. یکی از راه‌های جلب حمایت مدیریت ارشد انتخاب مدیران بر مبنای عملکردشان می‌باشد که موجب اهمیت یافتن ارزیابی عملکرد برای مدیران خواهد شد. بعلاوه می‌بایست آموزش‌های لازم در خصوص حسابداری عملکرد و مزایای آن به سطوح مدیران سازمان ارائه گردد. عامل دیگر چشم‌انداز و اهداف شفاف است چراکه جهت اندازه‌گیری اثربخشی وجود برنامه مدونی که اهداف استراتژیک و راهبردها و اهداف سازمان را مشخص کرده باشد ضرورت دارد. عامل سوم منابع مالی کافی برای تیم حسابداری است که بتوانند از متخصصین مرتبط با موضوع حسابداری از جمله مهندس IT، کارشناس محیط زیست، مهندس نفت، کارشناسان اقتصادی و ... در تیم خود استفاده نمایند. یکی از عوامل فنی وجود استانداردهای حرفه‌ای مناسب است. با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری عملیاتی که در سال ۱۳۹۰ توسط سازمان حسابداری مورد تصویب قرار گرفته ترجمه تعدیل شده‌ای از استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری دولتی آمریکا (GAGAS)^{۱۶} است، تدوین استانداردهای خاص حسابداری عملکرد با در نظر گرفتن شرایط سازمان‌های دولتی ایران ضرورت دارد. عوامل فنی دگر کیفیت و دسترسی به اطلاعات و شاخص‌های سنجش عملکرد مناسب است که به انجام بهتر و مؤثرتر حسابداری کمک شایانی می‌کنند. عوامل انسانی شامل مشارکت واحد حسابداری شونده از جمله مدیران و کارکنان واحدهای ذی‌ربط است که به جمع‌آوری اطلاعات، تعیین شاخص‌های مناسب‌تر و اجرای پیشنهادات حسابداری کمک می‌کند. عوامل انسانی دیگر به تیم حسابداری مرتبط می‌شود که شامل موارد زیر می‌شود:

(۱) مدیر حسابداری قوی که علاوه بر آشنایی کامل به

روش‌های حسابداری عملکرد و برنامه‌ریزی و تقسیم کار

16.GAGAS (US Government Auditing Standards)

درست، تسلط کافی به سازمان و موضوع مورد رسیدگی نیز داشته باشد،

(۲) تیم پیاده‌سازی شایسته و متوازن شامل متخصصین غیرمالی متناسب با موضوع،

(۳) روحیه کار تیمی. عامل انسانی سوم آموزش‌های ضمن خدمت است که با توجه به تنوع زیاد موضوعات و روش‌های حسابداری عملکرد، تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابداری عملکرد خواهد داشت.

۵. راهبردهای اجرای حسابداری عملکرد

با الگو قرار دادن حوزه‌های دانش پم‌باک و با جمع‌آوری نظرات خبرگان حسابداری در مورد هر یک از حوزه‌ها، راهبردهایی برای اجرای حسابداری عملکرد پروژه‌ها تنظیم گردیده است.

حسابرسی یکپارچگی پروژه شامل فرایندهایی که می‌بایست جهت اطمینان از هماهنگی درست و مناسب عناصر مختلف پروژه انجام شود که موارد زیر را دربردارد:

- بررسی و ارزیابی قراردادهای شخص ثالث،
- ارزیابی فرآیند مدیریت و حل ریسک‌های با دامنه وسیع،
- بررسی اینکه آیا کاهش هزینه‌های حاصل از طرح‌های پیشنهادی تغییر مهندسی ارزش برای شرکت مورد رسیدگی جبران می‌شوند،
- بررسی ساختار شکست کار (WBS) پروژه‌های تصویب شده جهت تأیید وجود آن قبل از تعهد تأمین وجه،
- شناسایی فرصت‌های استاندارد کردن ساختار شکست کار (WBS) در میان پروژه‌ها،
- حسابرسی محدوده پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز جهت اطمینان از این‌که پروژه شامل همه کارهای مورد نیاز (و تنها کار مورد نیاز) برای تکمیل موفق پروژه است که موارد زیر را دربردارد:
- مقایسه جزئیات و اهداف پروژه با نتیجه نهایی پروژه،
- ارزیابی فرآیند ردیابی و نظارت بر تغییر سفارش‌ها،
- تأیید اینکه تغییر سفارش‌ها قبل از شروع کار به طور مناسبی مورد تصویب قرار گرفته‌اند،
- حسابرسی زمان پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز جهت مدیریت تکمیل به موقع پروژه که موارد زیر را دربردارد:
- ارزیابی فرآیندها و کنترل‌ها به منظور نظارت بر وضعیت پروژه شامل جداول زمانی و پیش‌بینی‌های آن،
- اطمینان از وجود فرآیندها و کنترل‌های مناسب به منظور خاتمه به موقع پروژه‌ها،
- تعیین مسیر بحرانی قبل از شروع کار،

- پیشرفت پروژه بر اساس WBS باشد،
- حسابرسی هزینه پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز جهت برنامه‌ریزی، برآورد، بودجه‌بندی، تأمین مالی، تأمین بودجه، مدیریت و کنترل هزینه به منظور تکمیل پروژه در محدوده بودجه مصوب که موارد زیر را در بر دارد:
- بررسی درخواست‌های پرداخت صورتحساب‌ها جهت تأیید تطابق با شرایط قرارداد،
- بررسی صورتحساب‌ها به منظور اطمینان از تصویب درست،
- اطمینان از اینکه پرداخت تنها به فروشندگان مجاز صورت گرفته است،
- اطمینان از اینکه مقایسه بین مقادیر قرارداد و وجوه مصرف شده در خاتمه پروژه انجام شود،
- ارزیابی فرآیندهای نظارت بر تعهدات، جریان‌های نقدی و پیش‌بینی‌های بودجه،
- ارزیابی کنترل‌ها جهت اطمینان از تطابق با بودجه،
- بررسی اصول وضع شده جهت هزینه‌های مجاز/ قابل‌پرداخت،
- بررسی اهداف مطرح شده در مراحل برنامه‌ریزی پروژه جهت تعیین اینکه آیا اهداف منتج به نتیجه شده‌اند،
- بررسی خاتمه پروژه جهت تعیین هرگونه تأمین وجه بازیافتی،
- ارزیابی دارایی‌های بدست آمده مربوط به پروژه جهت تعیین کاربرد درست اصول حسابداری برای مثال عمر مفید و مدت قابل استهلاک،
- بررسی فرایند ارزشیابی برآوردهای مالی کلیدی،
- بررسی ارزیابی اثر سیستم‌های ERP چندگانه،
- حسابرسی کیفیت پروژه شامل فرایندها و فعالیت‌های سازمان که مسئولیت‌ها، اهداف و رویه‌های کیفیت را تعیین می‌کنند بدین منظور که پروژه بتواند نیازهایی را که جهت دستیابی به آنها آغاز و انجام شده است را تأمین نماید که موارد زیر را دربردارد:
- بررسی فرایندها جهت تأیید کیفیت کالاها/خدمات دریافت شده،
- ارزیابی کنترل کیفیت کارفرما و برنامه‌ها و فرایندهای تضمین کیفیت،
- حسابرسی منابع انسانی پروژه شامل فرایندهایی که تیم مدیریت پروژه را سازمان‌دهی، مدیریت و هدایت می‌کنند که موارد زیر را دربردارد:
- بررسی مواد و شرایط قرارداد جهت اطمینان از اینکه زیان جایگزینی کارکنان کلیدی و خسارات نقدی آن گنجانده شده است،
- تعیین اینکه آیا رویدادهایی که خسارت‌های نقدی را مجاز (تضمین) می‌کنند اتفاق افتاده‌اند،
- بررسی اینکه آیا افزایش حقوق کارکنان در محدوده مقادیر مجاز طبق قرارداد می‌باشد،
- حسابرسی ارتباطات پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز جهت اطمینان از برنامه‌ریزی، تأمین، تولید، توزیع، ذخیره، بازیابی، مدیریت، کنترل، نظارت و انتقال نهایی اطلاعات پروژه که موارد زیر را دربردارد:
- بررسی کنترل‌های موجود برای نظارت و گزارش پروژه،
- بررسی روش شناسی‌ها و گزارش‌های مدیریتی که موقعیت و طرح‌ریزی‌های پروژه را منعکس می‌کنند،
- بررسی جداول زمانی جلسات و وضعیت میزان تکرار، صورت جلسات، اقدامات عملی، پیگیری‌ها و دیگر مستندات،
- حسابرسی ریسک پروژه شامل فرایندهای برنامه‌ریزی ریسک، شناسایی، تحلیل، برنامه‌ریزی واکنش و کنترل ریسک پروژه که موارد زیر را دربردارد:
- بررسی فرآیندهای شناسایی و ردیابی ریسک‌های پروژه/ قرارداد،
- تأیید اینکه پوشش بیمه‌ای کافی برای مالک تهیه شده است،
- بررسی تحلیل ریسک و/ یا ثبت ریسک‌های شناسایی شده مالک و بروز رسانی‌ها
- بررسی اقدامات کنترلی تعیین شده برای ریسک‌های مختلف،
- حسابرسی تدارکات پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز برای تهیه کالا و خدمات از خارج از سازمان جهت دستیابی به اهداف پروژه که موارد زیر را دربردارد:
- بررسی رویه‌ها، سیاست‌ها و فرایندهای تحصیل تا پرداخت،
- بررسی و ارزیابی مواد و شرایط قرارداد،
- بررسی فرآیندهای موجود برای نظارت بر عملکرد فروشندگان،
- حسابرسی محیط و ذینفعان پروژه شامل فرایندهای مورد نیاز جهت اطمینان از اینکه اثر اجرای پروژه بر محیط اطراف در محدوده بیان شده توسط مجوزهای قانونی باقی خواهد ماند و شناسایی کلیه افراد یا سازمان‌های تحت تأثیر پروژه،
- تحلیل انتظارات و اثر آنها بر پروژه که موارد زیر را دربردارد:
- تعیین اینکه آیا فرایند تبادل و اجرای پروتکل‌های محیطی مؤثر هستند،
- تعیین اینکه آیا مقررات ایمنی لازم وجود دارند و ارزیابی فرآیند شناسایی و اجرای الزامات محیطی،

بداعت، حساسیت و استناد به یادداشت‌ها را برای معیار مقبولیت معرفی می‌نمایند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

تناسب: این معیار به بررسی سازگاری یافته‌های پژوهش با تجارب افراد حرفه‌ای و مشارکت‌کنندگان در مطالعه می‌پردازد. بدین منظور نتایج پژوهش به ۴ نفر از خبرگان شامل ۲ نفر از صاحب‌شوندگان ارائه و پس از بحث و بررسی نظرات تکمیلی آنها دریافت و اعمال شد.

کاربردی بودن یافته‌ها: در این پژوهش تلاش شده است با در نظر گرفتن ادبیات موجود، نظرات خبرگان حوزه مالی و مدیران پروژه‌های شرکت ملی نفت ایران مدلی برای اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها طراحی شود که با توجه به شرایط موجود در ایران از جمله ویژگی‌های دستگاه‌های دولتی، ساختار حاکمیت، محدودیت‌های موجود در عملیات، ساختار ارزیابی عملکرد و نوع بودجه‌ریزی و حسابداری بخش دولتی قابل اجرا و کاربردی باشد.

مفاهیم: در این پژوهش تلاش شده است که مفاهیم و مقوله‌ها تا حد امکان مشخص شوند تا در نهایت بتوان مدل نهایی را ارائه نمود و یافته‌های پژوهش را پیرامون آن سازماندهی نمود.

زمینه مفاهیم: در این پژوهش مفاهیم و مقوله‌ها با در نظر گرفتن زمینه و بستر اجرای حسابرسی عملکرد به وجود آمده و در مدل ارائه شده‌اند.

منطق: به بررسی وجود جریان منطقی در مدل و معنادار بودن یافته‌ها می‌پردازد. بدین منظور در این مطالعه سعی شده است ارتباط بین مفاهیم، مقوله‌ها و مدل نهایی توضیح داده شود. **عمق:** تشریح و توضیح مفصل به غنی‌سازی یافته‌های پژوهش کمک می‌کند. در این پژوهش نیز یافته‌ها در فرایند روایت نظریه ارائه شده است.

انحراف: این معیار به دنبال بررسی این موضوع است که آیا نمونه‌هایی وجود دارد که با مدل هم‌خوانی نداشته باشد که در این پژوهش به چنین نمونه‌ای برخورد نشده است.

بداعت: پژوهش حاضر نخستین پژوهشی است که به صورت جامع و کامل همه موارد مربوط به اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها را در یک مدل ارائه می‌نماید.

- تعیین فرآیندهای کسب مجوزهای لازم از جمله ساعات کار، مجوزهای صوتی و مدیریت فاضلاب،
- بررسی وجود متدولوژی شناسایی ذینفعان،
- بررسی روش‌های ارزیابی انتظارات ذینفعان،
- بررسی برنامه‌ریزی برای انتظارات ذینفعان،
- روش‌های برقراری رابطه با جامعه محلی پروژه،
- مدیریت کارکنانی که با خاتمه پروژه بیکار می‌شوند،
- حسابرسی ایمنی پروژه شامل فرآیندهای مورد نیاز جهت اطمینان از اینکه پروژه با مراقبت مناسب جهت جلوگیری از حوادثی که باعث صدمه به کارکنان یا خسارت به اموال می‌شوند صورت می‌گیرد که موارد زیر را دربردارد:
- تعیین اینکه آیا فرایند تبادل و اجرای پروتکل‌های ایمنی مؤثر هستند،
- تعیین اینکه آیا مقررات ایمنی وجود دارند و ارزیابی فرآیند شناسایی و اجرای الزامات امنیتی بر اساس استانداردهای HSE.

۶. پیامدهای اجرای حسابرسی عملکرد

بر اساس دیدگاه خبرگان نتایجی که در اثر اجرای راهبردها حاصل می‌شود افزایش پاسخگویی با اندازه‌گیری عملکرد مدیران، بهبود عملکرد و راهبری شرکتی با شناسایی ضعف‌ها و مشکلات، افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و رضایت مشتریان و برنامه‌ریزی آتی از طریق اجرای حسابرسی عملکرد و ارائه پیشنهادات کاربردی به مدیران می‌باشد. با انجام حسابرس عملکرد واحدهای مورد رسیدگی می‌بایست به دنبال راه‌هایی باشند که از طریق آن بتوانند صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی خود را ارتقاء دهند. این نقش پیشرفته حسابرسی است که در پی کمک به مدیریت جهت بهبود عملیات است و در این حالت حسابرسی به جای گذشته بر آینده تمرکز دارد و به واحدهای مورد رسیدگی در ارتقاء کیفیت مدیریت در طول زمان کمک می‌نماید.

اعتباربخشی مدل

کربین و استراوس (۱۹۹۰)، برای ارزشیابی پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان به جای معیارهای روایی و پایایی، معیار مقبولیت^{۱۷} را پیشنهاد داده‌اند. 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. آنها ۱۰ شاخص تناسب، کاربردی بودن، مفاهیم، زمینه مفاهیم، منطق، عمق، انحراف،

ارزیابی عملکرد و نوع بودجه‌ریزی و حسابداری بخش دولتی قابل اجرا و کاربردی باشد. تحقیقات زیادی نیز در زمینه موانع اجرای حسابرسی عملکرد در ایران صورت گرفته که در این مطالعه با ادغام ادبیات موجود و نظرات خبرگان و استفاده از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان این موانع از دیدگاهی متفاوت و در جهت زمینه‌سازی برای اجرای حسابرسی عملکرد گردآوری و در قالب مدل پیشنهادی ارائه شده‌اند.

محدودیت اصلی و مهم این مطالعه، اجرای حسابرسی عملکرد در بخش محدودی از شرکت‌های دولتی توسط بخش کوچکی از دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی است که در نتیجه تجربه عملی در این زمینه اندک بوده و قابلیت شناسایی مشکلات اجرای مدل را محدود می‌سازد. به‌علاوه عدم آشنایی مدیران پروژه‌ها و همچنین مدیران حسابرسی داخلی با حسابرسی عملکرد و مزایا و فرایندهای آن، مراحل انجام مصاحبه و همچنین ارزیابی مدل استخراج شده را با مشکلاتی همراه نمود که محقق با ارائه توضیحات و هدایت مصاحبه‌ها در صدد رفع این موضوع برآمد.

بر اساس نتایج به دست آمده در مطالعه حاضر، پیشنهادات زیر را ارائه می‌شود:

- با توجه به راهبردهای اجرای حسابرسی عملکرد ارائه شده در مدل، پیشنهاد می‌شود در آغاز هر حسابرسی عملکرد جلسه‌ای با مسئولان و مدیران پروژه مورد رسیدگی برگزار شده و مواردی را که برای هر راهبرد پیشنهادی در مدل می‌توان افزود تعیین نمود.

- استفاده از استاندارد دانش مدیریت پروژه (پمباک) در پروژه‌های شرکت ملی نفت ایران کمک شایانی به تسهیل انجام حسابرسی عملکرد می‌نماید.

- استفاده از افراد متخصص در هر پروژه مورد رسیدگی در قالب مشاور تأثیر بسزایی در انجام حسابرسی عملکرد داشته و می‌تواند فرایند حسابرسی عملکرد را تسهیل و تسریع نماید.

- عامل اصلی تکمیل موفقیت‌آمیز یافته‌های حسابرسی عملکرد، ارائه پیشنهادهایی برای انجام اقدامات اصلاحی جهت بهبود وضعیت جاری است. پیشنهادها باید به‌طور منطقی به شرح وضعیت کنونی، علل به وجود آورنده و اقدامات پیشگیرانه بپردازند.

- پیشنهاد می‌شود مراجع قانون‌گذار اقدامات لازم را جهت تنظیم و تصویب مقررات الزام‌آور جهت اجرایی شدن حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی به عمل آورند.

در این مطالعه کلیه راهبردهای اجرای حسابرسی عملکرد همراه با رهنمودهایی برای هر یک ارائه شده است لذا

حساسیت: این شاخص به دنبال بررسی حساسیت پژوهش‌گر نسبت به موضوع پژوهش، مصاحبه‌شوندگان و یافته‌ها است. در این رابطه پژوهشگر تلاش نموده پیش از آغاز پژوهش با مطالعه به شناخت کافی نسبت به پدیده دست یابد و بدین ترتیب از پیش فرض‌های اولیه خود جلوگیری کند.

استناد به یادداشت‌ها: از آنجاکه نمی‌توان همه موارد گفته شده و مباحث مطرح شده در مصاحبه‌ها را در فرایند تحلیل یافته‌ها به خاطر آورد در این پژوهش از یادداشت‌ها در فرایند روایت پدیده مورد مطالعه استفاده می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

بانک جهانی برنامه‌ای را به صورت آزمایشی در هشت کشور اجرا نمود که به طور خاص جهت افزایش شفافیت گزارشگری مخارج و پاسخگویی نسبت به عملکرد در پروژه‌های ساختمانی در سراسر جهان طراحی شده بود. چنین سرمایه‌گذاری عظیمی از سوی بانک جهانی شاهدهی بر جهانی بودن مشکلات پاسخگویی در پروژه‌های سرمایه‌ای و ارزش شناخته شده حسابرسی عملکرد می‌باشد (نالویک، ۲۰۱۳)، این حسابرسی شامل بررسی فرایندهای مورد استفاده در مدیریت پروژه، کنترل هزینه‌ها و پیشرفت کار و مقایسه این فرایندها با بهترین فرایندهای موجود در صنعت می‌باشد (نالویک، ۲۰۰۷).

نتایج تحقیق نشان می‌دهد اجزای مدل طراحی شده با ادبیات موجود تطابق دارد و در عین حال با توجه به شرایط بخش دولتی و امکانات موجود قابلیت کاربرد بیشتری دارد. برای نمونه مدل پادیا و ویورن (۲۰۱۲)، مبتنی بر اندازه‌گیری ریسک، شناسایی کنترل‌ها و مقایسه با شاخص‌های از پیش تعیین شده است که با توجه به نوپا بودن حسابرسی عملکرد در ایران و فراهم نبودن بستر مناسب، پیاده‌سازی آنها در عمل مشکلاتی را در پی دارد. مدل نالویک و میلیس (۲۰۱۵)، نیز به صورت کلی و صرفاً جهت یکسان‌سازی فرایندهای حسابرسی عملکرد موجود در پروژه‌های مختلف و بین گروه‌های حسابرسی متفاوت طراحی شده و در ایران قابل کاربرد نبوده و نمی‌تواند راهنمای کاملی جهت حسابرسی عملکرد پروژه‌های بخش دولتی باشد. در این پژوهش تلاش شده است با در نظر گرفتن ادبیات موجود، نظرات خبرگان حوزه مالی و مدیران پروژه‌های شرکت ملی نفت ایران مدلی برای اجرای حسابرسی عملکرد پروژه‌ها طراحی شود که با توجه به شرایط موجود در ایران از جمله ویژگی‌های دستگاه‌های دولتی، ساختار حاکمیت، محدودیت‌های موجود در عملیات، ساختار

پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به هر یک از راهبردهای اجرای حسابداری عملکرد در مدل ارائه شده در این مطالعه به صورت گسترده‌تری پرداخته شده و جزئیات اجرای آنها طراحی شود.

از آنجا که تمرکز اصلی این پژوهش بر پروژه‌های شرکت ملی نفت آن بوده است پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به شناسایی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابداری عملکرد در سایر دستگاه‌های اجرایی پرداخته شود برای مثال می‌توان موارد تخصصی‌تری برای هر وزارتخانه، سازمان دولتی و یا شرکت‌های خصوصی شناسایی نمود.

منابع

- احمدی، سید علی‌اکبر و روزبهانی، علیرضا. (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابداری عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی. *حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۵۴-۴.
- استراوس، انسلم و کربین، جولیت. (۱۳۹۵). *مبانی پژوهش کیفی: فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای* (مترجم: ابراهیم افشار). تهران: نشرنی (نشر اثر اصلی، ۱۹۹۰).
- برادران حسن‌زاده، رسول؛ محبوبی بناب، معصومه و رحیمی، غلامرضا. (۱۳۹۱). بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی). *مدیریت بهره‌وری*، ۲۲، ۱۶۷-۱۹۸.
- دانایی‌فرد، حسن؛ الوانی، سید مهدی و آذر، عادل. (۱۳۹۴). *روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع*. تهران؛ صفار: اشراقی.
- دیوان محاسبات کشور، راهنمای حسابداری عملکرد. (۱۳۹۰). *کمیته اجرایی حسابداری عملکرد*، ۹۸-۱.
- رحیمی، غفور (۱۳۸۵). ارزیابی عملکرد و بهبود مستمر سازمان. *تدبیر*، ۱۷۳، ۲۸-۳۳.
- جوی‌پا، حسن. (۱۳۸۹). آسیب‌شناسی اجرای حسابداری عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن. *دانش حسابداری*، ۱۰(۲)، ۱۰۹-۱۲۸.
- فتاحی، سیروس، خشنود، ابراهیم و قلی‌پور، ایرج. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر اجرای حسابداری عملکرد بر ارتقاء بهره‌وری بخش‌های دولتی ایران (مورد مطالعه در دیوان محاسبات کشور)، *دانش حسابداری*، ۱۵(۶۱)، ۱۰۷-۱۳۴.
- فرزانه، حیدر. (۱۳۸۶). بررسی موانع اجرایی حسابداری عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور. *دانش حسابداری*، ۷(۲۴)، ۴۱-۲۷.
- قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۹۴-۱۳۹۰).
- کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار و خانلاری، مرتضی. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی. *دانش حسابداری*، ۱۸(۷۱)، ۶۷-۵۷.
- کمیته تدوین استانداردها، *استانداردهای حسابداری عملیاتی نشریه ۱۰۱۹ سازمان حسابداری*. (۱۳۹۷).
- مجبوری یزدی، هدی؛ محمدی، شعبان؛ طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین و کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۷). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابداری عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری. *حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۱۵۴-۱۳۴.
- مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابداری. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۶(۲۳)، ۱۰۳-۱۳۷.
- نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکت‌های تابعه از دیدگاه مدیران شرکت. *دانش حسابداری*، ۱۷ و ۱۸، ۹۲-۷۸.
- Ahmadi, S.A. & Roozbahani, A. (2018). Design and Compilation of the Audit Model of Performance of Executive Directors of Public Banks. *Governmental Accounting*, (2)4, 41-54, (in Persian)
- Baradaran, H.R., Mahboobi, B.M. & Rahimi, G. (2012). Investigating Execution Obstacles of Management Performance Auditing (Case study: Executive Organizations of East

- Azerbaijan Province). *Productivity Management*, 22, 167-194, (in Persian)
- Beasley, Mark S., Carcello, J.V. & Hermanson, D.R. (2001). Top 10 audit deficits. *Journal of Accountancy*, (191)4, 63-66.
 - Danaei Fard, H., Alvani, M. & Azar, A. (2015). *Qualitative research methodology in management: a comprehensive approach*. Tehran; Saffar: Eshraghi, (in Persian).
 - Farzaneh, H., (2007). Investigating the executive barriers of operational auditing in executive bodies from the perspective of managers and experts of the Supreme Audit Court. *Audit Science*, (24)7, 28-41, (in Persian).
 - Fattahi, S., Khoshnoud, E. & Gholipour, I. (2015). Investigating the effect of performance audit on improving the productivity of Iran's public sector (case study of the Supreme Audit Court). *Audit Science*, (61)15, 107-134. (in Persian)
 - Glynn, J. & Murphy, M. (1996). Public Management: Failing Accountabilities and Failing Performance Review. *International Journal of Public Sector Management*, (5/6)9, 125-137.
 - Jooypa, H., (2010) Pathology of performance audit by the National Audit Office and provide suggestions for its improvement. *Audit Science*, 10(2), 109-128, (in Persian).
 - Kamyabi, Y., Malekian, E. & Khanlari, M. (2018). Explain the components of performance auditing in the public sector of Iran with emphasis on environmental and social performance. *Audit Science*. (71)18, 57-76, (in Persian).
 - Law of the Fifth Five-Year Development Plan of the Islamic Republic of Iran (1390-1394).
 - Majbouri Yazdi, H., Mohammadi, Sh., Talebi Najaf Abadi, A.H. & Kamali Kermani, N. (2018). Investigate the Moderating Role of Performance Audit on Impact Accrual Accounting on Public Sector Accounting Using Structural Equation. *Governmental Accounting*, (2)4, 134-154, (in Persian).
 - Mashayekhi, B., Mehrani, K., Rahmani, A. & Maddahi, A. (2013). Developing of the Audit Quality Model. *Journal of Securities Exchange*, 6(23), 103-137, (in Persian).
 - Nalewaik, A. (2013). Factors Affecting Capital Program Performance Audit Findings. *International Journal of Managing Projects in Business*, 6(3), 615-623.
 - Nalewaik, A. (2007). Construction Audit An Essential Project Controls Function. *Cost Engineering*, (10)49, 20-25.
 - Nalewaik, A. & Mills, A. (2014). The Path to Assurance: An Analysis of Project Performance Methodologies. *Social and Behavioral Sciences*, 119, 105-114.
 - Nalewaik, A. & Mills, A. (2015). Project Performance Audit: Enhanced protocols for Triple Bottom Line Results. *Social and Behavioral Sciences*, 194, 134-145.
 - Nokhbeh Fallah, A., (2005). Investigating the barriers to conducting management performance audits in the National Petrochemical Company and its subsidiaries from the perspective of company managers. *Audit Science*, 17 & 18, 78-92, (in Persian).
 - Nyangwara, PO. & Datche, E. (2015). Factors Affecting the Performance of Construction Projects: A Study of Construction Projects in the Coastal Region of Kenya. *International Journal of Scientific and Research Publications*, (10)5, 2250-3153.
 - Padia, N. & Vuuren, M.J. (2012). Performance auditing: Development of an audit model to evaluate efficiency, effectiveness and economy of the performance of a business. *African Journal of Business Management*, (39)6, 10417-10426.
 - Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, (4)28, 379-394.
 - Raaum, R.B. & Morgan, S.L. (2009), *Performance Auditing: A Measurement Approach* (2ND Edition). The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF): Florida.
 - Rahimi, GH. (2006). Evaluate the performance and continuous improve-

- ment of the organization. *Tadbir*, 173, 28-33, (in Persian).
- Raudla, R., Taro, K., Agu, C. & Douglas, J.W. (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organization: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, (2)16, 217-233.
 - Standards Development Committee, (2018). *Performance Audit Standards, 1019*. Audit Organization, (in Persian).
 - Strauss, A. & Corbin, J. (2016). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Grounded Theory (Translator: Ebrahim Afshar)*. Tehran: Nashr Ney (1990), (in Persian)
 - Technical Board. (2006). *Total Cost Management Framework*. Morgantown, WV: AACE International.
 - The Supreme Audit Court, (1390). *Performance Audit Guidelines*. Performance Audit Executive Committee, 1-98, (in Persian).

تأثیر نوع فعالیت اشخاص حقوقی بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی)

مسعود نیکاندیش^۱، *محمدعلی مرادی^۲، علی پایان^۳

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

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

۳. استادیار، گروه ریاضی و آمار، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۴/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۶/۱

The Effect of the Type of Activity of Legal Entities on the Difference between the Declared Taxable and the Definite Taxable (Case Study: Tax Affairs of South Khorasan)

M. Nikandish¹, *M.A. Moradi², A. Payan³

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

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

3. Assistant Professor, Department of Mathematics and Statistics, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Iran.

Received: 2020/7/12

Accepted: 2020/8/22

Abstract

Subject and Purpose of the Article: In this study, while identifying the factors affecting the difference between the declared tax and the definitive tax, the effect of the type of activity of taxpayers on these factors has been investigated with the aim of reducing the difference.

Research Method: The research data has been collected through the databases of the Tax Affairs Organization and referring to the tax files of taxpayers. The statistical population of the study includes those legal entities that have submitted their performance tax returns and their taxes have been finalized in the tax dispute resolution authorities.

Research Findings: Findings show that the factors affecting the difference between the declared tax and the definitive tax and these are different according to the type of taxpayer activity and the type of taxpayer activity has an impact on the taxpayer.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the results of the research, paying attention to the mentioned factors according to the type of activity of individuals can reduce the mentioned difference and correctly identify and receive tax revenues on time.

Keywords: Tax revenues, Declared Taxable, Definite Taxable, Type of Activity.

JEL Classification: M41, G30, G32

چکیده

موضوع و هدف مقاله: در این پژوهش ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی، تأثیر نوع فعالیت مؤدیان بر این عوامل با هدف کاهش اختلاف مذکور مورد بررسی قرار گرفته است.

روش پژوهش: داده‌های پژوهش از طریق بانک‌های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان، گردآوری شده است. جامعه آماری پژوهش شامل آن دسته از اشخاص حقوقی است که نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود اقدام نموده و مالیات آنها در مراجع حل اختلاف مالیاتی به قطعیت رسیده است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی و میزان این اختلاف با توجه به نوع فعالیت مؤدیان متفاوت است و نوع فعالیت مؤدیان تأثیر معناداری بر روی اختلاف مذکور دارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: طبق نتایج پژوهش توجه به عوامل مزبور حسب نوع فعالیت اشخاص می‌تواند موجب کاهش اختلاف مذکور و شناسایی صحیح و وصول به‌موقع درآمدهای مالیاتی گردد.

واژه‌های کلیدی: درآمدهای مالیاتی، سود مشمول مالیات ابرازی، سود مشمول مالیات قطعی، نوع فعالیت مؤدیان.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, G30, G32

* Corresponding Author: M.A. Moradi

E-mail: m_ali_moradi@yahoo.com

* نویسنده مسئول: محمدعلی مرادی

مقدمه

یکی از منابع لازم و اساسی برای یک دولت به منظور رسیدن به اهداف خاص آن، درآمدهای مالیاتی است. با وجود این، برخی از شرکتها از پرداخت مالیات به میزان واقعی، چه از راههای قانونی و چه از راههای غیرقانونی، خودداری می‌کنند که این امر تأثیر اساسی بر روی درآمدهای مالیاتی دولت خواهد داشت (وو و همکاران^۱، ۲۰۱۲). در این خصوص دولت و مقامات مالیاتی مجبور به تحمل هزینه‌های کشف و جلوگیری از فرار مالیاتی می‌شوند. به این دلیل همیشه پیدا کردن راهها و شیوه‌هایی که بتوانند فرار مالیاتی را شناسایی و کشف کنند، مسئله‌ای مهم و چالش برانگیز بوده است (استانکویشس و لئوناس^۲، ۲۰۱۵).

مبنای تعیین سود مشمول مالیات، سود حسابداری است ولیکن به علت تفاوت بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی اختلافاتی بین این دو مورد وجود دارد و به همین دلیل، سود حسابداری با تعدیلاتی به سود مشمول مالیات تبدیل می‌گردد (پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۱). به سبب اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و موازین پذیرفته‌شده حسابداری ممکن است آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می‌شود الزاماً از دیدگاه قوانین مالیاتی درآمد و هزینه محسوب نگردد. علاوه بر این برخی از اقلام درآمد و هزینه که از دیدگاه مقاصد حسابداری در یک دوره مالی شناسایی می‌گردد ممکن است از لحاظ مقاصد قوانین و مقررات مالیاتی، در دوره‌های مالی دیگر شناسایی شوند و یا اینکه اساساً مبنای ارزشیابی برخی از اقلام بر طبق قوانین و مقررات مالیاتی از مبنای تشخیص بر طبق اصول و موازین پذیرفته‌شده حسابداری متفاوت باشد. هر کدام از موارد فوق منجر به بروز اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات و در پی آن اختلاف بین مالیات بر درآمد برآوردی مسئولان مالیاتی و بدهی مالیاتی موردنظر شرکت می‌گردد (شباهنگ، ۱۳۸۷).

هرچقدر دانش و آگاهی مؤدیان مالیاتی، حسابداران و مدیران مالی در خصوص دلایل اختلاف بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده حسابداری و روشهای تعدیل آن با توجه به نوع فعالیت واحدهای اقتصادی افزایش یابد، به همان نسبت فاصله بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی کاهش یافته و از مشکلات سازمان مالیاتی نیز کاسته شده و موجب وصول صحیح و به موقع درآمدهای مالیاتی می‌شود (برزگری و طالب نیا، ۱۳۹۲).

فقدان یک نظام رسیدگی یا حسابرسی مبتنی بر ریسک در سیستم مالیاتی کشور، موجب شده که هم هزینه تمکین مؤدیان و هم کارایی نظام مالیاتی با مشکل مواجه شود. از طرفی حجم انبوه و رو به افزایش اظهارنامه‌های مالیاتی، محدودیت زمانی جهت رسیدگی به اظهارنامه‌ها، نبود معیارهای مدون جهت رسیدگی، محدودیت نیروی انسانی، وجود قضاوت سلیقه‌ای گسترده در تشخیص مالیات و عدم ارائه اظهارنامه توسط برخی از مؤدیان در سیستم مالیاتی کشور، باعث افزایش اختلافات مالیاتی گردیده و نیاز است تا رویکرد جدیدی در راستای برطرف ساختن مسائل فوق اتخاذ گردد (نیک‌اندیش و مخملباف، ۱۳۹۶).

با توجه به آنچه اشاره شد و بر اساس یافته‌ها و نتایج بررسی و مطالعه ادبیات موضوعی در این مورد، پرسش‌های متعددی به ذهن پژوهشگر می‌رسد از جمله اینکه عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی در ایران کدام‌اند؟ و نوع فعالیت مؤدیان چه تأثیری بر عوامل مذکور دارد؟ با توجه به این مغایرت‌ها و عدم امکان تطابق مطلق، راهکار عملی کاهش این مغایرت‌ها جهت وصول صحیح و به موقع درآمدهای مالیاتی چیست؟ لذا هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر نوع فعالیت مؤدی بر اختلاف مذکور است. در این راستا ابتدا عوامل مؤثر بر اختلاف مذکور شناسایی شده، سپس تأثیر نوع فعالیت مؤدیان بر عوامل مزبور مورد بررسی قرار گرفته است.

نتایج پژوهش‌های به عمل آمده بیانگر آن است که بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی تفاوت معناداری وجود دارد (پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۲؛ طالب نیا و برزگری، ۱۳۹۲؛ فضل زاده و نجفی، ۱۳۹۲؛ پورزمانی و شمسی، ۱۳۸۸). بر اساس یافته‌های پژوهش‌های مذکور یکی از دلایل اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی مؤدیان مالیاتی مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی است (پورحیدری و سروستانی، ۱۳۹۲؛ شمس زاده و ذکوری، ۱۳۸۷؛ پورزمانی و شمسی، ۱۳۸۸).

همچنین ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی، نحوه محاسبه هزینه‌ها، معافیت‌های مقرر و تعدیلات سنوایی (فضل زاده و نجفی، ۱۳۹۲)، شرایط اقتصادی، حدنصاب‌های مقرر در قوانین مالیاتی (طالب نیا و موق، ۱۳۹۰)، تفسیرپذیر بودن ماده ۱۴۸ ق.م.م. در تشخیص هزینه‌های قابل قبول مالیاتی (بیانی و فاضلی، ۱۳۸۹)، برداشت و تفسیر نادرست مؤدیان مالیاتی از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیر مرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان

به‌طور خلاصه بر اساس پیشینه پژوهش عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی به شرح جدول ۱ ارائه شده است. با توجه به نتایج مطالعات مشروحه فوق؛ مهم‌ترین عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی در این پژوهش به شرح زیر تعیین شده است:

۱- مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی: برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل ذخایر و سایر هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، تعدیلات سنواتی غیرقابل قبول از نظر مالیاتی، تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد و بهره برداختی به مؤسسات غیرمجاز مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حدنصاب اعلام‌شده توسط سازمان امور مالیاتی در مورد هزینه‌ها (پورزمانی و شمسی، ۱۳۸۸) و عدم ارائه یا عدم وجود مستندات در اثبات هزینه (شمس زاده و ذکوری، ۱۳۸۷)، از دیگر عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی بیان شده است.

از سوی دیگر نتایج پژوهش‌های به‌عمل‌آمده نشان می‌دهد؛ نوع صنعت تأثیری معناداری بر نرخ مؤثر مالیاتی دارد (پور حیدری و سروستانی، ۱۳۹۲). همچنین بین تمایل به پرداخت مالیات در میان مؤدیان مالیاتی به تفکیک نوع شرکت تفاوت معنی‌داری وجود دارد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۸). ضمن اینکه بین اندازه، فرصت‌های رشد و سودآوری شرکت با اختلاف مالیات ابرازی و قطعی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد (پور حیدری و سروستانی، ۱۳۹۱).

جدول ۱. خلاصه نتایج پژوهش‌های انجام‌شده در مورد عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی

عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مالیات ابرازی و سود مالیات قطعی	عنوان پژوهش	سال	نام پژوهشگران
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، ابهام در متن قانون و بخشنامه‌های مالیاتی، نحوه محاسبه هزینه‌ها، معافیت‌های مقرر و تعدیلات سنواتی	بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی	۱۳۹۲	فضل‌زاده و نجفی
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی	شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابرازشده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی	۱۳۹۲	طالب‌نیا و برزگری
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، ویژگی‌های شرکت، اندازه، فرصت‌های رشد و سودآوری شرکت	بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	۱۳۹۱	پور حیدری و سروستانی
فراهای مالیاتی، اختلاف مابین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی، شرایط اقتصادی، حدنصاب‌های مقرر در قوانین مالیاتی، تمکین به پرداخت سایر قانونی عوارض	علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی	۱۳۹۰	طالب‌نیا و موثق
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، برداشت و تفسیر نادرست مؤدیان مالیاتی از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیر مرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حدنصاب اعلام‌شده توسط سازمان امور مالیاتی در مورد هزینه‌ها	بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی	۱۳۸۸	پورزمانی و شمسی
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، عدم ارائه یا عدم وجود مستندات در اثبات هزینه	شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی	۱۳۸۷	شمس‌زاده و ذکوری

فرضیه ششم: نوع فعالیت مؤدی بر رابطه بین مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر معناداری دارد.

فرضیه هفتم: نوع فعالیت مؤدی بر رابطه بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر معناداری دارد. فرضیه هشتم: نوع فعالیت مؤدی بر رابطه بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر معناداری دارد. فرضیه نهم: نوع فعالیت مؤدی بر رابطه بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر معناداری دارد.

مبانی نظری

از منظر تئوری‌های حسابداری تفاوت‌های عمده بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده حسابداری را می‌توان تحت دو عنوان اصلی اختلاف‌های دائمی^۳ و اختلاف‌های موقتی^۴ طبقه‌بندی نمود. اختلاف‌های دائمی از قوانین خاص یا محدودیت‌های ایجادشده، ناشی می‌شوند و یا به دلایل اقتصادی، سیاسی یا اداری غیر مرتبط با محاسبه سود خالص حسابداری پدید می‌آیند. درآمدهای معاف از مالیات، هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی و تخفیفات خاص مالیاتی نظیر معافیت‌های مربوط به درآمد حاصل از صادرات کالاهای غیرنفی و یا برخی معافیت‌های مقرر در مواد ۱۳۲ تا ۱۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم نمونه‌هایی از این اختلاف‌ها می‌باشند (شباهنگ، ۱۳۸۷). دلیل دیگر تفاوت بین درآمد مشمول مالیات و سود حسابداری، وجود پاره‌ای از اقلام است که باوجود منظور شدن در تعیین هر دو مبلغ، در محاسبات دوره‌های متفاوت منظور می‌شوند که ناشی از اختلاف بین دوره‌ای یا زمان‌بندی^۵ و اختلاف ارزیابی^۶ است. اختلاف زمان‌بندی هنگامی که معاملات بر سود مشمول مالیات یک دوره و بر سود حسابداری در دوره دیگر اثر بگذارند، پدید می‌آید که تسهیم بین دوره‌ای مالیات‌ها را ضروری می‌نماید. تفاوت ارزیابی نیز مربوط به تفاوت مبانی اندازه‌گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی است. در ارتباط با مبانی ارزیابی به‌عنوان اختلاف‌های موقت مواردی از قبیل کاهش در مبنای مالیاتی دارایی‌های استهلاک‌پذیر به‌واسطه

۲-عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری: برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل عدم اعمال هزینه‌های سرمایه‌ای به حساب دارایی و عدم رعایت اصل تطابق، عدم رعایت مبنای تعهدی و عدم رعایت استاندارد حسابداری مربوط، مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۳-عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی: برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل شناسایی ذخایر بیش از نصاب مقرر، پرداخت حقوق و مزایای مدیران و کارکنان مازاد بر میزان مقرر و شناسایی هزینه کار یا کالای در جریان ساخت مازاد بر حجم واقعی عملیات، مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۴-عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی: برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل اعمال هزینه‌های مالی غیر مرتبط با کسب درآمد، هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف، اختلاف بین دوره‌ای، هزینه‌های غیر مرتبط با درآمد و عملیات اصلی و سایر هزینه‌های متفرقه، احتساب اقلام سرمایه‌ای به حساب هزینه دوره، منظور نمودن هزینه سایر سنوات به‌عنوان هزینه دوره و احتساب هزینه شخصی مدیران و صاحبان واحد اقتصادی مبنای ارزیابی قرار گرفته است. به‌منظور بررسی ارتباط عوامل مؤثر در ایجاد اختلاف سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی و رابطه آن با نوع فعالیت مؤدی (صنعت) فرضیه‌های زیر مطرح گردید:

فرضیه اول: بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی، اختلاف معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود دارد.

3. Permanent Differences
4. Temporary Differences
5. Interperiod Differences
6. Valuation Differences

مهم‌ترین پژوهش‌ها به تفکیک در دو سطح داخلی و خارجی به شرح زیر است:

پیشینه داخلی

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۸)، نشان دادند تمایل به پرداخت مالیات در میان مؤدیان مالیاتی به تفکیک نوع شرکت تفاوت معنی‌داری وجود دارد و این تفاوت در بین شرکت‌های خدماتی با شرکت‌های تولیدی و بازرگانی است. زارعیان و دیگران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان ارائه مدل ساختاری تفسیری شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی در طرح جامع مالیاتی نشان دادند در پایین‌ترین سطح مدل "ویژگی‌های کلی مؤدیان" به‌عنوان عامل دارای بیشترین نفوذ و در آخرین سطح مدل "کیفیت تعامل مؤدی" و "نحوه پرداخت مالیات" نشانگرهایی از ریسک مؤدی هستند. بر اساس یافته‌های این پژوهش 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.

رحیمی و فروغی (۱۳۹۸)، معتقدند فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات مستلزم کتمان حقایق و انجام معاملات پیچیده است که منجر به رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت می‌شود؛ اما در شرایط ایران اجتناب از پرداخت مالیات رویه‌ای است که به‌طور معمول توسط شرکت‌ها دنبال می‌شود. دارابی و برزگر (۱۳۹۷)، نشان دادند اجتناب مالیاتی ممکن است با تأثیر بر محیط اطلاعاتی باعث ابهام و عدم شفافیت اطلاعات شده و امکان سوءاستفاده از منابع برای مدیران فرصت‌طلب را ایجاد کند. کائی و نیک کار (۱۳۹۷) در پژوهشی با استفاده از داده‌های مربوط به ۹۶ شرکت برای یک دوره ۵ ساله نشان دادند بین استقلال هیئت مدیره و اندازه هیئت مدیره با اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶)، در پژوهشی اثر اجرای حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، شرقی، شرق و جنوب تهران را بررسی نموده‌اند؛ نتایج نشان می‌دهد که اجرای حسابرسی مالیاتی تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند ندارد.

مشایخی و دلدار (۱۳۹۵)، با بررسی ۱۲۶ شرکت

معافیت‌های مالیاتی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها مطرح شده‌اند. تعامل میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتی شاید در بعضی از موارد امکان‌پذیر باشد، اما با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری منشعب از استانداردهای بین‌المللی و نیز قوانین مالیاتی برگرفته از شرایط خاص اقتصادی و سیاسی و اجتماعی حاکم بر هر جامعه است، لذا به‌هیچ‌وجه امکان تعامل مطلق میان این دو وجود نداشته و بایستی به دنبال تعامل نسبی باشیم. از آنجاکه شرایط حاکم بر اوضاع و احوال اقتصادی هر کشور دائماً در حال تغییر و تحول است، این تغییرات قوانین و مقررات حاکم بر جامعه را نیز دستخوش تغییر می‌نماید (شباهنگ، ۱۳۸۷).

واقعیت این است که قوانین مالیاتی هیچ الزامی را برای حسابداران و صاحبان واحدهای تجاری و انتفاعی در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی‌شان مطابق با قوانین مالیاتی به وجود نمی‌آورند بلکه الزام می‌کنند که صورت‌های مالی باید لزوماً بر اساس استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری برای مقاصد عمومی تهیه شوند. نکته دیگر اینکه، اولویت اول با قوانین و مقررات مالیاتی است و رعایت استانداردهای حسابداری در اولویت‌های بعدی قرارداد. لذا با همین اعتقاد، تئوری‌های حسابداری بحث تخصیص بین دوره‌های مالیات را جهت رفع این تفاوت‌ها مطرح نموده‌اند. در حقیقت اختلاف‌های دائمی تنها بر جمع مالیات پرداختی تأثیر می‌گذارند و عموماً مستلزم تخصیص‌های بین دوره‌های مالیاتی نمی‌باشند؛ اما از لحاظ تئوری‌های حسابداری، این اختلاف‌ها نیز موجب طرح مسائل بحث‌برانگیز نمی‌شود. به این دلیل که در تئوری‌های حسابداری فرض می‌شود که مؤدیان مالیاتی در زمان تسلیم اظهارنامه مالیاتی، سود حسابداری را قبل از طرح اختلاف‌های موقت به جهت اختلاف‌های دائمی تعدیل می‌نمایند و برای رفع اثرات ناشی از اختلاف‌های موقت نیز از تخصیص بین دوره‌های مالیات استفاده می‌نمایند که در آن حسابی تحت عنوان مالیات انتقالی به دوره آتی برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد می‌گردد (شباهنگ، ۱۳۸۷).

مروری بر پیشینه

در بررسی مطالعات پیشین در دو سطح داخلی و بین‌المللی؛ پژوهشی که تأثیر نوع فعالیت مؤدیان بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی را از طریق مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان مورد بررسی قرار داده باشد مشاهده نگردید. با این حال با استفاده از مفاهیمی نظیر اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی، تمکین مالیاتی، ریسک مالیاتی، مالیات ابرازی و مالیات قطعی، می‌توان به پژوهش‌هایی مشابه دست‌یافت که

پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی باعث کاهش اختلاف مذکور می‌گردد.

گایا و همکاران^۹ (۲۰۱۷)، در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی با نقش تعدیلی کیفیت حسابرسی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

از نظر بلکرشون و بلوین^{۱۰} (۲۰۱۱)، با توجه به نوع صنعت و اندازه شرکت، آن دسته از شرکت‌هایی که با فرصت‌های برنامه‌ریزی مشابه به میزان غیرمنتظره‌ای میزان مالیات کمتری گزارش می‌کنند، دارای سیاست‌های مالیاتی متهورانه می‌باشند و اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی قابل توجه است.

نتایج پژوهش آلابد و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۱)، نشان می‌دهد که عوامل اقتصادی، اجتماعی، روانشناسی و فرهنگی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی اثر معناداری دارد.

مرور پیشینه پژوهش نشان می‌دهد؛ در اغلب مطالعاتی که عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی را مورد بررسی قرار داده‌اند؛ جمع‌آوری اطلاعات موردنیاز از طریق پرسشنامه انجام گرفته است. ضمن اینکه تأثیر نوع فعالیت مؤدیان بر اختلاف مزبور براساس طبقه‌بندی انجام شده در سازمان امور مالیاتی مورد بررسی قرار نگرفته است. لذا در این پژوهش جهت افزایش اطمینان و اتکا به نتایج حاصله، داده‌ها و اطلاعات موردنیاز از اطلاعات موجود در پرونده‌های مالیاتی جمع‌آوری شده و بر اساس نوع فعالیت مؤدیان طبق طبقه‌بندی انجام شده در سازمان امور مالیاتی، عوامل مؤثر در ایجاد اختلاف مزبور مورد بررسی قرار گرفته که از این بابت نسبت به سایر پژوهش‌های انجام گرفته متفاوت است.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از حیث روش پژوهش از نوع همبستگی است. افزون بر این، انجام این پژوهش در چارچوب استدلال قیاسی-استقرایی صورت پذیرفته است. موضوع اصلی پژوهش حاضر، شناسایی و بررسی عوامل مؤثر بر اختلاف بین مالیات بر سود ابرازی و مالیات بر سود قطعی با توجه به نوع فعالیت مؤدیان است. در پژوهش حاضر برای تبیین تئوری و ادبیات پژوهش از کتاب‌های درسی، منابع

پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که بین مدیریت سود و مدیریت مالیات، رابطه منفی معنادار وجود دارد.

حجازی و همکاران (۱۳۹۴)، به منظور بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی تعداد ۳۰ شرکت از شرکت‌های اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ را مورد بررسی قرار دادند نتایج آن حاکی است؛ هرچه شرکت‌ها در فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی بیشتر مشارکت می‌نمایند، تمکین مالیاتی آنها نیز بیشتر است. در این پژوهش برای سنجش تمکین مالیاتی شرکتی، از معیاری مبتنی بر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌ها استفاده کردند.

کرباسی یزدی و راسخ صالح (۱۳۹۲)، نیز در پژوهشی با استفاده از داده‌های نمونه انتخابی از ۸۰ شرکت نشان دادند که در بازار سرمایه ایران، اختلاف سود حسابداری و سود مأخذ محاسبه مالیات با تغییرات آتی سود خالص بعد از مالیات رابطه معنی‌داری دارد.

عبدلی و همکاران (۱۳۹۲)، در بررسی ارتباط بین تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی با شفافیت شرکتی نشان دادند که میزان شفافیت شرکتی غالباً می‌تواند سیاست‌های متهورانه مالیاتی را پیش‌بینی نماید. مهرانی و سیدی (۱۳۹۲)، در پژوهشی به بررسی رابطه مالیات ابرازی و حسابداری محافظه‌کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها پرداختند؛ یافته‌های بررسی ۱۴۶ شرکت طی بازه زمانی ده‌ساله، مبین آن است که بین مالیات ابرازی و محافظه‌کاری با اجتناب مالیاتی شرکت‌ها رابطه منفی و معناداری وجود دارد. علاوه بر این شرکت‌ها بیشتر تمایل دارند محافظه‌کاری نمایند و ضمن کاهش سود، صرفه‌جویی مالیاتی نمایند، تا اینکه به‌وسیله اجتناب مالیاتی مالیات بر درآمد خود را کاهش دهند.

پیشینه خارجی

نتایج پژوهش هو^۷ (۲۰۱۸)، نشان داد اجتناب مالیاتی شرکت خطرات بالقوه و ضرر و زیان‌های اساسی ریسک‌های حسابرسی شامل خطر دعوی قضایی، جریمه‌های قانونی، افت اعتبار و غیره را افزایش می‌دهد. بنابراین، انتظار می‌رود که افزایش اجتناب مالیاتی موجب افزایش ریسک‌های مرتبط با حسابرسی گردد. ساک و ژائو بلوین^۸ (۲۰۱۷)، در تحقیقی به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی محیط اطلاعاتی بر رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری با اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های حاضر در بازار سرمایه آمریکا

9. Gaaya et al

10. Balakrishnan & Blouin

11. Alabede et al

7. Hu

8. Suk & Zhao

فعالیت از متغیر دامی (۱ و ۰) استفاده می‌شود.

جامعه آماری و حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش شامل آن دسته از اشخاص حقوقی استان خراسان جنوبی است که نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود در یکی از سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ اقدام نموده و مالیات آن تا پایان سال ۱۳۹۸ در مراجع حل اختلاف مالیاتی به قطعیت رسیده است.

از آنجایی که طبقه‌بندی واحدهای اقتصادی (صنایع) از نظر سازمان امور مالیاتی اغلب با توجه به نوع فعالیت و قوانین و مقررات مربوط از جمله معافیت‌های مقرر به نه بخش شامل ۱- بازرگانی، ۲- پیمانکاری، ۳- تعاونی، ۴- تولیدی، ۵- خدماتی، ۶- کشاورزی، ۷- معدنی و ۸- شرکت‌های دولتی و ۹- مؤسسات عمومی تقسیم می‌شود، لذا در این پژوهش نوع فعالیت با توجه به طبقه‌بندی مذکور مورد بررسی قرار گرفته‌اند. شرکت‌های دولتی و مؤسسات عمومی به دلیل کم‌اهمیت بودن تعداد و میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی و همچنین وجود قوانین و مقررات خاص حاکم بر آنها از نمونه مورد بررسی حذف شدند. برای انتخاب نمونه از روش غربالگری استفاده گردید و شرکت‌هایی در نمونه قرار گرفتند که شرایط زیر را برآورده کنند؛

- ۱- در سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ اظهارنامه مالیاتی خود را متکی به دفاتر قانونی تهیه و تنظیم نموده باشند.
- ۲- در اجرای بند (۲) ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم به درخواست اداره امور مالیاتی نسبت به ارائه کلیه اسناد مدارک دفاتر اقدام و رسیدگی از طریق قبول دفاتر صورت گرفته باشد.

مجله‌ای، وبسایت‌های معتبر و پایان‌نامه‌های لاتین و فارسی معتبر و مرتبط استفاده گردیده است. سپس از طریق بانک‌های اطلاعاتی موجود در سازمان امور مالیاتی کشور، ستاد طرح جامع مالیاتی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان مالیاتی، داده‌های پژوهش گردآوری شده است. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار Excel مرتب و پس از اصلاحات و طبقه‌بندی لازم بر اساس متغیرهای مورد بررسی برای پردازش وارد نرم‌افزار Stata ۱۴ شدند.

مدل آزمون فرضیه‌ها

مدل‌های مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش به شرح جدول ۲، ارائه شده است.

متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

LogD_Eit: برابر است با لگاریتم اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی.

متغیرهای مستقل

A1it: مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی.

A2it: عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری.

A3it: عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی.

A4it: عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی.

متغیرهای تعدیل‌گر

INDit (نوع فعالیت مؤدی): برای کنترل اثرات تعدیلی نوع

جدول ۲. مدل‌های مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش

مدل	فرضیه	ردیف
$H_0: \text{Definitive taxable profitsit} \# \text{Expression taxable profitsit}$	اول	۱
$H_1: \text{Definitive taxable profitsit} = \text{Expression taxable profitsit}$		
$\text{LogD_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A1it + \epsilon it$	دوم	۲
$\text{LogD_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A2it + \epsilon it$	سوم	۳
$\text{LogD_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A3it + \epsilon it$	چهارم	۴
$\text{LogD_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A4it + \epsilon it$	پنجم	۵
$\text{LogD_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A1it + \beta_2 INDit + \beta_3 A1 * INDit + \epsilon it$	ششم	۶
$\text{LogD_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A2it + \beta_2 INDit + \beta_3 A2 * INDit + \epsilon it$	هفتم	۷
$\text{LogD_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A3it + \beta_2 INDit + \beta_3 A3 * INDit + \epsilon it$	هشتم	۸
$\text{LogD_Eit} = \beta_0 + \beta_1 A4it + \beta_2 INDit + \beta_3 A4 * INDit + \epsilon it$	نهم	۹

تعداد پرونده‌های مطروحه در مراجع حل اختلاف مالیاتی مربوط به شرکت‌های خدماتی و پیمانکاری است درحالی‌که اختلاف مالیات ابرازی و قطعی آنها پانزده درصد (۱۵٪) از جمع کل این اختلاف است. از سوی دیگر حدود پانزده درصد (۱۵٪) از تعداد پرونده‌های مطروحه در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مربوط به شرکت‌های تولیدی است درحالی‌که اختلاف مالیات ابرازی و قطعی آنها پنجاه درصد (۵۰٪) از جمع کل این اختلاف است. همان‌گونه که قبلاً بیان شد شرکت‌های دولتی و مؤسسات عمومی به دلیل کم‌اهمیت بودن تعداد و میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی و همچنین وجود قوانین و مقررات خاص حاکم بر آنها از نمونه مورد بررسی حذف شدند. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ناشی از مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی به شرح جدول ۵، ارائه شده است.

فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ناشی از عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری به شرح جدول ۶، ارائه شده است.

فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ناشی از عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی به شرح جدول ۷، ارائه شده است.

فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ناشی از عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی به شرح جدول ۸، ارائه شده است.

آزمون فرضیه‌ها و یافته‌های پژوهش

آزمون فرضیه اول پژوهش

در این فرضیه به آزمون اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی با استفاده از آزمون t زوجی پرداخته شده است. نتایج این آزمون در جدول ۹، ارائه شده است.

همان‌طور که مشاهده می‌گردد، مقدار احتمال آزمون برابر با $0/0327$ و کوچک‌تر از $0/05$ (سطح خطای ۵ درصد) است و نشان می‌دهد که بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اختلاف معناداری وجود دارد و فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود.

آزمون فرضیه‌های دوم تا پنجم پژوهش

با توجه به اینکه مدل‌های آزمون فرضیه دوم تا پنجم پژوهش، مدل رگرسیون با داده‌های ترکیبی است، برای تعیین تخمین مناسب آن بایستی ابتدا نوع داده‌ها (پولد یا پانل) مشخص شود. نتیجه حاصل از آزمون چاو نشان از آن دارد که

۳- در مهلت مقرر قانونی نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ اقدام نموده باشند؛
۴- برگ تشخیص مالیات توسط اداره امور مالیاتی صادر و بعد از اعتراض مؤدی به آن و طی مراحل قانونی مالیات آنها تا پایان سال ۱۳۹۸ توسط مراجع دادرسی مالیاتی به قطعیت رسیده باشد.

در انتخاب قلمرو زمانی پژوهش تا حد امکان سعی شده تا به زمان حال نزدیک‌تر بوده و ویژگی سنجش جامعه مذکور را داشته باشد، از این‌رو، انتخاب سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ به دلیل انجام شدن و طی تشریفات قانونی پرونده‌های مالیاتی تا مرحله قطعیت درآمد مشمول مالیات مدنظر قرار گرفته است؛ و علت انتخاب درآمد مشمول مالیات قطعی نیز آن است که برگه‌های تشخیص مالیات انجام‌شده توسط مأموران مالیاتی ممکن است دارای اشکالات و ایراداتی باشد که منطبق با قوانین نبوده و مورد اعتراض مؤدیان نیز باشد که با بررسی آن موارد و اعتراض‌ها در مراجع دادرسی مالیاتی، ایرادها و مشکلات احتمالی رفع شده و برگ قطعی صادره قاعدتاً فارغ از ایرادهای قابل توجه و تأثیرگذار بوده و در واقع با انتخاب فوق اشتباهات ممیزی مالیات حذف و یا از تأثیر آن بر نتایج حاصله کاسته می‌شود. همچنین درآمد مشمول مالیات ابرازی که بر اساس دفاتر قانونی و اسناد حسابداری و مدارک مثبته محاسبه و تعیین و ابراز شده موردپژوهش قرار گرفته است زیرا درآمد مشمول مالیات ابرازی که متکی به اسناد و مدارک و مستندات نباشد مبنایی برای بررسی آن وجود نداشته و قابلیت تطبیق با مبانی حسابداری و قوانین مالیاتی را ندارد و از این‌جا جامعه حذف شده است. با اعمال شروط فوق، تعداد ۱۶۲ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب گردید.

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. با توجه به نتایج جدول ۳، مشاهده می‌شود که میانگین لگاریتم اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی، $8/614$ است. میانگین متغیرهای مستقل نیز به ترتیب: $0/734$ ، $0/555$ ، $0/746$ و $0/870$ بوده است.

وضعیت پرونده‌های مالیاتی مطروحه در مراجع دادرسی مالیاتی که مالیات آنها بعد از طی مراحل قانونی تا پایان سال ۱۳۹۸ به قطعیت رسیده است با توجه به نوع فعالیت مؤدیان استان خراسان جنوبی به شرح جدول ۴ ارائه شده است. با توجه به نتایج جدول ۴، حدود پنجاه درصد (۵۰٪) از

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	مشاهده	میانگین	میانه	انحراف معیار
LogD_E	۱۶۲	۸/۶۱۴	۸/۵۴	۰/۷۲۵
A1	۱۶۲	۰/۷۳۴	۱	۰/۴۴۲
A2	۱۶۲	۰/۵۵۵	۱	۰/۴۹۸
A3	۱۶۲	۰/۷۴۶	۱	۰/۴۳۶
A4	۱۶۲	۰/۸۷۰	۱	۰/۳۳۶

جدول ۴. مقایسه تعداد و میزان مالیات مورد اختلاف با توجه به نوع فعالیت مؤدیان

نوع فعالیت مؤدی	تولیدی	بازرگانی	پیمانکاری	خدماتی	معدنی	کشاورزی	تعاونی	شرکت دولتی	مؤسسات عمومی
تعداد پرونده‌های دارای اختلاف (درصد)	۱۵	۴	۲۳	۲۶	۳	۶	۱۷	۰/۵	۴/۵
اختلاف مبلغ مالیات ابرازی و قطعی (درصد)	۵۴	۴	۱۰	۵	۱۷	۱	۳	۱	۶

جدول ۵. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی ناشی از مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی

عوامل تفصیلی	تولیدی	بازرگانی	پیمانکاری	خدماتی	معدنی	کشاورزی	تعاونی	جمع کل
تعدیلات سنواتی غیرقابل قبول مالیاتی	۴	۰	۴	۲	۵	۰	۴	۱۹
تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد	۲	۰	۱۳	۵	۰	۰	۰	۲۰
ذخایر و هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۹ ق.م.م	۵	۶	۴	۳	۱۵	۱۴	۷	۵۴
استهلاک زیان سنواتی غیرقابل قبول مالیاتی	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۲	۴
سود و کارمزد پرداختی به مؤسسات غیرمجاز	۳	۰	۳	۲	۱۴	۶	۸	۳۶
جمع	۱۵	۶	۲۴	۱۲	۳۵	۲۰	۲۱	۱۳۳

جدول ۶. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و مالیات قطعی ناشی از عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری

عوامل تفصیلی	تولیدی	بازرگانی	پیمانکاری	خدماتی	معدنی	کشاورزی	تعاونی	جمع کل
عدم رعایت مبنای تعهدی	۳	۰	۰	۲	۰	۰	۰	۵
عدم رعایت اصل تطابق درآمد با هزینه	۸	۸	۴	۰	۱۲	۵	۰	۳۷
عدم اعمال مخارج سرمایه‌ای به حساب دارایی	۹	۰	۱۱	۱	۱۷	۱۰	۳	۵۱
عدم رعایت استاندارد حسابداری مربوط	۵	۰	۳	۰	۰	۰	۰	۸
جمع	۲۵	۸	۱۸	۳	۲۹	۱۵	۳	۱۰۱

جدول ۷. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و مالیات قطعی ناشی از عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی

عوامل تفصیلی	تولیدی	بازرگانی	پیمانکاری	خدماتی	معدنی	کشاورزی	تعاونی	جمع کل
محاسبه استهلاک بیش از نرخ مقرر	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۲	۳
محاسبه ذخایر بیش از نصاب مقرر	۹	۳	۲	۴	۱۳	۱۱	۶	۴۸
شناسایی خرید مواد اولیه با نرخ‌های مازاد بر نرخ بازار	۴	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۴
پرداخت حقوق و مزایای مدیران و کارکنان مازاد بر میزان مقرر	۸	۳	۷	۷	۱۶	۰	۴	۴۵
هزینه کار یا کالای در جریان ساخت مازاد بر حجم واقعی	۶	۰	۱۲	۰	۰	۳	۰	۲۱
برگشت از فروش و تخفیفات بیش از حد نصاب	۴	۳	۴	۰	۰	۰	۰	۱۱
جمع	۳۱	۹	۲۵	۱۱	۲۹	۱۴	۱۰	۱۲۹

جدول ۸. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیات ابرازی و مالیات قطعی ناشی از عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی

عوامل تفصیلی	تولیدی	بازرگانی	پیمانکاری	خدماتی	معدنی	کشاورزی	تعاونی	جمع کل
احتساب هزینه شخصی مدیران و صاحبان واحد اقتصادی (تبصره ۲ ماده ۱۴۹)	۳	۵	۷	۰	۱۳	۶	۴	۳۸
هزینه‌های مالی غیر مرتبط با کسب درآمد و هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف	۸	۲	۹	۹	۱۷	۱۴	۶	۶۵
هزینه‌های غیر مرتبط با درآمد و عملیات اصلی و سایر هزینه‌های متفرقه	۶	۹	۵	۳	۱۵	۰	۲	۴۰
منظور نمودن هزینه سایر سنوات به عنوان هزینه دوره (زمان بندی)	۱۰	۸	۲	۴	۱۰	۳	۴	۴۱
احتساب اقلام سرمایه‌ای به حساب هزینه دوره	۹	۱	۱۱	۲	۱۲	۶	۴	۴۵
جمع	۳۶	۲۵	۳۴	۱۸	۶۷	۲۹	۲۰	۲۲۹

جدول ۹. نتایج آزمون t زوجی (فرضیه اول پژوهش)

میانگین سود مشمول مالیات قطعی	میانگین سود مشمول مالیات ابرازی	اختلاف	آماره t	مقدار احتمال
۴,۲۸۱,۲۲۶,۰۶۲	۹۲۰,۳۶۶,۵۵۱	۳,۳۶۰,۹۵۹,۵۱۱	۲/۱۵۴	۰/۰۳۲۷

مالیاتی (A1) دارای ضریب منفی (۰/۱۵۶-) و مقدار احتمال (۰/۰۰۰) است. از این رو می‌توان گفت بین مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه منفی و معناداری وجود دارد و فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد.

معناداری آماره والد فرضیه سوم پژوهش (۸۲۱/۲۶) در جدول ۱۰، نشان‌دهنده معناداری کلی مدل مربوط به فرضیه سوم پژوهش است. نتایج جدول ۵، حاکی از آن است که متغیر عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری (A2) دارای ضریب منفی (۰/۰۲۸-) و مقدار احتمال (۰/۲۴۶) است. در نتیجه، می‌توان اذعان کرد که بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود ندارد و فرضیه سوم پژوهش رد می‌گردد.

معناداری آماره والد فرضیه چهارم پژوهش (۵۲۴/۸۱) در جدول ۱۰، بیانگر معناداری کلی مدل مربوط به فرضیه چهارم پژوهش است. یافته‌های جدول ۱۰، نشان می‌دهد که متغیر عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی (A3) دارای ضریب مثبت (۰/۱۲۸) و مقدار احتمال (۰/۰۳۸) است. در نتیجه، می‌توان گفت که بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه چهارم

فرضیه صفر این آزمون‌ها رد شده و داده‌های مربوط به این مدل از روش پانل تبعیت می‌کنند. نتیجه حاصل از آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که فرضیه صفر این آزمون‌ها پذیرفته شده و روش برآورد پارامترهای این مدل‌ها روش پانلی با اثرات تصادفی است. در این پژوهش برای بررسی شرط عدم ناهمسانی واریانس از آزمون ویگنز و پوی و برای بررسی شرط عدم خودهمبستگی سریالی از آزمون وولدریج استفاده شده است. با توجه به مقدار احتمال آزمون‌های ویگنز و پوی، می‌توان گفت که فرضیه صفر این آزمون‌ها مبنی بر عدم وجود ناهمسانی واریانس بین اجزای اخلاص مدل رد شده و در نتیجه جملات خطا دارای ناهمسانی واریانس هستند. همچنین مقدار احتمال آزمون‌های وولدریج نشان می‌دهد که بین جملات خطا خودهمبستگی سریالی وجود ندارد. از این رو، برای رفع مشکل ناهمسانی واریانس و جهت تخمین مناسب‌تر پارامترهای مدل‌های رگرسیونی مربوط به فرضیه دوم تا پنجم پژوهش از رویکرد حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS) در برآزش نهایی (پانل با اثرات تصادفی) استفاده می‌شود. نتایج آزمون فرضیه دوم تا پنجم پژوهش در جدول ۱۰، ارائه شده است.

با توجه به نتایج جدول ۱۰، معناداری آماره والد فرضیه دوم پژوهش (۴۹۴/۹۲) بیان‌گر معناداری کلی مدل مربوط به فرضیه دوم پژوهش است. نتایج جدول ۱۰، نشان می‌دهد که متغیر مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات

جدول ۱۰. نتایج آزمون فرضیه دوم تا پنجم پژوهش

فرضیه	متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره	مقدار احتمال	آماره والد	معناداری آماره والد
۲	C	۴/۶۳۹	۰/۲۲۸	۲۰/۲۶	۰/۰۰۰	۴۹۴/۹۲	۰/۰۰۰
	A1	-۰/۱۵۶	۰/۰۲۶	-۵/۹۹	۰/۰۰۰		
۳	C	۴/۶۹۶	۰/۲۰۵	۲۲/۸۴	۰/۰۰۰	۸۲۱/۲۶	۰/۰۰۰
	A2	-۰/۰۲۸	۰/۰۲۴	-۱/۱۶	۰/۲۴۶		
۴	C	۳/۷۰۷	۰/۳۰۳	۱۲/۲۳	۰/۰۰۰	۵۲۴/۸۱	۰/۰۰۰
	A3	۰/۱۲۸	۰/۰۶۱	۲/۰۷	۰/۰۳۸		
۵	C	۳/۴۵۲	۰/۳۳۲	۱۰/۳۷	۰/۰۰۰	۴۷۰/۶۵	۰/۰۰۰
	A4	۰/۲۵۵	۰/۱۰۳	۲/۴۶	۰/۰۱۴		

پژوهش موردپذیرش قرار می‌گیرد.

معناداری آماره والد فرضیه پنجم پژوهش (۴۷۰/۶۵) در جدول ۱۰، نشان می‌دهد که مدل مربوط به فرضیه پنجم معنادار است. یافته‌های جدول ۱۰، نشان می‌دهد که متغیر عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی (A4) دارای ضریب مثبت (۰/۲۵۵) و مقدار احتمال (۰/۰۱۴) است. از این رو، می‌توان ادعا کرد که بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه پنجم پژوهش پذیرفته می‌شود.

آزمون فرضیه ششم پژوهش

در این فرضیه به بررسی اثرات نوع فعالیت بر رابطه بین

مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی پرداخته شده است.

یافته‌ها به‌طور کلی (برای اثرات تمامی صنایع) در جدول ۱۱، ارائه شده است. در این جدول، یافته‌های آزمون‌های پیش‌شرط ارائه شده است و مشخص گردیده است که مدل‌های مربوطه با استفاده از رویکرد حداقل مربعات تعدیم‌یافته (GLS) برازش شده است. معناداری آماره والد برای تمامی مدل‌ها بیانگر معناداری آنها است.

نتایج جدول ۱۱ نشان می‌دهد که نوع فعالیت بازرگانی، پیمانکاری و کشاورزی بر رابطه بین مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی، اثر مثبت

جدول ۱۱. نتایج آزمون فرضیه ششم پژوهش

نوع فعالیت	بازرگانی	پیمانکاری	تعاونی	تولیدی	خدماتی	کشاورزی	استخراج معادن
متغیر	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)
C	۴/۷۱۹ (۰/۰۰۰)	۴/۸۳۳ (۰/۰۰۰)	۴/۰۵۵ (۰/۰۰۰)	۵/۰۱۵ (۰/۰۰۰)	۴/۶۱۷ (۰/۰۰۰)	۴/۳۲۲ (۰/۰۰۰)	۴/۸۰۳ (۰/۰۰۰)
A۱	-۰/۲۵۳ (۰/۰۰۰)	-۰/۳۵۱ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۷۶ (۰/۰۰۲)	-۰/۰۹۳ (۰/۰۰۰)	-۰/۱۵۹ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۹۹ (۰/۰۰۰)	-۰/۱۴۵ (۰/۰۰۰)
IND	-۰/۳۰۶ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۸۹ (۰/۵۸۵)	۰/۵۲۳ (۰/۰۰۰)	-۰/۳۹۸ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۳۹ (۰/۲۵۴)	-۰/۶۵۱ (۰/۰۰۰)	۰/۹۸۴ (۰/۱۹۹)
A۱* IND	۰/۵۳۰ (۰/۰۷۹)	۰/۵۰۰ (۰/۰۰۳)	-۰/۷۴۱ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۴۳ (۰/۴۶۱)	۰/۰۰۱ (۰/۹۸۹)	۰/۰۹۰ (۰/۰۵۶)	-۰/۸۳۷ (۰/۲۸۰)
آماره والد (معناداری)	۲۸۳۸/۸۸ (۰/۰۰۰)	۳۵۲۶/۷۴ (۰/۰۰۰)	۸۶۸/۵۴ (۰/۰۰۰)	۱۱۱۸/۲۸ (۰/۰۰۰)	۵۲۶/۹۹ (۰/۰۰۰)	۱۰۳۷۷/۴۲ (۰/۰۰۰)	۴۴۷/۴۲ (۰/۰۰۰)
آماره چاو (معناداری)	۵/۱۰ (۰/۰۰۰)	۴/۹۶ (۰/۰۰۰)	۵/۱۰ (۰/۰۰۰)	۵/۰۷ (۰/۰۰۰)	۵/۸۸ (۰/۰۰۰)	۴/۸۲ (۰/۰۰۰)	۵/۰۰ (۰/۰۰۰)
آماره هاسمن (معناداری)	۸/۸۲ (۰/۱۱۶)	۱۳/۵۷ (۰/۰۳۴)	۷/۴۳ (۰/۱۹۰)	۷/۲۸ (۰/۲۹۵)	۱۳/۶۱ (۰/۰۳۴)	۹/۸۷ (۰/۱۳۰)	۱۳/۲۰ (۰/۰۴۰)
آماره ویگنژویوی (معناداری)	۱۳۲/۴۸ (۰/۰۰۰)	۱۲۸/۶۰ (۰/۰۰۰)	۲۶۳/۸۴ (۰/۰۰۰)	۳۱۵/۲۱ (۰/۰۰۰)	۲۶۴/۷۴ (۰/۰۰۰)	۲۷۷/۸۲ (۰/۰۰۰)	۲۹۹/۲۵ (۰/۰۰۰)
آماره وولدریج (معناداری)	۱/۱۷۸ (۰/۳۳۸)	۱/۱۹۲ (۰/۳۳۶)	۱/۱۷۸ (۰/۳۳۸)	۱/۸۲ (۰/۳۳۸)	۱/۰۷۱ (۰/۳۵۹)	۲/۷۰۸ (۰/۱۷۵)	۱/۱۹۶ (۰/۳۳۵)

رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی پرداخته شده است.

