

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه (علمی)



حسابداری

سال هفتم، شماره ۱ (پیاپی ۱۳)، پاییز و زمستان 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

دبیر تخصصی: غریبه اسماعیلی کیا

ویراستار و صفحه‌آرا و نمونه خوان:

ماهرخ حیدری دستجردی

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: ga@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: ۲۶۴۵-۴۹۸X

شاپا: ۲۴۲۳-۴۶۱۳

منشور اخلاقی نشریات علمی- پژوهشی دانشگاه پیام نور

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

۱. مقدمه

نویسندگان، داوران، اعضای هیئت تحریریه و سردبیران نشریات موظف هستند تمام اصول اخلاق پژوهشی و مسئولیت‌های مرتبط در زمینه چاپ را دانسته و به آن متعهد باشند. ارسال مقاله توسط نویسندگان، داوری مقالات و تصمیم‌گیری در مورد قبول یا رد مقاله توسط اعضای هیئت تحریریه و سردبیر 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 صاحب نظر، متخصص و دارای انتشارات متعدد، و همچنین دارای روحیه مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، حقیقت‌جویی، انصاف و بی‌طرفی، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و رعایت حقوق دیگران باشند و به صورت جدی و مسئولانه در راستای نیل به اهداف مجله و بهبود مداوم آن مشارکت نمایند.
- از سردبیر و اعضای هیئت تحریریه انتظار می‌رود که یک بانک اطلاعاتی از داوران مناسب برای مجله تهیه و به‌طور مرتب بر اساس عملکرد داوران آن‌را به‌روز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه بایستی در انتخاب داوران شایسته 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 در اختیار 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	دکتر علی رحمانی	دانشگاه الزهرا	استاد تمام	حسابداری
۲	دکتر رضا رسولی	دانشگاه پیام نور	استاد تمام	مدیریت دولتی
۳	دکتر علی اکبر احمدی	دانشگاه پیام نور	استاد تمام	مدیریت دولتی
۴	دکتر مهدی مرادی	دانشگاه فردوسی مشهد	استاد تمام	حسابداری
۵	دکتر سید محمود موسوی شیری	دانشگاه پیام نور	دانشیار	حسابداری
۶	دکتر غلامرضا کردستانی	دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)	دانشیار	حسابداری
۷	دکتر ساسان مهرانی	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۸	دکتر بیتا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۹	دکتر حمید پورجلالی	دانشگاه هاوایی ایالات متحده امریکا	استاد تمام	حسابداری
۱۰	دکتر حسن یزدی فر	دانشگاه سالفورد انگلستان	استاد تمام	حسابداری
۱۱	دکتر ذبیح اله رضایی	مفیس ایالات متحده امریکا	استاد تمام	حسابداری

همکاران علمی دو فصلنامه (داوران)

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

باسمه تعالی

شرایط پذیرش مقاله و چگونگی ارسال آن

مقاله‌های ارسالی بایستی در محورهای:

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

تنظیمات کلی

محیط نرم‌افزاری Word 2007 به بالا و اندازه صفحه A4

ساختار مقاله

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

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

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

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

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

۳-۲. **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.

۳-۴. **فرمول‌ها:** به صورت صحیح تایپ شود.

۳-۵. **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.

۳-۶. **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.

۳-۷. **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 پیرنگ (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 پیرنگ (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

- طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد: رویکرد نظریه داده بنیاد..... ۹
امین بلوری، محمد مرادی، حمیدرضا یزدانی
- ارزیابی شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی از دیدگاه مؤدیان بزرگ و سایر ذینفعان با استفاده از مدل سروکوال..... ۲۹
محمد توکلی، شکراله خواجهی، هاشم ولی پور
- ارائه الگو ارزیابی ابعاد اخلاق بفرایند گزارش دهی فساد مالی حسابداران و حسابرسان بخش دولتی بر اساس رویکرد ترکیبی..... ۴۷
رحمان عالی، محمدرضا مهربان پور، حسین جهانگیرنیا، رضا غلامی جمکرانی، محمود قیومزاده
- شناسایی و اولویت بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات..... ۶۱
عباس رضایی، عطا اله محمدی ملقرنی
- تدوین الگوی پیش بینی ورشکستگی شرکت های دولتی با استفاده از متغیرهای کلان اقتصادی، مدیریتی، مالی و سیاسی..... ۷۹
جعفر زرین، بابک جمشیدی نوید، مهرداد قنبری، افشین باغفلکی
- تحلیل محتوای مقالات دوفصلنامه حسابداری دولتی از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸..... ۹۷
سید حسام وقفی، صدیقه کامران راد، طاهره نظری، الهه حلاج نیا
- بررسی روش های تأمین مالی دانشگاه های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی با استفاده از روش ANP (مطالعه موردی: دانشگاه های دولتی غرب کشور)..... ۱۱۷
غریبه اسماعیلی کیا، یونس اسمعیلی، محمد اوشنی
- ارتباط بین محافظه کاری حسابداری و خوانایی گزارش های مالی در شرکت های دولتی..... ۱۳۹
علیرضا کیان، محسن فقیه، مزگان امیری
- طراحی مدل تفسیرگرایانه/ساختارمندانه اثربخش ترین علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی..... ۱۵۱
مریم امیدوار، حمیدرضا وکیلی فرد، بیژن عابدینی
- گونه شناسی اختلال ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان براساس تحلیل کیو واریماکس (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)..... ۱۷۷
رضا حسینی، ناصر ایزدی نیا، سعید علی احمدی
- تحلیل ارتباط برنامه ریزی بودجه و تخصیص منابع با تأکید بر نقش مدیریت عملکرد (مطالعه موردی: شهرداری اصفهان)..... ۱۹۵
زهره عارف منش، مهرداد پناهی درچه، ایمان بنی اسدی
- بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان..... ۲۰۹
رضا ستوده، مهدی فغانی، احمد پیقه

طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد: رویکرد نظریه داده بنیاد

امین بلوری^۱، *محمد مرادی^۲، حمیدرضا یزدانی^۳

۱. دانشجوی دکتری رشته حسابداری، پردیس بین‌المللی ارس دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۳. استادیار، گروه مدیریت، پردیس فارابی دانشگاه تهران، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۷/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۱

Design a Tax Evasion Model Based on Income Tax: Grounded Theory Approach

A. Bolouri¹, *M. Moradi², H.R. Yazdani³

1. PhD. Student in Accounting, Aras International Campus, University of Tehran, Tehran, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Management, Farabi Campus, University of Tehran, Tehran, Iran.

Received: 2020/10/4

Accepted: 2021/1/20

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The aim of this study was to design a tax evasion model based on income tax (Grounded Theory Approach) and the aim of this study was to model the phenomenon of tax evasion based on income tax.

Research Method: The research method used is Grounded Theory and through indepth interviews with experts in this field. This study was saturated with 12 snowball interviews.

Research Findings: Based on the results obtained from interviews, the main causes of income tax evasion are: lack of tax culture in society, lack of transparency of financial information, inefficiency of the tax system, complexity of laws and... According to the interviews, with the onset of tax evasion for the above reasons, the most important necessary contexts are: lack of proper business environment, lack of strong regulatory and executive system on companies, lack of strong management system and lack of public trust in society. Also, according to experts, the most important strategies to prevent tax evasion are: creating a comprehensive database for companies, creating a tax culture, reforming tax laws and reducing the scope of tax exemptions. Also, the most important consequences of tax evasion are: unfair distribution of income and wealth in society, reduced level of economic transparency and reduced government revenues and the level of public welfare.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In order to design a tax evasion model based on income tax, a conceptual model was developed and designed, and also in Iran, it is the first research that presents a model for income tax evasion based on income tax.

Keywords: Data Foundation Theory, Income Tax, Modeling, Taxation, Tax Evasion.

JEL Classification: M48, M41, G38

* Corresponding Author: M. Moradi

E-mail: moradimt@ut.ac.ir

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر درصدد طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد (رویکرد نظریه داده بنیاد) بوده و هدف پژوهش حاضر مدل‌سازی پدیده فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد است.

روش پژوهش: روش پژوهش مورد استفاده، نظریه داده بنیاد و از طریق مصاحبه عمیق با خبرگان این موضوع است. این تحقیق با انجام ۱۲ مصاحبه به روش گلوله برفی به اشباع رسید.

یافته‌های پژوهش: عوامل اصلی پدیده فرار مالیات بر درآمد عبارتند از: عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم شفافیت اطلاعات مالی، عدم کارایی نظام مالیاتی، پیچیدگی قوانین و... با توجه به مصاحبه‌ها، با شروع پدیده فرار مالیاتی به دلایل فوق، مهم‌ترین بسترهای لازم عبارتند از: نبود فضای مناسب کسب و کار، عدم وجود سیستم نظارتی و اجرایی قوی بر شرکت‌ها، عدم وجود سیستم مدیریتی قوی و نبود اعتماد عمومی در جامعه. همچنین بر اساس نظر خبرگان مهم‌ترین راهبردهای جلوگیری از فرار مالیاتی عبارتند از: ایجاد بانک اطلاعاتی جامع برای شرکت‌ها، فرهنگ‌سازی مالیاتی، اصلاح قوانین مالیاتی و کاهش گستردگی معافیت‌های مالیاتی و... همچنین مهم‌ترین پیامدهای فرار مالیاتی نیز عبارتند از: توزیع ناعادلانه درآمد و ثروت در جامعه، کاهش سطح شفافیت اقتصادی و کاهش درآمدهای دولت و سطح رفاه عمومی در جامعه.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: به منظور طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد، مدلی مفهومی تدوین و طراحی گردید، همچنین در ایران اولین پژوهشی است که مدلی را برای فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد ارائه می‌کند.

واژه‌های کلیدی: مدل‌سازی، مالیات، فرار مالیاتی، مالیات بر درآمد، نظریه داده بنیاد.

طبقه‌بندی موضوعی: M48, M41, G38

* نویسنده مسئول: محمد مرادی

مقدمه^۱

مالیات از منابع مهم درآمد دولت‌ها می‌باشد. ثبات و تداوم وصول مالیات موجب ثبات در برنامه‌ریزی دولت برای ارائه خدمات مورد نیاز کشور در زمینه‌های گوناگون می‌شود. منابع درآمدی دولت، از طریق سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. نظریه‌های مالیاتی مهم‌ترین ابزارهای اقتصادی برای سیاست‌گذاری‌های دولت محسوب می‌شود. این ابزارها به خصوص به علت جایگاه اصلی و قطعی آنها، در تأمین منابع لازم برای انجام دادن وظایف حکومتی، اقتصادی، رفاهی و... دولت، مورد توجه خاص نظریه‌پردازان است. در کشورهای پیشرفته، مالیات اهرمی قوی برای اعمال سیاست‌های مالی، اقتصادی، فعالیت‌های اجتماعی و تأمین هزینه‌های دولت محسوب می‌گردد. در این کشورها درآمدهای مالیاتی در رأس درآمدهای عمومی دولت قرار دارد. سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای دولت در کشورهای مختلف جهان غالباً بیش از سایر درآمدها است. در ایران سیستم مالیاتی نقش قابل توجهی در گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد و قوانین مالیاتی عامل مهمی در انتخاب روش‌ها و رویه‌های حسابداری می‌باشد. بنابراین به طور پیوسته اصلاح ساختار مالیاتی و توسعه سیستم مالیاتی کشور از اهداف دولت بوده است. مالیات بر درآمد بالاترین میزان مالیات را در سال‌های گذشته داشته است. بنابراین افزایش وصولی مالیات بر درآمد از طریق ایجاد سیستم‌های متکی بر نظارت و کنترل دقیق‌تر می‌تواند عامل افزایش درآمدهای دولت باشد. به دلیل مشکلات موجود در سیستم مالیاتی کشور، این سیستم قادر به تأمین بخش عمده‌ای از درآمدهای دولت نبوده است. بر این اساس لازم است تا با برآورد توان و کارایی نظام مالیاتی، به تحلیل مشکلات موجود در نظام مالیاتی کشور پرداخته و با اتخاذ روش‌ها و تدابیری در جهت رفع آنها و شناخت روش‌های جدید مالیاتی به منظور کاهش شکاف مالیاتی بین درآمدهای مالیاتی موجود و ظرفیت مالیاتی اقدام نمود (عرب مازار، ۱۳۸۸).

از آنجا که پرداخت مالیات برای هر مؤدی رضایت‌بخش نمی‌باشد موجب می‌شود تا برخی از مؤدیان با هدف نپرداختن مالیات و یا کاهش میزان مالیات پرداختی اقدام به فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات نمایند. هر گونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی

خوانده می‌شود (طهماسبی بلداجی و ضیائی بیگدلی، ۱۳۸۳). فرار مالیاتی عبارت است از هر گونه تلاش غیرقانونی به منظور نپرداختن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول (سید نورانی، ۱۳۸۸). فرار مالیاتی به‌عنوان جزیی از فعالیت‌های زیرزمینی یا بخش نامنظم اقتصاد شناخته شده و فعالیت‌هایی را شامل می‌شود که مالیات آنها پرداخت نشده است (عرب مازار یزدی، ۱۳۸۰). فرار مالیاتی یک مقوله فراسازمانی است و کاهش و یا به حداقل رساندن آن، نیازمند عظم ملی و تعامل همه دستگاه‌ها می‌باشد. تجربه جهانی در خصوص فرار مالیاتی و سهم آن از تولید ناخالص داخلی کشورها، نشان می‌دهد، کمابیش این مشکل در همه کشورها وجود دارد، اما سهم کشورهای در حال توسعه بیشتر است (دفتر پژوهش سازمان مالیاتی، ۱۳۹۵).

مطالعه دلایل مختلف بروز فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد برای مقامات مالیاتی بسیار حائز اهمیت است، زیرا از یک طرف به منظور برنامه‌ریزی‌های دست‌اندرکاران مالیاتی به منظور تحلیل هزینه-منفعت ناشی از کشف و وصول فرار مالیاتی بخش‌های مختلف و منابع مختلف مالیاتی، از طرف دیگر کشف کتمان‌های ناشی از عدم ابراز برخی مؤدیان مالیاتی به منظور اجتناب از پرداخت مالیات و نهایتاً شناسایی انواع روش‌های مختلف فرار مالیاتی از جمله مواردی است که با توجه به عدم انجام پژوهش مشخص تاکنون پاسخی برای آن ارائه نگردیده است. همچنین وجود فرار مالیاتی، عدم شناسایی و کشف آن علاوه بر ایجاد اختلال در نظام مالیاتی کشور، موجبات کاهش انگیزه سایر مؤدیان و ضعف فرهنگ مالیاتی و در نهایت کاهش میزان تمکین مؤدیان مالیاتی و به تبع آن، کاهش درآمدهای مالیاتی را در پی خواهد داشت (جمشیدی نوید و همکاران، ۱۳۹۸).

مالیات مهم‌ترین ابزار سیاست مالی دولت است که روند اقتصادی را تسریع می‌بخشد و یکی از عمده‌ترین و با ثبات‌ترین منابع درآمدی دولت را تشکیل می‌دهد. مقایسه این منبع با منابع دیگر حاکی از این است که هر چه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشمگیری جلوگیری می‌شود. ایجاد ساختار مناسب چه از نظر تدوین قوانین و مقررات و چه از نظر سازمانی برای فرآیند مالیات‌ستانی بر مبنای علمی و متکی بر عدالت، ضروری است تا از این طریق شکاف مالیاتی بین درآمدهای مالیاتی موجود و ظرفیت مالیاتی و همچنین میزان فرارهای مالیاتی کاهش یابد. یکی از حوزه‌های سیاست‌گذاری اقتصادی، حوزه سیاست‌های مالیاتی و نحوه

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش

یکی از موانعی که باعث عدم تحقق درآمدهای مالیاتی و افزایش کارایی دولت می‌شود، فرارهای مالیاتی است. مردم تمایل کمتری به پرداخت مالیات دارند و اغلب راه‌های زیادی را برای کاهش میزان پرداختی‌های خود دنبال می‌کنند. راهکارهای قانونی به عنوان اجتناب از پرداخت مالیات شناخته می‌شود که بهره برداری کامل از ظرفیت‌های مالیاتی می‌باشد. فرار مالیاتی به فعالیت‌های غیر قانونی و عمومی گفته می‌شود که توسط افراد و یا شرکت‌ها به منظور کاهش پرداخت مالیات انجام می‌شود. افراد و شرکت‌ها از طریق کم‌گویی درآمدها، فروش یا دارایی و یا از طریق زیاده‌گویی کسورات و معافیت‌ها از پرداخت مالیات‌ها فرار می‌کنند (آلم، ۲۰۱۲).

دو مسئله باعث پیچیدگی بیشتر در مباحث فرار مالیاتی می‌شود: نخست، میزان آن از شرکتی به شرکتی دیگر متغیر است به طوری که ممکن است دو شرکت با میزان مالیات یکسان فرار مالیاتی متفاوتی داشته باشند. دوم، زمانی که فعالیت‌های زیرزمینی وجود داشته باشد، کل اقتصاد تحت تأثیر قرار می‌گیرد و مسئله فرار مالیاتی پیچیده‌تر می‌شود. تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مؤدیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است. وقتی که یک مؤدی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیررسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد. اما در اجتناب از مالیات، مؤدی نگران نیست که عمل او افشا شود. اجتناب از مالیات، از خلأهای قانونی در قانون مالیات‌ها نشأت می‌گیرد. در اینجا مؤدی به منظور کاهش قابلیت پرداخت مالیات، خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد. به عبارت دیگر، اجتناب از مالیات، یک نوع سوءاستفاده رسمی از قوانین مالیاتی است (سید نورانی، ۱۳۸۸).

دسای و دارماپالا^۳ (۲۰۰۹)، معتقدند مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند، ساختار شرکت را پیچیده‌تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می‌شود، انجام و به این شیوه منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می‌گیرند. آنها معتقدند که وجود مأموران مالیاتی قوی، باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوءاستفاده از منابع داخلی شرکت‌ها می‌شود. همچنین حاکمیت شرکتی ضعیف باعث افزایش در سطح فرار مالیاتی می‌شود. ترکیب

تصمیم‌گیری و تأثیرگذاری در این حوزه است. باید اشاره داشت توان دولت‌ها در انجام وظایفشان به اندازه زیادی وابسته به وجود منابع مالی است که یکی از مهمترین و کاراترین منابع مالی در ادبیات اقتصادی و اقتصاد بخش عمومی، مالیات تعریف شده است (امین خاکی، ۱۳۹۱). این منبع مالی در کشورهای در حال توسعه که همواره با کمبود زیرساخت‌های فیزیکی و اقتصادی مواجه هستند، اهمیت دوچندان پیدا می‌کند. نتایج این مقاله جهت بررسی مدل فرار مالیات بر درآمد، برای مدیران سازمان امور مالیاتی جهت شناسایی راه‌های فرار مالیاتی و سیاست‌گذاری جهت کاهش فرار مالیاتی از اهمیت و ضرورت بالایی برخوردار است. از طرف دیگر مدیران دولتی نیز جهت برنامه‌ریزی‌های کلان اقتصادی و وجود ثبات اقتصادی، نیاز به شناخت عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و کاهش آن دارند تا تصمیم‌گیری‌ها، با ثبات بیشتری انجام شود. نتایج این مطالعه همچنین برای نمایندگان مجلس شورای اسلامی جهت قانونگذاری در زمینه کاهش فرار مالیاتی در کشور با توجه به ضعف قوانین و اصلاح آنها از اهمیت بالایی برخوردار است.

کشور ایران در سال‌های اخیر به منظور اجرای صحیح اقتصاد مقاومتی و جایگزینی درآمدهای مالیاتی با درآمدهای نفتی در پی کشف منابع بیشتر درآمدی است، از طرف دیگر این کشور نیز همانند اغلب اقتصادهای جهان با مشکل فرار مالیاتی مواجه است. درک اینکه چه عواملی ممکن است به عنوان علل کلیدی، فرار مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد، یک روش مهم پژوهش است و بنابراین انجام پژوهش‌هایی به منظور طراحی مدل فرار مالیاتی در ایران ضروری می‌باشد، بر اساس بررسی‌های به‌عمل آمده در ایران یکی از مواردی که سطح دستیابی مقامات مالیاتی به آن نامشخص می‌باشد، نبود مدل جامع برای شناسایی فرار مالیاتی است (رحیمی کیا و همکاران، ۱۳۹۴).

در این مقاله با در نظر گرفتن مدل‌های فرار مالیاتی، عوامل مؤثر بر آن، پژوهش‌های پیشین و اهمیت منابع مالیاتی بخصوص مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی برای دولت و توسعه کشور از یک طرف و تمایل اکثر شرکت‌ها برای فرار مالیاتی با استفاده از روش‌های مختلف از سوی دیگر، به طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد پرداخته شد. در این مقاله ابتدا مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش ارائه شده است. در بخش بعدی روش پژوهش، جامعه و نمونه آماری و روش نمونه‌گیری ارائه شده، در ادامه یافته‌های پژوهش و مدل پژوهش ارائه می‌گردد و نهایتاً بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادات پژوهش ارائه می‌شود.

2. Alm

3. Desai & Dharmapala

سهامداران شرکت‌های مختلف متفاوت است. بخشی از مالکیت شرکت‌ها در اختیار سهامداران جزء و اشخاص حقیقی قرار دارد. این گروه برای نظارت بر عملکرد مدیران عمدتاً به اطلاعات در دسترس عموم، مانند صورت‌های مالی منتشره اتکاء می‌کنند. این در حالی است که بخش دیگری از مالکیت شرکت‌ها، در اختیار سهامداران حرفه‌ای عمده قرار دارد که بر خلاف گروه سهامداران نوع اول، اطلاعات داخلی با ارزش درباره چشم‌اندازهای آتی و راهبردهای تجاری شرکت از طریق ارتباط مستقیم با مدیران شرکت در اختیار آنها قرار می‌گیرد (نوروش و همکاران، ۱۳۸۴).

دیدگاه نمایندگی فرار مالیاتی، حاکی از آن است که فرار از مالیات ممکن است همیشه از دید سهامداران مطلوب نباشد، هزینه‌های غیرمالیاتی، به ویژه هزینه‌های نمایندگی، ممکن است به مراتب سنگین‌تر از صرفه‌جویی‌های بالقوه مالیاتی مربوط به سهامداران باشد. اگر سهامداران بر این باور باشند که معاملات مهمی که جهت فرار از مالیات انجام می‌شوند با منافع شخصی مدیریتی همراه هستند، باعث به وجود آمدن هزینه‌های نمایندگی می‌شود که ناشی از تضاد منافع بین سهامداران و مدیران می‌باشد و می‌توانند به طور قابل ملاحظه‌ای صرفه‌جویی‌های مالیاتی ناشی از معاملات مبهمی را که جهت فرار از مالیات می‌باشد را خنثی کنند. مدیران فرصت طلب جهت پیشبرد اهداف مدیریتی و افزایش ثروت سهامداران از تکنیک‌های مختلف فرار مالیاتی استفاده می‌کنند (ویلسون، ۲۰۰۹، ۴).

درینگ و همکاران^۵ (۲۰۰۸)، معتقدند که فرار مالیاتی بیانگر توانایی شرکت برای کاهش پرداخت‌های مالیاتی است. بنابراین فرار مالیاتی را می‌توان به عنوان پرداخت مالیات کمتر نسبت به سود قبل از مالیات تعریف کرد. به طور کلی فرار مالیاتی به عدم پرداخت غیرقانونی تمام یا قسمتی از مالیات اطلاق می‌شود. هر زمان و مکانی که حاکمان تصمیم به وضع مالیات گرفته‌اند، افراد و بنگاه‌ها نیز به دنبال فرار و یا اجتناب از پرداخت آن بوده‌اند (صمدی و تابنده، ۱۳۹۲).

مؤدیان در برخی موارد، صرفه‌جویی مالیاتی را از طریق فرار مالیاتی انجام می‌دهند. فرار مالیاتی در رابطه با ترتیبات غیرقانونی اتخاذ شده جهت اختفا درآمد یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی به کار می‌رود (بهشتی و رویایی، ۱۳۹۶).

مروری بر ادبیات موضوع مبین آن است که اساساً دو جریان عمده در تبیین رفتار فرار مالیاتی وجود داشته است. از یک سو، مدل‌های مبتنی بر اقتصاد نئوکلاسیک مرسوم سعی

بر آن داشته‌اند تا پدیده تمکین یا عدم تمکین مالیاتی را بر بنیان داده‌های مفروض در اقتصاد متعارف، از قبیل اصل عقلانیت فردی و اصل حداکثرسازی سود مورد انتظار تبیین کنند و از سوی دیگر، رویکردهای متفاوتی را شاهد هستیم که یا به کلی، منتقد مدل‌های فرمالیستی اقتصاددانان مرسوم بوده‌اند یا پیش فرض‌های اولیه آنها را در تبیین این پدیده کافی نمی‌دانند و در صدد افزودن پارامترهای غیر اقتصادی، مانند نهادهای رسمی و غیر رسمی به مدل‌های ریاضی وار آنها برآمده‌اند (بیکر^۶، ۱۹۶۸). نمونه نوعی جریان نخست، مدل پیشنهادی آلینگهام و ساندمو است که بر مبنای نظریه اقتصاد جرم تدوین یافته و متغیرهایی مانند نرخ مالیات، نرخ جرمه مالیاتی و احتمال وقوع حسابرسی (ممیزی) مالیاتی را در انتخاب فرد از میان دو گزینه تمکین کامل یا عدم تمکین کامل مؤثر می‌داند (آلینگهام و ساندمو^۷، ۱۹۷۲). این مدل که بعدها به مدل استاندارد فرار مالیاتی معروف گردید، بدون تردید، نافذترین نظریه فرار مالیاتی بوده است و بیش از هر نظریه دیگری در ادبیات موضوع به چشم می‌خورد؛ تا حدی که می‌توان ادعا نمود هیچ مقاله‌ای را نمی‌توان در این زمینه سراغ گرفت که ذکری از آن به میان نیاورده باشد یا از آن تأثیر نگرفته باشد (بیکر، ۱۹۶۸).

مدل‌های فرار مالیاتی را از دیدگاه اقتصاددانان، به‌طور کلی می‌توان به سه دسته تقسیم کرد:

الف) مدل‌های ساده‌ای که فقط به حداکثرسازی تابع هدف مؤدی می‌پردازند و سیاست‌های دولت (تابع مالیات و جرمه و احتمال حسابرسی) را برون‌زا (یعنی متغیری که بیرون از مدل تعیین می‌شوند) در نظر می‌گیرند (که برخی از آنها فرد را ریسک‌خنثی^۸ می‌گیرند و تابع هدف را درآمد انتظاری فرد قرار می‌دهند و برخی ریسک‌گریزی را وارد می‌کنند و از تابع مطلوبیت انتظاری استفاده می‌کنند؛ برخی درآمد فرد را متغیر مستقل یا برون‌زا در نظر گرفته و برخی عرضه نیروی کار را درون‌زا (یعنی متغیری که در داخل مدل تعیین می‌شوند) در نظر می‌گیرند و ...) (آلینگهام و ساندمو، ۱۹۷۲).

ب) مدل‌هایی که بین دولت و مؤدی یک بازی طراحی می‌کنند و در آن بخشی از سیاست‌های دولت درون‌زا است و در طی بازی اتخاذ می‌شوند که در این صورت پیامد بازیکنان متأثر از تصمیمات یکدیگر خواهد بود (برخی بازی ایستا در نظر گرفته‌اند و برخی بازی پویا و بازی تکراری، برخی مدل‌های گسسته تحلیل کرده‌اند و برخی مدل‌های پیوسته، و

6. Becker

7. Allingham & Sandmo

8. Risk Natural

4. Wilson

5. Drying et al.

و ریشه‌ها و همچنین، طراحی راهکارهای مؤثر و کارآمد، اهمیت ویژه دارد (محمدی، ۱۳۸۶).

بروکس^{۱۲} (۲۰۰۱)، در مطالعات خود به برخی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی اشاره می‌کند، که می‌توان به افزایش بار مالیاتی و پیچیده شدن قوانین و مقررات (با اثر مستقیم)، افزایش پرداخت‌های انتقالی متکی بر آزمون استطاعت (با اثر مستقیم)، رکود در درآمد واقعی و افزایش بیکاری (با اثر مستقیم)، افزایش پدیده خود اشتغالی (با اثر مستقیم)، انتقال به بخش خدمات (با اثر مستقیم)، تغییرات جمعیتی (جوامع پیرتر گرایش بیشتری به فرار مالیاتی دارند)، فشارهای جهانی شدن (با اثر مستقیم) و کاهش در فرهنگ مالیاتی (با اثر مستقیم) اشاره کرد.

فرار مالیاتی در مؤدیان، می‌تواند ناشی از هنجارها و واکنش‌های اجتماعی باشد. چون اولاً، بر نقش گناه و احساس شرم در تمکین فرار مالیاتی تأکید می‌کنند. یا معتقدند که یک فرد می‌تواند یک بازپرداخت ذهنی را برای خود طراحی کند که از الگوی استاندارد رفتاری مربوط به گروه خودش (تأثیر هم‌نواپی اجتماعی^{۱۳}) مشتق شده است. ثانیاً، در اثر تعامل با هم نوع خود، مؤدی مالیاتی احساس می‌کند که کمتر اعلام کردن درآمد، راه کم هزینه‌تری است. به نحوی که ریسک به دام افتادن را کاهش داده یا جرایم حاصل از محاسبه مالیاتی (تأثیر یادگیری اجتماعی^{۱۴}) را کاهش می‌دهد. ثالثاً، استنباط هر فرد در عادلانه بودن میزان مالیات مشمول به آن، تأثیر زیادی بر تصمیم فرار مالیاتی آن فرد دارد، چون افرادی که احساس می‌کنند در نظام مالیاتی نسبت به آنها بی‌عدالتی صورت گرفته بیشتر تمایل به فرار از مالیات (تأثیر عدالت^{۱۵}) دارند تا بدین وسیله حق از دست رفته خود را باز پس گیرند (اندرونی و فیستین^{۱۶}، ۱۹۹۸).

هیگینز^{۱۷} (۱۹۸۵)، معتقد است که تورم می‌تواند بار مالیاتی حقیقی را افزایش دهد، لذا انگیزه کافی برای فعالیت در اقتصاد زیرزمینی را فراهم آورد.

فیشرن^{۱۸} (۱۹۸۱)، معتقد است با وجود تورم و در صورتی که درآمد اسمی تغییر نکنند، درآمد حقیقی قابل تصرف آینده، کاهش خواهد یافت، لذا با فرض عدم وجود توهم پولی، پرداخت‌کنندگان مالیات سعی می‌نمایند تا با فرار از پرداخت مالیات به همان میزان درآمد قابل تصرف واقعی قبل برسند.

برخی ممیزها را نیز به عنوان بازیکن سوم وارد می‌کنند که احتمال رشوه گرفتن آنها وجود دارد (کورچن^۹، ۱۹۹۲).

ج) مدل‌هایی که در آنها دولت مکانیسم و روند حسابرسی خاصی را طراحی می‌کند، تا تعادل بازی را به سمت تعادل مورد نظر خود نزدیک‌تر کند، که در برخی از آنها سعی می‌شود پیامد مؤدی را به تصمیمات سایر مؤدیان گره بزند، تا یک بازی بین خود مؤدیان شکل بگیرد و رقابت آنها در آن بازی به شفافیت هرچه بیشتر آنها بینجامد که می‌توان آنها را مکانیسم‌های خودکنترلی^{۱۰} نامید. و برخی نیز با استفاده از اقتصادسنجی به تخمین اندازه فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی پرداخته‌اند و برخی با استفاده از تجربه‌های آزمایشگاه مدل‌های مربوط به نظریه ی بازی‌ها و طراحی مکانیسم را شبیه سازی کرده و تحت آزمون‌های مختلف قرار می‌دهند (لندزبرگر و ملیجسون^{۱۱}، ۱۹۸۲).

شایع‌ترین زمینه‌های مؤثر در پیدایش فرار مالیاتی را بر اساس پژوهش‌های (مارلی و مارتینا، ۱۹۸۸؛ دان، ۱۹۹۲؛ یوهانسن و کافمن، ۲۰۰۰؛ فیسمن و وی، ۲۰۰۱؛ لوین و ویدل، ۲۰۰۷؛ کای و لیو، ۲۰۰۹؛ فاگیمی و همکاران، ۲۰۱۰؛ ناگی، ۲۰۱۱؛ وانگ، ۲۰۱۲؛ خان جان، ۱۳۸۵؛ موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸؛ جعفری صمیمی و حمزه ای، ۱۳۸۴ و زهی و محمدخانی، ۱۳۸۹) می‌توان این گونه معرفی نمود:

۱. عدم گسترش فرهنگ مالیاتی؛ ۲. عدم مبادله کامل اطلاعات و نبودن سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات؛ ۳. تشخیص علی‌الرأس و وجود ضعف در اجرای آن؛ ۴. ضعیف بودن ضمانت اجرائی قوانین مالیاتی؛ ۵. تأخیر در وصول به موقع مالیات؛ ۶. وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع؛ ۷. پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی؛ ۸. ضعف سیاست‌های مالیاتی (مدیران ارشد)؛ ۹. عدم توجه به جذب منابع انسانی کارآمد؛ ۱۰. عدم وجود پاداش و تنبیه متناسب با عملکرد مؤدیان؛ ۱۱. عدم اطلاع مؤدیان مالیاتی از حقوق خود.

به رغم کوشش‌های فراوان، به دلایل گوناگون، تعداد قابل توجهی از شرکت‌ها، رغبتی برای پرداخت مالیات ندارند. دلایل عمده این پدیده، بی‌اعتمادی تاریخی، نبود شفافیت و ارتباطی مناسب میان درآمدهای مالیاتی و محل مصرف آنها در کشور می‌باشد. ولی، به هر حال، واقعیتی است که در بخش درآمدزایی پایدار به عنوان مانع جدی مطرح است برای رفع بی‌اعتمادی و برانگیختن و تشویق مؤدیان مالیاتی، یافتن علت

12. Brooks
13. Social Conformity Effect
14. Social Learning Effect
15. Fairness Effect
16. Andreoni & Feinstein
17. Higgins
18. Fishburn

9. Korchen
10. Laboratory Experiments
11. Landsbrougher & Melijson

افراد برای ورود به اقتصاد غیررسمی و بنابراین افزایش فرار مالیاتی در ترکیه و کشورهای همسایه بوده است.

یکی دیگر از علل فرار مالیاتی، درآمد مالیات‌دهندگان است. تشخیص وجود رابطه منفی و یا مثبت بین درآمد و فرار مالیاتی یک مسئله تجربی است. امبایی^{۲۵} (۲۰۰۷)، به بررسی رابطه بین درآمد مالیات‌دهندگان و فرار مالیاتی در آفریقای جنوبی پرداخت. وی نشان داد که رابطه بین درآمد و فرار مالیاتی، مثبت است. فیشلو و فریدمن^{۲۶} (۱۹۹۴)، به این نتیجه رسیدند که ارتباط منفی بین تکانه‌های درآمد و فرار مالیاتی وجود دارد.

امبای و یو (۲۰۱۰) و تابنده و همکاران (۲۰۱۲) متغیر اندازه دولت را در مطالعات خود به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی مطرح کرده‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که با افزایش اندازه دولت میزان فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت و این تأثیر معنادار است. بیکاری نیز یکی دیگر از علل فرار مالیاتی است که اثر قابل توجهی بر فرار مالیاتی دارد. رشد بیکاری، انگیزه فعالیت در حوزه‌های غیرقانونی را افزایش می‌دهد و به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی کمک می‌کند که به نوبه خود به فرار مالیاتی بالا منجر خواهد شد.

دل آنو و همکاران (۲۰۰۴)، نشان دادند که بیکاری یکی از علل اقتصاد سایه‌ای در فرانسه، اسپانیا و یونان است.

در این مورد نتیجه مشابهی در ایران در پژوهش صامتی و همکاران (۱۳۸۸)، به دست آمده است. در مطالعه دیگری، دل آنو و همکاران^{۲۷} (۲۰۰۷)، نشان دادند که رابطه مثبتی بین بیکاری و اقتصاد سایه‌ای در اقتصاد کشور پرتغال وجود دارد. این محققان متذکر شدند که فعالیت در اقتصاد زیرزمینی و اقتصاد سایه‌ای به فرار مالیاتی بالا منجر می‌شود.

پژوهش‌های گبلی و ژل^{۲۸} (۱۹۷۴)، در سوئد و سانگ و یاربرو^{۲۹} (۱۹۷۸) در آمریکا، نشان داد هنگامی که اشخاص اعتماد بیشتری به دولت دارند، احتمال کمتری دارد که از پرداخت مالیات بر درآمد فرار کنند.

اعمال محدودیت‌های تجاری باعث می‌شود که واردات و صادرات به صورت غیر قانونی و قاچاق انجام گیرد و باعث افزایش فرار مالیاتی شود. همچنین با کاهش محدودیت‌های تجاری از قبیل سهمیه‌بندی‌ها، تعرفه‌های بالا و... می‌توان حجم فعالیت‌های قاچاق کالا را کاهش داد. یک راه مقابله با گسترش اقتصاد زیرزمینی، کاهش محدودیت‌های قانونی بوده

کاباله و پاناداس^{۱۹} (۲۰۰۴)، نشان داده‌اند که پدید آمدن تورم از طریق چاپ پول توسط دولت منجر به افزایش فرار مالیاتی می‌گردد؛ زیرا با ایجاد تورم، میزان جریمه واقعی وضع شده روی فرار مالیاتی کاهش یافته و همین مسئله، منجر به افزایش آن می‌گردد.

البته نیکولینی^{۲۰} (۱۹۹۸) و المرهوبی^{۲۱} (۲۰۰۰)، این رابطه را به صورت دیگری مورد بررسی قرار داده‌اند. آنها معتقدند که با فرض وجود بازارهای زیرزمینی، چون پول در این بازارها مورد مبادله قرار می‌گیرد، لذا برای دولت بهینه خواهد بود که از طریق چاپ پول و به وجود آوردن تورم از این گونه مبادله‌های زیرزمینی و غیرقانونی از طریق حق چاپ اسکناس، مالیات دریافت کند. در واقع، در اینجا وجود بازارهای زیرزمینی و فرار مالیاتی منجر به ایجاد تورم شده است. مطالعه کرانه و نورزاد^{۲۲} (۱۹۹۰)، نیز این رابطه مثبت بین فرار مالیاتی و تورم را تأیید می‌نماید.

چریستوپولوس^{۲۳} (۲۰۰۳)، نرخ‌های بالای مالیات و ناتوانی دولت در جمع‌آوری مالیات را از عمده‌ترین دلایل گسترش اقتصاد زیرزمینی معرفی می‌نماید، زیرا معتقد است که افزایش حجم مالیات پرداختی، انگیزه برای شرکت در فعالیت‌های زیرزمینی و فرار از پرداخت مالیات را افزایش می‌دهد. وی معتقد است که اگر گسترده‌تر شدن اقتصاد زیرزمینی به علت بالا بودن نرخ مالیات و تأمین اجتماعی باشد، در این صورت این مسئله می‌تواند منجر به افزایش فرار مالیاتی گردد. فرار مالیاتی نیز به نوبه خود می‌تواند منجر به افزایش کسری بودجه دولت شده و همین مسئله نرخ مالیات را افزایش دهد و دوباره اقتصاد زیرزمینی بزرگتر گردد.

بروکس (۲۰۰۱)، معتقد است که با ثابت در نظر گرفتن سایر شرایط، پیچیده‌تر بودن مقررات و قوانین مالیاتی منجر به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی می‌گردد. علاوه بر قوانین مالیاتی، مقررات موجود در بازار کار، موانع تجاری و محدودیت بازار کار برای کارگران خارجی نیز بر روی حجم اقتصاد زیرزمینی تأثیر می‌گذارد. در مقابل، ساده سازی قوانین، درک آن را برای مؤدیان بسیار آسان نموده و می‌تواند تأثیر به سزایی در کاهش فرار مالیاتی و در نتیجه افزایش اثربخشی و کارایی دستگاه مالیاتی داشته باشد.

اشنایدر و سواسان^{۲۴} (۲۰۰۷)، در پژوهشی نشان دادند که افزایش در شدت مقررات، عامل مهمی در ایجاد انگیزه در

25. Umbai

26. Fischlo & Friedman

27. Dell'Anno et al.

28. Gebly & Gel

29. Sang & Yarbrough

19. Kabale & Panadas

20. Noline

21. Al Marhubi

22. Crane & Nourzad

23. Christopoulos

24. Schneider & Savasan

انباشت ثروت برای گروه‌های خاص شده و در نتیجه منجر به افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی شود. بنابراین تعیین ارتباط بین فرار مالیاتی و توزیع عادلانه درآمد نیز یک مسئله تجربی است (سوری و مهرگان، ۱۳۸۶).

در ایران و سایر کشورها تا کنون پژوهشی، برای مدل‌سازی فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد صورت نگرفته است. لیکن پژوهش‌های معدود زیر تا حدودی مشابه موضوع پژوهش ما بوده است:

ریچاردسون^{۳۱} (۲۰۰۶)، به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی برای ۴۵ کشور پرداخت. وی با استفاده از روش داده‌های پانل به این نتیجه رسیده است که از عوامل غیراقتصادی مؤثر بر فرار مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات، بیشترین تأثیر را بر فرار مالیاتی داشته‌اند. در میان عوامل اقتصادی نیز می‌توان به سطح تحصیلات، میزان درآمد، عدالت و اخلاق مالیاتی اشاره کرد. وی نتیجه‌گیری می‌نماید که با کاهش پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، افزایش سطح تحصیلات افراد و بهبود منابع درآمدی، میزان فرار مالیاتی در کشورها کاهش خواهد یافت.

باربوتا^{۳۲} (۲۰۰۸)، در تحقیقی تحت عنوان "عوامل اقتصادی و غیر اقتصادی پذیرش مالیات بر درآمد" با بررسی عوامل اقتصادی و غیراقتصادی مؤثر بر پذیرش یا فرار مالیات بر درآمد عوامل اقتصادی مؤثر را شامل، سطح درآمدها، احتمالات ممیز، ممیزی مالیاتی، نرخ مالیات، مجازات و جریمه‌ها می‌داند و عوامل غیراقتصادی را عوامل شخصی، هنجارهای اجتماعی و ملی و احساس غیرمنصفانه بودن را بیان می‌کند.