یافته‌های آزمون فرضیه هفتم پژوهش به‌طور کلی (برای اثرات تمامی صنایع) در جدول ۱۲ ارائه شده است.

در جدول ۱۲، نتایج آزمون‌های پیش‌شرط نیز آمده و مشخص گردیده است که مدل‌های مربوطه با استفاده از رویکرد حداقل مربعات تعدیم‌یافته (GLS) برازش شده است. معناداری آماره والد برای تمامی مدل‌ها نشان‌دهنده معناداری آنها است. یافته‌های جدول ۱۲، نشان می‌دهد که نوع فعالیت بازرگانی، تعاونی و کشاورزی بر رابطه بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات

و معناداری دارند. به‌عبارت‌دیگر در این صنایع تأثیر منفی مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی بر اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی کمتر است. علاوه بر این، فعالیت تعاونی بر رابطه مذکور اثر منفی و معناداری دارد. درعین‌حال، نوع فعالیت تولیدی، خدماتی و استخراج معادن اثری بر رابطه بین مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی ندارند.

آزمون فرضیه هفتم پژوهش

در این فرضیه به بررسی اثرات نوع فعالیت بر رابطه بین عدم

جدول ۱۲. نتایج آزمون فرضیه هفتم پژوهش

نوع فعالیت	بازرگانی	پیمانکاری	تعاونی	تولیدی	خدماتی	کشاورزی	استخراج معادن
متغیر	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)	ضریب (مقدار) (احتمال)
C	۴/۵۱۰ (۰/۰۰۰)	۴/۹۱۶ (۰/۰۰۰)	۴/۴۸۷ (۰/۰۰۰)	۴/۹۶۴ (۰/۰۰۰)	۴/۴۵۴ (۰/۰۰۰)	۴/۳۸۳ (۰/۰۰۰)	۴/۶۹۰ (۰/۰۰۰)
A _۲	۰/۰۰۹ (۰/۶۹۷)	-۰/۱۱۰ (۰/۰۰۰)	۰/۰۳۰ (۰/۲۵۰)	-۰/۰۵۳ (۰/۰۳۹)	-۰/۰۴۴ (۰/۱۳۰)	-۰/۰۲۶ (۰/۰۱۲)	-۰/۰۹۵ (۰/۰۰۰)
IND	۰/۱۲۰ (۰/۰۴۵)	۰/۱۵۴ (۰/۰۶۵)	۰/۰۶۱ (۰/۱۹۰)	۰/۳۹۲ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۰۸ (۰/۱۸۹۲)	-۰/۴۲۹ (۰/۰۰۰)	-۰/۵۶۹ (۰/۰۰۳)
A _۲ * IND	-۰/۷۳۹ (۰/۰۰۰)	۰/۱۴۹ (۰/۰۹۵)	-۰/۶۵۸ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۲۹ (۰/۴۵۶)	۰/۲۷۲ (۰/۰۱۶)	-۰/۱۶۳ (۰/۰۰۰)	۰/۹۴۹ (۰/۰۰۰)
آماره والد (معناداری)	۳۸۴۶/۲۰ (۰/۰۰۰)	۲۰۲۴/۱۶ (۰/۰۰۰)	۱۶۸۴/۱۹ (۰/۰۰۰)	۲۴۰۴/۱۹ (۰/۰۰۰)	۶۴۲/۱۷ (۰/۰۰۰)	۱۷۰۲۵/۳۴ (۰/۰۰۰)	۶۸۶۲/۰۴ (۰/۰۰۰)
آماره چاو (معناداری)	۵/۱۷ (۰/۰۰۰)	۵/۱۰ (۰/۰۰۰)	۵/۱۷ (۰/۰۰۰)	۵/۱۵ (۰/۰۰۰)	۵/۱۷ (۰/۰۰۰)	۴/۷۳ (۰/۰۰۰)	۵/۰۶ (۰/۰۰۰)
آماره هاسمن (معناداری)	۳/۱۴ (۰/۶۷۹)	۶/۶۶ (۰/۳۵۳)	۴/۳۴ (۰/۵۰۰)	۵/۶۲ (۰/۴۶۶)	۵/۵۴ (۰/۳۵۳)	۵/۷۹ (۰/۴۴۷)	۷/۲۴ (۰/۲۹۹)
آماره ویگنر و پوی (معناداری)	۲۵۲/۰۴ (۰/۰۰۰)	۱۸۷/۲۸ (۰/۰۰۰)	۳۲۸/۲۶ (۰/۰۰۰)	۶۹/۱۸ (۰/۰۰۰)	۳۷۶/۶۸ (۰/۰۰۰)	۲۷۳/۰۰ (۰/۰۰۰)	۲۷۱/۱۸ (۰/۰۰۰)
آماره ولدریج (معناداری)	۰/۸۹۴ (۰/۳۷۹)	۰/۹۰۶ (۰/۳۹۵)	۰/۸۹۴ (۰/۳۹۷)	۰/۹۵۴ (۰/۳۸۴)	۰/۸۹۴ (۰/۳۹۷)	۱/۱۲۸ (۰/۳۴۸)	۰/۹۰۸ (۰/۳۹۴)

مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی پرداخته شده است. یافته‌های آزمون فرضیه هشتم پژوهش به‌طور کلی (برای اثرات تمامی صنایع) در جدول ۱۳، ارائه شده است. یافته‌های جدول ۱۳، حاکی از آن است که صنایع بازرگانی و تعاونی بر رابطه بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی، اثر منفی و معناداری دارند. به‌عبارت‌دیگر در این صنایع تأثیر مثبت عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی بر اختلاف مذکور کاهش می‌یابد. علاوه بر این، نوع فعالیت تولیدی و خدماتی بر رابطه بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر مثبت و معناداری

قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی، اثر منفی و معناداری دارند. در مقابل، یافته‌ها نشان می‌دهد که نوع فعالیت پیمانکاری، خدماتی و استخراج معادن بر رابطه بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف مذکور اثر مثبت و معناداری دارند. با این حال، صنعت تولیدی بر رابطه بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی اثر معناداری ندارد.

آزمون فرضیه هشتم پژوهش

در این فرضیه به بررسی اثرات نوع فعالیت بر رابطه بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول

جدول ۱۳. نتایج آزمون فرضیه هشتم پژوهش

نوع فعالیت	بازرگانی	پیمانکاری	تعاونی	تولیدی	خدماتی	کشاورزی	استخراج معادن
متغیر	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)
C	۴/۴۸۳ (۰/۰۰۰)	۴/۸۰۶ (۰/۰۰۰)	۴/۴۸۸ (۰/۰۰۰)	۵/۰۰۱ (۰/۰۰۰)	۴/۵۵۰ (۰/۰۰۰)	۴/۳۶۷ (۰/۰۰۰)	۴/۵۴۳ (۰/۰۰۰)
A۳	۰/۰۴۰ (۰/۳۴۶)	-۰/۰۳۱ (۰/۴۵۸)	-۰/۱۰۵ (۰/۰۰۲)	-۰/۰۷۴ (۰/۰۰۰)	۰/۰۰۹ (۰/۸۰۰)	۰/۰۲۱ (۰/۰۵۹)	۰/۰۲۴ (۰/۴۶۳)
IND	۰/۰۸۴ (۰/۲۰۴)	۰/۱۳۵ (۰/۰۴۸)	۰/۱۹۶ (۰/۰۰۰)	-۰/۴۶۴ (۰/۱۶۵)	۰/۰۳۸ (۰/۴۸۱)	-۰/۵۵۳ (۰/۰۰۰)	۰/۴۳۷ (۰/۰۰۰)
A۳* IND	-۰/۴۴۱ (۰/۰۰۰)	۰/۱۱۳ (۰/۱۴۰)	-۰/۴۱۴ (۰/۰۰۰)	۰/۹۵۶ (۰/۰۰۲)	۰/۲۰۳ (۰/۰۹۳)	-۰/۰۰۸ (۰/۷۳۵)	-۰/۲۹۲ (۰/۱۰۵)
آماره والد (معناداری)	۱۰۲۲۱۹ (۰/۰۰۰)	۶۱۲/۹۴ (۰/۰۰۰)	۲۰۵۲/۲۵ (۰/۰۰۰)	۸۲۹۲/۶۶ (۰/۰۰۰)	۳۷۷۸/۶۸ (۰/۰۰۰)	۲۴۹۰۴/۱۷ (۰/۰۰۰)	۶۸۷۰/۵۹ (۰/۰۰۰)
آماره چاو (معناداری)	۵/۱۲ (۰/۰۰۰)	۵/۶۴ (۰/۰۰۰)	۵/۱۲ (۰/۰۰۰)	۵/۱۲ (۰/۰۰۰)	۵/۱۲ (۰/۰۰۰)	۵/۳۵ (۰/۰۰۰)	۵/۱۲ (۰/۰۰۰)
آماره هاسمن (معناداری)	۲/۶۶ (۰/۵۹۹)	۱۰/۹۳ (۰/۰۹۰)	۳/۶۶ (۰/۵۹۸)	۳/۴۳ (۰/۶۳۴)	۳/۷۵ (۰/۵۸۵)	۱۰/۰۷ (۰/۱۲۱)	۳/۶۱ (۰/۶۰۷)
آماره ویگنژوپوی (معناداری)	۱۷۲/۹۷ (۰/۰۰۰)	۲۶۰/۹۸ (۰/۰۰۰)	۱۸۱/۶۹ (۰/۰۰۰)	۱۱۰/۷۲ (۰/۰۰۰)	۲۶۹/۶۲ (۰/۰۰۰)	۱۵۷/۶۶ (۰/۰۰۰)	۱۶۵/۰۱ (۰/۰۰۰)
آماره وولدریج (معناداری)	۳/۰۹۵ (۰/۱۵۶)	۳/۴۴۳ (۰/۱۶۹)	۳/۴۱۸ (۰/۱۶۶)	۳/۲۱۳ (۰/۱۶۱)	۳/۲۲۱ (۰/۱۴۷)	۳/۲۰۲ (۰/۱۴۱)	۳/۲۱۱ (۰/۱۴۶)

جدول ۱۴. نتایج آزمون فرضیه نهم پژوهش

نوع فعالیت	بازرگانی	پیمانکاری	تعاونی	تولیدی	خدماتی	کشاورزی	استخراج معادن
متغیر	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)	ضریب (مقدار احتمال)
C	۴/۳۲۸ (۰/۰۰۰)	۴/۸۵۲ (۰/۰۰۰)	۴/۴۲۸ (۰/۰۰۰)	۴/۷۷۵ (۰/۰۰۰)	۴/۴۳۷ (۰/۰۰۰)	۴/۲۷۷ (۰/۰۰۰)	۴/۵۸۹ (۰/۰۰۰)
A۴	۰/۱۱۶ (۰/۱۶۶)	-۰/۰۴۷ (۰/۵۲۰)	۰/۱۷۹ (۰/۰۹۷)	۰/۰۶۳ (۰/۶۴۳)	۰/۰۷۳ (۰/۳۸۳)	۰/۰۳۸ (۰/۱۵۸)	-۰/۰۱۴ (۰/۸۱۸)
IND	۰/۵۱۹ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۸۲ (۰/۸۳۴)	۰/۲۴۰ (۰/۰۷۶)	۰/۴۹۸ (۰/۳۸۵)	۰/۲۱۶ (۰/۰۵۴)	-۰/۰۶۳۱ (۰/۰۰۰)	-۰/۱۷۸ (۰/۷۱۱)
A۴* IND	-۰/۷۴۸ (۰/۰۰۰)	۰/۳۱۸ (۰/۴۲۰)	-۰/۴۳۱ (۰/۰۰۳)	-۰/۱۰۳ (۰/۸۶۱)	-۰/۱۸۷ (۰/۱۰۹)	۰/۰۷۶ (۰/۴۳۹)	۰/۳۹۳ (۰/۴۲۶)
آماره والد (معناداری)	۱۲۱۰۱/۱۹ (۰/۰۰۰)	۶۷۶/۵۷ (۰/۰۰۰)	۱۵۳۲/۱۴ (۰/۰۰۰)	۱۰۹/۶۷ (۰/۰۰۰)	۲۴۱۷/۲۴ (۰/۰۰۰)	۷۸۳۴/۸۰ (۰/۰۰۰)	۴۸۷۰/۸۷ (۰/۰۰۰)
آماره چاو (معناداری)	۵/۰۳ (۰/۰۰۰)	۵/۳۶ (۰/۰۰۰)	۵/۱۱ (۰/۰۰۰)	۵/۱۳ (۰/۰۰۰)	۵/۱۷ (۰/۰۰۰)	۴/۸۹ (۰/۰۰۰)	۵/۰۷ (۰/۰۰۰)
آماره هاسمن (معناداری)	۴/۷۴ (۰/۵۷۷)	۷/۵۶ (۰/۲۷۲)	۳/۷۷ (۰/۵۸۲)	۳/۲۶ (۰/۳۵۹)	۳/۵۹ (۰/۶۰۹)	۵/۳۲ (۰/۵۰۳)	۴/۱۵ (۰/۶۵۶)
آماره ویگنژوپوی (معناداری)	۱۶۳/۷۶ (۰/۰۰۰)	۱۸۰/۵۷ (۰/۰۰۰)	۲۳۶/۴۵ (۰/۰۰۰)	۲۰۹/۶۳ (۰/۰۰۰)	۱۵۰/۰۱ (۰/۰۰۰)	۲۲۴/۵۳ (۰/۰۰۰)	۱۲۵/۴۴ (۰/۰۰۰)
آماره وولدریج (معناداری)	۲/۷۴۷ (۰/۱۷۲)	۱/۷۳۶ (۰/۲۵۸)	۱/۷۳۶ (۰/۲۵۸)	۱/۸۱۰ (۰/۲۷۱)	۱/۷۳۶ (۰/۲۵۸)	۳/۰۵۲ (۰/۱۵۲)	۱/۹۶۰ (۰/۲۳۴)

یافته‌های جدول ۱۴، نشان می‌دهد که نوع فعالیت بازرگانی و تعاونی بر رابطه بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی، اثر منفی و معناداری دارند. به سخن دیگر در این صنایع تأثیر مثبت عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی بر اختلاف مذکور (فرضیه پنجم) کاهش می‌یابد. در عین حال، صنایع پیمانکاری، تولیدی، خدماتی، کشاورزی و استخراج معادن تأثیری بر رابطه بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی ندارند.

دارد. در عین حال، صنایع پیمانکاری، کشاورزی و استخراج معادن تأثیری بر رابطه بین عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و اختلاف مذکور ندارند.

آزمون فرضیه نهم پژوهش

در این فرضیه به بررسی اثرات نوع فعالیت بر رابطه بین عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی پرداخته شده است. نتایج آزمون فرضیه نهم پژوهش به‌طور کلی (برای اثرات تمامی صنایع) در جدول ۱۴، قابل مشاهده است.

بحث و نتیجه گیری

هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی تأثیر نوع فعالیت مؤدی بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی است. لذا ابتدا مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اختلاف مذکور شناسایی گردید، سپس تأثیر نوع فعالیت مؤدیان بر عوامل مزبور مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد تفاوت معناداری بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی وجود دارد لذا یافته‌های پژوهش از این بابت با نتایج پژوهش‌های پور حیدری و سروستانی (۱۳۹۲)، طالب نیا و برزگری (۱۳۹۲)، فضل زاده و نجفی (۱۳۹۲) و پورزمانی و شمسی (۱۳۸۸) همسو است.

یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد مغایرت‌های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی، عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی، هر کدام به تنهایی می‌توانند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی باشند. یافته‌های مذکور با یافته‌های سایر پژوهش‌های انجام شده از جمله پور زمانی و شمسی (۱۳۸۸)، طالب نیا و برزگری (۱۳۹۲) و پور زمانی و شمسی (۱۳۸۸) همسو است. بر اساس این پژوهش عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری تأثیری بر اختلاف مذکور ندارد که با نتایج پژوهش طالب نیا و موثق (۱۳۹۰) و شمس زاده و ذکوری (۱۳۸۷)، همسو نیست.

با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه دوم، مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی عمدتاً ناشی از شناسایی اقلامی از قبیل ذخایر و سایر هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، احتساب سود و کارمزد پرداختی به مؤسسات غیرمجاز به عنوان هزینه دوره، تعدیلات سنواتی و تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد، توسط واحدهای اقتصادی است که علیرغم اینکه وفق استانداردهای حسابداری مجاز شمرده شده لیکن در قوانین و مقررات مالیاتی پیش‌بینی نشده و می‌بایست تعدیلات لازم از این بابت در قوانین و مقررات مالیاتی انجام پذیرد.

بر اساس نتیجه حاصل از آزمون فرضیه سوم، بین عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی رابطه معناداری وجود ندارد. نتایج حاکی است عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری که منجر به اختلاف مذکور شده است عمدتاً ناشی از عدم اعمال هزینه‌های سرمایه‌ای به حساب دارایی و عدم رعایت اصل تطابق توسط واحدهای اقتصادی است.

با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه چهارم، عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی که عمدتاً ناشی از شناسایی ذخایر بیش از نصاب مقرر، پرداخت حقوق و مزایای مدیران و کارکنان مازاد بر میزان مقرر و شناسایی هزینه کار یا کالای در جریان ساخت مازاد بر حجم واقعی عملیات توسط واحدهای اقتصادی است، باعث ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی می‌گردد.

با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پنجم عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی که عمدتاً ناشی از شناسایی هزینه‌های مالی غیر مرتبط با کسب درآمد و شناسایی هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف، اختلاف بین دوره‌ای و منظور نمودن هزینه سایر سنوات به عنوان هزینه دوره و همچنین احتساب اقلام سرمایه‌ای به حساب هزینه دوره، است، موجب ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی می‌گردد.

همچنین نتایج حاصل از پژوهش حاکی است؛ عوامل مؤثر بر اختلاف مذکور و میزان این اختلاف با توجه به نوع فعالیت مؤدیان متفاوت است و نوع فعالیت مؤدیان تأثیر معناداری بر روی اختلاف مذکور دارد. طبق نتایج آزمون فرضیه‌های ششم تا نهم این پژوهش؛ نوع فعالیت مؤدی تأثیر معناداری بر روی اختلاف بین سود مشمول مالیات قطعی و سود مشمول مالیات ابرازی دارد و میزان اختلاف مالیات ابرازی و قطعی در صنایع مختلف متفاوت است. یافته‌های مذکور با نتایج پژوهش حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۸)، دستگیر و همکاران (۱۳۹۴) و پور حیدری و سروستانی (۱۳۹۱) همسو است.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه ششم مؤید این مطلب است که استانداردهای حسابداری در حوزه صنایع بازرگانی، پیمانکاری و کشاورزی مغایرت بیشتری با قوانین و مقررات مالیاتی دارد که موضوع می‌بایست مورد توجه مقنن و سازمان حسابرسی قرار گرفته تا تعدیلات لازم از این بابت انجام شود. همچنین نتیجه حاصل از آزمون فرضیه هفتم مؤید این مطلب است که عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری در حوزه صنایع پیمانکاری، خدماتی و معادن بیشتر از سایر صنایع موجب اختلاف می‌گردد. با توجه به نتیجه حاصل از آزمون فرضیه هشتم می‌توان بیان داشت که عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی در حوزه صنایع تولیدی، خدماتی، بازرگانی و تعاونی بیشتر از سایر صنایع موجب اختلاف می‌گردد. در نهایت نتیجه حاصل از آزمون فرضیه نهم مؤید این مطلب است که عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی در حوزه صنایع

دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۶)، ۷۷-۹۰.

• حساس یگانه، یحیی؛ ابراهیمی سرو علیا، محمدحسن؛ علاسوند، فرشید و دلاور، علی. (۱۳۹۸). اهمیت عوامل تمایل به پرداخت مالیات از دیدگاه مؤدیان مالیاتی (مورد مطالعه: مؤدیان مالیاتی اداره امور مالیاتی شهر تهران). *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۲۹)، ۲۱۴-۲۰۳.

• دارابی، رؤیا و برزگر، سعید. (۱۳۹۷). تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی شرکت‌ها. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۵(۱)، ۵۵-۶۸.

• دستگیر، محسن؛ ایزدی نیا، ناصر؛ عسکری، علی و رمضانی، مهدی. (۱۳۹۴). ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک. *پژوهشنامه مالیات*، ۳۳(۲۵).

• رحیمی، علیرضا و فروغی، عارف. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر کارایی سرمایه‌گذاری. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۱۱(۲)، ۲۶۴-۲۳۹.

• زارعیان، حسین؛ حیرانی، فروغ و معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۸). ارائه مدل ساختاری تفسیری شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابرسی مالیاتی در طرح جامع مالیاتی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۶(۱۱)، ۹۷-۱۱۴.

• شباهنگ، رضا. (۱۳۸۷). *تئوری حسابداری (چاپ هفتم)*. تهران: سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.

• شجاع لاله کائی، طاهره و نیک‌کار، بهزاد. (۱۳۹۷). آزمون ارتباط استقلال هیئت مدیره، اندازه هیئت مدیره و کیفیت حسابرسی با اجتناب مالیاتی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۷(۲۸)، ۱۴-۱.

• شمس‌زاده، باقر و ذکوری، وجیه اله. (۱۳۸۷). شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۶(۲)، ۱۳۶-۱۰۷.

• طالب نیا، قدرت اله و موثق، رحمان. (۱۳۹۰). علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۳(۱۱)، ۱۵۴-۱۳۳.

• عبدلی، محمدرضا؛ شورورزی، محمدرضا و میرزایی، سعیده. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین تفاوت مالیات ابرازی

بازرگانی و تعاونی بیشتر از سایر صنایع موجب این اختلاف می‌گردد. در صورتی که نتایج این پژوهش حسب نوع فعالیت واحدهای اقتصادی مورد توجه مدیران و حسابداران شرکت‌ها از یکسو و مدیران و حسابرسان مالیاتی از سوی دیگر قرار گیرد؛ می‌توان انتظار داشت اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی تا حدود زیادی کاهش یابد و بدهی‌ها و درآمدهای مالیاتی به نحو صحیح و به موقع شناسایی، مطالبه و وصول گردد.

در پایان با توجه به نتایج پژوهش و سؤالات مطرح‌شده در فرآیند آن، پیشنهاد می‌شود پژوهشی در زمینه شناسایی و بررسی عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی حسب نوع فعالیت واحدهای اقتصادی در نظام دادرسی مالیاتی ایران انجام شود.

منابع

• برزگری محمدرضا و طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۲). شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابراز شده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۱(۱۸)، ۵۶-۳۱.

• بیابانی، شاعر و فاضلی، مهدی. (۱۳۸۹). تفسیرپذیر بودن ماده ۱۴۸ق.م.م (هزینه‌های قابل قبول مالیاتی) در فرآیند حسابرسی مالیاتی به منظور تعیین درآمد مشمول مالیات. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۲(۷)، ۲۲۷-۲۰۳.

• پورحیدری، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۲). شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۴(۱۲)، ۸۹-۱۱۰.

• پورحیدری، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۰(۱۴)، ۷۸-۶۱.

• پورزمانی، زهرا و شمسی، ابوالقاسم. (۱۳۸۸). بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۷(۵)، ۲۶-۹.

• حجازی، رضوان؛ ابوحمزه، مینا و میرزایی، محمدمهدی. (۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ).

- و تشخیصی با شفافیت شرکتی. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۹)۵، ۶۹-۹۰.
- فضل زاده، علیرضا؛ نجفی، نبی (۱۳۹۲). بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابداری مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۱(۱۸)، ۵۷-۷۶.
 - کرباسی یزدی، حسین و راسخ صالح، سمن. (۱۳۹۲). رابطه اختلاف میان سود حسابداری و سود مأخذ محاسبه مالیات با رشد و پایداری سود. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۵(۲۰)، ۲۳۶-۲۰۳.
 - مشایخی، بیتا و دلدار، مصطفی. (۱۳۹۵). ارتباط مدیریت مالیات و مدیریت سود در گروه‌های تجاری. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۷(۲۶)، ۵۸-۳۳.
 - ملکیان، اسفندیار و فرزاد، سروه. (۱۳۹۶). تأثیر حسابداری مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی؛ between Government ownership and Corporate Financial Constraints. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (1)5, 55-68 (in Persian).
 - Dastgir, M., Izadinia, N., Askari A. & Ramezani, M. (2015). Providing a Model for Corporate Risk- based Audit Selection in Iran. *Taxjournal*, (25)23, (in Persian).
 - Fazlzade, A. & Najafee, N. (2013) Investigation into Differences between Taxable Revenue based on Tax Audit Report and Taxable Revenue Assessed by Tax Affairs Offices. *Taxjournal*, (18)21 (in Persian).
 - Gaaya, S., Lakhali, N. & Lakhali, F. (2017). Does family ownership reduce corporate tax avoidance? The moderating effect of audit quality, *Managerial Auditing Journal*, (32)7, 731-744.
 - Hasas Yeganeh, Y., Ebrahimi Sarv Olya, M., Alasvand, F. & Delavar, A. (2020). Importance of Factors Influencing Intention-to-pay Tax from the Perspective of Tax Payers: (Case Study: Taxpayers of Iranian National Tax Admission Organization-Tehran). *Management Accounting and Auditing Knowledge*, (29)8, 203-214 (in Persian).
 - مطالعه موردی: استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۹(۳۳)، ۶۴-۵۱.
 - مهرانی، ساسان و سیدی، سید جلال. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه‌کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۳(۱۰)، ۳۴-۱۳.
 - نمازی، محمد؛ صادق زاده مهارلوئی، محمد. (۱۳۹۶). پیش‌بینی فرار مالیاتی با استفاده از الگوریتم‌های داده‌کاوی درخت تصمیم. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۹(۳۶)، ۱۰۱-۷۶.
 - نیک‌اندیش، مسعود و مخملباف، احمد. (۱۳۹۶). واکاوی تحقیقات تجربی حوزه حسابداری نظام مالیات بر ارزش‌افزوده. *ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری*، ۵(۴۰)، ۵۵-۳۳.
 - Abdoli, M., Shoorvarzi, M. & Mirzaei, S. (2013). Investigating the relationship between expressive and diagnostic tax differences with corporate transparency. *Quarterly Financial Accounting*; (19)5, 69-90 (in Persian).
 - Alabede, J., Zaimah, O., Zainol, A. & Mdidris, K. (2011). Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria, *International Research Journal of Finance and Economics*, ISSN 1450-2887, Issue 78.
 - Balakrishnan, K., Blouin, L. & Guay, R. (2011). *Does Tax Aggressiveness Reduce Financial Reporting Transparency*.
 - Barzegari, M. & Talebnia, Q. (2013). The Identification and Study of Causes on Difference between the Declared Profit Tax and Final Profit Tax of Non- governmental Legal Persons. *Taxjournal*, (18)21 (in Persian).
 - Biabani, S. & Fazeli, M. (2010). Interpretability of Article 148 B.C.M. (Tax eligible costs) in the tax audit process to determine taxable income. *Financial Accounting and Auditing Research*, (7)2, 203-227 (in Persian).
 - Darabi, R. & Barzegar, S. (2019). The Effect of Tax Avoidance on Relationship

- Hejazi, R., Abu Hamza, M. & Mirzaei, M. (2015). Social Responsibility and Corporate Tax Compliance (A Case study of Large Taxpayers Units). *Management Accounting and Auditing Knowledge*, (16)5, 77-90 (in Persian).
- Hu, N.J. (2018). Tax Avoidance, Property Rights and Audit Fees. *American Journal of Industrial and Business Management*, 8, 461-472.
- Karbasi Yazdi, H. & Rasekh Saleh, S. (2013). Relationship between the difference between accounting profit and taxable profit based on tax growth and profit stability. *Financial Accounting and Auditing Research*, (20)5, 203-236 (in Persian).
- Malekian, E. & Farzad, S. (2017). The Impact of Tax Audit on the Relationship between Expressive, Diagnostic and Definitive Taxes, A Case Study of East, West and East and South Azerbaijan Provinces of Tehran. *Financial Accounting and Auditing Research*, (33)9, 51-64 (in Persian).
- Mashayekhi, B. & Deldar, M. (2017). The relationship between tax management and profit management in business groups. *Journal of Accounting Knowledge*, (26)7, 33-58 (in Persian).
- Mehrani, S. & Seyedi, S.J. (2013). The effect of Accounting Conservative and Tax Income on Tax Avoidance. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3 (10):13-34. (in Persian).
- Namazi, M. & Sadeghzadeh Maharluie, M. (2017) Predicting Tax Evasion by Decision Tree Algorithms. *Quarterly Financial Accounting Journal*, (36)9, 76-101 (in Persian).
- Nikandish, M. & Makhmalbaf, A. (2017). Analysis of Empirical Research in the Field of Value Added Tax System Auditing, *Management and Accounting Research Monthly*, (40)5, 55-33 (in Persian).
- Pourheidari, O. & Sarvestani, A. (2013). Identify and explain the factors affecting tax management. *Journal of Accounting Knowledge*, (12)4, 89-110 (in Persian).
- Pourheidari, O. & Sarvestani, A. (2012). Investigating the Effect of Firm Characteristics, Industry Type and Institutional Ownership on the Difference between Declared and Definite Tax of Firms Listed in Tehran Stock Exchange. *Taxjournal*, (14)20 (in Persian).
- Pourzamani, Z. & Shamsi Jamkhaneh, A. (2009). Factors involved in the difference between taxable income declared by business corporations and taxable income assessed by tax authorities: Case of West Tehran Tax Affairs Head Office. *Taxjournal*, (5)17 (in Persian).
- Rahimi, A. & Forughi, A. (2020). Investigating the Impact of Tax Avoidance on Investment Efficiency, *Journal of Accounting Knowledge*, (11)2 (in Persian).
- Shabahang, R. (2008). *Accounting Theory*, Seventh Edition, Auditing Organization, Accounting and Auditing Research Center (in Persian).
- Shamszadeh, B. & Zokoory, V. (2008). Identification of Factors Involved in the Differences between Declared and Final Taxable Incomes. *Taxjournal*, (2)16 (in Persian).
- Shoja Allah Kai, T. and B Nikokar. (2018). Test of independence of the board of directors, board size and audit quality with tax avoidance. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, (28)7, 1-14 (in Persian)
- Suk, I. & Zhao, Y. (2017). Does Financial Statement Comparability Deter Aggressive Tax Avoidance? Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3065250> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3065250>.
- Stankevicius, E. & Leonas, L. (2015). Hybrid approach model for prevention of tax evasion and fraud. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, (2)13, 383-389.
- Talibnia, G.H & Motashak, R. (2011). The main reasons for the difference between the declared profit

- and the taxable profit of legal entities. *Financial Accounting and Auditing Research*, (11) 3, 133-154 (in Persian).
- Wu, R.S., Ou, C.S., Lin, H.Y., Chang, S.I. & Yen, D.C. (2012). Using data mining technique to enhance tax evasion detection performance. *Expert Systems with Applications*, (10)39, 8769-8777.
 - Zareian, H., Heyrani, F. & Moeinadin, M. (2020). Modeling of Effective Indicators on Tax Audit Risk by Interpretive Structural Modeling (ISM) IN Tax master plan. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (1)6, 97-114 (in Persian).

تبیین مدل کمی حاکمیت سازمانی در بخش عمومی؛ آزمون تجربی تأثیر

حاکمیت سازمانی بر بی‌انضباطی مالی

ایمان کارنما^۱، *ایمان داداشی^۲، محمود یحیی زاده فر^۳، حمیدرضا غلام‌نیا روشن^۴

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

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

۳. استاد، گروه مدیریت دانشگاه مازندران، بابل، ایران.

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۲/۲۴

Explaining the Quantitative Model of Public Sector Governance; Experimental Test of the Effect of Public Sector Governance on Financial Discipline

I. Karnama¹, *I. Dadashi², M. Yahyazadefar³, H.R. Gholamnia Roshan⁴

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

2. Associate Professor, Department of Accounting, Babol branch, Islamic Azad University, Babol, Iran.

3. Professor, Department of Management, Mazandran University, Babolsar, Iran.

4. Associate Professor, Department of Accounting, Babol branch, Islamic Azad University, Babol, Iran.

Received: 2020/3/29

Accepted: 2020/5/13

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Proper governance in the public sectors is one of the preconditions for good governance and one of the basic preconditions for sustainable development. The purpose of this study is to explain the governance model of the public sector and to investigate the effect of governance privilege on the financial indiscipline of selected ministries.

Research Method: Theoretical foundations and research background of relevant domestic and international principles and standards were examined and presented in the form of four components of transparency, responsiveness, efficiency, effectiveness and openness, and by analyzing the relevant indicators of each component.

Research Findings: Based on the analysis of the opinions provided by the experts, the generality of the proposed model consisting of 4 components and 110 related indicators was confirmed. By analyzing the relevant reports, it was found that the two components of accountability and efficiency and effectiveness have caused a significant reduction in financial indiscipline in the studied devices.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The research model, considering the scope of the indicators, can be used as a basis for establishing appropriate governance in the public sector and assessing its status, which leads to a more effective use of public funds.

Keywords: Financial discipline, Accountability, Public Sector Governance, Transparency, Efficiency.

JEL Classification: H, K, M42

چکیده

موضوع و هدف مقاله: حاکمیت سازمانی مناسب بخش عمومی از مقدمات حکمرانی مطلوب و از پیش فرض‌های توسعه پایدار می‌باشد. هدف پژوهش حاضر، تبیین مدل حاکمیت سازمانی بخش عمومی و بررسی تأثیر امتیاز حاکمیتی بر بی‌انضباطی مالی وزارتخانه‌های منتخب است.

روش پژوهش: مبانی نظری و پیشینه پژوهش از اصول و استانداردهای مرتبط داخلی و بین‌المللی، مورد بررسی قرار گرفته و در قالب چهار مؤلفه شفافیت، پاسخگویی، کارایی و اثربخشی و بازبودن ارائه گردید و با تجزیه و تحلیل شاخص‌های مرتبط هر یک از مؤلفه‌ها، مدل پیشنهادی ارائه و تأثیر هر یک بر بی‌انضباطی مالی مورد آزمون تجربی قرار گرفته است.

یافته‌های پژوهش: براساس تجزیه و تحلیل نظرات ارائه شده از سوی خبرگان، کلیات الگوی مدل پیشنهادی مشتمل بر ۴ مؤلفه و ۱۱۰ شاخص مرتبط با آنها تأیید شد و با تجزیه و تحلیل داده‌های مربوط مشخص گردید دو مؤلفه پاسخگویی و کارایی و اثربخشی سبب کاهش معنادار بی‌انضباطی مالی دستگاه‌های مورد بررسی شده‌اند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: مدل پژوهش با توجه به وسعت شمول شاخص‌ها، می‌تواند به عنوان مبنای استقرار حاکمیت سازمانی مناسب بخش عمومی و ارزیابی وضعیت آن به کار گرفته شود که استفاده اثربخش‌تر وجوه عمومی را به همراه دارد.

واژه‌های کلیدی: بی‌انضباطی مالی، پاسخگویی، حاکمیت سازمانی بخش عمومی، شفافیت، کارایی و اثربخشی.

طبقه‌بندی موضوعی: H, K, M42

* Corresponding Author: I. Dadashi

E-mail: Idadashi@baboliau.ac.ir

* نویسنده مسئول: ایمان داداشی

مقدمه^۱

بخش عمومی^۲ نقش عمده‌ای در پیشرفت و توسعه جوامع عصر حاضر ایفاء می‌نماید. در اکثر اقتصادها، هزینه‌های بخش عمومی سهم قابل توجهی از تولید ناخالص داخلی^۳ را تشکیل می‌دهند و واحدهای بخش عمومی، کارفرمایان مهم و عمده مشارکت‌کنندگان در بازار سرمایه هر کشور به حساب می‌آیند. این بخش، معمولاً از طریق یک فرآیند سیاسی، نتایج مورد نظر برای دستیابی به آن اهداف و انواع مختلف مداخلات دولت را تعیین می‌نماید. این موارد می‌تواند شامل تصویب و وضع قانون، ارائه کالاها و خدمات؛ توزیع مجدد درآمد از طریق سازوکارهایی مانند مالیات یا پرداختهای مرتبط با تأمین اجتماعی و... باشد. همچنین می‌تواند در ارتقاء عدالت، صلح، نظم و مناسبات بین‌المللی نقش مهمی ایفاء نمایند. لذا حکمرانی مطلوب در این بخش، می‌تواند موجبات تصمیم‌گیری بهتر و استفاده کارآمد از منابع عمومی دولت را فراهم نموده و زمینه‌ساز ارتقاء پاسخگویی بهتر برای مدیریت آن منابع باشد (گزارش کمیته بخش عمومی آیفک^۴، ۲۰۰۱).

بر طبق جدیدترین تعریف بانک جهانی از حکمرانی مطلوب^۵، در اتخاذ سیاست‌های پیش‌بینی شده، آشکار و صریح دولت (که نشان‌دهنده شفافیت فعالیت‌های دولت است) بروکراسی شفاف، پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در قبال فعالیت‌های خود، مشارکت فعال مردم در امور اجتماعی و سیاسی و نیز برابری همه افراد در برابر قانون، تبلور می‌یابد. به‌طور کلی می‌توان گفت که حکمرانی مطلوب، تمرین مدیریت (سیاسی، اقتصادی، اجرایی و...) منابع یک کشور، برای رسیدن به اهداف تعیین شده می‌باشد (کرمانی و باسختا، ۱۳۸۸). کمیسیون اقتصادی، اجتماعی آسیا و اقیانوس آرام^۶، اصول مهم حکمرانی خوب و عوامل مؤثر در تقویت این اصول را تبیین نموده است؛ حکومت‌ها با احترام نهادن به این اصول و اجرایی نمودن آنها، می‌توانند گام‌های مؤثری در روند توسعه پایدار کشورشان بردارند (دباغ و نفری، ۱۳۸۸).

الگوی ساختاری آنچه عموماً به عنوان حاکمیت سازمانی بخش عمومی یاد می‌شود، از انگلستان سرچشمه گرفته است،

که مسیر اجرای شیوه‌های حاکمیت سازمانی و حکمرانی مطلوب در سازمان‌های بخش عمومی فراهم نموده است. در ادبیات حاکمیت سازمانی بخش عمومی کشور انگلستان حاکمیت سازمانی به عنوان یک رویکرد نوین جایگزین و مناسب برای شیوه‌های سنتی رهبری سازمانی، بویژه برای سازمان‌های دولتی تلقی می‌شود و در سنوات اخیر به یک عامل محرک برای تغییر سازمانی در این نوع سازمان‌ها تبدیل شده است (فرلی و همکاران^۷، ۱۹۹۵).

لین و همکاران^۸ (۲۰۰۰)، بر این عقیده‌اند، به منظور برقراری حکمرانی مطلوب، هر دو بخش دولتی و خصوصی می‌بایست شیوه‌های الگوی حاکمیت سازمانی متناسب خود را تدوین نمایند. از منظر آنها حاکمیت سازمانی مناسب در هر دو بخش عمومی و خصوصی از مقدمات حکمرانی مطلوب و از پیش‌فرض‌های اولیه توسعه پایدار به‌شمار می‌رود. این موضوعات در کنار بروز بحرانهای اخیر در عرصه جهانی، تمایل دولتها به یافتن گزینه‌های حاکمیت سازمانی جدید و کارآمد که موجبات افزایش مسئولیت‌پذیری کارگزاران دولتی را در پی داشته و سبب پررنگ ترشدن موضوع حاکمیت سازمانی در بخش دولتی شده است (کلتوارس و همکاران^۹، ۲۰۰۰).

هدف از حاکمیت مطلوب بخش عمومی (چارچوب بین‌المللی) تشویق ارائه خدمات بهتر و افزایش مسئولیت‌پذیری با ایجاد معیار برای حاکمیت مطلوب در بخش دولتی است. با توجه به نظرات رایان و نگار^{۱۰} (۲۰۰۰)، امروزه توجه جهانیان به حاکمیت سازمانی بخش عمومی افزایش یافته است. به نحوی که برخی از کشورهای پیشرو همچون انگلستان و استرالیا، چارچوب حاکمیت شرکتی بخش عمومی و دستورالعمل نحوه استفاده از اصول و عمل اداره شرکت در بخش عمومی را صادر کردند.

اولین راهنما و دستورالعمل در مورد حاکمیت سازمانی بخش عمومی در بریتانیا بر اساس گزارش کدبری^{۱۱}، طراحی و تدوین شده است. مهمترین ویژگی حاکمیت سازمانی بخش دولتی در این گزارش، تأکید بر جنبه عملکردی حاکمیت سازمانی بوده و به جنبه انطباقی موضوع توجه چندانی نشده است.

فراتر از موضوعات اشاره شده بنز و فرای^{۱۲} (۲۰۰۷)، بر این باورند که وجود ضعف عملکردی و ناکامی حاکمیت

۱. مقاله حاضر برگرفته از رساله دکتری رشته حسابداری با عنوان "الگوی مناسب راهبری سازمانی بخش عمومی دولت و تأثیر آن بر انضباطی مالی دولت" می‌باشد.
۲. Public Sector در این مقاله، منظور از بخش عمومی دولت، آن دسته از نهادها و مؤسسات بخش عمومی می‌باشند که به نحوی از انحاء از بودجه دولت استفاده می‌نمایند، می‌باشد.

3. GDP
4. International Federation of Accountants (IFAC)
5. Good Governance
6. ESCAP
7. Ferlie, et al
8. Lynn, et al

9. Clatwarus
10. Ryan, C. M. & Ng, C.
11. Cadbury
12. Benz, M. & Frey, B. S.
13. Barrett, P

سازمانی بخش دولتی یا راهبری سازمانی نیز یاد می‌نمایند، آنچنان که درخور آن باشد، تحقیقات جامع و کافی صورت نپذیرفته است؛ این درحالی است که همچنان نیز اکثر توجه‌ها به حاکمیت شرکتی بخش خصوصی متمرکز است. به نظر می‌رسد با توجه ادبیات موجود و ارتباط تنگاتنگ مبحث حاکمیت سازمانی با بحث حکمرانی مطلوب و نیز توسعه پایدار، ضرورت ایجاد چارچوب و الگویی منسجم در بخش عمومی دولت بیش از پیش اهمیت می‌یابد. به منظور تدوین الگویی بهینه حاکمیت سازمانی بخش عمومی درک تفاوت‌های بنیادی بخش خصوصی و عمومی اقتصاد ما را به سمت الگوی جامعتر و کاملتر حاکمیت سازمانی بخش عمومی رهنمون می‌سازد. در جدول ۱، تفاوت‌های بخش خصوصی و دولتی را از جنبه‌های گوناگون مورد بررسی قرار می‌دهیم (ادواردز و کلو^{۱۵}، ۲۰۰۵).

۲. حاکمیت سازمانی بخش عمومی

حاکمیت سازمانی بخش عمومی در ادبیات نظری شامل "سنت‌ها و نهادهایی" که توسط آنها اقتدار در یک کشور اعمال می‌شود و در برگیرنده فرایندهای مختلفی از جمله تدوین قوانین و مقررات، خطمشی‌گذاری، اجرای مؤثر سیاست‌های توسعه‌ای، نظارت عملیاتی و استفاده از سازوکارهای مختلف در جهت احترام به حقوق شهروندان می‌باشد (گونوان، ۲۰۱۹).

با توجه به نظرات تریکر^{۱۶} (۱۹۹۴) حاکمیت شرکتی از دو جنبه باید مورد بررسی قرار گیرد: جنبه انطباق و جنبه عملکرد. جنبه انطباق خود شامل دو عنصر می‌شود: نظارت و نظارت بر عملکرد اجرایی و پاسخگویی. در حالیکه جنبه عملکرد شامل: فرمول بندی استراتژی‌ها و سیاست‌گذاری است. در بخش خصوصی، عمده تأکید بر جنبه انطباق موضوع می‌باشد. اما در بخش عمومی، جنبه عملکردی نه تنها به همان اندازه جنبه انطباق بلکه چه بسا در برخی شرایط از اهمیت بالاتری نیز برخوردار باشد. (هادجز و همکاران^{۱۷}، ۱۹۹۶). بنابراین، حاکمیت سازمانی بخش عمومی عمدتاً با ساختارها و فرآیندهای تصمیم‌گیری و کنترل‌ها و رفتارهایی که پاسخگویی مؤثر برای نتایج عملکرد را به دنبال دارد، مورد توجه است (بارت^{۱۸}، ۱۹۹۸).

گزارش کدبری^{۱۹} در انگلستان به عنوان پایه و اساس تدوین اولین چارچوب حاکمیت سازمانی بخش دولتی به‌شمار

شرکتی در بخش خصوصی به دلیل فروپاشی و رسوایی شرکت‌های بزرگ، می‌تواند از حکمرانی نامطلوب و حاکمیت سازمانی ضعیف در بخش دولتی نشأت گرفته باشد. حاکمیت سازمانی بخش عمومی دولت می‌تواند بینش جدیدی را برای بهبود اداره شرکت‌های بخش خصوصی نیز فراهم نماید.

اگرچه نمونه‌ای از شکست‌های مدیریت عمومی چشمگیری در جهان وجود ندارد، لیکن اهمیت حکمرانی مطلوب دولت و پیامدهای آن برکسی پوشیده نیست و از اهمیت بالایی برخوردار است. کلید اجرای بهتر مدیریت دولتی اثربخش در ادغام مؤثر عناصر اصلی حاکمیت سازمانی بخش دولتی در یک چارچوب جامع است که نیازمند ارتباط مؤثر در کل سازمان است و با فرهنگ سازمانی پاسخگویی، شفافیت، تعهد و یکپارچگی پشتیبانی یک کشور پیوند خورده است (بارت^{۱۳}، ۲۰۰۲).

در این مقاله، ضمن تبیین ضرورت و اهمیت حاکمیت سازمانی در بخش عمومی دولت نسبت به ارائه مدل پیشنهادی جهت آزمون تجربی آن نیز اقدام می‌نماییم. بدین منظور در گام نخست، با بررسی مؤلفه‌های مختلف حاکمیت سازمانی در کشورهای پیشرویی همچون انگلستان، استرالیا و سازمان همکاری‌های اقتصادی و اجتماعی^{۱۴} و با توجه به ویژگی‌های خاص کشورمان، اقدام به گردآوری اصول حاکمیت سازمانی نموده و در بخش دوم پژوهش، تأثیر هر یک از مؤلفه‌های حاکمیت سازمانی بر بی انضباطی مالی ۱۵ وزارتخانه در بین سالهای ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ مورد آزمون تجربی قرار گرفت. بخشی از اطلاعات از طریق سامانه‌های مالی و بودجه‌ای و اداری سازمان‌های مربوطه و نیز سامانه‌های اطلاعاتی دیوان محاسبات کشور و صورت‌حساب عملکرد وزارت امور اقتصادی و دارایی و کنترل‌های داخلی دستگاه جمع‌آوری و بخشی دیگر از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده میان کارشناسان، متخصصین منتخب و حسابرسان برای سنجش ادراک آنها از مبحث حاکمیت سازمانی بخش عمومی استخراج شده است.

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش

۱. تفاوت‌های میان بخش خصوصی و دولتی

ابعاد و جنبه‌های مختلف حاکمیت شرکتی بخش خصوصی در تحقیقات بی شماری مورد بررسی قرار گرفته است اما در بخش عمومی که ادبیات حرفه‌ای از آن به عنوان حاکمیت

17.Hodges et al.,

18.Barrett, P.

19.Cadbury

14.Organisation for Economic Co-operation and Development

15.Edwards, M. and Clough, R.

16.Tricker

جدول ۱. مقایسه تفاوت‌های بنیادی بخش خصوصی و عمومی اقتصاد

تفاوت‌ها	بخش خصوصی	بخش عمومی
وظیفه	حداکثرسازی سود، صرفاً توجه به منافع شرکت	به حداکثر رساندن رفاه، با توجه به منافع جامعه، شامل ترکیبات مختلف
ارمان	کاملاً شفاف	اغلب به عمد مبهم است برای رضایت ذینفعان مختلف
معیارهای عملکرد	نسبت های مالی استاندارد شده	نسبتهای مالی بی معنی است استفاده از سایر شاخص های عملکردی
کارایی	الزامات اساسی کارآیی فنی	بازده اقتصادی اغلب در هزینه بهره‌وری فنی، اثربخشی اغلب مهم است
مخارج	به طور کلی توسط بازار محدود شده است تخصیص به اندازه توان پرداخت	بر مبنای سیاستها - از حراست رایگان تا به مهارت تخصیص اغلب مربوط به زمینه های رفاهی است
درآمدها	فروش کالا و یا خدمات	عمدتاً از مالیات، همچنین از برخی از انحصارات طبیعی است
معیار سرمایه‌گذاری	بر اساس منافع شرکت و هزینه سرمایه	بر اساس منافع جامعه و هزینه نامشخص سرمایه
کنترل‌های مالی	اغلب از طریق مراکز سود جریان نقدی برای زنده ماندن بسیار مهم است	از آنجا که درآمد و هزینه‌ها از هم جدا هستند، اکثر کنترل‌ها از طریق مراکز هزینه هستند. جریان نقدی محدودیت عملیاتی نیست، اما دولت دارای نقش کلان مالی است
ریسک حاکم	خارجی	داخلی
انتخاب محصول	شرکت تصمیم گرفته است.	مجاز توسط دولت نمی‌تواند فعالیت‌های "از دست دادن" را رها کند.
محصولات	محصول و خدمات	در سطح کشورهای مشترک المنافع، عمدتاً انتقال پولی
سیاستگذاری	فعالیت‌های ضمنی بازاریابی، تغییرات محصول	فعالیت اصلی
تعریف سازمانی	اغلب توسط صلاحیت‌های اصلی یا متمایز تعریف می‌شود	اغلب اوقات از بخش های کوچک و قطعه های شکست بازار خسته شده اید- ادارات باید فعالیت‌های مختلفی را در اختیار داشته باشند.
مالکیت	اغلب پیچیده با اشخاص دارای مالکیت جزئی	معمولاً ساده است، اما رابطه با دارایی‌های پیچیده - بسیاری از دارایی به جای مالکیت آشکار بر مبنای اعتماد نگهداری می‌شوند
قدرت	مربوط به قدرت اقتصادی، توسط دولت و قانون بررسی شده است	قدرت اجباری قوی، ظرفیت تغییر قوانین خود
ذینفعان قانونی تعریف شده	سهامداران، آزاد به مالکیت و یا دفع سهام، با قدرت مربوط به برگزاری	رای دهندگان با ظرفیت محدود برای انتخاب یا خارج شدن (مهاجرت)
سایر ذینفعان	کارکنان، اعتباردهندگان، تأمین‌کنندگان، جوامع	همان مجموعه ذینفعان، اما وزن جوامع بسیار سنگین تر است
مرزهای سیستم	تعریف دقیق - شرکت و محیط آن	نامناسب تعریف شده است - سیاست عمومی در تمام زمینه‌های زندگی - سیستم‌های پیچیده
حاکمیت	مدیران و مدیریت اجرایی	رؤسای سازمان‌ها، وزارتخانه‌ها، دولت، مجلس - تنش بین جایگاه اقتدار
تداوم و استمرار	تصاحب گاه به گاه، ادغام	به طور منظم پیشنهاد تصاحب خصمانه، گاهی اوقات موفق
پاسخگویی	استانداردها، به طور کلی برای سهامداران و طلبکاران، در غیر این صورت به عموم بستگی دارد.	وسیع، بازتر و عموماً سیال است.
محدودیت‌های قانونی	الزام آور	می‌تواند قانون را تغییر دهد.
فرزیه انگیزش	ابزار شخصی، شخصی	خدمات عمومی به طور کلی پرداخت کمتر

بخش عمومی دولت نیز همانند جنبه انطباقی از اهمیت بالایی برخوردار است. در حالی که پیشتر از آن، چارچوب مورد استفاده حاکمیت سازمانی در انگلستان صرفاً بر جنبه انطباقی موضوع تأکید داشت.

چارچوب پیشنهادی تدوین شده برای بخش عمومی استرالیا تفاوت‌هایی با چارچوب حاکمیت سازمانی در بخش خصوصی دارد، لیکن دفتر حسابرسی ملی استرالیا بر این باور است که این چارچوب می‌تواند در تدوین حاکمیت سازمانی بخش عمومی دولتی مفید واقع شود، زیرا برخی جنبه‌های آن هدف و ساختاری مشابه و نزدیک به بخش خصوصی دارند (دفتر حسابرسی ملی استرالیا، ۱۹۹۷).

با توجه به بررسی‌ها و مطابق با ادبیات موضوعی، به‌طور خلاصه چارچوب حاکمیت سازمانی بخش عمومی را در سه سطح و چرخه‌های مختلف به شرح جداول ۲ و ۳ طبقه‌بندی می‌شوند.

۳. پیچیدگی حاکمیت سازمانی بخش عمومی

اکثر ادبیات مرتبط با موضوع حاکمیت سازمانی بر این موضوع تأکید دارند که برای هر سازمان، یک چارچوب منحصر به فرد

می‌رود که توسط مؤسسه مالی امور خارجه و حسابداری بریتانیا در سال ۱۹۹۵ تهیه شده است (پرسی^{۲۰}، ۱۹۹۴؛ وایتووک^{۲۱}، ۱۹۹۴). این گزارش حاکمیت سازمانی بخش دولتی را بر سه اصل بازبودن، یکپارچگی و پاسخگویی بنا نهاد. گزارش کمیته کدبری، به عنوان گزارش یک کمیته رسمی، برای رسیدگی به جنبه‌های مالی حوزه شرکای خصوصی انگلیس تدوین شده است، لذا از دیدگاه بسیاری از صاحب نظران با توجه به اینکه براساس اصولی با وسعت گستره بالا (بازبودن، یکپارچگی و پاسخگویی) پایه‌گذاری شده، از مهم‌ترین ضعف‌های آن است. در کشور استرالیا، دفتر حسابرسی ملی استرالیا^{۲۲} اولین چارچوب حاکمیت سازمانی بخش دولتی را مطابق با ساختار سازمان‌های زیرمجموعه تأمین اجتماعی پایه‌گذاری نمود. این دفتر پنج اصل کلیدی، رهبری، محیط‌مدیریتی، مدیریت ریسک، نظارت و پاسخگویی را به عنوان پایه و اساس تدوین چارچوب حاکمیت سازمانی مدنظر قرار داد. اضافه شدن مؤلفه‌های رهبری و مدیریت ریسک بعنوان اصول اولیه کلیدی، به منظور ارزیابی جنبه عملکردی حاکمیت سازمانی بخش دولتی می‌باشد. در این راستا هادجز و همکاران^{۲۳} (۱۹۹۶)، بر این باورند که جنبه عملکردی حاکمیت سازمانی

جدول ۲. طبقه‌بندی سطوح مختلف حاکمیت سازمانی بخش عمومی دولت

سطح	سطوح گزارشگری
MACRO	سطح کلان گزارشگری به هیئت دولت و پارلمان
MESO	سطح میانی گزارشگری به سطوح سیاست‌گذاری و کمیته سیاست‌گذاری استراتژیک سازمانی
MICRO	سطح خرد گزارشگری سازمان‌ها و نهادهای بخش عمومی به‌صورت انفرادی

*منبع: کتاب حاکمیت بخش عمومی در استرالیا، فصل اول ابعاد حاکمیت بخش عمومی در استرالیا (۲۰۰۲)

جدول ۳. طبقه‌بندی چرخه‌های مختلف حاکمیت سازمانی بخش عمومی دولت

چرخه	جنبه‌های مورد تأکید
چرخه مالی	عمدتاً بر جنبه پاسخگویی (از اصول حاکمیت سازمانی) تأکید داشته و شامل مواردی چون بررسی گزارشگری در خصوص تأثیر سیاست‌ها و گزارشات برنامه‌های میان مدت، بلندمدت و کوتاه‌مدت و گزارشات مالی بودجه‌ای سالانه و میان مدت و کوتاه‌مدت می‌شود.
چرخه مدیریت	به‌طور کلی بر اصول اصلی و اولیه حاکمیت سازمانی همچون پاسخگویی، شفافیت، کارایی، اثربخشی و یکپارچگی و بخش‌های زیر مجموعه با تأکید بر یکپارچگی می‌باشد.
چرخه سیاست‌گذاری	عمدتاً بر پایش سیاست‌های داخلی و خارجی و جنبه‌های کنترلی همچون موارد زیر تأکید دارد: نحوه و چگونگی نقش‌ها و وظایف سازمانی، اصول اولیه کنترل‌های داخلی، آیین رفتار حرفه‌ای و کیفیت سیستم‌های بخش عمومی، گزارشات مدیریت داخلی و دیگر کنترل‌های داخلی و ریسک سیستم‌های مدیریت.

*منبع: کتاب حاکمیت بخش عمومی در استرالیا، فصل اول ابعاد حاکمیت بخش عمومی در استرالیا (۲۰۰۲)

حاکمیتی وجود دارد. در نتیجه ممکن است تفاوت‌هایی میان چارچوب حاکمیتی سازمان‌های مختلف وجود داشته باشد. این تفاوت‌ها عمدتاً ناشی از ساختارها و پیچیدگی‌های مؤلفه‌های مختلف حاکمیت سازمانی می‌باشد. درحاکمیت سازمانی بخش عمومی این پیچیدگی‌ها ممکن است بیشتر نیز نمود داشته باشد، این امر به دلایلی همچون روابط پیچیده‌تر، میان افراد با مسئولیت‌های اصلی پاسخگویی (پارلمان، وزرا) و بعضاً قوانین و مقررات مختلف و نیز وسعت دامنه وظایف و اختیارات و اثرات آن می‌باشد که در برخی مواقع ممکن است با چارچوب‌ها و مبانی مدنظر در حاکمیت شرکتی بخش خصوصی نیز متناقض باشد. حاکمیت شرکتی بخش خصوصی اغلب نسبتاً ساده‌تر از بخش عمومی است، زیرا نقش‌ها و مسئولیت‌ها به وضوح تعریف شده و معمولاً شامل ذینفعانی با دامنه بسیار کمتری نسبت به بخش دولتی می‌باشند (بارت، ۲۰۰۲).

۴. تئوری‌های حاکمیت سازمانی بخش عمومی

دستیابی به حاکمیت مطلوب و پیشرفت و بهبود متغیرهای کلان حاکمیتی یکی از مهم‌ترین مقاصد و جوامع و دولت‌ها و یکی از اهداف بنیادی کشورها به حساب می‌آید. براساس دیدگاه‌های تئوری پردازان نهادگرا، ضعف ساختارها و عملکرد نهادهای دولتی یکی از دلایل توسعه نیافتگی کشورها می‌باشد. در این راستا از نیمه پایانی قرن بیستم موضوع حاکمیت سازمانی در بخش دولتی به‌طور خاص مورد توجه قرار گرفت. هدف اساسی برقراری حاکمیت مناسب بخش عمومی، آن است که کسانی که در فرآیند دموکراتیک، مسئولیتی را از سوی مردم و به نمایندگی از آنان بر عهده می‌گیرند، خود را مسئول تحقق بخشیدن اهداف تعیین شده برای پست مد نظر بدانند، به‌طور منصفانه و از روی تعهد به انجام وظایف خود بپردازند، نتایج عملکرد خود را به‌طور شفاف به اطلاع مردم برسانند و متعاقباً در رابطه با چگونگی بهره‌گیری از اختیارات و نحوه انجام وظایف خود، در مقابل آنان پاسخگو باشند (رهبری خرازی، ۱۳۹۲). با عنایت به موارد عنوان شده و نیز با توجه به ادبیات موجود مهمترین تئوری‌های زیر بنایی حاکمیت سازمانی بخش عمومی دولتی تئوری نمایندگی، تئوری قراردادهای و تئوری ذینفعان می‌باشند.

۱. **نظریه نمایندگی:** در مطالعات مربوط به حاکمیت سازمانی، نظریه نمایندگی، چارچوب نظری غالب تحقیقات به‌شمار می‌آید. تئوری نمایندگی در نتیجه جدایی منافع مدیریت و مالکیت در سازمان‌ها ایجاد شده و به تجزیه و

تحلیل تضاد منافع موجود بین طرف‌های رابطه نمایندگی می‌پردازد. فرض بنیادین این تئوری عمل افراد در جهت حداکثر کردن منافع شخصی‌شان است؛ منافی که گاهاً می‌تواند در تضاد با حداکثر کردن منافع سازمان باشد. به دلیل وجود تضاد منافع، مدیران لزوماً همیشه در پی کسب حداکثر منافع برای مالک (مالکان) نخواهند بود. در بخش دولتی نیز مباحث مرتبط با نمایندگی و تضادهای ممکن برای حصول منافع گروه‌های مختلف با توجه به سطح اثرگذاری گسترده و پیامدهای اجتماعی آن واجد اهمیت بیشتری می‌باشد.

۲. **تئوری قراردادهای:** این تئوری زمینه‌ساز پاسخگویی سازمان‌ها قلمداد می‌شود و با توجه به اینکه پاسخگویی جوهره وجودی حاکمیت سازمانی بخش عمومی تلقی می‌گردد و هدف نهایی حاکمیت سازمانی دستیابی به چهار مورد پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان است؛ لذا از جمله تئوری‌های بنیادی حاکمیت سازمانی بخش دولتی به‌شمار می‌رود.

براساس این تئوری، هر سازمان قراردادهای مختلفی میان اشخاص گوناگون تنظیم نموده و با آنها در ارتباط است. با توجه به اندازه و بزرگی سازمان، تعداد افراد مشارکت‌کننده در این قراردادها ممکن است کم یا زیاد باشد. آنچه که در این همه قراردادها برای همه افراد مشترک می‌باشد، آن است که هر شخص برای تأمین منابع، تعهدی نسبت به سازمان دارد و در مقابل نیز حق و حقوقی از منافع آن بنگاه یا واحد سازمانی خواهد داشت. طبق تئوری قراردادهای، یک سازمان را می‌توان مجموعه‌ای از قراردادهای میان سهامداران، مدیران، کارکنان، فروشندگان، مشتریان، دولت و اعتباردهندگان فرض نمود (بارت، ۲۰۰۲).

۵. اصول و قواعد کلیدی برای تأمین حاکمیت سازمانی مؤثر در بخش دولتی

براساس نظرات بارت، بخش عمومی باید به شش عنصر اصلی برای اعمال حاکمیت سازمانی مؤثر در بخش دولتی پایبند باشد. این شش عنصر کلیدی به دو دسته تقسیم می‌شوند: کیفیت شخصی و کیفیت غیرشخصی. سه عنصر اصلی که مربوط به کیفیت شخصی افراد موجود در سازمان هستند عبارتند از: رهبری، یکپارچگی و تعهد. و سه عنصر دیگر محصول استراتژی‌ها، سیستم‌ها، سیاست‌ها و فرایندهایی هستند که عبارتند از: پاسخگویی، یکپارچگی و شفافیت (همان، ۲۰۰۲).

به منظور نیل به حاکمیت مطلوب و مؤثر در بخش

استافورد و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۷)، در تحقیقی با عنوان "بررسی استفاده از مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی در مشارکت‌های بخش عمومی و خصوصی: چرا آنها پاسخگویی ارائه نمی‌نمایند؟" به بررسی سازوکارهای حاکمیت شرکتی با هدف اطمینان از پاسخگویی مالی در زمینه قراردادهای بلند مدت مشارکت بخش عمومی خصوصی در دولت انگلیس، می‌پردازند. نتایج حاکی از آن است که نحوه تنظیم این مکانیسم‌ها به معنای عدم کنترل مناسب آنها توسط بخش دولتی بوده و پاسخگویی عمومی را ناکارآمد می‌کند.

سوکمادیگا و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۶)، در پژوهشی با عنوان "پیاده سازی حاکمیت مطلوب در بخش عمومی: تجزیه و تحلیل اکتشافی از شفافسازی صورت حسابهای مالی دولتی" به بررسی سطوح افشاء در صورت‌های مالی دولتی برای کشورهای شرق آسیا (آسه آن) پرداختند. جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از چک لیست افشا براساس معیارهای بین‌المللی حسابرسی بخش دولتی IPSAS صورت گرفت. دو کشور در آسه آن؛ اندونزی و مالزی به عنوان نمونه انتخاب شدند. تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که اگرچه صورت‌های مالی دولت اندونزی شفاف سازی بیشتری نسبت به صورتهای مالی کشور مالزی ارائه می‌دهد؛ اما در مجموع سطح شفاف‌سازی در هر دو کشور پایین است.

پاپچریستو و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۴)، در تحقیقی با عنوان "ارزش حاکمیت سازمانی بخش عمومی، بررسی موردی بخش بهداشت و درمان عمومی در یونان" جنبه‌های ارزشمندی پیروی از هنجارهای حاکمیتی در اختیار سازمان‌های بخش عمومی را مورد توجه قرار دادند. آنان با تجزیه و تحلیل هر یک از مؤلفه‌ها در بیمارستانهای عمومی دولتی یونان، پرسشنامه‌های مناسب طراحی و تأثیر اجرای هنجارهای حاکمیت سازمانی بر مدیریت، سیستم‌های کنترل داخلی و ارتباط با ذینفعان در بیمارستان‌ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج تحقیق حاکی از آن است، که اجرای بهینه هنجارهای حاکمیت سازمانی توسط بیمارستانهای عمومی می‌تواند به بهبود ارائه خدمات درمانی بخش عمومی منجر شود.

مولیادی و همکاران^{۲۹} (۲۰۱۲)، در پژوهشی با عنوان "اهمیت حاکمیت سازمانی بخش دولتی" جنبه‌های مختلف حاکمیت سازمانی را از منظر شهروندان و جوامع در اداره مالیات اندونزی، با استفاده از مالیات‌دهندگان بررسی نمودند. این پژوهش ضمن مقایسه حاکمیت سازمانی بخش دولتی و

عمومی، هریک از سازمان‌های بخش عمومی باید این شش عنصر اصلی را به عنوان بخشی از چارچوب حاکمیت سازمانی خود توأمان مد نظر قرار دهند. فراتر از آن، هر شش عنصر، در دو دسته اشاره شده به منظور نیل به یک چارچوب حاکمیت سازمانی اثربخش در بخش دولتی و نیز انجام فعالیت‌های بهتر و مؤثرتر می‌بایست در تعامل و همکاری متقابل با یکدیگر باشند. بهبود و ارتقاء کیفیت شخصی و همچنین بهبود استراتژی‌ها، سیستم‌ها، سیاست‌ها و فرایندها، هریک به‌طور جداگانه و مستقل از یکدیگر زمینه ساز استقرار یک حاکمیت سازمانی اثربخش و مطلوب در بخش عمومی نخواهد بود.

مؤلفه‌های و متغیرهای اصلی پژوهش حاضر، از سه منبع ادبیات نظری، مصاحبه با خبرگان و مطالعه تطبیقی آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل حاکمیت سازمانی کشورهای پیشرویی همچون انگلستان، استرالیا، هلند و مؤلفه‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی استخراج شده است.

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های خارجی

گونوان^{۲۴} (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "حاکمیت شرکتی اثربخش به منظور جلوگیری از تقلب در بخش عمومی" به بررسی دلایل رواج و شیوع تقلب و کلاهبرداری در بخش دولتی کشور اندونزی می‌پردازد. نتایج مؤید آن است، حسابرس داخلی نسبت به حسابرس خارجی در جلوگیری از تقلب و فساد می‌تواند به نحوی اثربخش‌تر عمل نماید. بررسی‌های تحقیق مؤید این موضوع است که بیش از ۱۹ موارد کلاهبرداری کشف شده از منظر پاسخ‌دهندگان در ابتدا توسط حسابرسی داخلی کشف شده و در مقابل آن ۹ موارد کشف شده توسط حسابرسی خارجی صورت پذیرفته است.

سان^{۲۵} (۲۰۱۸)، در تحقیقی با عنوان "تأثیر حاکمیت سازمانی بر عملکرد شرکت‌های دولتی" به بررسی رابطه بین ویژگی‌های مدیریت و شاخص‌های عملکردی همچون رضایت مشتری و عملکرد مالی در ۳۲۰ شرکت دولتی کره پرداخته است. نتایج حاکی از آن است که میان اندازه هیئت مدیره شرکت، شفافیت و افشاء اطلاعات با عملکرد بنگاه‌های دولتی رابطه مستقیم برقرار است، به‌طور خلاصه این نتایج حاکی از آن است که هیئت مدیره بزرگتر و شیوه‌های افشای شفاف‌تر می‌تواند موجبات بهبود عملکرد شرکت‌های دولتی را فراهم نماید.

مطابق با چارچوب‌ها و رهنمودهای بین‌المللی مد نظر قرار گیرد، در ارزیابی‌های خود به لحاظ می‌نمایند.

مقیمی، پورعزت و دانایی فر (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان "تبیین عناصر حکمرانی خوب در سیاست‌گذاری نظام بودجه کشور" به شناسایی و تبیین مشخصات و مؤلفه‌های سیاست‌گذاری نظام بودجه‌ریزی خوب در ایران که ارتقاء دهنده حکمرانی خوب باشند، می‌پردازد. مؤلفه‌هایی که در صورت انجام یافتن اصلاحات و رسیدن به آن‌ها در سیاست‌گذاری بودجه‌ای، زمینه تحقق حکمرانی خوب کشور فراهم می‌شود. برای تحقق روش تحقیق کیفی تحلیل "تم" بهره‌جسته که با استفاده از آن، از سه منبع ادبیات نظری، مصاحبه با خبرگان و مطالعه تطبیقی کشورهای منتخب، مختصات سیاست‌گذاری نظام بودجه‌ریزی خوب در قالب هشت مقوله و ۶۱ تم مربوط، استخراج و تبیین شده است.

چارچوب مفهومی پژوهش

به منظور ارائه یک چارچوب منسجم حاکمیت سازمانی در بخش عمومی دولت باید ابتدا اجزای اصلی آن را مشخص نمود، شمای یک چارچوب کلی حاکمیت سازمانی بخش عمومی دولت در شکل ۱ و ارتباط هر یک از جنبه‌های آن با مؤلفه‌های اصلی در جدول ۴ ارائه شده است.

این پژوهش دو جنبه انطباقی و عملکردی حاکمیت سازمانی بخش عمومی را مورد تأکید قرار داده که پس از بررسی ادبیات نظری و منابع حاکمیت سازمانی بخش عمومی و در نظر گرفتن شرایط اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی مدل مفهومی تدوین گردید. مدل چهار بعدی مذکور بر مبنای اجزای اصلی اشاره شده جهت ارزیابی حاکمیت سازمانی بخش عمومی به صورت فوق ارائه می‌نماید.

با توجه به اینکه در بخش دولتی جنبه عملکردی حاکمیت سازمانی نیز به اندازه جنبه انطباقی از اهمیت بالایی برخوردار است. بنابراین، کارایی و اثربخشی و بازبودن به عنوان مؤلفه‌های ابعاد عملکردی و پاسخگویی و شفافیت را به عنوان مؤلفه‌های سازگاری یا انطباق مورد استفاده قرار گرفته‌اند.

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش حاضر از نوع نیمه تجربی و پس‌رویدادی و براساس اهداف نیز کاربردی است. به منظور بررسی فرضیه پژوهش و با توجه به ماهیت داده‌های پژوهش که مبتنی بر اطلاعات کمی و واقعی گذشته است، از رگرسیون خطی استفاده می‌شود.

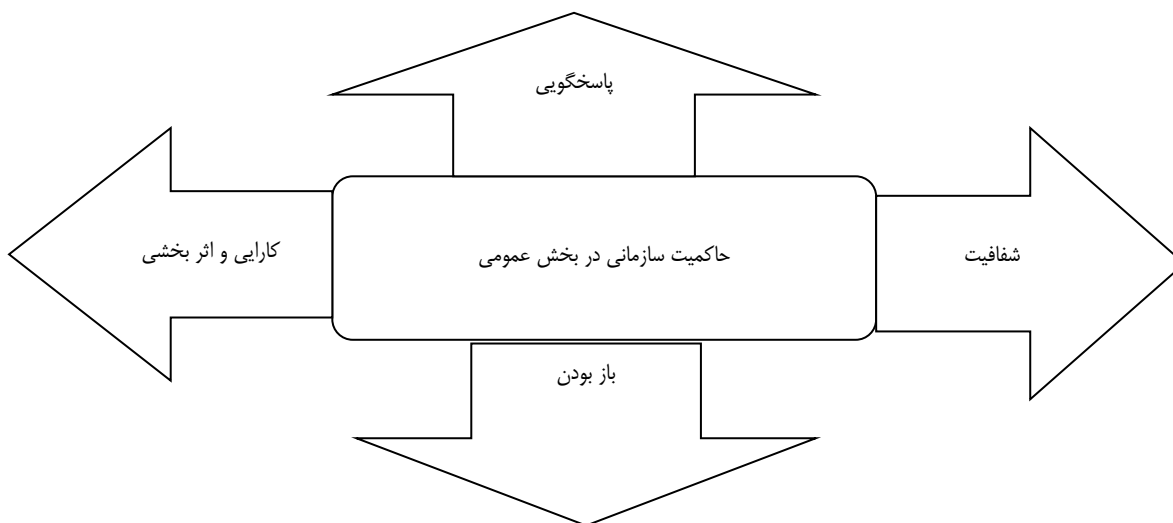
بخش خصوصی با استفاده از یک مدل رگرسیونی، ارتباط میان کیفیت خدمات ارائه شده از سوی بخش دولتی و مؤلفه‌های حاکمیت سازمانی مورد بررسی قرار داد. نتایج این تحقیق نشان داد بین مؤلفه‌های حاکمیت سازمانی با کیفیت خدمات بخش دولتی ارتباط معناداری برقرار است.

پژوهش‌های داخلی

فیاض و همکاران (۱۳۹۷)، در تحقیقی با عنوان "نقش وابستگی به دولت در تحلیل کارایی و شفافیت شرکت" به تصمیم‌گیری مدیران جهت اجرای برنامه‌های استراتژیک می‌پردازند. که در آن امتیاز کارایی شرکت‌ها براساس روش تحلیل پوششی داده‌ها و برای محاسبه کیفیت ارقام تعهدی و شفافیت سود از روش مدل کوتاری و مدل بارت محاسبه شد و از مدل رگرسیون توبیت برای آزمون فرضیه‌ها استفاده گردید. نتایج این پژوهش با استفاده از روش رگرسیون چندگانه و نرم‌افزار آماری ایویز نشان می‌دهد در شرکت‌های دولتی بین کارایی شرکت و شفافیت سود و همچنین بین کارایی شرکت و کیفیت ارقام تعهدی رابطه معناداری وجود دارد.