ویلسون (۲۰۰۹)، در مطالعه‌ای با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی" به ارائه مدلی برای پیش‌بینی فرار مالیاتی با استفاده از ویژگی‌های خاص شرکت پرداخت. یافته‌های وی نشان داد در شرکت‌هایی که اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند، تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات ابرازی بیشتر می‌باشد و این شرکت‌ها از رویه‌های گزارشگری مالی متهورانه‌تری استفاده می‌کنند. علاوه بر این شرکت‌هایی که اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند، بازده‌های مثبت و غیرعادی بیشتری را نشان می‌دهند.

تابنده و تیری^{۳۳} (۲۰۱۰) در بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در مالزی، پایه مالیاتی، اندازه دولت، درآمد مالیات‌دهندگان، نرخ تورم و باز بودن تجارت را به‌عنوان

و کاهش تجارت غیرقانونی منوط به آزادسازی تجاری است که به نوبه خود باعث کاهش فرار مالیاتی خواهد شد (اشرف‌زاده و مهرگان، ۱۳۸۱).

صامتی و همکاران (۱۳۸۸)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که یک رابطه منفی بین باز بودن تجارت و اقتصاد زیرزمینی در ایران وجود دارد. در نظام مالیاتی کشور ما، فرهنگ پرداخت مالیات به طور داوطلبانه بر اساس خود اظهاری پایین است، چرا که سیستم مالیاتی کارساز و مؤثر نیست. همچنین اعتماد متقابل هم بین مأموران تشخیص و مؤدیان مالیات وجود ندارد (قبله‌وی و نیکومرام، ۱۳۸۶). مالیات از ویژگی‌های نظام اجتماعی است که پذیرش آن از سوی ملت و به ویژگی‌های فرهنگی کشور بستگی دارد. به طور کلی، برخورداری از فرهنگ مالیاتی منجر به پذیرش شکل داوطلبانه آن توسط گروه‌های اجتماعی می‌شود. تحولات سریع در نظام‌های اقتصادی باعث می‌شود ویژگی‌های مادی فرهنگ مالیاتی به دلیل پیشرفت فناوری رشد کند، ولی بخش معنوی آن به دلیل ارتباط با موارد کیفی و تحولات جامعه شناختی، به کندی رشد کند و در این حالت، با عقب افتادگی فرهنگ مالیاتی روبه‌رو می‌شویم (آسترکی، ۱۳۸۹).

سطح تحصیلات بیانگر توانایی درک مؤدیان، برای قبول یا فرار از قوانین مالیاتی و مبین ارتباط فرار مالیاتی و آثار مخرب آن و همچنین آگاهی فرد از حضور دولت در اقتصاد و درک آثار ناشی از این حضور در عرصه‌های مختلف اقتصادی می‌باشد. چنین توانایی به عنوان یک عامل مهم در نظام مالیاتی خود ابرازی، بیشتر نمود پیدا می‌کند و ممکن است درصد قابل توجهی از جمعیت هر کشوری توانایی درک مناسب قوانین مالیاتی را نداشته باشند (جکسون و میلیرون^{۳۰}، ۱۹۸۶).

فرار مالیاتی اثرات مهمی بر رشد اقتصادی دارد. فرار مالیاتی درآمد دولت را کاهش می‌دهد. در نتیجه، دولت در تخصیص سرمایه‌گذاری‌های لازم، با کمبود مواجه خواهد شد. در چنین حالتی، فرار مالیاتی اثر منفی بر اقتصاد خواهد داشت. در مقابل، فرار مالیاتی ممکن است پس‌اندازهای شخصی و به نوبه خود سرمایه‌گذاری‌های خصوصی را افزایش دهد. در این صورت، فرار مالیاتی بر رشد اقتصادی اثر مثبت خواهد داشت (دل آنو و همکاران، ۲۰۰۴). روشن است که هیچ توافقی در تأثیر فرار مالیاتی بر تولید ناخالص داخلی وجود ندارد. فرار مالیاتی، باعث نارسایی در توزیع عادلانه درآمد و

31. Richardson

32. Barbuta

33. Tabandeh & Thierry

30. Jackson & Milliron

مدیریت، تراکم پرونده‌های مالیاتی، پیچیدگی قوانین مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، عدم به‌کارگیری ظرفیت‌های قانونی، فقدان جرایم نظام‌مند، فساد مأموران مالیاتی و معافیت‌های وسیع و متنوع مالیاتی است.

نصر اصفهانی و دلوی اصفهانی (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی" در صدد بررسی عوامل مؤثر بر فرار مؤدیان از پرداخت مالیات بودند. پس از شناسایی این عوامل، پیشنهاداتی برای کاهش فرار مالیاتی ارائه شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که، از نقطه نظر مؤدیان مشاغل، عوامل سیاسی و اقتصادی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته است. از نظر کارشناسان کادر تشخیص، عوامل سیاسی، اقتصادی و قانونی، بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته اند.

هادیان و تحویلی (۱۳۹۲)، در پژوهشی با عنوان "شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران" بیان داشتند، مطالعات انجام شده در خصوص شناسایی عوامل مؤثر بر پدیده فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه حاکی از آن است که چهار متغیر نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات، نبود سرمایه اجتماعی و تورم، علاوه بر اینکه به طور تقریبی میان این کشورها به عنوان عامل مشترک به شمار می‌آیند، در این حوزه بیشترین اثرگذاری را نیز دارا هستند.

جمشیدی نوید و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان "کشف فرار مالیاتی اشخاص حقوقی: مقایسه کارایی رگرسیون خطی چند متغیره و شبکه‌های عصبی مصنوعی" به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه خبرگان با استفاده از روش دلفی پرداختند. داده‌های استخراج شده بر اساس روش‌های رگرسیون خطی چند متغیره و همچنین شبکه‌های عصبی مصنوعی مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت که هر دو روش بیانگر تأثیر عوامل شناسایی شده بر فرار مالیاتی شرکت‌ها بوده است. در مرحله بعدی کارایی هر یک از تکنیک‌های رگرسیون خطی چند متغیره و شبکه عصبی مصنوعی مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آن بیانگر کارایی بیشتر شبکه‌های عصبی مصنوعی در مقایسه با رگرسیون خطی چند متغیره بوده است. بر این اساس کارایی رگرسیون خطی چند متغیره در کشف فرار مالیاتی اشخاص حقوقی ۶۰ درصد، در حالی که کارایی شبکه‌های عصبی مصنوعی ۸۲/۵ درصد بوده است.

با توجه به مرور ادبیات پژوهش و مدل‌های موجود آن، چارچوب نظری پژوهش حاضر به صورت شکل ۱، می‌باشد.

دلایل اصلی فرار مالیاتی مطرح نمودند. نتایج این پژوهش همچنین بیان می‌دارد که اثر تورم و اندازه دولت بر فرار مالیاتی مثبت و معنی‌دار است و رابطه بین آزادی تجارت و فرار مالیاتی منفی و معنی‌دار است.

فرانزونی^{۳۴} (۲۰۱۴)، با بررسی و مرور نظری پژوهش‌های انجام گرفته در زمینه فرار مالیاتی و نیز تمکین مالیاتی در شرکت‌های ایتالیایی، عوامل مختلف تأثیرگذار بر عدم تمکین و فرار مالیاتی را شناسایی نموده و راهکارهای پیشگیری از آن را نیز مورد بررسی و آزمون قرار داده است. بر این اساس و با توجه به بررسی‌های انجام گرفته، وی به این نتیجه رسید که محرک‌ها و رویه‌های قانونی دولت، سیاست اجرای مالیات را تعیین می‌کنند و بخش عمده‌ای از فرار مالیاتی و عدم تمکین مالیاتی بر گرفته از خلاهای قانونی بوده است.

کیری^{۳۵} (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی پرداخت. او به این نتیجه رسید که سه عامل اصلی که بر فرار مالیاتی تأثیر می‌گذارد، نرخ مالیات، احتمال حسابرسی و نرخ مجازات است.

ساجارتو و همکاران^{۳۶} (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر درک فرار مالیاتی در کشور اندونزی پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که شخصیت و فرهنگ، عوامل نهادی و روحیه مالیاتی تأثیر بسیار معنی‌دار و مثبتی نسبت به درک فرار مالیاتی دارند. اما عوامل سنتی عکس آن را نشان می‌دهند.

کنو^{۳۷} (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر درک مالیات دهندگان نسبت به جدیت فرار مالیاتی پرداخت. نتیجه مطالعه وی نشان داد که فرار مالیاتی ناشی از عدم آگاهی در مورد مالیات، درک فرار مالیاتی به عنوان فرهنگ، روند حسابرسی مالیاتی و درجه تشخیص، درک فرار مالیاتی به عنوان یک جرم جزئی و مسائل مربوط به انصاف مالیاتی و عدالت است. در نهایت یافته‌های مطالعه او، توصیه می‌کند مقامات مالیاتی و سیاست‌گذاران به طور مداوم در ایجاد آگاهی و دانش مالیاتی از طریق ارائه آموزش‌ها و آموزش به مالیات دهندگان و بهبود ناعادلانه بودن و روندهای ناعادلانه پرداخت مالیات تلاش زیادی کنند.

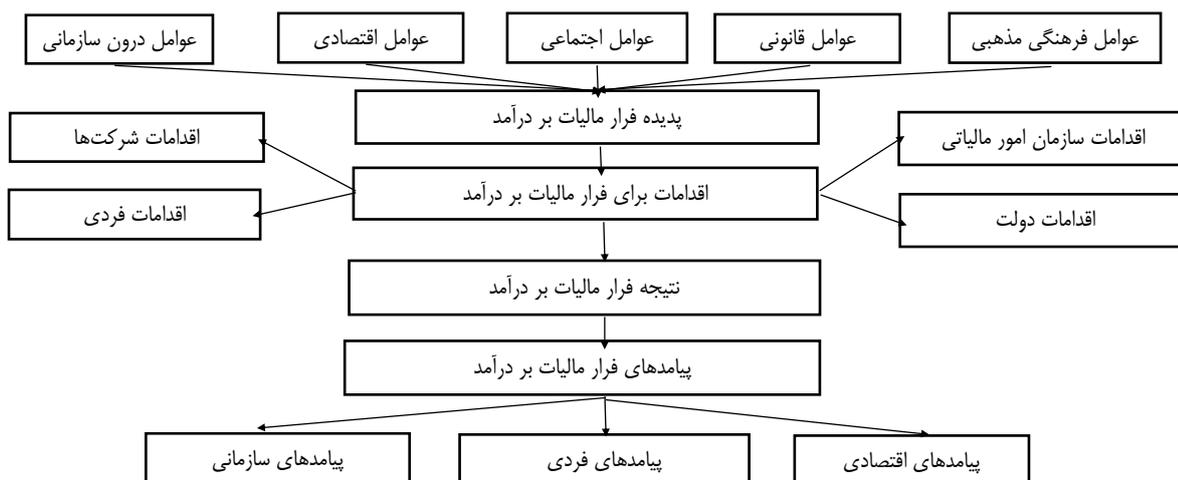
قاروئی و علیجانی (۱۳۸۹)، در مقاله‌ای به ارزیابی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شرکت‌ها در ایران پرداختند و نتیجه گرفتند که عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شرکت‌ها در ایران شامل: وضع معیشتی کارکنان، ضعف سیستم اطلاعات

34. Fvanzoni

35. Kiri

36. Sadjarto et al.

37. Kenno

شکل ۱. چارچوب نظری پژوهش^{۳۸}

انجام می‌گردد، اثر گذار است و این اقدامات به نوبه خود تعیین کننده نتایج و پیامدهای فرار مالیات بر درآمد است. پیامدهای فرار مالیات بر درآمد عبارتند از: پیامدهای اقتصادی نظیر توزیع ناعادلانه درآمد و ثروت در جامعه، کاهش سطح شفافیت اقتصادی و کاهش درآمدهای دولت و سطح رفاه عمومی جامعه و... پیامدهای فردی نظیر تضعیف فرهنگ مالیاتی و ایجاد بی‌اعتمادی در مردم و پیامدهای سازمانی نظیر عدم اعتبار شرکت، کوتاه بودن عمر شرکت و عدم رقابت پذیری شرکت و... همچنین بر اساس سایر مطالعات صورت گرفته برخی عوامل مداخله‌گر بر فرآیند فرار مالیات بر درآمد مشخص گردیده است که عبارتند از: کمبود افراد خبره و با دانش و تجربه مالی بالا، نگهداری دو دسته دفاتر و مدارک، صدور کارت‌های بازرگانی و کدهای اقتصادی غیرقانونی، عدم هماهنگی بین قوانین بازار بورس و دستگاه‌های اجرایی، ناکارایی سیستم‌های مالیاتی و...

تضاد بین دولت و مؤدیان، منجر به توجه روز افزون مقوله مالیات بر درآمد در سطح بین‌المللی و همچنین ایران شده است. برای پاسخ به چنین نیازی در سازمان‌های مالیاتی، امروزه بسیاری از سازمان‌های جهانی و کارشناسان حرفه‌ای بر این باورند که تشکیل بانک اطلاعاتی جامع و فراگیر، تدوین قانون با ضمانت اجرای قوی برای برخورد با متخلفان فرار مالیاتی و اهتمام افراد جامعه با فرهنگ‌سازی مالیاتی برای افشای فراریان مالیاتی، عواملی مؤثر در جلوگیری از فرار مالیاتی و سایر موارد عدم تمکین محسوب می‌شود (برزگری خانقاه و فیض‌پور، ۱۳۹۲). از این رو محققان این حوزه ارتباط عوامل متعددی را با فرار مالیاتی مورد تجزیه و تحلیل قرار داده و به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر آن و طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد بوده‌اند. لذا این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سؤالات است:

قالب چارچوب فوق در بخش عوامل مؤثر بر پدیده فرار مالیات بر درآمد، مبتنی بر پژوهش‌های بروکس (۲۰۰۱)؛ چریستوپالاس (۲۰۰۳)؛ اشنايدر و سواسان (۲۰۰۷)؛ باربوتا (۲۰۰۸)؛ ویلسون (۲۰۰۹)؛ ریچاردسون (۲۰۱۰)؛ هادیان و تحویلی (۱۳۹۲)؛ جمشیدی نوید و همکاران (۱۳۹۸) و آسترکی (۱۳۸۹) است. پیامدها نیز برآمده است از ادبیات مطرح شده در مبنای نظری پژوهش. بر اساس چارچوب فوق عوامل اثر گذار بر پدیده فرار مالیات بر درآمد عبارتند از: عوامل فرهنگی مذهبی، نظیر عدم ترویج کارآمد فرهنگ مالیاتی، عدم اعتماد مردم به دولت، عوامل قانونی نظیر وجود معافیت‌های متنوع و متعدد در قانون مالیات، ضعف، تعدد و پیچیدگی قوانین و مقررات موضوعه در ارتباط با مالیات، عوامل اجتماعی نظیر الگوبرداری، یادگیری و برداشت از کردار و عملکرد سایر مؤدیان، قانون‌گرایی، رسانه‌ها، سطح تحصیلات مؤدیان، اعتماد سیاسی و میزان مشارکت اجتماعی افراد، عوامل اقتصادی نظیر معافیت‌های نامحدود، نرخ بیکاری، اندازه دولت، میزان درآمد مالیات‌دهندگان، تورم، گسترش شغل‌های کاذب و فعالیت‌های زیرزمینی و بحران‌های اقتصادی و عوامل درون سازمانی نظیر بوروکراسی اداری و ساختار ناکارآمد مالیاتی، ناکارآمد بودن نظام و مکانیزم تشویق و تنبیه مالیاتی، عدم موفقیت در شناسایی کامل مؤدیان مالیاتی، عدم وجود و یا ضعف نظارت و پیگیری اثر بخش در پروسه تشخیص و اخذ مالیات، تشخیص علی‌الرأس مالیات، وجود فساد در میان مأمورین مالیاتی است. این عوامل تعیین کننده میزان فرار مالیات بر درآمد است. یعنی فرار مالیاتی با توجه به عوامل فوق ایجاد می‌شود. پدیده فرار مالیات بر درآمد بر اقدامات انجام شده در این مورد که

۳۸. منبع تمامی جداول و اشکال این پژوهش از "یافته‌های پژوهش" می‌باشد.

قلمرو پژوهش، جامعه و نمونه آماری

پژوهش حاضر از لحاظ زمانی، طی سال ۱۳۹۸ صورت پذیرفته و از لحاظ موضوعی، مربوط به حوزه فرار مالیاتی هست و در این حوزه، فرار مالیاتی مربوط به درآمد اشخاص حقوقی بررسی شد. مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مدیران ستادی و صفی سازمان امور مالیاتی و مدرسین مالیاتی، جامعه آماری را تشکیل دادند. نمونه مصاحبه، از میان مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مدیران ستادی و صفی سازمان امور مالیاتی و مدرسین مالیاتی استان‌های تهران و آذربایجان شرقی انتخاب شد.

روش نمونه‌گیری

در این پژوهش، با توجه به هدف آن، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. این مدل نمونه‌گیری یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵)، به بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آنها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی نمایند و یا در مواردی که برای تکمیل مدل و خلق نظریه، در زمینه خاصی نیاز به دریافت نظرات اشخاص با تجارب خاص بود، از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا افراد صاحب‌نظر با تجارب متناسب را معرفی نمایند. در مجموع، پس از انجام ۱۲ مصاحبه با خبرگان، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت.

۱. مدل مناسب برای تبیین پدیده فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد به چه صورت است؟
۲. مؤلفه‌های توضیح دهنده فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد کدامند؟
۳. روابط بین مؤلفه‌های توضیح دهنده چگونه است و منطق این روابط چیست؟
۴. چه مدلی این روابط را تبیین می‌کند؟

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، یک پژوهش کاربردی محسوب می‌شود. در این پژوهش با توجه به هدف پژوهش (نظریه‌پردازی جامع یک پدیده) و نوع داده‌ها از روش کیفی استفاده شد. نظریه داده بنیاد نوعی از روش‌های کیفی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص می‌باشد (استراوس و کوربین^{۳۹}، ۱۹۹۸). هدف از این پژوهش نیز شناخت و درک تجارب افراد و تفاسیر آنان در زمینه فرار مالیاتی به منظور دستیابی به نظریه در این زمینه بود. یافته‌های این پژوهش در شناسایی عوامل مختلف دخیل در فرایند فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد و طراحی مدلی در این زمینه، مؤثر می‌باشد. در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد از نظریه داده بنیاد استفاده شد. در نظریه‌پردازی داده بنیاد الگوی جمع‌آوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به طور همزمان صورت می‌گیرد. در این خصوص، مصاحبه، روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها در نظریه‌پردازی داده بنیاد است و لذا با توجه به هدف پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه با خبرگان صورت گرفته است.

جدول ۱. ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان

سابقه کاری			تحصیلات			تعداد	سمت / موقعیت شغلی
بیش از ۳۰ سال	۱۵-۳۰ سال	کمتر از ۱۵ سال	دکتری	کارشناسی ارشد	کارشناسی		
-	۲	۱	۱	۲	-	۳	مدیر مالی شرکت
-	۴	۲	۱	۳	۲	۶	مدیر سازمان امور مالیاتی
۲	۱	-	۱	۱	۱	۳	مدرس مالیاتی
۲	۷	۳	۳	۶	۳	۱۲	جمع

شفافیت بودجه" و امکانات و رفاه برای افراد جامعه از طریق مالیات ایجاد نمی‌شود "عدم ایجاد رفاه از طریق درآمدهای مالیاتی" و دولت مدیریت خوبی روی درآمدهای مالیاتی ندارد "عدم مدیریت درآمدهای مالیاتی توسط دولت" یکی از عوامل فرار مالیاتی می‌باشد. توضیحات مناسب در جامعه در مورد درآمدهای مالیاتی و محل مصرف آنها ارائه نمی‌شود. بیشتر باور مردم این بوده که درآمد اصلی بودجه از بخش درآمدهای نفتی بوده و بودجه‌بندی در کشور ما شفاف نیست "عدم شفافیت بودجه". قوانین سخت‌گیرانه در ایران به خوبی وضع نشده به همین علت فرار مالیاتی انجام می‌گیرد اما در سایر کشورها جرایم فرار مالیاتی خیلی سنگین می‌باشد "نبود قوانین سخت‌گیرانه در ایران". در قانون جدید فرار مالیاتی جرم بوده ولی فعلاً اجرایی نشده است "نبود قدرت اجرایی قوانین".

پس از کدگذاری اولیه و تشکیل مفاهیم، کدگذاری سطح دوم برای تشکیل مقوله‌ها صورت می‌گیرد. این سطح از کدگذاری به معنای استفاده فراوان‌ترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای غربال کردن و تقلیل میزان زیادی از داده‌هاست. در این مرحله محقق ضمن مراجعه به متن عبارتی که هر کد از آن مستخرج شده و مقایسه کدها با یکدیگر در صدد شناسایی کدهای متداخل و مشابه است، محقق با تعیین و مرتب کردن کدها یا مفاهیم اولیه، کدهای مشابه یا مشترک را در قالب یک مقوله واحد قرار می‌دهد، بنابراین انبوهی از داده‌ها و مفاهیم اولیه به مقوله‌هایی مشخص و محدود کاهش می‌یابند. از این رو هر مقوله در برگرفته مفاهیمی مشابه، متداخل و هم معناست. به عنوان مثال با مقایسه مفاهیم مختلف، محقق متوجه شده است که مفاهیم "عدم ایجاد رفاه از طریق درآمدهای مالیاتی" و "عدم شفافیت بودجه" و "عدم مدیریت درآمدهای مالیاتی توسط دولت" اشاره به یک چیز دارند؛ بی‌اعتمادی مردم به دولت یکی از عوامل فرار مالیاتی می‌باشد. با توجه به این مطلب محقق از هر یک از مفاهیم فوق، مقوله "بی‌اعتمادی مردم به دولت" را استخراج نموده است. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق بوده، انتزاعی‌تر است و هر یک از مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. دیگر مقوله‌ها نیز به همین صورت استخراج شده‌اند. در نهایت مفاهیم زیادی به مقوله‌های مشخص تقلیل یافتند. نمونه‌هایی از مقوله‌ها به همراه مفاهیم تشکیل دهنده آنها در ارتباط با پدیده فرار مالیاتی در جدول ۲ به شرح زیر می‌باشند:

کدگذاری محوری

طی کدگذاری محوری، مقوله‌ها به صورت یک شبکه با هم در ارتباط قرار می‌گیرند. یافتن کدهای مشترک و مقوله بندی

شایان ذکر است با توجه به استقبال مصاحبه شوندهگان از موضوع پژوهش و تمایل آنها به غنی‌تر شدن نتایج پژوهش، میانگین مدت زمان مصاحبه‌ها ۱ ساعت و ۵۰ دقیقه بوده است. در جدول ۱، ویژگی‌های خیرگانی که با آنها مصاحبه انجام شده، ارائه گردیده است.

با توجه به ماهیت کیفی روش نظریه داده بنیاد، از روش مربوط به کدگذاری باز (کشف مؤلفه‌های توضیح دهنده فرار مالیات بر درآمد)، کدگذاری محوری (تعیین مقوله اصلی و روابط بین مؤلفه‌های کشف شده) و کدگذاری گزینشی (طراحی مدل جامع پدیده فرار مالیات بر درآمد با بیان منطق روابط کشف شده) استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

کدگذاری باز

پس از انجام هر مصاحبه، ابتدا متن آن بررسی شد و با توجه به هر جمله اساسی درون متن، مفاهیم اولیه استخراج گردید. محقق پس از هر مصاحبه اقدام به مطالعه دقیق متن مصاحبه، و سپس برداشت نکات کلیدی اقدام به کدگذاری باز می‌نمود، و بعد از کدگذاری مصاحبه بعدی را انجام می‌داد. این رویه یا روش ادامه داشت تا زمانی که بعد از مصاحبه‌ها و جمع‌بندی نتایج و بررسی آن توسط تیم پژوهش اشباع نظری در مورد مصاحبه‌ها مورد توافق قرار گرفت. اشباع نظری معیاری است که براساس آن محقق در مورد اتمام فرآیند گردآوری داده‌ها تصمیم‌گیری می‌کند. به این معنا که هر وقت محقق در حین گردآوری داده‌ها با استفاده از نمونه‌گیری نظری به این نتیجه رسید که مفاهیم و مقوله‌های جدیدی در یافته‌ها وجود نداشته و پاسخ‌های داده شده به سؤالات تحقیق یکسان هستند، عملیات گردآوری داده‌ها را متوقف می‌سازد. محقق در این تحقیق با انجام ۱۲ مصاحبه به اشباع نظری رسیده است. از این ۱۲ مصاحبه تعداد زیادی مفهوم استخراج شد. برای نمونه تعدادی از مفاهیم استخراج شده از مصاحبه اول عبارتند از: پرداخت سود بیشتر به سهامدار، کمتر پرداختن مالیات، بیشتر کردن سود، حساب‌سازی در صورت‌های مالی، کمتر پرداختن مالیات توسط شرکت‌ها، عدم پرداخت پول به دولت، عدم اطلاع مردم از نقش مالیات، مشاهده نکردن مصادیق عینی مالیات در زندگی روزمره افراد جامعه.

برای نمونه نحوه کدگذاری نقل قول یکی از مصاحبه شوندهگان (یکی از مدیران سازمان امور مالیاتی نمونه) تشریح می‌گردد:

اعتقاد به اینکه درآمد مالیاتی در جای مناسبی هزینه نمی‌شود و پول به صوت شفاف وارد بودجه نمی‌شود "عدم

داده‌ها ردپای آن را می‌توان به وضوح مشاهده کرد. بنابراین می‌توان این مقوله را در مرکز قرار داد و دیگر مقوله‌ها را به آن مرتبط نمود. برای نمونه جدول ۳ مربوط به بخشی از کدگذاری محوری را نشان می‌دهد.

کدگذاری انتخابی

این کدگذاری مرحله اصلی نظریه پردازی داده بنیاد است که بر اساس نتایج کدگذاری باز و محوری به ارائه نظریه می‌پردازد. کدگذاری انتخابی فرآیند یکپارچه سازی و بهبود و پالایش مقوله‌ها است به این ترتیب که محقق با ایجاد یک آهنگ و چیدمان خاص بین مقوله‌ها آنها را برای ارائه و

محوری نیز مستلزم استفاده از روش مقایسه ثابت است. تحلیل مقایسه ثابت رویداد در مقابل رویداد برای یافتن شباهت‌ها و تفاوت‌هاست. هدف این مرحله باز گرداندن نظم و انسجام به داده‌های کد بندی شده است. کدگذاری محوری بافت غلیظ از روابط حول محورهای یک مقوله است. در این مرحله نوع مقوله‌های به دست آمده از کدگذاری محوری (مقوله محوری، شرایط علی، شرایط مداخله گر، شرایط بستر، راهبردها و پیامدها) مشخص می‌گردد. از بین مقوله‌های استخراج شده، مقوله "فرار مالیاتی" به منزله مقوله محوری در نظر گرفته شده و در مرکز مدل قرار گرفته است. دلیل انتخاب این مقوله به منزله مقوله محوری این است که در اغلب

جدول ۲. نمونه مقوله و مفاهیم

مفهوم	مقوله
کمتر پرداختن مالیات توسط شرکت‌ها و بیشتر کردن سود	انگیزه سودجویی
مشاهده نکردن مصادیق عینی مالیات در زندگی روزمره افراد جامعه	عدم اطلاع افراد جامعه از نقش مالیات در جامعه
شفاف نبودن بحث پاسخ‌خواهی و پاسخ‌دهی	عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه
افزایش هزینه‌های تمکین	پیچیدگی و مبهم بودن قوانین و مقررات مالیاتی
انجام فعالیت‌های غیرمعاف در قالب فعالیت‌های معاف مالیاتی	وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع
عدم شفافیت بودجه و عدم مدیریت درآمدهای مالیاتی توسط دولت	بی‌اعتمادی مردم به دولت
پرداخت سود بیشتر به سهامدار	عدم پرداخت پول به دولت و عدم اطلاع مردم از نقش مالیات
جا نیفتادن فرهنگ مالیاتی و دست دولت در جیب مردم بودن	عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه
پیچیده و مبهم بودن قوانین و ساده نبودن قوانین مالیاتی	پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی
معاف بودن بعضی از فعالیت‌ها از مالیات	وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع
عدم ایجاد رفاه از طریق درآمدهای مالیاتی	بی‌اعتمادی مردم به دولت

جدول ۳. نمونه کدگذاری محوری

مقوله	نوع مقوله
عدم شفافیت اطلاعات مالی شرکت‌ها و عدم کارایی نظام مالیاتی، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی و معافیت‌های متنوع مالیاتی.	شرایط علی
نبود فضای مناسب کسب و کار-عدم وجود سیستم نظارتی و اجرایی قوی بر شرکت‌ها، عدم وجود سیستم مدیریتی قوی و نبود اعتماد عمومی در جامعه.	شرایط زمینه‌ای
کمبود نیروهای خبره و با دانش و تجربه بالا-ضعف قوانین و مقررات مالیاتی و جامع نبودن آنها، ارتباط با بازارهای جهانی، صدور کارت‌های بازرگانی و کدهای اقتصادی غیر قانونی و استفاده از حساب‌های اجاره‌ای.	شرایط مداخله‌گر
اجرای قوانین مجازاتی مربوط به فرار مالیاتی به طور جدی، ایجاد بانک اطلاعاتی جامع برای شرکت‌ها و فرهنگ‌سازی مالیاتی، اصلاح قوانین مالیاتی و کاهش گستردگی معافیت‌های مالیاتی، کنترل تراکنش‌های بانکی شرکت‌ها و استخدام و آموزش نیروهای متخصص و خبره، ایجاد اعتماد در مردم از سوی دولت و شفاف‌سازی و کارآمد سازی هزینه‌های دولت.	راهبردها
توزیع ناعادلانه درآمد و ثروت در جامعه-تضعیف فرهنگ مالیاتی و عدم اعتبار شرکت، کاهش سطح شفافیت اقتصادی-کاهش درآمدهای دولت و سطح رفاه عمومی جامعه.	پیامدها

تبیین فرار مالیات بر درآمد، جهت افزایش کارایی نظام مالیاتی اهمیت بسیاری دارد. با توجه به اهمیت اثربخشی دولت در کاهش فرار مالیاتی، نیاز است که دولت‌ها از طریق سیاست‌های مؤثر به ارتقاء کارایی و اثربخشی دولت توجه ویژه‌ای داشته باشند تا از این طریق حمایت‌های لازم از طرف مؤدیان مالیاتی به عمل آید. همچنین با توجه به تأثیر مثبت بار مالیاتی در انگیزه فرار از پرداخت مالیات پیشنهاده می‌گردد تا از طریق کاهش نرخ‌ها، انگیزه پرداخت مالیات در مؤدیان افزایش یابد. دولت‌ها می‌توانند با کاهش نرخ مالیات علاوه بر اینکه سرمایه‌گذاری بخش خصوصی را افزایش داده و رشد اقتصادی را دنبال نمایند، از طریق کاهش بار مالیاتی، انگیزه فرار مالیاتی را تا حد زیادی کاهش دهند. از این رو اگر چه در

شکل‌دهی یک نظریه تنظیم می‌کند. در این سطح سعی می‌شود با کنار هم نهادن شرح مقوله‌ها حول مقوله محوری به منزله مضمون اصلی، یک روایت نظری برای پدیده ارائه شده و ضمن آن، حول این رشته اصلی، بین مفاهیم و مقوله‌ها، ارتباطی نظام‌مند ایجاد شود. مدل جامع پدیده فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد در شکل ۲، نشان داده شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

مسئله فرار مالیاتی از دهه‌های گذشته توجه محققان و سیاست‌گذاران را جلب نموده و مطالعات مختلفی در این خصوص صورت پذیرفته است. بر این اساس، ارائه مدل



شکل ۲. مدل جامع پدیده فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد (مأخذ: یافته‌های پژوهش)

کوتاه مدت این امر کاهش درآمدهای مالیاتی دولت را در پی خواهد داشت، لیکن در بلندمدت، با توجه به افزایش پایه مالیات ناشی از رشد اقتصادی و همچنین کاهش فرار مالیاتی، درآمدهای مالیاتی از دست رفته، جبران می‌گردد. همچنین ارتقاء خدمات مالیاتی به مؤدیان و ارتقاء عدالت مالیاتی از طریق بهبود تشخیص و رسیدگی مالیاتی در افزایش رضایتمندی مؤدیان مالیاتی و بهبود تمکین مؤدیان و در نتیجه کاهش انگیزه فرار مالیاتی بسیار اهمیت دارد.

۱. تشریح مقوله شرایط علی پدیده فرار مالیات بر درآمد

یکی از مهمترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه بوده است. فرهنگ مالیاتی مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، آگاهی و رفتار افراد در خصوص مالیات است. پایین بودن سطح فرهنگ مالیاتی به ویژه هنگامی که با انگیزه سودجویی و سوداگری برخی افراد جامعه همراه شود می‌تواند نقش مؤثری در کاهش میزان مالیات‌های وصولی و افزایش فرار مالیاتی داشته باشد. از این رو یکی از ضرورت‌های نظام مالیاتی کارآمد، اشاعه و رشد فرهنگ مالیاتی یا مردمی کردن مالیات هاست. نظام مالیاتی باید عوامل انگیزشی و تشویق کننده تمکین داوطلبانه را کشف و تقویت و عوامل ضد تشویقی آن را شناسایی و محدود کند.

یکی دیگر از دلایل پدیده فرار مالیاتی، شفاف نبودن اطلاعات مالی می‌باشد. اطلاعات همواره به‌عنوان یک مزیت رقابتی بوده و به عنوان یک منبع استراتژیک در سازمان و هم به‌عنوان یک منبع عمده برای ارزش افزوده مطرح می‌باشد. یکی دیگر از دلایل پدیده فرار مالیاتی عدم کارایی یا ضعف نظام مالیاتی است. در نظامی که مؤدی و ممیز مالیاتی بتوانند با یکدیگر بر سر مبالغ مالیاتی با یکدیگر تبانی و توافق نمایند و همچنین فساد در بین مأموران مالیاتی باشد. در این حالت نظام مالیاتی نمی‌تواند کارایی لازم را در مقابله با فرار مالیاتی داشته باشد. یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست‌های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است. این مسئله به تنهایی به کارایی اجرایی سیاست‌های مالیاتی صدمه وارد می‌کند. قوانین پیچیده و مبهم، دشواری‌هایی برای مؤدیان ایجاد می‌کند و هزینه‌های تمکین را نیز افزایش می‌دهد. تورم می‌تواند انگیزه کافی برای فعالیت در اقتصاد زیرزمینی و به تبع آن زمینه ایجاد فرار مالیاتی را فراهم کند. مکانیزم‌های اثرگذاری تورم بر فرار مالیاتی را می‌توان این‌گونه تشریح کرد که در صورت وجود

تورم و عدم تغییر در درآمد اسمی افراد، درآمد حقیقی افراد کاهش خواهد یافت. بنابراین در صورت عدم وجود توهم پولی، مؤدیان مالیاتی سعی می‌نمایند تا با فرار از پرداخت مالیات به درآمد حقیقی قبل از افزایش تورم دست یابند. همچنین از سوی دیگر پدید آمدن تورم از طریق چاپ پول توسط دولت منجر به افزایش فرار مالیاتی می‌گردد، زیرا با ایجاد تورم میزان جریمه واقعی وضع شده روی فرار مالیاتی کاهش یافته و همین مسئله منجر به افزایش آن می‌گردد. رشد بیکاری نیز، انگیزه فعالیت در حوزه‌های غیرقانونی را افزایش می‌دهد و به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی کمک می‌کند و به تبع آن به فرار مالیاتی بالا منجر می‌شود.

در نهایت سیستم اطلاعاتی ناکارآمد، یکی دیگر از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی می‌باشد. در این ارتباط در کشورهای توسعه یافته به علت دسترسی دستگاه مالیات ستان به اطلاعات درآمدی و معاملاتی افراد حقیقی و حقوقی از جمله اشخاص ثالث، میزان فرار مالیاتی بسیار اندک است. ولی در کشورهای در حال توسعه، ضعف و عدم همکاری مناسب سیستم بانکی و عدم ثبت دقیق معاملات و انتقالات موجب شده است مسئولان مربوطه نتوانند اطلاعات دقیقی از درآمد و ثروت افراد به دست آورند. نتایج این بخش از پژوهش مشابه نتایج پژوهش‌های بروکس (۲۰۰۱)؛ ریچاردسون (۲۰۰۶)؛ باربوتا (۲۰۰۸)؛ ویلسون (۲۰۰۹)؛ اسلامی و جلال‌آبادی (۱۳۸۵)؛ قبله وی و نیکومرام (۱۳۸۶)؛ قاروئی و علیجانی (۱۳۸۹) و جمشیدی نوید و همکاران (۱۳۹۸)، است.

۲. تشریح مقوله شرایط زمینه‌ای پدیده فرار مالیات بر درآمد

یکی از مهمترین شرایط زمینه‌ای پدیده فرار مالیات بر درآمد، مناسب نبودن فضای اقتصادی در جامعه می‌باشد. زمانی که فضای کسب و کار در جامعه مناسب نیست و فاصله طبقاتی در جامعه زیاد است و تبعیض وجود دارد در این حالت افراد و شرکت‌ها رغبتی به پرداخت مالیات نداشته و اقدام به فرار مالیاتی می‌نمایند. در برخی بخش‌های مالیاتی مانند مالیات حقوق، کارکنان دولت تقریباً فاقد هر گونه تأخیر هستند.

یکی دیگر از شرایط زمینه‌ای پدیده فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، عدم وجود کنترل‌ها و نظارت قوی برای شرکت‌ها می‌باشد. زمانی که کنترل و نظارت قوی از سوی سازمان امور مالیاتی وجود ندارد متأسفانه در این گونه موارد شرکت‌ها از فرصت استفاده نموده و چون زمینه را مناسب می‌بینند و از فرهنگ مالیاتی بالایی برخوردار نیستند به همین علت اقدام به فرار مالیاتی می‌نمایند.

یکی دیگر از شرایط مداخله‌گر اجرای پدیده فرار مالیات بر درآمد، ارتباط با بازارهای جهانی است. شرکت‌های بین‌المللی که در کشورهای خارجی نیز فعالیت دارند از فرصت استفاده کرده و بیشتر در کشورهای سرمایه‌گذاری می‌کنند که به‌عنوان بهشت‌های مالیاتی هستند. چون در آن مناطق، نرخ مالیات صفر یا خیلی پایین می‌باشد. به همین خاطر از این طریق مالیات شرکت کاهش یافته و فرار مالیاتی انجام می‌شود.

در نهایت یکی دیگر از شرایط مداخله‌گر در پدیده فرار مالیات بر درآمد، سوء استفاده از کارت‌های بازرگانی و کدهای اقتصادی توسط فرصت‌طلبان است. همچنین با مبلغ ناچیز، حساب‌های بانکی و دسته چک افراد ناآگاه را شرکت‌ها اجاره می‌کنند و بدون کوچک‌ترین دغدغه‌ای معاملات اقتصادی خود را از طریق حساب‌های بانکی افراد ناشناس انجام داده و مالیات پرداخت نمی‌کنند و دلایل این موارد عدم نظارت کافی از سوی نهادهای نظارتی در جامعه است. نتایج این بخش از پژوهش مشابه نتایج پژوهش‌های ریچاردسون، ۲۰۰۶؛ باربوتا، ۲۰۰۸؛ امامی، ۱۳۸۳؛ سیاحی گرگری، ۱۳۸۸؛ قاروئی و علیجانی، ۱۳۸۹ و جمشیدی نوید و همکاران ۱۳۹۸ است.

۴. راهکارهای مقابله با پدیده فرار مالیات بر درآمد

شامل موارد زیر می‌باشند:

۱. اجرای قوانین مجازاتی مربوط به فرار مالیاتی به طور جدی
۲. ایجاد بانک اطلاعاتی مالی جامع
۳. فرهنگ سازی مالیاتی
۴. اصلاح قوانین مالیاتی و کاهش گستردگی معافیت‌های مالیاتی
۵. تصویب قوانین مالیاتی مناسب برای تشویق و جریمه مؤدیان مالیاتی و جدیت در اجرای آنها
۶. تقویت تبادل اطلاعات بین دستگاه‌های اجرایی و سازمان امور مالیاتی
۷. کنترل تراکنش‌های بانکی شرکت‌ها
۸. استخدام و آموزش نیروهای متخصص و خبره
۹. ایجاد اعتماد در مردم از سوی دولت
۱۰. شفاف سازی و کارآمد سازی هزینه‌های دولت
۱۱. تعدیل نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها
۱۲. افزایش رضایتمندی مؤدیان مالیاتی و بهبود تمکین مؤدیان
۱۳. شفاف سازی و کاهش پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی.

۵. تشریح مقوله پیامدهای پدیده فرار مالیات بر درآمد

فرار مالیاتی موجب کاهش درآمدهای مالیاتی دولت و اخلاص در بودجه‌بندی شده و مانعی برای دستیابی به اهداف دولت است و مدیریت برنامه‌های اجتماعی، اقتصادی و .. کشور را با مشکل تأمین مالی مواجه کرده و در نهایت کاهش رفاه عمومی را در پی خواهد داشت. فرار مالیاتی می‌تواند رقابت

یکی دیگر از شرایط زمینه‌ای پدیده فرار مالیاتی شرکت‌ها، مدیریت ضعیف در سازمان امور مالیاتی است، بسیاری از نیروهای شاغل در سازمان امور مالیاتی دارای فرصت‌های شغلی بهتر در بخش‌های خصوصی هستند و لازمه باقی ماندن آنها در سازمان‌های مالیاتی تأمین کافی آنها به منظور عدم خروج از سازمان و ورود به بخش خصوصی است که متأسفانه مدیریت ضعیفی در این موارد در سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

در نهایت از شرایط زمینه‌ای دیگر در پدیده فرار مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، عدم اعتماد عمومی در جامعه می‌باشد. هر چه اعتماد مردم به وعده‌های دولت درباره ارائه خدمات عمومی بیشتر باشد فرار مالیاتی کمتر می‌شود. اگر مردم احساس کنند که به آنها توجه می‌شود و دولت‌ها به آنچه گفته‌اند عمل کرده‌اند. فرار مالیاتی در میان آنها کاهش می‌یابد. همچنین اگر مردم اعتقاد داشته باشند که دیگر شهروندان نیز مالیاتشان را پرداخت می‌کنند آنان نیز اقدام به این کار می‌کنند و از فرار مالیاتی پرهیز می‌کنند. اعتقاد به اینکه درآمد مالیاتی در جای مناسبی هزینه نمی‌شود و پول به صورت شفاف وارد بودجه نمی‌شود و امکانات و رفاه برای افراد جامعه از طریق مالیات ایجاد نمی‌شود و دولت مدیریت خوبی روی درآمدهای مالیاتی ندارد یکی از زمینه‌های فرار مالیاتی می‌باشد. نتایج این بخش از پژوهش مشابه نتایج پژوهش‌های فیشرن، ۱۹۸۱؛ بروکس، ۲۰۰۱؛ دل آنو و همکاران، ۲۰۰۴؛ ریچاردسون، ۲۰۰۶؛ قاروئی و علیجانی، ۱۳۸۹ و امین خاکی، ۱۳۹۱ است.

۳. تشریح مقوله شرایط مداخله‌گر پدیده فرار مالیات بر درآمد

یکی از مهمترین عوامل تأثیرگذار بر انتخاب مکانیزم‌های پدیده فرار مالیات بر درآمد، به‌کارگیری مدیران مالی با دانش و تجربه مالی بالا می‌باشد. شرکت‌ها با استخدام مدیر مالی قوی و با دانش بالا برای دور زدن سازمان مالیاتی و کاهش مالیات شرکت اقدام نموده و دست به فرار مالیاتی در شرکت می‌زنند. ضعف قوانین و مقررات مالیاتی و جامع نبودن آنها، یکی دیگر از شرایط مداخله‌گر اجرای پدیده فرار مالیات بر درآمد است. زمانی که قوانین و مقررات مالیاتی دارای اشکالات بوده و ضعف عمده‌ای داشته باشند در این حالت به وسیله تباری خریداران و فروشندگان، نگهداری دو دسته دفاتر و مدارک توسط اشخاص حقوقی و استفاده از بخشودگی‌ها و معافیت‌های مالیاتی و موارد دیگر شرکت‌ها سعی در کمتر پرداختن مالیات دارند و اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند.

عوامل اقتصادی را به نفع آنهایی که مالیات پرداخت نکرده‌اند تغییر داده و از این بابت شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر کرده و وضعیت توزیع درآمد را بدتر کند. با کاهش درآمد دولت، خدمات عمومی و اجتماعی و طرح‌های عمرانی، کاهش یافته و همچنین اثرات سوء زیادی مانند: بیکاری، طلاق، کاهش خدمات سازمان بهزیستی و ... را در جامعه شاهد خواهیم بود.

پدیده فرار مالیاتی علاوه بر کاهش درآمدهای دولت و افزایش سطح شکاف مالیاتی، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را نیز کاهش می‌دهد و چون درآمدهای دولت کم می‌شود دولت نمی‌تواند به وظایف مندرج در قانون اساسی عمل نماید و اختلاف طبقاتی بین افراد جامعه ایجاد می‌شود. فرار مالیاتی به دلیل فراهم نمودن زمینه انباشت ثروت نزد گروه‌های خاص فعال در بخش اقتصاد زیرزمینی، باعث توزیع نامناسب درآمد و ثروت در جامعه می‌شود. در این ارتباط، پرداخت مالیات توسط فعالان بخش رسمی اقتصاد، درآمد قابل تصرف آنها را کاهش می‌دهد. این در حالی است که فعالان بخش زیرزمینی اقتصاد، به دلیل عدم پرداخت مالیات، از درآمد قابل تصرف بالاتری برخوردار می‌شوند که این امر در بلندمدت منجر به ایجاد و تشدید نابرابری درآمد و ثروت می‌شود. گسترش فرار مالیاتی در یک اقتصاد به مفهوم نزول سطح شفافیت اقتصادی می‌باشد. فعالان بخش زیرزمینی اقتصاد در برابر هر سیاست شفافیت‌افزایی مقاومت نموده و در این راستا از همه ابزارها استفاده می‌نمایند. پدیده فرار مالیاتی به نحوی برگرفته از عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای و به‌عنوان یک ضد ارزش می‌باشد. گسترده شدن فرار مالیاتی می‌تواند در بلندمدت تهدید جدی برای فرهنگ مالیاتی آحاد جامعه و به تبع آن تداوم زندگی اجتماعی باشد. نتایج این بخش از پژوهش مشابه نتایج پژوهش‌های بروکس، ۲۰۰۱؛ دل آنو و همکاران، ۲۰۰۴؛ ریچاردسون، ۲۰۰۶؛ باربوتا، ۲۰۰۸؛ آسترکی، ۱۳۸۹؛ اسلامی و جلال آبادی، ۱۳۸۹ و امین خاکی، ۱۳۹۱ است.

پیشنهادات پژوهش

بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد: بر اساس مدل مفهومی توسعه یافته و ابعاد آن، به مدیران سازمان امور مالیاتی توصیه می‌گردد در صورتی که بخواهند به شناسایی پدیده فرار مالیات بر درآمد اقدام کنند، ابتدا به تحقق شرایط علی و ضرورت‌های پدیده فرار مالیات بر درآمد خود از قبیل "عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم شفافیت اطلاعات مالی، عدم کارایی نظام مالیاتی، پیچیدگی

قوانین و مقررات مالیاتی و معافیت‌های متنوع مالیاتی، تورم و بیکاری و نبود سیستم اطلاعاتی جامع و کارآمد" دقت نمایند زیرا در صورتی که این شرایط علی در جامعه به‌صورت شایسته و قابل ملاحظه‌ای درک نشوند پدیده فرار مالیات بر درآمد به مانند سایر فلسفه‌ها، رویکردها و تکنیک‌های مدیریتی به صورت یک مد مدیریتی (رواج نادرست یک تفکر) در می‌آید و پس از مدتی از اجرای آن از رونق و اهمیت می‌افتد. به مدیران سازمان امور مالیاتی توصیه می‌گردد بعد از تحقق ضرورت‌های پدیده فرار مالیات بر درآمد، از وجود بسترها و نیازمندی‌های موردنیاز برای پدیده فرار مالیات بر درآمد در قالب شرایط زمینه‌ای اندازه‌گیری از قبیل "نبود فضای مناسب کسب و کار، عدم وجود سیستم نظارتی و اجرایی قوی بر شرکت‌ها، عدم وجود سیستم مدیریتی قوی و نبود اعتماد عمومی در جامعه" در سازمان‌های خود اطمینان حاصل نماید و قبل از انجام فرار مالیاتی کارهایی را برای بهبود شرایط زمینه‌ای انجام دهند تا در قبل، حین و بعد از شناسایی پدیده فرار مالیات بر درآمد با مشکلات و موانع کمتری روبرو شوند. همچنین به مدیران سازمان امور مالیاتی توصیه می‌گردد در هنگام انتخاب مکانیزم‌ها و ابزارهای فرار مالیات بر درآمد به شرایط مداخله‌گر اندازه‌گیری از قبیل "کمبود نیروهای خیره و با دانش و تجربه بالا، ضعف قوانین و مقررات مالیاتی و جامع نبودن آنها، ارتباط با بازارهای جهانی، صدور کارت‌های بازرگانی و کدهای اقتصادی غیر قانونی و استفاده از حساب‌های اجاره‌ای" توجه نماید تا در انتخاب مکانیزم‌ها و ابزارهای فرار مالیات بر درآمد دچار اشتباه نشوند و از این ابزارها نهایت استفاده را ببرند. همچنین سعی کنند شناخت خود از سایر مکانیزم‌ها و ابزارهای فرار مالیات بر درآمد و نیز شرایط استفاده از آنها را افزایش دهند تا در عمل شناسایی فرار مالیاتی دارای آزادی عمل و انعطاف بالایی باشند. به مدیران سازمان امور مالیاتی توصیه می‌گردد در صورتی که بتوانند پدیده فرار مالیات بر درآمد را شناسایی نمایند و به این کار اهتمام و مداومت داشته باشند می‌توانند از پیامدهای فرار مالیات بر درآمد از قبیل "توزیع ناعادلانه درآمد و ثروت در جامعه، کاهش سطح شفافیت اقتصادی، کاهش درآمدهای دولت و سطح رفاه عمومی جامعه، تضعیف فرهنگ مالیاتی و عدم اعتبار شرکت" بهره‌مند شوند و در نهایت بتوانند نقش و اثرات فرار مالیات بر درآمد را در جامعه و شرکت‌ها نشان دهند. در پایان به مدیران سازمان امور مالیاتی توصیه می‌گردد که در صورتی که بخواهند فرار مالیات بر درآمد را شناسایی کنند باید دارای یک مدل مفهومی برای این کار باشند تا اقدامات و تلاش‌های آنها در راستای مسیر

پژوهش‌های کمی و کیفی بعد از خود شود. لذا با توجه به برخی از نتایج مهم و جدید پژوهش حاضر و نیز محدودیت‌های پژوهش، به محققان آتی توصیه می‌شود در حوزه‌های زیر به پژوهش بپردازند: ارائه مدلی برای اندازه‌گیری فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی، انجام پژوهش حاضر به تفکیک صنایع موجود در بورس اوراق بهادار تهران به منظور کنترل تأثیر صنعت، ارائه مدلی برای تبیین فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، بررسی تأثیر فرار مالیاتی بر متغیرهای حسابداری مانند: کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها، ساختار حاکمیت شرکتی، کیفیت سود و هزینه بدهی در شرکت‌ها، بررسی دلایل عدم اجرا و پیگیری پروژه‌های بهبود در حوزه فرار مالیاتی و ارائه مدلی برای تبیین اجتناب مالیاتی بر اساس رویکرد نظریه داده بنیاد.

منابع

- آسترکی، مرضیه. (۱۳۸۹). فرهنگ پرداخت مالیات، مجله مهندسی فرهنگی، ۳۹ و ۴۰، ۹۴-۸۸.
- اسلامی، رضا و جلال‌آبادی، اسداله. (۱۳۸۵). بررسی زمینه‌های فرار مالیاتی در ایران با تأکید بر سوءاستفاده از کارت بازرگانی. دفتر مطالعات اقتصادی.
- اشرف زاده، حمیدرضا و مهرگان، نادر. (۱۳۸۱). تخمین حجم فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی در ایران با استفاده از روش تقاضا برای اسکناس و مسکوک در گردش. مجموعه مقالات سومین همایش ملی بررسی پدیده قاچاق کالا و راه‌های پیشگیری آن، پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس، ۴۴-۲۵.
- امین‌خاکی، علیرضا. (۱۳۹۱). آسیب‌شناسی تحقق درآمدهای مالیاتی با رویکردی بر جرم فرار مالیاتی. مجله علمی ترویجی کارآگاه، ۶(۲۱).
- بزرگری خانقاه، جمال و فیض پور، محمد علی. (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک: تجاربی از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه. مجله پژوهش‌های حسابداری، ۹، ۴۳-۲۳.
- بهشتی، یعقوب و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و نگرش فرار مالیاتی. دوفصلنامه ارزشی و رفتاری، ۲(۴)، ۲۷۵-۲۴۷.
- جمشیدی نوید، بابک؛ ناصرآبادی، دلیر؛ طاهرآبادی، علی اصغر و قنبری، مهرداد. (۱۳۹۸). فرار مالیاتی اشخاص حقوقی: مقایسه کارایی رگرسیون خطی چند متغیره و شبکه‌های عصبی مصنوعی. پژوهشنامه مالیات، ۴۰، ۱۸۴-۱۷۵.

درستی انجام شود. این مدل مفهومی در این پژوهش ارائه گردیده است. همچنین به علت جامع و گسترده بودن مدل مفهومی تحقیق، ممکن است این مدل برای مدیران سازمان امور مالیاتی سنگین، دشوار و مبهم باشد و نتوانند از این مدل به نحوه خوبی استفاده کنند. لذا پیشنهاد می‌شود که مراکز اصلی در امر تصمیم‌گیری‌های سازمان امور مالیاتی به منظور تسهیل درک و استفاده از این مدل مفهومی، ساختار اجرایی و تحقیقاتی ویژه‌ای برای این مدل در نظر بگیرند به این صورت یک کمیته اصلی تحت عنوان کمیته فرار مالیاتی با چندین کمیته فرار مالیات بر درآمد زیر مجموعه را تشکیل دهند. برای شروع به امر شناسایی فرار مالیاتی لازم است تا وضعیت بسترها و شرایط مورد نیاز برای شناسایی فرار مالیات بر درآمد بر اساس این مدل بررسی و مطالعه شود و بر اساس نتایج این ارزیابی اولیه راهکارهای اولیه برای حرکت به سمت جلوگیری از فرار مالیات بر درآمد پیش‌بینی و اجرا شود. این کمیته همچنین باید اقدام به ترتیب طراحی آیین نامه‌های مرتبط و آموزش ارزیابان فرار مالیات بر درآمد نماید.

علی‌رغم نقش این پژوهش در تبیین بیشتر پدیده فرار مالیات بر درآمد، از برخی جهات محدودیت‌هایی بر نتایج آن وارد است. بخشی از محدودیت‌های پژوهش حاضر به روش‌شناسی آن مربوط می‌شود. در این خصوص، محدودیت‌های را می‌توان برشمرد: در جمع‌آوری داده‌ها، استفاده از مصاحبه، بیش از آن‌چه در راهبرد نظریه برخاسته از داده‌ها پیشنهاد شده، بر مشاهدات مستقیم و مطالعه مستندات ترجیح داده شده است. در این مطالعه، امکان مطالعه تمامی مستندات مربوطه برای یک دوره زمانی طولانی مدت فراهم نبود. بیشتر کدها از مصاحبه‌های افراد مستخرج شده است و سایر منابعی همچون مشاهده، اسناد و مدارک، یادداشتهای و غیره نقش کم‌رنگی داشته اند. می‌توان انتظار داشت که رصد پدیده فرار مالیات بر درآمد در بستر پژوهش و در دوره زمانی بلندمدت‌تر بینش عمیق‌تری را در خصوص این پدیده فراهم سازد. همچنین همانند اغلب مطالعات مبتنی بر نظریه برخاسته از داده‌ها، یافته‌های این مطالعه با اتکا به دیدگاه‌ها و تجربیات افراد نسبتاً محدودی حاصل شده که این نارسایی می‌تواند تعمیم‌پذیری نظری یافته‌های تحقیق را با محدودیت‌هایی همراه کند. تحلیل‌های کیفی متکی بر دیدگاه‌های کارشناسان و خبرگان نیازمند افراد صاحب نظر و با انگیزه است که متأسفانه همانند بسیاری از پژوهش‌های داخلی، این تحقیق هم با کمبود خبره واقعی و نیز فرصت تعامل و بهره‌مندی از نظرات آنها مواجه بوده است. خروجی یک پژوهش کیفی باید چراغ راهی برای

- حافظ نیا، محمدرضا. (۱۳۸۲). مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی (چاپ هشتم). تهران: انتشارات سمت.
- رحیمی کیا، اقبال؛ محمدی، شاپور و غضنفری، مهدی. (۱۳۹۴). تشخیص فرار مالیاتی با استفاده از سیستم هوشمند ترکیبی. فصلنامه پژوهشنامه مالیات، ۲۶، ۱۶۳-۱۳۵.
- سوری، علی و مهرگان، نادر. (۱۳۸۶). نقش سرمایه اجتماعی در تشکیل سرمایه انسانی. پژوهشنامه بازرگانی، ۱۱(۴)، ۲۰۷-۲۱۹.
- سید نورانی، محمدرضا. (۱۳۸۸). فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران. مرکز پژوهش‌های مجلس.
- صامتی، مجید؛ سامتی، مرتضی و دلایی میلان، علی. (۱۳۸۸). برآورد اقتصاد زیرزمینی در ایران (۱۳۸۸-۱۳۴۴) به روش MIMIC. مطالعات اقتصاد بین الملل، ۲۰(۳۵)، ۸۹-۱۱۴.
- صمدی، علی حسین و تابنده، رضیه. (۱۳۹۲). فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن). پژوهشنامه مالیات، ۱۹، ۱۰۶-۷۸.
- طهماسبی بلداجی، فرهاد و ضیائی بیگدلی، محمدتقی. (۱۳۸۳). مالیات بر ارزش افزوده (مالیات مدرن). تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.
- عرب مازار، علی اکبر. (۱۳۸۸). برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور. فصلنامه تخصصی مالیات، ۵۵.
- عرب مازار یزدی، علی. (۱۳۸۰). اقتصاد سیاه در ایران: اندازه، علل و آثار آن در سه دهه اخیر. مجله برنامه و بودجه، ۶۲ و ۶۳.
- قاروئی آهنگر، رضا و علیجانی روشن، علی. (۱۳۸۹). ارزیابی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شرکت‌ها در کشور ایران. هشتمین کنفرانس بین المللی مدیریت، تهران.
- قبله‌وی، غلامرضا و نیکومرام، هاشم. (۱۳۸۶). فرهنگ مالیاتی و بررسی آن در میان جامعه پزشکان شمال شهر تهران. پژوهش‌های مدیریت راهبری، ۳۸، ۹۲-۷۲.
- محمدی، جواد. (۱۳۸۶). مالیات و مسائل پیرامون آن. تهران: مرکز چاپ سحر.
- نصر اصفهانی، مهدی و دلوی اصفهانی، محمدرضا. (۱۳۹۲). بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی. مجله دوفصلنامه حسابداری دولتی، ۱، ۳۶-۲۷.
- هادیان، ابراهیم و تحویلی، علی. (۱۳۹۲). شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران. مجله برنامه‌ریزی و بودجه، ۲(۱۸)، ۵۸-۳۹.
- Allingham, M.G. & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1, 323-338.
- Alm, J. (2012). Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies. *International Tax and Public Finance*, 19, 54-77.
- Al-Marhubi, F.A. (2000). Corruption and inflation. *Economic Letters*, 66(2), 199-202.
- Amin Khaki, A. (2012). Pathology of Realizing Tax Revenues with an Approach to Tax Evasion. *Detective Scientific Extension Journal*, (6)21 (In Persian).
- Andreoni, J., Erard B. & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36, 818-860.
- Arab Mazar, A. (2009). Estimating the efficiency of income tax for businesses and legal entities in the provinces of the country. *Tax Quarterly*, 55, (In Persian).
- Arab Mazar Yazdi, A. (2001). Black economy in Iran: its size, causes and effects in the last three decades. *Program and Budget*, 62-63 (In Persian).
- Ashrafzadeh, H.R. & Mehregan, N. (2002). Estimation of the volume of underground economic activities in Iran using demand method for housing and working housing. *Proceedings of the 3rd National Conference on The Phenomenon of Smuggling of Goods and Its Preventive Ways, Economics Research Institute, Tarbiat Modares University*, 25-44 (In Persian).
- Astaraki, M. (2010). Tax Payment Culture. *Journal of Cultural Engineering*, 39&40 (In Persian).
- Barbuta, N. (2008). Economic and Non-Economic Factors for Tax Compliance. *University of Galati*.
- Barzegari Khanghah, J. & Feizpour, M.A. (2013). Risk-based tax audit: experiences from developed and developing countries. *Journal of*

- Accounting Research*, 9, 23-43 (In Persian).
- Becker, G.S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*, 76, 169-217.
 - Beheshti, J. & Royaei, R.A. (2017). the Relationship between Philosophy of Individual Ethics and Tax Evasion Attitude. *Value and Behavioral Quarterly*, 2nd Year, 4, 247-275 (In Persian).
 - Brooks, N. (2001). Key issues in income tax: Challenges of tax administration and compliance, *Tax Conference. Asian Development Bank*, viewed 21.
 - Caballe, J. & Panades, J. (2004). Inflation, tax evasion, and the distribution of consumption. *Journal of Macroeconomics*, 26(4), 567-595.
 - Christopoulos, D. K. (2003). Does underground economy respond symmetrically to tax changes? Evidence from Greece. *Economic Modeling*, (3)20, 563- 570.
 - Crane, S. & Nourzad, F. (1990). Tax rates and tax evasion: Evidence from California Amnesty Data. *National Tax Journal*, (2)43, 99-189.
 - Dell'Anno, R., Gomez, M. & Pardo, A. (2004). Shadow Economy in Three Very Different Mediterranean Countries: France, Spain and Greece. A Mimic Approach. *Working Paper 2004*, 1-29.
 - Desai, M. & Dharmapala, S. (2009). Corporate Tax Avoidance and Firm Value. *The Review of Economics and Statistics*, (3)91, 537-546.
 - Dyreng, S., Hanlon, M. & Maydew, E. (2008). Long-run corporate tax avoidance. *The Accounting Review*, (1)83, 61-82.
 - Fishburn, G. (1981). Tax evasion and inflation. *Australian Economic Papers*, (37)20, 325-332.
 - Franzoni, A. (2014). Tax Evasion and social Interactions. CIRANO Working Papers, *Journal of Public Economics*.
 - Gheblewi, G. & Nikomram, H. (2007). Tax culture and its study among physicians in the north of Tehran. *Researches on Road Management*, 38, 72-92 (In Persian).
 - Hadian, I. & Delivery, A. (2013). Identifying the Factors Affecting Tax Evasion in Iran's Economy. *Planning and Budget*, (18)2, 58-39 (In Persian).
 - Hafeznia, M.R. (2003). *Introduction to Research Methods in Humanities* (Eighth Edition). Tehran: Side Publications (In Persian).
 - Higgins, M. (1985). The relationship between the formal and hidden economies: an exploratory analysis for four countries, *The Economics of the Shadow Economy*, 127-143.
 - Islami, R. & Jalalabadi, A. (2006). Investigating the grounds of tax evasion in Iran with emphasis on business card abuse, *Office of Economic Studies* (In Persian).
 - Jamshidi Navid, B., Naserabadi, D., Taherabadi, A.A., & Ghanbari, M. (2019). Tax Evasion of Legal Entities: Comparison of Multivariate Linear Regression Efficiency and Artificial Neural Networks, *Tax Research Journal*, 40, 157-184 (In Persian).
 - Kenno, B.G. (2020). Factors Affecting Perception of Taxpayers towards the Seriousness of Tax Evasion in Bale Robe Town Administration, Oromia, Ethiopia. *International Journal of Finance and Accounting*, (2)9, 21-30.
 - Kiri, N. (2016). Factors Affecting Tax Evasion. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, (5)2, 804-811.
 - Nasr Esfahani, M. & Delvy Esfahani, M.R. (2013). Factors affecting tax evasion from the viewpoints of taxpayers and taxpayers. *Journal of Public Accounting*, 1, 27-36 (In Persian).
 - Nicolini, J. P. (1998). Tax evasion and the optimal inflation tax. *Journal of Development Economics*, (1)55, 215- 232.
 - Mohammadi, J. (2007) Taxes and related issues, Tehran: *Sahar Printing Center* (In Persian).
 - Qaroei Ahangar, R. & Alijani Roshan, A. (2010). Assessing the effective factors on tax evasion of companies in Iran. *8th International Management Conference*, Tehran (In Persian).
 - RahimiKia, E., Mohammadi, S. & Ghazanfari, M. (2015). Tax Evasion

- Detection Using Hybrid Intelligent System, *Iranian National Tax Administration*, 26, 135-163 (In Persian).
- Richardson, G. (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross Country Investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and R. Taxation*, 15, 150-169.
 - Sadjarto, A., Susanto, A.N., Yuniar E. & Hartanto, M.G. (2019). Factors Affecting Perception of Tax Evasion among Chindos. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 144, 487-493.
 - Samadi, A.H. & Tabandeh, R. (2013). Tax evasion in Iran (study of causes and effects and estimation of its amount), *Tax Research Journal*, 19, 78-106 (In Persian).
 - Sameti, M., Sameti, M. & Delaey Meyalln, A. (2009). Estimation of Underground Economy in Iran (1965-2009) by MIMIC Method *International Economic Studies*, (20)2 (New Course), 89-114 (In Persian).
 - Schneider, F. & Savasan, F. (2007). DYMIMIC Estimates of the Size of Shadow Economies of Turkey and Neighboring Countries. *International Research Journal of Finance and Economics*, 9, 126-144.
 - Seyed Nourani, S.M.R. (2009). Tax evasion and economic growth in Iran. *Parliamentary Research Center* (In Persian).
 - Soori, A. & Mehregan, N. (2007). the role of social capital in the formation of human capital. *Journal of Business Research*, 11th Year, 42, 207-219, (In Persian).
 - Strauss, A. & Corbin, J. (1998). Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory (2nd ed.), *Thousand Oaks, CA: Sage*.
 - Tabandeh, V. & Thierry, V. (2010). The effect of Factors on Tax Evasion in Malaysia. *Staff Papers*, 24, IMF.
 - Tahmasebi Boldaji, F. & Ziaei Bigdeli, M.T. (2004). *VAT (Modern Tax)*. Tehran: *Institute of Economic Affairs*. (In Persian).
 - Wilson, R. (2009). An examination of corporate tax shelter participants. *The Accounting Review*, 84, 969-999.

ارزیابی شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی از دیدگاه مؤدیان بزرگ و سایر ذینفعان با استفاده از مدل سروکوال

محمد توکلی^۱، *شکراله خواجهی^۲، هاشم ولی پور^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد یاسوج، دانشگاه آزاد اسلامی، یاسوج، ایران.

۲. استاد گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

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

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۶/۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۹/۳۰

Assessment of the External Accountability Gap of Tax Affairs Organization from the Viewpoint of Major Taxpayers and the Other Stakeholders Via Using Servqual Model

M. Tavakoli¹, *Sh. Khajavi², H. Valipour³

1. Ph.D. Student in Accounting, Department of Accounting, Yasuj Branch, Islamic Azad University, Yasuj, Iran.

2. Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

3. Associate Professor of Accounting, Firuzabad Branch, Islamic Azad University, Firuzabad, Iran.

Received: 2018/8/25

Accepted: 2020/12/20

Abstract

Subject and Purpose of the Article: This research studied external accountability gap of tax affairs organization from the viewpoint of academic society, great taxpayers and the government through applying Servqual model.

Research Method: Statistical society includes faculty members, CFOs and governmental experts which 156 samples of these three stakeholders were selected by sampling method and questionnaire distributed among them. Dependent t-test for paired samples and one way-analysis of variance test were utilized to test the hypotheses.

Research Findings: Results show that there is a deeper gap in external and ethical accountability of National Tax organization from faculty members and CFOs' viewpoints. Besides, there is a deeper gap in financial, performance, democratic and political accountability from faculty members viewpoints in compare with two other strata.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Thus, tax affairs organization must fill the external gap toward academic society and major taxpayers and on the other hand does its best to improve accountability condition of the Organization.

Keywords: External Accountability, Academic Society, Tax Affairs Organization, Servqual Model.

JEL Classification: H20

* Corresponding Author: Sh. Khajavi

E-mail: Shkhajavi@gmail.com

چکیده

موضوع و هدف مقاله: در این پژوهش به بررسی شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی از دیدگاه جامعه علمی، مؤدیان بزرگ مالیاتی و دولت با استفاده از مدل سروکوال پرداخته شد.

روش پژوهش: جامعه آماری پژوهش اعضای هیئت علمی، مدیران مالی و کارشناسان دولتی است که با استفاده از روش نمونه‌گیری ۱۵۶ نفر از سه گروه ذینفعان به‌عنوان نمونه انتخاب گردید. از آزمون میانگین دو جامعه وابسته (آزمون تی زوجی)، تحلیل واریانس یک‌طرفه برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که از نظر گروه‌های اعضای هیئت علمی و مدیران مالی نسبت به گروه کارشناسان، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی بیرونی و اخلاقی سازمان امور مالیاتی وجود دارد و همچنین در مورد میزان شکاف پاسخگویی مالی، عملکردی، دموکراتیک و سیاسی، از نظر اعضای هیئت علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری وجود دارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: در نتیجه سازمان امور مالیاتی باید از یک‌سو شکاف پاسخگویی بیرونی به جامعه علمی و مؤدیان بزرگ مالیاتی را پر کند و موجب ارتقای وضعیت پاسخگویی سازمان شود.

واژه‌های کلیدی: پاسخگویی بیرونی، جامعه علمی، سازمان امور مالیاتی، مدل سروکوال.

طبقه‌بندی موضوعی: H20

* نویسنده مسئول: شکراله خواجهی

مقدمه^۱

مشکل اساسی در رابطه بین شهروندان و دولت، بی‌اعتمادی شهروندان به دولت است و ریشه این بی‌اعتمادی کارایی نیست بلکه پاسخگویی است. مفاهیم و ارزش‌هایی مانند شفافیت و پاسخگویی به‌عنوان زیربنا و لازمه اعتماد عمومی به‌طور روزافزونی در مجامع مختلف کشورهای جهان مطرح و موجب تحولات اساسی در مدیریت دولتی شده است به‌طوری که وجود شاخص‌های یادشده از مؤلفه‌های اساسی حکمرانی خوب به‌حساب می‌آید (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵).

سازمان‌ها در قبال افراد جامعه خود احساس مسئولیت و تعهد می‌کنند و در پاسخگویی به نیاز آنها هدف‌های اجتماعی را مانند هدف‌های اقتصادی مهم می‌شمارند (محمدمدی و همکاران، ۱۳۹۹). پاسخگویی سازوکار تضمین تأمین منافع عموم و روشی برای نظارت بر دیوان‌سالاری‌هاست؛ زیرا پاسخگویی در بخش عمومی مبتنی بر این فرض است که تصمیمات کارگزاران و رفتار آنها همواره تأثیر شدیدی بر جوامع می‌گذارد. از دهه ۱۹۸۰ به بعد نیاز شفافیت و پاسخگویی به شهروندان درباره فعالیت دولت افزایش یافته است (ثقفی و قربانپور، ۱۳۹۷).

پاسخگویی یکی از چالش‌های مهمی است که امروزه تمام نهادهای عمومی با آن مواجه‌اند، هر نهاد عمومی اثربخش، نیازمند یک نظام مؤثر پاسخگویی بوده زیرا پاسخگویی یکی از راه‌های ایجاد اعتماد عمومی است (الوانی و دانایی‌فرد، ۱۳۸۰).

سلسله مطالعات بورکه^۲ (۲۰۰۴)، نشان داد که پاسخگویی آمادگی برای بازخواست شدن است. بازخواست شدن و مورد سؤال قرار گرفتن درباره مسئولیت محول شده، مقدمه پاسخگویی است. از دلایل عمده و مهم پاسخگویی سازمان‌ها و نهادها از جمله سازمان امور مالیاتی این است که ذینفعان حق دارند که از نتایج فعالیت‌های سازمان‌ها مطلع شوند و همچنین نظام پاسخگویی می‌تواند اطلاعات عملکرد سازمان‌ها را برای ذینفعان فراهم ساخته و منجر به بهبود عملکرد آن شوند؛ و از آنجایی که همه افراد جامعه به‌نوعی با مالیات و سازمان امور مالیاتی سروکار دارند پاسخگویی در این سازمان از اهمیت دوچندانی برخوردار است. لازم است پاسخگویی مناسب و اطلاعات شفاف به افراد جامعه ارائه شود تا با اطمینان خاطر نسبت به پرداخت مالیات خود اقدام

نمایند.

پاسخگویی عبارت است از الزام شخص به توضیح و تشریح همراه با دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است و وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل قانع‌کننده برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده آنها محول گردیده، فراهم می‌نماید. پاسخگویی شامل مجموعه‌ای از روابط اجتماعی است که بر اساس آن شخص برای توضیح و توجیه رفتار و روابط خود با دیگران احساس تعهد می‌کند (خواجه‌ای و منصور، ۱۳۹۱).

پاسخگو بودن مسئولیت اجتماعی را افزایش داده و موجب عدالت اجتماعی می‌شود از دهه ۱۹۸۰ به بعد نیاز شفافیت و پاسخگویی به شهروندان درباره فعالیت دولت افزایش یافته است (ثقفی و قربانپور، ۱۳۹۷).

در سالیان اخیر برخی مطالعات در مورد پاسخگویی توسط پژوهشگران انجام شده است، کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دولت با به‌کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد امکان‌پذیر است.

جامعی و همکاران (۱۳۹۵)، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی سازمان امور مالیاتی را مورد بررسی قرار داده‌اند و نشان دادند که گزارشگری مالی دولتی سبب می‌شود تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیحی انجام دهند. مطالعات خانجاشی و همکاران، نشان داد که بنا به علل مختلف، افزایش منابع و مسئولیت‌های بخش عمومی با میزان پاسخگویی آن هماهنگ و همراه نبوده و همین عامل علت اصلی کاهش اعتماد مردم به این بخش مهم جامعه است. به نظر می‌رسد وجود سازمان‌های فاقد اثربخشی مناسب، سازمان‌های مالی ناکارآمد، منفعت‌طلبی شخصی در بخش‌های مالیاتی، سطح حقوق و دست مزد در سازمان‌های دولتی و مواردی مانند آن در زمره عوامل اصلی و مشکلات عمده سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی از جمله سازمان امور مالیاتی هستند و عدم پاسخگویی در قبال این مشکلات موجب بی‌اعتمادی است.

صاحب‌نظرانی مانند رابرت دنهارت^۳ از میان عوامل اصلی مؤثر بر اعتماد عمومی مهم‌ترین عامل را وضعیت پاسخگویی در سازمان‌های دولتی دانسته‌اند، به‌این ترتیب با مروری گذرا بر اهم پژوهش‌های صورت گرفته به نظر می‌رسد یکی از عوامل کلیدی مؤثر بر اعتماد عمومی به سازمان امور مالیاتی عنصر پاسخگویی است. دریافت مالیات از طرف دولت و

۱. این مقاله از رساله دکترا استخراج شده است.

2. Bourke

3. Robert Deanard

مطلع شوند و همچنین نظام پاسخگویی می‌تواند اطلاعات عملکرد سازمان‌ها را برای ذینفعان فراهم ساخته و منجر به بهبود عملکرد آن شوند. مطالعات نشان می‌دهد، می‌توان پاسخگویی را به‌عنوان استاندارد کیفی دارای اهمیت دانست، چراکه به مقام‌ها و سازمان‌های بخش عمومی مشروعیت می‌بخشد.

به نظر می‌رسد اعتماد عمومی به دولت‌ها شکننده شده و در تعداد زیادی از جوامع مردم‌سالار، نوسان‌های عمده در اعتماد عمومی و حذف تدریجی پشتیبانی عمومی را شاهد بوده‌اند. توافق‌های پاسخگویی اطمینان ایجاد می‌کنند که مقام‌ها، یا سازمان‌های بخش عمومی در مسیر مناسبی باقی می‌مانند. پاسخگویی عمومی از نشانه‌های اداره مدرن و دمکراتیک است. اگر آنهایی که قدرت دارند در رابطه با اعمال، اشتباهات و تصمیم‌گیری‌هایشان به مردم پاسخگو نباشند، دموکراسی در حد حرف و شعار باقی می‌ماند؛ بنابراین پاسخگویی عمومی به‌عنوان یک نهاد، مکمل مدیریت دولتی در یک حکومت دمکراتیک و مردم‌سالار است؛ بنابراین مردم‌سالاری ایجاد می‌کند دولت‌ها در برابر مردم که قدرت را به آنها تفویض کرده‌اند، پاسخگو باشند. مردم حق دارند با استفاده از حقوق شهروندی و حق پاسخ‌خواهی از نحوه مصرف منابع مالی عمومی و کارایی اثربخشی برنامه‌های مقامات منتخب و تأثیر اجرای برنامه‌ها یادشده در ارتقای سطح رفاه خویش آگاه شوند؛ بنابراین مدیران دولتی باید در برابر عملکرد خود پاسخگو باشند (الوانی و دانایی‌فرد، ۱۳۸۰؛ کردستانی، ۱۳۹۵؛ هیوز^۴، ۱۳۹۱؛ بوونز^۵، ۲۰۰۵؛ احمدی، ۱۳۹۲؛ کوهن^۶، ۲۰۰۵).

پاسخگویی و سیستم حسابداری

پاسخگویی بدون بهره‌گیری از یک سیستم اطلاعاتی مناسب، امکان‌پذیر نیست. سیستمی که در واقع یک جریان منصفانه صحیح اطلاعاتی را بین دولت به‌عنوان پاسخگو و نمایندگان ایشان به‌عنوان پاسخ‌خواه برقرار کند نظام حسابداری و گزارشگری مالی است. نظام حسابداری که به گفته ایجیری^۷ اگر بر مبنای مسئولیت پاسخگویی بناشده باشد، می‌تواند جریان صحیح اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه را برقرار کند و از حقوق هر دو طرف حمایت نماید. حسابداری نقش اساسی در ایفا و ارزیابی پاسخگویی به عهده

پرداخت آن از سوی مردم یک همیاری و همکاری متقابل و مشترک بوده است. با توجه به اهمیت مالیات در درآمدهای مالیاتی، مشاهده می‌شود که بخش عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی از طریق دو کانال اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی از دست دولت خارج می‌شود. نبود سیستم پاسخگویی مناسب سازمان امور مالیاتی منجر به عدم اطمینان افراد جامعه، اجتناب و فرار مالیاتی می‌شود (پژویان و همکاران، ۱۳۹۴).

با توجه به مطالب مطرح‌شده در خصوص اهمیت متغیر پاسخگویی در تبیین اعتماد عمومی به سازمان‌های دولتی و با استفاده از نظریه‌های دنهارت و سایر تئوری پردازان این حوزه و نظر به اینکه تاکنون هیچ پژوهشی در مورد، ارزیابی وضعیت موجود پاسخگویی سازمان امور مالیاتی و مقایسه آن با وضعیت مطلوب (شکاف پاسخگویی) انجام‌نشده است. این پژوهش در پی آن است وضعیت پاسخگویی سازمان امور مالیاتی به ذینفعان بیرونی کلیدی شامل مؤدیان بزرگ مالیاتی، جامعه علمی، جامعه مدنی و دولت را مورد بررسی قرار دهد و وضعیت موجود را با وضعیت مطلوب پاسخگویی مورد مقایسه قرار دهیم و در همین راستا اساسی‌ترین سؤالی که مطرح می‌شود این است که: "آیا بین انتظارات مؤدیان بزرگ مالیاتی (وضعیت مطلوب) و میزان پاسخگویی سازمان امور مالیاتی (وضعیت موجود) شکاف معناداری وجود دارد؟"

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش

پاسخگویی یکی از راه‌های ایجاد اعتماد عمومی است. پاسخگویی به‌مثابه نیرویی است که بر بازیگران کلیدی فشار وارد می‌آورد تا در قبال عملکرد خود مسئول باشند. پاسخگویی آمادگی برای بازخواست شدن است. رضایت ذینفعان مهم‌ترین هدف پاسخگویی و رسیدگی به شکایات آنان یکی از بخش‌های اصلی هر نظام پاسخگویی است (پرداختچی و همکاران، ۱۳۹۱).

الوانی و دانایی‌فرد (۱۳۸۰)، پاسخگویی را یکی از چالش‌های مهمی معرفی نمودند که امروزه تمام نهادهای عمومی با آن مواجه‌اند، هر نهاد عمومی اثربخش، نیازمند یک نظام مؤثر پاسخگویی است. پاسخگویی یکی از راه‌های ایجاد اعتماد عمومی است. پس پاسخگویی آمادگی برای بازخواست شدن است. بازخواست شدن و مورد سؤال قرار گرفتن درباره مسئولیت محول شده، مقدمه پاسخگویی است. از دلایل عمده و مهم پاسخگویی سازمان‌ها و نهادها این است که ذینفعان حق دارند که از نتایج فعالیت‌های سازمان‌ها

4. Hughes
5. Bowens
6. Keohane
7. Ajiri

دارد. پاسخگویی نیز به عنوان مبنا و شالوده حسابداری در نظر گرفته می‌شود.

از سوی دیگر، وجود دیدگاه‌های متفاوت از جمله: دموکراتیک، قانونی و آموزشی باعث شده تا نقش دوطرفه حسابداری و پاسخگویی تحت تأثیر افکار عمومی قرار گیرد. در دیدگاه دموکراتیک حسابداری و پاسخگویی باید به طور مؤثر فعالیت‌های دولت را به زنجیره واگذاری مسئولیت مرتبط کنند. در دیدگاه قانونی، ضروری است تا از طریق اطلاعات حسابداری مبتنی بر پاسخگویی، سوءاستفاده از حقوق عمومی کشف و یا از آن جلوگیری شود. در دیدگاه آموزشی، کارایی پاسخگویی دولت وابسته به کارایی سیستم حسابداری است. باباجانی هدف گزارشگری مالی فراهم نمودن اطلاعاتی است که به استفاده‌کنندگان کمک کند تا:

الف) مسئولیت پاسخگویی را ارزیابی کنند و

ب) تصمیمات اقتصادی، اجتماعی بگیرند (محمدیان و مهتری، ۱۳۹۱؛ باباجانی، ۱۳۹۳؛ دانایی‌فرد، ۱۳۸۲؛ کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸؛ الوانی و دانایی‌فرد، ۱۳۸۰).

بیان مدل‌های پاسخگویی

مدل پاسخگویی روزمک و دوبنیک^۸، این مدل بر اساس دو بعد منبع کنترل و شدت کنترل، چهار نوع پاسخگویی سلسله مراتبی، قانونی، حرفه‌ای و سیاسی مشخص شده است. اگر سازمان دولتی توسط نهادها و سازمان‌ها و یا گروه‌های ذی‌نفع خارج سازمان کنترل شود، منبع کنترل بیرونی است و اگر پاسخگویی درون سازمان وجود داشته باشد، منبع کنترل درونی خواهد بود. همچنین اگر سازمان دولتی یا مدیران و متخصصان به موجب قوانین و مقررات ملزم به پاسخگویی باشند، شدت کنترل زیاد و در غیر این صورت کم است (فتاحی و واثق، ۱۳۸۶).