قلی‌پور، مشایخی و ناصری (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان "حاکمیت شرکتی در بخش عمومی و نقش آن در اقتصاد مقاومتی" چارچوب نظری با توجه به اصول حکمرانی خوب و با در نظر گرفتن رهنمودهای سازمان توسعه همکاری‌های اقتصادی برای حاکمیت شرکتی در بخش عمومی را تدوین و براساس چارچوب نظری مذکور، قانون اجرای سیاست‌های اصل ۴۴ به عنوان زیربنای اقتصاد مقاومتی در حوزه رقابت‌پذیری و شفافیت اقتصادی مورد تحلیل قرار داد و نقاط قابل بهبود از منظر مکانیزم‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی حاکمیت شرکتی ارائه نمود. روش تحقیق، روش کیفی توصیفی از نوع تحلیل محتوای جهت‌دار می‌باشد. براساس نتایج این پژوهش، راهبردهای مورد نیاز برای تحقق اقتصاد مقاومتی در حوزه بنگاه‌داری با تمرکز بر اصول حاکمیت شرکتی مناسب را ارائه می‌نماید.

رحمانی، کدخدایی (۱۳۹۶)، در تحقیقی با عنوان "ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی در ایران" میزان شناخت پاسخ‌دهندگان از رهنمودهای حرفه‌ای مراجع معتبر، اجزاء و عناصر چارچوب و میزان استفاده از آن توسط حسابرسان داخلی در ایران را به منظور ارزیابی حاکمیت شرکتی در ایران با طراحی پرسشنامه پنج طیفی مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق حاکی از آن است، حسابرسان داخلی در ایران کمتر از میزان مورد انتظار، مواردی را که می‌بایست



شکل ۱. اجزای اصلی حاکمیت سازمانی بخش عمومی

جدول ۴. شمای کلی هر یک از جنبه‌های حاکمیت سازمانی بخش عمومی

مفاهیم	رتبه بندی حاکمیت سازمانی		سوالات تحقیق
ابعاد	جنبه انطباقی		ابعاد مدل حاکمیت سازمانی در بخش عمومی دولت در ایران کدامند؟
مؤلفه ها	باز بودن	کارایی و اثربخشی	مؤلفه های تشکیل دهنده مدل حاکمیت سازمانی بخش عمومی دولت کدامند؟
شاخص ها			پاسخگویی
		شفافیت	

است، به طور موجز مراحل دستیابی به نتایج تحقیق به شرح جدول ۵ می‌باشد.

به منظور گردآوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون سئوالات، ابتدا با مراجعه به متون نظری مربوطه، پرسشنامه اولیه طراحی گردید سپس برای سنجش اعتبار محتوایی پرسشنامه با استفاده از شاخص لاوشه که میزان موافقت میان ارزیابان یا داوران در خصوص مناسب یا اساسی بودن یک گویه خاص را اندازه‌گیری می‌کند، استفاده گردید.

برای هر بعد از ۴ مؤلفه گزینش شده شفافیت، پاسخگویی، کارایی و اثربخشی و باز بودن به عنوان ابعاد اصلی مدل با مطالعات و بررسی‌های تطبیقی تعداد ۲۵ تا ۲۷ و در مجموع ۱۱۰ شاخص تدوین و جهت ارزیابی، پرسشنامه‌های طراحی شده و سئوالات آن براساس طیف سه‌بخشی لیکرت "گویه ضروری است"، "گویه لازم اما ضروری نیست" و "گویه ضرورتی ندارد" طبقه‌بندی شده و بین ۴۰ نفر از استادان، متخصصان و کارشناسان توزیع گردید که با استفاده از آزمون لاوشه در مجموع حدود ۹۲ شاخص از طریق پرسش‌های مطرح شده به عنوان شاخص‌های اندازه‌گیری ۴

بخش اول مطالعه حاضر از نوع پژوهش‌های توصیفی می‌باشد که طی آن اصول حاکمیت سازمانی با مطالعات و بررسی‌ها متعدد از مؤلفه‌های مختلف کشورهای پیشرو همچون انگلستان، استرالیا و سازمان همکاری‌های اقتصادی و اجتماعی^{۳۰} گردآوری شده و با ویژگی‌های خاص اقتصادی و اجتماعی کشورمان مطابقت داده شد و در نهایت چهار مؤلفه اصلی شفافیت^{۳۱}، پاسخگویی^{۳۲}، کارایی و اثربخشی^{۳۳} و باز بودن^{۳۴} به عنوان اصلی‌ترین مؤلفه‌های تأثیرگذار حاکمیتی بخش عمومی گزینش شده‌اند.

داده‌های مورد نیاز برای پوشش مبانی نظری، از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز، برای آزمون و تحلیل سئوالات پژوهش از پرسش‌نامه محقق ساخته و داده‌های بودجه‌ای و گزارشات حسابرسی و سامانه کنترل‌های داخلی وزارتخانه‌های مورد پژوهش، استفاده شده

30. Organisation for Economic Co-operation and Development

31. Transpransy

32. Accountability

33. Effectiveness & Efficiency

34. Openness

جدول ۵. مراحل دستیابی به نتایج پژوهش

مراحل	هدف	روش کار	جامعه	نمونه
اول	شناسایی مؤلفه های مربوط در کشورهای پیش رو	مطالعه و ترجمه متون تخصصی پژوهش و تجربه سایر کشورها	مستندسازی شاخص ها و مؤلفه ها	
دوم	بومی سازی مؤلفه ها اصلی و شاخص مربوط	دور اول جمع بندی دلفی	کارشنان و حسابرسان و خبرگان حرفه	۴۰ نفر
سوم	نهایی سازی مؤلفه های اصلی	جمع بندی نظرات دور اول و دستیابی به اجماع اولیه		
چهارم	چارچوب مدل حاکمیت سازمانی بخش دولتی	تبیین مدل رگرسیونی حاکمیت سازمانی با مؤلفه های شناسایی شده	کارشناسان و مسئولان اجرایی و حسابرسان دستگاه های اجرایی	
پنجم	شناسایی میزان تخلفات (بی انضباطی) دستگاه های اجرایی	گردآوری موارد عدم رعایت مندرج در گزارشات حسابرسی دیوان محاسبات کشور	۱۵ وزارتخانه اصلی طی سنوات ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷	
ششم	آزمون فرضیه های تحقیق	با استفاده رگرسیون چند متغیره و دو متغیر کنترلی از طریق نرم افزار اساتاتا نسخه ۱۴,۱ و روش پانل مقاوم	۱۵ وزارتخانه اصلی طی سنوات ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷	

مؤلفه اصلی انتخاب شدند.

لازم است میانگین حداقل نسبت اعتبار محتوایی ۴۰ برای تعداد می باشد لذا اعتبار ۰/۸۹ میانگین نسبت اعتبار محتوایی محاسبه شده برای پرسش نامه پژوهش برابر با محتوایی پرسش نامه تأیید شد و نسخه نهایی جهت توزیع بین پاسخ دهندگان توزیع گردید.

تعیین شاخص روایی محتوایی: که به اختصار CVI^{۳۵} نشان داده می شود. آیت های میانگین مقادیر CVR باقیمانده در مدل، آزمون یا ابزار روا شده می باشد.

CVI نشان دهنده جامعیت قضاوت های مربوط به روایی یا قابلیت اجرای مدل، آزمون یا ابزار نهایی است. هرچقدر روایی محتوایی نهایی بالاتر باشد، مقدار به سمت ۰/۹۹ میل می کند، بر عکس قضیه نیز صادق است

$$CVI = \frac{\sum_{i=1}^n CVR}{\text{Retained number}}$$

حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص CVI برابر ۰/۷۹ می باشد و اگر CVI کمتر از میزان ۰/۷۹ باشد آن گویه می بایست اصلاح شود.

تعیین میانگین مقادیر قضاوت های اعضای پانل: بر طبق پیشنهاد لاوشه، به منظور محاسبه مقدار میانگین قضاوت

۳۵. CVI شاخص روایی محتوایی می باشد که بر اساس آیت های میانگین مقادیر CVR باقیمانده در مدل، آزمون یا ابزار روا شده می باشد.

روایی و پایایی پرسشنامه های توزیع شده

در این مطالعه از آنجا که هدف، طراحی پرسشنامه اختصاصی برای محیط کار بود از روایی محتوا و روایی همگرا استفاده شد؛ چرا که روایی محتوا اعتبار بیشتری نسبت به روایی ظاهری دارد. به منظور گردآوری داده های مورد نیاز برای آزمون فرضیه ها، ابتدا با مراجعه به متون نظری مربوطه، پرسشنامه اولیه طراحی و برای سنجش اعتبار محتوایی پرسشنامه با استفاده از شاخص لاوشه که میزان موافقت میان ارزیابان یا داوران در خصوص مناسب یا اساسی بودن یک گویه خاص را اندازه گیری می کند، استفاده گردید. "گویه مفید است ولی ضروری نیست" و سؤالات براساس طیف سه بخشی لیکرت "گویه ضروری است"، "گویه لازم، اما ضروری نیست" و "گویه ضرورتی ندارد" طبق بندی گردید سپس بر اساس فرمول زیر، نسبت به روایی محتوایی محاسبه شده است:

$$CVR = \frac{\frac{\text{تعداد کل متخصصین}}{2} - \text{تعداد متخصصین که ضروری را انتخاب نمودند}}{\text{تعداد کل متخصصین}}$$

از ۴۰ نفر از استادان و متخصصان در خصوص گویه ها نظرخواهی شده است. با توجه به اینکه ۰/۳۹ ارزیاب یا داور

مربوط به هر یک از ۹۲ شاخص مورد سنجش در ۵ سال به دو روش عمل شده است، بخشی از اطلاعات شاخص‌ها از طریق داده‌های بودجه‌ای و سامانه‌های کنترل داخلی و گزارشات حسابرسی سازمان‌های مورد پژوهش و بخشی دیگر از اطلاعات کیفی در قالب پرسشنامه‌های تأیید و توزیع شده بصورت طیف ۵ بخشی لیکرت بین جامعه‌ای متشکل از، دانشجویان مقطع دکتری حسابداری، مدیران شرکت‌ها، حسابرسان و کارشناسان کسب شده است. نهایتاً میانگین موزون امتیازات شاخص‌های هر مؤلفه حاکمیت سازمانی در هر سال بعنوان امتیاز آن مؤلفه حاکمیت سازمانی در آن سال قلمداد گردید.

سپس، از طریق گزارشات حسابرسی و تفریغ بودجه ۱۵ وزارتخانه اصلی، اطلاعات مربوط، تعداد و حجم موارد نقص و بندهای حسابرس بخش دولتی (دیوان محاسبات کشور) بر عملکرد مالی بودجه‌ای سالانه هر وزارتخانه در طی سنوات ۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۷ گردآوری و جمع‌بندی شده و به عنوان معیاری از بی‌انضباطی مالی آن سازمان مدنظر قرار گرفت. و سپس ارتباط هر یک از چهار مؤلفه حاکمیت سازمانی و نیز دو متغیر کنترلی با شاخص بی‌انضباطی مالی در قالب مدل پیشنهادی رگرسیونی حاکمیت سازمانی بخش عمومی بصورت زیر ارائه گردید.

جهت آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چند متغیره بصورت زیر استفاده می‌شود:

$$Dis_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 RES_{it} + \alpha_2 Trans_{it} + \alpha_3 Eff_{it} + \alpha_4 openness_{it} + \alpha_5 Budj_{it} + \alpha_6 Eit_{it} + \sum_{\alpha=7}^{11} Fixed Year$$

برای برازش مدل رگرسیونی فوق از نرم‌افزار استاتا نسخه ۱۴،۱ و روش پانل مقاوم استفاده شده است. در ادامه تعریف عملیاتی هر یک از متغیرهای موجود در مدل ارائه می‌گردند:

متغیر وابسته

بی‌انضباطی مالی (DIS)

این متغیر بازتاب حجم موارد عدم رعایت قوانین و مقررات و بندها و موارد نقص مندرج در گزارشات حسابرسی و کنترل‌های داخلی به عنوان معیاری از بی‌انضباطی مالی دستگاه تلقی می‌گردد. برای اندازه‌گیری این متغیر ابتدا مدل رگرسیونی بالا برای هر یک از وزارتخانه‌ها طی ۵ سال مورد بررسی به اجرا درآمد و ضریب تعیین مدل (R^2) به عنوان معیاری از بی‌انضباطی مالی در نظر گرفته شد.

متعلق هر جزء ابزار، تبدیل‌های زیر در پرسشنامه روایی سنجی انجام می‌شود:

- نشانه ضروری بودن که با عدد ۲ جایگزین می‌شود.
- نشانه لازم بودن ولی عدم ضرورت و با عدد ۱ جایگزین می‌شود.
- نشانه عدم ضرورت است و با عدد ۰ جایگزین می‌شود.
فقط اجزایی که مقدار CVR و میانگین آنها با حداقل مقادیر توافق شده سازگار است در پرسشنامه نهایی باقی می‌ماند.

جداول مربوط به CVI و CVR سؤالات هر یک از چهار مؤلفه اصلی حاکمیت سازمانی بخش عمومی دولت به شرح جدول ۶ تا ۹ می‌باشد.

توزیع فراوانی نمونه مورد مطالعه بر اساس متغیرهای جنسیت، سطح تحصیلات رشته تحصیلی، تجربه و شغل یا سمت سازمانی به شرح جدول ۱۰ می‌باشد.
بخش دوم پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی؛ از نظر ماهیت، همبستگی؛ از نظر زمان‌اجرا، گذشته‌نگر؛ از نظر منطق اجرا، قیاسی-استقرایی و از نظر ماهیت داده‌ها، یک پژوهش کمی و کیفی می‌باشد.

فرضیه پژوهش

بر اساس مباحث فوق و با توجه به مبانی نظری پژوهش و با مد نظر قرار دادن چارچوب مفهومی ذکر شده سؤالات و فرضیه‌های زیر مطرح می‌گردد:

سؤال اصلی: آیا حاکمیت سازمانی مناسب در بخش دولتی بر انضباط مالی دولت تأثیرگذار است؟

فرضیه اصلی: حاکمیت سازمانی در بخش عمومی تأثیر منفی و معناداری بر بی‌انضباطی مالی دارد.
با توجه به ۴ مؤلفه اصلی حاکمیت سازمانی، فرضیه‌های جزئی به شرح زیر تدوین می‌گردند:

- پاسخگویی در بخش عمومی دولت اثر منفی و معناداری بر بی‌انضباطی مالی دارد.
- شفافیت در بخش عمومی دولت اثر منفی و معناداری بر بی‌انضباطی مالی دارد.
- کارایی و اثر بخشی در بخش عمومی دولت اثر منفی و معناداری بر بی‌انضباطی مالی دارد.
- باز بودن در بخش عمومی دولت اثر منفی و معناداری بر بی‌انضباطی مالی دارد.
در این بخش به منظور جمع‌آوری و گردآوری اطلاعات

جدول ۶. CVI و CVR مربوط به سؤالات مؤلفه شفافیت حاکمیت سازمانی بخش عمومی

پذیرش یا رد	میانگین سؤالات عددی قضاوتها	CVR	سؤالات مؤلفه شفافیت
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا تفاوت بین بودجه مصوب و واقعی دستگاه موجب کاهش شفافیت بودجه‌ای می‌شود؟
پذیرش	۱,۰۸	۰,۳۵	آیا نسبت بالای بودجه برنامه ای به کل بودجه دستگاه می‌تواند موجب افزایش شفافیت بودجه ای باشد؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا نسبت پایین بودجه ردیفهای متفرقه به کل بودجه دستگاه می‌تواند موجب افزایش شفافیت بودجه ای باشد؟
پذیرش	۱,۰۴	۰,۳۰	آیا افزایش در بودجه دستگاه اجرایی در قالب متمم بودجه بر شفافیت بودجه‌ای دستگاه تأثیرگذار است؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا جابجایی در بودجه دستگاه اجرایی در قالب بودجه اصلاحی بر شفافیت بودجه‌ای دستگاه تأثیرگذار است؟
پذیرش	۱,۱۶	۰,۴۵	آیا میزان اعتبارات خارج از شمول قانون محاسبات عمومی دستگاه بر شفافیت عملکرد دستگاه تأثیرگذار است؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا برآوردهای مناسب ردیف های درآمدی دستگاه می‌تواند شفافیت عملکرد دستگاه شود؟
پذیرش	۱,۱۶	۰,۴۵	آیا برآوردهای مناسب اعتبارات دستگاه می‌تواند شفافیت عملکرد دستگاه را در پی داشته باشد؟
پذیرش	۱,۰۴	۰,۳۰	آیا تفکیک امور حاکمیتی و غیرحاکمیتی در بودجه برنامه‌ای دستگاه موجب شفافیت عملکرد دستگاه می‌شود؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا افزایش تبادلات مالی غیر نقد، تهاتر در بودجه کاهش شفافیت بودجه را در پی دارد؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا افزایش حجم و میزان وجوه مصرف‌نشده و انتقالی به سال بعد کاهش شفافیت عملکرد دستگاه را در پی دارد؟
پذیرش	۱,۲۰	۰,۵۰	آیا میزان تطابق اعتبارات در بودجه برنامه‌ای دستگاه با اهداف در اساسنامه موجب شفافیت در عملکرد می‌شود؟
پذیرش	۱,۳۲	۰,۶۵	آیا میزان و حجم اقلام دوبار منظور شده با شفافیت عملکرد دستگاه در ارتباط می‌باشد؟
رد	۰,۸۸	۰,۱۰	آیا میزان تفویض اختیار مصرف بودجه به سطوح زیر مجموع استانی بر شفافیت عملکرد دستگاه تأثیرگذار است؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا رسیدگی و حسابرسی تمامی فعالیتهای بودجه‌ای ارتقاء شفافیت عملکرد دستگاه را در پی دارد؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا حجم و میزان اعتبارات اختصاصی به کل اعتبارات دستگاه می‌تواند بر شفافیت عملکرد دستگاه تأثیرگذار باشد؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	افزایش حجم و وظایف مقرر شده دستگاهها در بتبصره‌های بودجه بر شفافیت عملکرد دستگاه تأثیرگذار است؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	تعدد مراجع تصمیم‌گیر در خصوص تغییر اعتبار دستگاه و تغییر نحوه طبقه‌بندی و مصرف آن بر شفافیت عملکرد دستگاه تأثیرگذار است؟
پذیرش	۱,۰۸	۰,۳۵	آیا میزان و حجم استفاده از تنخواه گردانها می‌تواند بر شفافیت عملکرد دستگاه تأثیرگذار باشد؟
پذیرش	۱,۱۶	۰,۴۵	آیا اجرای فرآیند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد می‌تواند بر شفافیت عملکرد دستگاه مؤثر باشد؟
رد	۰,۸۸	۰,۱۰	شفاف‌سازی و مستندسازی فرآیند فعالیتها و تصمیم‌گیریها در کمیسیون سازمانی شفافیت عملکرد را در پی دارد؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا دسترسی ضابطه‌مند و روشن و اسان ذی‌نفعان به قوانین و مقررات و ماموریتها و وظایف و رويه‌های کاری دستگاه می‌تواند شفافیت عملکرد دستگاه را در پی داشته باشد؟
پذیرش	۱,۲۰	۰,۵۰	آیا ثبت و ضبط کلیه عملیات اداری در درگاه داخلی دستگاه می‌تواند شفافیت عملکرد دستگاه را در پی دارد؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	مدیریت وجوه مصرف نشده دستگاه وفق مقررات و قوانین مرتبط شفافیت عملکرد دستگاه را در پی دارد؟
پذیرش	۱,۱۶	۰,۴۵	آیا دسترسی ضابطه‌مند و روشن و اسان ذی‌نفعان به تصمیمات، اقدامات و فعالیتهاى دستگاه مرتبط با حقوق شهروندی می‌تواند شفافیت عملکرد دستگاه را در پی داشته باشد؟
پذیرش	۱,۱۶	۰,۴۵	دسترسی کلیه قوانین و مقررات، بخش‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های دستگاه می‌تواند شفافیت عملکرد را در پی داشته باشد؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا شفافیت در میزان و حجم و محل پرداختهای پرسنلی دستگاه می‌تواند شفافیت عملکرد دستگاه را در پی دارد؟

جدول ۷. CVI و CVR مربوط به سؤالات مؤلفه پاسخگویی حاکمیت سازمانی بخش عمومی

پذیرش یا رد	میانگین سؤالات عددی قضاوتها	CVR	سؤالات مؤلفه پاسخگویی
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا میزان تطابق گزارش عملکرد با استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر پاسخگویی دستگاه تأثیر دارد؟
پذیرش	۱,۳۶	۰,۷۰	آیا ارزیابی مباشرت دولت در حفظ حراست و استفاده صحیح داراییها و منابع مالی یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی است؟
پذیرش	۱,۳۶	۰,۷۰	آیا ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی دستگاه‌های بخش عمومی بر پاسخگویی دستگاه تأثیر دارد؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا مصرف منابع مالی در محل قانونی یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار می‌رود؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا میزان تحقق اهداف مدنظر محقق در تکالیف مصرح در تبصره‌های قانون بودجه از مؤلفه‌های پاسخگویی است؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا میزان رعایت سایر قوانین توسعه‌ای و بالا دستی و .. یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار می‌رود؟
پذیرش	۱,۳۶	۰,۷۰	آیا میزان ارتباط دانش مدیران عالی دستگاه‌های اجرایی به قوانین و مقررات از مؤلفه‌های پاسخگویی است؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا ارائه صورتحساب جاری و عمرانی و سایر بخش‌ها دستگاه‌هایی اصلی و تابعه را در مواعید مقرر به مراجع ذی ربط می‌تواند یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۱,۴۰	۰,۷۵	آیا میزان تبعیت مدیران دستگاه‌های اجرایی از قوانین و مقررات مرتبط می‌تواند یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی است؟
پذیرش	۱,۰۸	۰,۳۵	آیا میزان تبیین استانداردها، معیارها و شاخص‌های مورد عمل دستگاه یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی است؟
پذیرش	۱,۱۶	۰,۴۵	آیا در دسترس عموم قرار دادن اطلاعات خدمات قابل ارائه به ارباب رجوع از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه است؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا پاسخگویی به رسانه‌ها می‌تواند یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۰,۹۶	۰,۲۰	آیا اطلاع‌رسانی و ابلاغ مناسب دستورالعمل در خصوص مسیر ارتقای شغلی کارکنان از مؤلفه‌های پاسخگویی است؟
پذیرش	۱,۱۶	۰,۴۵	آیا اطلاع‌رسانی مناسب در خصوص شرایط و صلاحیت مدیران و نحوه انتخاب آنان از مؤلفه‌های پاسخگویی است؟
پذیرش	۱,۰۸	۰,۳۵	آیا مستندسازی کلیه مراحل انجام معاملات در دستگاه یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار می‌رود؟
پذیرش	۱,۴۴	۰,۸۰	آیا درج ماموریتها شرح وظایف دستگاه‌ها و واحدهای مرتبط یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه است؟
پذیرش	۱,۳۲	۰,۶۵	اطلاع‌رسانی در خصوص میزان نیل به اهداف و شاخص‌های تبیین شده دستگاه ر فواصل زمانی متناسب با نیاز و نیل به اهداف و شاخص‌های تبیین شده دستگاه نوابسته باشد افیت عملکرد دستگاه تأثیر گذار است. در فواصل زمانی متناسب می‌تواند یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار رود؟
رد	۰,۸۸	۰,۱۰	آیا اطلاع‌رسانی لازم در خصوص مناقصات، مزایده‌ها و ترک تشریفات مناقصه از طریق پایگاه ملی اطلاع‌رسانی مناقصات و درج در سامانه سازمان بازرسی کل کشور می‌تواند یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار رود؟
رد	۰,۹۶	۰,۲۰	فراخوان معاملات بزرگ و برگزاری مناقصه در روزنامه‌های کثیرالانتشار یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه است؟
پذیرش	۱,۰۸	۰,۳۵	وارد نمودن اطلاعات قراردادهای مربوط به معاملات متوسط به بالا و ضمائم آن در پایگاه اطلاعات قراردادهای می‌تواند یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا میزان تسلط مدیران میانی به بالا دستگاه به قوانین و مقررات می‌تواند یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی است؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا وجود دستورالعمل و فرآیند شفاف مسیر ارتقاء شغلی می‌تواند یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا وجود کنترل‌های داخلی متناسب فعالیت‌های دستگاه یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار می‌رود؟
پذیرش	۱,۱۶	۰,۴۵	آیا طبقه بندی سطح و نوع فعالیت‌های دستگاه بر حسب امور حاکمیتی یا تصدی‌گری از مؤلفه‌های پاسخگویی است؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا نسبت و حجم بودجه دستگاه نسبت به بودجه کل کشور با میزان پاسخگویی دستگاه ارتباط دارد؟
پذیرش	۱,۲۰	۰,۵۰	آیا رسیدگی به شکایات مردمی می‌تواند یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا تعبیه سامانه شکایات مردمی و ارزیابی عملکرد می‌تواند یکی از مؤلفه‌های پاسخگویی باشد؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا واگذاری واحدهای عملیاتی و خدمات دستگاه به شبکه‌های حرفه‌ای، بخش خصوصی یا پاسخگویی دستگاه تأثیر دارد؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا تفویض و واگذاری اختیارات قابل واگذاری به سطوح پایین‌تر استانی و شهرستانی می‌تواند بر پاسخگویی دستگاه تأثیر گذار باشد؟
رد	۰,۸۸	۰,۱۰	آیا کاهش سطوح و تعداد واحدهای سازمانی می‌تواند بر پاسخگویی دستگاه تأثیر گذار باشد؟
رد	۰,۸۴	۰,۰۵	آیابیت اطلاعات ماهانه حقوق و مزایای مقامات، روسا، مدیران و کارکنان دستگاه در سامانه حقوق و مزایا می‌تواند بر پاسخگویی تأثیر گذار باشد؟
رد	۰,۸۰	۰,۰۰	آیا اجرای دوره‌های آموزشی مدیران و کارکنان دستگاه می‌تواند بر پاسخگویی دستگاه تأثیر گذار باشد؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا اجرای حسابداری تعهدی می‌تواند بر پاسخگویی دستگاه تأثیر گذار باشد؟
رد	۰,۷۶	۰,۰۵	آیا انجام ارزشیابی عملکرد مدیران، کارمندان و کارکنان قراردادی بر پاسخگویی دستگاه تأثیر گذار است؟

جدول ۸. CVI و CVR مربوط به سؤالات مؤلفه کارایی و اثربخشی حاکمیت سازمانی بخش عمومی

پذیرش یا رد	میانگین سؤالات عددی قضاوتها	CVR	سؤالات مؤلفه کارایی و اثربخشی
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا مقایسه شاخص های کلان دستگاهی با شاخص های بانک مرکزی یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی است؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا اجرای حسابرسی عملکرد دستگاه های مورد بررسی می تواند بر کارایی و اثربخشی دستگاه تأثیر گذار باشد؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا مقایسه شاخص ارزیابی عملکرد سازمان سامانه تسما سازمان برنامه و بودجه از مؤلفه های کارایی و اثربخشی است؟
پذیرش	۱,۲۰	۰,۵۰	آیا وجود نظام نپارت و کنترل درون سازمانی و به کارگیری آن می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی باشد؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا وجود نظام کنترل طرح ها و پروژه ها و به کارگیری آن می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی باشد؟
پذیرش	۱,۲۰	۰,۵۰	آیا وجود نظام جمع آوری انتقادات و پیشنهادات و به کارگیری آن می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی باشد؟
پذیرش	۱,۰۴	۰,۳۰	آیا وجود ربه های هشدار دهنده از بروز تخلفات در زمینه مالی و اداری یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی است؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا وجود نظام های تشویقی و تنبیهی مناسب و به کارگیری آن می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی باشد؟
پذیرش	۱,۰۸	۰,۳۵	آیا تهیه گزارشات نظارتی دوره ای و ارائه پیشنهادات لازم می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی باشد؟
رد	۰,۸۴	۰,۰۵	آیا بررسی به موقع شکایات و اعلامات می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه باشد؟
پذیرش	۱,۱۶	۰,۴۵	آیا اعلام تخلفات مالی و اداری به مراجع ذیصلاح می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه باشد؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا آموزش های مناسب برای پیشگیری از سوءجریانان و بروز تخلفات می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه باشد؟
پذیرش	۱,۰۴	۰,۳۰	آیا شناسایی به موقع گلوگاه ها و نقاط مفسده خیز در دستگاه یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی است؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا تقویت و هماهنگی بین واحدهای نظارتی درون سازمانی میکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه است؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا بهره مندی از تکنولوژی و سامانه های الکترونیکی در دستگاه یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه است؟
پذیرش	۱,۲۰	۰,۵۰	آیا نظارت بر امور واگذاری تصدی های دولتی به بخشهای غیر دولتی یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی است؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا داشتن نظام اجرایی ارتقای بهره وری و بازنگری مستمر می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی است؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا تعیین شاخص های هدفمند و نتیجه گراو استانداردهای کیفی خدمات یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی است؟
پذیرش	۱,۲۰	۰,۵۰	آیا رعایت قوانین و مقررات در واگذاری تصدی های دولتی به بخش غیردولتی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی است؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا التزام کارکنان دستگاه به اجرای قوانین و مقررات می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه باشد؟
پذیرش	۱,۲۰	۰,۵۰	آیا تسلط مدیران دستگاه های اجرایی به قوانین و مقررات می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه باشد؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا تهیه و تدوین گزارش ارزیابی استراتژیک دوره ای دستگاه می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی باشد؟
پذیرش	۱,۰۴	۰,۳۰	آیا تشکیل شورای راهبری توسعه مدیریت دستگاه می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه باشد؟
رد	۰,۹۶	۰,۲۰	آیا اجرای مفاد نظام مدیریت توسعه فرهنگ سازمانی دستگاه از مؤلفه های کارایی و اثربخشی است؟
پذیرش	۱,۱۶	۰,۴۵	آیا الکترونیکی کردن خدمات دولتی در دستگاه های اجرایی یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه است؟
پذیرش	۰,۸۸	۰,۱۰	آیا کاهش سطوح و تعداد واحدهای سازمانی می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه باشد؟
پذیرش	۱,۲۰	۰,۵۰	آیا شایسته سالاری در انتصاب مدیران و بهره گیری از توانمندی های زنان و جوانان از مؤلفه های کارایی و اثربخشی است؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا نحوه اجرای مصوبات شورای حقوق و دستمزد توسط دستگاه اجرایی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه است؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا نیازسنجی و طراحی برنامه آموزشی در دستگاه می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه باشد؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا اجرای دوره های آموزشی مدیران و کارکنان می تواند یکی از مؤلفه های کارایی و اثربخشی دستگاه باشد؟

جدول ۹. CVI و CVR مربوط به سؤالات مؤلفه باز بودن حاکمیت سازمانی بخش عمومی

پذیرش یا رد	میانگین سئوالات عددی قضاوتها	CVR	سؤالات مؤلفه باز بودن
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا دسترسی آزاد به اهداف و سیاستها و خطمشیها دستگاهها یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه است؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا تشریح شفاف وظایف و اختیارات ماموران ارشد دستگاه یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه است؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا در دسترس قرار گرفتن اطلاعات مربوط به قراردادهای دستگاه یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه است؟
رد	۰,۸۸	۰,۱۰	آیا شکایت شهروندان از تصمیمات و اقدامات به عمل آمده یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۱,۰۴	۰,۳۰	آیا افشاء کافی و مناسب ضوابط و آیین‌نامه‌های مربوط یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۱,۱۲	۰,۴۰	آیا افشاء آمارهای اقتصادی و مالی از سوی دستگاه می‌تواند یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا افشاء آمارهای اجتماعی و فرهنگی و سایر از سوی دستگاه یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۱,۲۰	۰,۵۰	آیا اتصال به شبکه ملی اطلاعات و اشتراک اطلاعات از سوی دستگاه یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه است؟
پذیرش	۱,۳۶	۰,۷۰	آیا امکان ثبت و رسیدگی شکایات از طریق درگاه الکترونیکی و دسترسی نهاد نظارتی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه است؟
رد	۰,۹۶	۰,۲۰	آیا داشتن برنامه جامع فناوری اطلاعات در دستگاه می‌تواند یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۱,۰۴	۰,۳۰	آیا تعدد و تنوع در خدمات الکترونیک از سوی دستگاه یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه به‌شمار رود؟
رد	۰,۸۸	۰,۱۰	آیا ایجاد و بازنگری سیستم ایمنی به منظور حفاظت از اطلاعات و جلوگیری از عوامل مخرب از مؤلفه‌های بازبودن باشد؟
پذیرش	۱,۲۸	۰,۶۰	آیا داشتن بانکهای اطلاعاتی و سامانه‌های اختصاصی می‌تواند یکی از مؤلفه‌های بازبودن دستگاه به‌شمار رود؟
پذیرش	۱,۳۲	۰,۶۵	آیا تعامل با نهادها و سازمان‌های بین‌المللی در ارائه آمارهای رسمی و می‌تواند یکی از مؤلفه‌های بازبودن باشد؟
پذیرش	۱,۲۴	۰,۵۵	آیا میزان شکایت شهروندان از تصمیمات و اقدامات به عمل آمده از سوی دستگاه یکی از مؤلفه‌های بازبودن است رود؟

جدول ۱۰. توزیع فراوانی نمونه مورد مطالعه بر اساس متغیرهای مختلف

متغیرها	طبقه‌بندی	درصد
جنسیت	مرد	۷۳,۷
	زن	۲۶,۳
سطح تحصیلات	لیسانس	۴,۹
	فوق لیسانس	۵۴,۷
	دکتری / دانشجوی دکتری	۴۰,۴
رشته تحصیلی	حسابداری و حسابرسی	۷۰,۴
	مدیریت دولتی	۲۳,۸
	اقتصاد	۳,۷
	مدیریت مالی	۲,۱
تجربه مفید حرفه ای	کمتر از ۵ سال	۱۱,۵
	۵ تا ۱۰ سال	۱۷,۳
	۱۰ تا ۱۵ سال	۲۳,۹
	۱۵ تا ۲۰ سال	۲۹,۲
	بیش از ۲۰ سال	۱۸,۱
شغل یا پست سازمانی	حسابرس یا بازرس قانونی	۴۲,۱
	مدیر عامل یا عضو هیئت مدیره	۵,۳
	کارشناس	۶,۴
	مدیر اجرایی دستگاه	۳۲,۵
	عضو هیئت علمی	۱۱,۲
	سایر	۲,۵

مدنظر قرار گرفته است که بصورت رابطه زیر محاسبه شده است:

$$\text{Trans} = \sum_{i=1}^{25} x_i / 25$$

۲. پاسخگویی

پاسخگویی شالوده اصلی حاکمیت مطلوب در عصر حاضر به شمار می‌رود و طبق نظرات بانک جهانی یکی از شش مؤلفه اصلی حکمرانی مطلوب نیز به حساب می‌آید. پاسخگویی نهادها، سازمان‌ها و مؤسسات در چارچوب قانونی و زمانی مشخص در برابر اعضاء خود و ارباب رجوع، از جمله عواملی است که به استوار شدن پایه‌های حکمرانی خوب در یک جامعه منجر می‌شود.

پس از بررسی مؤلفه‌های گوناگون و تأثیرگذار بر پاسخگویی در مجموع حدود ۳۴ شاخص بعنوان شاخص‌های ارزیابی این متغیر (مطابق با جدول ۶) استخراج شده با توزیع پرسشنامه مزبور بین متخصصین و کارشناسان و حسابرسان پس از انجام آزمون لاوشه در مجموع از حدود ۳۴ شاخص ارزیابی شده تعداد ۳۰ شاخص بعنوان شاخص‌های اصلی

متغیرهای مستقل

۱. شفافیت

یکی از شاخصه‌های حکمرانی خوب که امروز در اقتصاد کارایی فراوانی دارد، علاوه بر پاسخگویی و قانونگرایی، شاخصی به نام شفافیت است. منظور از شفافیت ایجاد دید عمومی در برنامه‌های اعلامی دولت‌ها و ثبات در اجرای آن برنامه‌هاست. منظور از شفافیت در عرصه اقتصاد راهکارهای است که باعث شفاف شدن قواعد پولی، مالی و مالیاتی و بیمه‌ای می‌گردد.

پس از بررسی و مؤلفه‌های گوناگون تأثیرگذار بر شفافیت در مجموع حدود ۲۷ شاخص بعنوان شاخص‌های ارزیابی این متغیر مطابق با جدول ۵ استخراج شده با توزیع پرسشنامه بین متخصصین و کارشناسان و حسابرسان پس از انجام آزمون لاوشه در مجموع از حدود ۲۷ شاخص ارزیابی شده تعداد ۲۵ شاخص به عنوان شاخص‌های اصلی شفافیت مدل در نظر گرفته شده است.

برای اندازه‌گیری این متغیر نیز پس از همگن نمودن متغیر بر مبنایی از ۱۰۰ میانگین موزون ۲۵ شاخص مرتبط با این مؤلفه در هر سال به عنوان میزان آن متغیر در سال

رابطه زیر محاسبه شده است:

$$\text{Openness} = \sum_{i=1}^{12} x_i / 12$$

متغیرهای کنترلی

۱- حجم بودجه (Budj)

حجم بودجه دستگاه نسبت به بودجه کل کشور طی سال مالی t در این پژوهش به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده است. برای اندازه‌گیری این متغیر حجم بودجه هر وزارتخانه به کل بودجه کشور بصورت همگن شده بر مبنای ۱۰۰ در هر سال که برای هر سال بصورت رابطه زیر محاسبه شده است:

$$\text{Budj} = (\text{Org budget} / \text{total budget}) * 100$$

۲. میزان استفاده از اعتبارات خارج از شمول قانون

محاسبات عمومی (Eit):

میزان و حجم اعتبارات خارج شمول قانون محاسبات عمومی نسبت به حجم کل بودجه دستگاه طی سال مالی t به عنوان دیگر متغیر کنترلی در نظر گرفته شده است. برای اندازه‌گیری این متغیر حجم اعتبارات خارج شمول هر وزارتخانه به کل اعتبارات خارج از شمول کشور در سال مورد بررسی بصورت همگن شده بر مبنای ۱۰۰ در هر سال که برای هر سال بصورت رابطه زیر محاسبه شده است:

$$\text{Eit} = (\text{org Eit} / \text{total Eit}) * 100$$

قلمرو زمانی این تحقیق پنج سال و بین سالهای ۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۷ می‌باشد و قلمر مکانی آن وزارتخانه‌های اصلی کشور می‌باشد. در این تحقیق از روش حذف سیستماتیک برای نمونه‌گیری استفاده شده که معیارهای اعمال شده برای انتخاب وزارتخانه‌های مربوط به شرح زیر است:

اطلاعات وزارتخانه مربوط می‌بایست از سال ۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۷ بصورت جامع و کامل در سامانه اطلاعات مالی دیوان محاسبات کشور موجود باشد.

وزارتخانه مربوط می‌بایست دارای گزارش حسابرسی جامع در کلیه بخشهای بودجه‌ای و زیرمجموعه‌هایش داشته باشد.

اندازه و حجم وزارتخانه مذکور حداقل به میزان ۰,۵٪ از حجم بودجه کل کشور باشد.

دسترسی لازم نسبت به اطلاعات بودجه‌ای و مالی وزارتخانه میسر باشد.

پاسخگویی مدل در نظر گرفته شده است. برای اندازه‌گیری این متغیر پس از همگن نمودن متغیر بر مبنایی از ۱۰۰ میانگین میانگین موزون ۳۰ شاخص مرتبط با این مؤلفه در هر سال به عنوان میزان آن متغیر در سال مدنظر قرار گرفته است که بصورت رابطه زیر محاسبه شده است:

$$\text{RES} = \sum_{i=1}^{30} x_i / 30$$

۳. کارایی و اثربخشی

کارایی و اثربخشی به عنوان ابزاری برای تنظیم فعالیت نهادها در راستای استفاده کارا از منابع می‌باشد. کارایی و اثربخشی در مقوله حکمرانی از جمله مباحثی است که با گذشت زمان، اهمیت بیشتری نیز پیدا کرده است.

برای سنجش متغیر کارایی و اثربخشی در مجموع حدود ۳۴ شاخص بعنوان شاخص‌های ارزیابی این متغیر (مطابق با جدول ۳) استخراج شده که پرسشنامه‌ای به این منظور طراحی شده که در نهایت تعداد ۲۷ شاخص بعنوان شاخص‌های اصلی مدل در نظر گرفته شده است. برای اندازه‌گیری این متغیر پس از همگن نمودن متغیر بر مبنایی از ۱۰۰ میانگین موزون ۲۷ شاخص مرتبط با این مؤلفه در هر سال بعنوان میزان متغیر در سال مدنظر قرار گرفته است که بصورت رابطه زیر محاسبه شده است:

$$\text{EFFI} = \sum_{i=1}^{27} x_i / 27$$

۴. باز بودن

باز بودن به مفهوم جریان آزاد اطلاعات و قابلیت دسترسی سهل و آسان به آن برای عموم می‌باشد. همچنین باز بودن می‌تواند آگاهی افراد جامعه نسبت به چگونگی اتخاذ و اجرای تصمیمات نیز دانست. در چنین شرایطی، رسانه‌های گروهی و عموم به راحتی قادر به تجزیه و تحلیل و نقد سیاست‌های اتخاذ شده در نظام تصمیم‌گیری و اجرایی کشور خواهند بود.

پس از بررسی مؤلفه‌های گوناگون و تأثیرگذار در مجموع از ۱۵ شاخص ارزیابی این متغیر (مطابق با جدول ۸) با توزیع پرسشنامه مزبور بین متخصصین و کارشناسان و حسابرسان پس از انجام آزمون لاوشه در مجموع تعداد ۱۲ شاخص به عنوان شاخص‌های اصلی مدل در نظر گرفته شده است. برای اندازه‌گیری این متغیر پس از همگن نمودن بر مبنایی از ۱۰۰ میانگین موزون ۱۲ شاخص مرتبط با آن در هر سال به عنوان میزان آن متغیر در سال مدنظر قرار گرفته است که بصورت

روش گردآوری اطلاعات

روش گردآوری اطلاعات در پژوهش حاضر به دو صورت زیر انجام شده است:

الف) از روش کتابخانه‌ای به منظور تبیین مؤلفه‌های حاکمیت سازمانی در بخش عمومی با استفاده از مقایسه تطبیقی مؤلفه‌های تدوین شده در کشورهای توسعه‌یافته و از آنجاییکه به تعیین و توصیف ویژگی‌های وضعیت موجود می‌پردازد، در قلمرو تحقیقات توصیفی است و چون به بررسی نظرات و ترجیحات افراد از طریق پرسشنامه می‌پردازد، تحقیق پیمایشی نیز به حساب می‌آید. جامعه آماری در تحقیق فوق به نحوی انتخاب شده که پاسخ‌دهندگان آشنایی کاملی نسبت به موضوع مورد بررسی داشته و در حیطه وظایف شغلی آنان باشد و غالباً حساب‌برسان بخش عمومی دولت (دیوان محاسبات، ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی، کارشناسان بودجه و رؤسای دستگاه‌های اجرایی).

ب) بخشی دیگر با استفاده از اطلاعات گزارشات حسابداری و مالی و بودجه‌ای و سیستم کنترل‌های داخلی وزارتخانه‌های منتخب و نیز سامانه‌های اطلاعاتی دیوان محاسبات کشور صورت پذیرفته است.

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

اطلاعات مربوط به آمار توصیفی و نتایج حاصل از آزمون تأثیر هر یک از مؤلفه‌های مدل بر بی‌انضباطی مالی ۱۵ وزارتخانه اصلی با استفاده از مدل رگرسیونی اشاره شده که از طریق نرم‌افزار استاتا نسخه ۱۴،۱ و روش پانل مقاوم محاسبه شده در جدول ۱۱ منعکس شده است.

میانگین متغیر مستقل شفافیت برابر ۷۰،۴۰ می‌باشد این عدد نشان می‌دهد که بسیاری از دستگاه‌های شاخص‌ها و مؤلفه‌های در نظر گرفته شده، برای شفافیت به صراحت ملاک عمل قرار می‌دهند که حتی در مقایسه با دو متغیر مستقل پاسخگویی و کارایی و اثربخشی این میزان از اهمیت بیشتری نیز برخوردار است. میانگین ۵،۵۱ حجم بودجه دستگاه به حجم بودجه کل کشور به نوعی بازتاب اهمیت و تأثیرگذاری بالای هر یک از ۱۵ دستگاه مورد بررسی در پژوهش را دارد.

در این تحقیق، بر مبنای مدل رگرسیونی پیش‌گفته، اثرات سال کنترل می‌شود و برآزش مدل از نوع مقطعی خواهد بود؛ لذا نیازی به آزمونهای تشخیصی لیمر و هاسمن برای تفکیک اثرات مشترک، ثابت و تصادفی نیست. قبل از برآزش نهایی مدل تحقیق، ابتدا پیش‌فرض‌های کلاسیک رگرسیون، مانند ناهمسانی واریانس اجزای خطا، خود همبستگی مرتبه اول،

جملات اخلاص و همخطی متغیرهای توضیحی بررسی می‌شوند. در صورتی که تعداد مقاطع از دوره زمانی بیشتر باشد، می‌توان انتظار داشت اجزای اخلاص ناهمسانی واریانس داشته باشند. در جدول ۱۲ نتایج مربوط به بررسی ناهمسانی واریانس و خود همبستگی مرتبه اول جملات اخلاص ارائه شده است.

در این پژوهش، بعد از کنترل اثرات سال برآزش مدل رگرسیونی به روش پانل مقاوم با استفاده از دستور *Vce cluster firms*، خروجی نهایی را به شرح شکل می‌توان ارائه کرد؛ همچنین برای بررسی هم خطی از عامل تورم واریانس استفاده شده است.

براساس جدول ۱۱ تمامی عوامل تورم واریانس (VIF) کمتر از پنج است که بیانگر نبودن هم خطی بین متغیرهای توضیحی تحقیق است. همانطور که در جدول ۱۳ مشاهده می‌شود، ضریب تعیین مدل برابر ۰،۷۱۳٪ است که نشان می‌دهد تغییرات متغیر وابسته به همین مقدار به وسیله متغیرهای توضیحی مدل تبیین شدنی هستند. مقدار و سطح معناداری آماره F نیز به ترتیب ۲۸،۳۵ و ۰،۰۰۰ است که دلیلی بر صحت مدل برآزش شده در سطح اطمینان ۹۹ درصد است. نتایج حاصل از برآزش مدل پژوهش نشان می‌دهد متغیرهای پاسخگویی *Resp* دارای ضریب ۱۸،۴۳۷ و سطح معناداری ۰،۰۰۰ و اثربخشی *EFEI* دارای ضریب -۶،۵۰۰ و سطح معناداری ۰،۰۵۰ می‌باشند. چون فرضیه تحقیق یکسویه است، لذا نصف سطح معناداری این متغیرها یعنی ۰،۰۲۵ و حداکثر خطای پذیرفتنی محقق یا سطح ملاک ۰،۰۵ مقایسه می‌شود. کمتر بودن سطح معناداری نسبت به ملاک ۰،۰۵ درصد بیانگر آن است که همسو با مباحث تئوریک، متغیرهای پاسخگویی و کارایی و اثربخشی اثر منفی و معناداری بر بی‌انضباطی مالی دارد و به معنی تأیید این فرضیه‌های تحقیق است.

اما در خصوص فرضیه‌های اول و چهارم (شفافیت و بازبودن) هیچ اثر معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر بی‌انضباطی مالی مشاهده نشده است.

بحث و نتیجه‌گیری

مقاله پیش‌رو بر یکی از مباحث اصلی مدیریت نوین دولتی در قرن بیست‌ویکم، حاکمیت سازمانی بخش دولتی، پرداخته و سعی بر آن شده تا ابعاد مختلف آن مورد واکاوی قرار گیرد، به‌طور موجز هدف این مقاله علاوه بر ارائه یک الگوی مفهومی سازنده برای تحقیق بیشتر در خصوص حاکمیت سازمانی بخش دولتی، تأثیر هر یک از این مؤلفه‌های

جدول ۱۱. آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	نماد	میانگین	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
بی انضباطی مالی	Dis	۲۶۷,۳۶	۶۴۵	۱۲	۱۸۸,۱۶
شفافیت	Trans	۷۰,۴۰	۷۷,۲۸۷	۶۱,۲۵۶	۳,۳۹
پاسخگویی	Resp	۵۴,۱۲	۷۰,۷۵۴	۴۰,۰۰۵	۷,۲۹
کارایی و اثربخشی	EFFEC	۴۸,۰۱	۷۰,۱۳۶	۳۶,۲۲۸	۶,۸۷
باز بودن	openess	۴۶,۳۹	۵۸,۳۳۳	۳۲,۶۴۰	۶,۶۹
حجم بودجه	Budj	۵,۵۱	۱۸,۵۰۷	۳۰۵۰	۵,۳۵
حجم اعتبارات خارج از شمول نسبت به حجم بودجه	Outlaw	۳,۱۲	۵,۷۲	۰,۶۵	۱,۱۹

جدول ۱۲. نتایج بررسی فرض کلاسیک رگرسیون خط

پیش فرض	آزمون	آماره	معناداری	نتیجه
ناهمسانی واریانس	بروش پاکان	۰,۰۰	۰,۹۶۶۵	عدم وجود مشکل ناهمسانی واریانس
خودهمبستگی	ولدریچ	۱,۳۹۶	۰,۹۶۶۵	عدم وجود خود همبستگی مرتبه اول

جدول ۱۳. نتایج تخمین نهایی مدل تحقیق به روش پانل مقاوم

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری	تورم واریانس
Trans	-۸,۶۷۰	۷,۶۱۱	-۱,۱۴	۰,۲۷	۲,۳۰
Resp	-۱۸,۴۳۷	۳,۲۷۶	-۵,۶۳	۰,۰۰	۲,۲۲
EFEC	-۶,۵۰۰	۳,۰۵۵	-۲,۱۳	۰,۰۵	۱,۵۹
openess	۲,۲۵۴	۵,۳۷۹	۰,۴۲	۰,۶۸	۱,۴۲
Budj	-۶,۶۱۵	۶,۱۰۷	-۱,۰۸	۰,۲۹	۱,۴۱
Outlaw	۱۶,۷۴۴	۱۷,۴۹۳	۰,۹۶	۰,۳۵۵	۱,۱۹
مقدار ثابت	۲۰۱۰,۸۷۹	۶۰۸,۳۹۰	۳,۳۱	۰,۰۰۵	۱,۶۹
اثر سال	کنترل شد				
ضریب تعیین مدل		۰,۷۱۳			
آماره F		۲۸,۳۵			
معناداری آماره F		۰,۰۰۰۰			
مجذور میانگین مربعات خطا (RSME)		۱۰۸,۷۶			

منابع

- شناسایی شده بر بی‌انضباطی مالی سازمان‌های بخش عمومی، که به نوعی بر کیفیت ارائه خدمات بخش عمومی نیز دولت تأثیرگذار است مورد بررسی قرار گرفته است.
- اصول حاکمیت سازمانی در بخش عمومی نیز بسان بخش خصوصی مهم و چه بسا از اهمیت فزاینده‌تری نیز برخوردار باشد، حاکمیت بخش عمومی با توجه به فعالیتها و روابط متنوع خود با کسانی که مسئولیت پاسخگویی اولیه دارند، پیچیده‌تر است. اصول اصلی حاکمیت شرکتی که برای بخش خصوصی اعمال شده به بخش دولتی نیز تسری دارد، مانند: پاسخگویی، شفافیت و... در تحقیق حاضر ما ضمن تبیین الگویی متناسب با شرایط اقتصادی و اجتماعی کشور از اصول و شاخص‌های کشورهای پیشرو چهار مؤلفه پاسخگویی، شفافیت و کارایی و اثربخشی و بازبودن به عنوان مؤلفه‌های اصلی حاکمیت سازمانی بخش عمومی دولت مد نظر قرار داده و ضمن تبیین الگویی مناسب با آن به بررسی تأثیر هر یک از این مؤلفه‌ها بر بی‌انضباطی مالی سازمان‌های بخش عمومی، که به نوعی بر کیفیت ارائه خدمات بخش عمومی دولت تأثیرگذار است مورد بررسی قرار دادیم.
- آنچه از نتایج پژوهش پیش‌رو حاصل گردید این است که دو مؤلفه پاسخگویی و کارایی و اثربخشی حاکمیت سازمانی بخش عمومی اثر معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر بی‌انضباطی مالی دولت دارد. اما در مورد دو مؤلفه دیگر شفافیت و بازبودن هیچ اثر معناداری بر بی‌انضباطی مالی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مشاهده نشده است. یافته‌های این پژوهش با یافته‌های پژوهش مولیادی و همکاران (۲۰۱۲)، در دو مؤلفه پاسخگویی و کارایی و اثربخشی مطابقت دارد، لیکن در خصوص مؤلفه شفافیت حاکمیت سازمانی مغایر است.
- به نظر می‌رسد به دلیل روابط پیچیده بین کسانی که مسئولیت‌های اصلی پاسخگویی در بخش عمومی دولت دارا هستند و نیز عدم تفویض صحیح وظایف و اختیارات و نیز عدم برخورداری از فرهنگ سازمانی متناسب و همچنین تمایل دولت به گسترش حوزه وظایف تصدی‌گری و محدود شدن حوزه وظایف حاکمیتی، از مهم‌ترین دلایل کاهش قدرت پاسخگویی دولت در کشورمان باشد که به همراه عدم پایبندی به اصول اولیه اثربخشی و کارآمدی دولت در انجام وظایف محوله که شامل مواردی همچون کیفیت تهیه و تدارک خدمات عمومی یا کیفیت نظام اداری، صلاحیت و شایستگی کارگزاران و استقلال خدمات همگانی از فشارهای سیاسی و... از جمله اثرگذارترین مؤلفه‌های تأثیرگذاری ابعاد حاکمیت سازمانی در کشورمان بر بی‌انضباطی مالی دولت باشد.
- دباغ، سروش و نفری، ندا. (۱۳۸۸). تبیین مفهوم خوبی در حکمرانی خوب. نشریه مدیریت دولتی، ۱(۳)، ۱۸-۳.
 - دهنوی، محمدعلی و پاک‌نیت، یکتا. (۱۳۹۷). نقش حاکمیت شرکتی در رشد و توسعه اقتصادی. سومین همایش بین‌المللی مدیریت، حسابداری، اقتصاد و علوم اجتماعی، همدان، دبیرخانه دائمی همایش.
 - رحمانی، علی و کدخدایی الیادرانی، مزده. (۱۳۹۶). ارزیابی راهبری شرکتی توسط حساب‌رسان داخلی در ایران. دانش حسابرسی، ۶۷، ۹۹-۱۲۲.
 - حساس‌یگانه، یحیی و الماسی، محمدرضا. (۱۳۸۶). حاکمیت شرکتی در شرکت‌های دولتی. ماهنامه حسابدار، ۱۹۰، ۸۰-۷۲.
 - فیاض، علی؛ قاسمی، حمیدرضا و زحمتکش، ابوذر. (۱۳۹۷). نقش وابستگی به دولت در تحلیل کارایی و شفافیت شرکت. دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۵(۹)، ۸۴-۶۹.
 - قلی‌پور، رحمت‌اله؛ مشایخی، بیتا و ناصری، امین. (۱۳۹۵). حاکمیت شرکتی در بخش عمومی و نقش آن در اقتصاد مقاومتی. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، ۴(۱۴)، ۱۳۰-۱۰۷.
 - کرمانی، مجید و باسزا، مهدی. (۱۳۸۸). نقش حکمرانی خوب در بهبود کارکرد هزینه‌های دولت. مطالعه موردی بخش بهداشت و آموزش کشورهای اسلامی. تحقیقات اقتصادی، ۴۴، ۱۳۰-۱۰۹.
 - مقیمی، محمد؛ پورعزت، علی اصغر و دانایی فر، حسن. (۱۳۹۵). تبیین عناصر حکمرانی خوب در سیاست‌گذاری نظام بودجه کشور. فصلنامه مطالعات راهبردی سیاست‌گذاری عمومی، ۶(۲۱)، ۵۳-۳۱.
 - Australian National Audit Office. (1997). *Applying principles and practice of corporate governance in budget funded agencies*. ANAO.
 - Barrett, P. (2002). Achieving Better Practice Corporate Governance in the Public Sector. *In Address to International Quality and Productivity Centre Seminar*.
 - Barrett, P. (2002). Expectation, and Perception, of Better Practice Corporate Governance in the Public Sector from in Audit Perspective. *In Address to CPA Australia's Government Business*

- Symposium*. Melbourne 20th September.
- Benz, M. & Frey, B.S. (2007). Corporate Governance: What Can We Learn from Public Governance?. *Academy of Management Review*, (1)32, 92-104.
 - Dabbagh, S. & Nafari, N. (2009). Explanation of Goodness Concept in Good Governance. *Iranian Journal of Public Administration*. (1)3, 3-18 (in Persian).
 - Dehnavi, M. & Pakneiat, Y. (2019). The Role of Corporate Governance in Economic Growth and Development. *Third International Management Conference, Accounting, Economics and Social Sciences*. Iran, Hamedan (in Persian).
 - Edwards M., Halligan J., Horrigan B. & Nicoll G. (2002). *Public Sector Governance in Australia*.
 - Edwards, M. & Clough R. (2005). Corporate Governance and Performance: An Exploration of the Connection in a Public Sector Context. *Corporate Governance ARC Project*. University of Canberra, Australia.
 - Fayaz, A., ghasmi, H. & zahmatkesh, A. (2019). Role of Government Dependence Analyzing the Efficiency and Transparency of the Company. *Iranian Journal of Governmental Accounting and Auditing*. (5)1, 69-84 (in Persian).
 - Ferlie, E. & Ashburner, L. (1995). Corporate Governance and the Public sector: Some Issues and evidence from the NHS. *Public Administration*, (3)73, 375-392, Retrieved from EBSCO host.
 - Georgios, K.P. (2014). The Worthness of Corporate Governance Public Sector. The Case of Public Healthcare Sector Greece. *Corporate Ownership & Control*, (12)1.
 - Gholipour, R., Mashayekhi, B. & Naseri, A. (2016). Corporate Governance in Public Sector and Its Role in Economy of Resistance. *Iranian quarterly journal of fiscal and Economic policies*, (14)4, 107-127, (in Persian).
 - Gunawan, I. (January-June, 2019). Effective Corporate Governance to Prevent Fraud in Public Sector in Indonesia. *Asia Pacific Fraud Journal*. (4)1.
 - Hassas Yeganeh, Y. & Almasi, M. (2007). Corporate Governance in State-Owned Companies. *Iranian Journal of Hesabdard*, (6), (in Persian).
 - Hodges, R., Wright, M. & Keasey, K. (April-June, 2006). Corporate Governance in the Public Services. *Concepts and Issue, Public Money and Management*, 7-13.
 - Kermani, M. & Basakha, M. (2009). Good Governance and Efficacy of Public Spending: Case of OIC Healthcare and Education Expenditures. *Iranian journal of Economic Reserch*. (44)1, 86-109, (in Persian).
 - Lynn Jr., Heinrich, C.J. & Hill, C.J. (2000). Studying Governance and Public Management: Challenges and Prospects. *Journal of Public Administration Research & Theory*, (2)10, 233. Retrieved from EBSCO host.
 - Moghimi, M., Pourezat, A. & Danaeifar, H. (2017). Describing Elements of Good Governance in Policy Making of Budgeting System in Iran. *Iranian journal of Stratgic studies of public policy*. (6)21, 31-53 (in Persian).
 - Mulyadi, M. & Anwar, Y. (2012). The Importance of Corporate Governance in Public Sector. *Global Business and Economics Research Journal*, (1)1, 25-31.
 - Percy, I. (1994). Principles of Corporate Governance and the Public Services. London. *British Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*.
 - Rahmani, A. & Kadkhodaei, M. (2017). The Role of Corporate Governance in Economic Growth and Development. *Iranian Journal of of Auditing Knowledge*. (17), 99-122 (in Persian).
 - Ryan, C. M. & Ng, C. (2000). Public Sector Corporate Governance Disclosures: An Examination of

- Annual Reporting Practices in Queensland. *Australian Journal of Public Administration*. (2)59, 11-23.
- Stafford ,A. & Stapleton, P. (2017). Examining the Use of Corporate Governance Mechanisms in Public Private Partnerships: Why Do They Not Deliver Public Accountability?. *Australian Journal of Public Administration*. (3)76, 378-391.
 - Sukmadilagaa, C., Pratamab A. & Prof. Mulyanic. (September, 2015). Good Governance Implementation Public Sector: Exploratory Analysis of Government Financial Statements Disclosures Across ASEAN Countries. *2nd Global Conference on Business and Social Science-2015, GCBSS-2015*, 17-18, Bali, Indonesia.
 - Tricker, R. I. (1984). *Corporate governance: practices, procedures and powers in British companies and their board of directors*. Vermont: Gower Publishing Company.
 - Whiteoak, J. (1994). CIPFA Kickstarts Corporate Governance Debate. *Local Government Chronicle*.

ارزیابی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران

جعفر باباجانی^۱، *جواد دوست جباریان^۲

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

۲. دانشجوی دکتری حسابرسی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۲/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۹

Current Status of Factors Affecting the Establishment of Performance Audit System in Public Iranian Institutions

J. Babajani¹, *J. Doust Jabbarian²

1. Professor, Department of Accounting, Allameh Tabatabaai University, Tehran, Iran.

2. PhD. student in Auditor, Allameh Tabatabaai University, Tehran, Iran.

Received: 2020/5/3

Accepted: 2020/5/29

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The audit system is one of the active subsystems in the accountability system that plays an important role in evaluation of public sector institutions. As part of the comprehensive audit system, performance audit uses novel methods to evaluate performance, effectiveness, and economic gain of public and practical financial sources of executive systems in order to prove effective in evaluation of different types and levels of public accountability. Realization of this requires presence of the factors affecting establishment of this audit system, which has been identified in another study.

Research Method: In this work, the current status of the factors affecting establishment of performance audit system has been evaluated using the Triple Branch Model. 100 members of the Court of Auditors, auditors and experts of Ministry of Economy and Finance, senior managers and supervisors of operational audit of the Audit Office and presidents of Internal Audit Group of Tehran Municipality took part in the study.

Research Findings: Results of testing the study's questions conducted by reputable statistical methods reveal that in current conditions none of the structural, behavioral, and contextual factors are suitable for establishing the performance audit system.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results from this study suggest that the current status of none of factors affecting the installation of performance auditing system are currently suitable for establishing this system. Therefore, special attention must be paid to improving these factors to establish the performance auditing system in the country.

Keywords: Performance Audit System, Public Sector, Current Status Evaluation, Triple-Branch Model.

JEL Classification: H, K

چکیده

موضوع و هدف مقاله: سیستم حسابرسی یکی از خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی است که نقش مهمی در ارزیابی پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایفا می‌کند. حسابرسی عملکرد به‌عنوان بخشی از سیستم حسابرسی جامع، از شیوه‌های نوین برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی عمومی و عملکردی دستگاه‌های اجرایی استفاده می‌کند تا در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی عمومی مؤثر واقع شود. تحقق این امر مستلزم وجود عوامل مؤثر بر استقرار این نظام حسابرسی است که در پژوهشی جداگانه شناسایی شده است.

روش پژوهش: در این پژوهش، وضع موجود هریک از عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد با استفاده از مدل سه شاخگی ارزیابی شده است. در این پژوهش ۱۰۰ نفر از اعضای دیوان محاسبات، ذیحسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی، مدیران و سرپرستان ارشد حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی و رؤسای گروه حسابرسی داخلی شهرداری تهران شرکت داشته‌اند.

یافته‌های پژوهش: نتایج آزمون سؤالات پژوهش که باروش‌های آماری معتبر انجام گرفته حاکی از آن است که شرایط فعلی هیچکدام از عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد مناسب نیستند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن است که وضعیت موجود هیچکدام از عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی مناسب برای استقرار این نظام نمی‌باشند. بنابراین می‌بایست به‌منظور استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور توجه ویژه‌ای به بهبود این عوامل شود.

واژه‌های کلیدی: نظام حسابرسی عملکرد، بخش عمومی، ارزیابی وضع موجود، مدل سه شاخگی.

طبقه‌بندی موضوعی: H, K

مقدمه

حسابرسی به‌عنوان یک سیستم فعال در فرایند بررسی اطلاعات مالی و غیرمالی محتوای گزارش‌های ارائه شده در آغاز فرایند پاسخگویی را مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌دهد تا از این طریق گزارشی حاوی اظهارنظر به نمایندگان صاحب حق ارائه و زمینه قضاوت برای آنها فراهم شود. مقامات اجرایی نهادهای بزرگ بخش عمومی، در مورد مصرف منابع مالی و اقتصادی عمومی مسئولیت پاسخگویی دارند، لذا ناگزیرند گزارش‌هایی متناسب با نوع و سطوح مسئولیت پاسخگویی برای ورود به فرایند مسئولیت پاسخگویی تهیه و برای رسیدگی و ارزیابی و اظهارنظر به حسابرسان منتخب پاسخ‌خواهان ارائه دهند. در چنین شرایطی، سیستم حسابرسی باید از قابلیت‌های لازم برای ارائه خدمات موردنیاز برخوردار باشد. تا قبل از سال ۱۹۷۰ وظیفه اصلی دیوان محاسبات کشورها رسیدگی به صورت‌های مالی دولت‌ها بوده و بر محتوای اطلاعات آنها تمرکز داشت که از طریق حسابرسی مالی و رعایت اعمال می‌گردید. این در حالی است که حسابرسی عملکرد و کارایی از زمانی که مطرح شده است بر حسابرسی جنبه‌های گوناگون مدیریت تمرکز نموده و برای حسابرسی صورت‌های مالی نیز محدوده خاصی را معین نموده است. حسابرسی عملکرد با ارزیابی مدیریت و عملکرد دستگاه‌های اجرایی درباره مصرف منابع مالی و نیروی انسانی و همچنین سیستم‌های اطلاعاتی و نظارت بر شیوه‌های اجرایی باهدف شناسایی کار سیستم‌ها سروکار دارد. حسابرسی عملکرد بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها تأکید دارد؛ به همین دلیل دامنه و گستره آن از حسابرسی مالی بسیار فراتر بوده و اهمیت اساسی آن در این است که قضاوت درباره پاسخگویی عملیاتی و عملکرد نهادهای اجرایی را ارتقاء می‌بخشد (باباجانی، ۱۳۸۸).

حسابرسی عملکرد متضمن آزمون اقداماتی در زمینه مدیریت برنامه‌ها، ارزیابی میزان دست‌یابی به اهداف و اثربخشی آنها و ارائه گزارش خواهد بود (جونز^۱، ۱۹۹۴).

مبانی نظری

باباجانی پاسخگویی در بخش عمومی را با استفاده از نظریه سیستم‌ها که بنا به اظهار صادقپور (۱۳۵۳)، یکی از کامل‌ترین چارچوب‌های فکری بشر امروزی برای کشف حقایق و تمیز خطا از صواب است به‌عنوان یک نظام مورد توجه قرار داده

است. وی معتقد است که فلسفه وجودی سیستم‌هایی نظیر بودجه‌بندی، حسابداری و گزارشگری مالی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد و جریان آزاد اطلاعات را باید در نظام پاسخگویی عمومی جستجو نمود تا نقش و جایگاه و مزایای استقرار آنها به وضوح روشن شود. به بیان دیگر و بر اساس تفکر سیستمی، هر یک از اجزای فوق یکی از زیر مجموعه‌های فرایندی محسوب می‌شوند که در جوامع مبتنی بر مردم سالاری به نظام پاسخگویی عمومی موسوم گردیده است. سیر تطور هر یک از سیستم‌های مذکور بیانگر این واقعیت است که تغییر و تحول در آنها تحت تأثیر نظام پاسخگویی عمومی صورت گرفته و آنها نیز در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش پرداخته‌اند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲).

بنابراین، می‌توان چنین استنباط نمود که حسابرسی متناسب با نظام پاسخگویی و در طول زمان تغییر پیدا کرده است. هرچه نظام پاسخگویی تقویت گردیده و جایگاه بهتری در نظام سیاسی حاکم به خود اختصاص داده است، جایگاه سیستم حسابرسی نیز بهبود پیدا کرده است. بنابراین ارتقای سطح آگاهی صاحبان حق و نمایندگان قانونی آنها در مورد حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی و سطح اختیارات قانونی در مورد اعمال قدرت و وادار نمودن مقامات اجرایی به پاسخگویی مناسب‌تر، کارآمدی سیستم حسابرسی را رقم می‌زند.

ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی از جنبه صرفاً مالی به جنبه‌های عملکردی در کشورهای توسعه‌یافته موجب گردید تا شیوه‌های حسابرسی نیز دچار تحول و دگرگونی شود. با استقرار مدیریت عمومی نوین که از ویژگی‌های مهمی نظیر تمرکز بر خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به‌جای تمرکز بر ورودی‌ها برخوردار بود، حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام رسالت خود نبوده و استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید. در چنین شرایطی، حسابرسی عملکرد وارد عمل شده تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت، سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد. حسابرسی عملکرد، از ظرفیت درخور ملاحظه‌ای برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مالی و اقتصادی دستگاه‌های اجرایی، برخوردار است و در صورت فراهم بودن زمینه‌های موردنیاز در مرحله رسیدگی، ارزیابی و قضاوت فرایند مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد.

اغلب ادعا بر آن است که حسابرسی عملکرد باعث بهبود کارایی، اثربخشی و پاسخگویی در بخش دولتی خواهد شد. هر چند شواهد مبتنی بر تحقیقات کمی برای حمایت از این

انگیز برای اجرای حسابرسی عملکرد عنوان کرده‌اند. رایکبورن (۲۰۱۳)، در این پژوهش بر اساس نتایج ۳۵۳ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات در نروژ درک حسابرسان از سودمندی حسابرسی عملکرد را در اجرای این نوع حسابرسی مهم و بر اساس نظرات حسابرسان دیوان محاسبات نروژ انجام حسابرسی عملکرد در بخش عمومی این کشور دارای منافع می‌باشد. همچنین حمایت مجلس می‌تواند نقش مهمی در اجرای این نوع حسابرسی داشته باشد.

فردوسی^۶ (۲۰۱۲)، چالش‌های انجام حسابرسی عملکرد را در کشور بنگلادش مورد بررسی قرار داده است. در این پژوهش کمبود نیروی انسانی آموزش دیده، عدم استفاده از خدمات مشاوران و عدم وجود اهداف از پیش تعیین شده به عنوان مهم‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در کشور بنگلادش مطرح شده‌اند.

ساندرا و همکاران^۷ (۲۰۱۰)، در پژوهشی در کشور هلند این نتیجه رسیدند که نتایج حاصل از انجام حسابرسی عملکرد نه تنها می‌بایست در فرایند ارزیابی پاسخگویی ایفای نقش نماید بلکه باید در ارائه اطلاعاتی که مورد استفاده مدیریت سازمان به منظور بهبود عملکرد قرار می‌گیرد نیز مفید واقع شود. به عبارت دیگر حسابرسی عملکرد باید بین این دو نقش توازن برقرار نماید. تیرون^۸ (۲۰۰۷)، در یک مطالعه تطبیقی در برخی از کشورهای اروپای شرقی اجرای حسابرسی عملکرد را مورد بررسی قرار داد. در این پژوهش عنوان شد اگرچه در کشورهای مختلف نقاط اشتراک فراوانی در مورد اصلاح سیستم ارزیابی وجود دارد ولی هیچ مدل واحدی برای این سیستم در این کشورها وجود ندارد.

سازمان بهبود و توسعه نظام پاسخگویی دولت آمریکا (۲۰۰۶)، در پژوهشی موانع پیش‌روی حسابرسی عملکرد را بررسی کرده است بر اساس این پژوهش این موانع عبارتند از: تأمین بودجه، حقوق کارکنان، کیفیت و کمیّت کارمندان، ساختار سازمانی، آموزش، انتخاب موضوع حسابرسی و چارچوب گزارشگری. در ایران تاکنون در حوزه ارزیابی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد پژوهشی صورت نگرفته لیکن پژوهش‌هایی در حوزه حسابرسی عملکرد انجام گرفته است که خلاصه‌ای از آنها در ادامه آورده شده است.

باباجانی و دوست جباریان (۱۳۹۶)، در پژوهشی عنوان نموده‌اند که به ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای به عنوان عوامل مؤثر بر استقرار نظام

ادعا وجود دارند (بونز و هارت^۲، ۲۰۰۸؛ رایکبورن^۳، ۲۰۱۳)، از سویی دیگر تجربه جهانی کشورها نشان می‌دهد رشد اقتصادی با دو اقدام اساسی، سرمایه‌گذاری و ارتقای بهره‌وری صورت می‌گیرد. در کشورهای پیشرفته سهم بهره‌وری از رشد اقتصادی به نصف می‌رسد، درحالی‌که سهم بهره‌وری در رشد اقتصادی ایران در سال‌های گذشته کمتر از ده درصد بوده است. بنابراین، توجه جدی به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات دستگاه‌های دولتی و عمومی با انجام حسابرسی عملکرد برای دستیابی به اهداف اساسی مذکور و استفاده بهینه از منابع کمیاب، امری ضروری و حیاتی است (حساس یگانه، ۱۳۸۸).

پیشینه پژوهش

وایریج (۲۰۱۸)، در پژوهشی در آلمان وضعیت موجود حسابرسی عملکرد را در آلمان را بر اساس تجزیه و تحلیل حسابرسی‌های انجام شده مورد بررسی قرار داد نتایج پژوهش حاکی از آن است که تمرکز اصلی در حسابرسی‌های انجام شده بر کارایی و اثربخشی قرار گرفته است.

داجوتایت و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی در کشور لیتوانی به این نتیجه رسیدند که اجرای توصیه‌های حسابرسی عملکرد منجر به بهبود عملکرد، کاهش هزینه‌ها و بهبود کیفیت عملکرد خواهد شد.

لوک و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی مالزی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد مؤلفه اثربخشی به عنوان مؤثرترین رکن حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش مؤثری در نهادینه شدن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایفا نماید. همچنین تقویت حس مسئولیت‌پذیری و وجدان کاری نیز از جمله عوامل مؤثر در اجرای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آید.

داگلاس و همکاران^۴ (۲۰۱۵)، در پژوهشی مطرح کردند که در صورت تأکید مجلس و رسانه‌ها بر اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی، احتمال اجرای توصیه‌های حاصل از اجرای حسابرسی عملکرد افزایش پیدا خواهد کرد. رونالد و همکاران^۵ (۲۰۱۴)، آموزش، تأمین مالی، قوانین ایالتی و محلی، حسابرسی داخلی، رهنمودها و استانداردهای حسابرسی عملکرد، صلاحیت کارکنان، حسابرسی داخلی، دسترسی به اطلاعات و استقلال را از موضوع‌های چالش بر

6. Ferdousi

7. Sandra

8. Tiron

2. Bovens & Hart

3. Reichborn

4. Douglas et al

5. Ronald et al

حسابرسی عملکرد در کشور می‌باشند. همچنین نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات تأثیر بیشتری نسبت به عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی و نیز عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی تأثیر بیشتری نسبت به عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات در استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور دارند.

نظری پور (۱۳۹۶)، مهمترین محدودیت اجرای حسابرسی عملکرد را عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد در فرایند اجرای این نوع حسابرسی عنوان نموده و یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی و استفاده اقتصادی، کارآمد و اثربخش از منابع بخش عمومی شود.

ایمانی (۱۳۹۴)، مهم‌ترین چالش‌های پیش‌روی حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران را استفاده نکردن از مبنای تعهدی، کافی نبودن قوانین و مقررات در این حوزه، اصرار مدیران دولتی بر پای‌بندی به روش‌های سنتی، نظام بودجه‌ریزی نامناسب، تضاد اولویت‌ها و ارزش‌ها بین قانون‌گذاران و مجریان امور، نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی، کمبود نیروی متخصص، نبود معیار و استاندارد مناسب برای حسابرسی عملکرد و وجود نداشتن تشکلهای حرفه‌ای خصوصی قدرتمند و تأثیرگذار معرفی کرده است.

اعتباریان و همکاران (۱۳۹۳)، در پژوهشی رابطه حسابرسی عملکرد به عنوان رویکرد علمی و کارآمد در نظارت، بر روی کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج تحقیق نشان داد که استفاده از حسابرسی عملکرد باعث افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی خواهد شد و همچنین بین شفافیت اطلاعات، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی ناشی از حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری رابطه معنادار و مستقیم وجود دارد.

حیرانی و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهشی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی عملکرد را در سه حوزه اصلی، ابعاد مالی و سازمانی، تدوین شاخص‌های ارزیابی و ویژگی‌های حسابرسان دیوان محاسبات که فرضیات فرعی تحقیق نیز هستند بررسی کرده‌اند. نتیجه این پژوهش، اولویت اول را برای ویژگی‌های حسابرسان دیوان محاسبات، اولویت دوم را برای تدوین شاخص‌های ارزیابی و اولویت سوم نیز برای ابعاد مالی و سازمانی مشخص کرده است.

با توجه به ضرورت استقرار نظام حسابرسی عملکرد در

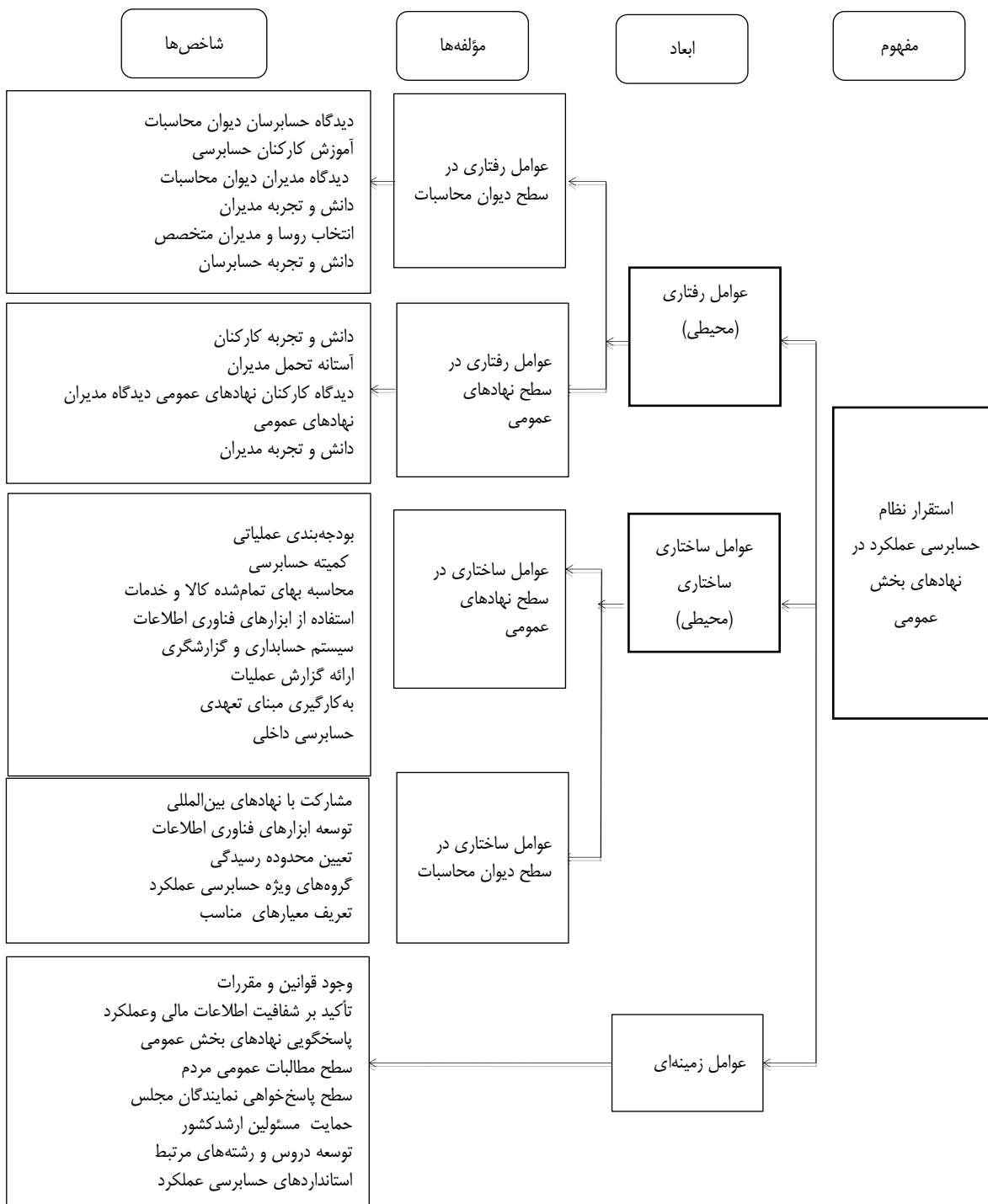
پژوهشی جداگانه عوامل مؤثر بر استقرار این نظام حسابرسی شناسایی و معرفی گردید (باباجانی و دوست‌جباریان، ۱۳۹۶). عوامل یاد شده از منظر رفتاری، ساختاری و زمینه‌ای شناسایی و معرفی شده است. عوامل زمینه‌ای به شرایط عمومی کشور در حوزه سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و قانون‌گذاری اشاره می‌کند. عوامل ساختاری در دو سطح شامل عوامل ساختاری مرتبط با دستگاه‌های اجرایی و دیوان محاسبات کشور طبقه‌بندی شده و به مشخصات و ویژگی‌های دستگاه‌های اجرایی و دیوان محاسبات کشور اشاره دارد. عوامل رفتاری نیز در دو سطح شامل عوامل رفتاری مرتبط با دستگاه‌های اجرایی و دیوان محاسبات کشور طبقه‌بندی شده و بر مشخصات فردی، شغلی و تحصیلی مدیران و کارشناسان دستگاه‌های اجرایی و مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات کشور تمرکز می‌کند. پژوهش حاضر بنابر ضرورت وجودی عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران به این موضوع پرداخته است که "آیا در شرایط موجود، عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد، از قابلیت‌های لازم برای استقرار این نظام حسابرسی برخوردار هستند؟".

مدل مفهومی پژوهش

از آنجا که هر پژوهش علمی میدانی و پیمایشی نیازمند یک نقشه ذهنی و مدل مفهومی است که در قالب ابزار تحلیلی مناسب، متغیرها و روابط بین آنها ترسیم‌شده باشد، در این پژوهش، از ابزار تحلیل سه‌شاخگی میرزابی اهرنجانی (۱۳۷۵) استفاده و مدل پژوهش به شرح شکل ۱ بر پایه آن استوار گردیده است. این ابزار تحلیلی دارای سه بعد اساسی است و متغیرهای سؤالات پژوهشی در آن گنجانده شده است.

سؤالات اصلی و فرعی پژوهش

- ۱- آیا وضعیت موجود عوامل زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
- ۲- آیا وضعیت موجود عوامل ساختاری برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
- ۱-۲- آیا وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
- ۲-۲- آیا وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
- ۳- آیا وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶)

روش‌شناسی پژوهش

از جنبه غایت پژوهش، این مطالعه جنبه کاربردی و توسعه‌ای خواهد داشت. از لحاظ مکان پژوهش، در بخش مطالعه تطبیقی متون، یک پژوهش کتابخانه‌ای-اینترنتی (در مقایسه با آزمایشگاهی) است و در بخش پرسش‌پژوهی، یک تحقیق میدانی است که با نظر سنجی از خبرگان صورت می‌پذیرد. از نظر شیوه تجزیه و تحلیل و روش ارائه نتایج پژوهش، در بخش مبانی نظری عمدتاً توصیفی و در بخش پرسش‌پژوهی

برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
 ۳-۱- آیا وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟
 ۳-۲- آیا وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟

آزمون‌های آماری ذیل در نرم‌افزارهای آماری SPSS و Minitab استفاده شده است.

از آزمون دوجمله‌ای به منظور کسب نظر کلی در مورد مناسب یا نامناسب بودن وضع موجود از آزمون دوجمله‌ای استفاده شده است. چون در گویه‌های مطرح شده در پرسشنامه از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود نظر خود را در مورد هر یک از گویه‌ها به صورت مناسب یا نامناسب اعلام کنند، لذا پاسخ‌دهندگان به هر گویه به دو گروه تقسیم گردیده و از این آزمون برای مقایسه برابری نسبت یک حالت (مناسب) نسبت به حالت دیگر (نامناسب) استفاده شد. در صورتی که در سطح اطمینان ۹۵ درصد مقدار آماره آزمون از ۱/۶۴ بزرگ‌تر باشد (مقدار P-value کوچک‌تر از ۰,۰۵ باشد) معنی‌دار بودن میزان فزونی حالت مناسب به نامناسب به تأیید می‌رسد. به عبارت دیگر H_0 رد می‌شود در غیر این صورت معنی‌دار بودن میزان فزونی حالت مناسب به نامناسب به تأیید نرسیده و H_0 رد نمی‌شود.

از آزمون T یک نمونه‌ای برای ارزیابی شدت نظرات پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه در مورد مناسب یا نامناسب بودن وضع موجود از آزمون t یک نمونه‌ای استفاده شده است. بر اساس اعداد مشخص شده در پیوستار مربوط به هر گویه که از یک تا ۹ تعیین گردیده است، هر کدام از پاسخ‌دهندگان پس از اعلام نظر خود در مورد مناسب یا نامناسب بودن موضوع مطرح شده در هر گویه، یکی از اعداد موجود در فاصله یک تا ۹ را برای تعیین میزان شدت نظر خود با مناسب یا نامناسب بودن مشخص نموده است که این میزان با استفاده از آزمون t مورد بررسی قرار می‌گیرد. چنانچه مقدار t محاسبه شده، بیشتر از ۱/۹۶ باشد، میزان مناسب یا نامناسب بودن شدید بوده و با امتیاز ۴/۵ به عنوان نقطه بی‌تفاوتی، تفاوت معنادار دارد و در صورتی که t محاسبه شده از عدد مذکور کوچک‌تر باشد، میزان مناسب یا نامناسب شدید نبوده و با امتیاز ۴/۵ تفاوت معنادار ندارد. بنابراین تأیید نتیجه آزمون بدین معنی است که میزان مناسب یا نامناسب شدید بوده و با امتیاز ۴/۵ تفاوت معنادار دارد. همچنین از این آزمون به منظور آزمون سؤالات پژوهش استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، میزان تجربه، سمت فعلی، از پرسشنامه‌های تکمیلی استخراج که بیشترین تعداد پاسخ‌دهندگان از نظر میزان تحصیلات کارشناسی (۵۲٪)، از نظر رشته تحصیلی حسابداری (۵۲٪)، از نظر میزان تجربه بین ۱۰ تا ۲۰ سال

از نوع تحلیلی تلقی می‌شود. از جنبه معیار زمانی، از نوع مقطعی و از لحاظ هدف پژوهش، در بخش ابتدایی از نوع اکتشافی است و در بخش انتهایی از نوع تبیینی و عملی است.

قلمرو مکانی انجام پژوهش در ایران بوده و نهادهای بخش عمومی و دیوان محاسبات را در بر می‌گیرد. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۴ است. جامعه آماری پژوهش شامل مستشاران، معاونان و حساب‌رسان شاغل در دیوان محاسبات کل کشور، ذیحسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصاد و دارایی، مدیران حسابرسی داخلی شهرداری تهران و مدیران و سرپرستان حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی است. با توجه به حجم جامعه آماری، نمونه‌گیری به صورت خوشه‌ای انجام خواهد شد. از آنجایی که نهادهای گوناگونی در بخش عمومی حضور دارند نمونه‌گیری خوشه‌ای این مزیت را دارد که نمایندگانی از هر یک از این نهادها را در نمونه آماری قرار می‌دهد. در ادامه از آنجایی که تعداد اعضای جامعه در هر خوشه نامعلوم است از این رو تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شده است. بنابراین ابتدا تعداد ۲۰ پرسشنامه توزیع و واریانس برای آنها محاسبه گردید سپس بر اساس رابطه شماره ۱ (فرمول تعیین حجم نمونه از جامعه نامحدود) حجم نمونه حدود ۱۰۷ نفر بدست آمد. بنابراین با توجه به اهمیت خوشه‌ها از هر یک تعدادی نمونه انتخاب گردید. تعداد ۱۲۰ پرسش‌نامه توزیع گردید که تعداد ۱۰۰ پرسشنامه برگشت داده شده بنابراین پژوهش با اطلاعات حاصل از این تعداد پرسشنامه، انجام شده است.

$$n = \left(\frac{z_{\alpha} * \sigma_x}{\alpha} \right)^2 = \left(\frac{1.96 * 0.265}{0.05} \right)^2 = 107$$

به منظور ارزیابی وضعیت موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی، عوامل مذکور دسته‌بندی شده و در قالب پرسشنامه‌ای که روایی آن با نظر متخصصان و پایایی آن در توزیع اولیه (تعداد ۲۰ عدد پرسشنامه) از طریق آلفای کرونباخ (۰,۸۹۷) تأیید شده بود؛ در اختیار اعضای نمونه انتخاب شده از جامعه آماری قرار داده شده است. در پرسش‌نامه مذکور از متخصصان درخواست شد که مناسب یا نامناسب بودن وضعیت موجود هر یک از عوامل مطرح شده در گویه‌ها را مشخص و میزان نظر خود در مورد مناسب و یا نامناسب بودن را به صورت عددی از ۱ تا ۹ که در پیوستار هر پرسش مشخص شده است را اعلام نماید.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از

سؤال فرعی ۱-۲: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۱۳/۶) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال فرعی ۲-۲: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۹/۰۸) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال فرعی ۲-۲: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۹/۰۸) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال اصلی ۳: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۸/۷۰) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل رفتاری برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال فرعی ۱-۳: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۷/۵۰) بنابراین فرض صفر برای این سؤال

(۶۸٪) و از نظر سمت فعلی مستشار، معاون یا حسابرس شاغل در دیوان محاسبات (۳۵٪) هستند.

نتایج آزمون دوجمله‌ای برای تک‌تک گویه‌ها که در جدول ۱، تشریح شد حاکی از آن بود که پاسخ‌دهندگان در تمامی گویه‌ها وضع موجود را برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد مناسب تشخیص نداده بودند. از این‌رو، از آزمون t یک نمونه‌ای برای ارزیابی میزان پاسخ‌های داده شده برای وضعیت نامناسب با میانگین (۴/۵) استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون حاکی از آن است که میزان نظر اعضای نمونه با نامناسب بودن تمامی گویه‌های شدید بوده و با امتیاز ۴/۵ به‌عنوان نقطه بی‌تفاوتی، تفاوت معنادار دارد. به‌عبارت دیگر فرض صفر برای این گویه‌ها رد شده و این ادعا که میزان شدت نظرات بزرگ‌تر از ۴/۵ است تأیید گردیده است. بنابراین اعضای نمونه تمامی عوامل را در شرایط موجود برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد نامناسب تشخیص داده‌اند.

در ادامه در جدول ۲، نتایج آزمون سؤالات اصلی و فرعی پژوهش ارائه شده است. بر اساس جدول یاد شده در صورتی که مقدار t محاسبه‌شده، بیشتر از ۱/۹۶ باشد (سطح معناداری کوچکتر از ۰/۰۵) باشد H_0 رد می‌شود. رد H_0 این آزمون به معنی نامناسب بودن وضع موجود عوامل مطرح شده در سؤال مربوط می‌باشد. اینک با توجه به آزمون‌های آماری انجام شده درباره سؤالات اصلی و فرعی پژوهش نتایج آن به شرح موارد ذیل تحلیل می‌شود.

سؤال اصلی ۱: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۱۵/۴) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال اصلی ۲: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۱۳/۷) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل ساختاری برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

جدول ۱. نتایج آزمون دوجمله‌ای و T یک نمونه‌ای برای گویه‌های مربوط به سؤال اصلی اول

آیا وضعیت موجود عوامل زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟							
شماره گویه	خلاصه شرح گویه	نظرسنجی		آزمون دوجمله‌ای		آزمون T یک نمونه‌ای	
		مناسب	نامناسب	نتیجه آزمون	P-value	آماره T	
نتیجه آزمون	P-value	آماره T	نتیجه آزمون	P-value	آماره T	نتیجه آزمون	
۱	وجود قوانین و مقررات صریح و روشن	۲۲	۷۸	تأیید H_0	۱,۰۰	۶,۱۱	تأیید
۲	ایجاد و توسعه رشته‌های تحصیلی و دروس مرتبط	۲۱	۷۹	تأیید H_0	۱,۰۰	۵,۳۴	تأیید
۳	حمایت مسئولین ارشد کشور	۲۹	۷۱	تأیید H_0	۱,۰۰	۵,۸۰	تأیید
۴	ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی	۱۸	۸۲	تأیید H_0	۱,۰۰	۶,۹۰	تأیید
۵	تدوین استانداردهای مناسب حسابرسی عملکرد	۴۵	۵۵	تأیید H_0	۰,۸۴	۸,۱۱	تأیید
۶	تأکید بر شفافیت مالی و عملکردی در کشور.	۲۰	۸۰	تأیید H_0	۱,۰۰	۶,۱۰	تأیید
۷	افزایش سطح مطالبات عمومی مردم	۱۶	۸۴	تأیید H_0	۱,۰۰	۶,۸۷	تأیید
۸	افزایش سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مردم در مجلس	۱۷	۸۳	تأیید H_0	۱,۰۰	۶,۴۹	تأیید
۹	استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی	۱۵	۸۵	تأیید H_0	۱,۰۰	۷,۳۵	تأیید
۱۰	اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی	۲۹	۷۱	تأیید H_0	۱,۰۰	۸,۰۴	تأیید
۱۱	به‌کارگیری مبنای تعهدی، در بخش عمومی.	۲۱	۷۹	تأیید H_0	۱,۰۰	۸,۶۶	تأیید

→ ادامه جدول ۱							
آیا وضعیت موجود عوامل زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟							
آزمون T یک نمونه‌ای		آزمون دوجمله‌ای		نظرسنجی		خلاصه شرح گویه	شماره گویه
نتیجه آزمون	P-value	T آماره	نتیجه آزمون	P-value	مناسب نامناسب		
تأیید	۰,۰۰۰	۶,۳۰	تأیید H_0	۱,۰۰	۱۸ ۸۲	محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات	۱۲
تأیید	۰,۰۰۰	۵,۷۷	تأیید H_0	۱,۰۰	۲۸ ۷۲	ارائه گزارش عملیات توسط نهادهای عمومی.	۱۳
تأیید	۰,۰۰۰	۵,۹۸	تأیید H_0	۰,۹۹	۳۵ ۶۵	تشکیل کمیته حسابرسی در نهادهای عمومی.	۱۴
تأیید	۰,۰۰۰	۳,۸۳	تأیید H_0	۰,۸۴	۴۵ ۵۵	ایجاد واحد حسابرسی داخلی	۱۵
تأیید	۰,۰۰۰	۴,۵۶	تأیید H_0	۰,۹۶	۴۱ ۵۹	استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات	۱۶
تأیید	۰,۰۰۰	۵,۶۸	تأیید H_0	۰,۹۹	۳۵ ۶۵	شناسایی و تعیین معیار و شاخص مناسب	۱۷
تأیید	۰,۰۰۰	۴,۴۷	تأیید H_0	۰,۹۹	۳۶ ۶۴	توسعه استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات	۱۸
تأیید	۰,۰۰۰	۴,۲۹	تأیید H_0	۰,۹۶	۴۱ ۵۹	ایجاد گروه‌های کاری ویژه حسابرسی عملکرد	۱۹
تأیید	۰,۰۰۶	۲,۸۵	تأیید H_0	۰,۹۴	۴۲ ۵۸	استفاده دیوان محاسبات از تجارب نهادهای بین‌المللی	۲۰
تأیید	۰,۰۰۱	۳,۵۵	تأیید H_0	۰,۷۸	۴۶ ۵۴	شناسایی و تعیین موضوع و محدوده رسیدگی	۲۱

→ ادامه جدول ۱							
سؤال فرعی ۱-۳ آیا وضعیت موجود عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟							
شماره گویه	خلاصه شرح گویه	نظرسنجی		آزمون دوجمله ای		آزمون T یک نمونه ای	
		مناسب	نامناسب	نتیجه آزمون	P-value	نتیجه آزمون	P-value
۲۲	دیدگاه مدیران نهادهای بخش عمومی	۴۲	۵۸	تأیید H_0	۰,۹۴	۴,۳۵	۰,۰۰۰
		۳۷	۶۳	تأیید H_0	۰,۹۹	۴,۲۱	۰,۰۰۰
۲۳	آستانه تحمل مدیران نهادهای بخش عمومی	۲۹	۷۱	تأیید H_0	۱,۰۰	۲,۵۶	۰,۰۱۳
		۳۶	۶۴	تأیید H_0	۰,۹۹	۴,۶۱	۰,۰۰۰
۲۴	دیدگاه کارکنان نهادهای بخش عمومی	۳۵	۶۵	تأیید H_0	۰,۹۹	۳,۴۶	۰,۰۰۱
		۳۶	۶۴	تأیید H_0	۰,۹۹	۴,۶۱	۰,۰۰۰
۲۵	دانش و تجربه مدیران نهادهای بخش عمومی.	۴۳	۵۷	تأیید H_0	۰,۹	۴,۵۶	۰,۰۰۰
		۴۲	۵۸	تأیید H_0	۰,۹۴	۳,۳۱	۰,۰۰۲
۲۶	دانش و تجربه کارکنان نهادهای بخش عمومی.	۴۵	۵۵	تأیید H_0	۰,۸۴	۲,۷۳	۰,۰۰۹
		۴۵	۵۵	تأیید H_0	۰,۸۴	۲,۰۴	۰,۰۴۱
۲۷	آموزش و بهبود توانمندی های حسابرسان	۴۴	۵۶	تأیید H_0	۰,۸۵	۲,۷۷	۰,۰۰۸
		۴۹	۵۱	تأیید H_0	۰,۹۵	۳,۵۹	۰,۰۰۱
۲۸	دیدگاه مدیران دیوان محاسبات	۴۵	۵۵	تأیید H_0	۰,۸۴	۲,۰۴	۰,۰۴۱
		۴۴	۵۶	تأیید H_0	۰,۸۵	۲,۷۷	۰,۰۰۸
۲۹	انتخاب و به کارگیری روسا و مدیران متخصص	۴۹	۵۱	تأیید H_0	۰,۹۵	۳,۵۹	۰,۰۰۱
		۴۵	۵۵	تأیید H_0	۰,۸۴	۲,۰۴	۰,۰۴۱
۳۰	دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات	۴۴	۵۶	تأیید H_0	۰,۸۵	۲,۷۷	۰,۰۰۸
		۴۵	۵۵	تأیید H_0	۰,۸۴	۲,۰۴	۰,۰۴۱
۳۱	دانش و تجربه حسابرسان دیوان محاسبات	۴۹	۵۱	تأیید H_0	۰,۹۵	۳,۵۹	۰,۰۰۱
		۴۴	۵۶	تأیید H_0	۰,۸۵	۲,۷۷	۰,۰۰۸
۳۲	دانش و تجربه مدیران دیوان محاسبات	۴۵	۵۵	تأیید H_0	۰,۸۴	۲,۰۴	۰,۰۴۱
		۴۴	۵۶	تأیید H_0	۰,۸۵	۲,۷۷	۰,۰۰۸
آیا وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟							

جدول ۲. نتایج آزمون T یک نمونه‌ای برای سؤالات اصلی و فرعی پژوهش

شماره سؤال	شرح سؤال	میانگین	آماره T	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۱	وضعیت موجود عوامل زمینه‌ای برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است	۶,۲۲	۱۵,۴	۰,۰۰۰	رد H_0
۲	وضعیت موجود عوامل ساختاری برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است	۵,۹۹	۱۳,۷	۰,۰۰۰	رد H_0
۲-۱	وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است	۶,۱۱	۱۳,۶	۰,۰۰۰	رد H_0
۲-۲	وضعیت موجود عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟	۵,۷۰	۹,۰۸	۰,۰۰۰	رد H_0
۳	وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟	۵,۸۱	۸,۷	۰,۰۰۰	رد H_0
۳-۱	وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است؟	۵,۷۶	۷,۵	۰,۰۰۰	رد H_0
۳-۲	وضعیت موجود عوامل رفتاری (محتوایی) موجود در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب است	۵,۹۱	۶,۹	۰,۰۰۰	رد H_0

موجود هیچکدام از عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی مناسب برای استقرار این نظام نمی‌باشند. بنابراین می‌بایست به منظور استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور توجه ویژه‌ای به بهبود این عوامل شود. شاخص‌های عوامل زمینه‌ای که مناسب برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد تشخیص داده نشده‌اند عبارتند از وجود قوانین و مقررات صریح و روشن در حوزه حسابرسی عملکرد، تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد، بهبود پاسخگویی نهادهای بخش عمومی، افزایش سطح مطالبات عمومی مردم، افزایش سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس، حمایت مسئولین ارشد کشور، توسعه دروس و رشته‌های مرتبط و تدوین و تصویب استانداردهای حسابرسی عملکرد. از این رو تصویب قانونی که وظایف و اختیارات دیوان محاسبات و نهادهای عمومی را در حوزه حسابرسی عملکرد مشخص نماید ضروری به نظر می‌رسد. همچنین افزایش سطح مطالبات عمومی مردم نسبت

رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

سؤال فرعی ۲-۳: نتیجه آزمون نشان می‌دهد اولاً مقدار میانگین حاصله بالاتر از حد متوسط (۴/۵) ارزیابی شده است. از آنجا که مقدار عدد بحرانی آزمون در سطح آلفای ۰/۰۵ برابر با مقدار ۱/۹۶ می‌باشد؛ بنابراین چون مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد (۶/۹۰) بنابراین فرض صفر برای این سؤال رد شده و این بدین معنی است که وضعیت موجود عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات کشور برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور مناسب نیست.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن است که وضعیت

محدوده رسیدگی، ایجاد گروه‌های کاری ویژه حسابداری عملکرد و تعریف معیار مناسب به‌عنوان شاخص‌هایی که مناسب برای استقرار نظام حسابداری نمی‌باشند شناسایی شده‌اند. بنابراین به دیوان محاسبات پیشنهاد می‌شود با مشارکت و همکاری با نهادهای عالی حسابداری در کشورهای پیشرو در حوزه حسابداری عملکرد و همچنین استفاده از تجربیات این کشورها و نیز همکاری با نهادهای بین‌المللی مانند اینتوسای و همچنین ایجاد زیرساخت‌های فناوری اطلاعات در سطح دیوان و ایجاد گروه‌های کاری ویژه صرفاً برای انجام حسابداری عملکرد و تعریف معیار و محدوده رسیدگی در نهادهای عمومی در جهت استقرار نظام حسابداری عملکرد گام بردارد.

در بین شاخص‌های عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی بودجه‌بندی عملیاتی، کمیته حسابداری، محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات، استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات، اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری، ارائه گزارش عملیات، به‌کارگیری مینای تعهدی، ایجاد واحد حسابداری داخلی به‌عنوان شاخص‌هایی که مناسب برای استقرار نظام حسابداری نمی‌باشند شناسایی شده‌اند. لذا به نهادهای عمومی پیشنهاد می‌شود با استقرار این شاخص‌ها در جهت اجرایی کردن حسابداری عملکرد گام بردارند.

منابع

- اعتباریان، اکبر؛ عمادزاده، مصطفی و روحانی، علی. (۱۳۹۳). رابطه حسابداری عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقای اعتماد و درستی، فصلنامه دانش حسابداری، ۱۴ (۵۵)، ۲۹-۵.
- ایمانی، محمد. (۱۳۹۴). چالش‌های پیش روی الزامی شدن حسابداری عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران. فصلنامه حسابداری سلامت، ۳ (۴)، ۱۹-۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابداری عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابداری عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری (چاپ اول)، تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
- باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل و معیری، مرتضی. (بهار، ۱۳۹۳). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱ (۳۷)، ۳۷-۱.
- باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش

به بهبود عملکردی نهادهای عمومی، افزایش سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس و حمایت مسئولین ارشد کشور از سودمندی اجرای حسابداری عملکرد نیز کمک شایانی در جهت اجرایی کردن حسابداری عملکرد خواهد نمود. با توجه به نامناسب بودن وضع موجود توسعه دروس و رشته‌های مرتبط با حسابداری عملکرد نیز به جامعه دانشگاهی کشور پیشنهاد می‌شود با ایجاد دروس مربوط به حسابداری عملکرد در رشته‌های مانند حسابداری در سطح تحصیلات تکمیلی زمینه ایجاد افراد آموزش‌دیده در این حوزه را فراهم آورند. همچنین به نهادهای متولی تدوین استانداردهای حسابداری عملکرد نیز پیشنهاد می‌شود با بررسی استانداردهای موجود در کشورهای دیگر و در نظر گرفتن شرایط محیطی کشور نسبت به تدوین و تصویب استانداردهای مناسب در این حوزه اقدام نمایند.

شاخص‌های عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات که مناسب برای استقرار نظام حسابداری عملکرد تشخیص داده نشده‌اند عبارتند از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات، آموزش حسابرسان دیوان، دیدگاه مدیران دیوان محاسبات نسبت به سودمندی اجرای حسابداری عملکرد، دانش و تجربه مدیران، انتخاب رؤسا و مدیران متخصص و دانش و تجربه حسابرسان دیوان محاسبات. لذا به دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی در حوزه حسابداری عملکرد برای حسابرسان و مدیران دیوان محاسبات و نیز استفاده از حسابرسان و مدیران باتجربه دیوان در گروه‌های کاری ایجادشده برای حسابداری عملکرد در جهت مناسب سازی این عوامل به منظور استقرار نظام حسابداری عملکرد گام بردارد.

شاخص‌های عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی که مناسب برای استقرار نظام حسابداری عملکرد تشخیص داده نشده‌اند عبارتند از دانش و تجربه کارکنان، آستانه تحمل مدیران، دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی، دیدگاه مدیران نهادهای عمومی و دانش و تجربه مدیران لذا به نهادهای عمومی کشور پیشنهاد می‌شود با برگزاری دوره‌ها و سمینارهای آموزشی و توجیه کارکنان و مدیران نهادهای عمومی به‌خصوص کارکنان و مدیرانی که در صورت انجام حسابداری عملکرد در این کار نقش ایفا خواهند کرد در جهت مناسب سازی این شاخص‌ها به منظور استقرار نظام حسابداری عملکرد گام بردارند.

در بین شاخص‌های عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات ارتباط و مشارکت دیوان محاسبات با نهادهای بین‌المللی، توسعه استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات، تعیین

عملکرد در دستگاه‌های دولتی استان خراسان جنوبی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد یزد، دانشکده علوم انسانی.

- نظری پور، محمد. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۲(۳)، ۹۲-۷۹.
- میرزایی اهرنجانی، حسن و سلطانی تیرانی، فلورا. (۱۳۷۴). *سازمان‌ها، سیستم‌های عقلایی، طبیعی و باز، تئوری‌های سازمانی (چاپ اول)*. انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

عمومی ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۱)، ۱۵۶-۱۴۳.

- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۹). *چالش‌های تعیین معیار در حسابرسی عملکرد، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری (چاپ اول)*. تهران: دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی.
- حیرانی، فروغ؛ اردکانی، سعید و ریاحی، رضا. (۱۳۹۲). بررسی و اولویت‌بندی موانع و مشکلات اجرای حسابرسی
- Dietmar, W. (2017). Performance auditing in Germany concerning environmental issues, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, (9)1, 29-42.
- Douglas, J., & Raudla, R. (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*. First online: 07 March 2015, 1-17.
- Etebarian, A., Emadzadeh, M. & Rohani, A. (2014). The Relationship between Performance Auditing and Reducing Bureaucratic Corruption Through Increased Transparency, Improved Responsiveness and Enhanced Trust and Honesty. *Journal of Auditing Science*, (14)55, 5-29 (in Persian).
- Ferdousi, N. (2012). Challenges of Performance Audit in the Implementation Phase: Bangladesh Perspective. *M.A. Thesis in Public Policy and Governance Program*, Department of General and Continuing Education North South University, Bangladesh.
- Hassas Yeganeh, Y. (2010). *Challenges of Criterion Setting in Performance Auditing, Proceedings of the Performance Auditing, Responsiveness and Efficiency Improvement Conference (First printing)*. Tehran: National Accounting Office, Center for education and improvement of human resources (in Persian).
- Heyrani, F., Ardakani, S. & Riahi, R. (2013). Study and Prioritization of the Obstacles of Running Performance Auditing in Governmental Organizations
- Babajani, Jafar. (2010). Advantages of Running Performance Accounting in the Country and its Role in Responsiveness. *Proceedings of the Performance Auditing, Responsiveness and Efficiency Improvement Conference (1st printing)*. Tehran: National Accounting Office, Center for Education and Improvement of Human Resources (in Persian).
- Babajani, J. & Doostjabarian, J. (2017). A pattern for Establishing Performance Auditing System in the Organizations of Iranian Public Sector. *Science of Auditing and Management Auditing*, (6)21, 143-156 (in Persian).
- Babajani, J., Azar, A. & Moayeri, M. (Spring, 2014). Factors and Impetuses of Change in Financial and Operational System of Iranian Public Sector. *Journal of Experimental Studies of Financial Accounting*, (11)37, issue 37, 1-37 (in Persian).
- Bovens, M. & Hart, P.t. (2008). Does Public Accountability Work? An Assessment Tool. *Public Administration*, (86)1, 225-242.
- Chew, H., Loke, S., Ismail, F. & Abdul Hamid. (2016). The Perception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: an Exploratory Study. *Asian Review of Accounting*, (24)1, 90-104.
- Daujotaitė, D. & Adomavičiūtė, D. (2017). The Role and Impact of Performance Audit in Public Governance. In *Empirical Studies on Economics of Innovation. Public Economics and Management*, 29-44.

- of South Khorasan, *Master Thesis*, Islamic Azad University of Yazd, School of Humanities (in Persian).
- Imani, M. (2015). Challenges Facing Obligation Performance Auditing in Iranian Governmental Organizations. *Journal of Healthy Accounting*, (3)4, 1-19 (in Persian).
 - Jones, Peter. (1994). *Public Sector Auditing (Second edition)*. Chapman and Hall.
 - Mirzaii Ahranjani, H. & Soltani Tirani, F. (1995). *Organizations, Rational, Natural and Open Organizations, Organizational Theories (1st printing)*. Tehran University Management School Publishing (in Persian).
 - Nazaripour, M. (2017). Necessity Of Performance Auditing in the View of Public Sector's Auditors. *Science Research Journal of Governmental Accounting*, (2)3, 79-92 (in Persian).
 - Reichborn, K. (2013). Does Performance Auditing Matter? *Doctoral dissertation*, University of Bergen, Norway.
 - Reichborn, K. (2013). Political Accountability and Performance Audit: The Case of the Auditor General in Norway. *Public Administration*, (91)3, 680-695.
 - Ronald, C., Foster, T., & Connor, F. O. (2014). Emerging Strategies for Performance Auditing Insights from City Auditors in Major Cities in the U.S. and Canada. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)*.
 - Sandra, T. & Henk, J. (2010). Performance Auditing Improving the Quality of Political and Democratic Processes?. *Critical Perspectives on Accounting*, (21), 754-769.
 - Tiron, A. (2010). Performance Audit in Public Sector Entities, A New Challenge for Eastern European Countries. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, (19), 126-141.

تأثیر تیپ شخصیتی بر کیفیت حسابرسی (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران)

*محمدحسین صفرزاده^۱، سید حسین سجادی^۲، محیا شعبانی^۳

۱. استادیار حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

۲. استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

۳. کارشناس ارشد حسابرسی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۳/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۴/۴

The Effects of Personality Type on the Audit Quality
(Case study: Evidence from Supreme Audit Court Auditors of Iran)*M.H. Safarzadeh¹, S.H. Sajadi², M. Shabani³

1. Assistant Professor in Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.

2. Professor in Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.

3. M.A. in Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.

Received: 2020/6/10

Accepted: 2020/6/24

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Audit quality as a function of auditor's performance is influenced by his or her personality type. The audit quality of the Auditors of Supreme Audit court is of particular importance and its enhancement will improve the performance of the government. In this study, the effect of the personality type of Supreme Audit Court auditors on their audit quality has been investigated.

Research Method: This study is a survey research and applied research. The sample of the study is 263 Auditors of Supreme Audit of Iran, which is determined using Cochran formula.

Research Findings: The results show that the personality type of Supreme Audit Court auditors affects their audit quality. Among the personality types, conventional type had the highest and investigating type had the least effect on audit quality. But the gender of the auditor has not played a moderating role in the relationship between personality type and audit quality.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results of this study can help the Supreme Audit Court in recruiting new auditors, considering their personality type, thereby enhancing audit quality. This research is valuable for presenting a new approach in the field of audit quality and the effect that the personality of the Supreme Audit Court auditor on it.

Keywords: Auditor's Personality Type, Auditor's Gender, Audit Quality, Supreme Audit Court.

JEL Classification: M42

چکیده

موضوع و هدف مقاله: کیفیت حسابرسی به عنوان تابعی از عملکرد حسابرس، تحت تأثیر نوع شخصیت وی است. کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات، از اهمیت خاصی برخوردار بوده و افزایش آن منجر به بهبود عملکرد دولت می‌گردد. در پژوهش حاضر، تأثیر نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنان بررسی شده است.

روش پژوهش: این پژوهش از منظر نحوه گردآوری داده‌ها، از نوع پیمایشی و از منظر هدف، از نوع کاربردی است. نمونه پژوهش ۲۶۳ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات می‌باشد که با استفاده از فرمول کوکران تعیین شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشان می‌دهد نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنان مؤثر است. از میان انواع شخصیت، نوع قراردادی بیشترین و نوع جستجوگر کمترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی داشته‌اند. اما جنسیت حسابرس در رابطه بین نوع شخصیت و کیفیت حسابرسی نقش تعدیل‌گر ایفا نکرده است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش می‌تواند به دیوان محاسبات کمک کند در استخدام حسابرسان جدید، نوع شخصیت آنها را در نظر گرفته تا از این طریق کیفیت حسابرسی افزایش یابد. این پژوهش از جهت ارائه رویکردی جدید در زمینه کیفیت حسابرسی و تأثیری که شخصیت شخص حسابرس شاغل در دیوان محاسبات بر آن می‌گذارد، حائز اهمیت است.

واژه‌های کلیدی: تیپ شخصیتی حسابرس، جنسیت حسابرس، کیفیت حسابرسی، دیوان محاسبات.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

مقدمه

صورت‌های مالی منبع مهمی از اطلاعات مالی شرکت‌ها و نتایج فعالیت آن‌ها هستند (آقایی، ۱۳۸۱)، که با هدف گردآوری اطلاعات مفید و سودمند برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان درون و بیرونی سازمان جهت تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، تهیه می‌شوند (شهشهانی و فروغی، ۱۳۹۰). نقش حسابرسی اعتباردهی به صورت‌های مالی است (رویایی و آذین فر، ۱۳۹۱). حسابرس به منظور اعتباردهی به صورت‌های مالی، مربوط بودن و قابلیت اعتماد محتوای آن‌ها را بررسی و با این کار برای صورت‌های مالی ارزش افزوده فراهم می‌کند (حساس یگانه، ۱۳۸۴).

ارزش افزوده ایجاد شده توسط حسابرس، اگر توسط افراد دارای صلاحیت فراهم شود پدیده‌ای مثبت است و ایجاد آن توسط افراد فاقد صلاحیت، باعث از بین رفتن اثر مثبت آن به‌عنوان عامل کنترلی می‌شود (نیک‌خواه آزاد، ۱۳۷۹). ارزش افزوده مثبت محصول فرآیند حسابرسی، باعث اعتباردهی به صورت‌های مالی می‌شود و برای تحقق این امر، حسابرسی باید از کیفیت بالایی برخوردار باشد (رویایی و آذین فر، ۱۳۹۱).

کیفیت حسابرسی به‌عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰)، تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس یعنی توانایی حسابرس و اجرای حسابرسی است (کاتاناک و والکر، ۱۹۹۹). یکی از عوامل مؤثر بر موفقیت حرفه‌ای افراد در مشاغل گوناگون، اجرای حرفه‌ای در هر شغل از جمله حرفه حسابرسی است که مستلزم تناسب تخصص حرفه‌ای افراد با تحصیلات یا محیط و وسایل است. اما گاهی به‌رغم وجود این تناسب‌ها، نتیجه کار رضایت‌بخش نیست که یکی از دلایل آن، بی‌توجهی به عوامل روانی و انسانی افراد است (حجازی، ۱۳۸۰). با بسط این دلیل به حرفه حسابرسی، احتمالاً عدم موفقیت، از بی‌توجهی نسبت به توانایی‌های حسابرس ناشی می‌شود. حسابرس به‌عنوان یک انسان و نمادی از حرفه (نادری و همکاران، ۱۳۹۵) دارای شخصیت و ویژگی‌های شخصیتی متفاوتی است، که به‌عنوان ویژگی‌های فردی می‌تواند بر حرفه و نقش حسابرس و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی آنان تأثیر بگذارد (حساس یگانه و شکرخواه، ۱۳۸۵).

مطالعه پژوهش‌های پیشین، از احتمال وجود ارتباط بین عوامل شخصیتی و عملکرد شغلی خبر می‌دهند (جفر و همکاران، ۲۰۰۶). به عقیده هالند، داشتن شغلی مشابه شخصیت فرد، موفقیت و رضایت بیشتری را برای او به همراه دارد. بنابراین اگر شغل فرد مشابه با شخصیت وی باشد،

می‌تواند بسیاری از مشکلات را حل کرده و موفقیت و رضایت را حاصل کند (معمارزاده و مهرنیا، ۱۳۸۹). بیشتر مطالعات انجام‌شده بر روی عملکرد شغلی نشان می‌دهد که شصت، عملکرد شغلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و برخی از عوامل شخصیتی (فطری) از جمله نوع شخصیت، که در شکل‌گیری شخصیت مؤثر است (پورکیانی جلالی، ۱۳۸۸)، می‌تواند به‌عنوان پیش‌بینی‌کننده عملکرد شغلی در حرفه حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد (اشتون و کرامر، ۱۹۹۹).

از نظر دولان و شولر (۱۹۸۱)، سه نوع متغیر بر عملکرد شغلی فرد تأثیرگذارند که عبارتند از: متغیرهای فردی، متغیرهای روان‌شناختی و متغیرهای سازمانی. نوع شخصیت یکی از متغیرهای روان‌شناختی مؤثر بر عملکرد است. دولان و شولر (۱۹۸۱)، همچنین متغیر جنسیت را از متغیرهای فردی مؤثر در عملکرد می‌دانند و معتقدند مرد یا زن بودن فرد به‌عنوان یک عامل تأثیرگذار بر عملکرد شغلی او باید در نظر گرفته شود. بنابراین با توجه به اینکه کیفیت حسابرسی نشان‌دهنده عملکرد حسابرسان است، علاوه بر تأثیری که نوع شخصیت حسابرسان بر کیفیت حسابرسی آنان دارد، بین کیفیت حسابرسی زنان و مردان نیز با یکدیگر باید تفاوت معنادار وجود داشته باشد.

با توجه به آنچه گفته شد، پژوهش حاضر در پی پاسخ به این پرسش‌هاست که آیا رابطه‌ای بین نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات و کیفیت حسابرسی آن‌ها وجود دارد؟ در صورت وجود رابطه معنادار، استخدام کدامیک از انواع شش‌گانه شخصیت (طبق نظریه هالند) در بهبود کیفیت حسابرسی مؤثرتر است؟ آیا جنسیت حسابرس در رابطه بین نوع شخصیت حسابرس و کیفیت حسابرسی او، به‌عنوان عامل تعدیل‌کننده مؤثر است؟ مطالعه در زمینه کیفیت حسابرسی حسابرسان از جمله حسابرسان دیوان محاسبات به‌عنوان یک نهاد نظارتی، از نظر نقشی که این حسابرسان در بهبود عملکرد دولت دارند، بسیار حائز اهمیت است و بدون تردید پاسخگویی به این پرسش‌ها می‌تواند اطلاعات ارزشمندی در اختیار دیوان محاسبات کل کشور به‌عنوان بالاترین مرجع نظارتی مالی کشور، در انتخاب و استخدام انواع مختلف شخصیت به‌عنوان حسابرس قرار دهد.

مبانی نظری و صورت‌بندی فرضیه‌های پژوهش

دولت بخش عمده منابع ملی را در زمینه اجرای طرح‌های عمرانی و فعالیت‌های جاری به مصرف می‌رساند، که بازتاب این مصارف در سال‌های اخیر با گسترش بخش دولتی همراه بوده است (حسینی عراقی، ۱۳۷۸). مسئولیت به‌کارگیری منابع

عمومی بر عهده حسابرسان دیوان محاسبات است (نظری‌پور، ۱۳۹۶).

ضرورت انجام حسابرسی در بخش عمومی غیرقابل انکار و در شرایط کنونی با توجه به توسعه روزافزون طرح‌های عمرانی و فعالیت‌های جاری دولت، کاری اجباری و اجتناب‌ناپذیر است. در واقع اطلاعات حاصل از این نوع حسابرسی برای برنامه‌ریزان کشور یکی از عوامل ارزیابی به حساب می‌آید و برنامه‌ریزی بدون استفاده از چنین منابع و مآخذی، با واقع‌بینی توأم نخواهد بود (رحیمیان، ۱۳۷۸).

از نظر دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی عبارت است از ارزیابی یا استنباط بازار از احتمال اینکه حسابرس الف) موارد تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کند و ب) تحریف بااهمیت کشف‌شده را گزارش کند. در چارچوبی که شورای گزارشگری مالی انگلستان با انتشار مقاله‌ای تحت عنوان "ارتقای کیفیت حسابرسی" پیشنهاد کرد ویژگی‌های شخص حسابرس به‌عنوان عامل انسانی، یک محرک اصلی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شناخته شد (هلم و زمان، ۲۰۱۲). به دلیل اینکه فعالیت‌ها و مراحل مختلف حسابرسی توسط یک شخص انجام می‌گیرد، یک فرد نمادی از حرفه است و بار مسئولیت حرفه را بر دوش می‌کشد (نادری و همکاران، ۱۳۹۵). از این رو تحلیل شرایط و مسائل حرفه به دلیل ارتباط با موجود پیچیده‌ای به نام انسان (حسابرس)، شایستگی‌ها و مهارت‌های او، محدودیت‌های شناختی، پشتیبانی‌های تصمیم‌گیری، بی‌طرفی و سوگیری‌های قضاوتی و منافع شخصی او و همچنین محیط متغیر و پیچیده‌ای که از ارتباط این انسان‌ها و عوامل دیگر شکل می‌گیرد، با چالش‌ها و ابعاد گوناگونی همراه است (نادری و همکاران، ۱۳۹۵). حسابرسان به‌عنوان یک انسان از شخصیت و ویژگی‌های مختلف شخصیتی برخوردارند و در هر کار حسابرسی ویژگی‌های شخصیتی خود را برای انجام فرآیند حسابرسی بکار می‌گیرند. تردیدی نیست که حسابرسان نیز در ارتباط خود با مراجعان، از تأثیر باورها، ارزش‌ها و آرمان‌ها و گاه راز و رمزهای درونی خود رها نیستند، از این رو ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان می‌تواند نقش به‌سزایی در قضاوت‌های اخلاقی آنان داشته باشد (شهریار و همکاران، ۲۰۱۴).

تناسب شغل با شخصیت کارکنان می‌تواند نتایج مختلفی از جمله افزایش کارایی و اثربخشی، افزایش رضایت شغلی، افزایش هماهنگی و سازگاری فرد با شغل، افزایش موفقیت شغلی، کاهش ترک خدمت و کاهش فرسودگی شغلی داشته باشد (حجازی، ۱۳۸۰). عملکرد شغلی حسابرس به علت

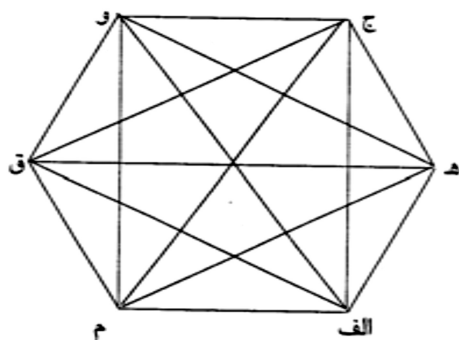
دولتی به گونه‌ای کارا و اقتصادی و اثربخش و در راستای هدف‌هایی که این منابع برای آن تجهیز شده، با مقامات دولتی و سایر اشخاصی است که مدیریت آن منابع را برعهده دارند. این مسئولیت درباره همه منابعی اعمال می‌شود که از طریق ضوابط و آیین‌نامه‌های داخلی یا توسط دیگر مراجع دولتی به آنها واگذار شده است (رحیمیان، ۱۳۷۸).

بنابراین، اعمال کنترل مستقیم توسط مراجع تصمیم‌گیری بر فعالیت مقامات و اشخاص عهده‌دار، امکان‌پذیر نخواهد بود. از این رو مراجع مزبور، به منظور آگاهی از کم و کیف پیشرفت برنامه‌ها ناگزیرند به گزارش‌های واصله بسنده نمایند. این گزارش‌ها زیربنا و مبنای قضاوت‌ها و تعیین خط‌مشی‌های آتی خواهد بود که اثرات عملی آن در قالب قانون، آیین‌نامه، تصویب‌نامه، دستورالعمل و بخش‌نامه متجلی می‌شود. بنابراین انتقال گزارش‌ها و اطلاعات در کلیه زمینه‌ها به مراکز تصمیم‌گیری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. با توجه به اینکه اجرای برنامه‌های دولت یکی از عوامل مهم سیاست‌گذاری اقتصادی کشور به حساب می‌آید، تصمیم‌گیری در این ابعاد باید متکی به گزارش‌ها، اطلاعات و آمار دقیق مربوط، به موقع و مستند به مدارک مکفی، قابل مقایسه و قابل اطمینان باشد. به منظور تحقق قابلیت اطمینان و اتکا گزارش‌ها و اطلاعات ارسالی، باید پس از بررسی و تجزیه و تحلیل لازم آن‌ها توسط افراد خبره، متعهد و بی‌طرف توأم با اظهار نظر کارشناسانه و محققانه، به این مراجع ارائه شود تا تصمیمات با واقع‌بینی و دوراندیشی لازم اتخاذ گردد. این امر با توجه به نتایج حاصل از حسابرسی دولتی که هدف آن، رسیدگی و ارزیابی کلیه فعالیت‌ها و عملیات مالی و اداری هر یک از دستگاه‌های اجرایی با توجه به اهداف قانونی آن‌ها و تجزیه و تحلیل پیشرفت برنامه‌ها در قالب خط‌مشی‌های مصوب و تعیین نقاط قوت و ضعف در مراحل اجرای برنامه‌ها و روش‌های مدیریت مربوط به آن‌ها هست، به شناخت نقاط ضعف و قوت اجرای عملیات و میزان انحراف از معیارهای از پیش تعیین‌شده و با مورد توجه قرار دادن اصلاح و بهبود روش‌های مدیریت در برنامه‌های آتی، در جهت رفع نقاط ضعف اجرای عملیات و انحراف از معیارهای از پیش تعیین‌شده به موقع گام برداشته شود و موجب اصلاح و بهبود مدیریت‌ها و برنامه‌های آن‌ها شود (حسینی عراقی، ۱۳۷۸).

طبق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور که زیر نظر قوه مقننه اداره می‌شود، مسئولیت نظارت و کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی کشور را بر عهده دارد. طبق قانون محاسبات عمومی مسئولیت ارائه تضمین‌های لازم در مورد حفاظت، مصرف و ثبت منابع مالی

الگوی محیطی است که با آن سازگار و هماهنگ باشد. مردم به دنبال یافتن محیطی هستند که بتوانند نیازهایشان را در آن برآورده کنند، بتوانند مهارت‌ها و توانایی‌های خود را بکار گیرند، نگرش‌ها و ارزش‌هایشان را نشان دهند و نقش‌های مرتبط با آن را به خوبی ایفا کنند. رفتار از طریق عامل بین نوع شخصیت و الگوی محیطی شکل می‌گیرد. اگر نوع شخصیت و الگوی محیطی فردی را بشناسیم، می‌توانیم رفتارهایش را پیش‌بینی کنیم. فرضیه‌های فرعی نظریه هالند عبارت‌اند از:

همسانی: به میزان اشتراک بین انواع شخصیت و یا بین الگوهای محیطی اطلاق می‌شود. مثلاً انواع واقع‌گرا و جستجوگر بیش از انواع هنری و قراردادی میزان اشتراک دارند. میزان همسانی در ترجیح‌های شغلی مؤثر است، زیرا در محیط‌های همسان پاداش‌ها، فعالیت‌ها و صلاحیت‌ها مشابه هستند. در نظریه هالند از طریق یک شش‌وجهی می‌توان شباهت‌ها و روابط میان انواع شخصیت‌ها و الگوی محیطی و تعامل بین آن‌ها را نشان داد. در این شش‌وجه، روابط و شباهت‌ها از طریق فواصل بین انواع شخصیت نشان داده می‌شود. انواع شخصیت‌های مجاور بیشترین همسانی را با یکدیگر دارند، مثل نوع واقع‌گرا و جستجوگر. انواع شخصیتی مقابل یا مخالف کمترین همسانی را با یکدیگر دارند، مثل نوع واقع‌گرا و اجتماعی. همان‌طور که در شکل دیده می‌شود انواعی که در کنار هم قرار دارند دارای بیشترین همسانی هستند. انواعی که در شش ضلعی به اندازه دو ضلع با هم فاصله دارند، همسانی متوسطی دارند. انواعی که در شش ضلعی به اندازه سه ضلع با هم فاصله دارند، دارای کمترین همسانی می‌باشند (شکل ۱).



شکل ۱. شش ضلعی رابطه انواع شخصیت و الگوهای محیطی (حروف بیانگر حرف اول هر نوع شخصیت است)

تمایز: به میزان تفاوت بین انواع شخصیت و یا الگوهای

تأثیری که بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد بسیار حائز اهمیت است (کالبر و همکاران، ۲۰۰۸). دولان و شولر (۱۹۸۱)، متغیرهایی که بر عملکرد و رفتار اثر می‌گذارند را سه گروه می‌دانند: متغیرهای فردی، متغیرهای روان‌شناختی و متغیرهای سازمانی، که از جمله متغیرهای روان‌شناختی می‌توان به شخصیت افراد اشاره کرد. شخصیت شامل کل وجود فرد است و وضع عمومی بدن، مهارت‌ها، رغبت‌ها، امیدها، وضع ظاهر، احساسات، هیجان‌ها، عادت‌ها، هوش، خصوصیات اخلاقی، فعالیت‌ها، اعتقادات و افکار فرد را در برمی‌گیرد. (ابطحی، ۱۳۸۱).

موضوع شخصیت، از جنبه‌های مختلف مورد پژوهش و ارزیابی قرار گرفته است که ماهیت رشد، سلامت، بیماری و نوع شخصیت از مهم‌ترین این جنبه‌ها هستند. نوع شخصیت بازده استعدادهای ذهنی را تعیین می‌کنند و توصیف رفتار انسان را در موقعیت‌های زندگی ممکن می‌سازند (گنجی، ۱۳۷۰). هر نوع شخصیت، محصول تعامل خاص بین چندین نیروی فرهنگی و شخصی مانند گروه همسالان، عوامل ارثی و ژنتیکی، والدین، طبقه اجتماعی، فرهنگ و محیط فیزیکی است (حسینیان و یزدی، ۱۳۷۳).

از میان نظریه‌هایی که تاکنون در مورد تیپ‌های شخصیت مطرح گردیده، نظریه هالند (۱۹۶۶)، از عمیق‌ترین و مهم‌ترین آن‌هاست. هالند تأثیر نوع شخصیت را بر انتخاب شغل بسیار مهم می‌داند و معتقد است افرادی که مشاغل مشابهی را برمی‌گزینند تا حدودی در ساخت شخصیت خود تشابهاتی دارند (حسینیان و یزدی، ۱۳۷۳). این نظریه به دنبال پاسخگویی به این پرسش بنیادی است که کدام خصوصیات شخصیتی و محیطی منجر به اتخاذ تصمیمات رضایت‌بخش حرفه‌ای اشغال و پیشرفت می‌شود؟ هالند نظریه‌اش را بر مبنای چند فرضیه اصلی و فرعی بنا نهاده است. فرضیه‌های اصلی عبارت‌اند از:

اغلب افراد در یکی از انواع شخصیتی واقع‌گرا، جستجوگر، هنری، تهوری، اجتماعی و قراردادی قرار می‌گیرند. "نوع" نتیجه تعامل بین عوامل ارثی با عوامل فرهنگی مثل فرهنگ، طبقه اجتماعی، همسالان و والدین است. انسان با داشتن هر نوع شخصیت، از طریق تلاش و کسب مهارت در جستجوی نیل به کمال است.

همچون شش شخصیت، شش الگوی محیطی نیز وجود دارد که عبارت‌اند از واقع‌گرا، هنری، اجتماعی، تهوری، جستجوگر و قراردادی. هر الگوی محیطی تحت تأثیر یک نوع شخصیت قرار می‌گیرد، زیرا هر نوع شخصیت که علایق، صلاحیت‌ها و حالت‌های مزاجی متفاوتی دارد در جستجوی

شش نوع شخصیت وجود داشته باشد. هر کدام از این انواع شخصیت خصوصیاتی به شرح زیر دارند:

نوع واقع‌بین: فرد واقع‌بین از روش‌های عینی استفاده می‌کند و از فعالیت‌های ذهنی، فکری، اجتماعی و هنری اجتناب می‌ورزد. آنان افرادی عضلانی، غیراجتماعی، مادی‌گرا، بی‌ریا، اهل عمل، خودمحور، صرفه‌جو، رک و سرسخت هستند و فعالیت‌هایی را که مستلزم مهارت‌های جنبشی و حرکتی است، دوست دارند. از موقعیت‌هایی که مستلزم ابراز وجود و انجام کارهای شفاهی و هوشمندانه، رفتارهای قراردادی و طبق آداب و رسوم باشد، اجتناب می‌ورزند. فرد واقع‌بین به‌ندرت کارهای خلاقانه انجام می‌دهد و از طریق رشد مهارت‌های جسمانی کمبود مهارت‌های اجتماعی و ذهنی خود را جبران می‌کند. فرد واقع‌بین چنانچه با مشکل مواجه شود راه‌حل‌های عملی برای آن جستجو می‌کند. آنان بیشتر به مشاغلی که به مهارت‌های فنی نیازمندند، اشتغال می‌ورزند (شفیع‌آبادی، ۱۳۹۰).

نوع جستجوگر: فرد جستجوگر از هوش به عنوان مهم‌ترین وسیله برای تعیین هدف‌هایش استفاده می‌کند. این افراد مشاغلی نظیر نوپسندگی، منجمی، جراحی، مهندسی، طراحی، هوانوردی و علم فیزیک و شیمی را ترجیح می‌دهند. افراد جستجوگر با مشکلات بر اساس بینش، بصیرت و تدبیر برخورد می‌کنند. به موضوعات علمی، استنباطی، جبر، زبان‌های بیگانه، فعالیت‌های خلاق مثل هنر، موسیقی و مجسمه‌سازی علاقه‌مندند. به طور کلی برخی از خصوصیات بارز افرادی که در این نوع شخصیتی قرار می‌گیرند عبارت‌اند از: توان تفکر، سازمان‌دهی و قدرت استدلال. این افراد روابط اجتماعی را دوست ندارند، کمتر به تغییر رشته تحصیلی در دانشگاه می‌پردازند، گاهی به رؤیاپردازی در مورد پیشرفت‌های آینده خود اقدام می‌کنند و از انجام مشاغل پیچیده‌ای که نیاز به تفکر دارد، لذت می‌برند.

نوع اجتماعی: افراد این نوع شخصیت از طریق ارزش‌ها و هدف‌هایشان دیگران را به تغییر رفتارشان ترغیب می‌کنند و بدان وسیله بر محیط تأثیر می‌گذارند. نوع اجتماعی بیش از سایرین به احساسات اهمیت می‌دهد و مشاغلی مثل مشاوره، روانکاو، معلم، روانشناس و مسئول روابط عمومی را انتخاب می‌کند. این افراد از پذیرش نقش‌های مردانه و استفاده از ابزار و ماشین‌آلات می‌پرهیزند. آنان افرادی شاد، فعال، آرمان‌گرا، معاشرتی، صمیمی، یاری‌رسان، سخاوتمند و مهربان،

محیطی اشاره دارد و بدان وسیله موقعیت واقعی شخص یا محیط را مشخص می‌سازد. به‌عنوان نمونه در بهترین حالت فردی با نوع شخصیت متمایز کسی است که فقط به یک نوع شخصیت شباهت دارد. در نقطه مقابل کسی قرار دارد که به یک اندازه به همه انواع شخصیت شباهت دارد. در مورد اول فرد بسیار قابل پیش‌بینی و در مورد دوم فرد بسیار غیرقابل پیش‌بینی است.

هویت: هویت شخصی یعنی داشتن تصویری روشن و ثابت از هدف‌ها، علایق و استعدادها. هویت محیطی یعنی اینکه محیط یا سازمان، هدف‌ها، وظایف و پاداش‌های روشنی دارد که در فواصل زمانی طولانی ثابت باقی می‌ماند. یک محیط با هویت بالا، مجموعه‌ای از هدف‌های واضح و همسان دارد و یک محیط با هویت پراکنده، مجموعه گسترده‌ای از هدف‌های متضاد و نامشخص دارد.

همخوانی: انواع شخصیت نیازمند الگوهای محیطی همسان برای پیشرفت هستند. مثلاً نوع واقع‌گرا در محیط واقع‌گرا پیشرفت می‌کند، زیرا این محیط پاداش‌های موردنیاز نوع واقع‌گرا را فراهم می‌آورد. ناهمخوانی زمانی رخ می‌دهد که یک نوع شخصیت در محیطی قرار گیرد که با ترجیح‌ها و توانایی‌های او مغایر باشند.

پیش‌بینی: ارتباط درونی و میانی محیط‌ها بر طبق مدل شش‌وجهی تنظیم می‌گردد. فواصل بین انواع شخصیت و الگوهای محیطی با روابط بین آن‌ها تناسب عکس دارند. افرادی که دارای انواع شخصیت مشابه یا نزدیک به هم هستند به طرف یکدیگر جذب می‌شوند. در مقابل کسانی با انواع شخصیتی ناهمگون که از یکدیگر خوششان نمی‌آید، با هم در تعارض خواهند بود. یک الگوی محیطی همخوان با نوع شخصیت، سطح انتخاب شغل فرد را پیش‌بینی و تثبیت می‌کند. برعکس یک محیط ناهمخوان با نوع شخصیت، تمایل به ایجاد تغییر در سطح آرزوهای شغلی و ترک شغل را افزایش می‌دهد (هالند، ۱۹۶۶).

بر این اساس در طبقه‌بندی هالند، شخصیت افراد به شش نوع تقسیم می‌شود که عبارتند از: واقع‌بین، جستجوگر، اجتماعی، قراردادی یا سنتی، تهوری و هنری. این انواع کلی هستند و در جزء حدود ۷۲۰ نوع مختلف شخصیت را شامل می‌شوند. با بررسی تاریخچه زندگی و مشاهده رفتار و مصاحبه با فرد می‌توان غلبه یکم شخصیتی را بر سایر انواع تشخیص داد. در عین حال ممکن است در عده‌ای نیز ترکیبی از هر

بشردوست و مسئولیت‌پذیر هستند (هالند، ۱۹۶۶؛ اوسیپو، ۱۹۶۸).

نوع قراردادی یا سنتی: افراد این نوع شخصیت فعالیت‌های ساده مثل نگهداری پرونده‌ها، بایگانی و تکثیر مطالب، تنظیم اطلاعات، و بکار انداختن ماشین‌ها را نسبت به فعالیت‌های مبهم و جستجوگرانه ترجیح می‌دهند. افراد نوع قراردادی کارهایشان را تمیز، مرتب و محافظه‌کارانه انجام می‌دهند و در نتیجه اثر خوبی روی دیگران بر جای می‌گذارند. هم‌رنگ، وظیفه‌شناس، محتاط، انعطاف‌ناپذیر، خوددار، پیگیر، اهل عمل و دوراندیش هستند. برای آنان موارد اقتصادی اهمیت زیادی دارد. از کارهای خشن، عضلانی و ابتکاری می‌پرهیزند. به تغییر شغل زیاد تمایل ندارند. برای حفظ قوانین و مقررات احترام خاصی قائل‌اند. از موقعیت‌های پیچیده گریزان‌اند و دوستدار نظم و ترتیب در کارها هستند (همان).

نوع تهوری: افراد نوع تهوری، پرگو و حراف، بی‌احتیاط، بی‌باک، زیاده‌طلب، سلطه‌جو، ماجراجو، با انرژی، برون‌گرا و خودنما هستند. این نوع بیشتر مشتاق کسب قدرت و مقام هستند. از توانایی کلامی بالا و قدرت در راستای تسلط بر دیگران بهره می‌گیرند. بیشتر به مسائل سیاسی و اقتصادی می‌پردازند. نقشه‌های فرماندهی و مدیریتی را دوست دارند. در مقایسه با سایر انواع، قدرت خلاقیت کمتری در انجام کارهای ابتکاری دارند (همان).

نوع هنرمند: این افراد خیال‌پرداز، آرمان‌گرا، درون‌گرا، آزادمنش، و گریزان از نظم هستند. به مشاغل هنرپیشگی، هدایت ارکستر موسیقی، نویسندگی و نقاد کتاب علاقه‌مندند. استعداد کلامی آنان بالاتر از استعداد ریاضی است. بیشتر حالت زنانگی دارند. زیباشناسی را ارج می‌نهند و دوست دارند مستقل و خلاق باشند و بیشتر از سایر انواع، قوه ابتکار دارند (همان).

با توجه به توضیحات فوق، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر طراحی می‌شود:

فرضیه اول: نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنان تأثیر دارد.

حسابرسی فرآیندی مبتنی بر قضاوت است. در نتیجه کیفیت حسابرسی یعنی این احتمال که در یک محدوده منطقی، حسابرس تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی را کشف و گزارش کند، به کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری او

بستگی دارد (نیچل، ۲۰۰۰). کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت با ویژگی‌های فردی حسابرسان از جمله توانایی حل مسئله مرتبط است (بیراستر و رایت، ۲۰۰۱). مهارت حل مسئله، فرآیند منطقی و منظمی است که به فرد کمک می‌کند تا هنگام رویارویی با مشکلات، راه‌حل‌های متعددی را جستجو و بهترین را انتخاب کند. اودانل و جانسون (۲۰۰۱)، تأثیر تفاوت‌های جنسیتی در توانایی حل مسئله را از بعد بازده کاری بررسی نموده و به این نتیجه رسیدند که در انجام یک کار برنامه‌ریزی شده پیچیده که مستلزم تجزیه و تحلیل باشد، مدت‌زمانی که حسابرسان زن صرف می‌کنند، با مدت‌زمانی که حسابرسان مرد اختصاص می‌دهند، تفاوت معنادار دارد و بسیار کمتر است. عامل جنسیت را معمولاً اساس یک طبقه‌بندی دوگانه در نظر می‌گیرند که تعیین می‌کند یک فرد زن یا مرد است. جنسیت یک طبقه‌بندی پیوسته از تمامی حالات و رفتارهایی است که می‌تواند زنانه یا مردانه تلقی شود (هاردیس و بریج، ۲۰۱۰). با توجه به آنچه گفته شد، تفاوت جنسیت یک عامل مؤثر در تعیین کیفیت حسابرسان است. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر تبیین می‌شود:

فرضیه دوم: جنسیت حسابرسان دیوان محاسبات در رابطه بین نوع شخصیت حسابرسان و کیفیت حسابرسی آنان نقش تعدیل‌کننده دارد.

مرور پیشینه پژوهش

در سال‌های اخیر پژوهش‌های متعددی در حیطه موضوعات بین‌رشته‌ای متعدد انجام شده است. یکی از این موضوعات، توجه به شخصیت و ویژگی‌های شخصیتی افراد در مشاغل گوناگون و از جمله حرفه حسابرسی بوده است. در اینجا به تعدادی از این پژوهش‌های مرتبط با موضوع مقاله حاضر اشاره می‌شود.

احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی تحت عنوان "بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی"، رابطه بین پنج بعد شخصیت شامل روان رنجوری، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، دل‌پذیربودن و وجدان کاری را با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و نیز نقش جنسیت را در گرایش به این رفتارها بررسی کردند. نتایج نشان دهنده وجود رابطه معنی‌دار بین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و ابعاد پنج‌گانه شخصیت است. بنابراین این ابعاد پنج‌گانه شخصیت منجر به بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی شده و از رفتارهای مختلف حسابرسان، تنها دو رفتار "کاهش میزان کار انجام

کارکنان شرکت بیمه ایران بود که برای سنجش شخصیت از ابعاد موفقیت طلبی، عزت نفس، قدرت طلبی و نیاز به تعلق استفاده شد. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر تأثیر معنادار شخصیت و ابعاد آن بر عملکرد کارکنان شرکت بیمه ایران بود که این بدان معنی است که در میان کارکنان این شرکت افراد موفقیت طلب، با عزت نفس، قدرت طلب و دارای حس تعلق به سازمان، عملکرد بهتری نسبت به سایرین ارائه می‌دهند.

نووردی و اولیایی (۱۳۹۷)، به بررسی رابطه بین نوع شخصیت با عملکرد شغلی حسابرسان استان خراسان رضوی پرداختند. هدف از انجام این تحقیق بررسی رابطه بین تیپ شخصیتی با عملکرد شغلی حسابرسان استان خراسان رضوی بوده است بدین منظور ۸۰ نفر حسابرس بخش خصوصی و ۴۰ نفر بخش دولتی این استان، به روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای انتخاب شدند. تیپ‌های شخصیتی حسابرسان با استفاده از پرسشنامه کارال یونگ و عملکرد شغلی با استفاده از پرسش‌نامه پاترسون اندازه‌گیری شده‌اند. نتایج نشان داد که تیپ شخصیتی برون‌گرایی حسی با عملکرد شغلی رابطه مثبت دارد و تیپ شخصیتی درون‌گرایی شهودی با عملکرد شغلی حسابرسان رابطه‌ای منفی دارد. بنابراین حسابرسان برون‌گرا کیفیت بالایی از حسابرسی نشان می‌دهند.

غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۸)، در پژوهش تحت عنوان تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل به بررسی اثر ناشی از اختلالات شخصیت حسابرسان بر تردید حرفه‌ای آن‌ها پرداختند. نمونه آماری این پژوهش متشکل از ۲۹۳ نفر از حسابرسان که حسابدار رسمی بوده یا حائز شرایط شرکت در آزمون حسابدار رسمی بود. نتایج بررسی‌ها نشان داد که میان اختلال‌های شخصیتی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنان رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد. همچنین، اختلالات شخصیتی دارای بیشترین رابطه منفی با معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای است. آنان معتقد بودند تردید حرفه‌ای نوعی نگرش است که لازمه آن وجود ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد توسط حسابرس است و ویژگی‌های شخصیتی و در نتیجه، اختلالات شخصیت بر آن تأثیرگذارند.

ولیان و همکاران (۱۳۹۸)، در بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان بر رضایت شغلی آنان دریافتند که بین منبع کنترل درونی، تعهد حرفه‌ای و تجربه حسابرسان با رضایت شغلی آنان، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. افراد دارای منبع کنترل درونی، متعهد و با تجربه رضایت بیشتری از شغل خود داشتند.

انیس راتما اوچار (۲۰۱۷)، در پژوهشی تحت عنوان "آیا خصوصیات شخصیتی حسابرس می‌تواند کیفیت حسابرسی را

شده به کم‌تر از آن چه که برای یک حسابرسی، منطقی به نظر می‌رسد" و "کم‌تر گزارش کردن زمان" از توزیع یکسانی بین حسابرسان مرد و زن برخوردار نبوده و رغبت به انجام آن‌ها در بین حسابرسان زن بیشتر است.

زحمتکش و رضازاده (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر کیفیت حسابرسی با هدف بررسی تأثیر تجربه کاری، مهارت حرفه‌ای، انگیزش، پاسخگویی و عینیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان در شرکت‌ها پرداختند. طبق نتایج این پژوهش، مهارت حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری و عینیت حسابرسان که از جمله ویژگی‌های فردی افراد محسوب می‌شود، تأثیر قابل‌توجهی بر کیفیت ممیزی آن‌ها دارد. حسابرس با مهارت و مسئولیت‌پذیر با ویژگی عینیت‌گرایی کیفیت حسابرسی قابل‌قبولی ارائه می‌کند.

ترکاشوند (۱۳۹۶)، در پژوهشی تحت عنوان اثر ویژگی‌های حسابرس بر کیفیت حسابرسی به بررسی اثر تجربه کاری، شایستگی حرفه‌ای، انگیزه، مسئولیت‌پذیری و عینیت‌گرایی حسابرس از نقطه نظر حسابرسان استخدام شده در شرکت‌ها بر کیفیت حسابرسی پرداخت. طبق نتایج این مطالعه، ویژگی‌های شایستگی حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری و عینیت‌گرایی حسابرس اثر چشمگیری بر کیفیت حسابرسی دارد. استخدام حسابرس با تجربه کاری بالا کیفیت حسابرسی را به دلیل شایستگی حرفه‌ای افزایش می‌دهد، حسابرسان به دانش عمیق‌تر و قضاوت بهتری در جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی دست پیدا می‌کنند. مسئولیت‌پذیری عملکرد حسابرس را بهبود می‌بخشد، عینیت‌گرایی آن‌ها را قادر می‌سازد که بدون تأثیرپذیری از افراد دیگر عمل کنند.

دانشمندی و اکرمی مقدم (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی ارتباط ویژگی‌های حسابرس با کیفیت حسابرسی، با هدف بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرس شامل دوره تصدی، تخصص و اندازه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که بین تخصص حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد ولی بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه‌ای وجود ندارد. همچنین اندازه مؤسسه حسابرسی بر رابطه دوره تصدی، تخصص حسابرس کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد. بنابراین حسابرس متخصص کیفیت حسابرسی بالاتری ارائه می‌دهد.

میرزایی ابریکوه (۱۳۹۷)، به بررسی تأثیر نوع شخصیت کارکنان شرکت سهامی بیمه ایران بر عملکرد آنان پرداخت. هدف از این پژوهش، بررسی تأثیر تیپ شخصیتی بر عملکرد

کاهش دهد؟“ به بررسی تأثیر شخصیت حسابرسان دولتی بر کاهش کیفیت حسابداری پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان داد که شخصیت حسابرس می‌تواند شانس کاهش کیفیت رفتار حسابداری را به طرز چشمگیری کاهش دهد. بنابراین شخصیت حسابرس به عنوان یک عامل مهم و مؤثر بر کیفیت، باید مورد توجه قرار گیرد.