مدل پاسخگویی شوارتز^۹، شوارتز پاسخگویی اقتضایی را پیشنهاد می‌کند، یعنی استفاده هر یک از انواع پاسخگویی یا ترکیبی از آنها بسته به موقعیت موجب موفقیت خواهد شد. خانزاده به نقل از شوارتز، مدل‌های پاسخگویی معرفی شده در این رابطه به ترتیب زیر معرفی نموده است:

۱- پاسخگویی به فرادستان؛

۲- پاسخگویی به کارکنان؛

۳- پاسخگویی به شهروندان؛

۴- پاسخگویی به مشتریان و ارباب‌رجوع؛

۵- پاسخگویی به خود.

دانایی‌فرد (۱۳۸۸)، ضمن تأیید رابطه پاسخگویی و اعتماد عمومی، انواع پاسخگویی را به شرح زیر طبقه‌بندی نموده است:

- پاسخگویی قانونی، تا چه حد متصدیان امور عمومی از قوانین تبعیت می‌کنند؛

- پاسخگویی اخلاقی، میزان انطباق عملکرد کارگزاران عمومی با موازین اخلاقی جامعه؛

- پاسخگویی مالی، مصرف منابع پولی عمومی به اثربخش‌ترین روش؛

- پاسخگویی عملکردی، میزان تحقق اهداف موردنظر سیاستمداران منتخب و برآوردن انتظارات؛

- پاسخگویی دموکراتیک، ارزش قائل بودن به ارزش‌ها و فرایندهای دموکراتیک؛

با توجه به جامعیت و نگاه هم‌زمان آن به پاسخگویی داخلی و خارجی (منبع کنترل درونی و بیرونی)، این دسته‌بندی توسط محقق مبنای عمل قرار گرفته است؛ زیرا در خصوص سازمان امور مالیاتی با توجه به اهمیت مالیات در درآمدهای دولت، پذیرش نقش‌ها، کارکردها و مسئولیت‌های محوله، این سازمان بایستی مطالعات جامعی انجام داد و بیان نمود چگونه سازمان حسابرسی به ازای منابع، اختیارات، نفوذ و مشروعیتی که از سوی ذینفعان کلیدی کسب می‌کند، می‌تواند پاسخگو باشد و نیازها، خواسته‌ها و انتظارات متفاوت و بعضاً متضاد آنان برآورده سازد. لذا در این پژوهش به بررسی وضعیت پاسخگویی‌های اخلاقی، قانونی، مالی، عملکردی و دموکراتیک سازمان امور مالیاتی پرداخته شده است.

مدل سروکوال

مدل سروکوال را در اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی، پاراسورامان و همکاران^{۱۰} معرفی کردند. در این مدل رضایت مشتریان از کیفیت خدمات ارائه‌شده سنجیده می‌شود و همچنین شکافی که بین انتظارات مشتری از خدمات ارائه‌شده و ادراکات آنان از خدمات وجود دارد، تعیین می‌شود. بنا به نظر پاراسورامان و همکارانش به کمک این مدل چهارچوبی ارائه می‌شود تمرکز چگونه است و انتظارات به چگونه باید باشد که تمام ابعاد کیفیت خدمت را در برمی‌گیرد. مدیران همه سازمان‌ها می‌توانند از این مدل استفاده کنند، ولی با توجه به اینکه سازمان‌ها ممکن است با یکدیگر متفاوت باشند، مدیران با

8. Rozmek & Dubnick

9. Schwartez

10. Parasuraman et al

کشورها دست‌به‌گریبان است و نوسانات قیمت نفت در بازارهای جهانی منجر به ناپایداری درآمدهای دولت می‌شود و آسیب‌های جدی را متوجه اقتصاد کشور می‌کند، کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و تلاش در جهت تحقق درآمدهای مالیاتی، ضرورتی انکارناپذیر برای دستیابی به اهداف مهمی از قبیل رشد اقتصادی، برقراری ثبات اقتصادی، ارتقای رقابت‌پذیری و بهبود محیط کسب‌وکار محسوب می‌شود. به نظر می‌رسد وجود شکاف پاسخگویی سازمان امور مالیاتی پیامدهای منفی بسیاری مانند فرار مالیاتی مؤدیان، اختلاف‌های مالیاتی با سازمان امور مالیاتی، عدم پرداخت بدهی‌های مالیاتی توسط مؤدیان و در سطح کلان کشور، اتلاف منابع ملی و سازمانی، افزایش ناکارآمدی اداری و بوروکراسی‌های زائد، بازدهی پایین دارایی‌ها، در پی دارد. لذا سازمان امور مالیاتی به‌عنوان نهاد عمومی که متولی و مسئول وصول درآمدهای مالیاتی است برای مشروعیت بخشیدن به عمل خود و پذیرش توسط مؤدیان مالیاتی و جامعه می‌بایست نسبت به ذینفعان یعنی جامعه مدنی، دولت، مؤدیان بزرگ مالیاتی، جامعه علمی پاسخگو باشد.

این پژوهش از آن جهت دارای اهمیت است که برخلاف پژوهش‌های پیشین با الهام از مدل سرکوال شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی به ذینفعان بیرونی را برای اولین بار در ایران مورد ارزیابی قرار خواهد داد و پیشنهادهایی برای بهبود سیستم پاسخگویی سازمان امور مالیاتی ارائه خواهد شد که منجر به مشارکت بیشتر مؤدیان در پرداخت مالیات و افزایش اعتماد عمومی به سازمان امور مالیاتی و دولت خواهد شد.

پیشینه پژوهش

باباجانی و جواد دوست (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان "الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران" پرداخته‌اند. آنها به این نتیجه رسیدند که به ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای به‌عنوان عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور می‌باشند و 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.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش خود با عنوان

توجه به ویژگی‌ها و نیازهای پژوهشی سازمان خود برای ایجاد تغییرات مناسب باید به‌طور اختصاصی از این مدل استفاده کنند (عنایتی نوین فر و همکاران، ۱۳۹۰).

نقش و اهمیت مالیات

درآمدهای مالیاتی یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی در بیشتر کشورهای توسعه‌یافته است و نقش قابل‌توجهی در اعمال سیاست‌های اقتصادی در این کشورها ایفا می‌کنند. این در حالی است که اغلب کشورهای درحال توسعه وابسته به منابع طبیعی، دارای یک سیستم مالیاتی ناکارآمد هستند و قادر به تأمین منابع مالی دولت و تحقق اهداف مالیاتی آن نیستند.

محمودی (۱۳۹۴)، معتقد است مالیات‌ها علاوه بر تأمین مالی می‌تواند بر توزیع درآمد و تخصیص بهینه منابع کمک نماید و حتی باعث شود که دولت‌ها در مقابل دریافت مالیات از مردم احساس مسئولیت نموده و برنامه‌ریزی‌هایی جهت تأمین امنیت و رفاه مردم فراهم آورند. امروزه مالیات به‌عنوان مهم‌ترین منبع درآمدی دولت مطرح است. دریافت مالیات از طرف دولت و پرداخت آن از سوی مردم یک همیاری و همکاری متقابل و مشترک بوده و هدف از آن در مجموع تأمین هزینه‌های عمومی برای رفع نیازهای اجتماعی است. به نظر می‌رسد که بخش عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی از طریق دو کانال اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی از دست دولت خارج می‌شود.

پژویان (۱۳۹۴) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی برآوردی در ایران طی سالهای ۱۳۵۲ تا ۱۳۹۲ روندی صعودی دارند. (کریمی پتانلار و همکاران، ۱۳۹۴؛ خواجوی و کیامهر، ۱۳۹۴؛ پژویان، ۱۳۹۴؛ ابونوری و همکار، ۱۳۹۳).

در راستای اجرای اصول سیاست‌های اقتصاد مقاومتی در جهت کاستن اتکای اقتصاد به درآمدهای نفتی و کاراتر کردن نظام مالیاتی و از آنجایی که مالیات نقش عمده‌ای در درآمد دولت کشورمان دارد و در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ تأمین بیش از ۷۰ درصد درآمد کشور از محل مالیات‌ها در نظر گرفته شده است (لایحه بودجه سال ۱۳۹۷).

با توجه به بی‌نظمی‌های مالی رخ داده طی سالیان اخیر و فسادهای افشا شده در بخش‌های عمومی دولت، انتقادات از دولت و نظام اقتصادی به‌شدت افزایش یافته است. از جهتی دیگر نیز دولت در قبال دریافت مالیات، ملزم به پاسخگویی در برابر مردم خواهد بود. با توجه به اینکه در حال حاضر اقتصاد ایران با معضل تحریم‌های اعمال شده از سوی سایر

آن بر روی پاسخگویی و اعتماد عمومی“ انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اعتماد ملی به حکومت مرکزی با توجه به سطح پایین پاسخگویی نهادهای محلی حسابداران رسمی تا حدی سقوط کرده است.

عبدعزیز و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۵)، در مقاله‌ای با موضوع “تقویت پاسخگویی بخش‌های عمومی از طریق سیستم یکپارچه، سیستم کنترل داخلی و امور کنترل و هدایت” به بررسی نظارت عمومی دولت از طریق استانداردها و قوانین مالی پرداختند. در این زمینه انجمن حسابداران رسمی و دیگر نهادهای دخیل در تدوین استانداردهای حسابداری یا نهادهای ناظر بر عملکرد حسابرسان مستقل که بر اجرای مناسب استانداردهای حسابداری نظارت می‌کنند، بازوهای اجرایی برای تدوین استانداردهای مناسب جهت برقراری سیستم کنترل داخلی مؤثر هستند. مطالعه ایشان شامل توصیه‌هایی در زمینه الزامات تدوین استانداردهای حسابرسی جهت برقراری سیستم کنترل داخلی مناسب و جلوگیری از تقلب و سوءاستفاده است.

فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش به ارزیابی شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی از دیدگاه مؤدیان بزرگ و سایر ذینفعان با استفاده از مدل سروکوال می‌پردازد. بر اساس اهداف تحقیق، فرضیه‌ها پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه اصلی: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی اول: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی اخلاقی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی مالی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی سوم: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی عملکردی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی چهارم: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی دموکراتیک سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری

“بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی” که به این نتیجه رسیدند که استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به‌کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح پاسخگویی دولت در بخش عمومی می‌شود.

جامعی و همکاران (۱۳۹۵)، پژوهشی با عنوان “ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی سازمان امور مالیاتی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه” را مورد بررسی قرار داده‌اند و به این نتیجه رسیدند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی و دولتی با نقش مهمی که در سازمان‌های دولتی بر عهده‌دارند، سبب می‌شود تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیحی انجام دهند.

جلالی و همکاران (۱۳۹۵)، پژوهشی را با عنوان “پاسخگویی دولت: جایگاه، ارکان و پیش‌شرطها” انجام دادند. آنها در پژوهش خود درصد بررسی این بودند که با تعریف دموکراسی به هدف اصلی آن یعنی تخصیص قدرت و تنظیم آن، به معنای پاسخگویی دست پیدا کند مقاله به دنبال مفهوم حداکثری و ایده‌آل پاسخگویی نبود و معتقد بود که مفهوم پاسخگویی امری مرتبه‌ای است که ممکن است در مواردی مرتبه‌ای از آن وجود داشته باشد.

حیدری کیا و رضایی فر (۱۳۹۴)، پژوهشی با عنوان “بررسی تأثیر استقرار حسابداری تعهدی بر سطح مسئولیت پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی مطالعه موردی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی البرز” انجام دادند. بر اساس رتبه‌بندی انجام‌شده توسط آزمون فریدمن مشخص گردید که پاسخگویی در زمینه خرید بخش‌های دولتی بیشترین و پاسخگویی مدیریتی کمترین تأثیر را بر پاسخگویی دارند.

مایومانا و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۷)، مطالعه‌ای را با عنوان “تأثیرات پرداخت برای عملکرد در مکانیسم‌های پاسخگویی: مدارکی از تانزانیا” انجام دادند نتایج پژوهش آنها نشان داد که پرداخت برای عملکرد برخی تأثیرات مثبت را روی پاسخگویی انجمن حسابداران رسمی تانزانیا داشته است. همچنین به هنگام بودن نظارت و تدوین استانداردهای این انجمن را تقویت کرده است و زمان تصویب و بررسی استاندارد را تا حد قابل ملاحظه‌ای کاهش داده است.

عبدین و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۵)، تحقیقی با موضوع “کاهش تعهدات نهادهای محلی حسابداران رسمی و تأثیر

11.Mayumana, et al

12.Abidin, et al

وجود دارد.

که شامل مؤدیان بزرگ مالیاتی، جامعه علمی و دولت می‌باشند. طبق آیین‌نامه تحریر دفاتر موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، مؤدیان به سه گروه تقسیم شده‌اند، مؤدی که جمع فروش سال بیشتر از ۳۰ میلیارد ریال باشد در گروه اول قرار می‌گیرد که به‌نوعی بیانگر مؤدیان بزرگ هستند با توجه میزان فروش، تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار مؤدیان بزرگ مالیاتی محسوب می‌شوند. منظور از جامعه علمی اعضای هیئت علمی هستند که فعالیت اصلی آنان مشارکت در فرایند تولید، انتقال و انتشار علم است. منظور از دولت نهادهای حکومتی، دیوان محاسبات و ذی‌حسابان است که به نمایندگی از حکومت به شکل مستقیم یا غیرمستقیم مسئولیت تدوین و اجرای خط‌مشی‌ها، سیاست‌ها، برنامه‌ها و قوانین و مقررات را بر عهده دارند.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

اطلاعات توصیفی شامل جنسیت، سن و تحصیلات نمونه آماری در جدول ۱، آمده است.

آمار استنباطی

بررسی فرضیه اصلی و فرضیه‌های فرعی اول تا پنجم: در جدول ۲، اطلاعات توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد مربوط به متغیرهای مطرح‌شده در پرسشنامه پاسخگویی بیرونی به تفکیک گروه و نوع ارزیابی و همچنین برای کل افراد نمونه آمده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود اختلاف زیادی بین میانگین ادراکات و انتظارات در گروه‌های مختلف و همچنین در حالت کل وجود دارد. برای تمامی متغیرها، میزان اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات در گروه اعضا هیئت علمی و مدیران مالی نسبت به گروه کارشناسان بیشتر است. به‌طور کلی سطح پاسخگویی ادراکات در گروه کارشناسان نسبت به دو گروه دیگر بسیار بالاتر است و شکاف کمتری نسبت به دو گروه دیگر مشاهده می‌شود.

همان‌طور که مشاهده می‌شود در دو گروه اعضا هیئت علمی و مدیران مالی، برای تمامی متغیرها میزان پراکندگی سطح پاسخگویی انتظارات نسبت به میزان پراکندگی ادراکات بیشتر است. درحالی‌که در گروه کارشناسان، به دلیل همگنی در پاسخ‌ها، میزان پراکندگی در هر دو وضعیت تقریباً یکسان است. در حالت کل، برای تمامی متغیرها میزان

فرضیه فرعی پنجم: بین انتظارات و ادراکات پاسخگویی سیاسی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع پیمایشی-کاربردی است. در مورد روش جمع‌آوری اطلاعات این پژوهش می‌توان گفت در مبانی نظری آن، از روش کتابخانه‌ای (چاپی) و الکترونیکی استفاده شده و در مراحل بعدی، از پرسشنامه استاندارد محقق استفاده شده است. ابزارهای مورد استفاده به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها شامل مطالعات کتابخانه‌ای و روش میدانی (پرسشنامه) است. به‌منظور توصیف داده‌ها از روش‌های توصیفی آماری همچون میانگین، جداول فراوانی، درصد و فراوانی تراکمی استفاده گردید.

برای تحلیل داده‌ها با توجه به فرضیه‌های تحقیق از آزمون میانگین دو جامعه وابسته (آزمون تی زوجی)، تحلیل واریانس یک‌طرفه، طرح بلوک‌های تصادفی و مدل‌های خطی چند متغیره (تحلیل کوواریانس چند متغیره) استفاده شده است.

برای محاسبه حجم نمونه در تمامی روش‌های آماری استفاده شده، از نرم‌افزار تخصصی Gpower نسخه ۳٫۱ استفاده گردید. حجم نمونه مناسب برای آزمون تی زوجی، از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

$$n = (Z_{1-\alpha/2} - Z_{1-\beta})^2 / d^2$$

که α سطح معناداری یا همان احتمال خطای نوع یک، $1-\beta$ توان آزمون و محاسبه d به صورت زیر است، که اندازه اثر نام دارد:

$$d = \mu_2 - \mu_1 / \sigma$$

با استفاده از نرم‌افزار Gpower به ازای مقادیر استاندارد $f=0/04$ (اندازه اثر: حداکثر اختلاف بین میانگین‌ها)، $k=3$ (تعداد گروه‌ها)، $m=5$ (تعداد متغیرهای پیش‌بین)، $\alpha=0/05$ و $1-\beta=0/09$ معادل $n=110$ گردید بنا به این حجم نمونه محاسبه‌شده یعنی ۱۱۰ به‌عنوان حجم نمونه لازم در این پژوهش انتخاب گردید و در راستای بالاتر رفتن دقت نتایج، تعداد نمونه در این طرح ۱۵۶ است. از نرم‌افزارهای Gpower، Spss نسخه ۲۲، Lisrel نسخه ۸/۷، Excel 2013 برای توصیف و تحلیل داده‌ها استفاده گردید.

جامعه آماری این تحقیق شامل ذینفعان کلیدی پژوهش

جدول ۱. آمار توصیفی مشخصات دموگرافیک افراد^{۱۴}

کل	سمت شغلی			جنسیت	
	کارشناس	مدیر مالی	هیئت علمی		
۱۲۱	۳۵	۴۶	۴۰	فراوانی	مرد
۷۷/۶	۷۰/۰	۷۸/۰	۸۵/۱	درصد	
۳۵	۱۵	۱۳	۷	فراوانی	زن
۲۲/۴	۳۰/۰	۲۲/۰	۱۴/۹	درصد	
۱۵۶	۵۰	۵۹	۴۷	فراوانی	کل
۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	درصد	
سن					
۴	۰	۲	۲	فراوانی	۲۵-۳۵
۲/۶	۰/۰	۳/۴	۴/۳	درصد	
۵۸	۲۸	۲۴	۶	فراوانی	۳۶-۴۵
۳۷/۲	۵۶/۰	۴۰/۷	۱۲/۸	درصد	
۶۹	۱۴	۲۵	۳۰	فراوانی	۴۶-۵۵
۴۴/۲	۲۸/۰	۴۲/۴	۶۳/۸	درصد	
۲۵	۸	۸	۹	فراوانی	۵۶-۷۰
۱۶/۰	۱۶/۰	۱۳/۶	۱۹/۱	درصد	
۱۵۶	۵۰	۵۹	۴۷	فراوانی	کل
۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	درصد	
تحصیلات					
۶۰	۵	۸	۴۷	فراوانی	دکتری
۳۸/۵	۱۰/۰	۱۳/۶	۱۰۰/۰	درصد	
۶۶	۲۳	۴۳	۰	فراوانی	کارشناسی ارشد
۴۲/۳	۴۶/۰	۷۲/۹	۰/۰	درصد	
۳۰	۲۲	۸	۰	فراوانی	کارشناسی
۱۹/۲	۴۴/۰	۱۳/۶	۰/۰	درصد	
۱۵۶	۵۰	۵۹	۴۷	فراوانی	کل
۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	۱۰۰/۰	درصد	

۱۴. منبع تمامی جدول این پژوهش از "یافته‌های پژوهش" می‌باشد.

جدول ۲. شاخص‌های آماری پرسشنامه پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن

ارزیابی						گروه	متغیر
انتظارات			ادراکات				
تعداد	انحراف استاندارد	میانگین	تعداد	انحراف استاندارد	میانگین		
۴۷	۳/۵۹	۴۲/۲۸	۴۷	۲/۶۴	۲۶/۶۰	اعضا هیئت علمی	پاسخگویی اخلاقی
۵۹	۶/۳۹	۳۹/۸۶	۵۹	۳/۲۵	۲۲/۱۵	مدیران مالی	
۵۰	۱/۲۶	۴۳/۷۲	۵۰	۱/۳۳	۴۱/۲۲	کارشناسان	
۱۵۶	۴/۷۲	۴۱/۸۳	۱۵۶	۸/۶۰	۲۹/۶۰	کل	
۴۷	۳/۱۱	۲۳/۴۵	۴۷	۱/۴۷	۱۱/۵۵	اعضا هیئت علمی	پاسخگویی مالی
۵۹	۳/۷۶	۲۲/۴۷	۵۹	۲/۰۱	۱۲/۳۴	مدیران مالی	
۵۰	۱/۱۲	۲۴/۰۴	۵۰	۱/۳۸	۲۲/۶۴	کارشناسان	
۱۵۶	۳/۰۰	۲۳/۲۷	۱۵۶	۵/۲۷	۱۵/۴۰	کل	
۴۷	۱/۴۰	۱۹/۰۹	۴۷	۱/۳۸	۱۳/۰۰	اعضا هیئت علمی	پاسخگویی عملکردی
۵۹	۲/۴۲	۱۸/۱۹	۵۹	۱/۲۹	۱۰/۴۱	مدیران مالی	
۵۰	۱/۳۵	۱۸/۹۸	۵۰	۱/۲۳	۱۸/۷۴	کارشناسان	
۱۵۶	۱/۸۷	۱۸/۷۱	۱۵۶	۳/۷۶	۱۳/۸۶	کل	
۴۷	۱/۹۴	۲۳/۲۱	۴۷	۲/۰۴	۱۲/۱۹	اعضا هیئت علمی	پاسخگویی دموکراتیک
۵۹	۲/۵۲	۲۲/۸۱	۵۹	۱/۵۶	۱۰/۶۴	مدیران مالی	
۵۰	۱/۴۲	۲۳/۷۰	۵۰	۱/۲۲	۲۲/۸۸	کارشناسان	
۱۵۶	۲/۰۷	۲۳/۲۲	۱۵۶	۵/۶۸	۱۵/۰۳	کل	
۴۷	۱/۳۴	۱۷/۷۴	۴۷	۱/۴۱	۸/۷۴	اعضا هیئت علمی	پاسخگویی سیاسی
۵۹	۱/۵۵	۱۷/۱۹	۵۹	۱/۶۵	۱۱/۸۸	مدیران مالی	
۵۰	۱/۱۸	۱۹/۰۴	۵۰	۱/۱۹	۱۷/۹۶	کارشناسان	
۱۵۶	۱/۵۸	۱۷/۹۵	۱۵۶	۳/۹۹	۱۲/۸۸	کل	
۴۷	۶/۲۷	۱۲۵/۷۷	۴۷	۴/۷۰	۷۲/۰۹	اعضا هیئت علمی	پاسخگویی بیرونی
۵۹	۷/۷۰	۱۲۰/۵۳	۵۹	۴/۶۳	۶۷/۴۲	مدیران مالی	
۵۰	۳/۲۸	۱۲۹/۴۸	۵۰	۳/۳۱	۱۲۳/۴۴	کارشناسان	
۱۵۶	۷/۱۸	۱۲۴/۹۷	۱۵۶	۲۵/۶۸	۸۶/۷۸	کل	

جدول ۳. آزمون معنی‌داری تی زوجی و دانکن برای مقایسه شکاف پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن

متغیر	گروه	ضریب همبستگی	سطح معنی‌داری ضریب همبستگی	اختلاف میانگین بین ادراکات و انتظارات	مقدار آماره تی	سطح معنی‌داری (p)
پاسخگویی اخلاقی	اعضا هیئت علمی	۰/۴۶۴	۰/۰۰۱	۱۵/۶۸*	-۳۲/۳۴	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۴۴۳	۰/۰۰۰	۱۷/۷۱*	-۲۳/۶۸	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۴۷۵	۰/۰۰۰	۲/۵۰	-۱۳/۳۱	۰/۰۰۰
	کل	۰/۴۲۵	۰/۰۰۰	۱۲/۲۲	-۱۹/۴۳	۰/۰۰۰
پاسخگویی مالی	اعضا هیئت علمی	۰/۴۵۳	۰/۰۰۱	۱۱/۸۹	-۲۹/۳۷	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۶۷۷	۰/۰۰۰	۱۰/۱۴	-۲۷/۶۲	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۷۳۲	۰/۰۰۰	۱/۴۰	-۱۰/۴۵	۰/۰۰۰
	کل	۰/۳۴۲	۰/۰۰۰	۷/۸۷	-۱۹/۳۰	۰/۰۰۰
پاسخگویی عملکردی	اعضا هیئت علمی	۰/۴۰۵	۰/۰۰۵	۶/۰۹	-۲۷/۵۳	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۵۷۳	۰/۰۰۰	۷/۷۸	-۳۰/۱۳	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۸۷۴	۰/۰۰۰	۰/۲۴	-۲/۵۹	۰/۰۱۳
	کل	۰/۳۳۷	۰/۰۰۰	۴/۸۵	-۱۶/۸۹	۰/۰۰۰
پاسخگویی دموکراتیک	اعضا هیئت علمی	۰/۵۰۵	۰/۰۰۰	۱۱/۰۲	-۳۸/۰۹	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۴۲۵	۰/۰۰۱	۱۲/۱۷	-۴۰/۰۳	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۶۷۳	۰/۰۰۰	۰/۸۲	-۵/۳۶	۰/۰۰۰
	کل	۰/۲۹۷	۰/۰۰۰	۸/۱۹	-۱۸/۸۱	۰/۰۰۰
پاسخگویی سیاسی	اعضا هیئت علمی	۰/۴۸۳	۰/۰۰۱	۹/۰۰	-۴۴/۱۱	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۳۸۷	۰/۰۰۲	۵/۳۱	-۲۲/۹۷	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۵۸۲	۰/۰۰۰	۱/۰۸	-۷/۰۴	۰/۰۰۰
	کل	۰/۵۱۳	۰/۰۰۰	۵/۰۶	-۱۸/۲۸	۰/۰۰۰
پاسخگویی بیرونی	اعضا هیئت علمی	۰/۴۰۳	۰/۰۰۵	۵۳/۶۸*	-۶۰/۰۱	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۰/۵۴۷	۰/۰۰۰	۵۳/۱۰*	-۶۳/۱۰	۰/۰۰۰
	کارشناسان	۰/۷۷۴	۰/۰۰۰	۶/۰۴	-۱۹/۳۰	۰/۰۰۰
	کل	۰/۵۲۱	۰/۰۰۰	۳۸/۱۹	-۲۰/۹۳	۰/۰۰۰

* گروه‌های همگن با استفاده از آزمون دانکن در سطح اسمی ۰/۰۱

شکاف در سه گروه ($F=1324.68, p<0.01$) در سطح اسمی 0.01 متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، نشان می‌دهد گروه‌های اعضای هیئت علمی و مدیران مالی در سطح اسمی 0.01 همگن هستند و از نظر آنان، نسبت به گروه کارشناسان، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی اول: بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی اخلاقی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات $12/22-$ و مقدار آماره تی $19/43-$ ($p<0.01$) است که در سطح اسمی 0.01 معنادار است و فرضیه فرعی اول تأیید می‌گردد.

این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آن به شرح زیر است: در گروه‌های اعضای هیئت علمی، مدیران مالی و کارشناسان با توجه به اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات و مقدار آماره تی به‌دست‌آمده در سطح اسمی 0.01 معنادار است و بنابراین از نظر همه گروه‌ها بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی اخلاقی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. میزان شکاف پاسخگویی اخلاقی سازمان امور مالیاتی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک‌طرفه مورد مقایسه قرار گرفت.

بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه ($F=215.47, p<0.01$) در سطح اسمی 0.01 متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، نشان می‌دهد گروه‌های اعضای هیئت علمی و مدیران مالی در سطح اسمی 0.01 همگن هستند و از نظر آنان، نسبت به گروه کارشناسان، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی اخلاقی سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی مالی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات $7/87-$ و مقدار آماره تی $19/30-$ ($p<0.01$) است که در سطح اسمی 0.01 معنادار است و فرضیه فرعی دوم تأیید می‌گردد.

این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آن به شرح زیر است: با توجه به اختلاف موجود بین میانگین ادراکات و انتظارات و مقدار آماره

پراکندگی سطح پاسخگویی انتظارات نسبت به میزان پراکندگی ادراکات کمتر است که این موضوع به دلیل اختلاف سطح پاسخگویی ادراکات گروه کارشناسان نسبت به دو گروه دیگر است که سبب افزایش قابل‌توجه در شاخص پراکندگی شده است.

جدول ۳، آزمون معنی‌داری تی زوجی برای مقایسه شکاف پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن را در حالت کلی و همچنین به تفکیک گروه‌های تحت مطالعه نشان می‌دهد. در این جدول ضرایب همبستگی بین ادراکات و انتظارات نیز آمده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود همبستگی معناداری بین ادراکات و انتظارات افراد در گروه‌ها و حالت کل وجود دارد که همگی در سطح اسمی 0.01 معنادار می‌باشند. شدت همبستگی در گروه کارشناسان نسبت به گروه‌های دیگر و حالت کل بیشتر است. بالا بودن ضرایب همبستگی منجر به افزایش مقادیر آماره تی و در نتیجه توان آزمون تی زوجی را افزایش می‌دهد. در این‌گونه موارد اختلاف‌های کم هم می‌تواند در آزمون معنادار شود.

آزمون فرضیه اصلی و فرضیه‌های فرعی

فرضیه اصلی: بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد.

بر اساس نتایج به‌دست‌آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات $38/19-$ و مقدار آماره تی $20/93-$ ($p<0.01$) است که در سطح اسمی 0.01 معنادار است و فرضیه اصلی اول تأیید می‌گردد.

این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آن به شرح زیر است: در گروه اعضای هیئت علمی اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات $53/68-$ و مقدار آماره تی $60/01-$ ($p<0.01$) به دست آمد که در سطح اسمی 0.01 معنادار است و بنابراین از نظر اعضای هیئت علمی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. در گروه مدیران مالی و کارشناسان با توجه به اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات و مقدار آماره تی به‌دست‌آمده، در سطح اسمی 0.01 معنادار است و بنابراین از نظر مدیران مالی و کارشناسان بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. میزان شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک‌طرفه مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از جدول ۴، میزان این

گروه‌های همگن را نتیجه داد به طوری که از نظر اعضای هیئت علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی مالی سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی سوم: بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکردی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۴/۸۵- و مقدار آماره تی ۱۶/۸۹- ($p < 0.01$) است که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی سوم تأیید می‌گردد.

تی ($p < 0.01$) به دست آمده که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است نتیجه می‌گیریم که نظر اعضای هیئت علمی، مدیران مالی و کارشناسان بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی مالی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. در این پژوهش میزان شکاف پاسخگویی مالی سازمان امور مالیاتی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس یک‌طرفه مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به دست آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه ($F = 281.01, p < 0.01$) در سطح اسمی ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، عدم وجود

جدول ۴. تحلیل واریانس یک‌طرفه برای مقایسه گروه‌های تحت مطالعه از نظر شکاف پاسخگویی بیرونی و ابعاد آن

متغیر	منبع تغییرات	مجموع توان دوم	درجه آزادی	میانگین توان دوم	مقدار آماره F	سطح معنی‌داری
پاسخگویی اخلاقی	درون گروهی	۷۰۶۶/۳۳	۲	۳۵۳۳/۱۷	۲۱۵/۴۷	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۲۵۰۸/۸۱	۱۵۳	۱۶/۴۰		
پاسخگویی مالی	درون گروهی	۳۱۵۶/۷۹	۲	۱۵۷۸/۳۹	۲۸۱/۰۱	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۸۵۹/۳۸	۱۵۳	۵/۶۲		
پاسخگویی عملکردی	درون گروهی	۱۶۴۰/۶۹	۲	۸۲۰/۳۵	۳۵۳/۶۴	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۳۵۴/۹۱	۱۵۳	۲/۳۲		
پاسخگویی دموکراتیک	درون گروهی	۴۰۲۶/۹۵	۲	۲۰۱۳/۴۷	۵۵۵/۴۰	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۵۵۴/۶۶	۱۵۳	۳/۶۳		
پاسخگویی سیاسی	درون گروهی	۱۵۲۵/۱۷	۲	۷۶۲/۵۹	۳۵۳/۳۶	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۳۳۰/۱۹	۱۵۳	۲/۱۶		
پاسخگویی بیرونی	درون گروهی	۷۶۰۷۸/۷۱	۲	۳۸۰۳۹/۳۵	۱۳۳۴/۶۸	۰/۰۰۰
	بین گروهی	۴۳۹۳/۵۲	۱۵۳	۲۸/۷۲		

این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت، که نتایج آن به شرح زیر است:

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، از نظر گروه‌های اعضای هیئت علمی و مدیران مالی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکردی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد ولی از نظر کارشناسان بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکردی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود ندارد. میزان شکاف پاسخگویی عملکردی سازمان امور مالیاتی از نظر سه گروه به توجه به نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به طوری که از نظر اعضای هیئت علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی عملکردی سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

این فرضیه فرعی چهارم: بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی دموکراتیک سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۸/۱۹- و مقدار آماره تی است $(p < 0.01)$ است که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی چهارم تأیید می‌گردد.

این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت، که نتایج آن به شرح زیر است:

از نظر اعضای هیئت علمی، مدیران مالی و کارشناسان با توجه به اختلاف بین میانگین ادراکات و مقدار آماره تی به دست آمده که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی دموکراتیک سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. میزان شکاف پاسخگویی دموکراتیک سازمان امور مالیاتی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به دست آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه $(F=353.36, p < 0.01)$ در سطح اسمی ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳ عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به طوری که از نظر اعضای هیئت علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی سیاسی سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

پاسخگویی سازوکار تضمین تأمین منافع عموم و روشی برای نظارت بر مردم‌سالاری است؛ زیرا پاسخگویی در بخش عمومی مبتنی بر این فرض است که تصمیمات کارگزاران و رفتار آنها همواره تأثیر شدیدی بر جوامع می‌گذارد، لذا پاسخگویی در صورت تحقق، عاملی برای کنترل قدرت، تضمین استفاده صحیح از منافع عمومی و ابزاری برای بهبود خدمات عمومی خواهد بود، پاسخگویی بخش مهمی از هویت مدیریت سازمان امور مالیاتی است. در صورت وجود شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی به ذینفعان کلیدی، مؤدیان مالیاتی نسبت به پرداخت مالیات تردید نموده و یا به فرار و اجتناب مالیاتی روی می‌آورند؛ اما چطور می‌توان سطح شکاف پاسخگویی بیرونی سازمان امور مالیاتی را سنجید برای جواب به این پرسش، پژوهش حاضر با الگوبرداری از یکی از استانداردهای سنجش کیفیت خدمات یعنی سروکوال به طراحی پرسشنامه استاندارد برای بررسی و سنجش شکاف ابعاد مختلف پاسخگویی پرداخت و سپس پرسشنامه را در میدان پژوهش بین سه گروه اعضای هیئت علمی، مدیران مالی و کارشناسان، آزمایش شد. این پژوهش، راهنما و سندی برای

این فرضیه فرعی پنجم: بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی سیاسی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۵/۰۶- و مقدار آماره تی است $(p < 0.01)$ است که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی پنجم تأیید می‌گردد.

این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت، که نتایج آن به شرح زیر است:

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، از نظر گروه‌های اعضای هیئت علمی و مدیران مالی بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکردی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد ولی از نظر کارشناسان بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی عملکردی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود ندارد. میزان شکاف پاسخگویی عملکردی سازمان امور مالیاتی از نظر سه گروه به توجه به نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به طوری که از نظر اعضای هیئت علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی عملکردی سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت، که نتایج آن به شرح زیر است:

از نظر اعضای هیئت علمی، مدیران مالی و کارشناسان با توجه به اختلاف بین میانگین ادراکات و مقدار آماره تی به دست آمده که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی دموکراتیک سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. میزان شکاف پاسخگویی دموکراتیک سازمان امور مالیاتی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به دست آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه $(F=555.40, p < 0.01)$ در سطح اسمی ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به طوری که از نظر اعضای هیئت علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی دموکراتیک سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

این فرضیه فرعی پنجم: بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی سیاسی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۵/۰۶- و مقدار آماره تی است $(p < 0.01)$ است که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی پنجم تأیید می‌گردد.

این فرضیه در زیرگروه‌های تحت مطالعه نیز مورد بررسی قرار گرفت، که نتایج آن به شرح زیر است:

از نظر اعضای هیئت علمی، مدیران مالی و کارشناسان با توجه به اختلاف بین میانگین ادراکات و مقدار آماره تی به دست آمده که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی دموکراتیک سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. میزان شکاف پاسخگویی دموکراتیک سازمان امور مالیاتی از نظر سه گروه به روش تحلیل واریانس مورد مقایسه قرار گرفت. بر اساس نتایج به دست آمده از جدول ۴، میزان این شکاف در سه گروه $(F=555.40, p < 0.01)$ در سطح اسمی ۰/۰۱ متفاوت ارزیابی شد. نتایج آزمون دانکن در جدول ۳، عدم وجود گروه‌های همگن را نتیجه داد به طوری که از نظر اعضای هیئت علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی دموکراتیک سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

این فرضیه فرعی پنجم: بین ادراکات و انتظارات پاسخگویی سیاسی سازمان امور مالیاتی شکاف معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده در جدول ۳، اختلاف بین میانگین ادراکات و انتظارات ۵/۰۶- و مقدار آماره تی است $(p < 0.01)$ است که در سطح اسمی ۰/۰۱ معنادار است و فرضیه فرعی پنجم تأیید می‌گردد.

کمک به سازمان امور مالیاتی برای بهبود سطح پاسخگویی به شمار می‌رود.

نتایج پژوهش قابل تأمل بودند، به گونه‌ای که در هیچ کدام از ابعاد پنج‌گانه پاسخگویی مورد مطالعه، سازمان امور مالیاتی نتوانسته بود رضایت ذینفعان را جلب کند. در همه ابعاد شکاف منفی وجود داشت که بدین معنی است که در همه ابعاد سطح انتظار متقاضیان بیش از خدماتی بوده که در نهایت از سازمان امور مالیاتی دریافت کرده‌اند. شاید یکی از مهم‌ترین دلایل عدم پاسخگویی کافی سازمان امور مالیاتی به ذینفعان کلیدی ضعف سیستم پاسخگویی، فقدان الزامات قانونی، پاسخگویی سازمان به ذینفعان و نادیده گرفتن اهمیت و نقش سیستم پاسخگویی در وصول درآمدهای مالیاتی باشد.

با توجه به یافته‌های پژوهش، میزان شکاف پاسخگویی اخلاقی سازمان امور مالیاتی از نظر سه گروه (اعضای هیئت علمی و مدیران مالی و کارشناسان دولتی) به روش تحلیل واریانس یک‌طرفه مورد مقایسه قرار گرفت. از نظر اعضای هیئت علمی و مدیران مالی (که گروه‌های همگن هستند) نسبت به کارشناسان دولتی، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی اخلاقی سازمان امور مالیاتی وجود دارد از دلایل وجود شکاف در پاسخگویی اخلاقی می‌توان عدم وجود سیستم ارزیابی رفتار کارکنان بعد از استخدام برشمرد.

همچنین نتایج نشان داد که از نظر اعضای هیئت علمی، نسبت به دو گروه دیگر، شکاف عمیق‌تری در پاسخگویی مالی، عملکردی، دموکراتیک و سیاسی سازمان امور مالیاتی وجود دارد بنابراین می‌توان ادعا نمود که وضعیت پاسخگویی کنونی سازمان امور مالیاتی فاصله زیادی با نقطه نظرات مطلوب جامعه علمی دارد و دلیل اصلی آن نیز عدم توجه شایسته به نظرات و پژوهش‌های انجام شده در دانشگاه‌ها و عدم استفاده از پتانسیل‌های موجود در محیط‌های علمی کشور می‌باشد. سیستم متمرکز بودجه، عدم دسترسی سازمان به گزارش محل مصرف مالیات‌ها، وجود قوانین محدودکننده و فشارهای مقامات سیاسی را می‌توان از جمله دلایل وجود شکاف پاسخگویی برشمرد.

از آنجایی که در پژوهش حاضر در ابعاد مختلف پاسخگویی سازمان امور مالیاتی شکاف مشاهده شد، پیشنهاد می‌شود که این سازمان تمهیداتی را به منظور جلب اعتماد مؤدیان مالیاتی و توجه به نظر جامعه علمی و استفاده از توانمندی‌ها و پتانسیل موجود در دانشگاه‌ها جهت بهبود نظام مالیاتی ببیند.

ارائه گزارش شفاف از نحوه محاسبات مالیات، آموزش و اطلاع‌رسانی به موقع و مناسب قوانین جدید مالیاتی، وارستگی اخلاقی کارکنان سازمان، شفافیت در جایگاه هر نفر در گروه و وظایف شغلی، از جمله راهکارهای مؤثری هستند که برای کم کردن شکاف در ابعاد پاسخگویی می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند. همچنین استفاده از تجربیات سایر کشورها و آموزش‌های اثربخش در راستای بهبود سیستم پاسخگویی سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد. موضوعات زیر برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد:

- پژوهش مقایسه تطبیقی وضعیت پاسخگویی نهادهای عمومی ایران با سایر کشورها،
- ارزیابی نتایج حاصل از استقرار یک سیستم پاسخگویی مناسب در سازمان امور مالیاتی،
- ارزیابی میزان رضایتمندی و مشارکت مؤدیان بزرگ مالیاتی در پرداخت مالیات بعد از استقرار سیستم پاسخگویی در سازمان امور مالیاتی.