پرامیتاساری و همکاران (۲۰۱۷)، با هدف بررسی عوامل فردی، به بررسی تأثیر انواع شخصیت، تجربه، اخلاق و جنسیت حسابرس بر توانایی کشف تقلب پرداختند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که حسابرسان با برخی تیپ‌های شخصیتی توانایی تشخیص کلاهبرداری بالاتری نسبت به حسابرسان با سایر تیپ‌های شخصیتی دارند، اما شک و تردید حرفه‌ای واسطه رابطه نیست. اصول اخلاقی حسابرس به طور مستقیم و از طریق شک و تردید حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب مؤثر و تجربه و جنسیت حسابرس به طور مستقیم و از طریق بدبینی حرفه‌ای بر توانایی تشخیص تقلب حسابرس تأثیر نمی‌گذارند.

عامیر و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی ارتباط ویژگی‌های شخصیتی با رفتار حسابداری ناکارآمد پرداختند. آنان در این مقاله به بررسی مفهوم شخصیت، مدل پنج ویژگی شخصیتی بزرگ برای ارزیابی شخصیت و ارتباط آن با رفتار حسابداری ناکارآمد پرداختند. آنان با توجه به بایگانی پژوهش دریافتند که شخصیت فرد می‌تواند رفتار او را پیش‌بینی کند. بنابراین، با توجه به اهمیت شخصیت به عنوان تعیین‌کننده رفتار، نیاز به کشف شخصیت حسابرس وجود دارد. سرانجام این پژوهش منجر به ارائه رابطه مفهومی بین پنج ویژگی شخصیتی بزرگ و رفتار حسابداری ناکارآمد شد.

یانگ و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی کیفیت ممیزی حسابرسان مرد و زن پرداختند. بر اساس نتایج، با تعدیل درآمد توسط مشتری، بین حسابرسان زن و مرد هیچ تفاوت جنسیتی معنی‌داری مشاهده نشد. یعنی، حسابرسان زن و مرد ادراک ریسک حسابداری یکسانی داشتند. با این حال، هنگامی که مشتری درآمد را کم کند، که نشانگر ریسک حسابداری پایین‌تر برای حسابرس است، کیفیت حسابداری حسابرسان زن به طور قابل توجهی پایین‌تر از حسابرسان مرد شد. همچنین پس از کنترل سن و موقعیت حسابرسان، نتایج نشان داد که اختلاف جنسیت در کیفیت ممیزی حسابرسان به‌طور قابل توجهی کاهش یافته است.

آگوستین (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای، استقلال، صلاحیت و نوع شخصیت‌های حسابرسان بر توانایی آن‌ها برای کشف تقلب پرداختند. نتایج حاکی از آن

است که توانایی حسابرس در کشف تقلب تحت تأثیر تردید حرفه‌ای، استقلال و نوع شخصیت است و صلاحیت حسابرس در توانایی تشخیص تقلب تأثیر نمی‌گذارد. بنابراین، شرکت‌های حسابداری عمومی باید توانایی حسابرسان خود را در تشخیص اشکال مختلف کلاهبرداری در طی فرآیند حسابداری افزایش دهند. انتخاب حسابرس با شخصیت مناسب، یک راهکار مؤثر برای تقلب‌های صورت گرفته است. کوکیک و پارسی (۲۰۲۰)، در یک مطالعه اکتشافی در کشور هلند به بررسی شخصیت حسابرسان داخلی پرداختند. بر اساس بررسی و ادبیات این پژوهش، این فرضیه مطرح شد که آیا ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان داخلی با سایر متخصصان تفاوت دارد یا نه؟ نتایج نشان می‌دهد، از نظر چهار ویژگی شخصیتی، شخصیت حسابرس داخلی با سایر متخصصان تفاوت معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

جامعه و نمونه آماری

پژوهش حاضر از نظر نحوه گردآوری داده‌ها در دسته پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی، و از لحاظ هدف در دسته پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. متغیرهای پژوهش شامل متغیرهای مستقل، وابسته و تعدیل‌کننده است. متغیر مستقل متغیری است که اندازه‌گیری می‌شود تا تأثیر آن بر متغیر وابسته بررسی شود. در پژوهش حاضر متغیر مستقل تیپ شخصیتی حسابرسان است و شامل شش تیپ واقع‌گرا، جستجوگر، متهور، هنری، قراردادی و اجتماعی می‌باشد. متغیر وابسته متغیری است که تأثیر متغیر مستقل بر آن بررسی می‌شود. در پژوهش حاضر، متغیر وابسته کیفیت حسابداری شامل کیفیت بالا، متوسط و پایین است و تأثیر تیپ شخصیتی حسابرسان دیوان محاسبات بر آن بررسی می‌شود. متغیر تعدیل‌کننده متغیری است که به صورت مستقیم بر جهت رابطه یا میزان رابطه متغیرهای مستقل و وابسته می‌تواند مؤثر باشد. اثرات این متغیر که گاهی متغیر مستقل فرعی نیز نامیده می‌شود، قابل مشاهده و اندازه‌گیری است. در این پژوهش جنسیت حسابرسان (زن و مرد)، به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده مورد استفاده قرار گرفته است. در صورتی که پاسخ‌دهنده مرد باشد متغیر جنسیت عدد ۱ و در غیر این صورت، متغیر جنسیت عدد صفر اختیار می‌کند.

جامعه آماری این پژوهش با توجه به موضوع آن، حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشند. طبق اطلاعات دریافتی از کارگزینی دیوان محاسبات کشور، تعداد حسابرسان این سازمان (در سال ۱۳۹۸) ۱۴۰۰ نفر است که از میان این

استفاده شد. پرسشنامه هالند از دو بخش تشکیل شده است. بخش اول شامل سه قسمت "فعالیت‌ها، تجربه‌ها و مشاغل" است. هر کدام از این سه قسمت، دارای شش گروه پرسش است که هر گروه حاوی سؤالات مربوط به یک نوع شخصیت است. هر کدام از این گروه‌های شش‌گانه با حروف "و، ج، ه، الف، م، ق" که حروف اول انواع شش‌گانه شخصیت هستند، نام‌گذاری شده‌اند. در واقع سؤالات مربوط به هر نوع شخصیت، با حرف اول همان نوع شخصیت مشخص شده است و مثلاً در قسمت "ج"، پاسخ‌دهنده سؤالات مربوط به نوع شخصیت جستجوگر را پاسخ می‌دهد. پاسخ‌دهنده باید با توجه به آنچه در هر قسمت از او خواسته شده، پاسخ مناسب را علامت بزند. بخش دوم که خودسنجی‌ها نام دارد، شامل ۲ قسمت ۶ سؤالی است. در این قسمت فرد با توجه به شناختی که از خودش دارد، خود را در توانایی‌ها و مهارت‌هایی که در این دو قسمت آورده شده، درجه‌بندی می‌کند. در این پرسشنامه برای تعیین نمره هر پرسشنامه باید رتبه و نمره همخوانی را با هم جمع کنیم. برای محاسبه رتبه نمرات هر فرد در بخش اول، در هر یک از بخش‌های سه‌گانه (فعالیت‌ها، تجربه‌ها و مشاغل) که هر کدام شامل شش گروه سؤال است، به بالاترین نمره رتبه ۶ و به پایین‌ترین نمره رتبه ۱ می‌دهیم.

منظور از نمره همخوانی نیز، نمره همخوانی بین نوع شخصیت و نوع محیط شغلی فرد است که از روی شش‌ضلعی هالند، قابل دستیابی است. پایایی این پرسشنامه نیز با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ حدود ۰/۷۱ به دست آمده است. همچنین کاربرد روزافزون و فراگیر این ابزار در ابعاد شغلی و شخصیتی و نیز تحصیلی، گواه بر روایی بالای آن است.

روش‌های آماری

در تحلیل آماری داده‌ها پیش از بررسی فرضیه‌ها، باید نرمال بودن داده‌های مربوط به هر متغیر مورد بررسی قرار گیرد. به این منظور، ابتدا برای بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. با توجه به اینکه نتایج حاکی از غیرنرمال بودن داده‌هاست، از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده شده است.

به منظور بررسی ارتباط بین دو متغیر مستقل طبقه‌ای، چنانچه متغیرهای موردنظر بیش از دو طبقه داشته باشند، از آزمون کای-مربع استفاده می‌شود. برای آزمون فرضیه اول، کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات در سه سطح پایین، متوسط و بالا طبقه‌بندی می‌شود. همچنین هر یک از انواع شخصیت نیز به‌عنوان یک طبقه متغیر شامل شخصیت

تعداد ۱۴۷ نفر زن و مابقی مرد هستند. این تعداد در سمت‌های حسابرس، حسابرس ارشد، سرحسابرس، سرحسابرس ارشد و حسابرس کل مشغول به فعالیت هستند. در این پژوهش، نمونه‌ها به صورت طبقه‌ای از طبقات متفاوت حسابرس، حسابرس ارشد، سرحسابرس، سرحسابرس ارشد و حسابرس کل انتخاب شده‌اند و در هر طبقه، همه افراد شانس یکسانی برای حضور در نمونه داشته‌اند. اندازه نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۲۶۳ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات کشور تعیین شد که به منظور جمع‌آوری داده، پرسشنامه پژوهش میان آنان توزیع گردید.

روش گردآوری داده و عملیاتی کردن متغیرها

برای گردآوری داده‌های مربوط به کیفیت حسابرسی از پرسشنامه استاندارد کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات استفاده شد. این پرسشنامه در سال ۱۳۹۵ توسط سید محسن بهدانی تهیه و در آن از معیارهای مدیریت حسابرسان، شایستگی حرفه‌ای آنان، پاسخگویی به مشتریان و اهداف برای سنجش کیفیت حسابرسی استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۱۶ پرسش برای سنجش کیفیت حسابرسی است. پاسخ‌دهندگان برای پاسخ به پرسش‌ها می‌توانند از بین گزینه‌های کاملاً موافقم (۵)، موافقم (۴)، نه موافقم و نه مخالفم (۳)، مخالفم (۲) و کاملاً مخالفم (۱) پاسخ خود را انتخاب کنند.

نمره کیفیت حسابرسی از حاصل جمع نمره سؤالات پرسش‌نامه به دست می‌آید. حداقل امتیاز ممکن ۱۶ و حداکثر آن ۸۰ خواهد بود. به منظور عملیاتی کردن متغیر کیفیت حسابرسی، به شرح زیر عمل شده است:

نمره بین ۱۶ تا ۲۶: میزان کیفیت حسابرسی در حد نامطلوبی است. در صورتی که نمره پاسخ‌دهنده بین ۱۶ تا ۲۶ باشد، این متغیر مقدار ۱ اختیار می‌کند.

نمره بین ۲۷ تا ۵۳: میزان کیفیت حسابرسی در حد نسبتاً مطلوبی است. در صورتی که نمره پاسخ‌دهنده بین ۲۷ تا ۵۴ باشد، این متغیر مقدار ۲ اختیار می‌کند.

نمره بالاتر از ۵۳: میزان کیفیت حسابرسی در حد مطلوبی است. در صورتی که نمره پاسخ‌دهنده بیشتر از ۵۳ باشد، این متغیر مقدار ۳ اختیار می‌کند.

پایایی این پرسشنامه با استفاده از روش آلفای کرونباخ حدود ۰/۹۲ به دست آمده و روایی پرسشنامه نیز توسط ۲۰ نفر از اساتید و متخصصان این حوزه تأیید شده است.

برای گردآوری داده‌های مربوط به نوع شخصیت حسابرسان، از پرسشنامه استاندارد شغل - شخصیت هالند

همچنین توزیع پاسخ‌دهندگان به تفکیک تیپ شخصیتی به این صورت بوده است که ۱۶/۳٪ پاسخ‌دهندگان واقع‌گرا، ۶/۸٪ جستجوگر، ۹/۵٪ هنری، ۲۱/۴٪ اجتماعی، ۱۵/۶٪ متهور و ۳۰/۴٪ قراردادی هستند. حدود ۶۰/۸٪ از پاسخ‌دهندگان کیفیت حسابرسی بالا، ۳۵٪ کیفیت حسابرسی متوسط و تنها ۴/۲٪ از آنها کیفیت حسابرسی پایین ارائه می‌دهند.

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح جدول ۱، است. با توجه به اینکه میانه مقداری است که ۵۰٪ از داده‌ها قبل از آن و ۵۰٪ دیگر بعد از آن قرار دارند، حد وسط داده‌های متغیرهای پژوهش مربوط به کیفیت حسابرسی بالا، نوع شخصیت قراردادی و جنسیت مرد است. بنابراین، این سه متغیر را می‌توان از این نقاط به دو گروه کاملاً مساوی از نظر تعداد تقسیم کرد. همچنین، بر اساس خروجی‌های نرم‌افزار، میانگین داده‌ها نشان‌دهنده مرکز ثقل داده‌های پژوهش در کیفیت حسابرسی بالا، جنسیت مرد و نوع شخصیت قراردادی است. بر اساس خروجی‌های نرم‌افزار، ضریب چولگی کلیه متغیرها منفی است. این بدان معناست که در نمونه مورد بررسی، میانگین داده‌ها از میانه آن‌ها کمتر و یا تقریباً برابر آن‌هاست، بنابراین داده‌ها به سمت راست منحنی توزیع تمایل دارند. با توجه به اینکه در توزیع نرمال میانگین و میانه با هم برابر و ضریب چولگی صفر است، می‌توان نتیجه گرفت که توزیع داده‌ها غیرنرمال است. در ادامه نتایج آزمون نرمال بودن متغیرها ارائه می‌شود.

آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

آزمون نرمال بودن متغیرها به این منظور انجام می‌گیرد که مشخص شود برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آمار پارامتریک استفاده شود یا آمار ناپارامتریک. در این پژوهش برای بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون کولموگروف اسمیرنوف استفاده شده است. سطح معناداری آماره آزمون کولموگروف اسمیرنوف برای هر سه متغیر (کیفیت حسابرسی، نوع شخصیت و جنسیت) کمتر از ۰/۰۵ است. به دلیل اینکه سطح معنی‌داری هر سه متغیر کمتر از ۵ درصد است، فرض صفر در سطح معنی‌داری ۹۵٪ تأیید می‌گردد. بر این اساس، توزیع تمام متغیرها غیرنرمال است. با توجه به غیرنرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش، از آزمون‌های آماری ناپارامتریک جهت بررسی فرضیه‌ها استفاده می‌شود.

واقع‌گرا، شخصیت جستجوگر، شخصیت هنری، شخصیت اجتماعی، شخصیت متهور و شخصیت قراردادی در نظر گرفته می‌شود. چنانچه سطح معناداری آماره آزمون کای-مربع کمتر از ۵ درصد باشد، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود.

در صورت وجود رابطه معنادار بین نوع شخصیت و کیفیت حسابرسی، باید بررسی گردد که کدام نوع یا انواع شخصیت موجب کیفیت حسابرسی بالاتری می‌شوند. به این منظور از آزمون فریدمن استفاده شده است. برای طرح‌های درون گروهی مناسب است. هدف از انجام این آزمون، اولویت‌بندی انواع شخصیت واقع‌گرا، هنری، جستجوگر، اجتماعی، متهور و قراردادی از منظر تأثیر بر کیفیت حسابرسی حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور است.

روش مورد استفاده برای آزمون فرضیه دوم، روش تحلیل‌های زیرگروهی است که در آن ابتدا متغیرها از نظر متغیر تعدیل‌گر به گروه‌های جداگانه تقسیم می‌شوند. بدین منظور، ابتدا داده‌ها از نظر جنسیت در دو گروه طبقه‌بندی شده و با استفاده از آزمون کای-مربع ضریب همبستگی به صورت جداگانه برای گروه زنان و مردان محاسبه می‌شود. پس از اجرای آزمون، اگر سطح معنی‌داری به دست آمده برای هر گروه کمتر از ۵ درصد باشد، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد شده و فرض مقابل تأیید می‌گردد. اگر فرض تأیید شده برای دو گروه با هم متفاوت باشد، این موضوع نشان‌دهنده تأثیر متغیر جنسیت به عنوان متغیر تعدیل‌کننده بر رابطه بین متغیرهای نوع شخصیت و کیفیت حسابرسی است.

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش

آمار توصیفی مشخصات پاسخ‌دهندگان

آمار توصیفی مشخصات پاسخ‌دهندگان. آمار توصیفی مشخصات پاسخ‌دهندگان حاکی از آن است که حدود ۲ درصد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کاردانی، ۲۹ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۶۶ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۳ درصد هم مدرک دکتری داشته‌اند. حدود ۸۰ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و مابقی زن بوده‌اند. سابقه کاری حدود ۳۲ درصد پاسخ‌دهندگان کمتر از ۱۰ سال، حدود ۴۲ درصد بین ۱۱ تا ۲۰ سال، حدود ۲۰ درصد بین ۲۱ تا ۳۰ سال و مابقی بیشتر از ۳۰ سال بوده است. پست سازمانی حدود ۴۲ درصد پاسخ‌دهندگان حساب‌رسان، ۴۱ درصد حساب‌رسان ارشد، ۱۰ درصد سر حساب‌رسان، ۶ درصد سر حساب‌رسان ارشد، و ۱ درصد حساب‌رسان کل بوده است. رشته تحصیلی حدود ۵۶ درصد پاسخ‌دهندگان حسابداری، ۱۰ درصد حسابرسی و ۳۴ درصد رشته‌های دیگر بوده است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانه	میانگین	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
کیفیت حسابرسی	۳	۲/۵۷	۰/۵۷۵	-۰/۹۳۱	-۰/۱۲۵
نوع شخصیت	۴	۴/۰۴	۱/۷۹۵	-۰/۵۰۲	-۱/۰۶۷
جنسیت	۱	۰/۸۰	۰/۳۹۹	-۱/۵۲۷	-۰/۳۳۳

جدول ۲. جدول توافقی جنسیت × نوع شخصیت × کیفیت حسابرسی

جمع	قراردادی	متهور	اجتماعی	هنری	جستجوگر	واقع‌گرا	نوع شخصیت	
							کیفیت حسابرسی	
۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	زنان	پایین
۱۰	۴	۴	۰	۱	۰	۱	مردان	
۱۱	۵	۴	۰	۱	۰	۱	کل	
۱۹	۵	۱	۹	۲	۱	۱	زنان	متوسط
۷۳	۲۹	۱۱	۱۵	۴	۲	۱۲	مردان	
۹۱	۳۴	۱۲	۲۴	۶	۳	۱۳	کل	
۳۳	۵	۶	۶	۹	۴	۳	زنان	بالا
۱۲۸	۳۷	۱۹	۲۶	۹	۱۱	۲۶	مردان	
۱۶۱	۴۱	۲۵	۳۲	۱۸	۱۵	۲۹	کل	
۲۶۳	۸۰	۴۱	۵۶	۲۵	۱۸	۴۳	جمع کل	

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای بررسی ارتباط بین دو متغیر مستقل طبقه‌ای، چنانچه متغیرهای موردنظر بیش از دو طبقه داشته باشند، از آزمون کای-مربع استفاده می‌شود. بنابراین این روش برای آزمون فرضیه‌های پژوهش مناسب است. در این روش ابتدا جدول توافقی میان متغیرهای پژوهش شکل می‌گیرد. به این منظور کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات در سه سطح پایین، متوسط و بالا طبقه‌بندی می‌شود. همچنین هر یک از انواع شخصیت نیز به‌عنوان یک طبقه متغیر شامل شخصیت واقع‌گرا، شخصیت جستجوگر، شخصیت هنری، شخصیت اجتماعی، شخصیت متهور و شخصیت قراردادی در نظر گرفته می‌شود. ضمن اینکه همه این افراد از نظر جنسیت تفکیک شده‌اند. جدول توافقی میان متغیرهای پژوهش به شرح جدول ۲، است.

نتایج آزمون فرضیه اول: در فرضیه اول عنوان شده بود که نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنان تأثیر دارد. برای آزمون این فرضیه از آزمون کای-مربع استفاده شد. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره آزمون کای-مربع، $0/07$ و کمتر از $0/05$ است، بنابراین، فرض صفر در سطح اطمینان 95% رد شده و فرض مقابل پذیرفته می‌شود؛ به بیان دیگر، نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنان تأثیر دارد و شخصیت عاملی مؤثر بر تعیین کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات است.

با توجه به وجود رابطه معنادار بین نوع شخصیت و کیفیت حسابرسی، اکنون باید تیپ‌های شخصیتی واقع‌گرا، هنری، جستجوگر، اجتماعی، متهور و قراردادی را از نظر تأثیری که بر کیفیت حسابرسی دارند، اولویت‌بندی کنیم. به این منظور از

جدول ۳. رتبه‌بندی انواع شخصیت از منظر تأثیر بر کیفیت حسابداری

رتبه	انواع شخصیت	میانگین رتبه
۱	قراردادی	۳/۹۱
۲	اجتماعی	۳/۶۴
۳	واقع‌گرا	۳/۴۹
۴	متهور	۳/۴۷
۵	هنری	۳/۲۹
۶	جستجوگر	۳/۲۱

جدول ۴. نتیجه آزمون فرضیه دوم

متغیرهای مورد بررسی	متغیر تعدیل‌کننده	سطح معنی‌داری	تعداد	نتیجه
کیفیت حسابداری و نوع شخصیت	جنسیت (مرد)	۰/۰۶۸	۲۱۱	رد فرضیه
	جنسیت (زن)	۰/۱۹۰	۵۲	

آزمون فریدمن استفاده شد. بر اساس نتیجه آزمون فریدمن، انواع مختلف شخصیت، از نظر تأثیری که بر تیپ شخصیتی دارند رتبه یکسانی ندارند. نتایج آزمون فریدمن به شرح جدول ۳، است.

همان‌طور که مشاهده می‌شود نوع شخصیت قراردادی (با میانگین رتبه ۳/۹۱) بیشترین تأثیر را بر افزایش کیفیت حسابداری حساب‌رسان دیوان محاسبات داشته است. شخصیت‌های اجتماعی، واقع‌گرا، مه‌ور و هنری با میانگین رتبه ۳/۶۴، ۳/۴۹، ۳/۴۷ و ۳/۲۹ به ترتیب در رتبه‌های بعدی قرار دارند. همچنین نوع شخصیت جستجوگر (با میانگین رتبه ۳/۲۱) دارای کمترین اثر بر افزایش کیفیت حسابداری بوده است.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش: در فرضیه دوم

عنوان شده بود که جنسیت حساب‌رسان دیوان محاسبات در رابطه بین نوع شخصیت حساب‌رسان و کیفیت حسابداری آنان نقش تعدیل‌کننده دارد. نتیجه حاصل از این آزمون این فرضیه به شرح جدول ۴، است.

همان‌طور که مشاهده می‌شود سطح معنی‌داری آماره آزمون برای هر دو گروه بیشتر از ۰/۰۵ است. این به معنای عدم رد فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ است. بر اساس این نتیجه، تأثیر نوع شخصیت بر کیفیت حسابداری برای هر دو گروه مردان و زنان برابر است. بنابراین در رابطه بین تیپ شخصیتی و کیفیت حسابداری حساب‌رسان دیوان محاسبات، متغیر جنسیت نقش تعدیل‌کننده ایفا نمی‌کند.

سایر نتایج: افزون بر بررسی تأثیر نوع شخصیت بر کیفیت حسابداری حساب‌رسان دیوان محاسبات و نقش متغیر جنسیت بر رابطه بین نوع شخصیت بر کیفیت حسابداری حساب‌رسان دیوان محاسبات، در این پژوهش، به بررسی نقش تعدیل‌گر متغیرهای رشته تحصیلی، میزان تحصیلات، پست سازمانی و سابقه خدمت بر رابطه بین نوع شخصیت و کیفیت حسابداری حساب‌رسان دیوان محاسبات نیز پرداخته شد.

پس از بررسی تأثیر متغیرهای رشته تحصیلی، مدرک تحصیلی، سابقه خدمت و پست سازمانی بر رابطه بین متغیرهای تیپ شخصیتی حساب‌رسان و کیفیت حسابداری،

شخصیت قراردادی (سنتی) بیش از سایر انواع شخصیت، بر بهبود کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات تأثیر دارد. این یافته می‌تواند به سازمان محاسبات کشور در انتخاب و استخدام نوع حسابرسان کمک کند. همچنین این یافته، با نتایج حاصل از پژوهش‌های احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶)، زحمتکش و رضازاده (۱۳۹۶)، نورادی و اولیایی (۱۳۹۷)، ترکاشوند (۱۳۹۷)، دانشمندی و اکرمی مقدم (۱۳۹۷)، فردیناند و همکاران (۲۰۱۳)، آنوگرا و همکاران (۲۰۱۴) و انیس رانما اوچار (۲۰۱۷) همسو است، در صورتی که با نتایج پژوهش میرزایی ابریکوه (۱۳۹۷) همخوانی ندارد.

فرضیه دوم نقش تعدیل‌کننده متغیر جنسیت بر رابطه بین نوع شخصیت حسابرسان و کیفیت حسابرسی آنان را مورد بررسی قرار داد. این فرضیه بدین صورت طراحی شد که "جنسیت حسابرسان دیوان محاسبات در رابطه بین نوع شخصیت حسابرسان و کیفیت حسابرسی آنان نقش تعدیل‌کننده دارد".

نتیجه حاصل از آزمون، بیانگر رد فرضیه دوم بود. به بیان دیگر، جنسیت بر رابطه بین نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات و کیفیت حسابرسی آنان نقش تعدیل‌گر ایفا نمی‌کند و تأثیر نوع شخصیت حسابرسان مرد و زن شاغل در دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنان یکسان است. این یافته، همچون نتیجه حاصل از پژوهش یانگ و همکاران (۲۰۱۸)، جنسیت را یک عامل متمایزکننده در بین حسابرسان نمی‌داند و میان حسابرسان زن و مرد تفاوتی قائل نیست. در صورتی که نتایج پژوهش احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶)، میان حسابرسان زن و مرد تفاوت قائل شده است.

پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش

با توجه به تأیید فرضیه اول و رد فرضیه دوم، نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنان مؤثر است، اما این تأثیر برای زنان و مردان یکسان می‌باشد. با توجه به این نتیجه پیشنهاد می‌شود، برای استخدام افراد جدید برای شغل حسابرسی به منظور ارتقای کیفیت، افرادی با نوع شخصیت مناسب انتخاب شوند. با توجه به اینکه در میان حسابرسان دیوان محاسبات، نوع شخصیت قراردادی (سنتی) بیشترین اثر را بر بهبود کیفیت حسابرسی دارد، به خدمت گرفتن افراد با نوع شخصیت قراردادی کمک شایانی به ارتقای کیفیت حسابرسی سازمان می‌کند.

توجه به این موضوع، به دلیل اهمیت کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات و تأثیری که کیفیت حسابرسی حسابرسان این سازمان بر عملکرد دولت دارند، بسیار مهم است. همچنین

مشخص شد هیچ کدام از متغیرهای یاد شده بر رابطه فوق نقش تعدیل‌کننده ایفا نمی‌کنند. بنابراین تیپ شخصیتی نامناسب به عنوان یک عامل ورودی مؤثر بر کیفیت حسابرسی، توسط هیچ یک از متغیرهای رشته و مدرک تحصیلی، سابقه خدمت و پست سازمانی پوشش داده نمی‌شود. تیپ شخصیتی یک عامل مهم بر کیفیت حسابرسی سازمان است، که این خود لزوم توجه به تیپ شخصیتی حسابرسان دیوان را نشان می‌دهد.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر، تأثیر نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنها را مورد بررسی قرار داد. بدین منظور، دو فرضیه مورد آزمون قرار گرفت. فرضیه نخست بدین صورت تدوین شد که "نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنان تأثیر دارد". داده‌های مورد استفاده برای آزمون این فرضیه با استفاده از پرسشنامه استاندارد گردآوری شد. پس از تکمیل پرسشنامه‌ها توسط اعضای نمونه و تجزیه و تحلیل آماری داده‌های حاصل، فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شد. این نتیجه بدین معناست که نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنان تأثیر دارد. به عبارتی علاوه بر هوش، تحصیلات و مهارت‌های فنی، نوع شخصیت خاص، لازمه موفقیت شغلی حسابرسان از جمله حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد. حسابرس به‌عنوان یک انسان از شخصیت و ویژگی‌های مختلف شخصیتی برخوردار است و در هر کار حسابرسی، ویژگی‌های شخصیتی خود را برای انجام فرآیند حسابرسی بکار می‌گیرد (شهریار و همکاران، ۲۰۱۴). اگر شخصیت حسابرس با شغل او همخوانی داشته باشد، تبعات مثبتی را برای حسابرسان و همچنین سازمان به همراه خواهد داشت که از جمله این تبعات ارتقای کیفیت حسابرسی می‌باشد. از آنجایی که بهبود کیفیت حسابرسی یک خروجی قطعی نیست، بلکه فرآیندی است که اطمینان می‌دهد با بهبود عوامل کیفیت حسابرسی در محیطی که حسابرسی‌ها انجام می‌شود، کیفیت حسابرسی نیز بهبود می‌یابد (اسدی و دارابی، ۱۳۹۱).

بنابراین به خدمت گرفتن حسابرسانی با نوع شخصیت مناسب در دیوان محاسبات، یکی از عواملی است که به بهبود کیفیت حسابرسی این سازمان کمک می‌کند. با توجه به پذیرش تأثیر نوع شخصیت بر کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات، نتایج حاصل از آزمون فریدمن، که به منظور تعیین نوع شخصیت مؤثرتر انجام شد، نشان داد که نوع

- شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری، نشریه حسابداری سلامت، ۶(۲): ۱-۲۳.
- اسدی، مرتضی؛ دارابی، مجید. (۱۳۹۱). کیفیت حسابداری، مجله حسابداری، ۱۹(۶۲): ۸۷-۹۳.
 - پورکیانی، مسعود؛ جلالی جواران، مرتضی. (۱۳۸۸). تحلیلی بر تناسب شغل با شخصیت. مجله میثاق مدیران، ۵(۴۵)، ۶۹-۶۵.
 - ترکشوند، طیبه. (۱۳۹۶). اثر ویژگی‌های حسابداری بر کیفیت حسابداری. دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت و اقتصاد با رویکرد اشتغال پایدار و نقش آن در رشد صنعت، تهران.
 - حجازی، یوسف. (۱۳۸۱). نقش ویژگی‌های شخصیتی، تبار اجتماعی و ضوابط‌گزینش در موفقیت تحصیلی و عملکرد شغلی دانشجویان کشاورزی دانشگاه تهران، پایان‌نامه دکترا، دانشکده کشاورزی، دانشگاه تهران.
 - حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه حسابداری. چاپ اول، تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
 - حسینی عراقی، حسین. (۱۳۷۸). حسابداری دولتی. چاپ اول، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی.
 - دانشمندی، حمیده؛ اکرمی مقدم، عفت. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط ویژگی‌های حسابداری با کیفیت حسابداری، کنفرانس ملی سالانه اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید چمران، اهواز.
 - دولان، شمیمون؛ شولر، رندال. (۱۳۸۴). مدیریت امور کارکنان و منابع انسانی. ترجمه محمد صائبی و محمدعلی طوسی، چاپ هفتم، تهران: انتشارات مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
 - رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۸۷). حسابداری دولتی و انواع آن. دانش حسابداری، ۵(۲۷): ۱۶-۴.
 - رویایی، رمضان‌علی؛ آذین‌فر، کاوه. (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت حسابداری و نوع صنعت. نشریه حسابداری و مدیریت، ۵(۴): ۱۹-۳۰.
 - شفیع آبادی، عبدالله. (۱۳۹۲). راهنمایی و مشاوره شغلی و نظریه‌های انتخاب شغل. چاپ اول، تهران: انتشارات رشد.
 - غلامرضایی، محسن؛ حسینی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل. دانش حسابداری، ۱۰(۲): ۷۶-۴۳.
 - فروغی، داریوش؛ میرشمس شهشهانی، امیر. (۱۳۹۰). کیفیت حسابداری و معیارهای سنجش آن. مجله حسابداری و مدیریت مالی، ۳(۷)، ۷۸-۶۹.

برای بهبود کیفیت حسابداری دیوان محاسبات (به خصوص حسابداری رعایت)، پیشنهاد می‌شود افراد دارای تیپ شخصیتی نامناسب از بخش فنی حسابداری خارج شده و از آنها در سایر بخش‌های سازمان استفاده شود.

با توجه به پژوهش انجام شده و نتایج حاصل از آنها، پیشنهادهایی به شرح زیر برای پژوهش‌های آینده پیشنهاد می‌گردد:

- بررسی صلاحیت کارکنان فعلی دیوان محاسبات از نظر داشتن تیپ شخصیتی مؤثر.

- بررسی تأثیر نوع شخصیت حسابداری بر سایر عوامل مربوط به عملکرد حسابرسان مانند، قضاوت حرفه‌ای یا تردید حرفه‌ای؛

- بررسی تأثیر فشارهای سیاسی بر کیفیت حسابداری دیوان محاسبات؛ و

- بررسی تأثیر متغیرهای دیگر از جمله متغیرهای پست سازمانی، استرس کاری و یا ویژگی‌های شخصیتی بر کیفیت حسابداری حسابرسان دیوان محاسبات.

محدودیت پژوهش

هر پژوهش و مطالعه با محدودیت‌هایی همراه است که بیان آنها باعث جلوگیری از برداشت‌های غلط و قضاوت‌های نادرست می‌شود. این پژوهش همانند سایر پژوهش‌های پرسش‌نامه‌ای مشمول محدودیت‌های ابزار پژوهش است. افزون بر این، در زمان انجام پژوهش به دلیل ازدیاد کار حسابرسان دیوان محاسبات و همچنین طولانی بودن پرسشنامه‌های پژوهش تعداد کمتری از حسابرسان تمایل به همکاری داشتند. همچنین تعدادی از پرسشنامه‌ها به صورت نیمه تکمیل شده بود، که همین امر پژوهشگر را در امر نمونه‌گیری و تحلیل نتایج با مشکل مواجه می‌کرد.

منابع

- آقایی، پروین. (۱۳۸۱). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، ویدا مجتهدزاده، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه الزهراء.
- ابطیحی، سید حسین. (۱۳۸۹). مدیریت منابع انسانی، چاپ هفتم، تهران: انتشارات مؤسسه آموزش و تحقیقات مدیریت.
- احمدزاده، طه؛ خیراللهی، فرشید؛ شاه‌ویسی، فرهاد و طاهرآبادی، علی‌اصغر. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ابعاد

- گنجی، حمزه. (۱۳۸۲). *روانشناسی تفاوت‌های فردی*. چاپ یازدهم، تهران: مؤسسه انتشارات بعثت.
- میرزایی ابریکوه، اعظم. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تیپ شخصیتی بر عملکرد (مطالعه موردی شرکت سهامی بیمه‌ای ران). *کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری نوین*، تهران.
- نادری، سپیده؛ بنی طالبی دهکردی، بهاره؛ غضنفری، احمد. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی A, B, C و D حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی. *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۵(۲)، ۷۱-۸۶.
- نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی، *دوفصلنامه حسابداری دوتی*، ۳(۲): ۷۹-۹۲.
- نلسون، مارک؛ تانگ، هونگ. (۱۳۸۵). *تحقیقات قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی: چشم‌انداز وظیفه‌نگر، شخص‌نگر و تعامل‌نگر میان فردی*. ترجمه یحیی حساس یگانه و جواد شکرخواه، نسخه تحلیلی همراه مجله حسابدار رسمی، ۳(۱۱ و ۱۰)، ۴-۵۹.
- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید.
- (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه تحقیقات حسابداری*، ۳(۹)، ۴-۲۱.
- نورادی، مریم؛ اولیایی، ابوالفضل. (۱۳۹۷). *بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی با عملکرد شغلی حسابرسان استان خراسان رضوی*. سومین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در علوم انسانی: چالش‌ها و راه‌حل‌ها، خراسان رضوی.
- نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۸۸). *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی*. چاپ سوم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی؛ رضایی پیتته‌نوئی یاسر. (۱۳۹۸). واکاوی نقش تئوری‌های تعارض شغلی حسابرسان بر اساس تحلیل فراترکیب و فازی (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور). *دوفصلنامه حسابداری دوتی*، ۵(۲)، ۴۷-۶۸.
- هالند، جان. (۱۳۷۶). *شغل مناسب شما چیست؟ راهنمایی و مشاوره حرفه‌ای بر اساس نظریه شغل شخصیت به انضمام پرسشنامه شغل-شخصیت*. ترجمه سیمین حسینیان و سیده منور یزدی، تهران: نشر کمال تربیت با همکاری نشر تابان.
- Aamir, M; Rrasid, S, Z; Baskaran, A, S. & Manzoor, F. (2018). Effect of Personality Traits on Dysfunctional Audit Behavior. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(12): 1189-1202.
- Abtahi, S.H. (2010). *Human Resource Management*. 7th Edition, Management Education and Research Institute Publications, Tehran (in Persian).
- Aghayi, P. (2002). *Factors Affecting on the Independent Audit Quality: from the Perspective of Auditors and Users*. MA Dissertation in Accounting, Faculty of Social Sciences, Al-Zahra University, (in Persian).
- Agustin, L, W, D. (2019). The Influence of Professional Skepticism, Independency, Competence, and Personality Type of Auditors on Their Ability to Detect Fraud. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis*, 7(2): 87-112.
- Ahmadzadeh, T.; Kheirollahi, F.; Shahveisi, F. & Taherabadi, A. (2017). Investigating the Relationship between Personality Dimensions and Gender with Reduced Audit Quality Behaviors. *Journal of Health Accounting*, 6(2): 1-23. (in Persian)
- Anugerah, R; Sari, R. & Primadona, E. (2014). *Personal Characteristics and Quality of Audit work: Study on Regional Internal audit Bodies in Indonesia*. International Accounting Business Conference, Indonesia.
- Ashton, R, H. & Kramer, S, S. (1999). Students as Surrogates in Behavioral Accounting Research: Some Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1): 1-15.
- Assadi, M. & Darabi, M. (2012). *Audit Quality*. Auditor, 19(62): 87-93. (in Persian)
- Bierstaker, J, L. & Wright, S. (2001). A Research Note Concerning Practical

- Problem-Solving Ability as A Predictor of Performance in Auditing Tasks. *Behavioral Research in Accounting*, (1)13, 49-62.
- Catanach, A.Jr. & Walker, P.L. (1999). The International Debate over Mandatory Audit Rotation: A Conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting and Auditing*, 8(1): 43-66.
 - Daneshmandi, H. & Akrami Moghaddam, E. (2018). *Investigating the Relationship between Auditor Characteristics and Audit Quality*. Third Annual National Conference on Economics, Management and Accounting, Shahid Chamran University, Ahvaz. (in Persian)
 - Dolan, Sh. & Schuler, R. (2005). *Personnel and Human Resource Management*. Translated by Saebi, M. & Tusi, M. 7th Edition, Institute of Higher Education and Research, Management and Planning, Tehran. (in Persian).
 - DeAngelo, L.E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of accounting and Economics*, (3)3, 183-199.
 - Ferdinand A.; Gul, W. & Zhifeng Y. (2013). Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023.
 - Foroughi, D. & Mirshams A. (2011). Audit Quality and Criteria for Measuring It. *Journal of Accounting and Financial Management*, (7)3, 69-78 (in Persian)./
 - Ganji, H. (2003). *Psychology of Individual Differences*. 11th Edition, Besat Publishing Institute, Tehran (in Persian).
 - -Gholamrezaei, M. & Hassani, M. (2020). The Effect of Personality Disorders on the Professional Skepticism of Independent Auditors. *Accounting Knowledge*, (2)10, 43-76 (in Persian).
 - Hardies, K.; Breesch, D. & Branson, J. (2010). Are Female Auditors Still Women? Analyzing the Sex Differences Affecting Audit Quality. *Working Paper*, SSRN Electronic Journal Available at www.ssrn.com.
 - Hassas Yeganeh, Y. (2005). *Philosophy of Auditing*. First Edition, Scientific and Cultural Publications, Tehran (in Persian).
 - Hejazi, Y. (2002). *The Role of Personality Traits, Social Descent and Selection Criteria in Academic Success and Job Performance of Agricultural Students*. PhD Thesis, Faculty of Agriculture, University of Tehran. (in Persian)
 - Holland, J. (1966). *The Psychology of Vocational Choice*. Waltham, Mass: Blaisdell.
 - Holland, J. (1997). *What is Your Right? Professional Guidance and Counseling based on Personality Job Theory*. Translated by Hosseinian, S. & Yazdi, S. M. Kamal Tarbiat Publishing in collaboration with Taban Publishing, Tehran (in Persian)
 - Holm, C. & Zaman, M. (2012). Regulating Audit Quality: Restoring Trust and Legitimacy. *Accounting Forum*, 36(1), 51-61.
 - Hosseini Iraqi, H. (1999). *Governmental Auditing*. First Edition, Faculty of Economics Publications, Tehran. (in Persian)
 - Jaffar, N., Salleh, A., Iskandar, T. & Haron, H. (2006). A Conceptual Discussion on the External Auditor's Personality and Detection of Fraud. *European Journal of Social Sciences*, (1)4, 66-76.
 - Kalbers, L.P. & Cenker, W.J. (2008). The Impact of Exercised Responsibility, Experience, Autonomy and Role Ambiguity on Job Performance in Public Accounting. *Journal of Managerial*, (3)20, 327-347.
 - Knechel, W. R. (2000). Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education. *Issues in Accounting Education*, (4)15, 695-712.
 - Kuijck, B.V. & Paresi, V. (2020). Personality of internal auditors; an exploratory study in The Netherlands. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfs economie Articles*, (3-4)94,

- 113-125.
- Mirzaei, A. (2018). *Investigating the Effect of Personality Type on Performance (Case study of Iran Insurance Company)*. International Conference on Management, Accounting, Economics and Modern Banking, Tehran (in Persian).
 - Naderi, S., Bani Talebi, B. & Ghazanfari, A. (2016). Investigating the Effect of Auditors' Personality Types A, B, C and D on the Content of the Audit Report. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, (2)5, 71-86 (in Persian).
 - Namazi, M., Bayazidi, A. & Jabbarzadeh, S. (2011). Investigating the Relationship between Audit Quality and Earnings Management of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Research*, (9)3, 4-21 (in Persian).
 - Nazaripour, M. (2017). The Necessity of Establishing Performance Audit from the Viewpoint of Public Sector Auditors. *Journal of Governmental Accounting*, (2)3, 79-92 (in Persian).
 - Nikkhah Azad, A. (2009). *A Statement of Basic Auditing Concepts*. Third Edition, Auditing Organization, Tehran (in Persian).
 - Nelson, M. & Tong, H. (2006). *Judgment and Decision-making Research in Task-oriented, Personalized, and Interpersonal Interaction Audit*. Translated by Hasas Yeganeh, Y. & Shekarkhah, J. *Certified Accountants*, (10)3, 4-59 (in Persian)
 - Nouradi, M. & Oliaei, A. (2018). *Investigating the Relationship between Personality Traits and Job Performance of Auditors in Khorasan Razavi Province*. 3rd National Conference on New Approaches in Humanities, Challenges and Solutions, Khorasan Razavi (in Persian)
 - O'Donnell, E. & Johnson, E.N. (2001). The Effects of Auditor Gender and Task Complexity on Information Processing Efficiency. *International Journal of Auditing*, (2)5, 91-105.
 - Osipow, S.H. (1968). *Theories of Career Development: A Comparison of the Theories*. New York: the Century Psychology Series, Meredith Corporation.
 - Pourkiani, M. & Jalali Javaran, M. (2009). An Analysis of Job Fitness with Personality. *Journal of Managers' Covenant*, (45)5, 65-69 (in Persian).
 - Pramasari, A.E., Sukoharsono, G. & Djamhuri, A. (2017). The Influence of Auditor's Personality Types, Experience, Ethics, and Gender on Fraud Detection Capability: Study of Big Four Public Accounting Firm in Indonesia. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, (7)3, 640-653.
 - Rahimian, N. (2008). Governmental Auditing and Its Types. *Journal of Auditing Knowledge*, (27)7, 4-16 (in Persian).
 - Royae, R. & Azinfar, K. (2012). The Relationship between Audit Quality and Industry Type. *Journal of Accounting and Management*, (4)5, 19-30 (in Persian).
 - Shafiabadi, A. (2013). *Career Guidance, Counseling and Job Selection Theories*. First Edition, Roshd Publications, Tehran (in Persian).
 - Shahriar, S., Bailey, M. & Charles, D. (2014). The Big Five Personality Traits and Accountants' Ethical Intention Formation. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 18, 167-191.
 - Torkashvand, T. (2017). *The Effect of Auditor Characteristics on Audit Quality*. 2nd National Conference on Accounting, Management and Economics with Sustainable Employment Approach and Its Role in Industry Growth, Tehran (in Persian).
 - Utary, A.R. (2017). Could Auditor's Personal Characteristics Reduce Audit Quality? A Survey of Government Auditors in Eastern Indonesia. *European Journal of Business and Management*, (14)9, 1-15.

- Valiyan, H., safari, M. & Rezaei, Y. (2018). An Investigation into the Role of Auditors' Job Conflict Theories based on Methasyn Thesis and Fuzzy Approaches (A Case Study: Supreme Audit Court). *Journal of Governmental Accounting*, (2)5, 47-68 (in Persian).

مدل‌یابی توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری حوزه سلامت

بابک امانی دادگر^۱، * یونس بادآور نهندی^۲، مهدی زینالی^۳

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

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

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۴/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲۵

Modeling of Ethical Development and Virtue in Health Area Accounting

B. Amani Dadgar¹, *Y. Badavar Nahandi², M. Zeynali³

1. PhD. student in Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.

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

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.

Received: 2020/7/1

Accepted: 2020/8/15

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Ethics has a special station in the studies of researchers. The present study examined the impact of individual, organizational, authentic leadership and psychological characteristics on a model for ethical development and virtue in health accounting.

Research Method: Standard questionnaire was used for this study. The statistical population is focused on financial managers, budget and their deputies and finance chief university of medical sciences (N=897) in 2019, out of which 269 questionnaires were collected and tested through structural equation modeling in AMOS software.

Research Findings: Research findings show that individual characteristics with a significant level (0.011) and authentic leadership characteristics with a significant level (0.004) lead to ethical development. Also, the characteristics of authentic leadership with a significant level (0.004) and psychological characteristics (four dark personality traits, five personality traits (NEO), moral intelligence and religious orientation) with a significant level (0.000) lead to virtue. In addition, organizational characteristics (job satisfaction, employment relationship, organizational responsibility, type of service) and psychological characteristics do not lead to ethical development and individual and organizational characteristics do not lead to virtue.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Attention to managerial and psychological characteristics is recommended in professional ethics. It is also possible to adopt executive mechanisms for the interaction between the leadership of the organization with its subordinates on the one hand and work interaction between employees on the other hand.

Keywords: Ethical Development, Structural Equation Modeling, University of Medical Sciences, Virtue.

JEL Classification: M41

چکیده

موضوع و هدف مقاله: اخلاق در مطالعات پژوهش‌گران از جایگاه ویژه‌ای برخوردار شده است. مطالعه حاضر با بررسی تأثیر شاخصه‌های فردی، سازمانی، رهبری موق و روانشناختی به معرفی الگویی برای توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری سلامت پرداخته است.

روش پژوهش: برای این مطالعه از پرسشنامه استاندارد استفاده گردید. جامعه آماری، متمرکز بر مدیران مالی، بودجه و معاونان آنها و رؤسای امور مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی (N=897) در سال ۱۳۹۷ می‌باشد که از این بین، ۲۶۹ پرسشنامه گردآوری و از طریق مدل‌یابی معادلات ساختاری در نرم‌افزار AMOS آزمون شدند.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که شاخصه‌های فردی با سطح معنی‌داری (۰.۰۱۱) و شاخصه‌های رهبری موق با سطح معنی‌داری (۰.۰۰۴) منتج به توسعه اخلاقی می‌شوند. همچنین شاخصه‌های رهبری موق با سطح معنی‌داری (۰.۰۰۴) و شاخصه‌های روانشناختی (صفات چهارگانه تاریک شخصیت، صفات پنجگانه شخصیت (NEO)، هوش اخلاقی و جهت‌گیری مذهبی) با سطح معنی‌داری (۰.۰۰۰) منتج به تقوا می‌شوند. به‌علاوه شاخصه‌های سازمانی (رضایت شغلی، رابطه استخدامی، مسئولیت‌پذیری سازمانی، نوع خدمت) و شاخصه‌های روانشناختی به توسعه اخلاقی و شاخصه‌های فردی و سازمانی به تقوا منتج نمی‌شوند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: توجه به ویژگی‌های مدیریتی و روانشناختی، اتخاذ سازوکارهای اجرایی در جهت تعامل بین رهبری سازمان با کارکنان زیر مجموعه خود از یک طرف و همچنین تعامل کاری بین کارکنان، ضروری به نظر می‌رسد.

واژه‌های کلیدی: تقوا، توسعه اخلاقی، دانشگاه‌های علوم پزشکی، مدل‌یابی معادلات ساختاری.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

مقدمه

سقوط و اضمحلال کمپانی‌های عظیم تجاری و اقتصادی دنیا نظیر گلوبال کراسینگ (آمریکا)، پارمالات (ایتالیا)، آدلفیا، سیسکو، لیوسنت، تایکو، برادران لهمن و سوءاستفاده‌های بزرگ بانکی اخیر در کشور که منجر به ورود خسارات کلانی به سرمایه‌گذاران و اعتمادکنندگان به گزارش‌های مالی تهیه شده توسط سیستم‌های مالی گردید، ضرورت نگاه ویژه به مبحث رعایت کدهای اخلاق حرفه‌ای را به عنوان یک خلاء بسیار مهم در حرفه خاطر نشان می‌سازد. در این میان تجربه موفق شرکت‌های اخلاق‌مداری چون دوپونت، موتورولا و هولت پاکارد اهمیت بازنگری در مسائل حرفه حسابداری و حسابرسی به‌ویژه رعایت آیین‌نامه‌ها و استانداردهای اخلاق حرفه‌ای در سطح ملی و بین‌المللی را متبلور می‌سازد. با این وجود با مرور مطالعات صورت گرفته در حوزه اخلاق در رشته حسابداری، مباحث و تحقیقات این حوزه در دوران طفولیت خود به‌سر می‌برند و ضرورت همت گسترده‌ای را از سوی همه اهالی حرفه برای پاسداشت جایگاه رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری را می‌طلبند. از این سوی، امید می‌رود در این پژوهش با بررسی همه جانبه متغیرهای تأثیرگذار در ارتقاء سطح توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری سلامت و ارائه مدل جامعه در این زمینه، علاوه بر گسترش ادبیات نظری این حوزه بتوان نقشی سازنده در برخورداری اهالی حرفه از دیدگاه اخلاقی و به تبع آن رفتار مبتنی بر مؤلفه‌های اخلاقی در برخورد با رویدادهایی که مستلزم واکنش اخلاقی می‌باشند، ایفا نمود.

رفتار اخلاقی به عنوان نوعی از رفتار که مطابق با اصول تجویز شده، ارزش‌ها و هنجارها باشد، توصیف شده است (دیمیترو و داستی، ۲۰۱۸). نهادینه کردن و رشد اخلاق در حرفه حسابداری منجر به ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (مهدوی خو، ۲۰۱۰). اخیراً اتخاذ رفتارهای مبتنی بر اخلاق در حوزه حسابداری و حسابرسی، از جایگاه ویژه‌ای برخوردار شده است و سیاستگذاران حرفه همواره در کنار توجه به گسترش فضاها و آموزش و بسترهای لازم برای توسعه سطح آموزش فنی حسابداری در تلاش بوده‌اند تا نسبت به توسعه رفتار اخلاقی، بسترهای لازم را فراهم آورند (رویایی و بیات، ۱۳۹۰). یکی از مدل‌های اخلاقی ارائه شده توسط نظریه‌پردازان حوزه اخلاق، مدل تورن (۱۹۹۸)، می‌باشد. این مدل بر پایه مدل توسعه اخلاقی رست (۱۹۸۶)، که فرایند توسعه اخلاقی را به صورت حساسیت اخلاقی، استدلال تجویزی، انگیزه اخلاقی و رفتار اخلاقی معرفی می‌کند، می‌باشد. اغلب پژوهشگران حسابداری بیشتر روی استدلال

تجویزی تمرکز می‌کنند (رویایی و بیات، ۱۳۹۰). دیدگاه‌های مختلفی در مورد تبیین رفتار اخلاقی افراد وجود دارد. اولین مدل اخلاق حرفه‌ای در سال ۱۹۶۷ توسط بارتلس ارائه شد. در ادامه نظریه رشد اخلاقی-شناختی کلبیگ (۱۹۸۴-۱۹۸۱)، دلایل استفاده افراد از قضاوت‌های اخلاقی را مورد بررسی قرار داد. کلبیگ بیان می‌کند که افراد بسته به مرحله رشد اخلاقی شان به رخدادهای اخلاقی واکنش نشان می‌دهند. از آنجایی که رشد اخلاقی به تنهایی برای رفتار اخلاقی کافی نیست، رست (۱۹۸۶)، مدل رفتار اخلاقی چهار مرحله‌ای را معرفی نمود که روند تصمیم‌گیری اخلاقی را توضیح می‌دهد. این مدل نشان می‌دهد که حساسیت اخلاقی چگونه به رفتار اخلاقی منجر می‌شود (عباس‌زاده و معینی‌زاده، ۱۳۹۳).

بنابراین در این مطالعه تلاش شده است جنبه‌های مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی مورد توجه قرار گیرد. اینکه از بین شاخصه‌های فردی (سن، جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، وضعیت تأهل و تجربه کاری)، شاخصه‌های سازمانی (رضایت شغلی، رابطه استخدامی، مسئولیت‌پذیری سازمانی و نوع خدمت)، شاخصه‌های رهبری موثق (خودآگاهی، شفافیت ارتباطی، چشم‌انداز اخلاقی درونی شده و پردازش متوازن اطلاعات) و شاخصه‌های روانشناختی (صفات چهارگانه تاریک شخصیت، صفات پنج‌گانه شخصیت، ساز و کارهای پاداش، هوش اخلاقی و جهت‌گیری مذهبی) کدام مؤلفه‌ها می‌توانند به توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری حوزه سلامت منتج شوند، اساس هدف این پژوهش را تشکیل می‌دهند. با توجه به مطالب بیان شده، قصد شده است تا الگویی برای توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری حوزه سلامت ارائه گردد. وجه تمایز این پژوهش با پژوهش‌های پیشین در بررسی همه جانبه عوامل تأثیرگذار بر مراحل توسعه اخلاقی و تقوا از یک سو و بررسی مراحل که منجر به توسعه اخلاقی و تقوا می‌شود، از سوی دیگر می‌باشد که در نهایت منجر به معرفی مدل جامع توسعه اخلاقی و تقوا در حوزه حسابداری بخش عمومی (حسابداری سلامت) شده است.

مبانی نظری پژوهش

مدل توسعه اخلاقی و تقوا تورن (۱۹۹۸)، مدلی است که پایه اولیه آن بر مبنای مدل توسعه اخلاقی رست (۱۹۸۶)، می‌باشد. تفاوت این مدل با مدل رست (۱۹۸۶)، در طبقه‌بندی آن است. به نحوی که مدل تورن (۱۹۹۸)، نیز دو مرحله اول (حساسیت اخلاقی و استدلال تجویزی) را در طبقه توسعه اخلاقی فرد تعریف می‌کند ولی دو مرحله بعدی (انگیزه اخلاقی و رفتار اخلاقی) را در طبقه دیگر تحت عنوان تقوا

است که به‌وسیله آن افراد برای رفتار اخلاقی، ارزشی بالاتر از دیگر اعمال قائل می‌شوند. آخرین مرحله، رفتار اخلاقی می‌باشد. رفتار اخلاقی، فرآیندی است که از انجام یک عمل مشخص در یک موقعیت با اهمیت، حمایت می‌کند (بایلی و توما، ۲۰۱۰). بر اساس جنبه توسعه‌ای-شناختی، شخصیت اخلاقی فرد، تمایل او را در انجام عملی مطابق با نیت اخلاقی وی تحت تأثیر قرار می‌دهد. بر اساس تئوری اخلاقی تقوا، ویژگی شخصیتی، توانایی فرد را برای به‌کارگیری نیت اخلاقی که دارد، پشتیبانی می‌کند (تورن، ۱۹۹۸).

رفتار مبتنی بر پارامترهای اخلاقی در کلیه حوزه‌های علوم علی‌الخصوص در مباحث مالی مورد توجه اندیشمندان مختلف قرار گرفته است. این مطالعه نیز بر اساس مدل مفهومی تدوین شده (شکل ۱)، به دنبال بررسی همه‌جانبه عوامل مؤثر در مراحل شکل‌گیری توسعه اخلاقی و تقوا از جنبه‌ها و شاخصه‌های مختلف نظیر، شاخصه‌های فردی (سن، جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، وضعیت تأهل و تجربه کاری)، شاخصه‌های سازمانی (رضایت شغلی، رابطه استخدامی، مسئولیت‌پذیری سازمانی و نوع خدمت)، شاخصه‌های رهبری موثقی (خودآگاهی، شفافیت ارتباطی، چشم‌انداز اخلاقی درونی شده و پردازش متوازن اطلاعات) و شاخصه‌های روانشناختی (صفات چهارگانه تاریک شخصیت، صفات پنج‌گانه شخصیت، ساز و کارهای پاداش، هوش اخلاقی و جهت‌گیری مذهبی) و معرفی مدل جامع توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری حوزه سلامت می‌باشد.

در تبیین و شناسایی روابط تئوریکی بین شاخصه‌های فردی مطرح شده در مدل مفهومی پژوهش (شکل ۱) با توسعه اخلاقی و تقوا، مطالعاتی صورت گرفته که در این بین می‌توان به پژوهش تونکدوگان و همکاران (۲۰۱۷)، اشاره کرد که نشان داده‌اند ویژگی‌های فردی یکی از میانجی‌های بین عوامل روانشناختی و رفتارهای رهبر را ارائه می‌کنند. همچنین آنها ادعا می‌کنند که ارزش‌های فردی، ارتباط مثبت با اخلاق حرفه‌ای دارد.

همچنین بیپ و شواتزر (۲۰۱۵)، بیان میکنند که تعدادی از عوامل میان فردی هستند که بر رفتار اخلاقی تأثیر می‌گذارند. آنها مطرح می‌کنند که یک کارمند ممکن است آسیب رساندن به محیط زیست را به عنوان مسئله غیراخلاقی در نظر بگیرد در حالی که کارمند دیگر ممکن است در مورد اخلاقی بودن مزایای همسران همجنس‌گرا بیشتر نگران باشد.

به اعتقاد بیپ و همکاران (۲۰۱۸)، زمانی که کارکنان انگیزه اخلاقی متفاوتی داشته باشند، برخی کارکنان آگاهی

دسته‌بندی می‌کند. به دیگر سخن، تورن (۱۹۹۸)، نیز همانند رست (۱۹۸۶)، اعتقاد دارد که فرد برای توسعه اخلاقی بایستی حساسیت اخلاقی و استدلال تجویزی را سپری نماید اما بر خلاف رست (۱۹۸۶)، معتقد است پس از گذشت از این مراحل برای اینکه فرد دارای انگیزه اخلاقی لازم برای رفتار اخلاقی باشد، به عنصر دیگری با عنوان تقوا نیاز دارد که ناشی از جوهره ذاتی هر فرد می‌باشد.

بر این اساس عوامل متعددی از قبیل شاخصه‌های فردی، شاخصه‌های سازمانی، شاخصه‌های رهبری موثقی و شاخصه‌های روانشناختی می‌توانند در شکل‌گیری این مراحل نقش ایفا نمایند که در قالب مدل مفهومی این مطالعه (شکل ۱)، مورد ارزیابی قرار می‌گیرند که در نهایت به تدوین مدل جامع توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری حوزه سلامت می‌انجامد. لذا بر اساس این مفاهیم، اولین طبقه مدل مفهومی، توسعه اخلاقی می‌باشد که تحت عنوان حساسیت اخلاقی و استدلال تجویزی تعریف می‌شود. نخستین مرحله توسعه اخلاقی، حساسیت اخلاقی می‌باشد. حساسیت اخلاقی، فرآیندی را شامل می‌شود که شناسایی مفهوم اهمیت اخلاقی را در بر می‌گیرد (بایلی و توما، ۲۰۱۰).

از تفسیر شرایط، بررسی اینکه چگونه فعالیت‌های مختلف روی بخش‌های مورد ملاحظه اثر می‌گذارند، با عنوان حساسیت اخلاقی یاد می‌شود. از حساسیت اخلاقی به معضل اخلاقی یاد می‌شود و از همه مهم‌تر می‌باشد، چون شروع یک فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی از شناخت صحیح آن ناشی می‌شود (عسگری، ۱۳۹۲). دومین مرحله، استدلال تجویزی می‌باشد.

استدلال تجویزی، فرآیندی است که در آن، افراد نتیجه اخلاقی هدف خود را شناسایی می‌کنند (بایلی و توما، ۲۰۱۰). به عبارت بهتر، وقتی در مرحله حساسیت اخلاقی، فرد از وقوع یک رویدادی که موضوع آن، سطح توسعه اخلاقی فرد را به چالش خواهد کشید، آگاه می‌شود. در این مرحله فرد بر اساس داشته‌های خود (سطح توسعه اخلاقی و تقوا) مبادرت به قضاوت اخلاقی می‌نماید.

دومین طبقه مدل مفهومی (شکل ۱)، تقوا می‌باشد. تقوای حساب‌رسان شامل میزانی از شخصیت است که وی را برای قضاوت اخلاقی سازگار با انتظارات عمومی، توانا می‌نماید. از آنجایی که تقوا نمودی از جامعه ایده‌آل است، ترسیم تقوای حساب‌رسان، شامل مشخص کردن مهم‌ترین ویژگی‌های شخصیت آنها که به عنوان نماینده گسترده‌ای از جامعه حساب‌رسانی می‌باشند، ضروری است. سومین مرحله در مدل مفهومی، انگیزه اخلاقی می‌باشد. انگیزه اخلاقی، فرآیندی

اخلاقی می‌باید در حالی که بقیه نمی‌توانند به آگاهی اخلاقی برسند. علاوه بر این، مطابق با مطالعه گلدوست و همکاران (۱۳۹۷)، تصمیم به افشاء یا سکوت در قبال یک تخلف مالی به عنوان یک عمل اخلاقی در سازمان که فرد در حرفه حسابداری شاهد آن بوده یک تنگنای اخلاقی محسوب می‌شود. همچنین آنها بیان کرده‌اند که ادراک اخلاقی دارای رابطه مستقیم با قضاوت اخلاقی نسبت به انواع هشداردهی نمی‌باشد لیکن هوش اخلاقی این رابطه را تا حد قابل ملاحظه‌ای تعدیل می‌کند.

در بیان و شناسایی روابط تئوریک بین شاخصه‌های سازمانی مطرح شده در مدل مفهومی پژوهش (شکل ۱)، ایزدی نیا و همکاران (۱۳۹۵)، معتقد هستند که در حال حاضر در تجزیه و تحلیل رفتار سازمان‌ها، پرداختن به ارزشهای اخلاقی یک الزام است. نماد بیرونی سازمان‌ها را رفتارهای اخلاقی تشکیل می‌دهد که خود، حاصل جمع ارزشهای گوناگون اخلاقی است که در آن سازمان‌ها، ظهور یافته‌اند. اغلب پژوهشگران دامنه اخلاق را در حد رفتارهای فردی تلقی می‌کنند در حالی که رفتارهای فردی وقتی در سطح نهادهای اجتماعی تسری پیدا کنند، به نوعی از اخلاق جمعی تبدیل می‌شوند که ریشه در فرهنگ جامعه پیدا می‌کنند که می‌توان به وسیله آن جامعه را شناخت.

بنابراین شرایط اخلاقی، حالتی است که کارکنان این حس را دارند که درست و اشتباه بودن در سازمان خود را بدون دستور صادر شده یا مجموعه‌ای از قوانین نوشته شده، درک کنند. به علاوه شرایط اخلاقی بخشی از فرهنگ سازمان است و عامل کلیدی برای بهسازی ارتباط خوب میان کارکنان و فرهنگ سازمانی در جهت پیش‌بینی اثر بخشی کارها می‌باشد (نایانانوند و اسمودرانوند، ۲۰۱۷). از جنبه دیگر، سازمان می‌تواند از تأثیر رفتار ذینفعان، تأثیر بپذیرد. یکی از منابع کلیدی و مؤثر سازمانی، درجه تعهد رهبر سازمان به هدایت اخلاقی است. این تعهد می‌تواند از طریق منشورهای اخلاقی، بیانیه‌های خط‌مشی، سخنرانی‌ها، نشریه‌ها و امثالهم اشاعه یابد (رویایی و محمدی، ۱۳۹۴).

در تشریح روابط تئوریک بین رهبری موثق و رفتار اخلاقی بر اساس مدل مفهومی (شکل ۱)، پک و هگو (۲۰۱۸)، اصالت (موثق بودن) را به عنوان صحیح بودن نسبت به خود توصیف نموده‌اند. همچنین از زاویه دیگر، تئوری رهبری موثق از ایده‌ای که رهبران بایستی برای خودشان خوب باشند، ریشه گرفته و به‌وسیله تمرکز بر رفتار اخلاقی رهبران به‌وجود آمده است (گاردنر و همکاران، ۲۰۱۱). از این‌رو انتظار می‌رود رفتار اخلاقی رهبران بر واکنش اخلاقی

کارکنان آنان در مواجهه با رخدادهای اخلاقی مؤثر واقع شود. ویژگی‌ها و الگوهای روحی-روانی افراد و سطح گرایش‌های روانی و بهزیستی اجتماعی آنها از پارامترهای اثر گذار بر بینش آنها در مواجهه با رخدادهای مختلف اجتماعی می‌باشند. افراد با سطح سلامت روانی گوناگون، می‌توانند واکنش‌های متفاوتی در برخورد با رویدادهایی که مستلزم تصمیم‌گیری فردی است، داشته باشند.

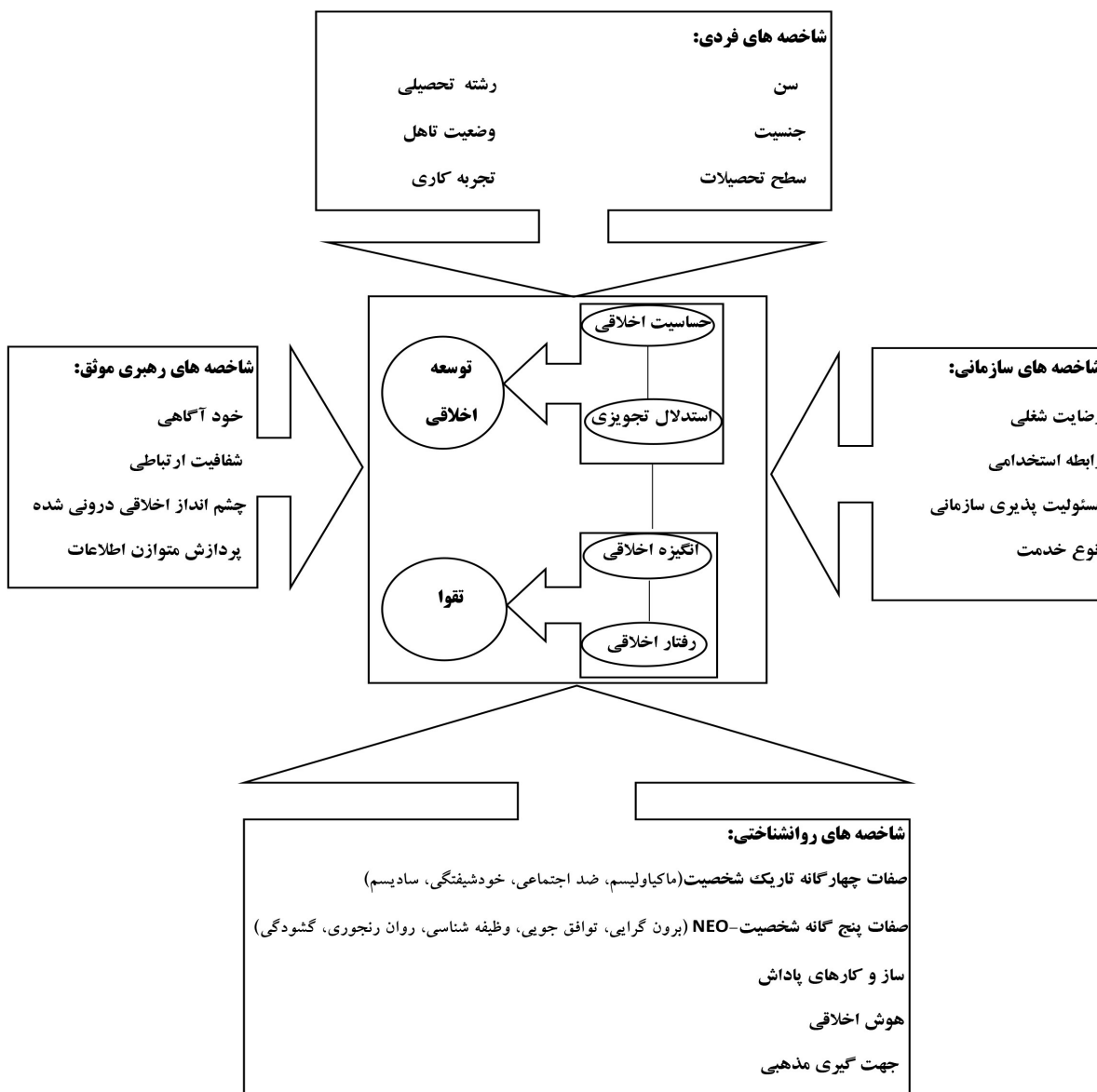
پک و هگو (۲۰۱۸)، مؤلفه‌های رهبری موثق را شامل خودآگاهی (درک یک شخص از خود)، شفافیت ارتباطی (تعامل با دیگران مبتنی بر اصالت شخصی)، چشم‌انداز اخلاقی درونی شده (استفاده از استانداردهای رفتار اخلاقی برای هدایت تصمیم‌گیری) و پردازش متوازن اطلاعات (تجزیه و تحلیل عینی اطلاعات) تعریف می‌نمایند.

به اعتقاد راندل و همکاران (۲۰۱۸)، رهبری موثق به عنوان رفتاری که هم ظرفیت روانشناختی مثبت و هم شرایط اخلاقی مثبت را ارتقاء می‌دهد، برای پرورش خود آگاهی بیشتر، شفافیت ارتباطی، چشم‌اندازهای اخلاقی درونی شده و پردازش متوازن اطلاعات روی بخشی از رهبران که با پیروان خود کار می‌کنند و پرورش مثبت خود پیشبرد، ترسیم شده است. روانشناسی اخلاق یکی از حوزه‌های مهم پژوهش است که در سال‌های اخیر به منظور درک تصمیم‌گیری‌های اخلاقی توجه فزاینده‌ای به آن شده است.

در تبیین روابط نظری مدل مفهومی (شکل ۱)، با شاخصه‌های روانشناختی، یافته‌های پیشین شواهدی درباره رابطه بین مسائل اخلاقی و ویژگی‌های شخصیتی گزارش کرده‌اند (رسایی کشوک و همکاران، ۱۳۹۷). از این منظر، مدل صفات چهارگانه تاریک شخصیت، فرمول‌بندی جدیدتری از شخصیت ناسازگارانه است که پس از مدل صفات سه‌گانه شخصیت مطرح شده است و به ترکیب صفات ماکیاولیسم، ضد اجتماعی و خودشیفتگی، متغیر چهارم را با عنوان سادیسیم اضافه کرده است (یوسفی و ایمان زاده، ۱۳۹۷).

از طرف دیگر، الگوی پنج عاملی شخصیت، الگوی سلسله مراتبی از صفات شخصیتی است که پنج عامل گسترده (برون‌گرایی، توافق‌جویی، وظیفه‌شناسی، روان‌رنجوری و گشودگی به تجارب) را در بالاترین سطح انتزاع بازنمایی می‌کند. هر عامل دو قطبی (مثلا برون‌گرایی در برابر درون‌گرایی) چندین عامل سطحی ویژه (مثلا مردم‌آمیزی) را تلخیص می‌کند که آن نیز در نوبه خود مجموعه‌ای از صفات ویژه دیگر سطحی‌نگری (مثلا صمیمیت و پرحرفی) را در بر می‌گیرد (محمدزاده و نجفی، ۱۳۸۹).

مفهوم دیگری که در قالب مدل جامع مورد سنجش قرار



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش (اقتباس از نایانانوند و اسمودرانوند، ۲۰۱۷؛ تورن، ۱۹۹۸)

عقل گره خورده و رفتارهای اخلاقی، به احساسات یکپارچه، شهود و استدلال وابسته می‌باشد (نارواثر، ۲۰۱۰). مسئله معنویت (جهت‌گیری مذهبی)، یکی از منابع حمایت اجتماعی در برابر سردرگمی‌ها و مصیبت‌ها است که راه‌های کنار آمدن و تدابیری در جهت حل مسئله را برای افراد فراهم می‌کند و به مردم احساسی از کنترل غیرمستقیم بر پیشامدها می‌دهد (فراست کیش و همکاران، ۱۳۹۵ به نقل از شاه و همکاران، ۲۰۱۱). لذا تأثیر جهت‌گیری مذهبی (بیرونی یا درونی) افراد در فرایند توسعه اخلاقی و تقوا به عنوان یکی از شاخصه‌های روانشناختی در مدل مفهومی (شکل ۱) بیان شده است. هسته مرکزی این مدل در برگیرنده مدل تورن (۱۹۹۸) و نایانانوند و اسمودرانوند (۲۰۱۷)، می‌باشد که شاخصه‌های

گرفته است، مفهوم ساز و کار پاداش می‌باشد. در رابطه با ارتباط ساز و کار پاداش به عنوان یکی از شاخصه‌های روانشناختی و ارتباط آن با توسعه اخلاقی و تقوا بر اساس مدل مفهومی (شکل ۱). کریمی (۱۳۸۴)، معتقد می‌باشد که پاداش به عنوان "اینکه از نظر فرد هر چیزی که فرد دریافت کند، یا هر فعالیتی که مستقیماً به سوی او انجام پذیرد و از نظر او با ارزش تلقی شود"، تعریف می‌شود. لذا انتظار می‌رود وجود یا عدم وجود چنین شرایطی در محیط کاری بر رفتار اخلاقی یا کج رفتاری اخلاقی کارکنان اثر گذار باشد و از این جهت به عنوان متغیر مستقل مورد ارزیابی قرار گرفته است. در تبیین متغیر هوش اخلاقی و ارتباط تئوریک آن با مبحث اخلاق، اینگونه استدلال می‌شود که هوش اخلاقی با احساسات و

فردی، شاخصه‌های سازمانی، شاخصه‌های رهبری موثق و شاخصه‌های روانشناختی به آن اضافه شده و در قالب مدل جامع توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری بخش عمومی (حسابداری سلامت) مورد مطالعه قرار گرفته است.

مروری بر پیشینه پژوهش

بارکن و دیویس (۲۰۲۰)، در پژوهشی تحت عنوان "اخلاق حمایت از خانواده‌های روستایی در دو جزیره گلگ کانادا ۱۹۷۸-۲۰۱۸" که در دو جزیره در سواحل بریتیش کلمبیا و کردند تا ویژگی‌های متمایز اجتماعی، فرهنگی این جزایر را برای ساختارهای خاص حمایت و مراقبت از خانواده‌ها، تبیین نمایند. آنها دریافتند که بازیگران محلی به طور مداوم ارتباطات اخلاقی دارند تا بوسیله آن شیوه‌های روشنفکرانه را به چالش بطلند. همچنین آنها نشان دادند که ارتباطات بین نسلی، روابط جامعه و مراقبت از خانواده به عنوان سه موضوع در رابطه با اخلاق حمایت از خانواده‌ها، مطرح می‌باشند.