منابع

- ابونوری، عباسعلی و زیوری مسعود، سمیه. (۱۳۹۳). تأثیر درآمدهای مالیاتی بر رشد اقتصادی و توزیع درآمد. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۳، ۸۶-۶۳.
- احمدی، شاهین. (۱۳۹۲). تبیین دو مفهوم کلیدی از مسئولیت پاسخگویی. *مجله حسابر، ۶۹*، ۱۴۰-۱۳۲.
- الوانی، سید مهدی و دانایی فرد، حسن. (۱۳۸۰). مدیریت دولتی و اعتماد عمومی. *مجله دانش مدیریت*، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۵۵، ۲۷-۵.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته. *مجله دانش حسابر، ۱۱*(۷۲)، ۴۴-۳۷.
- باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲۱، ۱۵۵-۱۴۳.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۳). گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی، مجموعه مقالات، انتشارات ترمه.
- پرداختچی، محمدحسن؛ بازرگان، عباس؛ آراسته، حمیدرضا و مظفری، گشتاسب. (۱۳۹۱). شکاف

- پاسخگویی بیرونی دانشگاه‌ها از دیدگاه جامعه علمی. فصلنامه پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی، ۶۳، ۹۱-۱۱۲.
- پژویان، جمشید؛ امیری پور، رضا؛ محمدی تیمور و معمار نژاد، عباس. (۱۳۹۴). برآورد حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی: تحلیل تجربی در ایران. پژوهشنامه مالیات، ۷۴، ۶۹-۹۴.
- جامعی، رضا؛ ابراهیمی، ابراهیم و رضایی یمین، فائزه. (۱۳۹۵). ارزیابی مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی سازمان امور مالیاتی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه. دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۴(۵)، ۸۰-۶۹.
- جلالی، محمد و اژثر، زهرا. (۱۳۹۵). پاسخگویی دولت: جایگاه، ارکان و پیش‌شرطها. مجله علمی پژوهشی حقوق تطبیقی، ۲۰(۱)، ۲۱-۴۴.
- حیدری کیا، مریم و رضایی فر، شاهرخ. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر استقرار حسابداری تعهدی بر سطح مسئولیت پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی البرز). دومین کنفرانس بین‌المللی آینده‌پژوهی، مدیریت و توسعه اقتصادی، ۱۵.
- خانباشی، محمد؛ زاهدی، شمس‌السادات و الوانی، سیدمهدی. (۱۳۹۰). پاسخگویی بستری برای تقویت اعتماد عمومی. فصلنامه نظم و امنیت انتظامی، ۲(۴).
- خواجوی، شکراله و منصوری، شعله. (۱۳۹۱). انصاف و جایگاه آن در نظام پاسخگویی مالی. مجله علمی ترویجی مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲، ۳۳-۴۵.
- خواجوی شکراله و کیامهر، محمد. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشنامه مالیات، ۲۶، ۷۸-۱۰۸.
- دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۸۲). اعتماد عمومی نسبت به سازمان‌های دولتی. رساله دوره دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۸۲). پاسخگویی در سازمان‌های دولتی. فصلنامه مدیریت و توسعه، ۱۶، ۷۱-۷۸.
- عباسیان، عزت‌اله؛ خاتمی، طیبه و آزادواری مهدی. (۱۳۹۲). اعمال سیاست‌های بهینه در ایران در چارچوب برنامه‌ریزی پویا در افق ۱۴۰۴. پژوهشنامه مالیات، ۱۹، ۳۳-۵۶.
- عنایتی نوین فر، علی؛ یوسفی افراشته، مجید؛ صیامی، لیلا و جواهری دانشمند، محمد. (۱۳۹۰). ارزیابی کیفیت خدمات آموزشی دانشگاه پیام نور همدان بر اساس مدل سروکوال. فصلنامه پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی، ۶۱، ۱۵۳-۱۳۳.
- فتاحی، محمد و واثق، بهاره. (۱۳۸۶). پاسخگویی در سازمان‌های دولتی: ارائه چارچوبی تحلیلی برای پاسخگویی عمومی. فصلنامه مدیریت و توسعه، ۳۲، ۸۴-۱۰۲.
- کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین و جمشیدی کلاتنتری، فرشاد. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی. دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۱(۵)، ۸۰-۶۹.
- کردستانی، غلامرضا و نصیری، محمود. (۱۳۸۸). کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی. مجله حسابداری، ۲۰۸ و ۲۰۹: ۶۵-۵۸.
- کریمی پتانلار، سعید؛ گیلک حکیم‌آبادی، محمدتقی و نو چمنی فاضل، صابر. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب. پژوهشنامه مالیات، ۷۵، ۶۳-۹۰.
- لایحه بودجه سال ۱۳۹۸.
- محمدی، اسفندیار؛ خلیل نژاد، شهرام و گل محمدی، عماد. (۱۳۹۹). تأثیر سرمایه اجتماعی بر پاسخگویی اجتماعی سازمانی: تأکید بر اخلاق کسب‌وکار. مجله مدیریت سرمایه اجتماعی، ۷(۳)، ۴۵۶-۴۳۱.
- محمدیان، محمد و مهتری، زینب. (۱۳۹۱). نقش دوطرفه حسابداری و پاسخگویی در برابر افکار عمومی. مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲، ۱۴۶-۱۲۹.
- محمودی، عبدالله و امامعلی سبزی، حامد. (۱۳۹۴). جایگاه مالیات در اقتصاد مقاومتی (مطالعه موردی استان آذربایجان غربی-ارومیه). فصلنامه اقتصاد و مالیات، ۱(۱)، ۹۲-۱۱۰.
- محمودی، عبدالله و امامعلی سبزی، حامد. (۱۳۹۴). جایگاه مالیات در اقتصاد مقاومتی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان). مجله دانش حسابرسی، بهار ۱۳۹۶، ۶۶-۲۱۶-۱۸۹.
- هیوز، اون. (۱۳۹۱). مدیریت دولتی نوین. ترجمه: سید مهدی الوانی، سهراب خلیلی شورینی و غلامرضا معمارزاده طهران، چاپ سیزدهم، تهران: انتشارات مروارید.

- Abbasids, E., Khatami, T. & Azadvari, M. (2013). Implementing Optimal Policies in Iran in the Framework of Dynamic Planning in Horizon 1404. *Tax Research Journal*, 19, 33-56 (In Persian)
- Abidin, N.Z.Z., Singaravello, K. & Zakaria, Z.(2015). Diminishing Obligations of Local Government: Effect on Accountability and Public Trust. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 255-259.
- Abu Nouri, A. & S. Zivari, M. (2014). The effect of tax revenues on economic growth and income distribution. *Tax Research Journal*, 23, 63-86 (In Persian).
- Ahmadi, S. (2014). Explaining two key concepts of accountability. *Auditor Magazine*, 69, 132-140 (In Persian).
- Alwani, S. & Danaeifard, H. (2001). Public Management and Public Trust. *Journal of Management Knowledge, Faculty of Management, University of Tehran*, 55, 5-27 (In Persian).
- Aziz, M.A.A., Ab-Rahman, H., Alam, M. & Said, J. (2015). Enhancement of the accountability of public sectors through integrity system, internal control system and leadership practices: A review study. *Procedia Economics and Finance*, 28, 163-169.
- Babajani, J. (2012). A Comparative Study of Ups and Downs If and Evaluation of Financial Accountability through Government Financial Reporting in the Last Century. *Journal of Auditing Knowledge*, Eleventh Year, 44, 37-72 (In Persian).
- Babajani, J. (2014). New Financial Reporting in the Public Sector. *Collection of Articles*, Termeh Publications (In Persian).
- Babajani, J. & Dost Jabarian, J. (2017). A Model for Establishing Performance Auditing System in Public Sector Institutions of Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 21, 143-155 (In Persian).
- Brooks, R. F; Lings, I. & Botschen, N. (1999). Internal marketing and customer driven wavefronts. *Service Industries Journal*, 4, 49-67.
- Budget bill of 2018 (In Persian).
- Burke Joseph, C. (2004). Achieving Accountability in Higher Education: Balancing Public. *Academic and Market Demands*, Jossey Bass.
- Copell, L.(2005). Program accountability as a emergent property: the role of stakeholders in a program s field. *Public Administration Review*, (1)65, 85-93.
- Danaeifard, H. (2003). Accountability in Government Organizations. *Quarterly Journal of Management and Development*, 16, 71-82 (In Persian).
- Danaeifard, H. (2003). Public trust in government organizations. *PhD thesis*, Allameh Tabatabai University (In Persian).
- Enayati Novinfar, A., Yousefi, A., Siami, L. & Javaheri Daneshmand, M. (2011). Evaluation of the quality of educational services of Payame Noor University of Hamadan based on SERVQUAL model. *Quarterly Journal of Research and Planning in Higher Education*, 61, Scientific Research, 135to152 (In Persian).
- Fattahi, M. & Vasegh, B. (2008). Accountability in Government Organizations: Providing an Analytical Framework for Public Accountability, Management and Development Quarterly, 32,102-84 (In Persian).
- Heidari Kia, M. & Rezaeifar, S. (2016). Investigating the effect of establishing accrual accounting on the level of accountability in the executive apparatus (Case study in Alborz University of Medical Sciences and Health Services. *2nd International Conference on Future Research, Management and Economic Development* (In Persian).
- Hughes, O. (2012). New Government Management. Translation: S.M. Alvani., S. Khalili Shorini & Gh. Memarzadeh Tehran. IR, Tehran: Morvarid Publications, 13th edition

- (In Persian).
- Jalali, M. & Ajer, Z. (2016). Government Accountability: Position, Pillars and Preconditions. *Journal of Comparative Law*, Spring (20)1, 21-44 (In Persian).
 - Jamei, R., Ebrahimi, E. & Rezaei Yamin, F. (2016). Assessing the Accountability of Accounting and Financial Reporting System of the Tax Affairs Organization in the Tax Affairs Organization of Kermanshah Province. *Two Quarterly Public Accounting Quarterly*, 4 (5 in a row), 69-80 (In Persian).
 - Karimi Petanlar, S., Gilak Hakimebadi, M. & Nochmani Fazel, S. (2015). The effect of government effectiveness on reducing tax evasion in selected countries. *Tax Research Journal*, 75, 63-90 (In Persian).
 - keohane Ruth. W. & Robert, O. (2005). Accountability and Abuse of Power in World Politics. *American Political Science Review*, (99)1.
 - Khajavi, S. & Kyamehr, M. (2015). Investigating the Relationship between Audit Quality and Tax Avoidance in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Tax Research Journal*, 26, 78-108 (In Persian).
 - khajavi, S. & Mansouri, S. (2012). Fairness and its place in the financial accountability system. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 2 33-45 (In Persian).
 - Khanbashi, M., Zahedi, S.S. & Alwani, S.M. (2011). Accountability for Strengthening Public Trust. *Quarterly Journal of Law Enforcement and Security*, 2 (In Persian).
 - Kurdistani, G. & Nasiri, M. (2009). Efficiency of Financial Reporting and Improving the Level of Accountability in the Public Sector. *Accountant Magazine*, 208&209, 58-65 (In Persian)
 - Kurdistani, G., Parsian, H. & Jamshidi Kalantari, F. (2015). Performance-Based Budgeting and Accountability in the Public Sector. *Public Accounting Quarterly*, (5 in a row)1, 69-80 (In Persian).
 - Kurland, N.B. (2017). Accountability and the public benefit corporation. *Business Horizons*.
 - Lourenço, R.P. (2015). An analysis of open government portals: A perspective of transparency for accountability. *Governmentin formation quarterly*, (3)32, 323-332.
 - Mahmoudi, A. & Imam Ali Sabzi, H. (2015). The position of taxation in the resistance economy (Case study of West Azerbaijan province-Urmia). *Quarterly Journal of Economics and Taxation*, (1)1, 92-110 (In Persian).
 - Mahmoudi, A. & Imam Ali Sabzi, H. (2017). The position of taxation in a resistance economy (Case study of Sistan and Baluchestan province). *Journal of Auditing Knowledge*, 66, 189-216 (In Persian)
 - Mayumanaa., I., Borghi, J., Anselmic, L., Mamdania, M. & Langed, S. (2017). Effects of Payment for Performance on accountability mechanisms: Evidence from Pwani. *Tanzania Social Science & Medicine*, (179), 61-73.
 - McCurry Johnson, L. (2017). How the North Carolina Supreme Court Severed Open Access to Data Necessary for Government Transparency and Accountability. *Wake Forest JL & Pol'y*, 7, 447.
 - Mohammadian, M. & Mehtari, Z. (2012). The Role of Bilateral Accounting and Accountability to Public Opinion. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 2, 129-146 (In Persian).
 - *Oxford Advance Learner's Dictionary*, edition 8.77
 - Pajhwian, J., Amiripour, R., Mohammadi, T. & Memar Nejad, A. (2015). Estimating the volume of underground economy and tax evasion: An experimental analysis in Iran. *Tax Research Journal*, 76, 69-94 (in Persian).
 - Pardakhtchi, Mh., Bazargan, A.,

Arasteh, H. & Mozaffari, G. (2012).
Gap of external accountability of uni-
versities from the perspective of the
scientific community. *Quarterly*

*Journal of Research and Planning in
Higher Education*, 63, 91-112. (In
Persian)

ارائه الگو ارزیابی ابعاد اخلاق بر فرایند گزارش دهی فساد مالی حسابداران و حسابرسان بخش دولتی بر اساس رویکرد ترکیبی

رحمان عالی^۱، *محمد رضا مهربان پور^۲، حسین جهانگیرنیا^۳، رضا غلامی جمکرانی^۴، محمود قیومزاده^۵

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران.
۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه تهران، پردیس فارابی قم، قم، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران.
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران.
۵. استاد، گروه حقوق، واحد ساوه، دانشگاه آزاد اسلامی، ساوه، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۲۷

Representing an Appraisal Pattern for the Dimensions of Ethics on the Process of Financial Corruption Reporting of Public Sector Accountants and Auditors Based on a Combined Approach

R. Aali¹, *M. Mehrabanpour², H. Jahangirnia³, R. Gholami Jamkarani⁴, M. Qayyumzadeh⁵

1. PhD. Student in Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.
2. Assistant Professor, Department of Accounting, University of Tehran, Farabi Campus Qom, Qom, Iran.
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.
4. Assistant Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.
5. Professor, Department of Law, Saveh Branch, Islamic Azad University, Saveh, Iran.

Received: 2020/11/7 Accepted: 2021/1/16

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to Representing an Appraisal Pattern for the dimensions of ethics on the process of financial corruption reporting of Public Sector Accountants and Auditors based on a combined approach.

Research Method: In the qualitative part, the phenomenological method based on the Colizzi model was used and in the quantitative part, the correlation method based on confirmatory factor analysis and structural equation modeling was used. The statistical population of this article was 19 people in the qualitative part based on purposive sampling and 380 people in the quantitative part by non-purposive sampling method. The research tool in the qualitative part was an in-depth unstructured interview and in the quantitative part, the questionnaire was extracted from qualitative components.

Research Findings: Data analysis in the qualitative section identified individual, behavioral and structural factors that were ethical and the results of the quantitative section in the form of structural equation model showed that the effects of individual, behavioral and structural factors on the process of financial corruption reporting were significant.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Considering ethical issues as an important and influential factor in people's willingness to financial corruption reporting.

Keywords: Ethics, Corruption, Financial Corruption Reporting.

JEL Classification: M4, H11

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی ارزیابی ابعاد اخلاق بر فرایند گزارش دهی فساد مالی حسابداران و حسابرسان بخش دولتی بر اساس رویکرد ترکیبی است.

روش پژوهش: در بخش کیفی از روش پدیدارشناسی بر مبنای الگوی کلایزی و در بخش کمی از روش همبستگی مبتنی بر تحلیل عامل تأییدی و مدل سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. جامعه آماری این مقاله در بخش کیفی ۱۹ نفر بر اساس نمونه گیری هدفمند و در بخش کمی ۳۸۰ نفر با روش نمونه گیری غیرهدفمند انتخاب شدند. ابزار تحقیق در بخش کیفی، مصاحبه عمیق ساختار نیافته و در بخش کمی پرسشنامه استخراجی از مؤلفه های کیفی بود.

یافته های پژوهش: تجزیه و تحلیل داده ها در بخش کیفی، عوامل فردی، رفتاری و ساختاری که از ابعاد اخلاق بوده را شناسایی نمود و نتایج حاصل از بخش کمی در قالب مدل معادلات ساختاری نشان داد که اثرات عوامل فردی، رفتاری و ساختاری بر فرایند گزارش دهی فساد مالی معنادار بوده اند.

نتیجه گیری، اصالت و افزودن آن به دانش: در نظر گرفتن مسائل اخلاقی به عنوان یک عامل مهم و تأثیرگذار در تمایل مردم به گزارش دهی فساد مالی می باشد.

واژه های کلیدی: اخلاق، فساد، گزارش دهی فساد مالی.

طبقه بندی موضوعی: M4, H11

مقدمه^۱

امروزه اخلاق موضوعی فراگیر است که همه جوانب زندگی بشر را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اخلاق با تمایز قرار دادن این که چه کارهایی درست و چه کارهایی نادرست و چه ارزش‌هایی خوب و چه ارزش‌هایی بد در ارتباط است. یک نظریه اخلاقی با هدف پاسخگویی نظام‌مند به این که چه استانداردهای اخلاقی در زمان انجام عمل و تصمیم‌گیری باید گرفته شود و چگونه این استانداردهای اخلاقی را باید توجیه کرد و این که کدام عمل اخلاقی باید در نظر گرفته شود، مرتبط می‌شود (وانم^۲، ۲۰۱۲). از این رو خدمات حرفه حسابداری باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم این خدمات را با کیفیت مناسب تضمین کند (شاهین و همکاران^۳، ۲۰۱۲).

ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط‌مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد. این خط‌مشی‌ها، مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. این ضوابط در حرفه حسابداری مبانی رفتار حرفه‌ای نامیده می‌شوند (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵). این در حالی است که در سال‌های اخیر رسوایی‌های مالی فراوانی به دلیل اعمال غیرقانونی و بی‌توجهی به اخلاقیات به وقوع پیوسته و متعاقباً هزینه‌های زیادی را نیز به جامعه تحمیل کرده است. این امر سبب گردید تا در رشته‌های تجاری به اصول و ارزش‌های اخلاقی توجهی بیش از پیش مبذول گردد (شهرستانی و مهربان خو، ۱۳۹۲). به عنوان مثال برخی از محققین نشان داده‌اند که حسابداران و حسابرسان معیارهای اخلاقی را در تصمیم‌گیری خود وارد می‌نمایند (عبدالمحمدی و باکر، ۲۰۰۶؛ بیتی و دوی^۴، ۲۰۰۶).

همچنین برخی دیگر نشان داده‌اند در زمانی که سود حسابداری به میزان مدنظر سرمایه‌گذاران و تحلیلگران بازار نمی‌رسد، حسابداران با چالش‌های اخلاقی عمده‌ای روبه‌رو می‌شوند (امرسون و همکاران^۵، ۲۰۰۷). برخی از پژوهش‌ها با بررسی تحقیقات بیست سال اخیر، کل این پژوهش‌ها را در سه گروه اخلاق حرفه‌ای، آموزش اخلاق و الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی در فرهنگ‌های مختلف، طبقه‌بندی نموده‌اند. پژوهش‌های مزبور حاکی از آن است که تحقیقات بیست سال اخیر به شدت تحت تأثیر رشته‌های روان‌شناسی،

فلسفه، مدیریت و بازاریابی بوده است (یوسل^۶، ۲۰۱۰). با این وجود، تحقیقات گذشته بر مفاهیم جنبی (فرعی) اخلاقی پرداخته‌اند و تاکنون به طور مشخص مفهوم اخلاق به صورت بنیادین و در رابطه با ذات دانش حسابداری و حسابرسی، ارایه و الگوسازی نشده است (لابل و همکاران^۷، ۲۰۱۰ و برناردی و همکاران^۸، ۲۰۰۸).

بنابراین در مجموع باید گفت، ارتباط فرایند گزارش‌دهی فساد مالی و به طور کلی حسابداری و اخلاق فراتر از یک مفهوم جنبی می‌باشد، چرا که موارد یادشده خاص حسابداری نیست. اصول و مبانی حسابداری ریشه‌های اخلاقی دارند، به طوری که تفکیک حسابداری از آن امری نانشدنی است (لیتلتون^۹، ۱۳۸۱: ۲۸۳). اگر چه حسابداران چالش‌های اخلاقی زیادی را تجربه نموده‌اند، لکن درک مبانی، چارچوب و بافت تفکر اخلاقی اهمیت مضاعف دارد. بر اساس مطالب بیان شده و با توجه به این که حرفه حسابداری پس از شکست‌های اخلاقی تجاری اخیر با مشکلاتی در بازیابی اعتماد عمومی مواجه شده است، بررسی سطح اخلاق و جایگاه اخلاقی حسابداران ضروری به نظر می‌رسد. لذا در این پژوهش با استفاده از نظرات فلاسفه و پژوهشگران حوزه اخلاق و حسابداری، ضمن استخراج شالوده‌های اخلاقی حسابداری در فرایند گزارش‌دهی فساد مالی و نمایاندن سهم حسابداری در تعالی اخلاق، دیدگاه‌های حسابداران و حسابرسان را در خصوص آن الگوها پیمایش و تحلیل خواهد کرد. بنابراین این سؤال به ذهن می‌رسد که "مؤلفه‌های اصلی تأثیرگذار بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی حاصل تجارب حسابداران و حسابرسان بخش دولتی کدامند؟"، "چگونه می‌توان این مؤلفه‌ها را احصاء کرد؟" و "مدل مفهومی و فرضیات حاصل از بخش کیفی چه می‌باشد؟". سؤال دوم اینکه "چگونه می‌توان از رهگذر شناخت آنها یک مدل برای ارزیابی ابعاد اخلاق در فرایند گزارش‌دهی فساد مالی ساخت؟" در ادامه مقاله، به مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش، روش پژوهش، نتایج و نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها پرداخته شده است.

مبانی نظری

اخلاق

ارزش‌های اخلاقی، زیربنایی را فراهم می‌کند که یک جامعه متمدن و متعالی فرهنگی و رفتاری بر آن بنا می‌شود زیرا بدون این زیربنا، جامعه متمدن از هم پاشیده و فرو می‌ریزد.

۱. مقاله استخراجی از رساله دکتری است.

6. Uysal
7. Labelle et al
8. Bernardi
9. Littleton

2. Vanem
3. Shaheen et al
4. Beattie & Davie
5. Emerson et al

برطرف کردن زمینه‌های فساد می‌تواند کمک خوبی به کاهش فساد باشد، اما برخی از این زمینه‌ها به طور کامل از بین بردنی نیستند. بنابراین در بسیاری از این زمینه‌ها به عوامل بازدارنده و پیشگیرانه نیاز است. برخی از این زمینه‌های بازدارنده عبارتند از:

- ۱- بهبود نظام نظارت،
- ۲- اثر بخشی نظام قضایی،
- ۳- افزایش آزادی‌ها و اختیارات مردمی و کاهش قدرت‌های فردی،
- ۴- افزایش مشارکت مردم و کاهش دخالت دولت در کار مردم و
- ۵- افزایش ارزش آموزه‌های دینی، اخلاقی و فرهنگی.

گزارش‌دهی فساد مالی

مطابق ماده ۱۴ قانون ارتقاء سلامت اداری و مبارزه با فساد، ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۶۰۶ قانون مجازات اسلامی و بخش ۷-۱۴۰ آیین نامه اخلاق حرفه‌ای حسابداران رسمی که از ابتدای فروردین ۹۸ لازم الاجرا است، گزارش‌دهی وظیفه قانونی افرادی هست که مصادیق فساد را مشاهده میکنند که در این میان حسابداران و حسابرسان مهمترین نقش را در گزارش‌دهی دارند.

در این خصوص، مطابق ماده ۱۴ قانون ارتقاء سلامت اداری و مبارزه با فساد، کلیه بازرسان، کارشناسان رسمی، حسابرسان و حسابداران، ممیزین، ذی‌حساب‌ها، ناظرین و سایر اشخاصی که مسئول ثبت یا رسیدگی به اسناد، دفاتر و فعالیت‌های اشخاص حقیقی و حقوقی در حیطه وظایف خود می‌باشند موظفند در صورت مشاهده هر گونه فساد مندرج در قانون مذکور، مراتب را به مرجع نظارتی یا قضایی ذی صلاح اعلام نمایند. در این میان نیز بخش ۷-۱۴۰ در آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان، گزارش تخطی‌های مشاهده شده از قوانین به مراجع ذی‌صلاح را یک الزام قانونی دانسته است.

همچنین مطابق ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم، عدم گزارش مصادیق فساد مالی مشاهده شده توسط حسابداران و حسابرسان، به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند.

با وجود راهکار قانون‌گذاری، وضع این قوانین و مقررات نتوانسته است از فسادهای مالی و فروپاشی شرکت‌ها جلوگیری نماید و بحران‌های مالی اخیر نیز شاهد این ادعا است (نمازی، ۱۳۷۱).

راهکار دوم، روی آوردن به اخلاق است. اخلاق، مبحث

رعایت قانون، احترام به زندگی و دارایی‌های بشر، عشق‌ورزی به خانواده، دفاع از اهداف ملی، کمک به مستمندان و پرداخت مالیات، همگی به فضایل شخصی افراد نظیر: دلبری، وفاداری، صداقت، گذشت، نیکوکاری، احساس همدردی، ادب، نزاکت و احساس وظیفه بستگی دارند (سرلک، ۱۳۸۷). از بین گرایش‌هایی که جامعه را به سمت و سوی رونق و شکوفایی سیاسی هدایت می‌کنند، مذهب و اخلاقیات تکیه گاه‌های اجتناب ناپذیرند.

تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن، خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائه این خدمات تفسیر و دنبال شود (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵).

حرفه حسابداری و حسابرسی همواره تحت فشار جلب اعتماد عمومی قرار داشته است. این فشار با ظهور بحران‌های مالی مانند سقوط بازار سهام در بورس اوراق بهادار نیویورک در سال ۱۹۲۸، ورشکستگی اخیر شرکت‌های بزرگی مانند انرون و ورلدکام در سال‌های گذشته و سواستفاده‌های مالی تشدید یافته است (نیک کار و نوروزی، ۱۳۹۴).

فساد

فساد می‌تواند بر همه جامعه اثر بگذارد، بر شکل‌گیری همه رفتارهای افراد جامعه و بر چگونگی روندها و تغییر متغیرها در جامعه اثر بگذارد. به علت گستردگی اثر فساد بر جامعه، مبارزه با آن وظایف بنیادین همه افراد جامعه در نظر گرفته می‌شود. برخی از اثرهای فساد که از اهمیت بیشتری برخوردارند، شامل:

- ۱- کاهش امنیت،
- ۲- بی‌ثباتی،
- ۳- کاهش سرمایه‌گذاری،
- ۴- کاهش بهره‌وری،
- ۵- کاهش درآمد و افزایش هزینه‌های دولت،
- ۶- خروج کشور از مسیر توسعه،
- ۷- هدایت توانایی‌ها (استعدادها) به مسیرهای نادرست،
- ۸- کاهش ارزش‌های اخلاقی، فرهنگی و سرمایه اجتماعی،
- ۹- کاهش ایمان و دینداری در جامعه،
- ۱۰- پیامدهای دیگر کاهش تولید (از جمله: افزایش فقر، افزایش شکاف طبقاتی، کاهش خدمات عمومی).

شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های خصوصی مورد بررسی قرار گیرد. نتایج پژوهش نشان می‌دهند که بین کشف تقلب و قضاوت اخلاقی حسابرسان رابطه معنی داری وجود دارد. هم چنین نتایج بیانگر آن بود که سطح کشف تقلب و قضاوت اخلاقی در میان حسابرسان شاغل در بخش‌های خصوصی و دولتی، حسابرسان زن و مرد و رتبه‌های شغلی حسابرسی با هم برابر است و میزان کشف تقلب در بین حسابرسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابرسی بیشتر از بخش دولتی می‌باشد.

خسروآبادی و بنی مهد (۱۳۹۴)، در پژوهش خود با عنوان "پیش‌بینی بی اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی" به شناسایی میزان فساد مالی در میان حسابرسان و تعیین رابطه آن با اعتماد اجتماعی پرداختند. یافته‌ها نشان داد رابطه مستقیمی میان اعتماد اجتماعی پایین و فساد مالی در میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی حرفه حسابرسی وجود دارد. نتایج تأیید می‌نماید که توسعه اخلاق، در حرفه حسابرسی مستلزم بهبود ارزش‌های اجتماعی از جمله اعتماد اجتماعی است.

سعیدی و جعفرپور (۱۳۹۲)، در پژوهش خود با عنوان "نقش اخلاق حسابداری در پیشگیری از تقلب و فساد مالی در سازمان" با توجه به نقش اخلاق در حسابداری یک الگوی پیشگیری از تقلب و فساد مالی ارائه شده است. بنابراین نشان دادند که یکی از مهمترین عامل‌ها برای کاهش تقلب و فساد مالی در سازمان‌ها توجه به اصول اخلاقی و اخلاق حسابداری می‌باشد. حسابداری نیز حرفه‌ای است که بدون رعایت اصول اخلاقی نمی‌تواند راه به جایی ببرد و شرکت‌هایی که در این زمینه دچار ضعف بوده‌اند به انحطاط کشیده شده‌اند و سازمان‌هایی که اخلاقیات در حسابداری را رعایت کنند می‌توانند در مسیر پیشرفت حرکت کنند.

فرار و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی تأثیر انتقام و انگیزه‌های مالی بر اهداف گزارش‌های تقلب مالیاتی پرداختند. داشتن انگیزه انتقام‌جویانه یکی از اهداف دستیابی به گزارش تقلب مالیاتی را به میزان قابل توجهی افزایش می‌دهد. داشتن پاداش مالی به طور چشمگیری اهداف گزارشگری در مورد کلاهبرداری مالیاتی را افزایش می‌دهد. یک اثر ضعیف از پاداش مالی بر انگیزه انتقام‌جویی وجود دارد. تعهد اخلاقی واسطه رابطه بین انتقام و مالیات است. گزارش کلاهبرداری بر ارائه پاداش مالی به افشاگر دعوت کننده با انگیزه انتقام‌جویی مؤثر است.

مونتنگرو (۲۰۱۷)، به بررسی دینداری و گزارشگری مالی شرکت‌ها در پرتغال بین سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۸ پرداخت.

مشترک و مورد نیاز در تمام حرفه‌های فعال در دنیا است زیرا چنانچه در یک حرفه اخلاق حرفه‌ای وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد و گرنه باید منتظر نابودی آن حرفه بود (اسکندری، ۱۳۹۱).

گسترش اخلاق می‌تواند بسیار مؤثرتر از راهکار اول باشد، زیرا در راهکار اول حسابرسان اصول و عمدتاً با قوانین و مقرراتی کار می‌کند که علی‌رغم اینکه نام پرطمطراق بر آنها نهاده شده، در حقیقت ممکن است استانداردهای پذیرفته حسابداری و حسابرسی مورد قبول کامل وی نباشد و با دل و جان آنها را نپذیرد، زیرا وارداتی و تا حدی تحمیلی هستند. در حالی که اصول اخلاقی مانند صداقت، راستگویی، نیکی، زیبایی و شجاعت به اعماق وجود حسابرسان رخنه کرده و از زمان طفولیت از خانواده شروع شده و تحت تأثیر عواملی چون مدرسه، دوستان، مذهب و نهادهای عمومی و فرهنگی که برگرفته از سازه‌های بومی و ملی است، پیوند بسیار مستحکمی یافته است؛ بنابراین، احتمال پایبندی حسابرسان به اصول اخلاقی می‌تواند بیشتر باشد (نمازی و همکاران، ۱۳۹۷).

پیشینه پژوهش

فغانی ماکرانی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و همچنین نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی نیز در این ارتباط تأیید می‌شود.

طالب نیا و همکاران (۱۳۹۷)، به تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی پرداختند. نتایج این مطالعه حاکی از آن است که ادارک اخلاقی دارای رابطه مستقیم با قضاوت اخلاقی نسبت به انواع هشداردهی مورد بررسی در این پژوهش نمی‌باشد، لیکن هوش اخلاقی این رابطه را تا حد قابل ملاحظه‌ای تعدیل می‌کند. علاوه بر آن قضاوت اخلاقی بر انواع هشداردهی‌ها تأثیر قابل توجه داشته و هوش اخلاقی نیز می‌تواند نقش تعدیل‌گری مثبت در این بین ایفا نماید.

صالحی مقدم و اسماعیل‌زاده (۱۳۹۴)، در پژوهش خود سعی کرده‌اند تا ارتباط بین کشف تقلب و تأثیر آن روی قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان در ۱۲۷ نفر از حسابرسان

ترکیبی که کرس وول و همکاران (۲۰۰۷)، معرفی کرده‌اند استفاده شد. این روش ترکیبی شامل ۷ مرحله می‌باشد. در مرحله اول، جهت جمع‌آوری داده‌ها مصاحبه انجام گرفت.

در مرحله دوم، تحلیل داده‌ها صورت می‌پذیرد که: الف) از روش تحلیل پدیدارشناسانه استفاده گردید. ب) کدها استخراج و قابلیت اعتماد و اعتبار آنها بررسی شد.

در مرحله سوم، کدهای استخراج شده طبقه‌بندی و اعتبار آنها با تکنیک دلفی بررسی شد و فرضیه‌ها تدوین گردید. در مرحله چهارم، ساخت ابزار کمی (پرسشنامه) محقق ساخته براساس یافته‌های نهایی فاز یک (بخش کیفی تحقیق) می‌باشد که قابلیت اعتماد پرسشنامه براساس آلفای کرونباخ و قابلیت اعتبار آن براساس تحلیل عاملی تأییدی مورد بررسی قرار گرفت.

در مرحله پنجم، جمع‌آوری داده‌های کمی مشتمل بر تنظیم روش نمونه‌گیری بر الگوی تصادفی ساده با حجم جامعه نامحدود می‌باشد.

در مرحله ششم، داده‌های کمی جمع‌آوری شده با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی و مدل معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

در مرحله هفتم، به جمع‌بندی نتایج پرداخته می‌شود. روش تجزیه و تحلیل اطلاعات در بخش کیفی این پژوهش براساس روش پدیدارشناسی مبتنی بر الگوی هفت مرحله‌ای کلایزی و استفاده از روش دلفی در مرحله چهارم که خود نوآوری استفاده از این روش می‌باشد، صورت گرفت. در ابتدا تجارب شخصی مرتبط با پدیده‌ای که تحت مطالعه است توصیف شد و تمام مصاحبه‌های پیاده شده با فایل صوتی مصاحبه‌ها تطبیق داده شد. سپس فهرستی از جملات و عبارات معنادار ایجاد می‌شود. محقق در رابطه با اینکه اشخاص، چگونه موضوع مورد نظر را تجربه کرده‌اند عبارت و جملاتی را پیدا می‌کند. در مرحله سوم جملات مهم برای استخراج مؤلفه‌ها فرموله می‌شوند. در گام بعدی تلاش شد مفاهیم یا همان مؤلفه‌های استخراجی خوشه‌بندی شوند که در این مرحله برای اعتباریابی مفاهیم و خوشه‌ها از روش دلفی استفاده گردید. در گام پنجم نتایج برای توصیف جامع از پدیده مورد مطالعه به هم پیوند می‌یابند و دسته‌های کلی‌تری را به وجود می‌آورند. در گام ششم ساختار ذاتی مدل و فرضیات تدوین می‌شود و در آخر در گام هفتم با بازگشت مجدد به مشارکت‌کنندگان، مقوله اصلی، زیر مقوله‌ها، مفاهیم، مدل مفهومی و فرضیات اعتباربخشی می‌شود. در بخش کمی نیز

نتایج پژوهش وی نشان داد رابطه منفی و معناداری بین دینداری و مدیریت سود اقلام تعهدی وجود دارد و شرکت‌هایی که در نواحی با سطح بالاتری از دینداری قرار دارند، کمتر درگیر مدیریت سود می‌شوند. همچنین وی بیان می‌کند دینداری همراه با سایر روش‌های نظارت بیرونی می‌تواند سازوکاری برای کاهش رویه‌های حسابداری متهورانه باشد.

اوکافور و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۵)، در پژوهش خود به بررسی ادراک اخلاقی دانشجویان پرداختند. آنها از تقلب به عنوان شاخص رفتار غیر اخلاقی استفاده کردند. نتایج پژوهش نشان دادند که بین ادراک اخلاقی دانشجویان بر اساس جنسیت تفاوت شایان توجهی وجود ندارد، اما دانشجویان سال اول نسبت به دانشجویان سال‌های بالاتر با اخلاق‌ترند. آنها یافتند که رفتار غیر اخلاقی در بین دانشجویان قابل مشاهده است و می‌بایستی آموزش اخلاق و آگاهی‌سازی تقویت شود.

ایسا و زهاری (۲۰۱۵)، به بررسی رابطه بین ویژه‌گی‌های فردی، ادراک اخلاقی و عشق به پول دانشجویان حسابداری پرداختند. با توجه به بحران‌های مالی و فسادهایی که در حرفه حسابداری رخ داده، این پژوهش درصدد درآمد که رفتار اخلاقی دانشجویان را قبل از ورود به حرفه بررسی کند. نتایج نشان داد که دانشجویان حسابداری نگرش مثبتی نسبت به پول داشتند و بر اساس ادراک غیر اخلاقی خود، پول را نشانه احترام، آزادی و قدرت می‌دانستند و به عقیده آنها پول خوب بود. بنابراین برای توسعه اخلاق و اصول اخلاقی حسابداران و حسابرسان آینده، می‌بایستی نسبت به آگاهی دانشجویان آموزش‌های لازم انجام شود.

با بررسی پیشینه‌های پژوهش، تحقیقات محدودی در خصوص اخلاق و فساد مالی انجام شده است. بنابراین می‌توان گفت به طور مستقیم پژوهشی در خصوص ارائه الگو ارزیابی ابعاد اخلاق بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی براساس رویکرد ترکیبی انجام نشده است و انجام چنین پژوهشی ضروری است. با انجام چنین پژوهشی به درک و شناخت عوامل تأثیر گذار بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی دست می‌یابیم.

روش‌شناسی پژوهش

این نوع تحقیق از نوع تحقیقات ترکیبی بود که در دو فاز کیفی و کمی انجام پذیرفت. در بخش کیفی (فاز اول) از رویکرد پدیدارشناسی و در بخش کمی (فاز دوم) از رویکرد معادلات ساختاری استفاده شد. در پژوهش حاضر از روش

استخراج گردید. که شامل ۴۰۰ کد معنادار است و از این کدهای معنادار، ۲۸ مؤلفه یا مفاهیم به دست آمد که در نهایت و انجام گام‌های ۴ تا ۷، سه مقوله اصلی شامل: عوامل فردی با ۴ مؤلفه، عوامل رفتاری با ۸ مؤلفه و عوامل ساختاری با ۱۶ مؤلفه شناسایی گردید.

فرضیه‌های پژوهش

طبق نتایج حاصل از بخش کیفی، فرضیات و مدل مفهومی (شکل ۱)، جهت ارزیابی مدل، به شرح ذیل می‌باشد:

- ۱- عوامل فردی بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی تأثیر معناداری دارد
- ۲- عوامل رفتاری بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی تأثیر معناداری دارد.
- ۳- عوامل ساختاری بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی تأثیر معناداری دارد.

تحلیل یافته‌های بخش کمی

به مانند همه پژوهش‌های کمی در این پژوهش نیز از

به منظور تعمیم نتایج از روش‌های آمار استنباطی، تحلیل عامل تأییدی و مدل معادلات ساختاری استفاده شده است. در پردازش اطلاعات و آزمون فرضیات از نرم‌افزار PLS استفاده شد.

جامعه آماری مورد بررسی در این پژوهش، کلیه حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش دولتی می‌باشند. در بخش کیفی از ۱۹ نفر که به نوعی فساد مالی را مشاهده و تجربه کرده‌اند استفاده شد. این افراد از حسابرسان سازمان حسابرسی، سازمان مالیاتی، دیوان محاسبات و ذی‌حساب و حسابداران چند دستگاه بخش عمومی انتخاب گردیدند. و در بخش کمی از آنجایی که تعداد آنها نامحدود در نظر گرفته شد از فرمول نمونه‌گیری با حجم جامعه نامحدود مورگان استفاده گردید و در نهایت ۳۸۰ پرسشنامه سالم جمع‌آوری گردید.

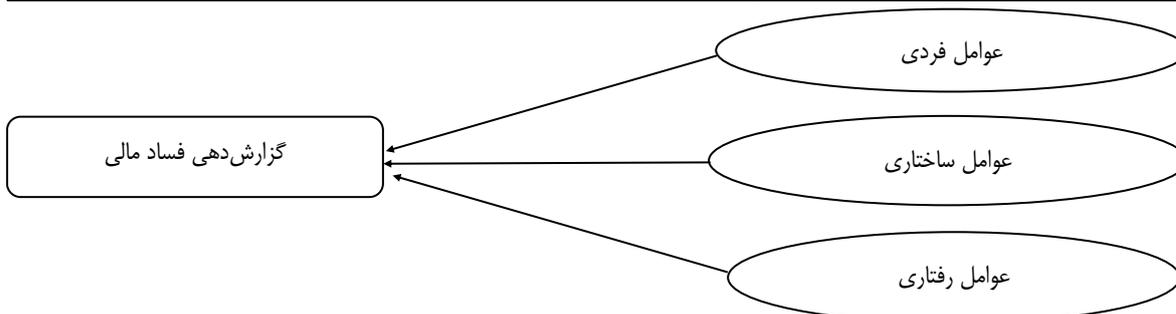
یافته‌های پژوهش

تحلیل یافته‌های بخش کیفی

از نتایج مصاحبه‌های انجام شده در بخش کیفی جدول ۱،

جدول ۱. مضمینی از تجارب حسابداران و حسابرسان از ابعاد اخلاق در فرایند گزارش‌دهی فساد مالی

عنوان مفهوم زیرمجموعه (مؤلفه‌ها)	زیر مقوله	مقوله اصلی
عدم تمایل به اجرای قانون (قانون گریزی)، وضعیت مالی فرد و سطح برخورداری جامعه از رفاه، طرز تلقی و برداشت شخصی از فساد(نگرش شخصی)، اعتقادات مذهبی فرد	-----	عوامل فردی
بازخورد مثبت در موارد مرتبط با شخص گزارش دهنده، منفعت شخصی افراد، نیت فرد گزارش دهنده، عدم احساس مسئولیت نسبت به جامعه، تمایل کارفرما جهت فرار مالیاتی، سطح و میزان ارتباطات فردی، سواستفاده از مقام و قدرت، درگیر نمودن احساسات افراد	-----	عوامل رفتاری
میزان و سطح دسترسی به اطلاعات، پیچیدگی و سهولت جریان گزارش‌دهی، آزادی عمل، طولانی بودن فرآیندهای سازمانی، مشکلات ناشی از گزارش‌دهی تخلفات	ساختار سازمانی	عوامل ساختاری
وجود دستگاه‌های نظارتی، وجود بازرس، حمایت دستگاه‌های ذیربط، روابط بین افراد در سازمان‌های نظارتی، پیگیری دستگاه‌های مرتبط برای رسیدگی به گزارشات	نظام کنترل و نظارت	
سیستم تشویق‌دهی، آگاهی از انواع تخلفات، توجه به تعداد کارکنان کارفرما، موقعیت اجتماعی فرد گزارش دهنده، تفاوت نگرش افراد، مصادیق مشاهده شده در خارج محیط شغلی فرد	فرایندها و روش‌های کاری	



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

نفر (۲۱/۱ درصد) زن بوده‌اند. لذا می‌توان گفت اکثریت جامعه آماری در نمونه انتخابی مرد هستند.

در رابطه با سن، از ۳۸۰ نمونه انتخاب شده ۱۹۲ نفر (۵۰/۵ درصد) کمتر از ۳۵ سال؛ ۱۱۹ نفر (۳۱/۳ درصد) بین ۳۵ تا ۴۰ سال؛ ۳۴ نفر (۹ درصد) بین ۴۱ تا ۴۵ سال؛ ۳۵ نفر (۹/۲ درصد) بالاتر از ۴۵ سال بوده‌اند.

در زمینه میزان تحصیلات پاسخ‌دهندگان، مشاهده می‌شود که از ۳۸۰ نمونه انتخاب شده ۸۶ نفر (۲۲/۶ درصد) کارشناسی؛ ۲۴۳ نفر (۶۴ درصد) کارشناسی ارشد و ۵۱ نفر (۱۳/۴ درصد) دکتری بوده‌اند.

همچنین در رابطه با وضعیت شغلی پاسخ‌گویان، مشاهده می‌شود که از ۳۸۰ نمونه انتخاب شده ۱۹۷ نفر (۵۱/۸ درصد) حسابدار، ۱۸۳ نفر (۴۸/۲ درصد) حسابرس بوده‌اند.

در نهایت در خصوص سابقه خدمت پاسخ‌دهندگان، از

روش‌های آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. در بخش توصیفی به ویژگی نمونه آماری و بیان مشخصه‌های توصیفی متغیرهای پژوهش پرداخته شده و در بخش استنباطی با بکارگیری مدل معادلات ساختاری^۲ با استفاده از نرم‌افزار اسمارت PLS استفاده به بررسی مسیرهای مشخص شده پژوهش مطابق با مدل مفهومی پرداخته شده است. نسخه ۳/۳ نرم‌افزار اسمارت PLS برای تدوین مدل تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری و نسخه Spss25 برای آمار توصیفی استفاده شده است.

توصیف ویژگی‌های جمعیت شناختی

بر اساس داده‌های جدول ۲ می‌توان گفت که:

در رابطه با جنسیت پاسخ‌دهندگان مشاهده می‌شود که از ۳۸۰ نمونه انتخاب شده ۳۰۰ نفر (۷۸/۹ درصد) مرد و ۸۰

جدول ۲. آمار توصیفی جمعیت شناختی

متغیر	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
جنسیت	مرد	۷۸/۹	۷۸/۹
	زن	۸۰	۱۰۰
سن پاسخگویان	کمتر از ۳۵ سال	۵۰/۵	۵۰/۵
	۳۵-۴۰ سال	۳۱/۳	۸۱/۸
	۴۱-۴۵ سال	۹	۹۰/۸
	بالاتر از ۴۵ سال	۹/۲	۱۰۰
میزان تحصیلات پاسخ‌دهندگان	کارشناسی	۲۲/۶	۲۲/۶
	کارشناسی ارشد	۶۴	۸۶/۶
	دکتری	۵۱	۱۰۰
وضعیت شغل پاسخگویان	حسابدار	۵۱/۸	۵۱/۸
	حسابرس	۱۸۳	۱۰۰
سابقه خدمت پاسخ‌دهندگان	کمتر از ۱۰ سال	۶۱/۱	۶۱/۱
	۱۰-۱۵ سال	۱۷/۳	۷۸/۴
	۱۶-۲۰ سال	۷/۱	۸۵/۵
	بالاتر از ۲۰ سال	۱۴/۵	۱۰۰

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرها

متغیرها	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار استاندارد	واریانس	کشیستگی	چولگی
عوامل فردی	۲/۷۵	۵	۳/۸۷۳۰	۰/۶۰۶۵۵	۰/۳۶۸	-۰/۰۲۰	-۰/۴۷۵
عوامل رفتاری	۱/۴۰	۵	۳/۷۸۸۴	۰/۸۲۱۹۱	۰/۶۷۶	-۰/۶۹۸	-۰/۲۳۳
عوامل ساختاری	۲/۱۳	۵	۳/۶۳۸۷	۰/۵۰۰۶۹	۰/۲۵۱	-۰/۴۵۴	۰/۱۴۷
گزارش‌دهی فساد مالی	۲/۸۸	۵	۳/۸۸۷۵	۰/۳۷۸۵۳	۰/۱۴۳	-۰/۱۴۸	۰/۱۶۸

جدول ۴. شاخص روایی همگرا، پایایی

متغیرهای پنهان	آیتم	بارعاملی	آماره تی	P Values	VIF	آلفا کرونباخ	rho_A	CR	AVE
عوامل فردی	a1	۰/۸۳۲	۳۸/۷۸۲	۰/۰۰۰	۱/۹۴۲	۰/۸۳۸	۰/۸۵۲	۰/۸۹۲	۰/۶۷۴
	a2	۰/۸۶۷	۵۲/۲۶۲	۰/۰۰۰	۲/۳۱۹				
	a3	۰/۸۴۸	۴۷/۸۱۷	۰/۰۰۰	۲/۰۴۴				
	a4	۰/۷۳	۱۸/۷۸۹	۰/۰۰۰	۱/۵۴۷				
عوامل رفتاری	b1	۰/۷۹۷	۲۹/۷۱	۰/۰۰۰	۲/۳۵۴	۰/۹۲۱	۰/۹۲۲	۰/۹۳۵	۰/۶۴۳
	b2	۰/۷۹	۳۳/۳۸۹	۰/۰۰۰	۲/۵۵۵				
	b3	۰/۷۷۵	۳۱/۵۲۸	۰/۰۰۰	۲/۵۸۶				
	b4	۰/۷۸۲	۳۴/۰۶۲	۰/۰۰۰	۲/۱۶۴				
	b5	۰/۸۵۴	۵۸/۹۵۳	۰/۰۰۰	۲/۸۱۲				
	b6	۰/۸۱۶	۳۹/۰۰۹	۰/۰۰۰	۲/۵۱۳				
	b7	۰/۸۰۹	۴۱/۶۶۴	۰/۰۰۰	۲/۷۵۲				
	b8	۰/۷۹	۳۷/۴۵۹	۰/۰۰۰	۲/۵۶۸				
فرآیندها و روش‌های اداری	d11	۰/۷۵۱	۲۹/۷۳۱	۰/۰۰۰	۱/۸۱۴	۰/۸۶۶	۰/۸۶۷	۰/۹	۰/۵۹۹
	d12	۰/۷۴۲	۲۳/۱۶۹	۰/۰۰۰	۲/۱۳۳				
	d13	۰/۸۰۲	۳۵/۲۶۴	۰/۰۰۰	۲/۵۲۴				
	d14	۰/۸۰۳	۴۰/۰۴۴	۰/۰۰۰	۲/۱۳۳				
	d15	۰/۷۴۸	۲۲/۰۹۱	۰/۰۰۰	۱/۹۲۱				
	d16	۰/۷۹۶	۳۲/۶۴۶	۰/۰۰۰	۲/۳۰۳				
نظام کنترل و نظارت	d21	۰/۸۱۹	۴۳/۳۱۴	۰/۰۰۰	۱/۵۶۸	۰/۸۶۴	۰/۸۶۷	۰/۹۰۲	۰/۶۴۸
	d22	۰/۸۴۹	۵۶/۸۹۶	۰/۰۰۰	۱/۵۳۶				
	d23	۰/۷۹	۳۲/۳۹۱	۰/۰۰۰	۱/۸۲۶				
	d24	۰/۷۷۹	۳۳/۱۵۲	۰/۰۰۰	۱/۸۴۷				
	d25	۰/۷۸۶	۳۳/۲۰۴	۰/۰۰۰	۱/۷۸۶				
ساختار سازمانی	d31	۰/۶۴۹	۱۷/۱۶۲	۰/۰۰۰	۱/۳۰۲	۰/۹۱۴	۰/۹۱۷	۰/۹۲۶	۰/۶۶۵
	d32	۰/۷۲۲	۲۴/۴۶۹	۰/۰۰۰	۱/۴۱۶				
	d33	۰/۷۵۳	۲۴/۱۹۸	۰/۰۰۰	۱/۵۶۸				
	d34	۰/۷۳۴	۲۴/۲۸۷	۰/۰۰۰	۱/۵۳۶				
	d35	۰/۶۶۷	۱۶/۷۴۴	۰/۰۰۰	۱/۳۳۴				
گزارش‌دهی فساد مالی	g1	۰/۸۵۱	۶۴/۸۳۱	۰/۰۰۰	۲/۸۵۷	۰/۸۴۹	۰/۸۷۶	۰/۸۸۸	۰/۵۷۴
	g2	۰/۸۶۱	۵۳/۳۴۹	۰/۰۰۰	۲/۹۲۹				
	g3	۰/۸۱	۳۶/۳۶۴	۰/۰۰۰	۲/۳۷۷				
	g4	۰/۷۷۷	۳۵/۳۶۹	۰/۰۰۰	۱/۸۸۸				
	g5	۰/۵۹۶	۱۴/۰۸	۰/۰۰۰	۱/۷۲۷				
	g6	۰/۶۰۶	۱۴/۶۱۹	۰/۰۰۰	۱/۶۶۷				

جدول ۵. ضرایب همبستگی و شاخص اعتبار واگرا و آمار توصیفی

متغیرهای پنهان	ساختار سازمانی	عوامل رفتاری	عوامل فردی	فرآیندهای و روش‌های اداری	نظام کنترل و نظارت	گزارش دهی فساد مالی	میانگین	انحراف معیار
ساختار سازمانی	۰/۷۰۶						۳/۹۸۷	۰/۹۰۹
عوامل رفتاری	۰/۶۲	۰/۸۰۲					۳/۷۸۸	۰/۸۲۱
عوامل فردی	۰/۵۴۹	۰/۶۴۸	۰/۸۲۱				۳/۸۷۳	۰/۶۰۷
فرآیندهای و روش‌های اداری	۰/۶۳۴	۰/۵۶۷	۰/۵۵۱	۰/۷۷۴			۳/۷۷۳	۰/۹۱۱
نظام کنترل و نظارت	۰/۵۲۴	۰/۵۳۶	۰/۵۸۳	۰/۶۲۴	۰/۸۰۵		۳/۶۶۲	۰/۸۲۸
گزارش دهی فساد مالی	۰/۶۴۴	۰/۶۵۳	۰/۵۰۴	۰/۶۲	۰/۶۱۵	۰/۷۵۸	۳/۸۸۸	۰/۳۷۹

***روی قطر اصلی ریشه دوم میانگین واریانس تبیین شده قرار دارد.

رضایت بخش تری هست.

آمار استنباطی

قبل از وارد شدن به مرحله آزمون فرضیات و مدل مفهومی تحقیق، اطمینان یافتن از صحت مدل‌های اندازه‌گیری متغیرهای برون‌زا و درون‌زا ضروری می‌باشد. به منظور پی بردن به متغیرهای زیربنایی یک پدیده یا تلیخیص مجموعه داده‌ها از روش تحلیل عاملی تأییدی استفاده می‌شود. برای ارزیابی اعتبارسنجی مدل‌های اندازه‌گیری از شاخص‌های پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا که توسط (جوزپ و همکاران، ۲۰۱۶)، شرایط برقراری و حدهای مجاز آن تعیین گردیده، استفاده می‌کنیم. در صورت برآورده شدن شرایط مدل اندازه‌گیری از شرایط مناسب و مطلوبی برقرار است.

بر طبقه نتایج به دست آمده از جدول ۴ تمامی شاخص‌ها دارای بار عاملی بزرگتر از ۰/۵ و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار ($t > 1/96$) بوده اند. یکی از شاخص‌های بررسی روایی همگرا شاخص متوسط واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است. متوسط واریانس استخراج شده (AVE)، یک مقیاس از همگرایی در میان مجموعه‌ای از گویه‌های مشاهده شده یک ساختار است. در واقع یک درصدی از واریانس شرح داده شده در میان گویه‌ها است. مقدار این شاخص برای سازه‌های مدل بالاتر از ۰/۵ شده است و نشان از تأیید روایی همگرا در مدل می‌باشد. از دیگر شاخص‌های

۳۸۰ نمونه انتخاب شده ۲۳۲ نفر (۶۱/۱ درصد) دارای سابقه کمتر از ۱۰ سال؛ ۶۶ نفر (۱۷/۳ درصد) دارای سابقه ۱۵-۱۰ سال؛ ۲۷ نفر (۷/۱ درصد) دارای سابقه ۲۰-۱۶ سال و ۵۵ نفر (۱۴/۵ درصد) دارای سابقه بالاتر از ۲۰ سال بوده‌اند.

توصیف متغیرهای پژوهش

در این بخش شاخص‌های آماری میانه، انحراف استاندارد و درصد خطا (متغیر مستقل و وابسته) گزارش شده است. در واقع این شاخص‌ها می‌تواند به درک بیش‌تر متغیرهای پژوهش کمک کند.

در این بخش ۳۸۰ پرسشنامه سالم و قابل تحلیل گردآوری شده است. مقادیر آمار توصیفی و شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی برای هر کدام از مؤلفه‌ها در جدول ۳، گزارش شده است. با توجه به مقیاس متغیرهای پژوهش (طیف لیکرت) شاخص‌های مرکزی و پراکندگی برای متغیرهای تحقیق محاسبه شده است. ارائه آمار توصیفی توصیف کننده وضعیت هر یک از متغیرها تحقیق بوده و دید مناسبی در خصوص محدوده مقداری متغیرهای تحقیق ارائه می‌کند. پس از وارد کردن داده‌های پرسشنامه بدین صورت که طیف پنج گزینه‌ای لیکرت را با اختصاص مقادیر ۱ تا ۵ به مقیاس شبه فاصله‌ای تبدیل شده است. مقادیر میانگین متغیرهای مدل هر چقدر بالاتر باشند، نشان می‌دهد ارزیابی متغیر در وضعیت مطلوب و

پنهان و آشکار می‌باشد (روابط بین بیضی و مستطیل)، این معادلات را اصطلاحاً بارهای عاملی گویند. دسته دوم معادلات ساختاری هستند که روابط بین متغیرهای پنهان و پنهان (روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته) می‌باشند به این ضرایب اصطلاحاً ضرایب مسیر گفته می‌شود. شکل ۳، مدل معادلات ساختاری را در حالت معناداری نشان می‌دهد این مدل در واقع تمامی معادلات اندازه‌گیری (بارهای عاملی) را با استفاده از آماره t ، آزمون می‌کند. بر طبق این مدل، بار عاملی و ضریب مسیر در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد اگر مقدار آماره t خارج بازه $-۱/۹۶$ تا $+۱/۹۶$ قرار گیرد.

نتایج معادلات ساختاری (فرضیه‌های پژوهش)

طبق جدول ۶ فرضیات زیر مفروض است:

فرضیه ۱: عوامل فردی بر گزارش‌دهی فساد مالی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه تحقیق مبنی بر تأثیر عوامل فردی بر گزارش‌دهی فساد مالی دارای مقدار معناداری $۵/۸۱۶$ شده است که این مقدار در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده است (قدرمطلق آماره تی بزرگتر از $۱/۹۶$ شده است)، بنابراین با احتمال ۹۵ درصد ادعای محقق تأیید می‌شود. مقدار مثبت بتا ($۰/۲۶۱$) نشان می‌دهد که عوامل فردی بر گزارش‌دهی فساد مالی تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ۲: عوامل رفتاری بر گزارش‌دهی فساد مالی تأثیر معناداری دارد.

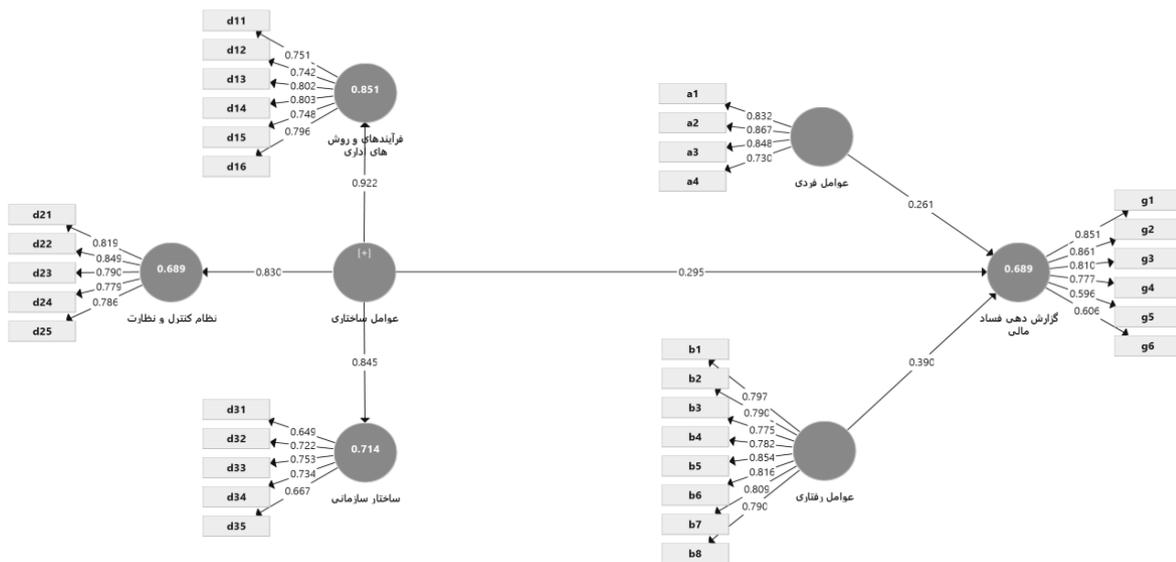
فرضیه تحقیق مبنی بر تأثیر عوامل رفتاری بر گزارش‌دهی فساد مالی دارای مقدار معناداری $۷/۷۷۵$ شده است که این مقدار در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده است (قدرمطلق آماره تی بزرگتر از $۱/۹۶$ شده است)، بنابراین با احتمال ۹۵ درصد ادعای محقق تأیید می‌شود. مقدار مثبت بتا ($۰/۳۹$) نشان می‌دهد که عوامل رفتاری بر گزارش‌دهی فساد مالی تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ۳: عوامل ساختاری بر گزارش‌دهی فساد مالی تأثیر معناداری دارد.

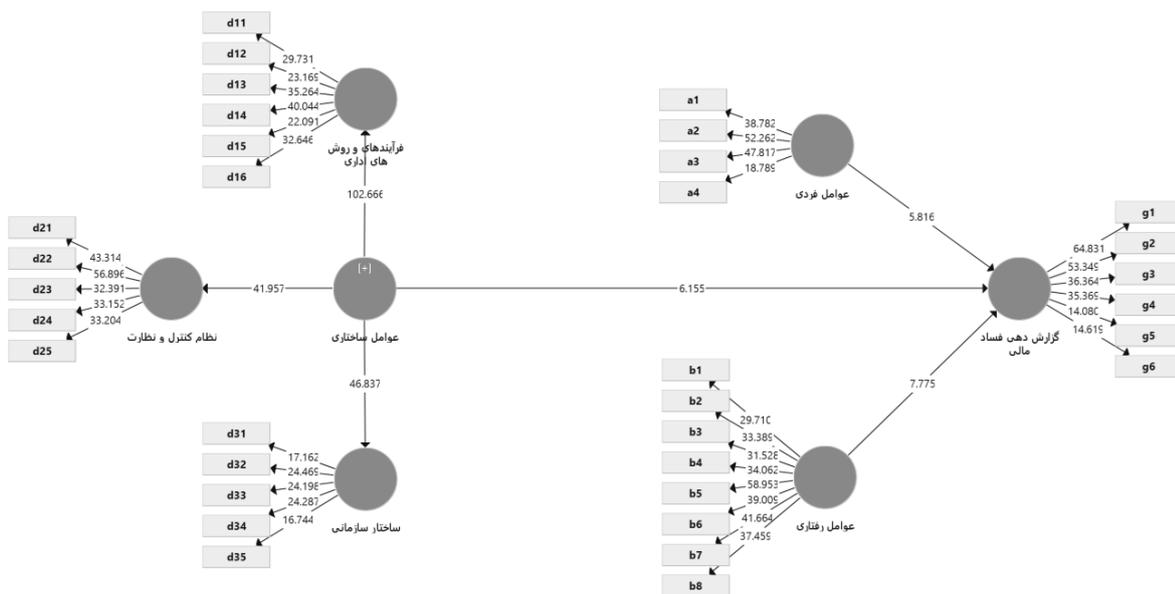
فرضیه تحقیق مبنی بر تأثیر عوامل ساختاری بر گزارش‌دهی فساد مالی دارای مقدار معناداری $۶/۱۵۵$ شده است که این مقدار در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده است (قدرمطلق آماره تی بزرگتر از $۱/۹۶$ شده است)، بنابراین با احتمال ۹۵ درصد ادعای محقق تأیید می‌شود. مقدار مثبت بتا

روایی همگرا شاخص Rho_A می‌باشد مقدار این شاخص نیز برای تمامی متغیرهای تحقیق بالاتر از $۰/۶۰$ بوده است. و نشان از تأیید روایی همگرا می‌باشد. برای بررسی پایایی متغیرهای تحقیق از دو شاخص پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ استفاده شده است. برای تمامی متغیرهای تحقیق مقدار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی از $۰/۷$ بزرگتر شده‌اند که نشان از پایایی ابزار اندازه‌گیری می‌باشد. برای بررسی هم خطی میان شاخص‌ها از شاخص VIF (تورم واریانس) استفاده شده است. در صورتی که مقدار این شاخص از ۴ کمتر باشد می‌توان گفت هم خطی میان شاخص‌ها در سطح مطلوب و قابل قبولی می‌باشد. تمامی شاخص‌ها دارای مقدار VIF کمتر از ۴ شده‌اند. جدول ۵ علاوه بر بررسی ضرایب همبستگی به روایی و اگر می‌پردازد. روایی و اگر به این معناست که هر نشانگر فقط سازه خود را اندازه‌گیری کند و ترکیب آنها به گونه‌ای باشد که تمام سازه‌های به خوبی از یکدیگر تفکیک شوند. طبق این شاخص واریانس هر متغیر مکنون باید برای شاخص‌های مربوط به خودش بیشتر از سایر شاخص‌ها باشد. برای تشخیص این امر ابتدا جذر AVE متغیرهای مکنون محاسبه می‌شود و سپس حاصل با مقادیر همبستگی که این متغیر مکنون با سایر متغیرهای مکنون داشته، مقایسه می‌شود. باید حاصل جذر AVE از مقادیر همبستگی‌ها بیشتر باشد. اینکار را باید برای تمامی متغیرهای مکنون انجام داد. نتایج بررسی شاخص فورنل و لارکر در جدول ۵، مشاهده می‌شود. ستون آخر این جدول ریشه دوم میانگین واریانس تبیین شده (AVE) را نشان می‌دهد. لازمه تأیید روایی و اگر بیشتر بودن مقدار ریشه دوم میانگین واریانس تبیین شده از تمامی ضرایب همبستگی متغیر مربوطه با باقی متغیرها است. به عنوان مثال ریشه دوم میانگین واریانس تبیین شده برای متغیر ساختار سازمانی ($۷۰/۶$) شده است که از مقدار همبستگی این متغیر با سایر متغیرها بیشتر است. همان‌طور که در جدول مشخص است، مقدار ریشه دوم شاخص میانگین واریانس تبیین شده، برای تمامی متغیرها، از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرها بیشتر می‌باشد.

شکل ۲، مدل معادلات ساختاری را در حالت تخمین ضرایب استاندارد نشان می‌دهد. مدل تحقیق از سه متغیر مستقل شامل عوامل فردی، عوامل ساختاری و عوامل رفتاری و یک متغیر وابسته شامل گزارش‌دهی فساد مالی تشکیل شده است. روابط بین بیضی (متغیرهای پنهان) و مستطیل (متغیرهای آشکار) بارهای عاملی هستند. در این نمودار اعداد و یا ضرایب به دو دسته تقسیم می‌شوند. دسته اول تحت عنوان معادلات اندازه‌گیری هستند که روابط بین متغیرهای



شکل ۲. مدل تحقیق در حالت تخمین ضرایب استاندارد



شکل ۳. مدل تحقیق در حالت معناداری

جدول ۶. ضرایب مسیر (بتا)، آماره t، ضریب تعیین و نتیجه فرضیه های تحقیق

جهت رابطه	وضعیت فرضیه	F ^۲	Q ^۲	R ^۲ _{adj}	R ^۲	سطح معناداری	t	بتا	فرضیات
+	تأیید	۰/۲۳۵	۰/۳۶۶	۰/۶۸۷	۰/۶۸۹	.	۷/۷۷ ۵	۰/۳۹	عوامل رفتاری - گزارش دهی فساد مالی
+	تأیید	۰/۱۳۵				.	۶/۱۵ ۵	۰/۲۹۵	عوامل ساختاری - گزارش دهی فساد مالی
+	تأیید	۰/۱۰۸				.	۵/۸۱ ۶	۰/۲۶۱	عوامل فردی - گزارش دهی فساد مالی

*|t| > 1.96 Significant at P < 0.05, |t| > 2.58 Significant at P < 0.01

(۰/۲۹۵) نشان می‌دهد که عوامل ساختاری بر گزارش‌دهی فساد مالی تأثیر مثبت دارد.

یافته‌های حاصل از پژوهش در بخش کمی نشان داد که ضریب تعیین (R^2) برابر ۰/۶۸۹ شده است. در نتیجه هر سه متغیر مستقل شامل عوامل ساختاری، فردی و رفتاری روی هم رفته ۶۸/۹۶ درصد از تغییرات گزارش‌دهی فساد مالی را توضیح داده است. برای بررسی میزان شدت اثر متغیرهای مستقل از شاخص Q^2 (اندازه اثر) استفاده شده است. این شاخص میزان تغییرات ضریب تعیین بعد از حذف هر متغیر مستقل را برآورد می‌کند. بر اساس این شاخص بیشترین میزان شدت اثر را عوامل رفتاری (۲۳/۵ درصد) داشته است. عوامل ساختاری (۱۳/۵ درصد)، عوامل فردی (۱۰/۸ درصد) رده‌های بعدی را در میزان تأثیرگذاری داشته اند.

بحث و نتیجه‌گیری

تلقى گزارش‌دهی فساد مالی به عنوان یک تصمیم فردی که تحت تأثیر عوامل مختلف اخلاقی قرار گرفته است، فرضیه اصلی این پژوهش می‌باشد. این پژوهش از رویکرد ترکیبی جهت ارائه الگو ارزیابی ابعاد اخلاق بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی استفاده کرده است. در این مطالعه جهت پاسخ به سؤال اول پژوهش مبنی بر اینکه "مؤلفه‌های اصلی تأثیرگذار بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی حاصل تجارب حسابداران و حسابرسان بخش دولتی کدامند؟"، "چگونه می‌توان این مؤلفه‌ها را احصاء کرد؟" و "مدل مفهومی و فرضیات حاصل از بخش کیفی چه می‌باشد؟" از روش پدیدارشناسی و رویکرد هفت مرحله‌ای کلایزی (با نوآوری استفاده از روش دلفی در مرحله چهارم) استفاده نمود. نتایج حاصل از بخش کیفی نشان داد که اخلاق شامل شاخص‌هایی همچون عوامل فردی، رفتاری و ساختاری می‌باشد که هر یک به تنهایی بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی تأثیرگذار می‌باشد.

به طور کلی می‌توان گفت در فرایند گزارش‌دهی فساد مالی به اخلاق یا ابعاد اخلاقی که شامل عوامل فردی، رفتاری و ساختاری است، می‌بایست توجه شود. چرا که عوامل فردی، از طریق تحت تأثیر قرار گرفتن ویژگی‌های فردی حسابداران و حسابرسان بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی تأثیرگذار است، عوامل رفتاری از طریق تغییر رفتار حسابداران و حسابرسان تأثیرگذار می‌باشد و در نهایت عوامل ساختاری از طریق آگاهی‌سازی افراد گزارش‌دهنده و دستگاه‌های نظارتی می‌تواند بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی تأثیرگذار باشد.

نتایج بیانگر این است که فرایند تصمیم‌گیری برای

گزارش‌دهی برطبق قوانین و مقررات موجود انجام می‌شود. چنانچه در طی فرایند تصمیم‌گیری برای گزارش‌دهی فرد به اصول اخلاقی پایبند نباشد، به راحتی می‌تواند منافعش را هنگامی که به خطر می‌افتد به نفع خودش تصمیم‌گیری کند. چنانچه فرد گزارش‌دهنده اخلاق مدار باشد عامل‌های مربوط به فساد را می‌تواند پوشش دهد اگر مشکل مالی داشته باشد به خاطر اخلاق به سمت رشوه گرفتن یا گزارش ندادن نمی‌رود. به عبارت دیگر در نظر گرفتن مسائل اخلاقی به عنوان یک عامل مهم و تأثیرگذار در تمایل مردم به گزارش‌دهی می‌باشد.

این یافته‌ها نتایج فغانی ماکرانی و همکاران (۱۳۹۸)، طالب نیا و همکاران (۱۳۹۷)، صالحی مقدم و اسماعیل زاده (۱۳۹۴)، خسروآبادی و بنی مهد (۱۳۹۴)، سعیدی و جعفرپور (۱۳۹۲)، فرار و همکاران (۲۰۱۸)، مونتنگرو (۲۰۱۷)، اوکافور، اوکارا و اگبینیک (۲۰۱۵)، ایسا و زهاری (۲۰۱۵)، را تأیید می‌کند.

بعد از استخراج مولفه‌های اخلاقی تأثیرگذار بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی در بخش کیفی، در پاسخ به سؤال دوم پژوهش مبنی بر اینکه چگونه می‌توان از رهگذر شناخت آنها یک مدل برای ارزیابی ابعاد اخلاق در فرایند گزارش‌دهی فساد مالی ساخت؟، در بخش کمی برای دستیابی به این هدف، پرسشنامه‌ای محقق ساخته که حاصل بخش کیفی بوده، تدوین گردید و نمونه‌ای از کلیه حسابداران و حسابرسان بخش دولتی انتخاب و جهت تعمیم نتایج بخش کیفی مورد پیمایش گردید. داده‌های گردآوری شده با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و با استفاده از نرم‌افزار اسمارت PLS به بررسی مسیرهای مشخص شده پژوهش مطابق با مدل مفهومی پرداخت. جهت بررسی و آزمون ۳ فرضیه استفاده شد و مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان داد که فرضیات عوامل فردی، رفتاری و ساختاری، هر یک به تنهایی بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی دارای تأثیر مثبت و معناداری می‌باشند.

این یافته‌های پژوهش با نتایج فغانی ماکرانی و همکاران (۱۳۹۸)، طالب نیا و همکاران (۱۳۹۷)، صالحی مقدم و اسماعیل زاده (۱۳۹۴)، خسروآبادی و بنی مهد (۱۳۹۴)، سعیدی و جعفرپور (۱۳۹۲)، فرار و همکاران (۲۰۱۸)، مونتنگرو (۲۰۱۷)، اوکافور، اوکارا و اگبینیک (۲۰۱۵)، ایسا و زهاری (۲۰۱۵)، همسو و مورد تأیید است.

بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود ویژگی‌های فردی لازم جهت گزارش‌دهی فساد مالی به حسابرسان و حسابداران معرفی و آموزش داده شود. پیشنهاد می‌شود به

آنها جهت استخدام حسابداران. همایش حسابداری ایران، ۱۱.

• صالحی مقدم، محمدحسین و اسماعیل زاده، علی. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین اخلاق و افشاء تقلب در مؤسسات حسابرسی، دومین کنفرانس بین المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری.

• کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۵). آئین رفتار حرفه‌ای. چاپ ششم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، ۱-۳۲.

• گلدوست، مجید؛ طالب نیا، قدرت اله؛ اسماعیل زاده 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-پژوهشی حسابداری دولتی*، ۱(۱)، ۸۵-۹۸.

• لیتتون، آنانیاس. (۱۳۸۱). ساختار تئوری حسابداری. مترجم: حبیب اله تیموری. *سازمان حسابرسی*، تهران، ۱۹۵۲(۱۵۱).

• نمازی، محمد. (۱۳۷۱). استانداردهای ملی حسابداری: دشواری‌ها، محدودیت‌ها و پیشنهادها. *حسابدار*، ۱۰۴-۱۱۰.

• نمازی، محمد و رجب دری، حسین. (۱۳۹۷). اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۵(۵۹)، ۱-۳۴.

• نیک کار، جواد و نوروزی، فرزانه. (۱۳۹۴). اخلاق حسابرسان و تأثیر آن بر اعتماد عمومی. *حسابرس*، ۷۶، ۷۰-۷۶.

منظور تمایل بیشتر افراد به گزارش دهی، به حمایت و تشویق اعلام کنندگان فساد مالی پرداخته شود. پیشنهاد می‌شود مشکلات ناشی گزارش دهی فساد مالی تا حد امکان برطرف شود. و در نهایت پیشنهاد می‌شود در طی پژوهش‌های آتی چالش‌های پیش روی بهبود جایگاه اخلاق در فرایند گزارش دهی فساد مالی مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

• اسکندری، حسن. (۱۳۹۱). اخلاق در حسابداری. *فصلنامه دنیای اقتصاد*، ۶، ۸-۱۵.

• بانی، محمود؛ فغانی ماکرانی، خسرو و ذبیحی، علی. (۱۳۹۸). تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی با روش مدل سازی معادلات ساختاری. *دوفصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی*، ۱(۱)، ۸۱-۹۶.

• جواد، محمدجعفر و کدیور، پروین. (۱۳۸۱). *روانشناسی شخصیت*. تهران: انتشارات آبیژ.

• خسروآبادی، طاهره و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۴). پیش‌بینی بی اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۰(۴)، ۴۵-۵۳.

• سعیدی، محمودرضا و جعفرپور، یونس. (۱۳۹۲). نقش اخلاق حسابداری در پیشگیری از تقلب و فساد مالی در سازمان، *کنفرانس حسابداری و مدیریت*، شیراز، مؤسسه بین المللی آموزشی و پژوهشی خوارزمی صفاشهر.

• شهرستانی، مریم و مهربان خو، سیده طاهره. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر ارزش‌های اخلاقی مدیران بر تصمیم‌گیری

- Audit Organization Technical Committee. (2007). *Rite of professional conduct*. Sixth edition, Audit Organization Publications, 1-32 (In Persian).
- Bani, M., Faghani Makrani, Kh. & Zabih, A. (2020). The Impact of Professional Commitment and Ethical Ideology on Audit Quality with the Mediating Role of Ethical Behavior of Auditors of State-Owned Companies by Structural Equation Modeling Method. *Bi-Quarterly Journal of Public Accounting*, (1)6, 81-96 (in Persian).
- Bernardi, R.A., Melton, M.R., Robert,

S.D. & Bean, D.F. (2008). Fostering Ethics Research: An Analysis of the Accounting, Finance and Marketing Disciplines. *Journal of Business Ethics*, 82, 157-170.

- Emerson, T.L.N., Conroy, S.J. & Stanley, C.W. (2007). Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey. *Journal of Business Ethics*, 73, 71-87.
- Esa, E. & Zahari, A.R. (2015). The Relationship between Personal Traits and Accounting Students Perception on Ethics and Love of Money: Case of Malaysian Government-Linked University. *Asian Economic and*

- Social Society*, (8)5, 174-182.
- Eskandari, H. (2013). Ethics in Accounting. *World Economy Quarterly*, 6, 8-15 (In Persian).
 - Farrar, J., Hausserman, C. & Rennie, M. (2018). The influence of revenge and financial incentives on tax fraud reporting intentions. *In press, Journal of Economic Psychology*.
 - Goldoost, M., Talibnia, Gh., Ismailzadeh Moghari, A., Roodpashti Rahnama, F. & Royae, R.A. (2019). Analysis of the Relationship between Ethical Perception and Ethical Judgment of Public Sector Accounting Professionals in Reaching Financial Violations (Case Study of Guilan Province). *Bi-Quarterly Journal of Public Accounting*, (1)5, 85-98 (In Persian).
 - Javadi, M.J. & Kadivar, P. (2003). *Personality psychology*. Tehran: Abij Publications (In Persian).
 - Joseph, F., Hair, Jr., Tomas, G., Hult, M., Christian, M. & Sarstedt, M. (2016). *A Primer on Partial Least Square Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Second edition.
 - Khosrowabadi, T. & Bani Mahd, B. (2016). Predicting immorality and financial corruption with respect to social trust in the auditing profession. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, (104), 45-53 (in Persian).
 - Labelle, R., Gagouri, R.M. & Francoeur, C. (2010). Ethics, Diversity Management and Financial Reporting Quality. *Journal of Business Ethics*, 93, 12-24.
 - Littleton, A. (2003). Structure of accounting theory. Translator: Habibullah Timuri, *Publication Auditing organization, Tehran (1952)*, 151 (In Persian).
 - Montenegro, T.M. (2017). Religiosity and corporate financial reporting: evidence from a European country. *Journal of Management, Spirituality & Religion*, (1)14, 40-48.
 - Namazi, M. & Rajab Dori, H. (2019). Auditing Professional Ethics in Iran: Content Analysis. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, (15)59, 1-34 (In Persian).
 - Namazi, M. (1993). National Accounting Standards: Difficulties, Limitations and Recommendations. *Accountants*, 104-110 (In Persian).
 - Nikkar, J. & Nowruz, F. (2016). Ethics of Auditors and Its Impact on Public Trust, Auditor, 76, 70-76 (In Persian).
 - Okafor, G.O., Okaro, S.C. & Egbunike, C.F. (2015). Students Perception of Ethics: Implications for National Development. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, (1)5, 345-375.
 - Saeedi, M.R. & Jafarpour, Y. (2014). The Role of Accounting Ethics in Preventing Fraud and Corruption in the Organization. *Accounting and Management Conference*, Shiraz, Kharazmi Safashahr International Educational & Research Institute (In Persian).
 - Salehi Moghadam, M.H. & Ismailzadeh, A. (2016). Investigating the Relationship between Ethics and Exposure to Fraud in Auditing Institutions. *2nd International Conference on New Management Research, Economics and Accounting* (In Persian).
 - Shaheen, M.A., Arif, M. & Sajid Mirza, M. (2012). Information Ethics in Pakistani librarianship: The Role of online Mailing Groups. *The International Information & Library Review*, 44, 65-71.
 - Shahrestani, M. & Mehraban Kho, S.T. (2014). Investigating the effect of managers' ethical values on their decision to hire accountants. *Iran Accounting Conference*, 11 (In Persian).
 - Uysal, Z. (2010). Business Ethics Research with an Accounting Focus. *Journal of Business Ethics*, 93, 137-160.
 - Vanem, E. (2012). Ethics and Fundamental Principles of Risk Acceptance Criteria. *Safety Science*, 958-967.

شناسایی و اولویت‌بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات

عباس رضایی^۱، * عطا اله محمدی ملقرنی^۲

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

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

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۲/۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۳/۶

Identify and Prioritize Internal and External Factors Affecting the Audit Quality of the Court of Audit based on a Combination of SWOT-ANP-DEMATEL Techniques

A. Rezaei¹, * A. Mohammadi Malagharani²

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

2. Assistant Professor of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran.

Received: 2019/2/24

Accepted: 2019/5/27

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to identify and prioritize internal and external factors affecting the audit Quality of the Court of Audit based on a combination of SWOT-ANP-DEMATEL techniques.

Research Method: The method of this research is based on the applied purpose and the nature of a descriptive research. The study population consisted of 16 experts of the Court of Accounts and sample during the years 2017 to 2018 and the sampling method is purposeful. A interview and questionnaire was used to collect research data and DEMATEL and ANP techniques were used to weight and prioritize SWOT indicators.

Research Findings: The results show that according to the output of Super Decision software, the criterion of weakness has the highest priority among the main criteria and the index of rapid change, lack of transparency and non-reform of laws and regulations of the country has the highest priority among all existing sub-criteria.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Conclusion that the most important factors affecting the audit Quality of the Court of Audit are paying attention to weaknesses, reforming, clarifying and rationalizing supervisory laws and procedures along with the use of new technologies and efficient manpower and establishing an appropriate payment and appreciation system.

Keywords: Auditing the Supreme Audit Court, SWOT Analysis, Analytical Network Process and Dematel Technique (DANP), DELPHI Technique.

JEL Classification: M420

چکیده

موضوع و هدف مقاله: شناسایی و اولویت‌بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات می‌باشد.

روش پژوهش: این پژوهش براساس هدف کاربردی و براساس ماهیت توصیفی می‌باشد. جامعه مورد بررسی را خبرگان دیوان و نمونه را تعداد ۱۶ نفر در طی سال‌های ۹۶ الی ۹۷ و روش نمونه‌گیری هدفمند می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه و پرسشنامه و از تکنیک دیمتل و فرآیند تحلیل شبکه برای وزن‌دهی و اولویت‌بندی شاخص‌های عوامل سوات استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: براساس خروجی نرم‌افزار سوپر دسیژن معیار نقاط ضعف از بیشترین اولویت از میان معیارهای اصلی و شاخص تغییرات سریع، عدم شفافیت و عدم اصلاح قوانین و مقررات کشور از بیشترین اولویت در میان تمامی زیر معیارهای موجود برخوردار است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: مهمترین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور توجه به نقاط ضعف و اصلاح و شفاف‌سازی و منطقی کردن قوانین و رویه‌های نظارتی همراه با به‌کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد و برقراری نظام پرداخت و قدردانی مناسب می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی دیوان محاسبات، مدل سوات (SWOT)، تکنیک فرایند تحلیل شبکه‌ای و دیمتل (DANP)، تکنیک دلفی (DELPHI).