بوزگو و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان "تفاوت در نگرش به جنبه‌های اخلاقی مراقبت از امید به زندگی در میان بیماران" که در جمهوری چک انجام دادند نشان دادند که اعضای خانواده بیماران بیشتر با نگرش‌هایی که مربوط به حفظ امید به زندگی بیمار، تصمیمات مربوط به درمان نجات دهنده و امید دهنده به ادامه زندگی بیماران به عنوان یک عمل مبتنی بر اخلاق می‌شوند، موافق هستند. همچنین دریافتند که شناسایی نظرات در مورد مسائل اخلاقی مراقبت در پایان زندگی بیماران می‌تواند به پزشکان، بیماران و خانواده آنها کمک کند تا برای تهیه برنامه‌های مراقبت فردی آمادگی بیشتری کسب نمایند. دیمیترو و داستی (۲۰۱۸)، در پژوهشی تحت عنوان "تحلیلی از تعیین کننده‌های کلیدی رفتار اخلاقی کارکنان هتل" در آمریکا، نشان دادند که رفتار اخلاقی رهبران یکی از عوامل نیرومند و مؤثر در رفتار اخلاقی در مجموعه‌ها، رشته‌ها و صنایع مختلف می‌باشد. همچنین در این تحقیق رفتار کارکنان مرد توجیه اخلاقی بیشتری نسبت به رفتار کارکنان زن داشت. این یافته با مطالعات دری (۱۹۸۹) و فریتزج (۱۹۸۸)، که هیچ ارتباطی را بین جنسیت و رفتار اخلاقی پیدا نکرده بودند، مغایر می‌باشد. همچنین یافته‌های دیگر این پژوهش نشان دادند که کارکنان جوان، بیشتر از سالخوردگان رفتار اخلاقی دارند، که این نتیجه نیز با تحقیق ویکس و همکاران (۱۹۹۱)، که نشان دادند افراد در مراحل آخرین حرفه و زندگی نسبت به مراحل پایین تر قضاوت اخلاقی بالایی را دارند، مغایر می‌باشد.

تورموکاربو و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی تحت عنوان "پیشرفت اخلاق تجاری/مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها چگونه در آموزش بالاتر مؤثر است؟" به این نتیجه رسیدند که داشتن پیشرفت‌های قبلی در اخلاق تجاری/مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها، نقش مربوطی در آگاهی اخلاقی دانشجویان بازی نمی‌کند.

بالتین و مک کارت (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان "تأثیر جهت‌یابی اخلاقی و جنسیت بر قضاوت اخلاقی دانشجویان سال آخر حسابرسی" در استرالیا به این نتیجه رسیدند که بین جنسیت و قضاوت اخلاقی، رابطه معنی‌داری وجود ندارد. یاکینا (۲۰۰۹)، در تحقیقی با عنوان "کشف ارتباط بین مؤلفه‌های اخلاقی با پنج مدل بزرگ شخصیت" که بر روی دانشجویان انجام شد، به این نتیجه رسید که رفتارهای شخصیتی همچون وظیفه‌شناسی، عدم روان رنجوری، توافق جویی و ناخوشایندی‌ها برای دانشجویان اهمیت دارد و شخصیت، ارتباط معنی‌داری با مؤلفه‌های غیر اخلاقی ندارد.

کلر و همکاران (۲۰۰۷)، در پژوهشی با عنوان "آیا جنسیت، سطح تحصیلات، مذهب و تجربه کاری بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران آمریکا اثر گذار می‌باشد؟" به این نتیجه رسیدند که تمامی این چهار عامل موجب بروز تفاوت‌هایی در استانداردهای اخلاقی می‌شوند و همچنین زنان تمایل بیشتری به تصمیم‌گیری اخلاقی دارند.

رجب کردی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی تحت عنوان "شناسایی و بررسی اهمیت نظریه‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه خبرگان و فعالان حرفه‌ای" نتیجه گرفتند که از هشت نظریه مورد بررسی (وظیفه‌گرایی، سودمندی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، آزادی‌گرایی، خیرگرایی و فضیلت محور) با توجه به دیدگاه خبرگان، همه موارد به جز خودگرایی و آزادی‌گرایی دارای اهمیت بالاتر از متوسط است. همچنین بررسی نظر فعالان حرفه‌ای نیز نشان داد که هر شش نظریه مورد بررسی در محیط حسابرسی ایران کاربردی و دارای اهمیت بالاتر از متوسط است. به‌علاوه، خیرگرایی دارای بیشترین بار عاملی است و پس از آن به ترتیب نظریه‌های فضیلت محور، وظیفه‌گرایی، عدالت‌گرایی، دیگرگرایی و سودگرایی قرار دارد.

نادی و همکاران (۱۳۹۸)، در تحقیقی با عنوان "نقش تعدیل‌کنندگی ایدئولوژی اخلاقی در رابطه بین رهبری اخلاقی و عدالت سازمانی با بد رفتاری سازمانی" دریافتند که بین متغیرهای پژوهش رابطه معنی‌دار وجود دارد. در رابطه رهبری اخلاقی و عدالت سازمانی با بد رفتاری سازمانی متغیر

فیض آبادی و همکاران (۱۳۹۶)، در تحقیقی تحت عنوان "نقش دیدگاه اخلاقی در تعدیل اثر رهبری اصیل بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان" به این نتیجه رسیدند که ابعاد رهبری اصیل و دیدگاه اخلاقی بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان تأثیر دارند.

ستایش و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهشی تحت عنوان "بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر درک اصول اخلاقی بین مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی" به این نتیجه رسیدند که سازه‌های فردی شامل جنسیت و سن مدیران تأثیر معنی‌داری بر درک اصول اخلاقی آنان ندارد. همچنین از بین سازه‌های اجتماعی شامل سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، سابقه خدمت و نوع خدمت، تنها سابقه خدمت دارای ارتباط معنی‌داری با درک اصول اخلاقی می‌باشد.

کیاکجوری و میر تقیان رودسری (۱۳۹۵)، در تحقیقی با عنوان "نقش نگرش عمومی به اخلاق در فعالیت حرفه‌ای کارکنان صنعت هتلداری" دریافتند که بین وضعیت تأهل کارکنان و اخلاق کاری آنها تفاوت معنی‌داری وجود ندارد که با یافته‌های پژوهش ایون و هانگ (۲۰۰۷)، همسو می‌باشد. کرمی و همکاران (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای با عنوان "رابطه اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی با مسئولیت‌پذیری در مدارس" به این نتیجه دست یافتند که رابطه اخلاق حرفه‌ای با مسئولیت‌پذیری، مثبت و معنی‌دار می‌باشد.

اسلامی و مفاخری نیا (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان "ارزیابی عوامل مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران" تأثیر مستقیم عوامل اقتصادی، اجتماعی، نظام پاداش، خصوصیات شغلی و رفتار مدیر را بر میزان اخلاق کاری حسابداران تأیید کردند.

محمودی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان "بررسی همبستگی هوش اخلاقی و نوع دوستی با نگرش پرستاران نسبت به حقوق بیماران" دریافتند، مؤلفه‌های هوش اخلاقی در پیش‌بینی نگرش پرستاران به حقوق بیماران (به عنوان یک عمل اخلاقی) نقش دارند.

نتایج حاصل از این پژوهش‌ها در حوزه داخلی و خارجی مؤید این مطلب می‌باشد که با وجود انجام مطالعات در حوزه اخلاق از سوی پژوهشگران داخلی و خارجی و شناسایی تعدادی از عوامل تأثیرگذار در حوزه اخلاق، این پژوهش‌ها قسمتی از مباحث و عوامل دخیل در توسعه اخلاقی کنشگران عرصه‌های مالی را مورد بررسی قرار داده است و تعدادی از عوامل در این زمینه را معرفی نموده‌اند. ولی پژوهشی جامع که بحث توسعه اخلاقی و تقوا را از جنبه‌های مختلف نظیر

ایده‌آل‌گرایی اخلاقی مدیران نقش تعدیل‌کنندگی ایفا می‌کند. آنها همچنین نشان دادند که زمانی که عدالت سازمانی در سطح بالایی قرار داشته باشد، افراد با ایدئولوژی اخلاقی نسبی‌گرا دلیلی برای مشارکت در کج رفتاری‌ها ندارند.

رسایی کشوک و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی تحت عنوان "نقش سه‌گانه‌های تاریک شخصیت در ریسک‌پذیری رفتاری و بی‌تفاوتی اخلاقی دانش‌آموزان پسر" نشان دادند که سه‌گانه‌های تاریک شخصیت، نقش مهمی در پیش‌بینی ریسک‌پذیری رفتاری و بی‌تفاوتی اخلاقی دانش‌آموزان پسر بازی می‌کنند.

ایمر و گرکز (۱۳۹۷)، در مقاله‌ای تحت عنوان "بررسی رابطه بین سه‌گانه تاریک شخصیت با تصمیم‌گیری فرصت طلبانه مدیران مالی در حسابداری" به این نتیجه رسیدند که بین سه‌گانه تاریک شخصیت و تصمیم‌گیری فرصت‌طلبانه مدیران مالی در حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد.

مرادی و مرندی (۱۳۹۶)، در تحقیق خود با عنوان "بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی بر قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان" دریافتند که بین دانشجویان حسابداری و مدیریت، در تأثیر متغیرهای جنسیت، سن، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و تجربه حرفه‌ای بر قضاوت‌های اخلاقی آنها تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

مذبوب هناء (۱۳۹۶)، در پژوهش خود با عنوان "تأثیر رهبری اصیل و فرهنگ اخلاقی بنگاه بر رفتار حسابرسان" به این نتیجه رسید که بین متغیرهای برداشت درباره رهبری اصیل، شفافیت رهبری اصیل و خود آگاهی رهبری اصیل با متغیر فراوانی رفتارهای مخرب حسابرسانی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

براتی و همکاران (۱۳۹۶)، پژوهشی با عنوان "رابطه بین رویکرد اخلاقی نسبی‌گرایی، رضایت شغلی و ماکیاول‌گرایی بین جامعه حسابداران و حسابرسان" انجام داده و به این نتیجه رسیدند که بین رویکرد اخلاقی نسبی‌گرایی و ماکیاول‌گرایی و بین رضایت شغلی و رویکرد اخلاقی نسبی‌گرایی رابطه مثبت و معنی‌داری برقرار می‌باشد و در بررسی سطح ماکیاول‌گرایی، رضایت شغلی و رویکرد اخلاقی نسبی‌گرایی، در جامعه حسابداران و حسابرسان، تفاوتی یافت نشده است.

رحیمی کاکلکی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان "عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران" به این نتیجه رسیدند که سطح تحصیلات بر ارزیابی بی‌طرفانه تأثیر ندارد اما سن و جنسیت اعضای جامعه حسابداران رسمی بر رعایت مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، تأثیر دارند.

ویژگی‌های رهبری موثق و یا تأثیر شاخصه‌های روانشناختی و سازمانی بر هر چهار مرحله توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری و خصوصاً در حوزه سلامت مورد مذاقه قرار دهد به چشم نمی‌خورد. لذا وجود خلاء تحقیقاتی در این خصوص قابل درک بوده و می‌طلبد که بحث اخلاقی از زوایای گوناگون شخصیتی و محیطی مورد بررسی قرار گیرد. بدین منظور پژوهش حاضر تلاش دارد تا ضمن گسترش مفاهیم نظری و افزودن آن به حوزه علم، عوامل گوناگون را که دربرگیرنده چهار حوزه، شاخصه‌های فردی، سازمانی، رهبری موثق و شاخصه‌های روانشناسی و تأثیر این عوامل بر هر یک از مراحل توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری سلامت که حوزه خطیری در حسابداری بخش عمومی می‌باشد، مورد مطالعه قرار دهد. لذا امید می‌رود از این منظر، این پژوهش بینش‌های نوینی را فراروی پژوهشگران آتی در این حوزه از علم قرار داده و فتح بایی باشد از این جهت که بحث واکنش مبتنی بر اخلاق در آموزش‌های آکادمیک و محیط‌های حرفه‌ای بیشتر مورد ملاحظه قرار گیرد.

روش‌شناسی پژوهش

برای اجرای پژوهش از پرسشنامه‌های استاندارد استفاده گردید. در این میان، شاخصه‌های فردی، سازمانی، رهبری موثق و روانشناختی و تأثیر آنها بر توسعه اخلاقی و تقوا مورد سنجش قرار می‌گیرند. لذا پژوهش حاضر از لحاظ هدف،

کاربردی و از دید روش، پیمایشی می‌باشد. جهت تدوین ادبیات و مبانی نظری از مطالعات کتابخانه‌ای و برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استاندارد استفاده شده است که برای اطمینان بیشتر، روایی آنها توسط (۵) نفر از اساتید پژوهشگر در داخل کشور در رشته روانشناسی مورد تأیید قرار گرفته است و برای ارزیابی پایایی آنها از آزمون آلفای کرونباخ در محیط نرم‌افزار SPSS ۱۸ استفاده گردید که طبق جدول ۱، نتایج آزمون بیانگر قابلیت اعتماد پرسشنامه‌ها می‌باشد. پرسشنامه دموگرافیک برای سنجش متغیرهای جمعیت شناختی، پرسشنامه والومبوا و همکاران (۲۰۰۸)، برای رهبری موثق، پرسشنامه کالکوئیت و همکاران (۲۰۰۱)، برای گردآوری داده‌های ساز و کارهای پاداش، پرسشنامه دوجین کثیف جنیسون و وبستر (۲۰۱۰)، برای سنجش ماکیاولیسم، رفتارهای ضد اجتماعی و خودشیفتگی، پرسشنامه اومیرا، دیویس و هاموند (۲۰۱۱)، برای سنجش سادیسم، پرسشنامه مینه‌سوتا (۱۹۴۰)، برای سنجش رضایت شغلی، پرسشنامه جرمی گیلبرث (۲۰۱۰)، برای مسئولیت‌پذیری سازمانی، پرسشنامه نارواژ (۲۰۰۱)، برای داده‌های مربوط به توسعه اخلاقی و تقوا، پرسشنامه آلپورت و راس (۱۹۵۰)، برای جهت‌گیری مذهبی، پرسشنامه لنینک، کیل و جوردن (۲۰۱۱)، برای داده‌های هوش اخلاقی و پرسشنامه پنج بزرگ-۱۰ (BFI-۱۰) رامستد و جان (۲۰۰۷)، برای حصول داده‌های مربوط به صفات پنجگانه شخصیت (NEO) می‌باشند.

جدول ۱. پایایی پرسشنامه‌های آزمون

پرسشنامه‌ها	تعداد سوالات	مقدار آلفای کرونباخ
حساسیت اخلاقی	۱۴	۰/۸۴۴
استدلال تجویزی	۷	۰/۸۷۵
انگیزه اخلاقی	۷	۰/۹۲۲
رفتار اخلاقی	۷	۰/۹۰۳
جهت‌گیری مذهبی	۲۱	۰/۸۳۵
هوش اخلاقی	۴۰	۰/۹۲۱
صفات پنجگانه شخصیت (نئو)	۱۰	۰/۷۳۱
رهبری موثق	۱۶	۰/۹۲۴
ساز و کارهای پاداش	۱۰	۰/۸۵۸
صفات چهارگانه تاریک شخصیت	۲۱	۰/۹۲۲
رضایت شغلی	۲۰	۰/۸۱۳
مسئولیت‌پذیری سازمانی	۲۸	۰/۸۹۱

مورد آزمون قرار گرفتند.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش آماری مدل‌یابی معادلات ساختاری (SEM) در محیط نرم‌افزار AMOS18 استفاده شد. پس از اینکه همبستگی متغیرها شناسایی گردید، آزمون معنی‌داری انجام شد که برای بررسی معنی‌دار بودن رابطه متغیرها (فاصله ای و نسبی) از آزمون همبستگی پیرسون استفاده گردید. سطح معنی‌داری در سطح خطای ۰/۰۵ بررسی شده و آماره‌هایی که کمتر از ۰/۰۵ باشند، معنی‌دار در نظر گرفته شدند. در ادامه در پاسخ به سؤال پژوهش، ضرایب استاندارد و آماره t سوایل (رویکرد حاصل ضرب ضرایب)، ضرایب تحلیل مسیر، ضرایب غیرمستقیم متغیرها، گزارش و

جدول ۱، تعداد سؤالات مربوط به هر یک از متغیرهای بررسی شده در قالب مدل مفهومی پژوهش و مقدار آلفای کرونباخ آنها را نشان می‌دهد که با توجه به مقدار آلفای کرونباخ متغیرها، پرسشنامه‌های آزمون دارای پایایی لازم برای انجام پژوهش می‌باشند.

قلمرو پژوهش، جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش متمرکز بر مدیران مالی و بودجه و معاونان آنها و رؤسای حسابداری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران ($N=897$) در سال ۱۳۹۷ است که بر اساس جدول ۲، کرجسی و مورگان تعداد نمونه، ۲۶۹ نفر می‌باشد. از اینرو بیش از ۴۰۰ پرسشنامه الکترونیکی ارسال و از این میان، ۲۶۹ پرسشنامه قابل آزمون دریافت و به عنوان نمونه آماری

جدول ۲. درصد فراوانی متغیرهای دموگرافیک

شاخصه‌ها	متغیرها	ابعاد	فراوانی	درصد
شاخصه‌های فردی	سن	کمتر از ۳۵ سال	۶۲	۲۳
		بین ۳۵ تا ۴۵ سال	۱۲۸	۴۷/۶
		بیشتر از ۴۵ سال	۷۹	۲۹/۴
	جنسیت	مرد	۲۱۲	۷۸/۸
		زن	۵۷	۲۱/۲
	سطح تحصیلات	کارشناسی و پایین	۱۱۰	۴۰/۹
		کارشناسی ارشد و بالاتر	۱۵۹	۵۹/۱
	رشته تحصیلی	حسابداری	۱۵۶	۵۸
		مدیریت	۸۴	۳۱/۲
		سایر	۲۹	۱۰/۸
	وضعیت تأهل	متأهل	۲۳۷	۸۸/۱
		مجرد	۳۲	۱۱/۹
تجربه کاری	کمتر از ۱۵ سال	۱۲۴	۴۶/۱	
	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۵۱	۱۹	
	۲۰ سال به بالا	۹۴	۳۴/۹	
رابطه استخدامی	رسمی	۲۱۰	۷۸/۱	
	پیمانی	۵۹	۲۱/۹	
شاخصه‌های سازمانی	نوع خدمت	مدیر مالی	۳۰	۱۱/۲
		معاون مدیر مالی	۲۶	۹/۷
		مدیر بودجه	۲۱	۷/۸
		معاون مدیر بودجه	۱۵	۵/۶
		رئیس حسابداری	۱۷۷	۶۵/۸

مدل نهایی ارائه گردید.

ماکزیمم و مینیمم امتیاز در این متغیر با توجه به طیف (۱ تا ۵ امتیاز) به ترتیب (۱۰۰) و (۲۰) امتیاز می‌باشد، میانگین امتیاز حاصل شده (۷۰/۷۱۳) نشان از رضایت نسبی و نه کامل شرکت‌کنندگان از وضعیت شغلی می‌باشد و از وضعیتی که در آن هیچگونه رضایت شغلی نباشد، بهتر است. بیشترین و کمترین امتیاز کسب شده توسط آزمودنی‌ها در این متغیر به ترتیب (۹۱) و (۴۲) امتیاز می‌باشد. انحراف استاندارد این متغیر (۹/۲۱۶) نشان می‌دهد که اکثر پاسخ‌ها در محدوده میانگین بوده و شدت پراکندگی زیادی ندارند. تعداد سؤالات متغیر مسئولیت‌پذیری سازمانی (۲۸) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۱۴۰) و (۲۸) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۸۷/۰۵۲) نشان از برخورداری از مسئولیت سازمانی افراد شرکت‌کننده در آزمون دارد و انحراف استاندارد (۱۷/۲۸۶) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی زیاد نمی‌باشد. تعداد سؤالات متغیر خودآگاهی (۴) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۲۰) و (۴) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۱۴/۳۴۲) نشان از خودآگاهی افراد دارد و انحراف استاندارد (۲/۸۸۷) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار کم می‌باشد. تعداد سؤالات متغیر شفافیت ارتباطی (۴) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۲۰) و (۴) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۱۳/۸۹۵) نشان از وجود شفافیت ارتباطی افراد دارد و انحراف استاندارد (۳/۲۲۹) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی داده‌ها بسیار کم می‌باشد. تعداد سؤالات چشم‌انداز اخلاقی درونی شده (۴) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۲۰) و (۴) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۱۳/۹۸۱) نشان از وجود این متغیر در محیط پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۳/۱۳۰) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار کم می‌باشد. تعداد سؤالات پردازش متوازن اطلاعات (۴) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۲۰) و (۴) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۱۳/۸۴۳) نشان از وجود پردازش متوازن اطلاعات در محیط پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۳/۰۶۲) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار کم می‌باشد. تعداد سؤالات برای کل شاخصه‌های رهبری موثق (۱۶) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۸۰) و (۱۶) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۵۶/۰۰۷) نشان از وجود (۴) شاخصه رهبری موثق در محیط آزمودنی دارد و انحراف استاندارد (۱۰/۷۰۰) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی داده‌ها حول میانگین نسبی می‌باشد. تعداد سؤالات ماکیاولیسم (۴) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن

سؤالات پژوهش

این مطالعه به دنبال یافتن پاسخ سؤالات زیر می‌باشد:

- ۱- الگوی توسعه اخلاقی در حسابداری حوزه سلامت چگونه است؟
- ۲- الگوی تقوا در حسابداری حوزه سلامت چگونه است؟

یافته‌های پژوهش

جدول ۲، آمار توصیفی (ابعاد، فراوانی و درصد) متغیرهای این مطالعه که شامل متغیرهای دموگرافیک و سایر متغیرها (رابطه استخدامی و نوع خدمت) می‌باشد، نمایش می‌دهد. در جدول فوق‌الذکر کلیه متغیرهای دموگرافیک در حوزه شاخصه‌های فردی و سازمانی به همراه ابعاد، فراوانی و درصد آنها نمایش داده شده‌اند. متغیر سن در سه بعد مورد ارزیابی قرار گرفته است. که بیشترین تعداد آزمودنی‌ها مربوط به بازه سنی (۳۵ تا ۴۵) سال و کمترین آن در بازه سنی کمتر از (۳۵) سال قرار دارند. متغیر جنسیت نشان می‌دهد که (۸/۷۸) درصد پاسخ‌دهندگان مرد و (۲/۲۱) درصد آنها زن هستند. متغیر سطح تحصیلات در دو بازه کارشناسی و پایین و کارشناسی ارشد و بالاتر مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند که (۹/۴۰) درصد مشارکت‌کنندگان دارای مدرک کارشناسی و پایین‌تر و (۱/۵۹) درصد مشارکت‌کنندگان مدرک کارشناسی‌ارشد یا بالاتر داشته‌اند. در حوزه متغیر رشته تحصیلی که در سه بازه مورد سنجش قرار گرفته‌اند، ۵۸ درصد رشته حسابداری (۲/۳۱) درصد مدیریت و (۸/۱۰) درصد دارای مدرک تحصیلی در سایر رشته‌ها بوده‌اند. از بین شرکت‌کنندگان در آزمون (۱/۸۸) درصد متأهل و (۹/۱۱) درصد در وضعیت مجرد بوده‌اند. در خصوص متغیر تجربه کاری که در سه بازه مورد آزمون قرار گرفته است، بیشترین نرخ پاسخ‌دهنده مربوط به تجربه کاری کمتر از (۱۵) سال و کمترین آن مربوط به تجربه کاری (۱۵ تا ۲۰) سال می‌باشد. از میان نمونه آماری (۱/۷۸) درصد وضعیت استخدامی رسمی و (۹/۲۱) درصد دارای وضعیت استخدامی پیمانی بوده‌اند. متغیر نوع خدمت در پنج بازه سنجش گردید که بیشترین آن را رؤسای حسابداری دانشگاه‌ها (۸/۶۵) درصد و کمترین آن (۶/۵) درصد مربوط به معاونین مدیر بودجه بودند.

جدول ۳، آمار توصیفی سایر متغیرها در حوزه شاخصه‌های سازمانی، رهبری موثق و روانشناختی را به همراه ابعاد، میانگین، میانه، نما، انحراف استاندارد، کجی، کشیدگی، کمترین و بیشترین مقدار آنها را نشان می‌دهد. نظر به تعداد سؤالات متغیر رضایت شغلی که شامل (۲۰) سؤال می‌باشد

جدول ۳. آماره‌های توصیفی سایر متغیرها

متغیرها	ابعاد	میانگین	میانه	نما	انحراف استاندارد	کجی	کشیدگی	کمترین	بیشترین
سایر شاخصه‌های سازمانی	رضایت شغلی	۷۰/۷۱۳	۷۱	۷۲	۹/۲۱۶	-۰/۱۱۰	-۰/۱۸۰	۴۲	۹۱
	مسئولیت‌پذیری سازمانی	۸۷/۰۵۲	۸۸	۹۴	۱۷/۲۸۶	-۰/۱۶۵	-۰/۴۷۰	۴۲	۱۳۰
شاخصه‌های رهبری موقت	خود آگاهی	۱۴/۳۴۲	۱۵	۱۶	۲/۸۸۷	-۰/۷۰۲	۰/۶۳۹	۴	۲۰
	شفافیت ارتباطی	۱۳/۸۹۵	۱۵	۱۶	۳/۲۲۹	-۰/۴۶۲	-۰/۴۳۰	۴	۲۰
	چشم‌انداز اخلاقی درونی شده	۱۳/۹۸۱	۱۵	۱۶	۳/۱۳۰	-۰/۵۶۳	-۰/۱۳۸	۶	۲۰
	پردازش متوازن اطلاعات	۱۳/۸۴۳	۱۴	۱۶	۳/۰۶۲	-۰/۶۰۰	-۰/۱۵۲	۴	۲۰
	رهبری موقت	۵۶/۰۰۷	۵۷	۶۳	۱۰/۷۰۰	-۰/۵۵۸	۰/۱۱۴	۱۹	۸۰
	ماکیاولیسم	۶/۵۷۲	۶	۴	۲/۷۹۳	۱/۴۳۸	۲/۱۹۰	۴	۱۶
صفات چهارگانه تاریک شخصیت	ضد اجتماعی	۷/۹۴۸	۸	۸	۲/۸۳۹	۰/۷۹۹	۰/۹۴۵	۴	۱۸
	خودشیفتگی	۱۱/۴۷۹	۱۲	۱۲	۳/۹۵۵	-۰/۲۳۶	۰/۸۰۲	۴	۲۰
	سادیسیم	۱۲/۹۷۷	۱۰	۹	۶/۰۷۵	۲/۳۰۲	۶/۰۵۲	۹	۴۵
	چهارگانه تاریک شخصیت	۳۸/۹۷۷	۳۷	۳۱	۱۲/۱۸۷	۱/۴۴۷	۲/۷۴۶	۲۱	۸۷
	برونگرایی	۶/۸۷۷	۷	۶	۱/۳۴۲	۰/۱۶۰	۰/۲۱۲	۳	۱۰
	توافق جویی	۷/۵۳۵	۸	۸	۱/۳۴۷	-۰/۰۶۶	-۰/۴۱۱	۴	۱۰
صفات پنجگانه شخصیت	وظیفه‌شناسی	۸/۰۴۴	۸	۸	۱/۵۳۷	-۰/۶۷۱	-۰/۰۸۵	۴	۱۰
	روان‌رنجوری	۴/۸۰۳	۵	۴	۱/۴۹۴	۰/۳۴۱	۰/۲۶۲	۲	۱۰
	گشودگی به تجارب	۶/۹۳۳	۷	۸	۱/۵۷۰	-۰/۰۵۸	-۰/۶۷۴	۳	۱۰
	صفات پنج‌گانه شخصیت	۳۴/۱۹۳	۳۴	۳۵	۳/۷۶۷	۰/۱۰۰	-۰/۲۴۴	۲۴	۴۴
	ساز و کارهای پاداش	۳۷/۷۸۴	۳۸	۴۰	۶/۱۹۲	-۰/۱۵۲	-۰/۱۴۱	۲۰	۵۰
	هوش اخلاقی	۱۵۷/۱۴۱	۱۵۷	۱۵۲	۱۵/۳۲۷	۰/۰۹۷	۰/۰۹۰	۱۲۰	۱۹۸
جهت‌گیری مذهبی	جهت‌گیری مذهبی بیرونی	۲۹/۱۷۴	۲۹	۲۸	۵/۱۱۹	۰/۰۷۰	۰/۰۶۹	۱۷	۴۳
	جهت‌گیری مذهبی درونی	۲۳/۱۲۲	۲۳	۲۳	۲/۵۷۰	۰/۵۳۵	۰/۷۰۷	۱۷	۳۴
	جهت‌گیری مذهبی	۵۲/۳۳۰	۵۲	۵۱	۶/۰۶۶	۰/۲۰۳	۰/۲۳۲	۳۸	۷۳
توسعه اخلاقی	حساسیت اخلاقی	۵۱/۲۵۲	۵۲	۵۵	۷/۵۲۳	-۰/۴۵۵	۰/۱۷۱	۲۳	۶۷
	استدلال تجویزی	۲۷/۲۶۷	۲۸	۲۸	۴/۵۵۱	-۰/۴۸۸	-۰/۲۵۲	۱۴	۳۵
تقوا	انگیزه اخلاقی	۸۵۵/۳۱	۳۳	۳۵	۹۸۲/۳	-۱۰۹/۲	۳۹۷/۷	۷	۳۵
	رفتار اخلاقی	۷۵۴/۲۹	۳۰	۳۵	۴۴۶/۴	-۰۸۰/۱	۸۵۷/۱	۸	۳۵

شاخصه‌های روانشناختی

آن به ترتیب (۱۰) و (۲) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۴/۸۰۳) نشان از وجود نسبی ویژگی شخصیتی روان‌رنجوری در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۱/۴۹۴) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار ناچیز می‌باشد. تعداد سؤالات گشودگی به تجارب (۲) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۱۰) و (۲) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۶/۹۳۳) نشان از وجود نسبی ویژگی شخصیتی گشودگی به تجارب در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۱/۵۷۰) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار ناچیز می‌باشد. تعداد کل سؤالات صفات پنج‌گانه شخصیت (۱۰) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۵۰) و (۱۰) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۳۴/۱۹۳) نشان از وجود نسبی این صفات در افراد دارد و انحراف استاندارد (۳/۷۶۷) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی داده‌ها بسیار کم می‌باشد. تعداد سؤالات ساز و کار پاداش (۱۰) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۵۰) و (۱۰) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۳۷/۷۸۴) نشان از وجود ساز و کار پاداش در محیط آزمودنی و انحراف استاندارد (۶/۱۹۲) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی داده‌ها کم می‌باشد. تعداد سؤالات هوش اخلاقی (۴۰) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۲۰۰) و (۴۰) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۱۵۷/۱۴۱) نشان از وجود ویژگی هوش اخلاقی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۱۵/۳۲۷) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی کم می‌باشد. تعداد سؤالات جهت‌گیری مذهبی بیرونی (۱۲) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۶۰) و (۱۲) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۲۹/۱۷۴) نشان از وجود نسبی جهت‌گیری مذهبی بیرونی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۵/۱۱۹) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی کم می‌باشد. تعداد سؤالات جهت‌گیری مذهبی درونی (۹) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۴۵) و (۹) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۲۳/۱۲۲) نشان از وجود نسبی جهت‌گیری مذهبی درونی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۲/۵۷۰) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی ناچیز می‌باشد. تعداد کل سؤالات متغیر جهت‌گیری مذهبی (۲۱) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۱۰۵) و (۲۱) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۵۲/۳۳۰) نشان از وجود نسبی این ویژگی در نمونه آماری دارد و انحراف استاندارد (۶/۰۶۶) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی داده‌ها کم می‌باشد. تعداد سؤالات حساسیت اخلاقی (۱۴) سؤال می‌باشد

به ترتیب (۲۰) و (۴) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۶/۵۷۲) نشان از وجود نسبی ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۲/۷۹۳) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار کم می‌باشد. تعداد سؤالات ضد اجتماعی (۴) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۲۰) و (۴) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۷/۹۴۸) نشان از وجود کم ویژگی شخصیتی ضد اجتماعی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۲/۸۳۹) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار کم می‌باشد. تعداد سؤالات خود شیفتگی (۴) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۲۰) و (۴) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۱۱/۴۷۹) نشان از وجود نسبی ویژگی شخصیتی خودشیفتگی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۳/۹۵۵) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار کم می‌باشد. تعداد سؤالات متغیر سادیسیم (۹) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۴۵) و (۹) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۱۲/۹۷۷) نشان از وجود نسبی ویژگی شخصیتی سادیسیم در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۶/۰۷۵) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی کم می‌باشد. تعداد کل سؤالات صفات چهارگانه تاریک شخصیت (۲۱) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۱۰۵) و (۲۱) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۳۸/۹۷۷) نشان از وجود کمتر این صفات در آزمودنی‌ها دارد و انحراف استاندارد (۱۲/۱۸۷) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی داده‌ها نسبی می‌باشد. تعداد سؤالات برون‌گرایی (۲) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۱۰) و (۲) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۶/۸۷۷) نشان از وجود نسبی ویژگی شخصیتی برون‌گرایی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۱/۳۴۲) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار ناچیز می‌باشد. تعداد سؤالات توافق جویی (۲) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۱۰) و (۲) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۷/۵۳۵) نشان از وجود نسبی ویژگی شخصیتی توافق جویی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۱/۳۴۷) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار ناچیز می‌باشد. تعداد سؤالات وظیفه‌شناسی (۲) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۱۰) و (۲) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۸/۰۴۴) نشان از وجود نسبی ویژگی شخصیتی وظیفه‌شناسی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۱/۵۳۷) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی بسیار ناچیز می‌باشد. تعداد سؤالات روان‌رنجوری (۲) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز

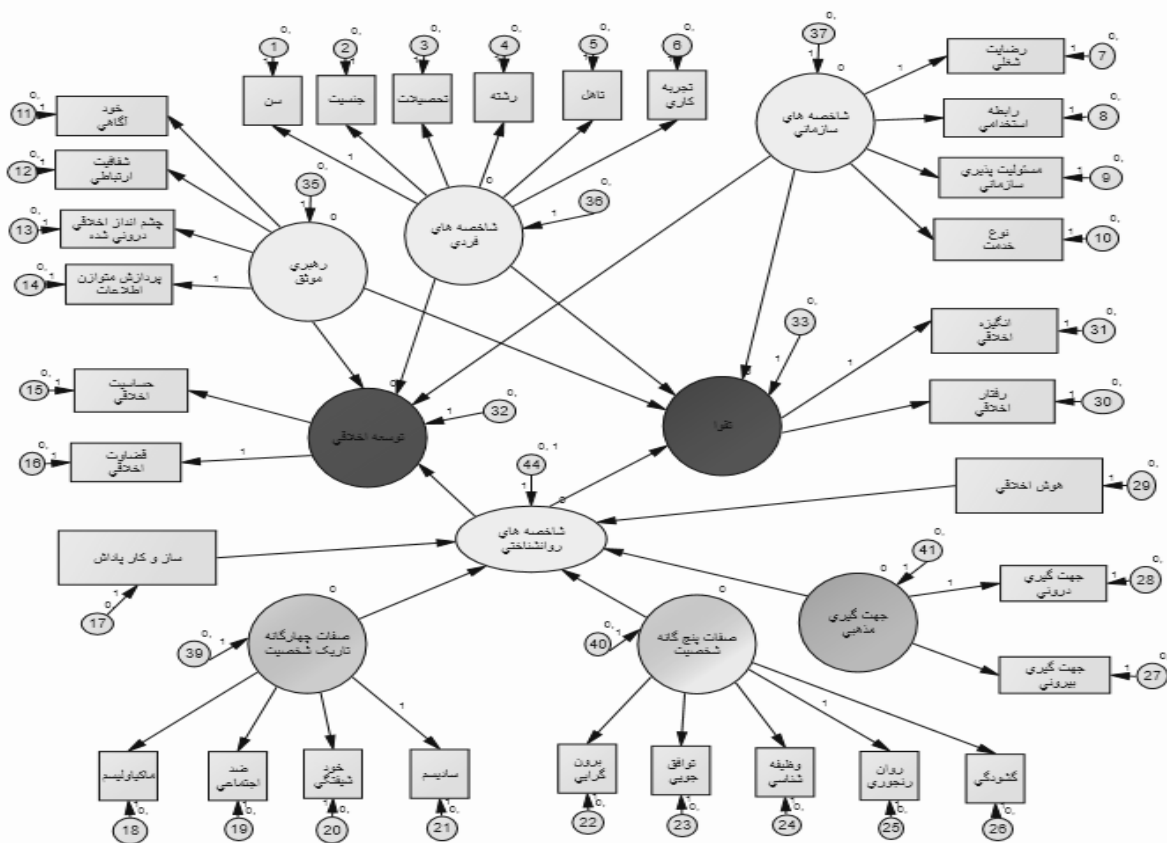
مدل‌یابی معادلات ساختاری (شاخص‌های ارزیابی نرمال بودن تک متغیره و چند متغیره و بررسی مدل‌های مشخص و غیرمشخص) با استفاده از مدل‌یابی معادلات ساختاری در نرم‌افزار ۱۸ AMOS مدل مفهومی ارائه شده در شکل ۱، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در شکل ۲، طرح مدل اولیه پژوهش بر اساس مدل مفهومی ارائه شده بر اساس مبانی نظری، به شکل نمودار مدل‌یابی معادلات ساختاری ارائه شده است. با توجه به سطح معنی‌داری و ضرایب استاندارد هر یک از زیر مقیاس‌ها در جدول ۴، مشخص می‌گردد که متغیر سطح تحصیلات در شاخصه‌های فردی و متغیر رابطه استخدامی، مسئولیت‌پذیری سازمانی و نوع خدمت در شاخصه‌های سازمانی و ساز و کارهای پاداش در شاخصه‌های روانشناختی معنی‌دار نیستند.

در جدول ۴، ضرایب استاندارد، خطای انحراف استاندارد مقدار T و در نهایت سطح معنی‌داری هر یک از زیرمقیاس‌های متغیرها در حوزه شاخصه‌های فردی، سازمانی، رهبری موثق و روانشناختی نشان داده شده است. با توجه به سطح معنی‌داری گزارش شده، متغیرهایی که سطح معنی‌داری آنها بیشتر باشد ($P > 0,05$) از مدل حذف می‌شوند. بنابراین در ادامه متغیر سطح تحصیلات در شاخصه‌های فردی و متغیر

که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۷۰) و (۱۴) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۵۱/۲۵۲) نشان از وجود حساسیت اخلاقی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۷/۵۲۳) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی کم می‌باشد. تعداد سوالات استدلال تجویزی (۷) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۳۵) و (۷) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۲۷/۲۶۷) نشان از وجود نسبی استدلال تجویزی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۴/۵۵۱) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی کم می‌باشد. تعداد سوالات انگیزه اخلاقی (۷) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۳۵) و (۷) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۳۱/۸۵۵) نشان از وجود نسبی انگیزه اخلاقی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۳/۹۸۲) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی داده‌ها کم می‌باشد. تعداد سوالات رفتار اخلاقی (۷) سؤال می‌باشد که ماکزیمم و مینیمم امتیاز آن به ترتیب (۳۵) و (۷) امتیاز می‌باشد. میانگین امتیاز حاصل شده (۲۹/۷۵۴) نشان از وجود نسبی رفتار اخلاقی در پاسخ‌دهندگان و انحراف استاندارد (۴/۴۴۶) نشان می‌دهد که شدت پراکندگی داده‌ها کم می‌باشد.

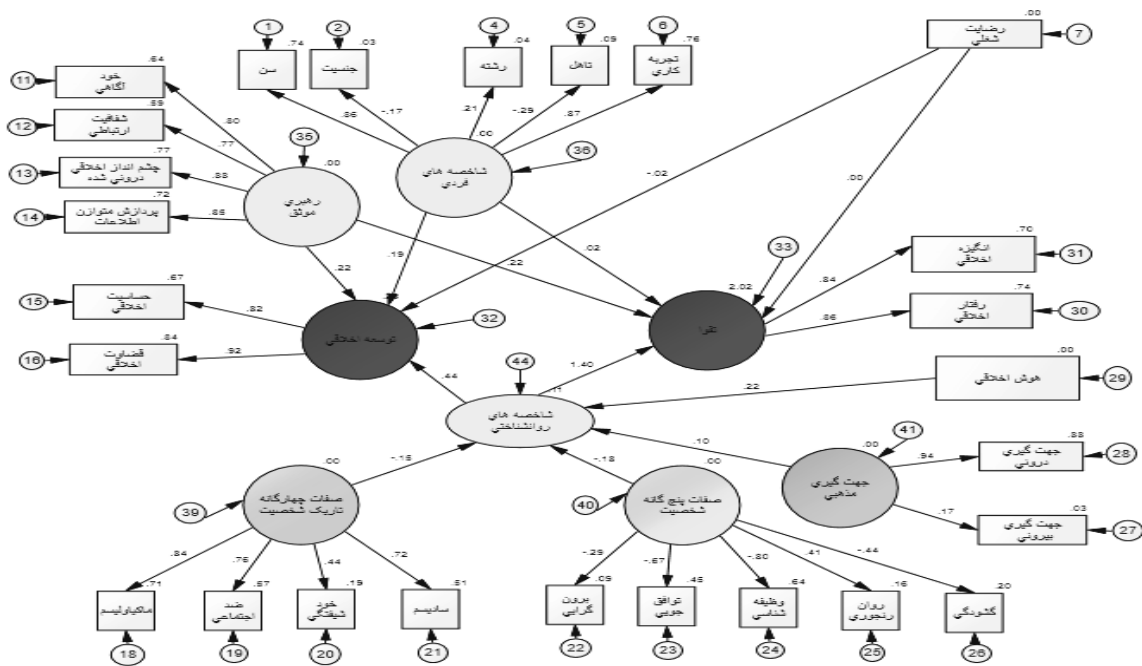
در ادامه پس از اطمینان از برقراری مفروضه‌های



شکل ۲. مدل اولیه تحقیق بر اساس مبانی نظری

جدول ۴. آماره‌های مدل‌یابی معادلات ساختاری در متغیرهای نمونه آماری

شاخصه‌ها	زیر مقیاس‌ها	ضرایب استاندارد	خطای انحراف استاندارد	T	سطح معنی‌داری	
شاخصه‌های فردی	سن	۰/۸۶۵	۰/۰۴۴	۲/۰۶۳	۰/۰۰۰	
	جنسیت	-۰/۱۷۰	۰/۰۴۴	-۲/۵۲۸	۰/۰۱۱	
	سطح تحصیلات	۰/۰۷۳	۰/۰۵۲	۱/۱۰	۰/۲۷۱	
	رشته تحصیلی	۰/۲۱۱	۰/۰۷۵	۳/۰۸۹	۰/۰۰۲	
	وضعیت تأهل	-۰/۲۹۳	۰/۰۳۴	-۴/۴۸۵	۰/۰۰۰	
	تجربه کاری	۰/۸۶۵	۰/۱۵۰	۸/۲۶۵	۰/۰۰۰	
شاخصه‌های رهبری موقت	پردازش متوازن اطلاعات	۰/۸۴۸	۰/۱۸۷	۱۳/۸۴۴	۰/۰۰۰	
	چشم انداز اخلاقی درونی شده	۰/۸۷۶	۰/۰۶۱	۱۷/۳۴	۰/۰۰۰	
	شفافیت ارتباطی	۰/۷۷۰	۰/۰۶۷	۱۴/۲۹۶	۰/۰۰۰	
	خود آگاهی	۰/۷۹۹	۰/۰۵۸	۱۵/۲۰۲	۰/۰۰۰	
شاخصه‌های سازمانی	رضایت شغلی	۱/۸۲۹	۰/۵۶۲	۱۲۵/۸۳۳	۰/۰۰۰	
	رابطه استخدامی	-۰/۰۶۲	۰/۰۰۲	-۰/۸۰۱	۰/۴۲۳	
	مسئولیت‌پذیری سازمانی	۰/۳۵۱	۰/۴۰۰	۰/۹۰۰	۰/۳۶۸	
	نوع خدمت	-۰/۱۰۳	۰/۰۱۲	-۰/۷۷۱	۰/۴۴۱	
شاخصه‌های روانشناختی	صفات چهارگانه تاریک شخصیت	ساز و کارهای پاداش	۰/۰۵۶	۰/۰۱۰	۰/۹۹۳	۰/۳۲۱
		هوش اخلاقی	۰/۲۴۷	۰/۰۰۵	۳/۲۷۳	۰/۰۰۱
		سادیسیم	۰/۷۱۶	۰/۳۷۰	۳۵/۰۳۱	۰/۰۰۰
		خودشیفتگی	۰/۴۴۱	۰/۰۶۲	۶/۵۰۷	۰/۰۰۰
	صفات پنج‌گانه شخصیت	ضد اجتماعی	۰/۷۵۷	۰/۰۴۶	۱۰/۶۴۲	۰/۰۰۰
		ماکیاولیسم	۰/۸۴۱	۰/۰۴۸	۱۱/۲۴۹	۰/۰۰۰
		روان‌رنجوری	۰/۴۰۳	۰/۰۹۱	۵۲/۷۱۱	۰/۰۰۰
		وظیفه‌شناسی	-۰/۸۰۵	۰/۴۲۰	-۴/۸۹۲	۰/۰۰۰
	صفات پنج‌گانه شخصیت	توافق‌جویی	-۰/۶۶۵	۰/۲۶۴	-۵/۶۳۱	۰/۰۰۰
		برونگرایی	-۰/۲۹۴	۰/۱۹۴	-۳/۳۷۹	۰/۰۰۰
		گشودگی به تجارب	-۰/۴۴۳	۰/۲۶۲	-۰/۴۱۳	۰/۰۰۰
		جهت‌گیری مذهبی درونی	۰/۹۹۰	۰/۱۵۷	۱۴۷/۵۲۹	۰/۰۰۰
جهت‌گیری مذهبی بیرونی	۰/۱۶۰	۰/۳۱۲	۹۳/۴۶۲	۰/۰۰۰		



شکل ۳. ضرایب استاندارد مدل برآمده از تحقیق بر اساس داده‌ها

جدول ۵. ضرایب تحلیل مسیر هر یک از متغیرهای نمونه آماری بر توسعه اخلاقی و تقوا

متغیرهای مستقل	مسیر	متغیرهای وابسته	ضرایب استاندارد	خطای انحراف استاندارد	T	سطح معنی داری
شاخصه‌های فردی	←	توسعه اخلاقی	۰/۱۹۳	۰/۵۱۲	۲/۵۵۴	۰/۰۱۱
	←	تقوا	۰/۰۱۷	۰/۳۴۷	۰/۲۵۵	۰/۷۹۸
شاخصه‌های مردمک مؤثق	←	توسعه اخلاقی	۰/۲۲۳	۰/۱۲۶	۲/۸۷۱	۰/۰۰۴
	←	تقوا	۰/۲۱۸	۰/۰۹۴	۲/۹۱۷	۰/۰۰۴
شاخصه‌های روانشناختی	←	توسعه اخلاقی	۰/۴۴۲	۰/۳۲۶	۵/۳۵۵	۰/۰۰۰
	←	تقوا	۱/۴۰۵	۰/۸۷۴	۴/۹۱۳	۰/۰۰۰
رضایت شغلی	←	توسعه اخلاقی	-۰/۰۲۰	۰/۰۳۵	-۲/۳۷۳	۰/۰۱۸
	←	تقوا	-۰/۰۰۵	۰/۰۲۵	-۰/۵۹۲	۰/۵۵۴

مشخص می‌گردد که شاخصه‌های فردی بر توسعه اخلاقی تأثیر معنی‌داری داشته ولی بر تقوا تأثیر معنی‌داری ندارند. همچنین نتایج نشان داد که شاخصه‌های رهبری مؤثق و روانشناختی بر توسعه اخلاقی و تقوا تأثیر معنی‌داری دارند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که رضایت شغلی بر توسعه اخلاقی تأثیر معنی‌داری داشته ولی بر تقوا تأثیر معنی‌داری ندارد.

همچنین نتایج ضرایب غیرمستقیم در جدول ۶ نشان می‌دهد که شاخصه‌های فردی و شاخصه‌های رهبری مؤثق بر حساسیت اخلاقی و استدلال تجویزی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند. همچنین نتایج بررسی نشان داد که هوش اخلاقی و جهت‌گیری مذهبی و شاخصه‌های رهبری مؤثق بر انگیزه

رابطه استخدامی، مسئولیت‌پذیری سازمانی و نوع خدمت در شاخصه‌های سازمانی و ساز و کارهای پاداش در شاخصه‌های روانشناختی از مدل حذف می‌گردند.

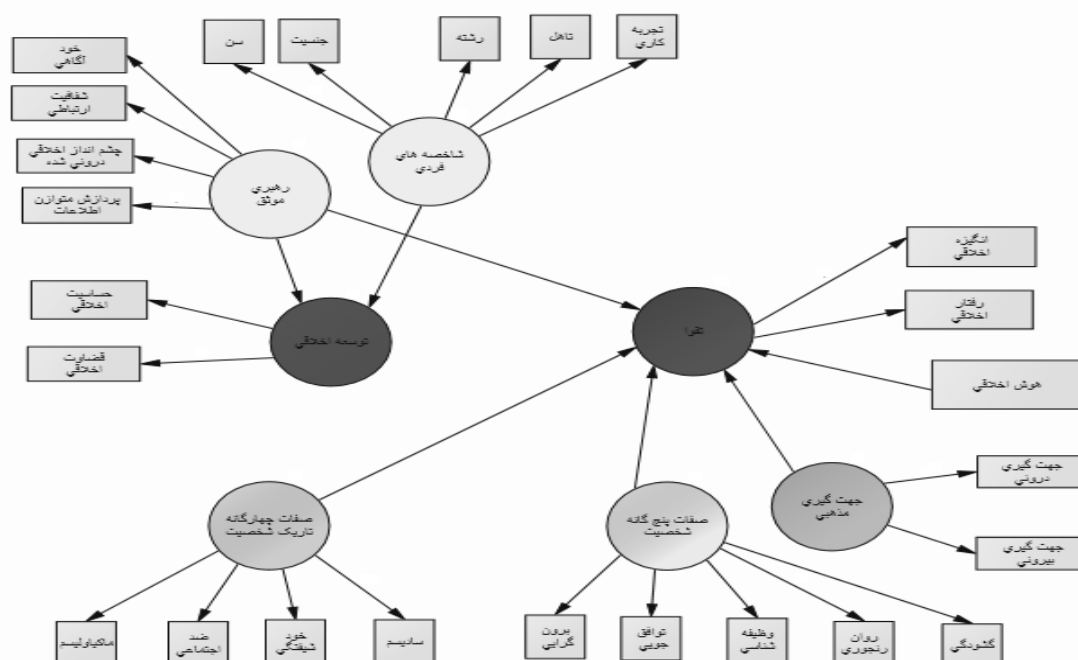
شکل ۳، مدل برآمده از تحقیق بر اساس داده‌ها را پس از حذف متغیر سطح تحصیلات در شاخصه‌های فردی و متغیر رابطه استخدامی، مسئولیت‌پذیری سازمانی و نوع خدمت در شاخصه‌های سازمانی و ساز و کارهای پاداش در شاخصه‌های روانشناختی را نشان می‌دهد. در ادامه مراحل آزمون مدلیابی معادلات ساختاری ارائه می‌شود.

تحلیل مسیر

با بررسی ضرایب تحلیل مسیر و با توجه به جدول ۵،

جدول ۶. ضرایب غیر مستقیم هریک از متغیرهای نمونه آماری بر زیر مقیاس های توسعه اخلاقی و تقوا

شاخصه های فردی	شاخصه های رهبری موثق	رضایت شغلی	صفات چهارگانه تاریک شخصیت	صفات پنجگانه شخصیت	جهت گیری مذهبی	هوش اخلاقی	
۰/۱۵۸*	۰/۱۸۲*	-۰/۰۱۶	-۰/۰۵۶	-۰/۰۶۴	۰/۰۳۵	۰/۰۷۹	حساسیت اخلاقی
۰/۱۷۷*	۰/۲۰۴*	-۰/۰۱۸	-۰/۰۶۳	-۰/۰۷۲	۰/۰۳۹	۰/۰۸۹	استدلال تجویزی
۰/۱۴/۰	۱۸۳/۰*	-۰۰۴/۰	-۱۸۳/۰*	-۲۱۰/۰*	۱۱۴/۰*	۲۵۹/۰*	انگیزه اخلاقی
۰/۱۵/۰	۱۸۸/۰*	-۰۰۴/۰	-۱۸۸/۰*	-۲۱۷/۰*	۱۱۸/۰*	۲۶۶/۰*	رفتار اخلاقی



شکل ۴. مدل نهایی ارائه شده

روانشناختی (صفات چهارگانه تاریک شخصیت، صفات پنج گانه شخصیت و جهت گیری مذهبی) و شاخصه های رهبری موثق بر مؤلفه های تقوا (انگیزه اخلاقی و رفتار اخلاقی) تأثیر معنی دار دارند. بر این اساس شکل ۴، معرف مدل نهایی ارائه شده بر اساس نتایج پژوهش می باشد و متغیرهایی را که منتج به توسعه اخلاقی و تقوا در حسابداری حوزه سلامت می شوند، را نمایش می دهد.

نتایج پژوهش

همچنین جدول ۷، در زمینه تأثیر زیر مقیاس متغیرهای مستقل نمونه آماری بر زیر مقیاس متغیرهای وابسته

اخلاقی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی داری دارند. با این وجود، صفات پنج گانه شخصیت و صفات چهارگانه تاریک شخصیت بر انگیزه اخلاقی و رفتار اخلاقی تأثیر منفی و معنی داری دارند.

در نهایت می توان بیان نمود با توجه به خروجی آزمون مدل یابی معادلات ساختاری، شاخصه های فردی (سن، جنسیت، رشته تحصیلی، وضعیت تاهل و تجربه کاری) و شاخصه های رهبری موثق (خودآگاهی، شفافیت ارتباطی، چشم انداز اخلاقی درونی شده و پردازش متوازن اطلاعات) بر مؤلفه های توسعه اخلاقی (حساسیت اخلاقی و استدلال تجویزی) تأثیر معنی داری دارند. همچنین شاخصه های

جدول ۷. رابطه زیر مقیاس های نمونه آماری با حساسیت اخلاقی، استدلال تجویزی، انگیزه اخلاقی و رفتار اخلاقی

متغیرها	حساسیت اخلاقی	استدلال تجویزی	انگیزه اخلاقی	رفتار اخلاقی
جهت‌گیری مذهبی بیرونی	*.۰/۱۴۵	.۰/۰۵۲	-.۰/۰۴۱	.۰/۰۴۱
جهت‌گیری مذهبی درونی	.۰/۰۲۶	-.۰/۰۳۷	-.۰/۰۴۲	.۰/۰۱۲
برونگرایی	** .۰/۱۸۹	.۰/۰۳۲	.۰/۰۲۲	.۰/۰۷۹
توافق جویی	* -.۰/۱۴۰	-.۰/۱۱۰	** .۰/۲۲۶	** .۰/۱۶۰
وظیفه‌شناسی	.۰/۰۶۶	.۰/۰۰۸	** .۰/۲۲۷	** .۰/۲۲۷
روان‌رنجوری	** .۰/۱۷۴	.۰/۰۹۹	-.۰/۱۱۱	-.۰/۰۷۵
گشودگی به تجارب	** .۰/۲۰۳	* .۰/۱۵۳	** .۰/۲۲۴	** .۰/۲۷۷
ماکیاولیسم	-.۰/۰۶۷	* -.۰/۱۳۴	** -.۰/۳۰۶	** -.۰/۱۹۹
ضد اجتماعی	-.۰/۰۲۹	-.۰/۱۰۷	** -.۰/۳۰۰	** -.۰/۱۶۰
خودشیفتگی	.۰/۰۸۰	.۰/۰۰۳	-.۰/۰۹۷	-.۰/۰۱۳
سادیسیم	.۰/۰۰۹	-.۰/۰۸۹	** -.۰/۲۹۲	** -.۰/۱۶۸
هوش اخلاقی	* .۰/۱۵۷	** .۰/۱۸۳	** .۰/۴۰۸	** .۰/۳۶۵
خودآگاهی	.۰/۰۹۹	.۰/۰۴۶	* .۰/۱۲۸	** .۰/۱۵۸
شفافیت ارتباطی	.۰/۰۴۵	-.۰/۰۱۱	.۰/۰۴۶	.۰/۰۹۱
چشم‌انداز اخلاقی درونی شده	* .۰/۱۵۲	* .۰/۱۳۳	** .۰/۱۹۵	** .۰/۲۴۵
پردازش متوازن اطلاعات	* .۰/۱۴۴	* .۰/۱۳۰	** .۰/۱۷۷	** .۰/۲۵۲
تجربه کاری	.۰/۱۱۶	* .۰/۱۴۹	-.۰/۰۰۵	-.۰/۰۱۸
وضعیت تأهل	.۰/۰۰۳	-.۰/۰۶۵	.۰/۰۳۷	.۰/۱۰۳
رشته تحصیلی	.۰/۰۰۲	.۰/۰۷۲	-.۰/۰۷۲	-.۰/۰۸۷
جنسیت	-.۰/۰۳۱	-.۰/۰۶۳	.۰/۰۷۸	.۰/۱۱۳
سن	.۰/۰۶۲	.۰/۱۰۰	.۰/۰۴۵	-.۰/۰۱۰

* در سطح ۵ درصد خطا معنی‌دار ** در سطح ۱ درصد خطا معنی‌دار

توافق جویی، وظیفه‌شناسی، خودآگاهی، چشم‌انداز اخلاقی درونی شده، پردازش متوازن اطلاعات، گشودگی به تجارب و هوش اخلاقی بر انگیزه اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری داشته اما ماکیاولیسم، ضد اجتماعی و سادیسم بر انگیزه اخلاقی تأثیر منفی و معنی‌داری دارند. همچنین توافق جویی، وظیفه‌شناسی، خودآگاهی، چشم‌انداز اخلاقی درونی شده، پردازش متوازن اطلاعات، گشودگی به تجارب و هوش اخلاقی بر رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری داشته در حالی که ماکیاولیسم، ضد اجتماعی و سادیسم بر رفتار اخلاقی تأثیر منفی و معنی‌داری دارند.

(حساسیت اخلاقی، استدلال تجویزی، انگیزه اخلاقی و رفتار اخلاقی) نشان داد که جهت‌گیری مذهبی بیرونی، برونگرایی، روان‌رنجوری، چشم‌انداز اخلاقی درونی شده، پردازش متوازن اطلاعات، گشودگی به تجارب و هوش اخلاقی بر حساسیت اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند، اما توافق جویی بر حساسیت اخلاقی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. همچنین چشم‌انداز اخلاقی درونی شده، پردازش متوازن اطلاعات، تجربه کاری، گشودگی به تجارب و هوش اخلاقی بر استدلال تجویزی تأثیر مثبت و معنی‌داری داشته اما ماکیاولیسم بر استدلال تجویزی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. همچنین

جدول ۸. شاخص های برازش IFI, NFI, CFI

مدل	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
مدل پیش فرض	۰/۷۶۰	۰/۷۳۲	۰/۸۵۰	۰/۸۳۱	۰/۸۴۸
مدل اشباع شده	۱		۱		۱
مدل استقلال	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

جدول ۹. شاخص های برازش مقتصد

مدل	PRATIO	PNFI	PCFI
مدل پیش فرض	۰/۸۹۷	۰/۶۸۱	۰/۷۶۰
مدل اشباع شده	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
مدل استقلال	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

جدول ۱۰. شاخص برازش RMSEA

مدل	RMSEA	LO90	HI90	PCLOSE
مدل پیش فرض	۰/۰۶۸	۰/۰۶۱	۰/۰۷۶	۰/۰۰۰
مدل استقلال	۰/۱۶۶	۰/۱۶۰	۰/۱۷۲	۰/۰۰۰

شاخص های برازش مدل

با توجه به ضرایب مدل پیش فرض مربوط به شاخص های برازش ارائه شده در جدول های ۸ تا ۱۰، مدل تدوین شده از برازش مطلوبی برخوردار می باشد.

با توجه به شاخص های برازش گزارش شده در جدول ۸، که بزرگتر از ۷۰٪ می باشند، مدل آزمون شده از برازش مطلوب و مناسب برخوردار می باشد.

در جدول ۹، به دلیل اینکه شاخص های برازش مقتصد بالاتر از ۵۰٪ گزارش شده است، نشان از اقتصادی بودن مدل مورد آزمون دارد.

همچنین یکی دیگر از شاخص های برازش مقتصد، ریشه میانگین مربعات خطای برآورد می باشد که در جدول ۱۰، نشان داده شده است و از آنجایی که این شاخص کوچکتر از ۰/۰۸ می باشد، بر برازش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد.

بحث و نتیجه گیری

نتایج مطالعه حاضر نشان دادند که شاخص های فردی (سن، جنسیت، رشته تحصیلی، وضعیت تأهل و تجربه کاری) بر

مؤلفه های توسعه اخلاقی (حساسیت اخلاقی و استدلال تجویزی) تأثیر مثبت و معنی داری دارند، که با پژوهش های دیمیتریو و داستی (۲۰۱۸)، کلر و همکاران (۲۰۰۷)، رحیمی کاکلکی و همکاران (۱۳۹۶) و ستایش و همکاران (۱۳۹۱)، همسو می باشد. اما از آنجایی که شاخص های فردی بر مؤلفه های تقوا (انگیزه اخلاقی و رفتار اخلاقی) تأثیر معنی داری، ندارند با همین پژوهش ها مغایر می باشد. از طرف دیگر، تأثیر مثبت و معنی دار شاخص های فردی بر توسعه اخلاقی، با مطالعه بالتین و مک کارت (۲۰۱۱)، مرادی و مرنندی (۱۳۹۶)، رحیمی کاکلکی و همکاران (۱۳۹۶)، ستایش و همکاران (۱۳۹۱) و کیاچوری و میر تقیان رودسری (۱۳۹۵)، مغایر می باشد. اما از آنجایی که شاخص های فردی بر تقوا تأثیر معنی داری ندارند، با همین پژوهش ها همسو می باشد. با بررسی نتایج در حوزه شاخص های فردی می توان نتیجه گرفت، از آنجایی که شاخص های فردی بر توسعه اخلاقی (حساسیت اخلاقی و استدلال تجویزی) اثر گذار می باشند و بر تقوا (انگیزه اخلاقی و رفتار اخلاقی) تأثیر ندارند، با پیشینه تعدادی از پژوهش ها مطابقت دارند و به هر

جهت‌گیری مذهبی) بر توسعه اخلاقی تأثیر معنی‌داری ندارند که با پژوهش یاکیناه (۲۰۰۹)، همسو می‌باشد. اما از آنجایی که شاخصه‌های روانشناختی (صفات چهارگانه تاریک شخصیت و صفات پنجگانه شخصیت) بر تقوا تأثیر منفی و معنی‌دار داشته و همچنین شاخصه‌های روانشناختی (هوش اخلاقی و جهت‌گیری مذهبی) بر تقوا تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند، با همین پژوهش، مغایر می‌باشد.

از طرف دیگر، عدم تأثیر معنی‌دار شاخصه‌های روانشناختی بر توسعه اخلاقی، با پژوهش رسایی کشوک و همکاران (۱۳۹۷)، ایمر و گرکز (۱۳۹۷)، اسلامی و مفخری نیا (۱۳۹۱)، محمودی و همکاران (۱۳۹۵)، مغایر می‌باشد اما از آنجایی که شاخصه‌های روانشناختی (صفات چهارگانه تاریک شخصیت و صفات پنج‌گانه شخصیت) بر تقوا تأثیر منفی و معنی‌داری داشته و همچنین شاخصه‌های روانشناختی (هوش اخلاقی و جهت‌گیری مذهبی) بر تقوا تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند، با همین پژوهش‌ها همسو می‌باشد. به طور کلی یافته‌های حاصل از این پژوهش در حوزه شاخصه‌های روانشناختی شاهد فقدان رابطه معنی‌داری بین این شاخصه‌ها و ابعاد توسعه اخلاقی بود ولی در حوزه تقوا، بین شاخصه‌های روانشناختی و ابعاد آن، رابطه معنی‌داری برقرار می‌باشد.

با نگاهی به پیشینه پژوهش‌ها در این حوزه ملاحظه می‌کنیم که نتایج حاصله با تعدادی از آنها مطابقت داشته و با تعدادی مغایرت دارد. لذا ضرورت توجه به ویژگی‌های ذاتی و اکتسابی و ضرورت توجه به ویژگی‌های روانی اشخاص و تلاش در ارتقاء آنها برای بهبود واکنش اخلاقی کارکنان حائز اهمیت می‌باشد. اهمیت ابعاد مختلف روان‌شناختی افراد و جایگاه آن در مطالعات علمی بر کسی پوشیده نیست و صرفاً با اتکا به چند پژوهش قابل ارزیابی نمی‌باشد.

لذا لازم به نظر می‌رسد تا سایر ابعاد روانشناختی در سایر جوامع و نمونه‌های آماری و در قالب سایر مدل‌های اخلاقی مورد کنکاش قرار گیرد. مهم‌ترین دلیل مغایرت بین نتایج پژوهش با پژوهش‌های پیشین در چهار حوزه شاخصه‌های فردی، شاخصه‌های سازمانی، شاخصه‌های رهبری موثق و شاخصه‌های روانشناختی، می‌تواند ناشی از تفاوت‌های محیطی حوزه بهداشت و سلامت، همچنین تفاوت در جامعه آماری این پژوهش که مدیران و حسابداران شاغل در حوزه سلامت و بخش عمومی را تشکیل می‌دهند، باشد.

پیشنهاد‌های مبتنی بر یافته‌های پژوهش

با مشاهده نتایج حاصل از این مطالعه می‌شود این استنباط را به‌عمل آورد که در کنار توجه روزافزون به ویژگی‌های فردی،

حال با توجه به نتایج بدست آمده و سایر پژوهش‌های قبلی، ضرورت توجه به ارتقاء شاخصه‌های فردی برای رویارویی با بحران‌های اخلاقی ضروری به نظر می‌رسد. شاخصه‌های فردی بر مؤلفه‌های توسعه اخلاقی (حساسیت اخلاقی و استدلال تجویزی) اثر گذار بوده ولی بر مؤلفه‌های تقوا (انگیزه اخلاقی و رفتار اخلاقی) تأثیر معنی‌داری ندارند که در تعدادی از پژوهش‌ها نیز چنین بوده است و بنابراین در این خصوص ضرورت توجه ویژه و انجام پژوهش‌هایی در محیط‌های مختلف با نمونه آماری متفاوت برای تبیین این پدیده ضروری به نظر می‌رسد.

علاوه بر این دریافتیم که شاخصه‌های سازمانی (رضایت شغلی، رابطه استخدامی، مسئولیت‌پذیری سازمانی و نوع خدمت) بر توسعه اخلاقی و تقوا تأثیر معنی‌داری ندارند که با نتایج پژوهش‌های براتی و همکاران (۱۳۹۶)، کرمی و همکاران (۱۳۹۶)، مغایر و اما با مطالعه تورموکاربو و همکاران (۲۰۱۶)، همسو می‌باشد. با عنایت به نتایج به‌دست آمده، شاخصه‌های سازمانی با توسعه اخلاقی و تقوا رابطه معنی‌داری نداشتند که به جز یک مورد با پیشینه تحقیقات در این رابطه مغایرت دارد. پژوهش‌هایی که در این رابطه توسط پژوهشگران آتی انجام خواهند شد می‌توانند سایر ابعاد و ارتباطات بین شاخصه‌های سازمانی با توسعه اخلاقی و تقوا را تبیین نمایند. لذا ضروری است تا تأثیر سایر شاخصه‌های سازمانی بر سایر مدل‌های اخلاقی در محیط‌های مختلف با نمونه آماری متفاوت برای تنویر افکار اهالی حرفه صورت گیرد. همچنین شاخصه‌های رهبری موثق (خودآگاهی، شفافیت ارتباطی، چشم‌انداز اخلاقی درونی شده و پردازش متوازن اطلاعات) بر توسعه اخلاقی و تقوا تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند که با مطالعه مذبوب‌هنا (۱۳۹۶) و فیض‌آبادی و همکاران (۱۳۹۶)، همسو می‌باشد. در راستای یافته‌های حاصل از این مطالعه، شاخصه‌های رهبری موثق با توسعه اخلاقی و رابطه معنی‌داری داشتند که به جز یک مورد با پیشینه تحقیق در این رابطه مطابقت دارند.

لذا بر اساس نتایج، ضرورت توجه ویژه به ویژگی‌ها و کارکردهای مدیریت در سازمان‌ها و آگاهی از تأثیر آنها بر رفتار اخلاقی کارکنان، بیش از پیش نمایان می‌شود. با توجه به تأثیر همه‌جانبه رهبری موثق بر مؤلفه‌های توسعه اخلاقی و تقوا، اهمیت بستر سازی مناسب در سازمان‌ها برای تحقق شاخصه‌های رهبری موثق در تهیه و ارائه گزارش‌های مالی بیش از پیش نمایان می‌شود. بعلاوه، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که شاخصه‌های روانشناختی (صفات چهارگانه تاریک شخصیت، صفات پنج‌گانه شخصیت، هوش اخلاقی و

دانشگاه آزاد اسلامی واحد نور، اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت، ۲۷ و ۲۸ اردیبهشت.

- اینزدی نیا، ن؛ زارع حسین آبادی، ح و رحمانی، ح. (۱۳۹۵). پذیرش اخلاقی مدیریت سود. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱ (۴)، ۸-۱.
- ایمر، ف، و گرکز، م. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین سه‌گانه تاریک شخصیت با تصمیم‌گیری فرصت‌طلبانه مدیران مالی در حسابداری. *مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز*، ۱۰ (۷۴/۳)، ۲۹۳-۲۶۵.
- براتی، م، مرادی، م و نوغانی دخت بهمنی، م. (۱۳۹۶). رابطه بین رویکرد اخلاقی نسبی‌گرایی، رضایت شغلی و ماکیاوول‌گرایی بین جامعه حسابداران و حساب‌برسان. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲ (۴)، ۶۷-۳۷.
- رجب کردی، ح؛ وکیلی فرد، ح؛ سالاری، ح و امیری، ع. (۱۳۹۹). شناسایی و بررسی اهمیت نظریه‌های اخلاقی در حساب‌برسی از دیدگاه خبرگان و فعالان حرفه‌ای. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۵ (۲)، ۳۷-۴۴.
- رحیمی کاکلی، م؛ بنی طالبی دهکردی، ب و پیک فلک، ج. (۱۳۹۶). عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۲ (۱)، ۱-۱۳.
- رسایی کشوک؛ ز؛ آهی، ق و منصوری، ا. (۱۳۹۷). نقش سه‌گانه‌های تاریک شخصیت در ریسک‌پذیری رفتاری و بی‌تفاوتی اخلاقی دانش‌آموزان پسر. *دو فصلنامه علمی-پژوهشی روانشناسی بالینی و شخصیت*، ۱۶ (۳۰)، ۸۳-۹۱.
- رویایی، ر و بیات، ع. (۱۳۹۰). آموزش اخلاق در حسابداری: بررسی تأثیر انگیزش اخلاقی بر روی رفتار اخلاقی. *تحقیقات حسابداری و حساب‌برسی*، ۳ (۹)، ۷۴-۸۷.
- رویایی، ر و محمدی، م. (۱۳۹۴). *اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری*. تهران: انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ سوم، ویرایش جدید.
- ستایش، م؛ ماهر، م و ابوالحلاج، م. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر درک اصول اخلاقی بین مدیران مالی و بودجه‌دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی کشور. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱ (۱)، ۳۲-۱۷.
- عباس زاده، م، و معینی زاده، م. (۱۳۹۳). تأثیر جنسیت بر درک اصول اخلاقی دانشجویان حسابداری: بررسی

مدیریتی و روانشناختی در اخلاق حرفه‌ای، برگزاری کارگاه‌های بازآموزی اخلاق حرفه‌ای، از اهمیت به‌سزایی می‌تواند برخوردار باشد. همچنین می‌توان با اتخاذ ساز و کارهای اجرایی و مناسب در جهت تعامل بین رهبری سازمان با کارکنان زیر مجموعه خود از یک طرف و تعامل کاری بین کارکنان همت‌گمارد. به‌علاوه با توجه به تأثیر شاخصه‌های روانشناختی بر تقوای کارکنان، ایجاد زمینه‌های بهبود عملکرد روانی لازم به نظر می‌رسد.

همچنین نظر به تأثیر شاخصه‌های فردی در توسعه اخلاقی، سازمان‌های مرتبط با حسابداری حوزه سلامت برای نیل به اهداف توسعه اخلاقی و تقوا که همانا برخورداری از واکنش اخلاقی مناسب در رویارویی با معماهای اخلاقی می‌باشد، بایستی نسبت به تقویت روحیه اخلاقی از طریق بهره‌گیری از آموزه‌های اسلامی و انسانی که باعث برانگیختگی وجدان کاری در محیط کار می‌شود، همت‌گمارند. به‌علاوه بر اساس یافته‌های حاصل از این مطالعه پیشنهاد می‌شود، گروه‌های ذینفع (تدوین‌کنندگان آیین رفتار حرفه‌ای، سیاست‌گذاران، دانشگاه‌ها و مراکز پژوهشی و سازمان بورس اوراق بهادار) در تدوین راهبردها و استراتژی‌های خود به بحث رعایت اخلاق حرفه‌ای و تأثیر عوامل فردی، سازمانی، مدیریتی و روانشناختی بازیگران عرصه تجارت، در ارتقای واکنش اخلاقی آنها، و تدوین ضمانت‌های اجرایی مربوط، بیش از پیش حساس شده و همچنین پژوهشگران آتی می‌توانند ارتباط سایر شاخصه‌های فردی، سازمانی، رهبری موثق و روانشناختی را با توسعه اخلاقی و تقوا، همچنین این شاخصه‌ها را با سایر مدل‌های مطرح در حوزه اخلاق، مورد ارزیابی قرار دهند.

ملاحظات اخلاقی

در این پژوهش با معرفی دقیق منابع مورد استفاده در تدوین ادبیات و پیشینه پژوهش، اصل اخلاق امانتداری علمی رعایت و به حقوق معنوی مؤلفین و پژوهشگران احترام گذاشته شد. همچنین در کلیه مراحل پژوهش، حقوق مشارکت‌کنندگان از جمله کسب اجازه برای اجرای پرسشنامه و محرمانه بودن اطلاعات جز در زمینه اهداف پژوهشی مورد تأکید قرار گرفت.

منابع

- اسلامی، س، و مفاخری نیا، ف. (۱۳۹۱). ارزیابی عوامل مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران: مطالعه موردی سازمان‌های دولتی استان کردستان-شهرستان سنندج.

ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی (مطالعه موردی: استان گیلان). *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۵(۹)، ۸۵-۹۸.

• محمد زاده، ع، و نجفی، م. (۱۳۸۹). ماعتبار یابی پنج بزرگ-۱۰ (BFI-۱۰): ابزار بسیار کوتاه الگوی پنج عاملی شخصیت. *فصلنامه اندازه‌گیری تربیتی*، ۱۲۹-۱۱۹.