طبقه‌بندی موضوعی: M420

مقدمه

دیوان محاسبات کشور به عنوان یکی از ابزارهای مهم در نظارت بر اجرای قوانین و مقررات نیازمند نهادینه سازی رویکرد استراتژیک، سیستم‌ها و استانداردهای حسابرسی نوین و شکل‌گیری سازمانی کارآمد و شبکه‌های اطلاعاتی و ارتباطی به آخرین فناوری‌های نوین و پیشرفته در سایر دستگاه‌های اداری نظارت شونده در سطح کشور می‌باشد. با توجه به اهمیت وظایف دیوان محاسبات به عنوان بالاترین سازمان نظارتی در امور مالی کشور و از طرفی پیچیده شدن وظایف، تخصصی شدن و تغییرات مداوم، نیاز به تحول مستمر در تمامی سطوح سازمانی دیوان محاسبات کشور به منظور افزایش اثر بخشی سازمانی و انطباق آن با تغییرات موجود مشاهده می‌گردد. از طرفی تغییرات در محیط‌های درون و بیرون سازمانی از مهم‌ترین ویژگی‌های عصر معاصر است (تیموری، ۱۳۹۴).

مدیریت استراتژیک عبارت است از فرآیندی که از طریق آن سازمان‌ها، محیط‌های داخلی و خارجی خود را تحلیل کرده و از آن شناخت کسب می‌کنند (سویکلی^۱ و همکاران، ۲۰۱۲). تاکنون از ابزارها و تکنیک‌های بسیاری در حوزه مدیریت استراتژیک استفاده شده است؛ از آنجایی که اصلی‌ترین مؤلفه در این حوزه، تصمیم‌گیری با در نظر گرفتن همزمان ملاحظات چندگانه می‌باشد لذا تکنیک‌های تصمیم‌گیری چند معیاره^۲ و ترکیب آن با مدل سوات^۳ بیشترین میزان استفاده و را به خود اختصاص داده‌اند. بررسی و ارزیابی فرصت‌ها و تهدیدهای محیط و نقاط ضعف و قوت دیوان محاسبات این امکان را می‌دهد که تا چه اندازه دیوان قادر به گرفتن فرصت‌ها و بهره‌برداری از آنها و اجتناب از تهدیدات محیط غیرقابل کنترل بیرونی نظیر بی‌ثباتی سیاسی، تحولات اجتماعی و تغییرات قوانین و مقررات می‌باشد. از طرفی کیفیت خدمات حسابرسی دیوان محاسبات یکی از مهمترین عوامل مؤثر بر کاهش تخلفات و جرایم در دستگاه‌های اجرایی در کشور می‌باشد که در نهایت رضایت‌مندی مردم و مسئولان را نیز در پی خواهد داشت. برای موفقیت در این فعالیت‌ها نیازمند برنامه‌ریزی استراتژیک بر پایه تجزیه و تحلیل درست و اصولی می‌باشد. لذا در این پژوهش به شناسایی و اولویت‌بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های سوات و تصمیم‌گیری چند معیاره پرداخته می‌شود.

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش

بخش عمومی می‌تواند به‌عنوان بخش اصلی فعالیت اقتصادی یک ملت توصیف شود. سازمان‌های بخش عمومی خدمات، تسهیلات و امکانات را برای جامعه فراهم نموده است. سیستم حسابداری و حسابرسی دولت، ابزاری در راستای انجام مسئولیت پاسخگویی دولت می‌باشد. حسابرسی از الزامات پاسخگویی دولت به عموم است (جوسوا^۴، ۲۰۱۳).

از طرفی پیشرفت علوم و پیچیده‌تر شدن فضای اقتصادی و سیاسی در عصر حاضر، موجب ایجاد تغییرات در رویکردهای عملیاتی سازمان‌ها شده و به تبع آن، عملکرد و فعالیت‌های دستگاه‌های بودجه‌ای و نظارتی کشور را متأثر ساخته است. در چنین فضایی، دیوان محاسبات کشور ضرورت دارد فعالیت‌های حرفه‌ای و نظارتی خود را همگام با این تغییرات سازمان دهد (حبشی و آذر، ۱۳۹۶).

همچنین رشد فزاینده نیاز به این نوع خدمات از یک سو و کمبود منابع مورد نیاز از سوی دیگر، منجر به توجه بیش از پیش مدیران این سازمان‌ها به استفاده از اصول و فنون مدیریت نوین عمومی^۵ برای استفاده بهینه از منابع موجود شده است. برنامه‌ریزی، چارچوب و احدی برای تصمیم‌گیری در سازمان ایجاد می‌کند و با شناسایی نقاط قوت و ضعف سازمان و فرصت‌ها و تهدیدهای موجود، شناس موفقیت سازمان را در محیط متغیر امروزی افزایش می‌دهد (امینی و همکاران، ۱۳۹۴).

شناسایی مسائل و مشکلات موجود سازمان‌ها از نظر داخلی و خارجی که در نهایت منجر به کشف و تبیین نقاط قوت و ضعف داخلی و فرصت‌ها و تهدیدات خارجی می‌شود به‌عنوان بخشی از فرآیند برنامه‌ریزی استراتژیک است که می‌تواند بمنظور قراردادن جایگاه سازمان‌ها در موقعیت‌های بهتر و برتر در آینده مورد استفاده قرار گیرد (ریگان^۶، ۲۰۰۵). تحلیل سوات ابزاری کارآمد برای شناسایی شرایط محیطی و توانایی‌های درونی سازمان است. اگر سوات بویژه ترکیب آن با مدل‌های تصمیم‌گیری چند معیاره به خوبی به کارگرفته شود می‌تواند مبنای بسیار خوبی برای تدوین، انتخاب گزینه‌ها و اولویت‌بندی باشد (دوارتی^۷، ۲۰۰۶).

همچنین تجربه سال‌ها حضور نظارتی و کنترلی دیوان مبین این است که برای استقرار در جایگاه مناسب و برخوردار از اقتدار لازم برای نظارت مالی، برنامه‌ریزی جامع‌تری مبتنی بر تحلیل عوامل داخلی و خارجی و ترکیب آن با تکنیک‌های

4. Jesusa

5. New Public Management

6. Rigan

7. Duarte

1. Sevkli

2. Multi Criteria Decision Making

3. Strengths Weaknesses Opportunities Threats

“ارائه یک مدل جهت تدوین استراتژی با استفاده از روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره به منظور برتری رقابتی در محیط پویا” و مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور (۱۳۸۹)، در پژوهشی تحت عنوان “برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور به بررسی و تدوین برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور” به این مطلب دست یافتند که قوانین موجود برنامه کلی و راهبردی این سازمان را بیان نموده است.

خورشید و رنجبر (۱۳۸۹)، در پژوهشی تحت عنوان “تحلیل استراتژیک، تدوین و انتخاب استراتژی مبتنی بر ماتریس سوات و تکنیک‌های تصمیم‌گیری چند شاخصه فازی” به این نتیجه رسیدند که به دلیل اینکه سوات نمی‌تواند فرایند تصمیم استراتژیک را به‌طور جامع حمایت می‌کند؛ آن را جهت تدوین و تحلیل و انتخاب استراتژی مناسب با تکنیک-های تصمیم‌گیری چند معیاره مثل تحلیل سلسله مراتبی و شبکه‌ای و تاپسیس تلفیق نمودند که این امر باعث تصمیم‌گیری بهتر می‌شود.

آذر و حبشی (۱۳۹۶)، خنامانی (۱۳۹۵)، نوروزی بیله سوار و پوراحمدی (۱۳۹۵)، تکیه خواه و همکاران (۱۳۹۴)، ثریایی و همکاران (۱۳۹۲)، نخعی کمال آبادی و همکاران (۱۳۸۷) نیز به پژوهش‌های مشابهی پرداختند. سانایلا آرسیک^۸ و همکاران (۲۰۱۸)، به پژوهشی تحت عنوان “رویکرد جدید در چارچوب ANP-SWOT برای ارزیابی مدیریت اکوسیستم و مطالعه موردی پارک ملی، صربستان” پرداختند؛ شولین لانا^۹ (۲۰۱۶)، به پژوهشی تحت عنوان “یک مدل ارزیابی زنجیره تأمین گزارشگری مالی با استفاده از DEMATEL-ANP” پرداختند. جاناتان کاترون^{۱۰} (۲۰۱۳)، نیز به پژوهشی تحت عنوان “توسعه انرژی زیستی در کنتاکی: تجزیه و تحلیل SWOT-ANP” پرداخت و نتایج نشان می‌دهد SWOT-ANP می‌تواند برای برخی از این ارتباطات مؤثر باشد.

سوکلی^{۱۱} (۲۰۱۲)، در پژوهشی به منظور تعیین بهترین محیط کسب و کار در صنعت فرودگاهی با استفاده از تجزیه و تحلیل سوات نشان داد ANP می‌تواند به عنوان یک ابزار مؤثر برای تصمیم‌گیری فرآیندهای پیچیده مورد استفاده قرارگیرد؛ نتیجه بیشتر پژوهش داخلی و خارجی نشان می‌دهد، به دلیل اینکه سوات نمی‌تواند فرایند تصمیم استراتژیک را به‌طور جامع حمایت کند؛ آن را جهت تدوین، تحلیل، انتخاب و رتبه‌بندی استراتژی‌ها و گزینه‌های مناسب با تکنیک‌های تصمیم‌گیری چند معیاره مثل تحلیل سلسله مراتبی و شبکه‌ای

تصمیم‌گیری چند معیاره هماهنگ شده برای نیل به اهداف و همسو با بافت محیط جهانی و شرایط دائماً متغیر امروزی ضرورت دارد.

پژوهش‌های اندکی در خصوص پژوهش حاضر انجام گرفته است. پژوهشگران از زوایای مختلفی آن را مورد مطالعه قرار داده‌اند؛ احمدی حصار و همکاران (۱۳۹۷)، به پژوهشی تحت عنوان “تحلیل عوامل مؤثر روان‌شناختی بر مهارت‌های حسابرسان (مطالعه موردی حسابرسان دیوان محاسبات)” پرداختند، نتایج به دست آمده نشان داد از بین عوامل مورد بررسی متغیرهای مسئولیت‌پذیری، مهارت‌های ادراکی، مهارت ارتباطی، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها به عنوان عوامل مهم و متغیرهای تحمل استرس و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری به عنوان عوامل غیر مهم می‌باشند.

غلامی جمکرانی و هادی‌لو (۱۳۹۷)، در پژوهشی تحت عنوان “بررسی معیارهای مالی و غیرمالی مؤثر بر کیفیت اطلاعات در سیستم‌های اطلاعاتی با استفاده از تکنیک دیمتل فازی (مطالعه موردی در دیوان محاسبات کشور)” و تیموری (۱۳۹۴)، در پژوهشی تحت عنوان “ارزیابی استراتژی مناسب حسابرسی دیوان محاسبات کشور با استفاده از الگوهای مدیریتی” به این نتایج دست یافتند که استراتژی‌های مالی، بهبود مدیریت، ساختار و تشکیلات، نیروی انسانی، فرایند حسابرسی دیوان، استفاده از تکنولوژی بر بهبود حسابرسی‌های دیوان تأثیر دارند.

بهمن (۱۳۹۴)، به پژوهشی تحت عنوان “شناسایی چالش‌های اجرای حسابرسی سازمان‌های دولتی از دیدگاه حسابرسان و مدیران دیوان محاسبات کشور” پرداختند، نتیجه پژوهش چالش‌های زیر را در ۵ طبقه به ترتیب اهمیت، از مشکلات اجرای حسابرسی سازمان‌های دولتی مطرح نمود:

- مشکلات و ضعف‌هایی در قوانین و مقررات مالی کشور،
- مدیریت منابع انسانی دیوان محاسبات کشور،
- سیستم‌های اطلاعاتی حسابرسی دولتی،
- آموزش حسابرسان و ساختار دیوان محاسبات کشور وجود دارد.

محمدی و همکاران (۱۳۹۴)، پژوهشی تحت عنوان “کاربرد ترکیب دیماتل، تحلیل شبکه و تاپسیس در اولویت‌بندی سبد سرمایه‌گذاری” انجام دادند. آنها جهت پاسخگویی به پرسش‌های خود از ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرایند تحلیل شبکه و تاپسیس استفاده نموده و به ارائه مدلی جهت بررسی معیارهای سرمایه‌گذاری و ارتباط میان آنها، اولویت‌بندی و انتخاب سبد سرمایه‌گذاری مناسب پرداختند.

همتی و همکاران (۱۳۹۰)، در پژوهشی تحت عنوان

8. Sanela Arsić

9. Shulin Lana

10. Jonathan Catron

11. Sevkli

ویژگی‌های اصلی برای انتخاب خبرگان بدین شرح است: با مسئله مورد بحث درگیر باشند، اطلاعات مداوم از مسئله را برای همکاری داشته باشند، دارای انگیزه برای شرکت در فرایند تحلیل باشند و احساس کنند اطلاعات حاصل از یک توافق گروهی برای خود آنها نیز ارزشمند خواهد بود (اصغرپور، ۱۳۸۶). ساعتی^{۱۲} معتقد است تعداد ۱۰ نفر از خبرگان برای مطالعات مبتنی بر مقایسه زوجی کافی است (ساعتی، ۱۹۹۰). افراد خبره واجد شرایط ذاتاً محدود هستند و در بیشتر موارد کمتر از ۱۰ کارشناس در دسترس است و این رویکردی متعارف در حل مسائل تصمیم‌گیری چندمعیاره است (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳). از آنجا که روش فرایند تحلیل شبکه‌ای از جمله روش‌های ذهنی است و برای برآورد، نیاز به حجم بالایی نمونه ندارد (چاین^{۱۳}، ۲۰۰۸). در این مطالعه خبره فردی است که همزمان چند ویژگی زیر را داشته باشد:

- دارای مدرک تحصیلی حسابداری، حسابرسی، مدیریت و یا حقوق باشند.
- حداقل دارای مدرک فوق لیسانس باشند.
- حداقل دارای ۱۵ سال سابقه کار در دیوان محاسبات کشور باشند.
- حداقل دارای ۵ سال سابقه مدیریت در دیوان محاسبات کشور باشند.
- جزو مدیران کل یا رؤسای هیئت‌های حسابرسی ستادی دیوان محاسبات کشور باشند (ارضاء و قاسم پور، ۱۳۹۶).
- با توجه به ویژگی‌های فوق کارشناسان و خبرگان امر به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب و پرسشنامه‌های مربوط در معرض نظرخواهی آنها قرار گرفت. چون دایره انتخاب خبرگان بسیار محدود است در نتیجه تعداد ۱۶ نفر از افراد واجد شرایط به عنوان نمونه مورد بررسی در این مطالعه انتخاب شده‌اند.

روش و ابزار گردآوری اطلاعات پژوهش

برای جمع‌آوری اطلاعات پژوهش از ابزار مصاحبه^{۱۴} و پرسشنامه^{۱۵} استفاده گردیده است. در پرسشنامه خبره که مبتنی بر مقایسه زوجی تمامی عناصر با یکدیگر است احتمال اینکه یک متغیر در نظر گرفته نشود صفر است. بنابراین چون تمامی معیارها در این سنجش مورد توجه قرار گرفته است و طراح قادر به جهت‌گیری خاصی در طراحی سوالات نمی‌باشد. بنابراین پرسشنامه‌های مبتنی بر مقایسه زوجی فی‌الذات از

... تلفیق نموده که این امر باعث تصمیم‌گیری بهتری می‌شود. همچنین نتایج بیشتر پژوهشگران بیانگر آنست که تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید سوات قادر به تعیین اهمیت هر یک از عوامل شناخته شده نیست و راهکاری را برای ارزیابی گزینه‌های تصمیم با توجه به این عوامل ارائه نمی‌دهد. اگر چه تجزیه و تحلیل سوات عوامل مورد نظر را مشخص می‌کند، اما هر یک از عوامل معمولاً به صورت خلاصه و خیلی کلی توصیف می‌شوند. به همین خاطر، تجزیه و تحلیل سوات در مراحل ارزیابی و اندازه‌گیری دارای برخی از نقص‌ها می‌باشد. روش فرآیند تحلیل سلسله مراتبی بعضی از نقاط ضعف تجزیه و تحلیل سوات را مرتفع می‌کند، اما وابستگی‌های ممکن میان عوامل را در نظر نمی‌گیرد. به همین دلیل به کارگیری شکل خاصی از تجزیه و تحلیل سوات که وابستگی‌های ممکن میان عوامل را در نظر می‌گیرد، مناسب‌تر است. در پژوهش حاضر برای تجزیه و تحلیل کمی سوات و در نظر گرفتن وابستگی‌های ممکن میان عوامل از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای استفاده نموده است. وابستگی‌های ممکن میان عوامل سوات، وزن‌های عوامل، وزن‌های عوامل فرعی و اولویت‌های جایگزین را تحت تأثیر قرار می‌دهند.

روش شناسی پژوهش

سوالات پژوهش

- شناسایی عوامل داخلی (قوت و ضعف) و عوامل خارجی (فرصت و تهدید) مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات چگونه است؟

- اولویت‌بندی عوامل داخلی (قوت و ضعف) و عوامل خارجی (فرصت و تهدید) مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات کدام است؟

روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و بر اساس ماهیت یک پژوهش توصیفی (از نوع پیمایشی) می‌باشد.

جامعه و نمونه پژوهش

در مطالعه حاضر از رویکردهای تحقیق در عملیات استفاده شده است و لذا جامعه مورد بررسی را خبرگان و کارشناسان ارشد حوزه مورد مطالعه تشکیل می‌دهند. ابتدا بایستی خبرگان انتخاب شده و در خصوص مسئله توجیه شوند. برخی

12.Saaty

13.Chin

14.Interview

15.Questionire

گام دوم پرسشنامه‌ها جمع‌آوری شده و معیارهایی که میانگین نمره نظرات آنها کمتر از ۷ باشد، حذف می‌شوند. معیارهای باقی مانده در قالب یک پرسشنامه جدید ارسال می‌شوند. این مراحل تا رسیدن به یک مجموعه معیار که نمرات بالای هفت کسب کرده‌اند ادامه می‌یابد. این روش بسیار وقت‌گیر است روش سریعتر آن است که در همان دور اول از نمره‌های اعضا که به هر فاکتور داده شده است، متوسط‌گیری شود و عواملی که نمره بیشتر از هفت کسب کرده‌اند به عنوان فاکتورهای نهایی انتخاب گردند (آذر و معماریانی، ۱۳۷۳).

تکنیک دیمتل (DEMATEL)

تکنیک دیمتل توسط گابوس و فونتلا^{۱۷} به سال ۱۹۷۶ ارائه شد. در واقع تکنیک دیمتل دارای دو کارکرد عمده می‌باشد. در نظرگرفتن ارتباطات متقابل؛ مزیت این روش نسبت به تکنیک تحلیل شبکه ای، روشنی و شفافیت آن در انعکاس ارتباطات متقابل میان مجموعه وسیعی از اجزاء می‌باشد. به طوری که متخصصان قادرند با تسلط بیشتری به بیان نظرات خود در رابطه با اثرات (جهت و شدت اثرات) میان عوامل پردازند. لازم به ذکر است که ماتریس حاصله از تکنیک دیمتل (ماتریس ارتباطات داخلی)، در واقع تشکیل دهنده بخشی از سوپر ماتریس است به عبارتی، تکنیک دیمتل به طور مستقل عمل نمی‌کند بلکه به عنوان زیر سیستمی از سیستم بزرگتری چون ANP است. و کارکرد دوم آن ساختاردهی به عوامل پیچیده در قالب گروه‌های علت و معلولی؛ این مورد یکی از مهمترین کارکردها و یکی از مهم‌ترین دلایل کاربرد فراوان آن در فرایندهای حل مسئله است. بدین صورت که با تقسیم‌بندی مجموعه وسیعی از عوامل پیچیده در قالب گروه‌های علت معلولی، تصمیم‌گیرنده را در شرایط مناسب تری از درک روابط قرار می‌دهد. (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳).

تکنیک فرایند تحلیل شبکه‌ای^{۱۸} (ANP)

روش تحلیل شبکه‌ای به وسیله ساعتی و تاکی زاوا^{۱۹} در سال ۱۹۸۶ پیشنهاد شد. روش ANP تعمیم روش AHP است. در بسیاری موارد لزوماً روابط سلسله مراتبی حاکم نیست و روابط درونی بین و درون خوشه‌ها وجود دارد. در این صورت الگوی سلسله‌مراتبی ساده به شبکه‌ای از روابط تغییر شکل می‌دهد. به همین دلیل به تکنیک ANP فرایند تحلیل شبکه می‌گویند. اساس فرایند AHP و ANP بر مقایسه‌های

روایی برخوردار هستند (قدسی‌پور، ۱۳۹۲). برای سنجش پایایی پرسشنامه خبره از نرخ ناسازگاری استفاده می‌گردد. این نرخ نشان می‌دهد که تا چه اندازه می‌توان به داده‌های گردآوری شده از دیدگاه هر کارشناس اعتماد کرد. اگر میزان ناسازگاری مقایسات زوجی کمتر از ۰/۱ باشد می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اتکا کرد (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳).

روش و ابزار تجزیه و تحلیل اطلاعات پژوهش

در این پژوهش، از تکنیک دیمتل و فرایند تحلیل شبکه برای تعیین و اولویت‌بندی شاخص‌های سوات استفاده شده است، به همین منظور از ماتریس مقایسه زوجی برای تعیین وزن معیارها استفاده شده است. با استفاده از تکنیک دیمتل الگوی روابط علی میان متغیرها شناسایی شده است. جهت انجام محاسبات مربوط به تکنیک دیمتل از محیط نرم‌افزار اکسل و کدنویسی و جهت تکنیک فرایند تحلیل شبکه نیز از نرم‌افزار سوپر دسیژن استفاده شده است.

تحلیل سوات (SWOT)

روش تجزیه و تحلیل سوات به شکل نظام‌یافته هر یک از عوامل قوت، ضعف، فرصت و تهدیدها را مورد تحلیل قرار داده و استراتژی‌های متناسب با موقعیت را منعکس می‌سازد. در مدل سوات پس از فهرست نمودن هر یک از عوامل قوت، ضعف، فرصت و تهدید و نوشتن آنها در سلول‌های مربوطه به خود بر اساس محل تلاقی هر یک از آنها استراتژی‌های مورد نظر حاصل می‌گردد. بنابراین این ماتریس منجر به چهار دسته استراتژی ST، WT، SO و WO می‌شود.

تکنیک دلفی (Delphi)

یکی از روش‌های کسب دانش گروهی مورد استفاده، تکنیک دلفی است که فرایندی دارای ساختار برای پیش‌بینی و کمک به تصمیم‌گیری در طی راندهای پیمایشی، جمع‌آوری اطلاعات و در نهایت، اجماع گروهی است (وانگ و دیورگوب^{۱۶}، ۲۰۱۳). در فاز اول این مطالعه با استفاده از تکنیک دلفی اقدام به پالایش، ترکیب و شناسایی معیارها استفاده گردیده است. پنل مورد نظر براساس ترکیبی از خبرگان با تخصص‌های مرتبط تعیین گردید و از نمونه‌ای به حجم ۱۶ نفر استفاده شده است. در این تکنیک نخست به هر یک از اعضای گروه به‌طور جداگانه و محرمانه پرسشنامه‌ای شامل معیارهای مورد نظر ارسال می‌شود. از اعضا خواسته می‌شود تا به هر معیار از ۱ تا ۱۰ نمره‌ای اختصاص دهند. در

17.Fonetla & Gabus

18.Analytic Network Process

19.Taki Nishizawa

16.Wang & Durugbo

زوجی براساس دیدگاه خبرگان استوار است.

پردازند. لازم به ذکر است که ماتریس نهایی تکنیک دیمتل (ماتریس ارتباطات داخلی)، در واقع تشکیل دهنده بخشی از سوپر ماتریس است به عبارتی، تکنیک دیمتل به طور مستقل عمل نمی کند بلکه به عنوان زیر سیستمی از سیستم بزرگتری چون و فرایند تحلیل شبکه ای است. اگر بخواهیم روابط درونی را با مقایسه زوجی حساب کنیم هر بار باید یک معیار را ثابت در نظر گرفته و سایر معیارها را براساس معیار ثابت، مقایسه زوجی کنیم. این کار بسیار زمان بر بوده و به زعم بسیاری منتقدین تکنیک و فرایند تحلیل شبکه ای ضرورت و توجیه منطقی ندارد. از تکنیک دیمتل می توان می توان به عنوان جایگزینی برای این روش استفاده کرد.

مزایای ترکیب تکنیک دیمتل و فرایند تحلیل شبکه ای (DANP)

استفاده از روشهای ترکیبی در مدل های تصمیم گیری چند معیاره همواره باعث کاهش حجم محاسبات و افزایش دقت در نتایج شده است. این روش ترکیبی دیمتل و فرایند تحلیل شبکه ای شامل دو رویکرد می باشند که هر کدام بیانگر یک مدل از روش حل می باشد. عموماً روش های ترکیبی به صورتی استفاده می شوند که خروجی یک روش به عنوان ورودی روش بعد انتخاب می شود و از طرفی روشهای ترکیبی حل مسئله را ساده تر می کنند. روش دیمتل و فرایند تحلیل شبکه ای نیز از این خصوصیت پیروی می کند یعنی خروجی دیمتل به نحوی به عنوان ورودی فرایند تحلیل شبکه ای استفاده می شود. در صورت وجود ارتباط داخلی بین عناصر تشکیل دهنده ساختار شبکه، این روش پاسخی به مراتب بهتر و دقیق تر از سایر روش های تصمیم گیری چند معیاره عرضه می کند. این روابط درونی با استفاده از تکنیک دیمتل مورد سنجش قرار گرفته است. مزیت این روش نسبت به تکنیک تحلیل شبکه ای، روشنی و شفافیت آن در انعکاس ارتباطات متقابل میان مجموعه وسیعی از عناصر می باشد. به طوری که متخصصان قادرند با تسلط بیشتری به بیان نظرات خود در رابطه با اثرات (جهت و شدت اثرات) میان عوامل

الگوریتم اجرایی تکنیک SWOT-ANP-DEMATEL

مراحل این پژوهش را می توان در قالب الگوریتم شکل ۱ تقسیم بندی نمود.

تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها

شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری دیوان محاسبات کشور

در فاز اول این مطالعه با استفاده از تکنیک دلفی اقدام به پالایش، ترکیب و شناسایی معیارهای اصلی انتخاب روش اجرای پروژه استفاده گردیده است. پنل مورد نظر براساس



شکل ۱. الگوریتم اجرایی تکنیک SWOT-ANP-DEMATEL

- ۲- شناسایی روابط درونی میان عوامل اصلی با تکنیک دیمتل،
- ۳- اولویت‌بندی هر یک از زیر معیارها در خوشه مربوط به خود از طریق مقایسه زوجی،
- ۴- محاسبه سوپرماتریس اولیه، سوپرماتریس موزون و سوپرماتریس حد.

تعیین اولویت عوامل (معیار) اصلی براساس هدف
 براساس جدول ۳ بردار ویژه اولویت عوامل اصلی به صورت W_{21} خواهد بود.

$$W_{21} = \begin{bmatrix} 0.189 \\ 0.297 \\ 0.262 \\ 0.251 \end{bmatrix}$$

براساس بردار ویژه به‌دست آمده، نقاط ضعف با وزن نرمال ۰/۲۹۷ از بیشترین اولویت برخوردار است. نرخ ناسازگاری مقایسه‌های انجام شده بسیار اندک و نزدیک به صفر به‌دست آمده است که کوچکتر از ۰/۱ می‌باشد و بنابراین می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اعتماد کرد.

شناسایی روابط عوامل اصلی سوات با تکنیک دیمتل
 براساس مدل تحقیق گام بعدی محاسبه روابط درونی عوامل اصلی سوات جهت به‌دست آوردن ماتریس W_{22} است. جهت انعکاس روابط درونی میان عوامل اصلی از تکنیک دیمتل استفاده شده است. به طوری که متخصصان قادرند با تسلط بیشتری به بیان نظرات خود در رابطه با اثرات (جهت و شدت اثرات) میان عوامل بپردازند. جهت این کار از پرسشنامه شماره ۲ با طیف ارزش‌گذاری ۰ تا ۴ که برای تعیین روابط میان معیارهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور مورد استفاده قرار گرفته است (آکیوز و سلیک^{۲۱}، ۲۰۱۵). الگوی روابط علی عوامل اصلی مدل سوات در جدول ۴، آمده است. که طی آن جمع عناصر هر سطر (D) نشانگر میزان تأثیرگذاری آن عامل بر سایر عوامل است. فرصت‌ها از بیشترین تأثیرگذاری برخوردار است. تهدیدها، نقاط قوت و نقاط ضعف نیز در

جدول ۱. ضریب توافق کندال^{۲۲}

تعداد راند	تعداد شاخص‌ها	تعداد کارشناسان	ضریب کندال	درجه آزادی	مقدار معناداری
راند اول	۴۹	۱۶	۰/۳۴۵	۴۸	۰/۰۰۳
راند دوم	۴۲	۱۶	۰/۶۲۹	۴۱	۰/۰۰۱

21. Akyuz and Celik

۲۲. منبع تمامی جدول این پژوهش از "یافته‌های پژوهش" می‌باشد.

ترکیبی از خبرگان با تخصص‌های مرتبط تعیین گردید و از نمونه‌ای به حجم ۱۶ نفر استفاده شده است. در این تحقیق نخست براساس ادبیات پژوهش و مصاحبه ۴۹ عامل جهت عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور شناسایی شدند. در راند اول تکنیک دلفی ۷ شاخص حذف شدند. ۴۲ شاخص باقی‌مانده مجدد در اختیار خبرگان قرار گرفت. در راند دوم هیچ شاخصی حذف یا دستکاری نشد. برای محاسبه هماهنگی دیدگاه کارشناسان از ضریب توافقی (هماهنگی) کندال^{۲۰} که در جدول ۱، قابل مشاهده است، استفاده گردید (ثقفی و محامدپور، ۱۳۸۸).

خوشه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور

جهت اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور، شاخص‌های شناسایی شده در قالب عوامل داخلی و خارجی خوشه‌بندی شده است. از آنجا که اساس این مطالعه مبتنی بر تحلیل سوات است بنابراین عوامل اصلی (معیارها) مطالعه عبارتند از: نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها. براساس نتایج تکنیک دلفی ۴۲ شاخص به عنوان شاخص‌های نهایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور مورد بررسی قرار گرفته است. عوامل داخلی و خارجی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور در جدول ۲، ارائه شده است.

تعیین اولویت عناصر (معیار و زیر معیار) مدل با استفاده از تکنیک DANP

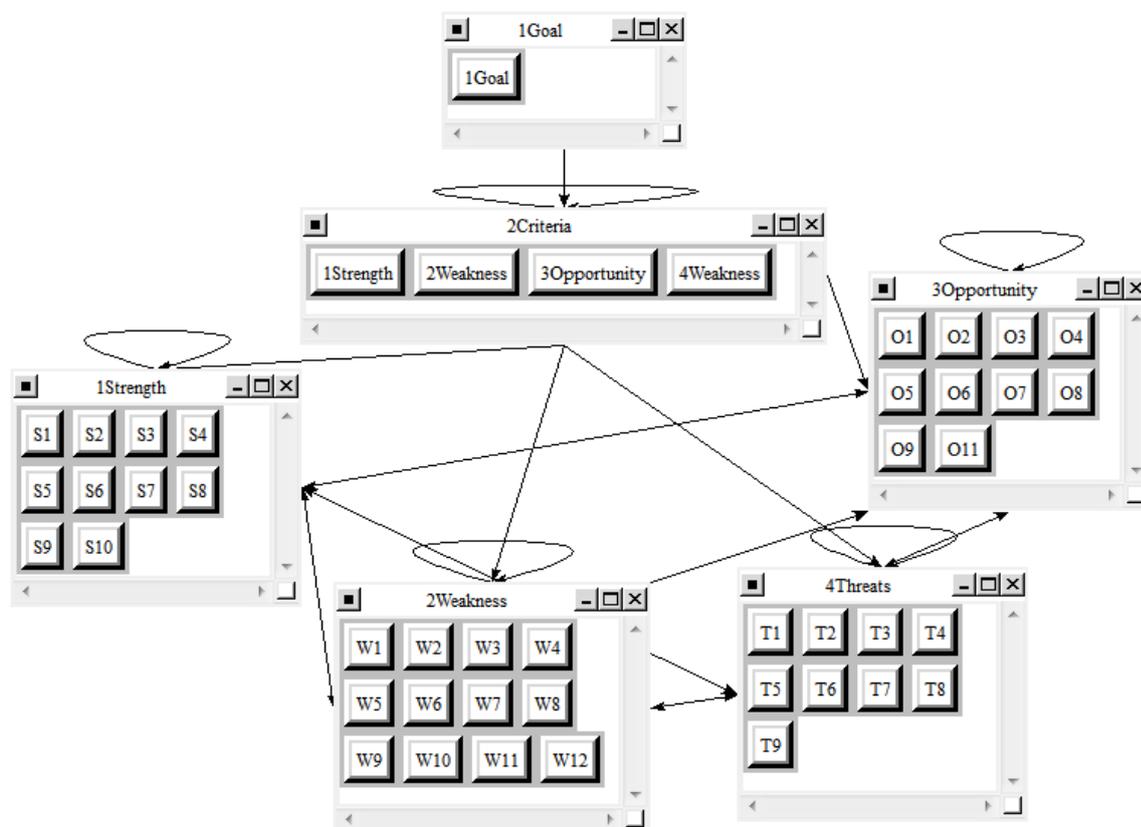
برای تعیین وزن عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور از تکنیک تحلیل شبکه‌ای و دیمتل استفاده شده است. مراحل انجام تحلیل به صورت زیر است که این مراحل در شکل ۲ نیز نشان داده شده است:

- ۱- اولویت‌بندی عوامل اصلی براساس هدف از طریق مقایسه زوجی،

20. Kendall Consensus Factor

جدول ۲. عوامل داخلی و خارجی مؤثر برحسابرسی دیوان محاسبات کشور

کد	زیرمعیارها	معیارها	
S1	توجه و حمایت مدیران ارشد به سرمایه گذاران در تأمین نرم افزارها و سخت افزارها و استفاده از فناوری های نوین	S	قوت ها
S2	برخوردراری از اختیارات قانونی مناسب		
S3	پایبندی به قوانین و مقررات و استقلال و صلاحیت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات		
S4	پیشینه تاریخی و ریشه دار دیوان محاسبات		
S5	وجود قوانین و رویه های فنی در خصوص تکالیف و ماموریتها		
S6	وجود نیروی انسانی با تجربه و با انگیزه		
S7	وجود قوانین و مقررات خاص برای جذب نیروی انسانی		
S8	ارتباط مطلوب بین دیوان محاسبات و دستگاه های نظارت شونده و مجلس شورای اسلامی		
S9	امکان دسترسی مردم به گزارش تفریح بودجه		
S10	امکان تحقیق و توسعه در دیوان محاسبات		
W1	نامناسب بودن نظام ارزیابی عملکرد در دیوان محاسبات	W	ضعف ها
W2	ضعف نظام پرداخت و قدردانی و تشویق کارکنان		
W3	عدم انعطاف پذیری لازم برای تطبیق سریع با فناوری های جدید		
W4	عدم استقرار سیستم جامع مدیریت اطلاعات در دیوان محاسبات		
W5	عدم انطباق ساختار با انتظارات ذینفعان		
W6	طولانی بودن رسیدگی ها در دیوان محاسبات		
W7	ضعف در نظام کنترل کیفیت دیوان محاسبات		
W8	عدم وجود آیین دادرسی در حوزه رسیدگی		
W9	نا کافی بودن آموزش نیروی انسانی		
W10	ضعف در ارتباطات بین المللی دیوان محاسبات		
W11	نبود نگرش استراتژیک و سیستمی در سطح مدیران ارشد دیوان محاسبات		
W12	تداخل وظایف و صلاحیت های دیوان با سایر سازمان ها و نهادهای نظارتی		
O1	تأثیر پذیری سیاست های مالی کشور از گزارش تفریح بودجه و سایر گزارش های دیوان محاسبات	O	فرصت ها
O2	انتظارات و مطالبات مردم و مجلس به ضرورت وجود نهاد نظارت مالی قوی		
O3	تأکید مقام معظم رهبری و سیاست های کلی نظام بر اهمیت نقش نظارت مالی		
O4	برخوردراری دیوان محاسبات کشور از جایگاه ویژه در قانون اساسی		
O5	گسترش و توسعه فناوری اطلاعات در کشور		
O6	عضویت در مجامع حرفه ای یا بین المللی و دسترسی به تجارب نظام های نظارتی سایر کشورها		
O7	وجود هماهنگی و تعامل با سایر دستگاه های نظارتی و استفاده از اطلاعات آنها		
O8	وجود کارشناسان مالی معتبر در امر نظارت در بخش خصوصی		
O9	نگرش مثبت قوه مقننه به نقش دیوان محاسبات و وظایف نظارتی آن		
O10	همکاری دستگاه های اجرایی کشور، نیروی انتظامی، محاکم قضایی با دیوان محاسبات کشور		
O11	پراکندگی فارغ التحصیلان دانشگاهی از نظر حوزه جغرافیایی در کشور		
T1	بالا بودن حجم تصدی گری دولت	T	تهدیدها
T2	تغییرات سریع، عدم شفافیت، رسوب و عدم اصلاح قوانین و مقررات کشور		
T3	ضعف فرهنگ نظارت پذیری در دستگاه های اجرایی		
T4	امکان برداشت و بهره برداری غیر حرفه ای از گزارش های دیوان محاسبات		
T5	ناکافی بودن سیستم های اطلاعاتی در دستگاه های اجرایی کشور		
T6	محدودیت در تخصیص منابع و بودجه		
T7	تغییرات سریع تکنولوژی		
T8	تأثیر گذاری فشارهای دولت و فراقسیون های سیاسی و لابی های موجود در مجلس در اثربخشی و بازخورد گزارشات دیوان محاسبات		
T9	وضعیت بحران اقتصادی و سیاسی در کشور و منطقه		



شکل ۲. الگوی شبکه شاخص‌ها عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات

جدول ۳. تعیین اولویت عوامل اصلی

شرح	نقاط قوت	نقاط ضعف	فرصت‌ها	تهدیدها	میانگین هندسی	بردار ویژه
نقاط قوت	۱	۰٫۶۴۸	۰٫۷۴۵	۰٫۷۱۹	۰٫۷۶۸	۰٫۱۸۹
نقاط ضعف	۱٫۵۴۲	۱	۱٫۱۲۴	۱٫۲۰۷	۱٫۲۰۳	۰٫۲۹۷
فرصت‌ها	۱٫۳۴۲	۰٫۸۹۰	۱	۱٫۰۷۰	۱٫۰۶۳	۰٫۲۶۲
تهدیدها	۱٫۳۹۱	۰٫۸۲۹	۰٫۹۳۵	۱	۱٫۰۱۹	۰٫۲۵۱

جدول ۴. الگوی روابط علی عوامل اصلی مدل سوات

شرح	D	R	D+R	D-R
نقاط قوت	۱٫۰۵۶	۱٫۰۲۶	۲٫۰۸۲	۰٫۰۳۰
نقاط ضعف	۱٫۰۲۹	۱٫۰۴۵	۲٫۰۷۴	۰٫۰۱۵-
فرصت‌ها	۱٫۱۲۳	۱٫۰۶۲	۲٫۱۸۴	۰٫۰۶۱
تهدیدها	۱٫۰۷۱	۱٫۱۴۷	۲٫۲۱۸	-۰٫۰۷۶

شفافیت، رسوب و عدم اصلاح قوانین و مقررات کشور با وزن ۰/۲۰۵ در اولویت نخست قرار دارد. نرخ ناسازگاری ۰/۰۳۲ به دست آمده که از ۰/۱ کوچکتر است و می‌توان به نتایج حاصل اتکا کرد.

تعیین وزن نهایی عناصر با تکنیک ANP: طبق جدول ۹، براساس محاسبات صورت گرفته و سوپرماتریس حد، برونداد نرم‌افزار سوپردسیژن، تعیین اولویت نهایی معیارها مقدور است. اولویت نهایی عوامل اصلی با اقتباس از سوپرماتریس حد به ترسیم درآمده است.

براساس نتایج شاخص تغییرات سریع، عدم شفافیت، رسوب و عدم اصلاح قوانین و مقررات کشور (T2) از بیشترین اهمیت در میان تمامی شاخص‌های موجود برخوردار است. همچنین پیشینه تاریخی و ریشه دار دیوان محاسبات (S4) در اولویت آخر بود.

بحث و نتیجه‌گیری

بقا و حیات یک سازمان منوط به تصمیم‌گیری صحیح در مواجهه با عوامل داخلی و خارجی موجود در محیط سازمان می‌باشد. هدف این پژوهش شناسایی و اولویت‌بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات و روش این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و براساس ماهیت یک پژوهش توصیفی (از نوع پیمایشی) می‌باشد. در مطالعه حاضر از رویکرد تحقیق در عملیات استفاده شده است؛ لذا جامعه مورد بررسی را خبرگان و کارشناسان ارشد حوزه بوده و نمونه مورد مطالعه بتعداد ۱۶ نفر تشکیل و روش نمونه‌گیری هدفمند می‌باشد. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از ابزار مصاحبه و پرسشنامه خبره (یا مقایسه زوجی) استفاده شده است. در این پژوهش، از تکنیک دیمتل و فرآیند تحلیل شبکه برای تعیین و اولویت‌بندی شاخص‌ها (۴ معیار و ۴۲ زیر معیار) استفاده شده است به همین منظور از ماتریس مقایسه زوجی برای تعیین وزن شاخص‌ها و با استفاده از تکنیک دیمتل الگوی روابط علی میان متغیرها شناسایی شده است. نتایج نشان می‌دهد معیار نقاط ضعف با وزن نرمال ۰/۲۹۷ از بیشترین اولویت از میان معیارها برخوردار است.