• محمودی، ا؛ خانی، ل، و غفاری، م. (۱۳۹۵). بررسی همبستگی هوش اخلاقی و نوع دوستی با نگرش پرستاران نسبت به رعایت حقوق بیماران. *مجله آموزش پرستاری*، ۵(۲)، ۵۶-۴۹.

• مذبوب هناء، ق. (۱۳۹۶). تأثیر رهبری اصیل و فرهنگ اخلاقی بنگاه بر رفتار حسابرس. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، (استاد راهنما: دکتر فرهاد شاه ویسی)، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه رازی*.

• مرادی، م و مرندی، ز. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی بر قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان. *فرهنگ در دانشگاه اسلامی*، ۲۲، ۱۷(۱)، ۳۲-۱۹.

• نادری، م؛ مشفق، ن و قاسمی، ع. (۱۳۹۸). نقش تعدیل‌کنندگی ایدئولوژی اخلاقی در رابطه بین رهبری اخلاقی و عدالت سازمانی با بد رفتاری سازمانی. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۴(۴)، ۳۰-۲۳.

• یوسفی، ر و ایمان زاد، آ. (۱۳۹۷). اعتبار یابی مدل صفات چهارگانه تاریک شخصیت. *مجله روانپزشکی و روانشناسی بالینی ایران*، ۲۴(۲)، ۲۰۱-۱۹۰.

- Abbaszadeh M. & Moinizadeh M. (2015). The Impact of Gender on Understanding Accounting Students' Ethics: A Comparative Study in Iran and England. *Empirical Research in Accounting*, 11, 55-73 (In Persian).
- Asgari, M. (2013). Examining the Relationship between Ethics and Auditors' Decisions. Master Thesis in Accounting, (Supervisor: Mohammad Reza Abdoli). *Faculty of Humanities, Islamic Azad University, Science and Research Campus, Shahrood Branch*, (In Persian).
- Bailey, C.D. & Thoma, S.J. (2010). Revitalizing accounting ethics research in the neo-kohlbergian

تطبیقی در ایران و انگلستان. *پژوهش‌های تجربی در حسابداری*، ۳(۱۱)، ۷۳-۵۵.

• عسگری، م. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین مسائل اخلاقی و تصمیم‌گیری حسابرسان. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، (استاد راهنما: دکتر محمد رضا عبدلی)، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی پردیس علوم و تحقیقات واحد شاهرود*.

• فراس‌ت کیش، ف؛ پیرانی، ذ و خدابخشی کولایی، آ. (۱۳۹۵). رابطه بین روان‌شناختی و شادکامی با جهت‌گیری مذهبی در دانشجویان دختر. *دین و سلامت*، ۴(۱)، ۳۶-۴۶.

• فیض آبادی، ف، طاهر آبادی، ع، و خیرالهی، ف. (۱۳۹۶). نقش دیدگاه اخلاقی در تعدیل اثر رهبری اصیل بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان. *دانش حسابداری*، ۱۷(۶۷)، ۲۰۹-۱۸۵.

• کرمی، م؛ فالوندی، ح و قلعه‌ای، ع. (۱۳۹۶). رابطه بین اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی در مدارس. *دوفصلنامه علمی پژوهشی مدیریت مدرسه*، ۵(۱۲)، ۱۱۲-۹۳.

• کریمی، ی. (۱۳۸۴). *روانشناسی اجتماعی*. تهران: انتشارات دانشگاه پیام نور، ۲۸.

• کیاکجوری، د و میرتقیان رودسری، م. (۱۳۹۵). نقش نگرش عمومی به اخلاق در فعالیت حرفه‌ای کارکنان صنعت هتلداری. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱(۲)، ۵۰-۳۹.

• گلدوست، م؛ طالب نیا، ق؛ اسماعیل زاده مقری، ع؛ رهنمای رودپشتی، ف و رویایی، ر. (۱۳۹۷). تحلیل رابطه

framework: putting the DIT into perspective. *Behavioral research in accounting*, 22, 1-26.

- Ballantine, J. & McCourt, P. (2011). The impact of ethical orientation and gender on final year understanding auditing students' ethical judgments. *Accounting education*, 20, 187-201.
- Barati, M., Moradi, M. & Nogani dokht bahmani, M. (2017). The Relationship Between Ethical Approach to Relativism, Job Satisfaction and Macaulism Among the Society of Accountants and Auditors. *Value and Behavioral Accounting*; 4, 37-67, (In Persian).

- Barken, R. & Davies, M.J. (2020). A relational ethic of rural home support on two gulf island communities, 1978-2018. *Journal of aging studies*.
- Buzguva. R., Kozakova. R., Bar. M., Skutova, M., Resser, P. & Bartova, P. (2019). Differences in attitudes to ethic aspects of life care among patients with progressive neurological diseases and their family members. *Journal of the neurological sciences*, Doi: 10.1016/j.jns.2019.10.418.
- Dimitriou, Ch.K. & Ducette, J.P. (2018). An analysis of the key determinants of hotel employee's ethical behavior. *Journal of hospitality and tourism management*, 34, 66-74.
- Frasad Kish, F., Pirani, Z. & Kolabakhshi Kolaei, A. (2016). The Relationship between Psychology and Happiness with Religious Orientation in Female Students. *Religion and Health*, (4)1, 36-46, (In Persian).
- Feyzabadi, F., Taherabadi, A. & Khairollahi, F. (2017). The Role of Moral Opinion in Modifying the Effect of Authentic Leadership on Inefficient Auditors' Behaviors. *Audit Knowledge*; 60: 185-209 (In Persian).
- Imer, F. & Garkaz, M. (2018). Investigating the Relationship Between the Dark Triangle of Personality and the Optional Decision of Financial Managers in Accounting. *Journal of Accounting Progress in Shiraz University*; (1)10, 265-293 (In Persian).
- Islami, S. & Mafakherinia, F. (2012). Evaluation of the Effective Factors on the Professional Ethics of Accountants: A Case Study of Governmental Organizations in Kurdistan Province Sanandaj County. *Islamic Azad University, Noor Branch, 1st National Conference on Accounting and Management* (In Persian).
- Izadinia, N., Zarehosseinabadi, H. & Rahmani, H. (2017). The Ethical Acceptance of Profit Management. *Journal of Ethics in Science and Technology*, 4, 1-8 (In Persian).
- Gardner, W.L., Cogliner, C.C., Davis K.M. & Dickens, M.P. (2011). Authentic leadership: a review of the literature and research agenda. *The leadership quarterly*, (6)22, 1120-1145.
- Goldoust, M., Talebnia, G., Ismailzade Moghari, A., Rahnamae Roodposhti, F. & Royaei, R. (2018). Analysis of the Relationship between Ethical Perception and Ethical Judgment of Public Sector Accounting Professionals in Reaching Financial Violations (Case Study: Gilan Province). *Bi-Quarterly Journal of Public Accounting*, (15)1, (9th consecutive), 85-98 (In Persian).
- Karami, M., Ghalavandi, H. & Qaleae, A. (2018). The Relationship Between Professional Ethics, Ethical Leadership, and Social Responsibility in Schools. *Journal of School Management*; (1)5, 93-112 (In Persian).
- Karimi, Y. (2005). *Social Psychology*. Tehran. Tehran: Payame Noor University Press, 28. (In Persian).
- Keller, C.A., Smith, T.K. & Smith, M.L. (2007). Do gender, educational level, religiosity and experience affect the ethical decision making of U.S. accountants?. *Critical perspectives on accounting*, 18, 299-314.
- Kiakjouri, D. & Mirtaghian Rudsari, M. (2016). The role of public attitude towards ethics in the professional activity of hotel industry employees. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, (11)2, 39-50 (In Persian).
- Mahdavihou, M. (2010). An investigation into the effect of applying ethics by accountants on preparing reliable financial information. *MA thesis, Islamic azad university, Hamedan branch, Iran*, 70-110.
- Mahmoudi, A., Khani, L. & Ghaffari, M. (2016). Correlation Between Moral Intelligence and Friendship with Nurses 'Attitudes Toward Patients' Rights. *Journal of Nursing Education*; (2)5, 49-56 (In Persian).
- Mazbobhanaa, G. (2017). Effect of Genuine Leadership and Ethical Culture of the Firm on the Auditor's Behavior. *Master's Thesis for Accounting* (Supervisor: Dr. Farhad

- Shahwisii*), Faculty of Social Sciences, Razi University (In Persian).
- Mohammadzadeh, A. & Najafi M. (2010). The Big Five Validation -10 (BFI-10): A Very Short Tool for the Five-Factor Personality Model. *Educational Measurement Quarterly*, 119-129 (In Persian).
 - Moradi, M. & Marandi, Z. (2017). Investigating the Impact of Individual Characteristics on Students' Ethical Judgments. *Culture in Islamic University*; 22: 19-32 (In Persian).
 - Nadi, M., Mushfeghi, N. & Ghasemi, A. (2019). The moderating role of moral ideology in the relationship between moral leadership and organizational justice with organizational misconduct. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, (14)4, 23-30 (In Persian).
 - Naiyananont, P. & Smuthranond, T. (2017). Relationship between ethical climate, political behavior, ethical leadership and job satisfaction of operational officers in a wholesale company, Bangkok metropolitan region. *Kasetsart journal of social sciences*, 38, 345-351.
 - Narvaez, D. (2010). The emotional foundations of moral intelligence. *New directions for child and development*, 77-94.
 - Peck, J.K. & Hogue, M. (2018). Acting with the best of intention or not: a typology and model of impression management in leadership. *The leadership quarterly*, 29, 123-144.
 - Rahimikakolaki, M., Banitalebi dehkordi, B. & Pake falak, J. (2017). Factors Affecting Accountants' Professional Ethics. *Journal of Ethics in Science and Technology*; 1, 1-13 (In Persian).
 - Rajab Kurdi, H., Vakili Fard, H., Salari, H. & Amiri, A. (2020). Identifying and examining the importance of ethical theories in auditing from the perspective of experts and professional activists. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, (15)2, 37-44 (In Persian).
 - Randel, A.E., Galvin, B.M., Shore L.M., Ehrhart, K.H., Chung, B.G., Dean, M.A. & Ked Harnath, U. (2018). Inclusive leadership: realizing positive outcomes through belongingness and being value for uniqueness. *Human resource management review*, 28, 190-203.
 - Rasayi Kashok, Z., Ahi, Q. & Mansouri, A. (2018). The Role of the Dark Triple Personality in Behavioral Risk Aversion and the Moral Indifference of Male Students. *Two Quarterly Journal of Clinical Psychology and Personality*, 1, 83-91 (In Persian).
 - Royae, R. & Bayat, A. (2011). Ethics Education in Accounting: A Study of the Impact of Ethical Motivation on Ethical Behavior. *Accounting and Auditing Research*, (3)9, 74-87 (In Persian).
 - Royae, R. & Mohammadi, M. (2016). *Ethics and professionalism in accounting*. Farhang Library Publications, Third Edition, New Edition (In Persian).
 - Setayesh, M., Maher, M. & Abualhallaj, M. (2012). Investigating the Impact of Individual and Social Structures on the Understanding of the Ethical Principles Between Managers of Finance and Budget of the Universities of Medical Sciences and Health Services. *Quarterly Journal of Health Accounting*; (1)5, 17-32 (In Persian).
 - Tuncdogan, A., Acar, O.A. & Stam Daan. (2017). Individual differences as antecedents of leader behavior: towards an understanding of multi-level outcomes. *The leadership quarterly*, 28, 40-64.
 - Thorne, L. (1998). The role of virtue in auditors' ethical decision making: an integration of cognitive developmental and virtue-ethics perspectives. *Research on accounting ethics*, 4, 291-308.
 - Tormo-carbo, G. Oltra, V., Segui-mas, E. & Klimkiewicz, K. (2016). How effective are business ethics. *csr courses in higher education? Social and behavioral sciences*, 228, 567-574.

- Yakinah, M. (2009). Exploring the relationship between ethics codes university students and the big five model of personality. *Computer & education*, (3)168, 190-193.
- Yip, J.A., Schweitzer, M.E. & Nurmohamed, S. (2018). Trash-talking: competitive incivility motivates rivalry, performance, and unethical behavior. *Organizational behavior and human decision processes*, 144, 125-144.
- Yousefi, R. & Imanzad, A. (2018). Validation of the Dark Four Character Traits Model. *Iranian Journal of Psychiatry and Clinical Psychology*, (24)2, 190-201 (In Persian).

ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران

علی محمدی^۱، *حیدر محمدزاده سالطه^۲، زهرا دیانتی دیلمی^۳، یعقوب اقدمزرعه^۴

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

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

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد صوفیان، دانشگاه آزاد اسلامی، صوفیان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۵/۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۶/۱۲

Provide a Proposed Model for the Quality of Public Sector Financial Reporting in Iran

A. Mohammadi¹, *H. MohammadzadehSalteh², Z. DianatiDeilami³, Y. AghdamMazraeh⁴

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

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

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of financial sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran.

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Sofian Branch, Islamic Azad University, Sofian, Iran.

Received: 2020/7/28

Accepted: 2020/9/2

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to achieve a desirable model of public sector financial reporting quality using the grounded theory approach.

Research Method: This is a qualitative and purposeful exploratory study whose data were collected through interviews with 27 experts selected by the snowball method in 2019.

Research Findings: It shows that the quality of public sector financial reporting in Iran is not favorable. Empowerment of devices, managerial decisions, as a causal condition and budgeting system, behavioral factors, as underlying factors and resistance economy, financial stability, organizational cohesion, were identified as intervening conditions in this study. And the consequences lead to improving the efficiency and performance of public institutions, saving the country's costs, increasing the level of citizenship requirements.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the findings of the present study, the public sector of the country can move towards improving the quality of public sector financial reporting by careful planning and eliminating the existing weaknesses of financial reporting.

Keywords: Financial Reporting Quality, Public Sector, Grounded Theory Approach.

JEL Classification: H83, M48

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر به دنبال دستیابی به الگوی مطلوب کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی با استفاده از رویکرد زمینه بنیان می‌باشد.

روش پژوهش: این پژوهش از لحاظ رویکرد، کیفی و از لحاظ هدف، اکتشافی است که داده‌های آن از طریق مصاحبه از ۲۷ نفر خبره منتخب به روش گلوله برفی در سال ۱۳۹۸ جمع‌آوری شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران از وضعیت مطلوبی برخوردار نمی‌باشد. توانمندسازی دستگاه‌های اجرایی و تصمیمات مدیریتی به عنوان شرط علی، نظام بودجه‌ریزی و عوامل رفتاری به عنوان عوامل زمینه‌ای، اقتصاد مقاومتی، پایداری مالی و انسجام سازمانی به عنوان شرایط مداخله‌گر در این پژوهش شناخته شده‌اند. پیامد افزایش کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی عبارت است از بهبود کارایی و عملکرد نهادهای عمومی، صرفه‌جویی در هزینه‌های کشور، افزایش سطح مطالبات شهروندی.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتیجه پژوهش ارائه الگوی است که با توجه به یافته‌های آن، بخش عمومی کشور می‌تواند با برنامه‌ریزی دقیق و رفع نقاط ضعف موجود گزارشگری مالی، در مسیر بهبود کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی حرکت کند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت گزارشگری مالی، بخش عمومی، رویکرد زمینه بنیان.

طبقه‌بندی موضوعی: H83, M48

مقدمه

حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی در سه دهه اخیر دچار تحولات و تغییرات شگرفی برخوردار شده است. این تحولات اگر چه عمدتاً در کشورهای توسعه یافته رخ داده است، اما کشورهای در حال توسعه و حتی کشورهای کمتر توسعه یافته نیز از آثار آن بی‌نصیب نمانده‌اند. اگر چه دانش حسابداری بخش عمومی در طول زمان شکل گرفته است، اما دانش نظری حسابداری در این حوزه مرهون تلاش‌های بی‌وقفه صاحب‌نظران علمی و حرفه‌ای و تحقیقات دانشگاهی است که ماحصل آن در چارچوب‌های نظری و اصول و استانداردهای حسابداری مراجع استانداردهای توسعه یافته، منعکس شده است (باباجانی، ۱۳۹۵).

از آنجا که گزارش‌های مالی، ابزاری برای افشای اطلاعات مالی قابل اتکایی است که در دسترس عموم قرار می‌گیرد، در صورت به هنگام بودن می‌تواند از طریق کاهش اطلاعات خصوصی و محرمانه باعث کاهش احتمال انتخاب نادرست توسط سرمایه‌گذاران شود. بنابراین، می‌توان چنین پنداشت که ارائه اطلاعات به موقع‌تر باعث کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران خواهد شد (بیدل و همکاران، ۲۰۰۹؛ مهدوی و جمالیان پور، ۱۳۸۹؛ ۹۰؛ خدادادی و همکاران، ۱۳۹۱: ۱۵۳).

گزارشگری مالی دولتی معمولاً دو هدف عمده را دنبال می‌نماید. اول، دولت‌ها با ارائه اطلاعات مالی می‌خواهند مسئولیت پاسخگویی خود را معمولاً در قوانین و مقررات پیش‌بینی شده، انجام دهند. دوم، برای اینکه مردم بتوانند در انتخابات تصمیم‌گیری نمایند باید گزارشات مستندی حاوی وضعیت مالی دولت ارائه شود تا به همراه گزارش دیوان محاسبات کشور و سایر مراجع ذی صلاح قانونی در این خصوص مبنای قضاوت قرار گیرد تا مردم با در نظر گرفتن وضع موجود و برنامه‌های ارائه شده توسط اشخاص و گروه‌ها تصمیم‌گیری نمایند. همچنین در بسیاری از موارد گزارشگری مالی بخش عمومی به تصمیم‌گیری افراد در زندگی روزمره یا فعالیت شخصی یا اقتصادی آنان یاری می‌رساند. از این رو می‌توان نتیجه گرفت اهداف گزارشگری مالی دولتی عبارتند از: (الف) رعایت بودجه؛ (ب) رعایت قوانین موضوعه؛ (پ) ارائه وضعیت مالی و عملکرد مالی؛ (ت) انجام مسئولیت پاسخگویی (جامعی و همکاران، ۱۳۹۵).

در دنیا، کمیابی منابع اقتصادی، بهای تمام شده خدمات ارائه شده نهادهای بخش عمومی همواره در کانون توجه استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی قرار دارد. دلیل این موضوع

بسیار ساده است، زیرا شهروندان پرداخت کننده بهای تمام شده خدمات ارائه شده از سوی دولت و نهادهای بخش عمومی به شکل مالیات و عوارض قانونی هستند. این موضوع الزاماتی را در ارتباط با ایجاد سامانه حسابداری بهتر در دولت و نهادهای بخش عمومی برای ارتقای تصمیم‌گیری و کنترل پیامدهای مالی بلندمدت سیاست‌ها و خط مشی‌های این نهادها ایجاد می‌کند. بسیاری از صاحب‌نظران اعتقاد دارند حسابداری تعهدی برای تحقق این الزامات مناسب‌تر از حسابداری نقدی است، زیرا موجب بهبود کمیت و کیفیت ارائه اطلاعات می‌شود. به علاوه، در این چارچوب، سامانه حسابداری و گزارشگری مالی نقش مهمی را در ارائه اطلاعات لازم برای پاسخگویی در ارتباط با اثر بخشی، کارآیی و صرفه‌ی اقتصادی و پشتیبانی از تصمیم‌گیری‌های مدیران بخش عمومی ایفا می‌کند (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۱۹۹۳).

از این رو، تحولات در مدیریت بخش عمومی نیازمند گذار از حسابداری و گزارشگری مالی نقدی است (قنبریان، ۱۳۹۱). از آن جهت که بخش بزرگی از ایفای مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی به واسطه گزارشگری مالی انجام می‌شود، و از طرفی، کیفیت اطلاعات ارائه شده در مبنای تعهدی به دلیل فراهم آوردن اطلاعات مفید و صحیح بیش از سایر مبنای حسابداری است، لذا به‌کارگیری مبنای تعهدی و به دنبال آن، پیاده‌سازی نظام حسابداری مبتنی بر این مبنا باعث افزایش توان پاسخگویی دولت‌ها و سایر نهادهای بخش عمومی در قبال مسئولیت استفاده از منابع می‌شود (ایفک^۲، ۲۰۱۱؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵).

گزارشگری مالی به موقع می‌تواند برای شهروندان، پرداخت‌کنندگان مالیات و دیگر اعضای جامعه سودمند باشد، زیرا همه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی از دریافت به موقع اطلاعات مورد نیاز در تصمیم‌گیری بهره‌مند می‌شوند. برای مثال، تصمیم‌گیری در مورد خرید مسکن در ناحیه آموزشی خاص، رأی دادن در همه پرسی و منافی که از پرداخت مالیات به دست می‌آورند. از آنجایی که سرمایه‌گذاران در بازار اوراق قرضه شهرداری‌ها از مزایای گزارشگری مالی به موقع که در بازارهای سرمایه وجود دارد، بی‌بهره هستند، نگرانی‌ها و دشواری‌های رو به رشدی در این حوزه میان سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران، کمیته بورس و اوراق بهادار، هیئت قانون‌گذاری در اوراق قرضه شهرداری‌ها و تحلیل‌گران مالی وجود دارد. سرمایه‌گذاران در اوراق قرضه شهرداری‌ها نسبت به دیگر شهروندانی که در بازارهای سرمایه عمومی سرمایه‌گذاری

مالی در سریلانکا را تحت تأثیر قرار داده‌اند. ویسدام و همکاران^۵ (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و اعتبار و صداقت کیفیت گزارشگری مالی در دولت ایالت نیجریه پرداختند. یافته‌های پژوهش ایشان نشان داد که اجرای IPSAS قابلیت اطمینان، اعتبار و صداقت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. در دولت ایالتی در نیجریه، همچنین مشاهده شد که اجرای استانداردهای مبتنی بر IPSAS می‌تواند کنترل داخلی مؤثر و مدیریت مالی مبتنی بر نتیجه را در بخش دولتی نیجریه تسهیل کند. اجرای IPSAS می‌تواند هدف دولت فدرال از ارائه خدمات به طور چشمگیر افزایش یابد و کارآمدی بی‌تردید مسئولیت‌پذیری مشخصه حاکمیت خوب است. این مطالعه نور بیشتری را در معرض دید عموم قرار می‌دهد حسابداری بخش برای اطمینان از پذیرش دارندگان دفتر سیاسی، شهروندان و ذینفعان در پروژه نیجریه صداقت، شفافیت و مسئولیت مدیریت بودجه عمومی. علاوه بر این، IPSAS توسط بخش‌های عمومی در نیجریه تأثیر مثبت بر قابلیت اطمینان، اعتبار و صداقت گزارشگری مالی خواهد گذاشت.

فرانسیس و سامیول^۶ (۲۰۱۵)، در پژوهشی به بررسی پیامدهای تصویب استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) در کیفیت گزارشگری مالی سازمان‌های بخش دولتی در نیجریه پرداختند. یافته‌های این مطالعه نشان داد که پذیرش IPSAS باعث افزایش سطح اعتماد به گزارشگری مالی سازمان‌های بخش دولتی در نیجریه می‌شود. که در علاوه بر این، مشخص شد که استفاده از IPSAS در گزارشگری مالی بخش دولتی، نتایج را رقم می‌زند گزارشگری مالی سازمان‌های بخش عمومی قابل مقایسه است. در این پژوهش، نتیجه گرفته شد که IPSAS پتانسیل استفاده را دارد به یکپارچگی مالی بهتر اطمینان دهد. این مطالعه اصلاحاتی را در مدیریت مالی عمومی و تقویت ظرفیت قانونگذاری برای تعادل قوای مجریه. بنابراین، تصویب IPSAS است. انتظار می‌رود رویه‌های عملیاتی و شیوه‌های گزارش دهی از سازمان‌های بخش دولتی در نیجریه تأثیر بگذارد.

کاپرچینو^۷ (۲۰۱۵)، در پژوهشی به بررسی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در شهرداری‌های کشور استرالیا پرداخت. یافته‌های پژوهش او حاکی از آن است که اثر بخشی این

نموده و از مزایای به موقع بودن اطلاعات مالی بهره می‌برند. در سطح پایین‌تری قرار دارند. اگر تأخیر بی‌موردی در گزارشگری مالی وجود داشته باشد، ممکن است اطلاعات مربوط بودن خود را از دست بدهد (شمس، ۱۳۹۳).

با توجه به مطالب فوق، هدف اصلی این پژوهش، ارائه الگوی پیشنهادی کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران با استفاده از رویکرد زمینه بنیان می‌باشد.

پژوهش حاضر به منظور دستیابی به مدلی مطلوب از کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران که ضرورت‌هایی در این زمینه برآورده سازد، برنامه‌ریزی گردیده است. برای رسیدن به هدف نهایی پژوهش و دستیابی به مدل مورد نظر، مراحل زیر طی گردیده است: در مرحله اول، در پی یافتن یک الگوی جدید و نظریه جدید، نظرخواهی از افراد خبره متخصص و صاحب نظر در حوزه گزارشگری مالی از طریق مصاحبه انجام گرفته و تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده در دستور کار قرار گرفت تا دستیابی به اجماع عمومی در خصوص عوامل کلیدی مؤثر بر گزارشگری مالی مطلوب در بخش عمومی میسر و لزوم رعایت آن عوامل و افشای اطلاعات مورد تأیید خبرگان در گزارش‌های مالی روشن گردد. سپس بر اساس نتایج به دست آمده در مرحله اول، گام نهایی پژوهش برداشته شد که معرفی عوامل کلیدی مورد اجماع خبرگان و تدوین مدل مطلوب برای گزارشگری مالی مطلوب در بخش عمومی بوده است.

پیشینه پژوهش

دیلارد و ویناری^۳ (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی پاسخگویی گفتاری انتقادی، از "حسابداری مبتنی بر پاسخگویی" به "پاسخگویی مبتنی بر حسابداری" پرداختند. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد که پاسخگویی به عنوان یک وسیله برای توسعه سیستم‌های حسابداری و حسابداری معنادار بوده است.

نجنندراکومار^۴ (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی عوامل خاص کشور، حسابداری در بخش عمومی و اصلاحات گزارشگری مالی در سریلانکا پرداخته است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عوامل جهانی در حسابداری در بخش عمومی و اصلاحات گزارشگری مالی در سریلانکا تأثیر دارند. علاوه، شش عامل خاص کشور (نیاز به تغییر در نگرش کارکنان، تغییر وضعیت کشور، اثر جهانی، نیاز به حمایت از سطوح پایین، ساختار خدمات حسابداری و نیاز به تغییر در شیوه‌های استخدام دولت) وجود دارد که اصلاحات گزارشگری

5. Wisdom et al

6. Francis & Samuel

7. Caperchione

3. Dillard & Vinnari

4. Nagendrakomar

وضعیت کنونی با وضعیت مطلوب و پیاده‌سازی موفق این استانداردها حرکت کنند.

محمدی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به بررسی ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مقوله‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی عبارتند از: ساختار بودجه‌بندی، زیرساخت‌ها در بخش عمومی، کیفیت منابع انسانی، سیستم و مبنای حسابداری، آموزش و نظام پاسخگویی حاکم بر جامعه به عنوان "عوامل زمینه‌ای" شناخته شده‌اند. کمبود نیروی انسانی متخصص، کمبود اساتید دانشگاهی و خبرگان حرفه‌ای، پایین بودن سطح تفکر سیستمی-تحلیلی، تغییر رفتار سیاستمداران و مقاومت نیروی انسانی در برابر نوآوری به عنوان "ورودی‌ها" معرفی شدند. ضعف در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، نفوذ سیاسی در فرآیند تصمیم‌گیری، عدم دسترسی به صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه و گزارش تفریح بودجه و عدم شناسایی برخی از اقلام صورت‌های مالی به عنوان "فرآیندها" شناسایی شدند. "پیامد کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی" عبارتند از: عدم دستیابی به اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی، عدم تخصیص منابع مالی به مخارج بخش عمومی، تشدید کسری بودجه، پراکنده‌کاری و ناکارآمدی گزارشگری مالی در بخش عمومی، افزایش اتلاف منابع و عدم تحقق مسئولیت پاسخگویی است.

قادرزاده و لطفی (۱۳۹۸)، در پژوهشی به شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که پرداخت‌کنندگان مالیات، مجلس نمایندگان و نهاد ریاست جمهوری از مهم‌ترین ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی محسوب می‌شوند. همچنین مهم‌ترین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان شامل اطلاعات مربوط به مقایسه درآمدهای تحقق یافته با درآمدهای پیش‌بینی شده، 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.

عموری و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی تأثیر رعایت استانداردهای حسابداری دولتی بر کیفیت صورت‌های مالی مورد مطالعه؛ دانشگاه‌های علوم پزشکی خوزستان پرداختند. ایشان با پرسش از ۱۴۲ نفر از مدیران، کارشناسان مالی و حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی خوزستان به این نتیجه رسیدند که رعایت استانداردهای حسابداری دولتی

سیستم در عملکرد شهرداری‌ها مؤثر بوده است. همچنین پیچیدگی‌های سیستم و خطراتی از جمله تقلب، فساد و به خطر افتادن سرمایه داخلی کمتر مشاهده شده است.

هیدمن و کونولی^۸ (۲۰۱۱)، در پژوهشی چنین استدلال می‌کند که مبنای تعهدی، اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و سرانجام منجر به بخش دولتی کارآمدتر و مؤثرتر می‌شود.

در پژوهش‌های داخلی نیز عرب مازار یزدی و مرادی (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی فرصت‌ها و چالش‌های کاربرد کلان داده‌ها در سیستم اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی از منظر مسئولیت پاسخگویی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که کاربرد کلان داده‌ها در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی، با تقویت فرایندهای حسابداری و گزارشگری مالی، حسابداری مدیریت و گزارشگری عملکرد، قابلیت ایفای و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت و بخش عمومی را می‌تواند به میزان در خور ملاحظه‌ای ارتقا بخشد. دستیابی به نتایج مطلوب از به‌کارگیری کلان داده‌ها، مستلزم فائق آمدن بر چالش‌ها و محدودیت‌هایی است که به ویژه در بافت سازمان‌های دولتی و بخش عمومی، از اهمیت و حساسیت مضاعفی برخوردار است و ماحصل این مطالعه، ضمن فراهم نمودن زمینه لازم برای آگاهی و اطلاع مقامات منتخب نسبت به کاربردهای بالقوه و بالفعل کلان داده‌ها، می‌تواند در طراحی و اجرای پروژه‌های مناسب کلان داده‌ها در نظام مالی دولت و بخش عمومی مؤثر واقع شود. از طرفی، با توجه به کمبود تحقیقات در حوزه کلان داده‌ها و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی، چارچوب تحلیلی و حوزه‌های مورد بررسی در این مطالعه، می‌تواند به جهت‌گیری و توسعه تحقیقات آتی در این زمینه کمک نماید.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به بررسی وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایران پرداختند. یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که طبق اجماع نظر خبرگان، عامل‌های اثرگذار در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران از وضعیت مطلوبی برخوردار نیست و در تمامی موارد بین وضعیت موجود (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) تفاوت معنادار وجود دارد. با توجه به یافته‌های پژوهش، نهادهای بخش عمومی کشور می‌توانند با برنامه‌ریزی دقیق و رفع نقاط ضعف موجود پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، در مسیر کاهش شکاف

انطباق قانون محاسبات عمومی کشور با استانداردهای بخش عمومی ایران و همچنین از آنجایی که استفاده از معیار جریان منابع اقتصادی موجب شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌هایی می‌شود که مصداقی در سند بودجه ندارد) حتی با طراحی و استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی دایر بر رعایت قوانین و مقررات، محدودیت‌های حاکم بر بودجه سالانه و تأکید بر مصرف منابع در محل قانونی و از پیش تعیین شده همچنان با چالش جدی مواجه خواهد بود.

یلفانی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی دلایل اهمیت و همچنین روش‌های بهبود کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی پرداختند. نتایج تحقیق ایشان نشان می‌دهد که سه دلیل اصلی به منظور ارائه گزارش‌های مالی از سوی دولت‌ها وجود دارد که عبارتند از: پاسخگویی، ارائه گزارش مالی به موقع و اجرای درست وظایف مردم سالاری.

حصارزاده (۱۳۹۴)، در پژوهشی به بررسی یکپارچه‌سازی مفاهیم حسابداری بخش عمومی به عنوان یک پیکره واحد و حتی هماهنگ با بخش خصوصی جهت مدل‌سازی انواع الگوهای با اهمیت گزارشگری مالی در بخش عمومی پرداخت. او با به‌کارگیری تحلیل قیاسی-مفهومی، مدل آمریکایی، مدل بین‌المللی و مدل ایرانی (قبل تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی) و مدل ایرانی (بعد تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی) را به صورت بصری ارائه می‌دهد.

مهدوی و ماهر (۱۳۹۱)، در پژوهشی به بررسی نگرش مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده پرداختند. نمونه مورد بررسی شامل ۱۲۱ نفر از مدیران مالی و غیرمالی در ۱۲۰ واحد زیر مجموعه دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس بوده است. نتایج این پژوهش 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 قابل فهم بودن و به موقع بودن است و این گزارش‌ها، ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل مقایسه بودن، قابل رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی را ندارد.

لازم به توضیح است که پژوهش‌های فوق به جهت اینکه در خصوص گزارشگری مالی بخش عمومی به پژوهش پرداخته‌اند، ذکر گردیدند و در خصوص کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی با رویکرد زمینه بنیان (به جز پژوهش

بر کیفیت صورت‌های مالی و همچنین بر ابعاد کیفیت صورت‌های مالی (کیفیت افشای صورت‌های مالی، کیفیت سود و زیان ابرازی، کیفیت بهای تمام شده ابرازی و کیفیت ترازنامه ابرازی) تأثیرگذار است.

مرادی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی نظام گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی از دیدگاه حرفه و دانشگاه پرداختند. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد که گزارشگری مالی دولت، تعداد کافی حساب‌های مستقل، ویژگی کیفی اطلاعات، پاسخگویی مالی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی می‌تواند نیاز اطلاعاتی شهروندان را جهت ارزیابی و مسئولیت پاسخگویی فراهم کند.

ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی واکاوی کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در پرتو مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی پرداختند. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد که مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی اثر منفی و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد و زمانی که درصد مالکیت دولت و یا ارتباطات سیاسی در شرکت‌ها افزایش می‌یابد، کیفیت گزارشگری شرکت‌ها کاهش می‌یابد. همچنین مالکیت دولتی اثر معناداری بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها ندارد، اما ارتباطات سیاسی اثر مثبت و معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد.

معینیان و پورزمانی (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی پرداختند. ایشان با نظرخواهی از ۱۰۴ نفر از مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و کارشناسان مرتبط بودجه وزارت بهداشت به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌ها کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

ناصری و نیک اندیش (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی تأثیر استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران بر قابلیت مسئولیت پاسخگویی عمومی پرداختند. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد پیاده‌سازی نظام حسابداری بخش عمومی ایران، اگر چه موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی می‌شود و لیکن با توجه به عواملی (از قبیل عدم به‌کارگیری صحیح تئوری وجوه و حساب‌های مستقل، عدم توجه به تفاوت اساسی ویژگی‌های محیطی امور حاکمیتی نهادهای بخش عمومی با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های بازرگانی بخش خصوصی، استفاده از مبنای تعهدی برای درآمدهایی که نمی‌توان برای انجام پرداخت‌ها و ایفای تعهدات جاری از آن استفاده نمود و عدم

انتخابی مقوله‌ها در قالب شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها به هم مرتبط به صورت یک الگو ارائه شده اند. در ادامه هر یک از مراحل به شکل مختصر تشریح شده است:

R کدگذاری باز: این مرحله از کدگذاری فرآیندی تحلیلی است که طی آن مفاهیم مدنظر پژوهش و ویژگی‌ها و ابعاد مرتبط با آن مفاهیم از داده‌های موجود استخراج و طبقه‌بندی می‌شوند. در این پژوهش، متن حاصل از پیاده‌سازی فایل‌های ضبط شده در مصاحبه‌ها به طور کامل مورد مطالعه مجدد قرار می‌گیرد و مفاهیم کلیدی مرتبط با موضوع پژوهش استخراج و نشانه‌گذاری می‌شود. برای استخراج این مفاهیم نیاز است که متن مذکور چندین بار توسط محقق مطالعه شود تا لیستی از مفاهیم و مقوله‌های استخراج شده از متن قابل تهیه باشد (خدابنده لو و همکاران، ۱۳۹۶).

R کدگذاری محوری: در این مرحله، محور اصلی پژوهش مشخص می‌شود و مقوله‌های استخراج شده در مرحله کدگذاری باز به شکلی نظام‌مند و ساختاریافته به مقوله محوری تحقیق پیوند خورده و مرتبط می‌شوند. در این کدگذاری، روابط بین مقوله‌های حاصل از کدگذاری اولیه، باز می‌شود و در درون ساختار خاصی قرار می‌گیرد. ارتباط سایر مقوله‌ها با مقوله محوری، در قالب شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها انجام می‌شود. شرایط علی، مقوله‌هایی هستند که بر مقوله‌های محوری اثر می‌گذارند و به نوعی توجیه‌کننده مقوله محوری هستند. راهبردها، عمل و عکس‌العمل‌هایی هستند که در راستای مقوله محوری ایجاد می‌شوند و شرایط مداخله‌گر و شرایط زمینه‌ای مقوله‌هایی هستند که بر راهبردها اثر می‌گذارند و راهبردها تحت تأثیر این شرایط ایجاد می‌شوند. پیامدها هم نتیجه حاصل از ارائه راهبردها خواهند بود. به منظور استخراج مدلی جهت کیفیت گزارشگری مالی، ابتدا عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی شناسایی می‌شود، چالش‌ها معرفی می‌شود و بعد راهکارهای پیشنهادی برای هر یک از چالش‌های شناسایی شده ارائه می‌گردد و در نهایت مدل استخراج می‌شود (خدابنده لو و همکاران، ۱۳۹۶).

R کدگذاری انتخابی (گزینشی): در این مرحله با کدگذاری گزینشی، در ادامه مراحل قبلی (کدگذاری باز و کدگذاری محوری) مقوله‌های استخراج شده بر اساس فراوانی تأکید افراد خبره یکپارچه‌سازی و پالایش می‌شوند و بر اساس

حاضر) پژوهشی صورت نگرفته است و این امر انگیزه را برای محقق ایجاد کرد تا به بررسی کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران: با رویکرد زمینه بنیان پردازد و همین موضوع، اهمیت پژوهش حاضر را نسبت به پژوهش‌های قبلی متمایز کرده است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ رویکرد، کیفی است و از لحاظ نوع هدف، یک پژوهش اکتشافی محسوب می‌شود. در این پژوهش با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه بنیان به جمع‌بندی و تحلیل داده‌ها پرداخته می‌شود. نظریه‌پردازی زمینه بنیان یک رویکرد پژوهشی است که بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روش علمی به تدوین نظریه‌های جدید کمک می‌کند. این رویکرد توسط گلنیز و استراوس^۹ (۱۹۶۵)، مطرح شده و هدف آن تقویت مطالعات کیفی و ارائه راهکارهایی برای کاهش سیطره کمی‌گرایی متداول در علوم اجتماعی می‌باشد. استقرا محور اصلی در نظریه‌پردازی زمینه بنیان است. در این رویکرد تحلیل کیفی مقدم بر تحلیل کمی و تولید نظریه مقدم بر آزمون در نظر گرفته می‌شود. این روش این فرصت را ایجاد می‌کند که پدیده‌های پیچیده‌ای که توسط مدل‌های کمی قابل بررسی نیستند، مورد مطالعه قرار می‌گیرند (سلدن^{۱۰}، ۲۰۰۵). در نظریه‌پردازی زمینه بنیان، استخراج اطلاعات از متن‌ها و تحلیل اطلاعات و در نهایت استخراج مدل و نظریه طی سه مرحله اصلی (کدگذاری باز، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی) انجام می‌شود (خدابنده لو و همکاران، ۱۳۹۶). پژوهش حاضر شامل یک طرح پژوهش با مراحل زیر است:

- مطالعات کتابخانه‌ای برای بررسی نوشتارهای موجود در حوزه موضوعی این پژوهش.

- انجام مصاحبه با افراد خبره (نوع مصاحبه به شکل مصاحبه اکتشافی).

- بررسی تحلیلی اطلاعات جمع‌آوری شده در مرحله مصاحبه، در این مرحله پس از مصاحبه با خبرگان و پیاده‌سازی مطالب بیان شده در مصاحبه‌ها، اقدام به کدگذاری باز، با مطالعه چندباره متن پیاده‌سازی شده مصاحبه‌ها، مفاهیم مرتبط با موضوع پژوهش شده است. سپس در مرحله کدگذاری محوری، این مفاهیم با الگوی مطرح در نظریه‌پردازی زمینه بنیان با محوریت کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی طبقه‌بندی شده است و در مرحله کدگذاری

و همکاران، ۱۳۹۶).

جامعه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل اساتید حسابداری دانشگاهها، ذیحسابان و مدیران اجرایی بخش عمومی که در حوزه تحقیق صاحب نظر محسوب می‌شوند، می‌باشد که با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای افراد موجود در نمونه تحقیق انتخاب شدند. در پژوهش حاضر ۲۷ مصاحبه اجرا شد که از مصاحبه بیست و دوم، دیگر مفهوم جدیدی از داده‌ها به دست نیامد و اشباع نظری داده‌ها حاصل شد. البته برای اطمینان از حصول اشباع نظری، پنج مصاحبه دیگر نیز به اجرا درآمد و با توجه به اینکه هیچ مفهوم و طبقه جدیدی از داده‌های مصاحبه‌ها به دست نیامد، اشباع نظری حاصل شد. مدت هر مصاحبه به طور متوسط ۱ ساعت و ۳۰ دقیقه بوده است. اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان این تحقیق در جدول ۱ آمده است.

ارتباطاتی که در مرحله کدگذاری محوری بین مقوله‌ها ایجاد می‌شوند، مفاهیم مورد تأکید و اجماع مصاحبه‌شوندگان در قالب یک مدل ارائه می‌شود. در این مرحله جهت انتخاب مقوله‌های اصلی از فراوانی نظرات مصاحبه و بررسی میانگین و میانه نظرات استفاده می‌شود. نقطه اشباع نظری که در آخرین مرحله کدگذاری نظریه‌پردازی داده بنیاد، یعنی کدگذاری انتخابی رخ می‌دهد، تبیین کننده نظریه‌پردازی داده بنیاد است. کدگذاری انتخابی شامل یکی از کدهای محوری به مثابه مفهوم اصلی برای محقق است. بر اساس این کد محوری، اهداف و ایده‌های محقق جستجو می‌شود. روند کدگذاری باز، محوری و انتخابی سبب می‌شود دلایل و شواهد اعتبار تحقیق روشن شود (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). نقطه اشباع نظری، بیان کننده پایایی روش تحقیق نظریه‌پردازی داده بنیاد است؛ زیرا نقطه اشباع نظری به تکرار داده‌های تحقیق می‌پردازد و این تکرار داده‌ها و نتایج آن در روش شناسی، پایایی روش تحقیق را نشان می‌دهد (خدابنده لو

جدول ۱. اطلاعات جمعیت‌شناسی پژوهش

درصد فراوانی	تعداد فراوانی	تعداد		شرایط مشارکت کنندگان	
		مرد	زن		
۳۰٪	۸	۶	۲	بین ۳۰ - ۴۰ سال	
۴۸٪	۱۳	۱۲	۱	بین ۴۰ - ۵۰ سال	
۱۹٪	۵	۵	-	بین ۵۰ - ۶۰ سال	
۳٪	۱	۱	-	بیشتر از ۶۰ سال	
۱۰۰٪	۲۷	۲۴	۳	جمع	
۲۲٪	۶	۶	-	کارشناسی‌ارشد	
۷۸٪	۲۱	۱۸	۳	دکتری	
۱۰۰٪	۲۷	۲۴	۳	جمع	
۸٪	۲	۱	۱	بین ۵ - ۱۰ سال	
۲۲٪	۶	۵	۱	بین ۱۰ - ۱۵ سال	
۱۹٪	۵	۴	۱	بین ۱۵ - ۲۰ سال	
۲۶٪	۷	۷	-	بین ۲۰ - ۲۵ سال	
۲۲٪	۶	۶	-	بین ۲۵ - ۳۰ سال	
۳٪	۱	۱	-	بیشتر از ۳۰ سال	
۱۰۰٪	۲۷	۲۴	۳	جمع	

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه بنیان به جمع‌بندی و تحلیل داده‌ها پرداخته می‌شود. همانطور که ذکر شد، برای یافتن پاسخ سؤالات پژوهش، از خبرگان مصاحبه به عمل آمد. سپس داده‌ها احصا شده و برای هر نکته، یک "کد" در نظر گرفته شده و سپس با مقایسه کدها، چند کد که اشاره به یک جنبه مشترک از پدیده مورد بررسی را دارند، به عنوان یک "مفهوم" در نظر گرفته شده است و از دسته بندی مفاهیم هم سنخ، مقوله‌ها شکل می‌گیرند. برای نمونه نحوه کدگذاری در نقل قول صورت گرفته از یکی از مصاحبه شونده‌گان بصورت ذیل است. کدها، با کشیدن خط زیر عبارات هم راستا با سؤال تحقیق مشخص شده‌اند:

"...نظارت بر اجرای بودجه، در برخی دستگاه‌های اجرایی به درستی انجام نمی‌شود، در واقع چون در برخی جاها نظارتان محدود و ضعیف است. مصرف و تخصیص منابع نیز به درستی صورت نمی‌گیرد و کارایی خوبی ندارد، پس گزارشگری مالی نیز آن کیفیت مورد انتظار را نخواهد داشت. که لازم است بودجه‌ریزی عملیاتی شود و به دنبال آن نظارت کافی بر اجرای بودجه نیز داشته باشد. در این صورت گزارشگری مالی نیز با کیفیت خواهد شد. بودجه و حسابداری دولتی رابطه تنگاتنگی با یکدیگر دارند، اجرای بودجه به نحو مطلوب بدون به‌کارگیری از سیستم حسابداری مناسب امکانپذیر نیست، همین طوری که اجرای صحیح عملیات مالی نیاز به بودجه‌بندی دقیق و علمی دارد، در واقع بودجه کل کشور آینه سیاست مالی و اقتصادی دولت است و سیستم حسابداری ضامن اجرای این سیاست است. از این رو استفاده از روش‌های مطلوب حسابداری می‌تواند در اعمال کنترل و نظارت بودجه نقش مؤثری ایفاء نماید. به عبارت دیگر، بودجه‌بندی و نظارت در نظام مدیریت دولتی لازم و ملزوم یکدیگر محسوب می‌شود. یکپارچگی و یکنواختی در امور مالی ضروری است و به موازات این کنترل، قوه مقننه و در نهایت ملت در جریان کم و کیف عملکرد مالی دولت قرار می‌گیرند. به طور خلاصه، بودجه آینده‌نگر است در حالی که حسابداری گذشته‌نگر و در واقع طی سال مالی ارقام تحقق‌یافته را گزارش می‌کند که می‌توانیم با مقایسه بودجه و گزارش عملکرد که نتیجه و محصول حسابداری دولتی است را باهم مقایسه و انحراف را از طریق تفریح بودجه پیگیری کنیم و به نظر می‌رسد که در بودجه به انحرافات زیاد توجه نمی‌شود و..."

با بررسی و تحلیل نقل قول فوق، مفاهیم و مقوله‌ها به شرح جدول ۲ شناسایی شده‌اند.

در نهایت نیز در مرحله کدگذاری انتخابی، الگوی تأثیرگذاری بخش عوامل زمینه‌ای، شرایط علی، مقوله اصلی، شرایط راهبردی، شرایط مداخله‌گر و پیامدها مشخص شده که مطابق با شکل ۱ است.

باتوجه به جدول ۳ رتبه‌بندی عوامل بر اساس فراوانی، بر کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی، بر اساس ۲۷ مصاحبه، که مصاحبه شونده‌گان نظر داده‌اند و تأیید کردند. به صورت جداگانه برای عوامل زمینه‌ای، شرایط علی، شرایط راهبردی، شرایط مداخله‌گر و پیامدها از شماره ۱ الی ۵ رتبه‌بندی شد.

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش با مصاحبه از خبرگان شاخص در حوزه مباحث حسابداری بخش عمومی مدلی برای کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی ارائه شده است که نشان می‌دهد توانمندسازی دستگاه‌ها، به عنوان عامل اصلی و شرط علی اولیه در بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. توانمندسازی دستگاه‌ها، افزایش شایستگی به منظور خلق ایده‌های جدید و حل مشکلات از طریق تعامل و هم‌افزایی اعضای گروه را منجر می‌شود.

افزون بر این، تصمیمات مدیریتی، ساختار اقتصادی کشور، مکانیزم (سیستم) تخصیص اعتبار، اندازه دولت، نیز به عنوان عوامل دیگر، به‌وجود آورنده یا مشوق و گسترش دهنده کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی به شمار می‌روند. راهبردی‌های کیفیت بخشی به گزارشگری بخش عمومی نیز عبارتند از: تحرک اجتماعی-نظارت مردمی، ثبات رویه بین دستگاه‌های اجرایی، شفافیت عملکرد دولت، توسعه ظرفیت‌ها، انتخاب ذیحساب توانمند، نظارت بر اجرای بودجه، استقرار مبنای حسابداری سازگار.

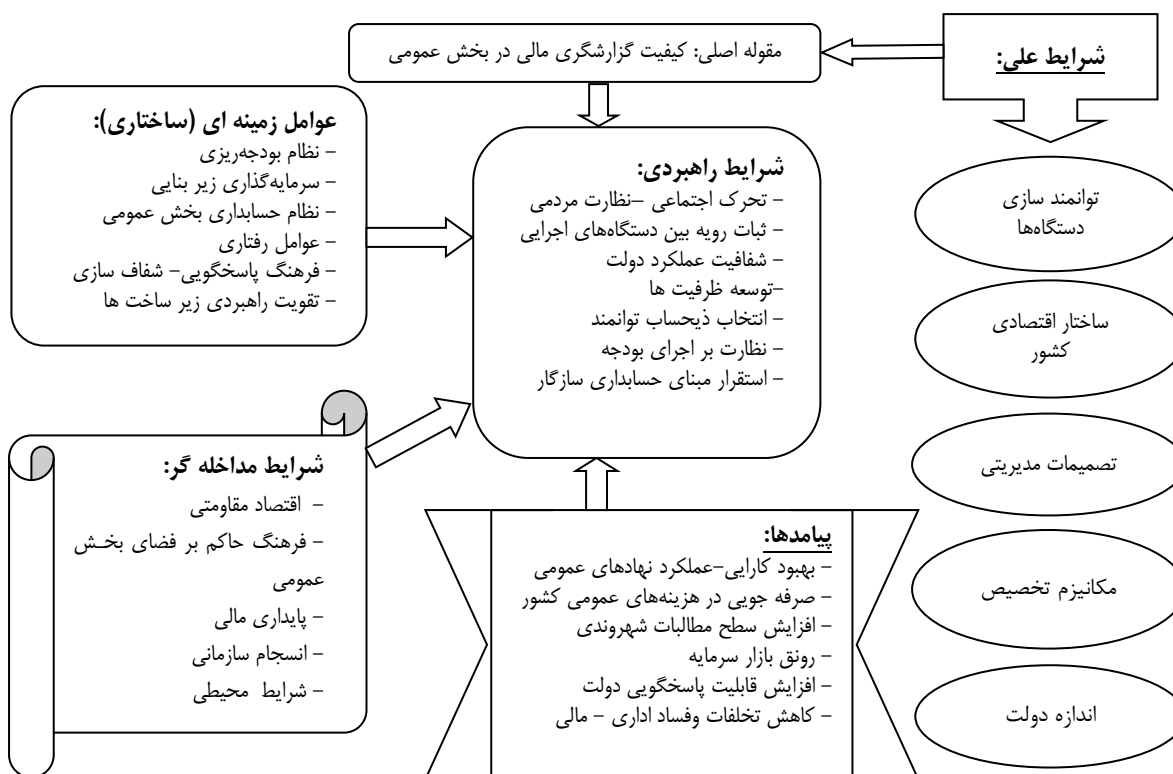
بسترها (عوامل زمینه‌ای) گزارشگری با کیفیت بخش عمومی هم عبارتند از: نظام بودجه‌ریزی، سرمایه‌گذاری زیر بنایی، نظام حسابداری بخش عمومی، عوامل رفتاری، فرهنگ پاسخگویی-شفاف‌سازی، تقویت راهبردی زیر ساخت‌ها.

در نهایت، اقتصاد مقاومتی، فرهنگ حاکم بر فضای بخش عمومی، پایداری مالی، انسجام سازمانی، شرایط محیطی به عنوان شرایط مداخله‌گر در امر گزارشگری مالی با کیفیت در بخش عمومی شناسایی شده‌اند.

متناقض بودن قوانین و مقررات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی و استفاده از مبنای حسابداری نقدی کامل، محدودیت در نظارت‌های بخش عمومی، تأخیر در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، وجود مکانیزم‌ها و ضمانت‌های اجرایی ناکارآمد، نقض قوانین در

جدول ۲. مفاهیم و مقوله‌ها پژوهش

مقوله	مفاهیم	کدها
نظارت بر اجرای بودجه	الزام کنترل‌های بودجه‌ای در بخش عمومی	ضعف در نظارت بر اجرای بودجه
		الگو بودن بودجه بعنوان آئینه مالی اقتصاد جامعه و انتخابات اجتماعی
		ضعف در مصرف منابع مالی در بخش عمومی
		وابستگی اجرای اصلاحات بودجه‌ای و مدیریتی به حمایت‌های سیاسی، اداری و استراتژی اصلاح گران
		همخوانی نبودن تصویب بودجه با خروجی آن
نظارت بر اجرای بودجه	الزام کنترل‌های بودجه‌ای در بخش عمومی	یکپارچگی انضباط مالی
		عدم اجرای بودجه بدون به‌کارگیری سیستم حسابداری
		ارتباط مستقیم بودجه و حسابداری
		اصلاح نظارت بر عملکرد
		کنترل‌های قوی با تصویب قانون توسط مجلس
		کارایی در تخصیص منابع
		حسابرسی با تفریح بودجه
		محدود بودن نظارت‌ها در اجرای بودجه
		تجدید نظر نهادهای مسئول بر رفتار حساب‌رسان
		بهبود کارایی و اثر بخش برنامه‌ها
		نبود حسابرسی بودجه‌ای
		عدم توجه به انحرافات بودجه
		اصلاح نظارت بودجه‌ای با سیستم حسابداری مناسب



شکل ۱. الگوی طراحی شده برای کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران

جدول ۳. تحلیل فراوانی متغیرهای استفاده شده در الگوی طراحی شده و رتبه بندی عوامل بر اساس فراوانی

رتبه براساس فراوانی	درصد فراوانی	تعداد فراوانی	مفهوم	مقوله‌ها
۱	٪۱۰۰	۲۷	نظام بودجه‌ریزی	عوامل زمینه‌ای (ساختاری)
۴	٪۷۸	۲۱	سرمایه‌گذاری زیر بنایی	
۱	٪۱۰۰	۲۷	نظام حسابداری بخش عمومی	
۳	٪۹۳	۲۵	عوامل رفتاری	
۲	٪۹۶	۲۶	فرهنگ پاسخگویی - شفاف سازی	
۳	٪۹۳	۲۵	تقویت راهبردی زیر ساخت ها	
۱	٪۹۶	۲۶	توانمندسازی دستگاه‌ها	شرایط علی
۴	٪۶۷	۱۸	تصمیمات مدیریتی	
۳	٪۸۱	۲۲	ساختار اقتصادی	
۴	٪۶۷	۱۸	مکانیزم (سیستم) تخصیص اعتبار	
۲	٪۸۵	۲۳	اندازه دولت	
۱	٪۹۳	۲۵	اقتصاد مقاومتی	شرایط مداخله گر
۱	٪۸۵	۲۳	فرهنگ حاکم بر فضای بخش عمومی	
۵	٪۶۰	۱۶	پایداری مالی	
۳	٪۷۰	۱۹	انسجام سازمانی	
۴	٪۶۳	۱۷	شرایط محیطی	
۲	٪۹۶	۲۶	تحرک اجتماعی - نظارت مردمی	
۴	٪۸۹	۲۴	ثبات رویه بین دستگاه‌های اجرایی	شرایط راهبردی
۱	٪۱۰۰	۲۷	شفافیت عملکرد دولت	
۳	٪۹۳	۲۵	توسعه ظرفیت ها	
۱	٪۱۰۰	۲۷	انتخاب ذیحساب توانمند	
۵	٪۷۸	۲۱	نظارت بر اجرای بودجه	
۲	٪۹۶	۲۶	استقرار مبنای حسابداری سازگار	
۲	٪۹۶	۲۶	بهبود کارایی - عملکرد نهادهای عمومی	
۱	٪۱۰۰	۲۷	صرفه جویی در هزینه‌های عمومی کشور	پیامدها
۳	٪۶۷	۱۸	افزایش سطح مطالبات شهروندی	
۴	٪۶۰	۱۶	رونق بازار سرمایه	
۱	٪۱۰۰	۲۷	افزایش قابلیت پاسخگویی دولت	
۱	٪۱۰۰	۲۷	کاهش تخلفات و فساد اداری - مالی	

بهینه از نیروی انسانی و صرفه جویی در هزینه‌ها به مسئولان ذیربط پیشنهاد می‌گردد با برگزاری کارگاه‌های آموزشی مستمر و یادگیری بهتر و انتقال دانش نیروهای متخصص به نیروهای غیرمتخصص پردازند و بودجه مناسبی برای این منظور اختصاص دهند.

با توجه به اندازه دولت و گستردگی آن و نبود گزارشگری دقیق و عدم ثبات رویه و یکنواختی و عدم تلفیق صورت‌های مالی و قابل مقایسه نبودن صورت بودجه با عملکرد به دلیل استفاده نکردن از یک مبنای سازگار در بخش عمومی و متناقض بودن برخی قوانین و مقررات با استانداردهای حسابداری و نیز عدم نظارت کافی، با در نظر گرفتن شرایط و ویژگی‌های محیطی و تأخیر در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، نداشتن ضمانت اجرایی در بخش عمومی، به دولت و مسئولان سیاسی و حمایتی و دستگاه‌های ذیربط پیشنهاد می‌گردد که جهت ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی مناسب تر و تلفیق صورت‌های مالی دولت و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی، با ارائه رهنمودهایی به استقرار مبنای حسابداری سازگار با هر بخش اقدام شود. زیرا واحدها یا سازمان‌های دولتی، سازمان‌های غیردولتی و یا سایر نهادها که به عنوان بخش عمومی محسوب می‌شوند، هر کدام قوانین و مقررات، دغدغه‌ها و ذینفعان، انتظارات خاصی و متفاوتی را دارند و لازم است برای ضمانت اجرایی بخشیدن به استانداردها و پاسخگویی به موقع و بهتر، این ارگان‌ها از هم جدا و تفکیک شوند و برای هر یک از ارگانها به صورت جداگانه با توجه به قوانین و مقررات خاص، مورد بررسی قرار گیرند.

ساختار بودجه‌ریزی بخش عمومی در حال حاضر در ایران مطلوب نیست و در اکثر موارد، دارای ابهام بوده و شفاف نمی‌باشد. با برنامه‌ریزی بلند مدت، نظام بودجه‌ریزی می‌بایست از برنامه‌ای به عملیاتی حرکت نماید. به عبارت دیگر، مشکل بودجه‌بندی عملیاتی، زیرساختی است و قبل از عملیاتی نمودن بودجه‌ریزی، آماده نمودن زیرساخت‌ها، الزامی و اجباری است و جهت اجرایی نمودن، بودجه‌بندی عملیاتی، حمایت مدیران ارشد و مشارکت نیروهای متخصص، حیاتی است. نیاز است که تخصیص بودجه بر اساس فعالیت‌ها و عملکردها صورت پذیرد که در این خصوص به دستگاه‌های ذیربط، پیشنهاد می‌شود و با تعیین سازکار مناسب توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی پس از ارزیابی عملکرد نسبت به تخصیص منابع اقدام شود. همچنین بودجه‌ای جداگانه و مستقل جهت سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌ها، به‌روزرسانی نرم‌افزارها و توانمندسازی دستگاه‌های اجرایی

برخی جاها و... در کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی تأثیر گذاشته است. لذا در صورت رعایت و اجرایی کردن عوامل تأثیر گذار بر کیفیت گزارشگری مالی (از جمله استفاده کامل از مبنای حسابداری سازگار یا مبنای تعهدی کامل، تکمیل و اجرایی کردن استانداردهای حسابداری بخش عمومی، شفافیت مالی عملکرد دولت، توجه به نیازهای شهروندان، وجود مکانیزم و ضمانت اجرایی قوی، مبارزه با فساد، حذف هزینه‌های زائد و... در کشور)، بهبود کارایی و عملکرد نهادهای عمومی، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور، افزایش سطح مطالبات شهروندی، رونق بازار سرمایه، افزایش قابلیت پاسخگویی دولت، کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی حاصل می‌شود.

با توجه به شرایط و عوامل و پیامدهایی که در کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی از دیدگاه صاحب‌نظران در این حوزه مطرح شد، پیشنهاد یا راهکارهایی جهت بهبود مقوله اصلی (کیفیت گزارشگری مالی) از سوی خبرگان حرفه‌ای و صاحب‌نظران در بخش عمومی ارائه شده که لازم است اشاره شود.

پیشنهاد‌های کاربردی

از آن روی که سازمان حسابرسی متولی امر تدوین استانداردهای حسابداری در کشور است و وزارت اقتصاد و دارایی مسئولیت اجرایی هرگونه تصمیم‌گیری پیرامون حسابداری بخش عمومی در کشور را برعهده دارد، لذا پیشنهاد می‌گردد کارشناسان این مراکز از نتایج و یافته‌های این پژوهش در تکمیل تدوین استانداردهای مناسب حسابداری بخش عمومی و جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی استفاده کنند.

در انتخاب ذیحسابان که از طرف وزارت امور اقتصاد و دارایی انتخاب و تعیین می‌شوند، به طور معمول در برخی دستگاه‌های اجرایی، معیار یا شاخص‌های ارتباطات شخصی مدنظر قرار می‌گیرد، به وزارت امور اقتصاد و دارایی پیشنهاد می‌گردد که با تغییر ساختار جذب نیرو در تمامی سطوح به ویژه، در انتخاب ذیحسابان و مدیران مالی مبنای مناسبی از جمله تخصص، داشتن تحصیلات دانشگاهی بالاتر و با تجربه و متناسب با رشته مرتبط و توجه به برقراری عدالت در بخش عمومی و... مدنظر قرار گیرد. همچنین سرمایه‌گذاری لازم برای ارتقاء سطح دانش و تخصص ذیحسابان، کارگاه‌های آموزشی صورت پذیرد.

با توجه به کمبود نیروی متخصص و هم‌زمان مازاد نیروی غیرمتخصص در بخش عمومی، به منظور استفاده

تخصیص یابد.

عدم استفاده و استقرار مبنای حسابداری سازگار و نبود ثبات رویه بین دستگاه‌های اجرایی و نبود انسجام سازمانی و عوامل رفتاری (مقاومت در برابر تغییر و نوآوری و...)، مشکلاتی (نظیر عدم شناسایی و ثبت دارایی‌های سرمایه‌ای و محاسبه استهلاک آن و بدهی‌های بلندمدت، عدم شناسایی و ثبت ذخایر سنوات خدمت کارکنان و هماهنگ نبودن نهادها و دستگاه‌های نظارتی در جهت اجرای استانداردها و...) را در بخش عمومی به وجود آورده است. در دستورالعملی که برای شناسایی دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه‌های اجرایی تدوین و ابلاغ گردیده، تصریح شده است که ارزیابی دارایی‌های سرمایه‌ای و زیرساختی به وسیله گروه کارشناسی منتخب دستگاه اجرایی شامل نماینده ذیحساب، نماینده دستگاه اجرایی و یک نفر متخصص در حوزه مربوط، انجام شود. ناگفته نماند که ارزیابی این گروه که کارشناس رسمی دادگستری نمی‌باشد، از دقت کافی برخوردار نخواهد بود. لذا به دستگاه‌های ذیربط، پیشنهاد می‌گردد که جهت تعیین و تکلیف این گونه موارد، قوانین و مقررات موجود در زمینه شناسایی اموال و بدهی‌ها، ابتدا یک کار گروه تخصصی تشکیل داده و معیارهای شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها در بخش عمومی ایران متناسب با گستره دولت شناسایی و بعد با انجام روش‌های مناسب و رعایت قوانین مربوط با در نظر گرفتن منافع عموم نسبت به شناسایی اموال و استهلاک آن و بدهی‌ها و اعمال مدیریت صحیح و حفظ و حراست و استفاده صحیح از آنها با سود و بهره‌وری بیشتر، اقدام نمایند. علاوه بر آن، نسبت به اصلاح و تعیین کارگروه کارشناسی و تخصصی نیز تجدید نظر شود.

با توجه با اینکه تنها تفاوت در تعریف کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی با بخش خصوصی، در "مسئولیت پاسخگویی" است و فرهنگ پاسخگویی و شفاف‌سازی در بخش عمومی در ایران از وضعیت مطلوبی برخوردار نیست. زیرا نظارت مالی کشورمان، زمینه را برای پاسخگویی مناسب فراهم نمی‌آورد و باید ابزاری مناسب و ارزیابی کننده عملکرد نظام بودجه‌ریزی، یعنی حسابرسی عملیاتی نیز با آن پیاده شود. انجام حسابرسی‌های دقیق، مناسب و منظم به منظور بررسی قابلیت اتکا اطلاعات مالی ارائه شده ضروری است. لذا پیشنهاد می‌شود که دولت، دستگاه‌های اجرایی و نظارتی و نهادهای بخش عمومی با استقرار سیستم ایفای مسئولیت پاسخگویی که همانا سیستم حسابداری و گزارشگری مالی است، در جهت تحقق هر چه بیشتر حقوق شهروندی و افزایش قابلیت پاسخگویی دولت و بهبود کارایی، عملکرد

نهادهای عمومی و شفافیت عملکرد دولت و نظارت‌های قوی و مؤثر گام بر دارند.

از آنجا که گزارش‌های مالی از یک طرف ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی توسط مسئولان هستند و از طرف دیگر مبنایی برای تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد مسئولان توسط شهروندان می‌باشند، به مراجع و تصمیم‌گیرندگان و سیاستمداران، نیز پیشنهاد می‌شود که از اطلاعات حسابداری به در عمل و تصمیم‌گیری‌ها واقعا استفاده نمایند.

تأخیر در اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی و تکمیل نشدن کامل این استانداردها و نداشتن رهنمودهای لازم برای اجرای استانداردها، چالش‌هایی را در راه گزارشگری مالی بخش عمومی بوجود آورده است. از عوامل اساسی در فرایند اصلاحات و تغییرات، همراهی گروه ذینفعان می‌باشند.

هرچند مطابق نظریه‌های موجود از جمله تئوری اقتصاد اطلاعات، مردم در مقام یک شهروند علاقه‌ای به پیگیری اطلاعات حسابداری دولتی ندارد ولی این بی‌علاقگی، نیازمندی شهروندان به این اطلاعات را منتفی نمی‌سازد، بلکه در جوامع دموکراتیک این نیازمندی به نمایندگان مردم در مجلس، نهادهای نظارتی و رسانه‌های خبری منتقل شده است و لذا پیشنهاد می‌گردد در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به تمامی گروه‌های ذینفع و مردم و نیازهای اطلاعاتی بالقوه آنان توجه کافی بشود.

با توجه به ناکافی بودن برخورداری آموزش عالی از اعتبارات عمومی برای حفظ و جذب نخبگان و پایین بودن سرمایه‌گذاری برای ایجاد فضای حمایت از ایده‌های جدید در بخش عمومی و نیز ناکافی بودن سرمایه‌گذاری در مطالعات گزارشگری مالی (با توجه به اینکه اکثر منابع مالی مردم دست دولت یا نمایندگان مردم است)، به وزارت علوم تحقیقات و فناوری به عنوان متولی آموزش عالی کشور پیشنهاد می‌گردد با سرمایه‌گذاری جهت شفافیت و ارزیابی عملکرد دولت و اعتماد مردم به دولت، توجه جدی به حسابداری دولتی و بخش عمومی به خرج دهد.

تأسیس و راه‌اندازی یک مرکز تحقیقاتی تخصصی با حفظ و جذب نخبگان با منابع مالی مکفی به منظور انجام فعالیت‌های تحقیقاتی مستمر و استفاده از تحقیقات و تجارب کشورهای پیشرفته، در جهت ایجاد اصلاحات بنیادی و ارتقای استانداردهای حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی و به‌روزرسانی آن ضروری است.

هزینه‌های عمومی کشور و تخلفات و فساد اداری و مالی و عدم برقراری توازن بودجه در کشور پیامدهایی است بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است. لذا به دولت،

- حسابداری. فصلنامه علمی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۳)، ۷۷-۶۳.
- دانایی فرد، حسن و امامی، سید مجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی پژوهش کیفی: تاملی بر نظریه پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت، ۱(۲)، ۷۹-۶۹.
 - سازمان حسابرسی. (۱۳۷۶). کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. دستورالعمل حسابرسی طرح‌های عمرانی، ۱(۱۱۵).
 - شمس، مهناز. (۱۳۹۳). اهمیت گزارشگری مالی به موقع در بخش عمومی. حسابر، ۷۱، ۱۰۸-۱۰۴.
 - عرب مازار یزدی، محمد و مرادی، امیر. (۱۳۹۹). فرصت‌ها و چالش‌های کاربرد کلان داده‌ها در سیستم اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی از منظر مسئولیت پاسخگویی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۲(۷۹)، ۱۱۲-۹۵.
 - عموری، امین؛ حیدری، عیسی و سادات ابراهیمی، احسان. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر رعایت استانداردهای حسابداری دولتی بر کیفیت صورت‌های مالی مورد مطالعه: دانشگاه‌های علوم پزشکی خوزستان. سومین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در علوم انسانی، چالش‌ها و راه‌حل‌ها، تهران، دانشگاه پیام نور.
 - قادرزاده، کریم و لطفی، محسن. (۱۳۹۸). شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی. دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۶(۱)، ۴۶-۳۳.
 - قنبریان، رضا. (۱۳۹۱). حسابداری و گزارشگری مالی در نهادهای بخش عمومی. دانشنامه حسابداری، ۲۵-۱.
 - کردستانی، غلامرضا و نصیری، محمد. (۱۳۸۸). کارآیی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی. مجله حسابداری، ۲۵(۲۰۸ و ۲۰۹)، ۶۵-۵۸.
 - کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین و شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۵). شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پایه مطالعات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۶(۶۵)، ۷۵-۴۷.
 - کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۵). استانداردهای حسابداری ایران. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
 - کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۵). استانداردهای حسابداری عمومی ایران، مفاهیم نظری گزارشگری مالی عمومی، ویژگی‌های کیفی، واحد گزارشگر. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، سایت سازمان حسابرسی.

نمایندگان مردم و دستگاه‌های ذیربط پیشنهاد می‌گردد که وقتی دولت جدیدی بر سر کار می‌آید، آن اقداماتی که قبلاً توسط دولت قبلی، انجام می‌شد را فراموش نکنند و یا پروژه‌های قبلی در جریان دولت قبلی را قطع نکند زیرا این کار در اکثر مواقع باعث حیف و میل اموال عمومی، افزایش فساد، بی‌اعتمادی، عدم شفافیت، افزایش هزینه‌های عمومی کشور، کسری بودجه، عدم پاسخگویی، تخریب زیرساخت‌ها و تخریب دولت قدیم و سیاست‌گذاران وقت می‌گردد.

در نهایت پیشنهاد می‌گردد که در تحقیقات آتی به موضوع ارائه الگوی پیشنهادی شفافیت گزارشگری مالی در بخش عمومی یا به تفکیک سه قوای (مقتنه، مجریه، قضایه)، شهرداری‌ها و سایر نهادها و یا در سطح وزارتخانه‌ها پرداخته و همچنین با توجه به محدود بودن پیشینه نظری (داخلی و خارجی) در خصوص کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی، در پژوهش‌های آتی به این موضوع، به روش دلفی یا دلفی فازی نیز پرداخته شود.

منابع

- ابراهیمی، سید کاظم؛ بهرامی نسب، علی و حسن‌زاده، مهدی. (۱۳۹۶). واکاوی کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در پرتو مالکیت دولتی و ارتباطات سیاسی. فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های دولتی، ۵(۲)، ۸۸-۷۶.
- اکرامی، سید رحمت‌اله؛ فعال قیومی، علی؛ بنانی، مهدی و قدیریان آران، محمدحسین. (۱۳۹۶). تبیین نقش حسابداری عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، ۵(۱۷)، ۷۴-۶۱.
- باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ و ایمان‌زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۶۱)، ۲۶-۱.
- جامعی، رضا؛ ابراهیمی، ابراهیم و رضایی یمین، فایزه. (۱۳۹۵). بررسی ارزیابی پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه. دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۴۹)، ۸۰-۶۹.
- حصارزاده، رضا. (۱۳۹۴). یکپارچه‌سازی نظام‌مند مفاهیم و مدل‌سازی بصری گزارشگری مالی در بخش عمومی. فصلنامه علمی پژوهشی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۵)، ۵۶-۳۷.
- خداینده لو، مهدی؛ کرمی، غلامرضا و تالانه، عبدالرضا. (۱۳۹۶). تدوین مدل گزارشگری سرمایه انسانی در

شده (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس). فصلنامه حسابداری سلامت، ۱(۳)، ۹۶-۷۸.

- مومنی، علیرضا و عیوضی، محمد. (۱۳۹۷). بررسی وضعیت حسابداری تعهدی اجرا شده در بخش دولتی ایران و چالش‌ها و مزایای آن. سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، کرج، دانشگاه جامع علمی کاربردی سازمان همیاری شهرداری‌ها.
- ناصری، احمد و نیک‌اندیش، مسعود. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر استقرار نظام جدید حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی ایران بر قابلیت مسؤلیت پاسخگویی عمومی. همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران، ۱.
- یلفانی، امیر؛ میرزائزاد، روح‌اله و زیودار چگینی، نازنین. (۱۳۹۵). بررسی دلایل اهمیت و همچنین روش‌های بهبود کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی. کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم.

- محمدی، علی؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ دیان‌تی دیلمی، زهرا و اقدم مزرعه، یعقوب. (۱۳۹۸). ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد زمینه‌بنیان. فصلنامه علمی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۳)، ۲۷-۵۱.
- مرادی، محمدعلی؛ پیفته، احمد؛ ستوده، رضا و سرحدی، محمد. (۱۳۹۷). نظام گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی از دیدگاه حرفه و دانشگاه. دومین کنفرانس بین‌المللی تحولات نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تهران، مؤسسه آموزش عالی علامه خویی (ره)، شرکت بین‌المللی کوش.
- معینان، داود و پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات. فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۲)، ۱۰۴-۹۳.
- مهدوی، غلامحسین و ماهر، هادی. (۱۳۹۱). بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه

- Accounting Standards Development Committee. (2016). Iranian Accounting Standards. Tehran: Audit Organization Publications (In Persian).
- Accounting Standards Development Committee. (2016). Iranian General Accounting Standards, Theoretical Concepts of General Financial Reporting, Qualitative Characteristics, Reporting Unit. Tehran: Audit Organization Publications, Audit Organization website (In Persian).
- Arab Mazar Yazdi, M. & Moradi, A. (2020). Opportunities and challenges of big data application in public sector accounting information system from the perspective of accountability. Journal of Auditing Knowledge.2 (79), 95-122 (In Persian).
- Audit Organization. (1997). Auditing Standards Development Committee, Auditing Instructions for Development Projects. 1(115) (in Persian).
- Babajani, J., Barzideh, F. & Imanzadeh, P. (2019). Evaluate performance auditing in public sector institutions in Iran and provide solutions to improve it. Journal of Experimental Studies in Financial Accounting, (61)15, 1-26 (In Persian).
- Biddle, G., Hilary, G. & Verdi, R.S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? Journal of Accounting and Economics, 48, 112-138.
- Caperchione, E. (2015). Standard Setting in the Public Sector: State of the Art. In Public Sector Accounting and Auditing in Europe, palgrave Macmillan UK, 1-11.
- Danaeifard, H. & Emami, S. M. (2007). Qualitative research strategy: Reflection on data foundation theorizing, management thinking, (2)1, 69-97 (In Persian).
- Dillard, J. & Vinnari, E. (2018). Critical dialogical accountability: From accounting-based Accountability to accountability-based accounting.
- Ebrahimi, S.K., Bahrami Nasab, A. & Hassanzadeh, M. (2017). Analyzing the quality of financial reporting and tax avoidance in the light of government ownership and political communication. Journal of Management of Government Organizations, (2)5, 76-88 (In Persian).

- Ekrami, S.R., Faeal Qayyumi, A., Banani, M. & Ghadirian Arani, M. S. (2017). Explain the role of public accounting in the realization of a resistance economy. *Quarterly Journal of Fiscal and Economic Policy*, (17)5, 61-74 (in Persian).
- Francis, U. & Samuel, S. (2015). Adoption of IPSAS and the Quality of Public Sector Financial Reporting in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, (6)20.
- Ghanbarian, R. (2012). Accounting and financial reporting in public sector institutions. *Encyclopedia of Accounting*, 1-25 (In Persian).
- Glaser, B.G. & Strauss, A.L. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative researcher search*. New York: Aldine de Gruyter.
- Hesarzadeh, R. (2015). Systematic integration of concepts and visual modeling of financial reporting in the public sector. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, (15)4, 37-56 (In Persian).
- Hydman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the public sector: A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*, (22)1, 36-45.
- Jamei, R., Ebrahimi, E. & Rezaei Yamin, F. (2016). Evaluating the accountability of financial accounting and reporting system in Kermanshah Tax Affairs Organization. *Government Accounting Quarterly*, (49)2, 80-69 (In Persian).
- Khodabandeh, Lu., M., Karami, G. & Talaneh, A. (2017). Develop a human capital reporting model in accounting. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, (23)6, 63-77 (In Persian).
- Kurdistani, G. & Nasiri, M. (2009). Efficiency of financial reporting and raising the level of accountability in the public sector. *Journal of Accountants*, 25 (208 and 209), 58-65 (In Persian).
- Kurdistani, G., Rahimian, N. & Shahrabi, S. (2016). Identifying barriers to accrual accounting in the public sector based on studies by the International Public Sector Accounting Standards Board. *Auditing Knowledge Quarterly*, (65)16, 47-75 (In Persian).
- Levitt, A. (1998). The Importance of High-Quality Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 12, 79-82.
- Mahdavi, G. & Maher, H. (2012). A survey of managers' attitudes toward the quality of financial reports presented (Case study: Fars University of Medical Sciences and Health Services). *Health Accounting Quarterly*, (3)1, 78-96 (In Persian).
- Moeinian, D. & Pourzamani, Z. (2017). Assessing the quality of financial reporting based on public sector accounting standards in terms of how to provide information. *Government Accounting Quarterly*, (2)3, 93-104 (In Persian).
- Mohammadi, A., Mohammadzadeh Saletch, H., Dianti Deilami, Z. & Aqdam Mazraeh, Y. (2019). Provide a model explaining the challenges of quality financial reporting in the public sector: using a contextual approach. *Scientific Quarterly. Experimental Studies in Financial Accounting*, (63)16, 27-51 (In Persian).
- Momeni, A. & Eivazi, M. (2018). Investigating the status of accrual accounting implemented in the public sector of Iran and its challenges and benefits. *3rd International Conference on Accounting, Management and Business Innovation, Karaj, Comprehensive University of Applied Sciences of the Municipal Cooperation Organization* (In Persian).
- Moradi, M. A., Pife, A., Sotoudeh, R. & Sarhadi, M. (2018). Public sector financial reporting and accounting system from the perspective of profession and university. The Second International Conference on New Developments in Management, Economics and Accounting, *Tehran, Allameh Khoei Institute of Higher Education-Koosh International Company* (In Persian).
- Nagendra, K. (2018). Country Specific Factors: Public Sector Accounting and Financial Reporting Reforms in Sri Lanka. *International Journal on*

- Governmental Financial Management* (2)18.
- Naseri, A. & Nikandish, M. (2016). Investigating the Impact of Establishing a New Accounting and Financial Reporting System in the Public Sector of Iran on Public Accountability. *National Conference on Auditing and Financial Supervision of Iran*, 1 (In Persian).
 - Qaderzadeh, K. & Lotfi, M. (2019). The identification of stakeholders in public sector financial reporting and information needs. *Journal of Public Accounting*, (1)6, 33-46 (In Persian).
 - Seldén, L. (2005). On Grounded Theory with some Malice. *Journal of Documentation*, (1)61.
 - Shams, M. (2014). The importance of timely financial reporting in the public sector. *Auditor*, 71, 108-104 (In Persian).
 - Wisdom, O., Eluyela Inemesit, D. & Ajetunmobi, O. (2017). Public sector accounting standards and quality of financial reporting: A case of Ogun state government administration in Nigeria. *Business and Management Research Journal*, (7)7, 76-81.
 - Omori, A., Heidari, I. & Sadat Ebrahimi, E. (2018). Investigating the effect of compliance with government accounting standards on the quality of financial statements: Khuzestan University of Medical Sciences. *Third National Conference on New Approaches in Humanities, Challenges and Solutions*, Tehran, Payame Noor University (In Persian).
 - Yalfani, A., Mirzanjad, R. & Ziodar Chegini, N. (2016). Investigating the reasons for the importance as well as the methods of improving. *The quality of financial reporting in the public sector* (In Persian).

طراحی مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تلفیق نقشه شناخت، تحلیل سلسله مراتبی و تاپسیس در سازمان تأمین اجتماعی

عزیز رشیدی^۱، * ابراهیم عباسی^۲، مصطفی جعفری^۳، نبی اله محمدی^۴

۱. دانشجوی دکتری مدیریت دولتی، گروه مدیریت دولتی، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.

۲. دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه الزهراء (س)، گروه مدیریت، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

۳. استادیار و عضو هیئت علمی، گروه مدیریت و حسابداری، دانشگاه زنجان، زنجان، ایران.

۴. استادیار گروه مدیریت دولتی، گروه مدیریت دولتی، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۳/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲

Designing Performance Based Budgeting Model by Combine Cognitive Map, Hierarchical Analysis and TOPSIS in Social Security Organization

A. Rashidi¹, * E. Abbasi², M. Jafari³, N. Mohammadi⁴

1. PhD. student, Department of Management Administration, Zanjan Branch, Islamic Azad University, Zanjan, Iran.

2. Associate Professor, Department of Management, Alzahra University, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Management and Accounting, University of Zanjan, Zanjan, Iran.

4. Assistant Professor, Department of Public Administration, Zanjan Branch, Islamic Azad University, Zanjan, Iran.

Received: 2020/6/6

Accepted: 2020/7/23

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The Social Security Organization, like any other for-profit and non-profit organization, is always faced with the issue of budget allocation. This article aims to design a performance-based budgeting model with an emphasis on the model used in performance based budgeting (input, process, output and outcome continuum) in the Social Security Organization.

Research Method: The elements of this model are identified using cognitive mapping technique, organizational experts' opinions and semi-structured interviews, identification, based on hierarchical analytical technique of leveling, using pairwise comparisons to determine the coefficient of importance and using TOPSIS technique at each priority level. Were classified.

Research Findings: The research findings show that the organization for its survival should pay special attention to the sustainability of economic activities in the country and on the other hand to perform optimal organizational affairs, reduce unnecessary traffic... Virtual social security should be expanded and developed.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In order to get rid of the current recession, the organization should refrain from relying solely on receiving premiums as the main source and spend most of its funds on major matters such as developing national organizational, operational and evaluation plans.

Keywords: Performance Based Budgeting, TOPSIS, Hierarchical Analysis, Social Security Organization, Cognitive Map.

JEL Classification: H69, H61

چکیده

موضوع و هدف مقاله: سازمان تأمین اجتماعی همانند هر سازمان انتفاعی و غیرانتفاعی دیگر همواره با مسئله تخصیص بودجه روبه‌روست. این مقاله با هدف طراحی مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با تأکید بر مبنای مدل مورد استفاده در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (پیوستار ورودی، فرایند، خروجی و پیامد) در سازمان تأمین اجتماعی صورت گرفته است.

روش پژوهش: عناصر این مدل با استفاده از تکنیک نقشه شناخت، نظر خبرگان سازمانی و مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته، شناسایی، براساس فن تحلیلی سلسله مراتبی سطح‌بندی، با استفاده از مقایسات زوجی تعیین ضریب اهمیت و با به‌کارگیری تکنیک تاپسیس در هر سطح اولویت‌بندی شدند.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که سازمان برای بقای خود باید توجه ویژه‌ای به پایداری فعالیت‌های اقتصادی در کشور داشته و از طرفی جهت انجام امورات بهینه سازمانی، کاهش تردهای غیرضروری و... تأمین اجتماعی مجازی گسترش و توسعه یابد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: سازمان باید برای رهایی از رکود فعلی از وابستگی صرف به وصول حق بیمه به عنوان منبع اصلی خودداری نموده و بیشترین اعتبارات صرف امور کلانسی نظیر تدوین برنامه‌های ملی سازمانی، عملیاتی و ارزیابی برنامه‌ها گردد.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تاپسیس، تحلیل سلسله مراتبی، سازمان تأمین اجتماعی، نقشه شناخت.

طبقه‌بندی موضوعی: H69, H61

* Corresponding Author: E. Abbasi

E-mail: abbasiebrahim2000@yahoo.com

* نویسنده مسئول: ابراهیم عباسی

مقدمه^۱

سازمان تأمین اجتماعی همانند هر سازمان انتفاعی و غیرانتفاعی دیگر همواره با مسئله تخصیص بودجه روبه‌روست. امروزه ناکارآمدی نظام سنتی بودجه‌ریزی سازمان بر همگان آشکار بوده و تلاش برای تغییر نظام بودجه‌ریزی سازمان از جمله اولویت‌های سازمان به شمار می‌رود. گسترش روز افزون خدمات سازمان تأمین اجتماعی و افزایش پیچیدگی فعالیت‌های سازمان، باعث بروز مشکلاتی در هدایت و هماهنگی وظایف سازمان ایجاد کرده است. در این شرایط که به شدت تعادل بین منابع و مصارف سازمان بهم خورده و بقای سازمان را تهدید می‌کند، برای تأمین اهداف سازمان و رفع همه نیازها و تقاضاها، تصمیم‌گیرندگان بودجه‌ای سازمان مجبور هستند از یک فرایند منطقی و عقلایی تصمیم‌گیری برای تأمین مناسب منافع خود و شرکای اجتماعی سازمان بهره بگیرند (نگارنده). برنامه‌ریزان برای تصمیم‌گیری بهتر نیازمند اطلاعات کامل هستند که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد این اطلاعات را در اختیار آنها قرار می‌دهد. هدف غایی از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد^۲ کمک به تصمیم‌گیرندگان برای اتخاذ تصمیمات عقلایی جهت تخصیص بهینه منابع است. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد همانند بودجه‌ریزی برنامه‌ای، برنامه محور است. به‌علاوه بر اهداف و ارزیابی عملکرد تمرکز دارد و عملکرد ورودی‌ها، خروجی‌ها و نتایج را از منظر صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی ارزیابی می‌کند (آذرو همکاران، ۱۳۹۴).

در این نوع بودجه‌ریزی تخصیص‌ها نه تنها با برنامه‌ها بلکه با نتایج مورد انتظار تعیین شده توسط معیارهای عملکرد در ارتباط هستند. در نظام بودجه‌ریزی مذکور پیوستاری از ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها و پیامدهای یک سازمان و نیز ایجاد ارتباط بین تخصیص منابع، خروجی‌ها و پیامدهای سازمان مورد توجه قرار می‌گیرد (آذرو همکاران، ۱۳۹۰).

مبانی نظری پژوهش

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یا بودجه‌ریزی عملیاتی از سال ۱۹۴۰ مطرح شده است و از آن زمان تا به امروز یک حالت سینوسی را از خود نشان داده است. این شیوه از بودجه‌ریزی علی‌رغم انتقاداتی که هم در گذشته و هم در زمان فعلی بر آن وارد شده، مورد توجه قرار گرفته است. این امر دلالت بر

قابلیت اجرایی سیستم و کاربردی بودن آن دارد. ریشه تئوریک بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به سال زمانی برمی‌گردد که مدیران و محققان دولتی در جستجوی رویه‌های بودجه‌ریزی جایگزینی برای بودجه‌ریزی داده محور بودند (بن^۳، ۲۰۰۳).

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به مدیران انعطاف‌پذیری قابل توجهی در نظارت بر منابع می‌بخشد. در این حال آن‌ها را در مقابل نتایج برنامه‌هایشان پاسخگو می‌کند. به‌علاوه اطلاعات عینی در مورد دستیابی به اهداف قانونی، و کارایی و اثربخشی برنامه‌ها را بهبود می‌بخشد. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در دو دوره زمانی مطرح گردیده است، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دوره اول که به بودجه‌ریزی عملیاتی مشهور شد، در مقایسه با بودجه‌ریزی عملیاتی اصلاحی دوره دوم که تحت عنوان بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مشهور شد، مجدداً در دهه ۹۰ احیا شد. بودجه‌ریزی در این دوره از سه جنبه تفاوت عمده دارد:

اول: بودجه‌ریزی عملیاتی دوره اول، مشارکت ذی‌نفعان سازمان را نادیده می‌گرفت و این امر به نوبه خود منجر به مقاومت قانونی در برابر شکل‌های جدید بودجه‌ریزی می‌گردید، در حالی که سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جدید مستلزم ارتباطات مستمر میان ذی‌نفعان در مورد هدف، فلسفه و معیارهای عملکرد سازمانی است.

دوم: سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جدید با توانمندسازی مدیران و عدم تمرکز همراه است. مدیران توانمند، اختیار عمل بیشتری در بودجه‌ریزی، فروش و مدیریت کارکنان همراه با کاغذبازی کمتر خواهند داشت. در سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جدید، مدیران به جای این که در قبال مقررات و رویه‌ها مسئول باشند، در برابر نتایج خدمات پاسخگو و مسئول هستند.

سوم: مهم‌ترین مورد این که؛ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سنتی بر ستاده‌های مستقیم سازمان تمرکز می‌کند، در حالی که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جدید در تلاش است تا پیامدهای سازمان را اندازه‌گیری کند. معیارهای پیامد، کیفیت را در نظر می‌گیرند در حالی که معیارهای ستانده فقط به کمیت می‌پردازند (شباهنگ، ۱۳۷۹).

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری است.

2. Performance-Based Budgeting (PBB)

متکی بر خبره می‌باشد و فونونی است که فقط دانش انسان را استخراج می‌کند.

این روش برای تهیه نقشه‌های شناخت به طور کامل به تخصص انسانی و دانش حوزه مورد نظر اتکا دارند. نمایش ساده در این مدل این امر را میسر می‌سازد که به راحتی بتوان گراف مربوط به یک نقشه شناخت را ترسیم کرد با این شرط که خبرگان نیز دانش ابتدایی لازم درباره نظریه‌های نقشه شناخت جهت درک معنی وزن‌ها و جهت آثار علی داشته باشند تا معنی وزن‌ها و جهت آثار علی را درک کنند. به منظور افزایش اعتبار مدل، می‌توان گروهی از خبرگان را در فرآیند انگاره نگاری دخیل کرد. خبرگان می‌توانند با هم کار کنند یا این که هر فرد به تنهایی نقشه خود را به منظور نشان دادن درک خویش از نظام مورد نظر طراحی کند. در وضعیت دوم، می‌توان نقشه‌های جداگانه را ترکیب و به یک مدل واحد تبدیل کرد. گام‌های انگاره نگاری شناختی متکی بر خبره عبارتند از:

۱- اتخاذ تصمیم در خصوص دخالت عناصر مهم و اثر گذار در مدل (از نظر اهمیت)،

۲- شناسایی روابط علی و معلولی بین مفاهیم باقی مانده با جهت مربوطه،

۳- تخمین قدرت روابط علی بین گره‌ها (کاسگو^{۱۲}، ۱۹۸۶؛ خان و کوادیوس^{۱۳}، ۲۰۰۴).

فرایند عظیم بیمه‌ای سازمان تأمین اجتماعی توسط قسمت‌های ذیل و از طریق شعب و ادارات کل استان‌ها صورت می‌گیرد:

(۱) امور وصول حق بیمه،

(۲) امور بازرسی کارگاه‌ها و بازرسی از دفاتر قانونی،

(۳) امور اجراییات،

(۴) امور فنی بیمه‌شدگان مستمری‌ها،

(۵) امور نام‌نویسی و حساب‌های انفرادی،

(۶) امور اداری و مالی. بعد از تعریف دقیق فعالیت‌های هر بخش اکنون این بحث باقی می‌ماند که عناصر مدل نقشه شناخت در سازمان تأمین اجتماعی کدامند و اولویت‌بندی عناصر هر یک از اجزای مدل در فرایند بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد چگونه است؟ برای ترسیم نقشه شناخت سازمان، فرایندهای انجام کار براساس تقسیم‌بندی فوق و خروجی‌ها و پیامدهای ناشی از خروجی‌های سازمان و ورودهای موردنیاز انجام فرایندها

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به مدیران انعطاف‌پذیری قابل توجهی در نظارت بر منابع می‌بخشد. درعین حال آن‌ها را در مقابل نتایج برنامه‌هایشان پاسخگو می‌کند. به علاوه اطلاعات عینی در مورد دستیابی به اهداف قانونی و کار آیی و اثربخشی برنامه‌ها را بهبود می‌بخشد (اندرز و هیل^۴، ۲۰۰۳). این بودجه‌ریزی به‌جای تأکید بر ارقام هزینه‌ها به توصیف خروجی‌های مورد انتظار می‌پردازد که از وظیفه یا فعالیتی خاص (مانند آموزشی و بهداشت) به وجود می‌آید.

از نظر مرکز^۵ (۲۰۰۲)، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد عبارت است از برنامه عملکرد سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص‌یافته به هر برنامه (منتج از اهداف راهبردی) به نتایج به‌دست‌آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معناست که با میزان مشخصی از مخارج انجام‌شده در چارچوب هر برنامه‌ای می‌بایست مجموعه معینی از اهداف تأمین شود.

نقشه شناخت^۶

حضور نقشه‌های شناخت را به تالمن^۷ و مقاله معروفش با عنوان "نقشه‌های شناخت در موش‌ها و انسان‌ها" نسبت داده‌اند. هدف این نقشه‌ها، آن بود که به‌عنوان مدلی در روانشناسی به کار گرفته شوند. اگرچه بعد از آن تعاریف زیادی از آن صورت گرفته اما در همه‌ی این بازنمایی‌ها نقشه شناخت، گراف جهت‌داری است مانند مجموعه‌ای از گره‌ها که به‌وسیله یال‌هایی به هم وصل شده‌اند؛ اما در بازنمایی‌های مختلف مفهوم و معنای گره‌ها و یال‌ها متفاوت است (مارچنت^۸، ۱۹۹۹).

هراری و همکارانش^۹ (۱۹۶۵)، معتقدند یک نقشه شناخت نمایشی از تفکر درباره‌ی یک مسئله است که از فرایند جدول نگاری شناختی حاصل می‌شود. نقشه‌ها شبکه‌ای از گره‌ها و پیکان‌ها به‌عنوان خطوط ارتباطی هستند (نوع خاصی از گراف جهت‌دار) که جهت پیکان رابطه علیت موردنظر فرد را نشان می‌دهد. (ادن^{۱۰}، ۲۰۰۴). فنون ایجاد و توسعه نقشه‌های شناخت بنابر مطالعات استیج و گورکان^{۱۱} (۲۰۱۰)، دو دسته می‌باشد که یکی از آن‌ها روش

4. Anders & Hill

5. Mercer

6. Cognitive Map

7. Tolman,

8. Marchant

9. Harary

10. Eden

11. Stech & Gorkan

12. Gasko

13. Khan & Kovadios

ایده آل منفی (بدترین حالت ممکن) داشته باشند. فرض بر این است که مطلوبیت هر شاخص به طور یکنواخت افزایشی و یا کاهششی است.

حل یک مسئله به روش تاپسیس شامل ۶ مرحله است توضیحات کامل آن در زیر می آید:

الگوریتم تاپسیس

ماتریس D را با کمک نرم اقلیدسی به یک ماتریس بی مقیاس شده، تبدیل کنید.

$$r_{ij} = \frac{r_{ij}}{\left(\sum_{i=1}^m r_{ij}^2\right)^{\frac{1}{2}}}, \quad (i = 1, \dots, m)$$

ماتریس به دست آمده، N_D نامیده می شود.

۲ ماتریس بی مقیاس موزون را به دست آورید:

$$V = N_D \times W_{n \times n}$$

که در آن V ماتریس بی مقیاس موزون و W یک ماتریس قطری از وزن های به دست آمده برای شاخص ها می باشد.

۳ راه حل ایده آل مثبت و راه حل ایده آل منفی را مشخص نمایید:

$$A^+ = \text{گزینه ایده آل مثبت} \\ = \{(\max_i V_{ij} | j \in J_1), (\min_i V_{ij} | j \in J_2) | i = 1, 2, \dots, m\}$$

$$A^- = \text{گزینه ایده آل منفی} \\ = \{(\min_i V_{ij} | j \in J_1), (\max_i V_{ij} | j \in J_2) | i = 1, 2, \dots, m\}$$

$$A_i^+ = (V_1^+, V_2^+, \dots, V_n^+)$$

$$A_i^- = (V_1^-, V_2^-, \dots, V_n^-)$$

به طوری که:

$$J_1 = \{1, 2, \dots, m \mid \text{به ازاء عناصر مثبت شاخصها}\}$$

$$J_2 = \{1, 2, \dots, m \mid \text{به ازاء عناصر منفی شاخصها}\}$$

۴ اندازه فاصله براساس نرم اقلیدسی به ازای راه حل ایده آل منفی و گزینه مثبت و همین اندازه را به ازای راه حل ایده آل مثبت و گزینه منفی به صورت زیر به دست می آید:

بنابر نظر خبرگان شناسایی و طبق شکل ۱ ترسیم گردید. برای ایجاد سطوح مختلف عناصری مدل از تکنیک تحلیل سلسله مراتبی (AHP)^{۱۴} استفاده کردیم.

تحلیل سلسله مراتبی

این روش یک تکنیک ساختاریافته است که در سال ۱۹۷۰ توسط توماس ال ساعتی به جهان معرفی شد و بعد از آن گسترش زیادی پیدا کرد. این روش بر پایه یک ساختار ریاضی محکم ماتریسی و همچنین مؤلفه هایی که یک تخمین نزدیک از اوزان معیارها می دهند بنا شده است و قابلیت بسیار زیادی در مباحث تصمیم گیری دارد و در مسائلی از قبیل تجارت، صنعت، سلامت و آموزش می توان از آن استفاده کرد. برای ایجاد سطوح سلسله مراتب باید سطوح مختلف و مرتبط بین اجزای تشکیل دهنده هر سطح یا سطوح بالاتر و پایین تر مشخص شوند. در ساده ترین حالت، سطح اول مربوط به هدف، سطح دوم مربوط به معیارهای مورد نظر و سطح سوم نشان دهنده گزینه های مورد بررسی است.

پس از مشخص شدن ساختار سلسله مراتبی، باید ماتریس های زوجی بر اساس نظر شخص تصمیم گیرنده تعیین شوند. این عمل برای اجراء در هر سطح به صورت جداگانه انجام می گیرد. به طور کلی اگر تعداد گزینه ها و معیارها به ترتیب برابر m و n باشد، آنگاه ماتریس های مقایسه زوجی گزینه ها به صورت $m \times m$ و ماتریس مقایسه زوجی معیارها یک ماتریس $n \times n$ خواهد بود. اجزای ماتریس مقایسه زوجی با a_{ij} نشان داده می شود. بر اساس اصل معکوس رابطه ی $a_{ij} = 1/a_{ji}$ برقرار است. بنابراین واضح است در صورتی که $i=j$ باشد آنگاه $a_{ij} = 1$ خواهد بود. بنابراین با توجه به اصل مذکور تنها به تعداد مقایسه در یک ماتریس $n \times n$ خواهد بود.

تاپسیس^{۱۵}

در روش تاپسیس که در سال ۱۹۸۱ توسط هوان ویون^{۱۶} ارائه گردیده، m گزینه به وسیله n شاخص مورد ارزیابی قرار می گیرد. این تکنیک براین مفهوم بنا شده که گزینه های انتخابی باید کمترین فاصله را با راه حل ایده آل مثبت (بهترین حالت ممکن) و بیشترین فاصله را با راه حل

14.AHP (Analytical Hierarchy Process)

15.Topsis (Technique for Order Preference by Similary to ideal Solution)

16.Howan & Uohn

سطحی متفاوت از دو سطح فوق از فنون سخت و نرم پژوهش در عملیات و مسائل بودجه‌ریزی استفاده شده است، مانند غلامعلی زاده (۱۳۸۸)، نجفی (۱۳۸۹)، خدیور (۱۳۹۰)، مصطفائی (۱۳۹۰)، ولی پور خطیر (۱۳۹۲)، بهمنیار (۱۳۹۲)، رحمانی (۱۳۹۵) و پژوهش‌های متعدد دیگر که توسط عادل آذر و همکارانش در این زمینه صورت گرفته را می‌توان در زمره نوع سوم پژوهش‌ها در مورد بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نام برد.

در زمینه مطالعات خارجی می‌توان به پژوهش‌های لوئیس هاوک^{۱۷} (۲۰۰۷)، زالسن^{۱۸} (۲۰۰۹)، هو و لونسفور^{۱۹} (۲۰۱۱) اشاره کرد. در مجموع پژوهشی پیدا نشد که در آن روش خاصی برای بودجه‌بندی در سازمان تأمین اجتماعی وجود داشته باشد.

روش پژوهش

در نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، پیوستاری از ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها و پیامدهای یک سازمان مرتبط کردن تخصیص منابع با خروجی‌ها و پیامدهای سازمان مورد توجه قرار می‌گیرد. به همین منظور از انگاره نگاری شناختی به عنوان ابزاری قدرتمند برای شناسایی عناصر و پیوستار مذکور و روابط بین آنها استفاده می‌شود. برای تهیه نقشه شناخت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان تأمین اجتماعی از ۵ نفر از مدیران عالی این سازمان به عنوان خبره کمک گرفته شد. در مصاحبه‌هایی نیمه‌ساختاریافته با خبرگان، نقشه شناخت هر یک از خبرگان استخراج گردید و سپس جهت بهبود نهایی مدل به ترکیب نقشه‌های شناخت اقدام شد و اولین قدم برای ترکیب ماتریس‌ها، برابر کردن اندازه آنها بود. نقشه شناخت بودجه‌ریزی بر مبنای شکل ۱ می‌باشد.

به اعتقاد خبرگان سازمان، خروجی‌ها شامل تعهدات قانونی متشکل از ۷ دسته جداگانه، تعهدات درمانی متشکل از دو دسته جدا، پروژه‌های عمرانی و سرمایه‌گذاری، اطلاعات، تأمین اجتماعی مجازی، نشریات و تفاهم‌نامه‌ها با مجامع بین‌المللی از ۸ جنبه بر جامعه تأثیرگذار هستند. پس از یکپارچه کردن نقشه شناخت، با توجه به ساختار آن و وجود ارتباطات بین اعضای عناصر مدل بدو نسبت به تشکیل ساختار سلسله مراتبی اقدام و از این فرایند (تحلیل سلسله مراتبی) جهت تعیین اهمیت و اوزان نسبی عناصر نقشه شناختی استفاده گردید. علیرغم این که می‌توان از همان تکنیک سلسله مراتبی جهت رتبه‌بندی فعالیت‌های

$$d_i^+ = \left\{ \sum_{j=1}^n (V_{ij} - V_j^+)^2 \right\}^{1/2}$$

$$d_i^- = \left\{ \sum_{j=1}^n (V_{ij} - V_j^-)^2 \right\}^{1/2}$$

(۵) نزدیکی نسبی A_i به راه حل ایده‌آل به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

$$C_i = \frac{d_i^-}{(d_i^- + d_i^+)} \quad \text{و} \quad (i = 1, 2, \dots, m)$$

چنانچه

$$A_i = A_i^+$$

باشد آن‌گاه:

$$d_i^+ = 0$$

$$C_i = 1$$

می‌شود و در صورتی که:

$$A_i = A_i^-$$

آن‌گاه:

$$d_i^- = 0$$

$$C_i = 0$$

خواهد شد، بنابراین هر گزینه A_i به راه حل ایده‌آل نزدیکتر باشد مقدار آن به یک نزدیکتر خواهد بود.

(۶) رتبه‌بندی گزینه‌ها C_i در این مرحله انجام می‌گیرد و براساس ترتیب نزولی C_i می‌توان گزینه‌های موجود را براساس بیشترین اهمیت رتبه‌بندی نمود.

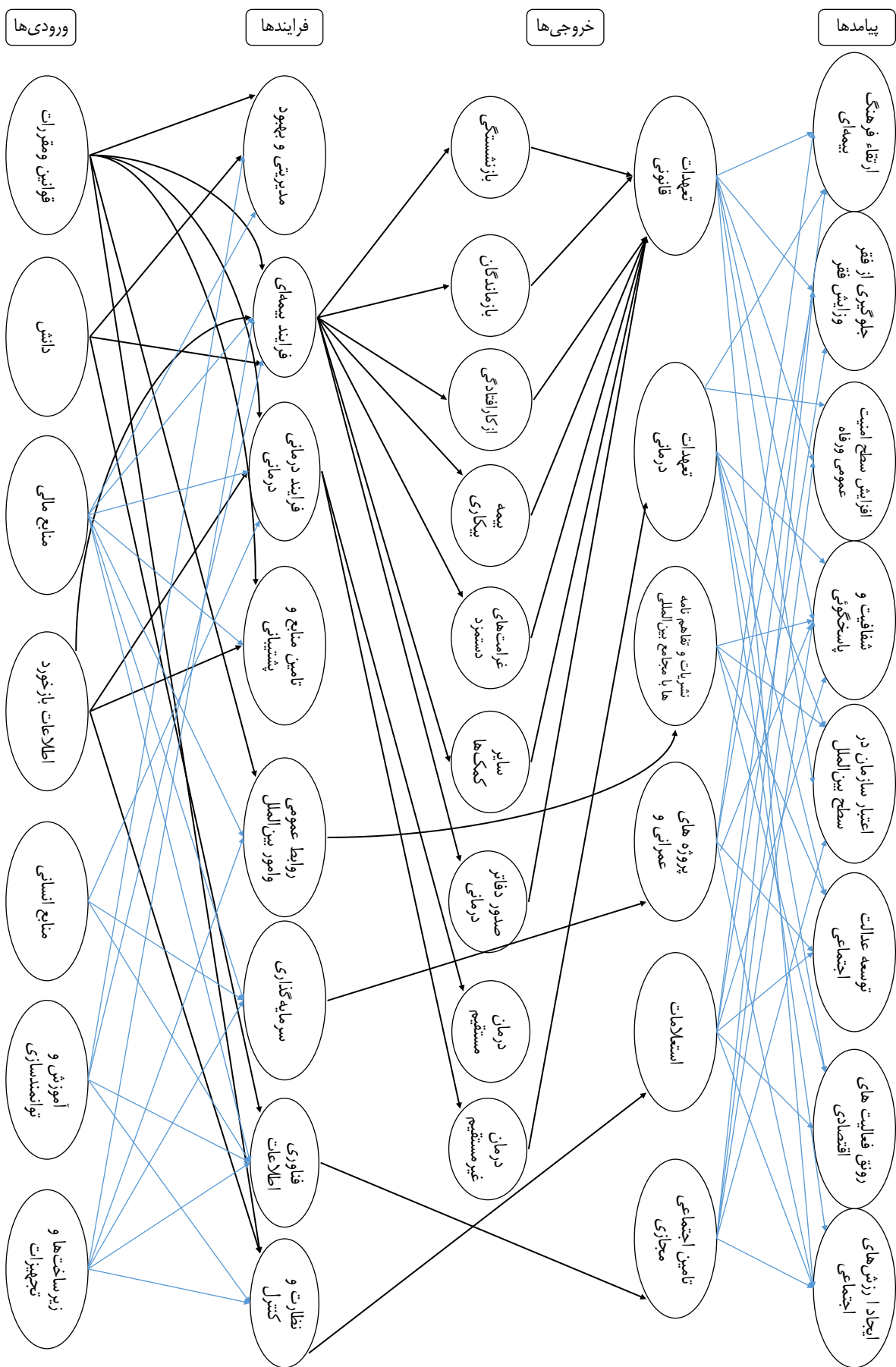
پیشینه پژوهش

در خصوص بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تعدادی پژوهش در ایران انجام شده است که یا در آنها تهیه و تدوین مدل‌های کیفی و جامع برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مورد توجه بوده، مانند پژوهش نجارصراف (۱۳۸۶)، امیرخانی (۱۳۸۹) و خدارحمی (۱۳۹۰) و یا به مسائل زمینه‌ای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از جمله الزام‌های پیاده‌سازی، امکان سنجی یا موانع استقرار آن پرداخته است، مانند پژوهش نیکدل نادى (۱۳۹۲)، شفيعی (۱۳۹۳)، مقدونی (۱۳۹۴)، طیارنژاد (۱۳۹۵)، ناز قبادی‌فر (۱۳۹۵)، میرزایی نظام آبادی (۱۳۹۶)، فرازمنند (۱۳۹۶)، و یا در

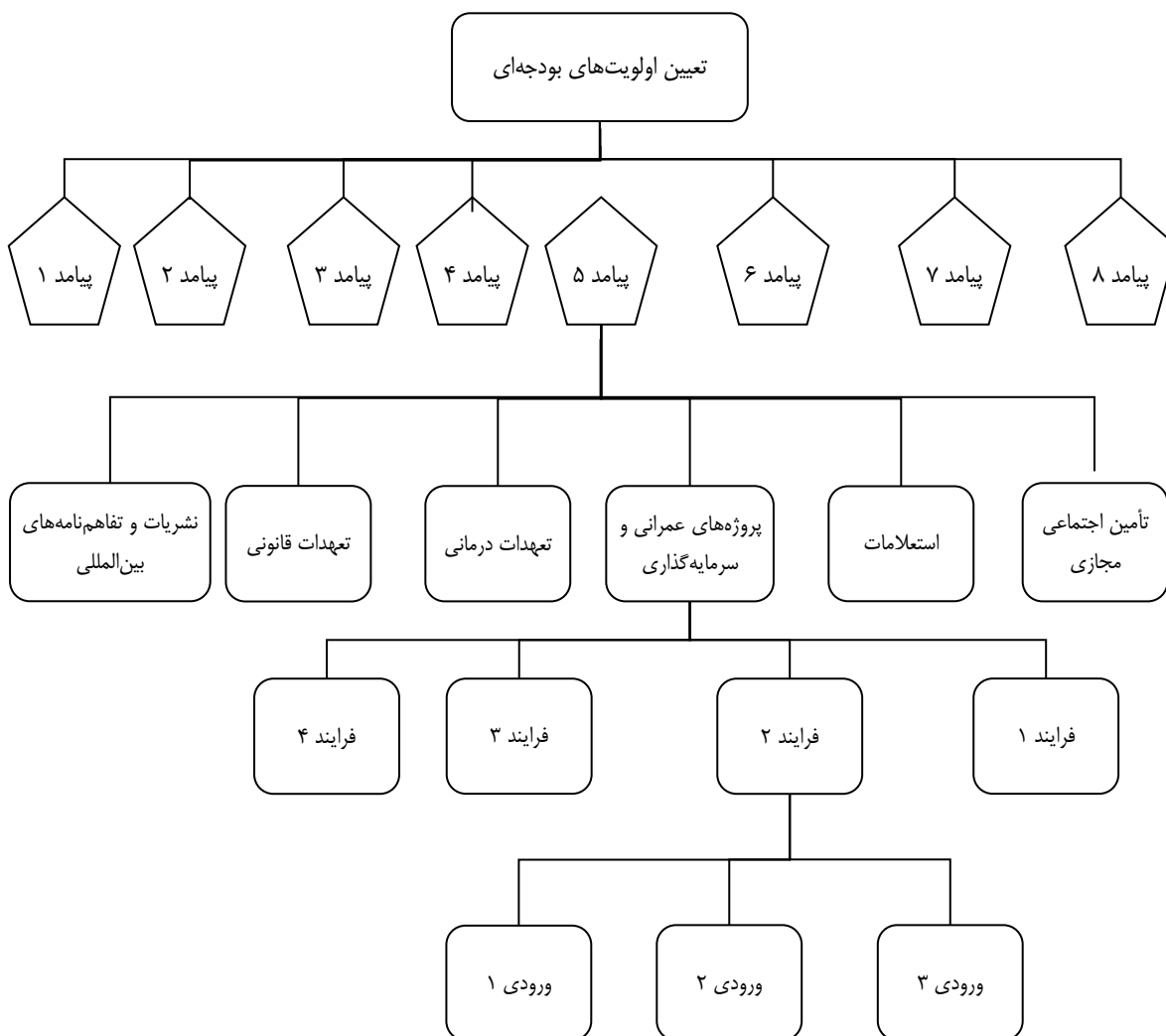
17.Hawek

18.Zaltsman

19.Hou & Lunsford



شکل ۱. نقشه شناخت تأمین اجتماعی



شکل ۲. درخت سلسله مراتب براساس نقشه شناخت

جدول ۱. اهمیت نسبی خروجی‌ها و پیامدها طبق فرایند سلسله مراتبی

نام شاخص (پیامدها)	اهمیت نسبی	نام شاخص (خروجی‌ها)	اهمیت نسبی
ارتقاء فرهنگ بیمه‌ای	۰/۱۳۰	تعهدات قانونی	۰/۳۸۶
جلوگیری از فقر و زایش فقر	۰/۰۸۵	تعهدات درمانی	۰/۱۴۹
افزایش سطح امنیت عمومی و رفاه	۰/۱۳۱	نشریات و تفاهم‌نامه‌ها با مجامع بین‌المللی	۰/۰۹۴
شفافیت و پاسخگویی	۰/۱۰۰	پروژه‌های عمرانی و سرمایه‌گذاری	۰/۲۱۳
اعتبار سازمان در داخل و بین‌الملل	۰/۲۵۴	استعلامات	۰/۰۵۷
توسعه عدالت اجتماعی	۰/۰۷۱	تأمین اجتماعی مجازی	۰/۱۰۱
رونق فعالیت‌های اقتصادی	۰/۱۶		
ایجاد ارزش‌های اجتماعی	۰/۰۶		

جدول ۲. اهمیت نسبی ورودی‌ها و فرایندها طبق تحلیل سلسله مراتبی

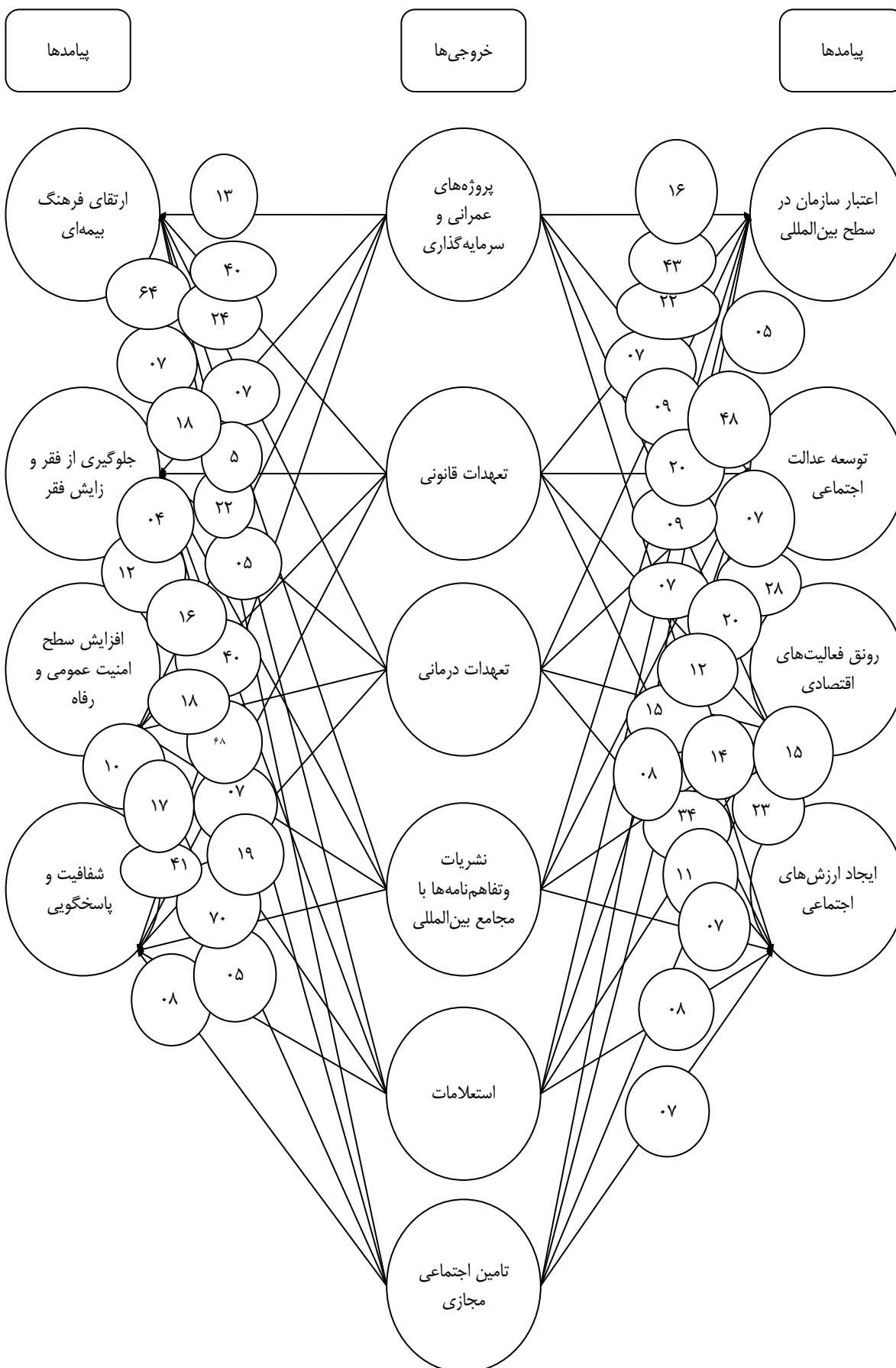
اهمیت نسبی	نام شاخص (ورودی‌ها)	اهمیت نسبی	نام شاخص (فرایندها)
۰/۱۱۹	قوانین ومقررات	۰/۲۱۸	مدیریتی و بهبود
۰/۰۷۷	دانش	۰/۱۳۶	فرایند بیمه‌ای
۰/۱۶۷	منابع مالی	۰/۱۰۰	فرایند درمانی
۰/۰۷۷	اطلاعات بازخورد	۰/۱۶۹	تأمین منابع و پشتیبانی
۰/۳۱۰	منابع انسانی	۰/۰۲۳	روابط عمومی وامور بین‌الملل
۰/۱۳۹	آموزش و توانمندسازی	۰/۰۳۰	سرمایه‌گذاری
۰/۱۲۱	زیرساخت‌ها	۰/۱۶۷	فناوری اطلاعات
		۰/۲۳۷	نظارت و کنترل

جدول ۳. اولویت‌بندی خروجی‌ها و پیامدها براساس تکنیک تاپسیس

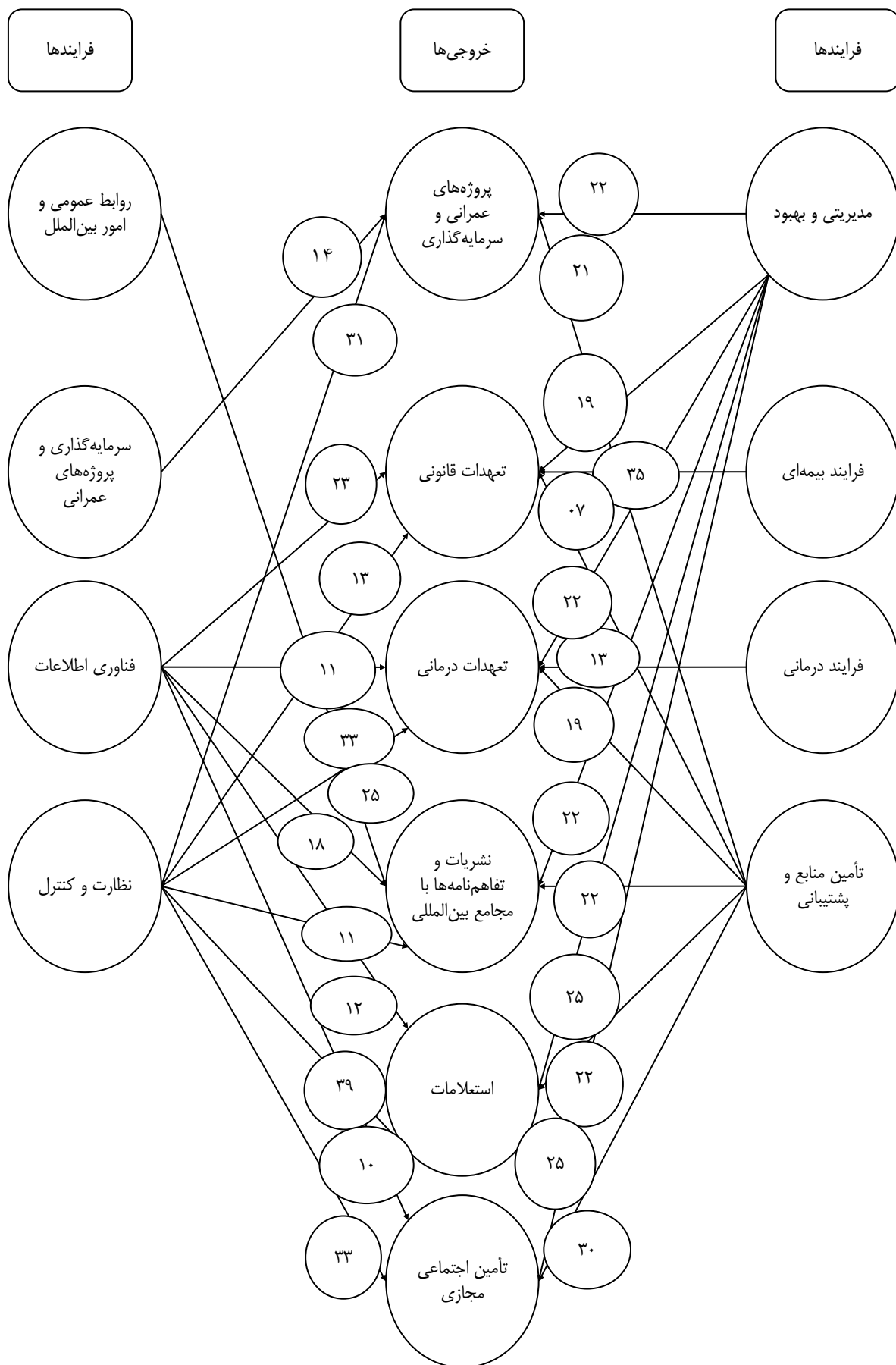
نزدیکی نسبی به راه‌حل ایده‌آل	نام شاخص (خروجی‌ها)	نزدیکی نسبی به راه‌حل ایده‌آل	نام شاخص (پیامدها)
۰/۴۳۶	تعهدات قانونی	۰/۵۲	ارتقای فرهنگ بیمه‌ای
۰/۶۴	تعهدات درمانی	۰/۴۷	جلوگیری از فقر و زایش فقر
۰/۴۳۹	نشریات و تفاهم‌نامه‌ها با مجامع بین‌الملل	۰/۰۱۶	افزایش سطح امنیت عمومی و رفاه
۰/۴۷	پروژه‌های عمرانی و سرمایه‌گذاری	۰/۵۷	شفافیت و پاسخگویی
۰/۱۸	استعلامات	۰/۵۸	اعتبار سازمان در داخل و بین‌الملل
۰/۶۹	تأمین اجتماعی مجازی	۰/۲۵	توسعه عدالت اجتماعی
		۰/۵۹	رونق فعالیت‌های اقتصادی
		۰/۴۲	ایجاد ارزش‌های اجتماعی

جدول ۴. اولویت‌بندی ورودی‌ها و فرایندهای سازمان براساس تاپسیس

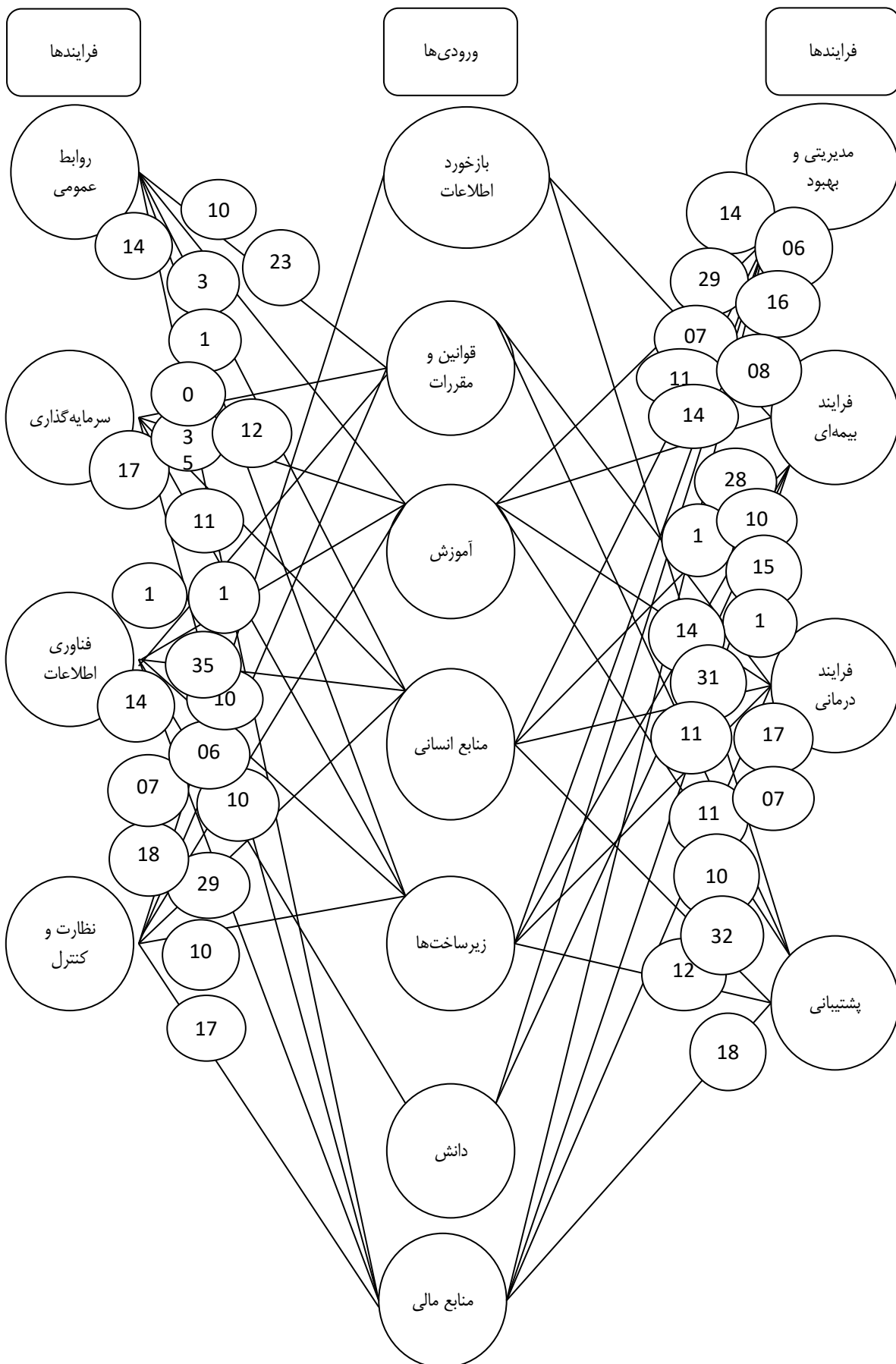
نزدیکی نسبی به راه‌حل ایده‌آل	نام شاخص (ورودی‌ها)	نزدیکی نسبی به راه‌حل ایده‌آل	نام شاخص (فرایندها)
۱	قوانین ومقررات	۰/۶۲	مدیریتی و بهبود
۰/۳۲	دانش	۰/۴۷۶	فرایند بیمه‌ای
۰/۲۶	منابع مالی	۰/۴۹۹	فرایند درمانی
۰/۱۴	اطلاعات بازخورد	۰/۴۵۴	تأمین منابع و پشتیبانی
۰/۳۵	منابع انسانی	۰/۲۸۲	روابط عمومی وامور بین‌الملل
۰/۳۹	آموزش و توانمندسازی	۰/۴۵۰	سرمایه‌گذاری
۰/۴۵	زیر ساخت‌ها	۰/۵۰۵	فناوری اطلاعات
		۰/۵۸۳	نظارت و کنترل



شکل ۳. بخش اول مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سازمان تأمین اجتماعی



شکل ۴. بخش دوم مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سازمان تأمین اجتماعی



شکل ۵. بخش سوم مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سازمان تأمین اجتماعی

جلوگیری خواهد کرد. پایداری سازمان در انجام امور بیمه‌ای و تأمین آسایش و امنیت فردای افراد تحت پوشش سازمان می‌تواند ضمن جلوگیری از فقر و زایش فقر، ارزش‌های اجتماعی را ایجاد و به افزایش سطح امنیت عمومی و رفاه جامعه کمک شایانی نماید.

در بخش خروجی‌ها، تأمین اجتماعی مجازی در رده اول، تعهدات درمانی در رده دوم، پروژه‌های عمرانی و سرمایه‌گذاری در رده سوم، نشریات و تفاهم‌نامه‌های بین‌المللی، تعهدات قانونی و استعلامات در رده‌های بعدی قرار دارند. اهمیت ارائه خدمات تأمین اجتماعی در بستر فضای مجازی که اتفاقاً ملزومات کافی و مناسب آن در سازمان وجود دارد ضمن پیشبرد اهداف سازمان و کاستن از مراجعات ضروری مشتری و جلوگیری از اشکالات احتمالی مراجعات حضوری، در افزایش ارتقای فرهنگ بیمه‌ای نیز مؤثر باشد.

قرارگرفتن تعهدات درمانی با این چنین اولویت بالای مؤید این نکته است که بخش درمان سازمان بخصوص در بخش درمان مستقیم می‌تواند به عنوان یک ویژگی در جذب بیمه‌شدگان جدید اقدام نماید به شرطی که زمینه‌های برخورداری اصولی این مهم فراهم باشد. در غیر این صورت هدر رفت منابع را به دنبال خواهد داشت. امتیاز بالای پروژه‌های عمرانی و سرمایه‌گذاری نیز مؤید این نکته است که سازمان باید به تدریج خود را از وابستگی صرف به وصول حق بیمه‌های دریافتی از کارفرمایان و بیمه‌شدگان خلاص نموده و به دنبال سرمایه‌گذاری‌های اصولی و اساسی بوده که بتواند با حفظ ارزش فعلی و آتی حق بیمه‌های وصولی، از به هم خوردن تعادل منابع و مصارف جلوگیری نماید.

نشریات و تفاهم‌نامه‌های بین‌المللی نیز می‌تواند در ارتقای فرهنگ بیمه‌ای و به‌روز شدن سازمان با روند تحولات جهانی بیمه کمک شایانی نماید. تعهدات قانونی علیرغم این که بیش از نیمی از بودجه سازمان را صرف می‌کند با اقبال عمومی در میان آحاد جامعه مواجه نیست. زمان برخورداری بیمه‌شدگان از مزایای تعهدات قانونی نظیر بازنشستگی یا مبالغ مقطوع در نظر گرفته شده برای انواع کمک‌های جانبی چندان برای جامعه هدف جذاب نیستند.

بر اساس اطلاعات جدول ۴ در بخش فرایندها، فرایند مدیریتی و بهبود بیشترین سهم را از بودجه سازمان دارد به عبارتی لازم است که بیشترین اعتبارات صرف امور کلانی

سازمان نیز استفاده نمود، به‌خاطر ضعف‌های موجود در تکنیک AHP به‌خصوص در بحث نرخ سازگاری، از تکنیک تاپسیس جهت رتبه‌بندی فعالیت‌های سازمان به لحاظ تخصیص بودجه استفاده شده است. درخت سلسله مراتب براساس نقشه نهایی متشکل از ۴ سطح پیامدها، خروجی‌ها، فرایندها و ورودی‌ها به شرح شکل ۲ می‌باشد.

مقایسات زوجی با استفاده از نرم‌افزار اکسپرت چویس و بر اساس چارچوب سلسله مراتبی ارائه شده تهیه و برای هر ماتریس نظر ۵ خبره گردآوری شد. سپس نظرات خبرگان با استفاده از میانگین هندسی ادغام شد. در تمامی مراحل نرخ ناسازگاری ماتریس‌ها کمتر از ۰/۱۰ بوده و بنابراین درجه سازگاری ماتریس‌های این پژوهش قابل قبول بوده و ناسازگاری جدی در ماتریس‌ها وجود ندارد. نتایج تعیین اهمیت نسبی عناصر طبق جداول ۱ و ۲، نشان داده شده است. بعد از این که اوزان و اهمیت نسبی عناصر تعیین شدند از تکنیک تاپسیس جهت اولویت‌بندی این عناصر بهره جستیم.

بحث و نتیجه‌گیری

براساس محاسبات انجام‌شده طبق تکنیک تاپسیس و در نرم‌افزار اکسل اولویت بندی پیامدها و خروجی‌ها طبق جدول ۳ و اولویت‌بندی فرایندها و ورودی‌ها طبق جدول ۴ به‌دست آمده است.

در بخش پیامدها، رونق فعالیت اقتصادی با بیشترین امتیاز در رده اول قرار گرفته و مؤید این نکته است که مسئولین سازمان بالاخص تصمیم‌گیران بودجه‌ای باید به این مهم توجه داشته باشند که در صورت پایداری فعالیت‌های اقتصادی در کشور است که سازمان می‌تواند به بقای خود ادامه بدهد. اعتبار سازمان در سطح داخل و بین‌الملل، شفافیت و پاسخگویی، ارتقاء فرهنگ بیمه‌ای، جلوگیری از فقر و زایش آن، ایجاد ارزش‌های اجتماعی، توسعه عدالت اجتماعی و افزایش سطح امنیت عمومی و رفاه جامعه در رده‌های بعدی قرار دارند.

اعتماد شرکای اجتماعی سازمان از طریق شفافیت در امور و پاسخگویی می‌تواند به اعتبار داخلی آن و انجام تعهدات سازمانی علاوه بر اعتبار داخلی به اعتبار بین‌المللی سازمان نیز بیافزاید. ایجاد و ارتقای فرهنگ بیمه‌ای مقوله دیگری است که تصمیم‌سازان بودجه‌ای باید توجه ویژه‌ای معطوف نمایند، چرا که از هدر رفت منابع سازمان به جد

منابع انسانی نماید.

برای محققین و دانشجویان نیز پیشنهاد می‌گردد:
- مدل یاد شده را براساس تکنیک‌های Topsis، Electre، Saw به صورت تک تک یا ترکیبی مورد آزمون قرار داده و نتایج با روش فعلی مورد مقایسه قرار گیرد.

منابع

- آذر، عادل و رجب‌زاده، علی. (۱۳۹۳). *تصمیم‌گیری کاربردی، رویکرد MADM (چاپ ششم)*. تهران: انتشارات نگاه دانش.
- آذر، عادل و بیات، کریم. (۱۳۹۴). *مدل اجرایی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان‌های خدماتی (بانکداری و بیمه) (چاپ اول)*. تهران: انتشارات راه ثریا.
- امیرخانی، طیبه. (۱۳۸۹). *مدلی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در ایران. رساله دکتری تخصصی، دانشگاه علامه طباطبایی، چاپ نشده.*
- امیر، بهمنیار. (۱۳۹۲). *طراحی مدل ریاضی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد شبیه‌سازی (مورد کاوی: دانشگاه تربیت مدرس). پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده امور اقتصادی، چاپ نشده.*
- شباهنگ، رضا. (۱۳۷۹). *حسابداری مدیریت (چاپ ششم)*. انتشارات سازمان حسابرسی.
- شفیعی، سید مصطفی. (۱۳۹۳). *بررسی عوامل مؤثر بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در وزارت نیرو با استفاده از مدل الماس. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران دانشکده مدیریت، چاپ نشده.*
- خدا رحمی، بهروز. (۱۳۹۰). *مدلی برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران. رساله دکتری تخصصی، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری، چاپ نشده.*
- خدیور، آمنه. (۱۳۹۰). *طراحی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد سیستم پشتیبان تصمیم هوشمند. رساله دکتری تخصصی، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده امور اقتصادی، چاپ نشده.*
- رحمانی، نوشین. (۱۳۹۵). *طراحی مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد مدل‌سازی عامل بنیان. رساله دکتری تخصصی، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده امور اقتصادی، چاپ نشده.*

نظیر تدوین برنامه‌های ملی سازمان، برنامه‌های عملیاتی و ارزیابی برنامه‌ها گردد. نظارت و کنترل در رده دوم این اولویت‌بندی است که نشان‌دهنده اهمیت ویژه این مهم در سازمان است که بایستی سازوکارهای اساسی برای هدر رفت سرمایه‌های فعلی سازمان به کار گرفته شود. فناوری اطلاعات در رده سوم بوده و به خوبی می‌تواند تمامی فرایندهای مورد نیاز را حمایت نموده و بستر مناسب برای انجام فرایندهای بیمه‌ای و درمانی را فراهم نماید.

در بخش ورودی‌ها نیز همان‌طور که مشاهده می‌گردد قوانین و مقررات حرف اول را می‌زند؛ یعنی این که تمام امورات بیمه‌ای سازمان باید در بستر قانون تدوین و عملیاتی گردد تا از نظر محتوایی و اجرایی با مشکلی مواجه نگردد، بنابراین سازمان بایستی بیشترین توجه خود را به تدوین قوانین و مقررات مربوطه بالاخص در شاخص‌هایی که علیرغم مهم بودن کمترین امتیاز را دارند (تعهدات قانونی، روابط عمومی و...) نماید.

زیرساخت‌ها نیز با کسب درجه بالا نشان می‌دهد که اجرای تمام فرایندهای سازمانی نیازمند زیرساخت و تجهیزات مکفی است و تصمیم‌گیران بودجه‌ای باید با تخصیص بهینه بودجه به این بخش زمینه را برای سایر فرایندهای سازمانی فراهم سازند. منابع انسانی و آموزش آنها بخش اعظم دیگری از بودجه سازمان را به خود اختصاص می‌دهد که مؤید این نکته است که سرمایه‌های انسانی بزرگ‌ترین سرمایه یک سازمانی انسان‌محور است و طبعاً بیشترین توان چنین سازمانی باید صرف تأمین و نگهداری سرمایه‌های فکری‌اش بشود.

با مشخص شدن اولویت‌های عناصر بودجه‌ریزی سازمان وزن نهایی هر کدام از آنها مدل نهایی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سازمان تأمین اجتماعی به صورت شکل‌های ۳ و ۴ و ۵ نمایش داده می‌شود.

پیشنهاد‌های کاربردی

جهت دستیابی به اهداف سازمان، توجه و تأکید ویژه به تأمین اجتماعی مجازی، سرمایه‌گذاری و تعهدات درمانی داشته باشد تا موفقیت بیشتر حاصل گردد.

علیرغم امتیاز کم روابط عمومی و امور بین‌الملل توجه ویژه‌ای به این مقوله در جهت ارتقای فرهنگ بیمه‌ای نماید. تأمین اعتبار هریک از عناصر ورودی سازمان بر اساس میزان تحقق فرایندهای دخیل صورت گیرد و بر همین مبنا بیشترین توجه را معطوف قوانین و مقررات، زیرساخت‌ها و

- مصطفایی، خدیجه. (پاییز ۱۳۹۰). طراحی مدل ریاضی بودجه ریزی عملیاتی با رویکرد تلفیقی انگاره نگاره شناختی و فنون تحلیل سلسله مراتبی. *فصلنامه علمی پژوهشی برنامه ریزی و بودجه*، ۱۶(۳)، ۲۲-۳.
- مقدونی، الهام. (۱۳۹۴). بررسی عوامل درون سازمانی مؤثر در بودجه ریزی عملیاتی در سازمان تأمین اجتماعی استان مرکزی. *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه اراک.
- میرزایی نظام آبادی، مهدی و قدیم خانی، ابراهیم. (۱۳۹۶). بررسی بودجه بودجه ریزی عملیاتی و تأثیر آن در پیاده سازی حسابداری تعهدی در سازمان تأمین اجتماعی آذربایجان غربی. *اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری در اقتصاد و مدیریت*، تبریز، موسسه آموزش عالی علم و فن آوری.
- غلامعلی زاده، ابوذر. (۱۳۸۸). طراحی مدل ریاضی اعتبارات عمرانی وزارت راه ترابری. *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه تربیت مدرس، چاپ نشده.
- ولی پور خطیر، محمد. (۱۳۹۲). طراحی مدل بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد تعالی سازی (مورد کاوی: بیمارستان های علوم پزشکی تهران). *رساله دکتری تخصصی*، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده امور اقتصادی، چاپ نشده.
- نجار صراف، علیرضا. (۱۳۸۶). طراحی مدل جامه نظام بودجه ریزی عملیاتی. *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه امام صادق، چاپ نشده.
- نجفی، سجاد. (۱۳۸۹). طراحی مدل بودجه ریزی در بخش عمومی رویکرد استوار. *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه شاهد، چاپ نشده.
- نیکدل نادی، کیهان. (۱۳۹۲). بررسی موانع استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در بیمارستان های ملکی سازمان تأمین اجتماعی تهران. *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد فیروزکوه، چاپ نشده.
- Amirkhani, Tayebeh. (1389). A Model for Implementing Performance-Based Budgeting in Iran. *PHD Thesis*, Allameh Tabatabaei University (in Persian).
- Andrews, M., & Hill (2003). The Impact of Traditional Budgeting Systems on the Effectiveness of Performance-Based Budgeting: A Different Viewpoint on Recent Findings. *International Journal of Public Administration*, (2)26, 135-155.
- Azar, A. & Rajabzadeh, A. (1393). *Applied Decision Making MADM Approach (Sixth Edition)*. Negah Danesh Publications (in Persian).
- Azar, Adel, & Bayat, Karim. (1394). *Executive Model of Budgeting System Based on Performance in Service Organizations, Banking and Insurance (First Edition)*. Rah-e Soraya Publications (in Persian).
- Bahmanyar, Amir. (1392). Designing a Performance-Based Mathematical Model of Budgeting With a Simulation Approach, Case Study: Tarbiat Modares University. Master Thesis, Tarbiat Modares University, Faculty of Economics (in Persian).
- Behn, R.D. (2003). Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures. *Public Administration Review*, (5)63, 586-606.
- Eden, C. (2004). Analyzing Cognitive Maps to Help Structure Issues or Problems. *European Journal of Operational Research*, 159, 673-686.
- Jordan, & Hockbart. (2005). The Advantage of Using Operational Budgeting. *Management Science Letters*, 2, 101-106.
- Harary, F. (1972). *Graph Theory*. Addison-Wesley, Reading.
- Harary, F., Norman, R. & Cartwright, D. (1965). *Structural Models: An Introduction to the Theory of Directed Graphs*. New York: Wiley.
- Hawke, Lewis. (2007). Performance Budgeting in Australia. *OECD Journal on Budgeting*, (7)3. <<http://dx.doi.org/10.1787/budget-v7-art17-en>>
- Hou, Y., Lunsford, R.S, Sides, K.C. & Jones, K.A. (2011). State Performance Based Budgeting in Boom and Bust Years: An Analytical Framework and Survey of the States. *Public Administration Review*, (3)71, 370-388.

- Gholam Ali Zadeh, A. (2009). Designing a Mathematical Model of Civil Credits of the Ministry of Transportation Road. *Master Thesis*, Tarbiat Modares University (in Persian).
- Khadivar, Ameneh. (2011). Designing a Performance-Based Budgeting System with an Intelligent Decision Support System Approach. *PHD Thesis*, Tarbiat Modares University, Faculty of Economics (in Persian).
- Khan, M. & Quaddus, M. (2004). Group Decision Support using Fuzzy Cognitive Maps for Causal Reasoning. *Group Decision and Negotiation Journal*, (5)13, 46-3480.
- Khoda rahmi, Behrooz. (2011). A Model for Establishing Operational Budgeting System in the Government of the Islamic Republic of Iran. *PHD Thesis*, Allameh Tabatabai University. *Faculty of Management and Accounting* (in Persian).
- Kosko B. (1986). Fuzzy Cognitive Maps. *International Journal of Man Machine Studies*, (24), 6-575.
- Maghdoni, Elham. (1394). Investigating the internal organizational factors affecting the operational budgeting in the Social Security Organization of Markazi Province. *Master Thesis*, Arak University (in Persian).
- Mercer, J. (2002). Performance Budgeting for Federal Agencies: A frame Work. Retrieved on 12 December. <WWW.John_mercer.com>
- Mirzaee Nezamabadi, Mehdi, & Ghadim Khani, Ebrahim. (1396). A Study of Operational Budgeting and its Impact on the Implementation of Accrual Accounting in the Social Security Organization of West Azerbaijan. *The First National Conference on the Role of Accounting in Economics and Management*, Institute of Higher Education, Science and Technology, Tabriz (in Persian).
- Mostafaei, Kh. (2011). Designing a Mathematical Model of Operational Budgeting with an Integrated Approach to Cognitive Imagination and Hierarchical Analysis Techniques. *Quarterly Journal of Planning and Budgeting*, (16)3, 22-3 (in Persian).
- Najafi, Sajjad. (2010). Designing a Budgeting Model in the Public Sector of a Stable Approach. *Master Thesis*, Shahed University (in Persian).
- Najjar Sarraf, A. (2007). Designing a Model for Operating Budgeting System. *Master Thesis*, Imam Sadegh University (in Persian).
- Nikudel Nadi, K. (1392). Investigating the Barriers to Establishing an Operational Budgeting System in Civil Hospitals of Tehran Social Security Organization. *Master Thesis*, Islamic Azad University, Firoozkooh Branch (in Persian).
- OECD. (2007). *Performance Budgeting in OECD Countries*. Paris: OECD publishing.
- Rahmani, Noushin. (2016). Designing a Performance-Based Budgeting Model with a Factor-Based Modeling Approach. *PHD Thesis*, Tarbiat Modares University, Faculty of Economics (in Persian).
- Shabahang, R. (2000). *Management Accounting (sixth edition)*. Auditing Organization Publications (in Persian).
- Shafiee, S.M. (2014). Study of Effective Factors on the Establishment of Operational Budgeting in the Ministry of Energy Using the Diamond Model.. *Master Thesis*, Islamic Azad University, Faculty Of Management, Tehran Branch (in Persian).
- Sta ch, W., Kurgan, L.A. & Pedrycz, W. (2010). Expert-based and Computational Methods for Developing Fuzzy Cognitive Maps. In Glykas, M., *Fuzzy Cognitive Maps. Advances in Theory, Methodologies, Tools and Applications*, Springer.
- Zaltsman, A. (2009). The Effects of Performance Information on Public Resource Allocations: A Study of Chile's Performance-Based Budgeting System. *International Public Management Journal*, (4)12, 450-483.
- Valipour Khatir, M. (2013). Designing a Performance-Based Budgeting

Model with Excellence Approach
(Case Study: Tehran Medical Hospitals).
PHD Thesis, Tarbiat Modares
University, Faculty of Economics (in
Persian).

- Wellman, M. (1994). Inference in Cognitive Maps. *Mathematical and Computers in Simulation*, 36,1-12

Contents

The Comparative Evaluation of the Efficiency of Current Pricing Practices of Firms Approved by the High Council for the Implementation of General Policies of Principle 44 and the Modern Pricing Practices of Firms.....	9
S. Mehrani, A. Nonahal Nahr, F. Forghani	
Developing a Model for Supreme Audit Court Ethical Climate.....	31
M. Kashanipour, N. Rahimian, M.H. Rahmati, M. Mohamadi	
Developing and Evaluating the Optimal Model of Accrual Accounting System in the Public Sector (Case study: Managers and Accountants of Executive Bodies).....	47
A.R. Naroui, A.R. Momeni, A. Gord	
Investigating the Printing and Publishing Situation of Governmental Accounting and Auditing Books in Iran.....	65
Sh. Mashayekh, F. Geramirad, M. Mahmoudkhani	
Designing a Model for Performance Audit of Projects in the National Iranian Oil Company and its Subsidiaries.....	79
R. Hejazi, A. Maddahi, M. Ghasemi	
The Effect of the Type of Activity of Legal Entities on the Difference between the Declared Taxable and the Definite Taxable (Case Study: Tax Affairs of South Khorasan).....	95
M. Nikandish, M.A. Moradi, A. Payan	
Explaining the Quantitative Model of Public Sector Governance; Experimental Test of the Effect of Public Sector Governance on Financial Discipline.....	115
I. Karnama, I. Dadashi, M. Yahyazadefar, H.R. Gholamnia Roshan	
Current Status of Factors Affecting the Establishment of Performance Audit System in Public Iranian Institutions.....	137
J. Babajani, J. Doust Jabbarian	
The Effects of Personality Type on the Audit Quality (Case study: Evidence from Supreme Audit Court Auditors of Iran).....	151
M.H. Safarzadeh, S.H. Sajadi, M. Shabani	
Modeling of Ethical Development and Virtue in Health Area Accounting.....	169
B. Amani Dadgar, Y. Badavar Nahandi, M. Zeynali	
Provide a Proposed Model for the Quality of Public Sector Financial Reporting in Iran....	193
A. Mohammadi, H. MohammadzadehSalteh, Z. DianatiDeilami, Y. AghdamMazraeh	
Designing Performance Based Budgeting Model by Combine Cognitive Map, Hierarchical Analysis and TOPSIS in Social Security Organization.....	209
A. Rashidi, E. Abbasi, M. Jafari, N. Mohammadi	



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.

Payame Noor University Research Journals' Publication Ethics

This publication ethics is a commitment which draws up some moral limitations and responsibilities of research journals. The text is adapted according to the “Standard Ethics”, approved by the Ministry of Science, Research and Technology, and the publication principles of Committee on Publication Ethics (COPE).

1. Introduction

Authors, Reviewers, editorial boards and editor-in-chiefs ought to know and commit all principles of research ethics and related responsibilities. Article submission, review of reviewers and editor-in-chief's acceptance or rejection, are considered as journals law compliance otherwise the journals have all the rights.

2. Authors Responsibilities

- Authors should present their works in accordance with journal's standards and title.
- Authors should ensure that they have written their original works/researches. Their works/researches should also provide accurate data, underlying other's references.
- Authors are responsible for their works' accuracy.
- 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 12

Vol. 6, No. 2 (Series. 12), Spring & Summer 2020

Proprietor: Payame Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Azam Pakkhesal

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