پاسخ سؤال اول: از میان زیر معیارهای نقاط قوت، شاخص وجود نیروی انسانی با تجربه و با انگیزه با وزن ۰/۱۴۹ در اولویت نخست قرار دارد. از میان زیرمعیارهای نقاط ضعف، شاخص ضعف نظام پرداخت و قدردانی و تشویق کارکنان با

درجات بعدی تأثیرگذاری قرار دارند. جمع عناصر ستون (R) برای هر عامل نشانگر میزان تأثیرپذیری آن معیار بر سایر معیارها است. در اینجا تهدیدها از میزان تأثیرپذیری بسیار زیادی برخوردار است. معیار نقاط قوت کمترین تأثیرپذیری را از سایر معیارها دارد. بردار افقی (D+R)، میزان تأثیر و تأثر عامل مورد نظر در سیستم است. به عبارت دیگر هرچه مقدار D+R عاملی بیشتر باشد، آن عامل تعامل بیشتری با سایر عوامل سیستم دارد. بر این اساس تهدیدها بیشترین تعامل را با سایر معیارهای مورد مطالعه دارد. نقاط ضعف از کمترین تعامل با سایر متغیرها برخوردار است. بردار عمودی (D-R)، قدرت تأثیرگذاری هر عامل را نشان می‌دهد. به‌طور کلی اگر D-R مثبت باشد، متغیر یک متغیر علی محسوب می‌شود و اگر منفی باشد، معلول محسوب می‌شود. در این مدل نقاط ضعف و تهدیدها متغیرهای معلول بوده و نقاط قوت و فرصت‌ها یک متغیرهای علی هستند.

مقایسه و تعیین شاخص‌های خرد (زیرمعیارها)

در گام سوم از تکنیک ANP شاخص‌های خرد عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مربوط به هر عامل سوات به‌صورت زوجی مقایسه و تعیین اولویت شده است.

تعیین اولویت نقاط قوت: براساس بردار ویژه به‌دست آمده و یافته‌های جدول ۵، شاخص (S6) وجود نیروی انسانی با تجربه و با انگیزه با وزن ۰/۱۴۹ در اولویت نخست قرار دارد. نرخ ناسازگاری ۰/۰۳۷ به دست آمده که از ۰/۱ کوچکتر است و می‌توان به نتایج حاصل اتکا کرد.

تعیین اولویت نقاط ضعف: براساس بردار ویژه به‌دست آمده و یافته‌های جدول ۶، شاخص (W2) ضعف نظام پرداخت و قدردانی و تشویق کارکنان با وزن ۰/۱۷۲ در اولویت نخست قرار دارد. نرخ ناسازگاری ۰/۰۲۲ به دست آمده که از ۰/۱ کوچکتر است و می‌توان به نتایج حاصل اتکا کرد.

تعیین اولویت فرصت‌ها: براساس بردار ویژه به‌دست آمده و یافته‌های جدول ۷، شاخص (O5) گسترش و توسعه فناوری اطلاعات در کشور با وزن ۰/۱۴۷ در اولویت نخست قرار دارد. نرخ ناسازگاری ۰/۰۲۹ به دست آمده که از ۰/۱ کوچکتر است و می‌توان به نتایج حاصل اتکا کرد.

تعیین اولویت تهدیدها: براساس بردار ویژه به‌دست آمده و یافته‌های جدول ۸، شاخص (T2) تغییرات سریع، عدم

جدول ۵. ماتریس مقایسه زوجی نقاط قوت

شرح	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	بردار ویژه
S1	۱	۰,۸۹	۱,۰۶	۲,۶۹	۱,۰۴	۰,۶۹	۰,۷۳	۰,۹۵	۰,۶۸	۰,۶۵	۰,۰۸۸
S2	۱,۱۲	۱	۱,۴۳	۳,۷۸	۰,۸۲	۰,۷۹	۱,۴۲	۱,۸۶	۲,۱۲	۲,۵۹	۰,۱۳۹
S3	۰,۹۳	۰,۶۹	۱	۳,۷۶	۱,۳۸	۰,۶۱	۰,۸۷	۱,۶۴	۱,۶۲	۱,۱۱	۰,۱۱۰
S4	۰,۳۷	۰,۲۶	۰,۲۶	۱	۰,۵۹	۰,۳۱	۰,۳۰	۰,۳۰	۰,۳۰	۰,۲۹	۰,۰۳۴
S5	۰,۹۵	۰,۷۲	۰,۷۲	۱,۶۶	۱	۰,۶۷	۱,۰۴۱	۱,۱۳	۱,۲۰	۰,۸۴	۰,۰۸۹
S6	۱,۴۳	۱,۲۶	۱,۶۲	۳,۱۹	۱,۴۷	۱	۱,۶۱	۱,۵۶	۱,۶۶	۱,۹۱	۰,۱۴۹
S7	۱,۳۵	۰,۷۰	۱,۱۴	۳,۲۸	۰,۹۶	۰,۶۱	۱	۱,۴۴	۱,۲۰	۱,۳۲	۰,۱۰۹
S8	۱,۰۵	۰,۵۳	۳,۲۷	۳,۲۷	۰,۸۷	۰,۶۳	۰,۶۹	۱	۱,۳۸	۱,۶۰	۰,۱۱۰
S9	۱,۴۶	۰,۴۷	۰,۶۱	۳,۳۱	۰,۸۳	۰,۵۹	۰,۸۲	۰,۷۲	۱	۰,۶۶	۰,۰۸۲
S10	۱,۵۳	۰,۳۸	۰,۹۰	۳,۳۷	۱,۱۸	۰,۵۲	۰,۷۵	۰,۶۲	۱,۲۷	۱	۰,۰۹۱

جدول ۶. ماتریس مقایسه زوجی نقاط ضعف

شرح	W1	W2	W3	W4	W5	W6	W7	W8	W9	W10	W11	W12	بردار ویژه
W1	۱	۰,۹۰	۱,۴۳	۱,۳۵	۰,۹۸	۱,۸۲	۱,۹۹	۲,۶۶	۱,۲۵	۱,۶۲	۱,۷۰	۳,۱۵	۰,۱۱۳
W2	۱,۱۰	۱	۲,۵۳	۲,۰۴	۲,۱۲	۲,۳۴	۲,۵۰	۴,۲۸	۲,۳۳	۳,۱۷	۱,۶۵	۲,۸۵	۰,۱۷۲
W3	۰,۶۹	۰,۳۹	۱	۱,۰۶	۱,۱۵	۱,۰۴	۱,۲۵	۲,۳۹	۰,۹۳	۲,۸۰	۰,۸۶	۲,۱۳	۰,۰۸۸
W4	۰,۷۳	۰,۴۸	۰,۹۳	۱	۰,۸۱	۱,۶۰	۱,۲۰	۲,۰۱	۰,۵۸	۲,۰۶	۰,۸۳	۲,۰۸	۰,۰۸۱
W5	۱,۰۱	۰,۸۶	۰,۸۶	۱,۲۳	۱	۱,۲۰	۱,۳۰	۱,۱۲	۰,۵۳	۱,۲۱	۰,۸۷	۲,۲۱	۰,۰۷۸
W6	۰,۵۴	۰,۴۲	۰,۹۶	۰,۶۲	۰,۸۳	۱	۱,۱۸	۰,۸۹	۰,۴۴	۱,۲۶	۰,۳۴	۱,۱۱	۰,۰۶۱
W7	۰,۵۰	۰,۳۹	۰,۷۹	۰,۸۲	۱,۷۱	۰,۸۴	۱	۱,۴۵	۰,۹۲	۱,۲۲	۰,۶۸	۱,۵۸	۰,۰۶۷
W8	۰,۳۷	۰,۲۳	۰,۴۹	۰,۴۹	۰,۸۹	۱,۱۱	۰,۶۸	۱	۰,۵۳	۱,۵۱	۰,۳۹	۱,۲۹	۰,۰۵۱
W9	۰,۷۹	۰,۴۲	۱,۰۷	۱,۷۰	۱,۸۶	۲,۲۶	۱,۳۰	۱,۸۷	۱	۲,۵۵	۱,۱۲	۲,۳۷	۰,۱۰۳
W10	۰,۶۱	۰,۳۱	۰,۳۵	۰,۴۸	۰,۸۲	۰,۷۹	۰,۸۱	۰,۶۶	۰,۳۹	۱	۰,۵۴	۱,۴۸	۰,۰۴۶
W11	۰,۵۸	۰,۶۰	۱,۱۶	۱,۱۹	۱,۱۴	۲,۸۸	۱,۴	۲,۵۱	۰,۸۸	۱,۸۴	۱	۳,۴۴	۰,۱۰۰
W12	۰,۳۱	۰,۳۵	۰,۴۶	۰,۴۷	۰,۴۵	۰,۸۹	۰,۶۳	۰,۷۷	۰,۴۲	۰,۶۷	۰,۲۹۰	۱	۰,۰۴۱

جدول ۷. ماتریس مقایسه زوجی فرصت‌ها

شرح	O1	O2	O3	O4	O5	O6	O7	O8	O9	O10	O11	بردار ویژه
O1	۱	۱,۱۷	۰,۷۸	۰,۵۰	۰,۴۸	۰,۵۹	۰,۷۲	۱,۴۲	۱,۳۷	۱,۳۸	۰,۵۰	۰,۰۷۲
O2	۰,۸۵	۱	۱,۴۳	۱,۵۱	۰,۵۰	۰,۹۴	۱,۴۵	۱,۳۴	۱,۲۷	۱,۸۵	۰,۳۷	۰,۰۹۴
O3	۱,۲۷	۰,۶۹	۱	۰,۸۶	۰,۶۴	۰,۹۵	۱,۹۱	۲,۳۱	۱,۸۷	۱,۷۱	۱,۳۷	۰,۰۹۹
O4	۱,۹۹	۰,۶۶	۱,۱۵	۱	۱,۳۷	۱,۷۰	۲,۲۹	۴,۳۴	۲,۷۰	۳,۵۰	۱,۱۹	۰,۱۴۶
O5	۲,۰۵	۱,۵۵	۱,۵۵	۰,۷۲	۱	۱,۱۹	۱,۵۱	۴,۶۷	۳,۱۵	۳,۶۴	۲,۴۲	۰,۱۴۷
O6	۱,۶۷	۱,۰۵	۱,۰۴	۰,۵۸	۰,۸۳	۱	۲,۴۲	۴,۰۰	۳,۴۰	۴,۳۱	۱,۱۷	۰,۱۳۳
O7	۱,۳۷	۰,۶۸	۰,۵۲	۰,۴۳	۰,۶۵	۰,۴۱	۱	۱,۱۷	۱,۲۵	۲,۵۶	۱,۱۳	۰,۰۷۰
O8	۰,۷۰	۰,۷۴	۰,۲۳	۰,۲۳	۰,۲۱	۰,۲۵	۰,۸۵	۱	۱,۱۳	۱,۴۸	۰,۵۳	۰,۰۴۴
O9	۰,۷۲	۰,۷۸	۰,۵۳	۰,۳۷	۰,۳۱	۰,۲۹	۰,۷۹	۰,۸۸	۱	۱,۶۶	۰,۶۷	۰,۰۵۳
O10	۰,۷۲	۰,۵۴	۰,۵۸	۰,۲۸	۰,۲۷	۰,۲۳	۰,۳۸	۰,۶۷	۰,۵۹	۱	۰,۲۸	۰,۰۳۹
O11	۱,۹۹	۲,۶۹	۰,۷۲	۰,۸۳	۰,۴۱	۰,۸۵	۰,۸۸	۱,۸۶	۱,۴۷	۳,۴۷	۱	۰,۱۰۳

جدول ۸. ماتریس مقایسه زوجی تهدیدها

شرح	T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8	T9	بردار ویژه
T1	۱	۰,۶۴	۲,۴۰	۲,۶۵	۲,۰۳	۱,۹۲	۳,۱۶	۰,۵۵	۱,۱۴	۰,۱۴۵
T2	۱,۵۶	۱	۲,۴۰	۳,۳۵	۳,۶۳	۲,۶۰	۳,۰۰	۱,۱۲	۱,۷۸	۰,۲۰۵
T3	۰,۴۱	۰,۴۱	۱	۲,۳۴	۲,۴۲	۱,۴۷	۱,۹۸	۰,۵۳	۱,۳۴	۰,۱۰۷
T4	۰,۳۷	۰,۲۹	۰,۴۲	۱	۰,۶۷	۰,۷۳	۰,۸۵	۰,۳۲	۰,۷۹	۰,۰۵۵
T5	۰,۴۹	۰,۴۱	۰,۴۱	۱,۴۸	۱	۱,۳۷	۱,۷۶	۰,۶۶	۱,۱۳	۰,۰۸۴
T6	۰,۵۱	۰,۳۸	۰,۶۷	۱,۳۵	۰,۷۲	۱	۰,۹۶	۰,۵۴	۰,۸۸	۰,۰۷۳
T7	۰,۳۱	۰,۳۳	۰,۵۰	۱,۱۶	۰,۵۶	۱,۰۳	۱	۰,۳۳	۰,۶۲	۰,۰۵۷
T8	۱,۸۰	۰,۸۸	۳,۰۹	۳,۰۹	۱,۵۰	۱,۸۲	۲,۹۵	۱	۲,۵۳	۰,۱۸۷
T9	۰,۸۷	۰,۵۵	۰,۷۴	۱,۲۶	۰,۸۸	۱,۱۲	۱,۶۰۹	۰,۳۹	۱	۰,۰۸۶

جدول ۹. رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور

رتبه	وزن نرمال	وزن کل	عوامل مؤثر بر حسابرسی	
۲۳	۰,۰۲۱۷	۰,۰۱۰۹	S1	توجه و حمایت مدیران ارشد به سرمایه گذاران در تأمین نرم‌افزارها و سخت افزارها و استفاده از فناوری‌های نوین
۹	۰,۰۳۴۳	۰,۰۱۷۲	S2	برخورداری از اختیارات قانونی مناسب
۱۱	۰,۰۲۷۱	۰,۰۱۳۶	S3	پایبندی به قوانین و مقررات و استقلال و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات
۴۲	۰,۰۰۸۴	۰,۰۰۴۲	S4	پیشینه تاریخی و ریشه دار دیوان محاسبات
۲۱	۰,۰۲۲	۰,۰۱۱	S5	وجود قوانین و رویه‌های فنی در خصوص تکالیف و مأموریتها
۶	۰,۰۳۶۸	۰,۰۱۸۴	S6	وجود نیروی انسانی با تجربه و با انگیزه
۱۴	۰,۰۲۶۹	۰,۰۱۳۴	S7	وجود قوانین و مقررات خاص برای جذب نیروی انسانی
۱۰	۰,۰۲۷۱	۰,۰۱۳۶	S8	ارتباط مطلوب بین دیوان محاسبات و دستگاه‌های نظارت شونده و مجلس شورای اسلامی
۲۶	۰,۰۲۰۲	۰,۰۱۰۱	S9	امکان دسترسی مردم به گزارش تفریح بودجه
۲۰	۰,۰۲۲۵	۰,۰۱۱۲	S10	امکان تحقیق و توسعه در دیوان محاسبات
۱۳	۰,۰۲۷	۰,۰۱۳۵	W1	نامناسب بودن نظام ارزیابی عملکرد در دیوان محاسبات
۳	۰,۰۴۱۲	۰,۰۲۰۶	W2	ضعف نظام پرداخت و قدردانی و تشویق کارکنان
۲۵	۰,۰۲۱۱	۰,۰۱۰۵	W3	عدم انعطاف پذیری لازم برای تطبیق سریع با فناوری‌های جدید
۲۷	۰,۰۱۹۴	۰,۰۰۹۷	W4	عدم استقرار سیستم جامع مدیریت اطلاعات در دیوان محاسبات
۲۹	۰,۰۱۸۷	۰,۰۰۹۳	W5	عدم انطباق ساختار با انتظارات ذینفعان
۳۳	۰,۰۱۴۶	۰,۰۰۷۳	W6	طولانی بودن رسیدگی‌ها در دیوان محاسبات
۳۲	۰,۰۱۶	۰,۰۰۸	W7	ضعف در نظام کنترل کیفیت دیوان محاسبات
۳۷	۰,۰۱۲۲	۰,۰۰۶۱	W8	عدم وجود آیین دادرسی در حوزه رسیدگی
۱۷	۰,۰۲۴۷	۰,۰۱۲۳	W9	نا کافی بودن آموزش نیروی انسانی
۳۹	۰,۰۱۱	۰,۰۰۵۵	W10	ضعف در ارتباطات بین المللی دیوان محاسبات
۱۹	۰,۰۲۳۹	۰,۰۱۲	W11	نبود نگرش استراتژیک و سیستمی در سطح مدیران ارشد دیوان محاسبات
۴۱	۰,۰۰۹۸	۰,۰۰۴۹	W12	تداخل وظایف و صلاحیت‌های دیوان با سایر سازمان‌ها و نهادهای نظارتی
۲۸	۰,۰۱۸۸	۰,۰۰۹۴	O1	تأثیر پذیری سیاستهای مالی کشور از گزارش تفریح بودجه و سایر گزارش‌های دیوان محاسبات
۱۸	۰,۰۲۴۵	۰,۰۱۲۲	O2	انتظارات و مطالبات مردم و مجلس به ضرورت وجود نهاد نظارت مالی قوی
۱۶	۰,۰۲۵۸	۰,۰۱۲۹	O3	تأکید مقام معظم رهبری و سیاستهای کلی نظام بر اهمیت نقش نظارت مالی
۵	۰,۰۳۸	۰,۰۱۹	O4	برخورداری دیوان محاسبات کشور از جایگاه ویژه در قانون اساسی
۴	۰,۰۳۸۳	۰,۰۱۹۱	O5	گسترش و توسعه فناوری اطلاعات در کشور
۸	۰,۰۳۴۷	۰,۰۱۷۳	O6	عضویت در مجامع حرفه‌ای یا بین المللی و دسترسی به تجارب نظام‌های نظارتی سایر کشورها
۳۱	۰,۰۱۸۲	۰,۰۰۹۱	O7	وجود هماهنگی و تعامل با سایر دستگاه‌های نظارتی و استفاده از اطلاعات آنها
۳۸	۰,۰۱۱۵	۰,۰۰۵۷	O8	وجود کارشناسان مالی معتبر در امر نظارت در بخش خصوصی
۳۶	۰,۰۱۳۸	۰,۰۰۶۹	O9	نگرش مثبت قوه مقننه به نقش دیوان محاسبات و وظایف نظارتی آن
۴۰	۰,۰۱۰۲	۰,۰۰۵۱	O10	همکاری دستگاه‌های اجرایی کشور، نیروی انتظامی، محاکم قضایی با دیوان محاسبات کشور
۱۵	۰,۰۲۶۸	۰,۰۱۳۴	O11	پراکندگی فارغ التحصیلان دانشگاهی از نظر حوزه جغرافیایی در کشور
۷	۰,۰۳۶۷	۰,۰۱۸۳	T1	بالا بودن حجم تصدی گری دولت
۱	۰,۰۵۱۹	۰,۰۲۵۹	T2	تغییرات سریع، عدم شفافیت، رسوب و عدم اصلاح قوانین و مقررات کشور
۱۲	۰,۰۲۷۱	۰,۰۱۳۵	T3	ضعف فرهنگ نظارت پذیری در دستگاه‌های اجرایی
۳۵	۰,۰۱۳۹	۰,۰۰۷	T4	امکان برداشت و بهره‌برداری غیر حرفه‌ای از گزارش‌های دیوان محاسبات
۲۴	۰,۰۲۱۳	۰,۰۱۰۶	T5	ناکافی بودن سیستم‌های اطلاعاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور
۳۰	۰,۰۱۸۵	۰,۰۰۹۲	T6	محدودیت در تخصیص منابع و بودجه
۳۴	۰,۰۱۴۴	۰,۰۰۷۲	T7	تغییرات سریع تکنولوژی
۲	۰,۰۴۷۳	۰,۰۲۳۷	T8	تأثیرگذاری فشارهای دولت و فراکسیون‌های سیاسی و لابی‌های موجود در مجلس در اثربخشی و بازخورد گزارشات دیوان محاسبات
۲۲	۰,۰۲۱۸	۰,۰۱۰۹	T9	وضعیت بحران اقتصادی و سیاسی در کشور و منطقه

وزن ۰/۱۷۲ در اولویت نخست قرار دارد و سایر اولویت‌ها در جدول ۵ تا ۹ می‌باشد.

پاسخ سؤال دوم: از میان زیرمعیارهای نقاط فرصت، شاخص گسترش و توسعه فناوری اطلاعات در کشور با وزن ۰/۱۴۷ در اولویت نخست قرار دارد. از میان زیرمعیارهای نقاط تهدید، شاخص تغییرات سریع، عدم شفافیت، رسوب و عدم اصلاح قوانین و مقررات کشور با وزن ۰/۲۰۵ در اولویت نخست قرار دارد و سایر اولویت‌ها در جدول ۵ تا ۹ می‌باشد. حاصل خروجی نرم‌افزار سوپردسیژن جهت اولویت‌های زیرمعیارها با تکنیک ANP نشان می‌دهد که شاخص تغییرات سریع، عدم شفافیت، رسوب و عدم اصلاح قوانین و مقررات کشور با وزن ۰/۰۵۱۹ از بیشترین اهمیت در میان تمامی شاخص‌های موجود برخوردار است. لازمه افزایش کیفیت حسابداری دیوان محاسبات کشور به کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد و برقراری نظام پرداخت و قردادانی مناسب علاوه بر فنون، ابزارها و سازوکارهای در اختیار می‌باشد. با توجه به اینکه دیوان محاسبات کشور به عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت دموکراتیک بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌باشد و مأموریت آن، کمک به ارتقای شفافیت و برقراری انضباط مالی و بهبود عملکرد و اطمینان از حسابداری و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت‌المال و نیل به حاکمیت مطلوب در بخش عمومی با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و به کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد می‌باشد و از طرفی جهت انجام مسئولیت‌های قانونی خود از فنون، ابزارها و سازوکارهای در اختیار استفاده می‌نماید. با توجه به نتایج به‌دست آمده از پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- توجه مدیران دیوان به نقاط ضعف سازمان بویژه ارتقا سطح نظام پرداخت و قردادانی و تشویق کارکنان و ارزیابی مداوم عملکرد کارکنان،
- استفاده از حداکثر ظرفیت قوانین خود جهت جذب نیروی انسانی تحصیل کرده و متخصص و ممتاز دانشگاه‌ها،
- توجه ویژه به نیروی‌های انسانی با تجربه و با انگیزه،
- گسترش و توسعه فناوری اطلاعات در کشور و انجام سرمایه‌گذاری‌های لازم برای سخت‌افزار و نرم‌افزارهای مورد نیاز و توسعه سامانه‌های کنترل‌های داخلی و استفاده از نظارت برخط،
- پایبندی به استقلال و آیین رفتار حرفه‌ای و جلوگیری از هرگونه سیاسی‌کاری در امور حسابداری و حفظ جایگاه

دیوان محاسبات به‌عنوان یک سازمان حرفه‌ای و مستقل و جلوگیری از تأثیر افراد غیر مرتبط بر گزارشات،
- اصلاح و شفاف‌سازی و منطقی کردن قوانین و رویه‌های نظارتی و جلوگیری از تغییرات سریع، عدم شفافیت و اصلاح بی‌مورد قوانین و مقررات کشور.
به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های خود به موضوعات زیر نیز بپردازند:

۱. شناسایی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابداری یا سایر خدمات سازمان بازرسی، سازمان حسابداری، جامعه حسابداران رسمی، مؤسسه حسابداری مفید راهبر و سایر دستگاه‌های نظارتی سطح کشور،
۲. استفاده از سایر تکنیک‌های تصمیم‌گیری چند معیاره نظیر AHP و تصمیم‌گیری چند معیاره فازی.

منابع

- امینی، فتانه و مصدق راد، علی محمد. (۱۳۹۴). مدل برنامه‌ریزی استراتژیک در سازمان بهزیستی. *فصلنامه اطلاع‌رسانی، آموزشی، پژوهشی نواندیش سبز*، ۳۶، ۵-۱۲.
- امیری، مقصود؛ دارستانی فراهانی، احمد؛ محبوب قدسی، مهسا. (۱۳۹۵). *تصمیم‌گیری چند معیاره، تهران: ستاره سبز*.
- اصغری‌پور، محمدجواد. (۱۳۸۶). *تصمیم‌گیری چند معیاره*. دانشگاه تهران: مؤسسه انتشارات و چاپ.
- ارضاء، امیرحسین و شیوا قاسمپور. (۱۳۹۶). رتبه‌بندی بانک‌های خصوصی ایران براساس مدل کمز با استفاده از رویکرد ترکیبی فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی و آراس. *راهبرد مدیریت مالی*، ۱۸، ۹۹-۱۱۸.
- احمدی حصار، فرشاد؛ پاکدل، عبدالله و رضایی شریف، علی. (۱۳۹۷). تحلیل عوامل مؤثر روان‌شناختی بر مهارت‌های حسابرسان (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات). *فصلنامه دانش حسابداری*، ۷۲، ۲۳۱-۲۵۰.
- آذر، عادل و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). *ارائه الگویی مؤثر برای حسابداری بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. فصلنامه دانش حسابداری*، ۶۶، ۱-۳۶.
- آذر، عادل و معماریانی، عزیزاله. (۱۳۷۳). AHP تکنیکی نوین برای تصمیم‌گیری گروهی. *فصلنامه دانش مدیریت*، ۲۷ و ۲۸، ۱-۱۱.

- آذر، عادل و علی، رجب زاده. (۱۳۹۳). تصمیم‌گیری کاربردی (رویکرد MADM). تهران: نگاه دانش.
- بهمن، اکرم. (۱۳۹۴). شناسایی چالش‌های اجرای حسابرسی سازمان‌های دولتی از دیدگاه حسابرسان و مدیران دیوان محاسبات کشور. پنجمین کنفرانس ملی و سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، تهران، شرکت خدمات برتر.
- تکیه خواه، جاهد؛ نجفی، اکبر و اصغری، آزاد. (۱۳۹۴). تدوین استراتژی توسعه طبیعت گردی بر اساس تحلیل SWOT و فرایند تحلیل شبکه‌ای (ANP) (مطالعه موردی: پارک جنگلی آبیدر در شهر سنندج). فصلنامه گردشگری شهری، ۲، ۱۳۶-۱۲۱.
- تیموری، لیلا. (۱۳۹۴). ارزیابی استراتژی مناسب حسابرسی دیوان محاسبات کشور با استفاده از الگوهای مدیریتی. آرایه شده در سومین کنفرانس حسابداری و مدیریت، تهران.
- ثقفی، فاطمه و محامدپور، مریم. (۱۳۸۸). مدل ارزیابی متوازن عملکرد پروژه‌های آینده نگاری فناوری اطلاعات. فصلنامه علمی-پژوهشی سیاست علم و فناوری، ۲(۲)، ۱۵-۲۸.
- حبیبی، آرش؛ ایزدیار، صدیقه و سرافرازی، اعظم. (۱۳۹۳). تصمیم‌گیری چندمعیاره فازی. گیلان: انتشارات کتیبه گیل.
- خورشید، صدیقه و رنجبر، رضا. (۱۳۸۹). تحلیل استراتژیک، تدوین و انتخاب استراتژی مبتنی بر ماتریس SWOT و تکنیک‌های تصمیم‌گیری چندشاخصه فازی. فصلنامه مدیریت صنعتی، ۱۲، ۳۹-۱۹.
- خانمانی، محمد. (۱۳۹۵). نقش حسابرسی مستمر در کاهش تخلفات گزارش تفریغ بودجه. پنجمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و دومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران، همایشگران مهر اشراق.
- دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۹). برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور. مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- غلامی جمکرانی، رضا و هادیلو، علی اصغر. (۱۳۹۷).
- بررسی معیارهای مالی و غیرمالی مؤثر بر کیفیت اطلاعات در سیستم‌های اطلاعاتی با استفاده از تکنیک دیمتل فازی (مطالعه موردی در دیوان محاسبات کشور). فصلنامه دانش حسابرسی، ۷۰، ۱۵۷-۱۳۱.
- قدسی پور، سیدحسین. (۱۳۹۲). مباحثی در تصمیم‌گیری چند هدفه (روش‌های وزن‌دهی بعد از عمل). تهران: دانشگاه صنعتی امیر کبیر.
- مهرگان، محمدرضا. (۱۳۹۳). پژوهش عملیاتی پیشرفته. تهران: انتشارات کتاب دانشگاهی.
- محمدی، علی؛ امیرعباس، سامی نیا و جوانمردی، احسان. (۱۳۹۴). کاربرد ترکیب دیمتل، تحلیل شبکه و تاپسیس در اولویت‌بندی سبد سرمایه گذاری. مجله مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار، ۲۴، ۴۰-۱۵.
- مومنی، منصور و شریفی سلیم، علیرضا. (۱۳۹۴). مدل‌ها و نرم‌افزارهای تصمیم‌گیری چند شاخصه AHP ANP TOPSIS PROMETHEE تهران: مؤلف (گنج شایان).
- نخعی کمال آبادی، عیسی و باقری، محمدرضا. (۱۳۸۷). ارائه یک مدل تصمیم‌گیری برون سپاری فعالیت‌های تولیدی به کمک تکنیک‌های ANP و DEMATEL در محیط فازی. فصلنامه مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنندج، ۵، ۲۰-۱.
- نوروش، ایرج؛ محمدی، عطاله و رضایی، عباس. (۱۳۹۷). راهنمای کاربردی روش پژوهش و پروپوزال نویسی در علوم انسانی. تهران: صفار.
- نوروزی بیله سوار، فتح اله و پوراحمدی، محمدحسین. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی دولتی بر موقعیت دیوان محاسبات عمومی کشور و سازمان حسابرسی. کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم، شیراز، پژوهش شرکت ایده بازار صنعت سبز.
- همتی، محمد؛ میرابی، وحیدرضا؛ فروغی، محمداسماعیل. (۱۳۹۰). ارائه یک مدل جهت تدوین استراتژی با استفاده از روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره به منظور برتری رقابتی در محیط پویا. مجله مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار، ۶، ۸۴-۶۱.

• Akyuz, E. & Celik, E. (2015). A fuzzy DEMATEL method to evaluate critical operational hazards during gas

freeing process in crude oil tankers. *Journal of Loss Prevention in the Process Industries*, 38, 243-253.

- Amini, F. & Mossadegh Rad, A.M. (2015). Strategic Planning Model in Welfare Organization, Information Quarterly. *Educational, Green Innovation Research*, 36 (In Persian).
- Amiri, M.A., Darestani Farahani, M. & Mahboob, Gh. (2016). *Multi criteria decision making*. Tehran: Green Star (In Persian).
- Asgharpour, M.J. (2007). Multi Criteria Decision Making, University of Tehran. *Institute of Publishing and Printing* (In Persian).
- Arza, A.H. & Ghasempour, Sh. (2017). Ranking of Iranian Private Banks Based on the Complement Model Using a Combined Approach to the Analytic Hierarchy Process and Aras. *Financial Management Strategy*, 18, 99-118 (In Persian).
- Ahmadi Hesar, F., Pakdel, A. & Rezaei Sharif, A. (2018). Analysis of psychological factors affecting the skills of auditors (Case study of auditors of the Court of Audit). *Quarterly Journal of Auditing Knowledge*, (18)72, 231-250 (in Persian).
- Azar, A. & Habashi, N. (2017). Providing an effective model for auditing the public sector of the Court of Audit of the Islamic Republic of Iran. *Quarterly Journal of Auditing Knowledge*, (66), 1-36 (In Persian).
- Azar, A. & Azizaleh, M. (1994). AHP A New Technique for Group Decision Makin. *Management Knowledge Quarterly*, 27 & 28 (In Persian).
- Azar, A. & Rajabzadeh, A. (2014). *Applied decision making (MADM approach)*. Tehran: Negah Danesh (In Persian).
- Bahman, A. (2015). Identifying the Challenges of Auditing Government Organizations from the Perspective of Auditors and Managers of the Court of Audit, *5th National Conference and 3rd International Conference on Accounting and Management*, Tehran, Bartar Services Company (In Persian).
- Court of Audit. (2010). Strategic Plan of the Court of Audit. *Training and Planning Center of the Court of Audit*, First Edition (In Persian).
- Chin, K.S., Chan, B.L. & Lam, P.K. (2008). Identifying and prioritizing critical success factors for competition strategy. *Industrial management and data systems*, 108, 4, 437-454.
- Duarte, C., Lawrence P., Ettkin, M. & Michael A. (2006). *The challenge of VeneZuela: A SWOT Analysis*.
- Jonathan Catron a, G. Andrew Stainback b, Puneet Dwivedi c, John M. Lhotka. (2013). Bioenergy development in Kentucky: A SWOT-ANP analysis. *Forest Policy and Economics*, 28, 38-43.
- Jesusa M.A., Jorge de J.S. & Eirado, B. (2013). Relevance of Accounting information to Public Sector Accountability: A Study of Brazilian Federal Public Universities. *Review of Applied Management Studies*, 10, 87-98.
- Ghodsipour, S.H.(2013). Discussions in multi-objective decision making (postoperative weighting methods). *Tehran: Amir Kabir University of Technology* (In Persian).
- Gholami Jamkarani, R., Asghar Hadilo, A. (2018). Investigating Financial and Non-Financial Criteria Affecting Information Quality in Information Systems Using Fuzzy Dintel Technique (Case Study in the Court of Audit). *Quarterly Journal of Auditing Knowledge*, (18)70, 131-157 (In Persian).
- Hemmati, M., Mirabi, A. & Foroughi, M. (2011). Presenting a Model for Strategy Development Using Multi Criteria Decision Making Methods for Competitive Superiority in a Dynamic Environment. *Journal of Financial Engineering and Securities Management*, 6, 61-84 (In Persian).
- Habibi, A., Izdiar, S. & Sarafrazi, A. (2014). Fuzzy Multi-Criteria Decision Making. *Gat Inscription Publications* (In Persian).
- Khorshid, S. & Ranjbar, R. (2010). Strategic Analysis, Development and Selection of Strategies Based on SWOT Matrix and Fuzzy Multi Index

- Decision Making Techniques. *Quarterly Journal of Industrial Management*, 12, 19-39 (In Persian).
- Khnamani, M. (2016). The Role of Continuous Auditing in Reducing Violations of Budget Deprivation Report, 5th International Conference on Accounting and Management and 2nd Conference on Entrepreneurship and Open Innovation. *Tehran, Mehr Ishraq Conference* (In Persian).
 - Momeni, M. & Sharifi Salim, A. (2015). *AHP ANP TOPSIS PROMETHEE Models and Multi Index Decision Making Software*. Tehran: Author (Ganj Shayan) (In Persian).
 - Mohammadi, A., Sami Nia A.A. & Javanmardi, E. (2015). Application of Dimtel Combination, Network Analysis and TOPSIS in Portfolio Prioritization, *Journal of Financial Engineering and Securities Management*, 24 (In Persian)
 - Mehregan, M.R. (2014). *Advanced Operations Research*, University Book Publishing. First Edition (In Persian).
 - Nowruz Bilesvar, F. & Pourahmadi, M.H. (2016). Investigating the Impact of Public Audit Quality on the Situation of the General Audit Office and the Auditing Organization, World Conference on Management. *Accounting Economics and Humanities at the Beginning of the Third Millennium*, Shiraz, Green Industry Idea Market Research Company (In Persian).
 - Noroush, I., Mohammadi, A. & Rezaei, A. (2018). *A Practical Guide to Research Methods and Proposal Writing in the Humanities*. Tehran: Saffar (In Persian).
 - Nakhaei Kamalabadi, I. & Bagheri, M.R. (2008). Presenting a decision making model for outsourcing production activities using ANP and DEMATEL techniques in fuzzy environment. *Quarterly Journal of Industrial Management*, Faculty of Humanities, Islamic Azad University, Sanandaj Branch, 5 (In Persian).
 - Rigan, N.O. & Ghobadian, A. (2005). Strategic Planning a Comparison of High and Low Technology Manufacturing Small Firms, *Technovation* 25, 1107- 1117.
 - Saaty, T.L. (1990). How to make a decision: the analytic hierarchy process. *European Journal of Operational Research*, (48), 9-26.
 - Sevkli, M., Oztekin, A., Uysal, O., Torlak, G., Turkyilmaz, A. & Delen, D. (2012). Development of a fuzzy ANP based SWOT analysis for the airline industry in Turkey Expert Systems with Applications. (39)1, 14-24.
 - Saghafi, F. & Mohammadpour, M. (2009). Balanced Performance Evaluation Model of Information Technology Foresight Projects. *Science and Technology Policy Quarterly*, (2)2, 15-28 (In Persian).
 - Sanela, A., Djordje, N., Ivan, M., Aleksandra, F. & Živan, Ž. (2018). A New Approach Within ANP-SWOT Framework for Prioritization of Ecosystem Management and Case Study of National Park Djerdap. *Serbia, Ecological Economics*, 146, 85-95.
 - Shulin, L. & Ray Y. (2016). An Evaluation Model for Financial Reporting Supply Chain Using DEMATEL-ANP. *Procedia CIRP*, 56, 516-519.
 - Shariatmadari, M., Amir H., Hedayatc, P. & Vadoudid, K. (2013). Using SWOT analysis and SEM to prioritize strategies in Foreign exchange market in Iran. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 99, 886-892.
 - Takekhah, J., Najafi, A. & Asghari, A. (2015). Development of Ecotourism Development Strategy Based on SWOT Analysis and Network Analysis Process (ANP) Case Study (Abidar Forest Park in Sanandaj). *Urban Tourism Quarterly*, 2, 121-136 (In Persian).
 - Teymouri, L. (2015). Evaluation of the appropriate audit strategy of the Court of Audit using management models. *Presented at the Third Accounting and Management*

- Wang, X., & Durugbo, C. (2013). Analysing network uncertainty for industrial product-service delivery: A hybrid fuzzy approach. *Expert Systems with Applications*, (11)40, 4621-4636.

Conference, Tehran (In Persian).

تدوین الگوی پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های دولتی با استفاده از

متغیرهای کلان اقتصادی، مدیریتی، مالی و سیاسی

جعفر زرین^۱، بابک جمشیدینوید^۲، مهرداد قنبری^۳، افشین باغ‌فلکی^۴

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

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

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

۴. استادیار گروه اقتصاد، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۲/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۳/۶

Develop a Bankruptcy Forecasting Model for State-Owned Companies Using Macroeconomic, Managerial, Financial and Political Variables

J. Zarin¹, *B. Jamshidinavid², M. Ghanbari³, A. Baghfalaki⁴

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

2. Assistant Professor of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

3. Assistant Professor of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

4. Assistant Professor of Economics, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

Received: 2019/318 Accepted: 2019/5/27

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Advances in technology have accelerated the economy, and increasing competition from companies has increased the likelihood of bankruptcy. The purpose of this study is to develop a model for predicting the bankruptcy of state-owned companies in which, in addition to financial factors, macroeconomic, managerial, and political factors are used.

Research Method: This research is of applied type. The statistical sample of the study includes 75 companies in the period 2010-2019. By exploratory factor analysis, 44 variables that had impact on bankruptcy were selected and by confirmatory factor analysis, a questionnaire was sent to the experts.

Research Findings: By reviewing the questionnaires and regression analysis of the variables, the best output with 8 variables was selected as the research model.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The model of this research was able to with 92.4% of bankrupt state-owned companies and 86% of non-bankrupt state-owned companies.

Keywords: Bankruptcy Forecasting, Macroeconomic Variables, Management Factors, State-Owned Companies.

JEL Classification: G33,C40

* Corresponding Author: B. Jamshidinavid

E-mail: jamshidinavid@iauksh.ac.ir

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پیشرفت فن‌آوری شتاب فزاینده‌ای به اقتصاد بخشیده و رقابت روزافزون شرکت‌ها، سودآوری را محدود و احتمال ورشکستگی را افزایش داده است. هدف این پژوهش تدوین الگوی پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های دولتی است که در آن علاوه بر عوامل مالی، از عوامل کلان اقتصادی، مدیریتی و سیاسی استفاده شود.

روش پژوهش: این پژوهش از نوع کاربردی است. نمونه آماری پژوهش شامل ۷۵ شرکت دولتی در بازه زمانی ۱۳۹۷-۱۳۸۸ می‌باشد. با تحلیل عاملی اکتشافی ۴۴ متغیر که بیشترین تأثیر بر ورشکستگی داشتند، انتخاب و با تحلیل عاملی تأییدی، یک پرسشنامه به خبرگان ارسال شد. یافته‌های پژوهش: با بررسی پرسشنامه‌ها و تحلیل رگرسیونی متغیرها، مدل پژوهش با ۸ متغیر تدوین گردید.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: مدل پژوهش که متکی به متغیرهای مالی، اقتصادی، مدیریتی و سیاسی می‌باشد با ۹۲/۴ درصد شرکت‌های دولتی ورشکسته و ۸۶ درصد شرکت‌های دولتی غیر ورشکسته را شناسایی نمود.

واژه‌های کلیدی: پیش‌بینی ورشکستگی، متغیرهای کلان اقتصادی، عوامل مدیریتی، شرکت‌های دولتی.

طبقه‌بندی موضوعی: G33,C40

* نویسنده مسئول: بابک جمشیدینوید

مقدمه

پیش‌بینی ورشکستگی یکی از موضوعات اصلی طبقه‌بندی شرکت‌هاست. مالکان، مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، شرکای تجاری و همچنین مؤسسات دولتی علاقه‌مند به ارزیابی وضعیت مالی شرکت هستند زیرا در صورت ورشکستگی هزینه‌های زیادی به آنها تحمیل می‌شود. با پیشرفت علم و فن‌آوری، اقتصاد و تجارت وارد مرحله جدیدی شد. مؤسسات کوچک به شرکت‌های بزرگ سهامی و چندملیتی تغییر شکل دادند. این امر موجب توسعه و گسترش بازارهای مالی و پولی و سرمایه‌گذاری هزاران نفر در سهام شرکت‌ها شد. رشد و دگرگونی سریع روابط اقتصادی، منجر به رقابت شدید در عرصه تجارت، صنعت و سرمایه‌گذاری گردید (چن‌می، ۲۰۱۱). ورشکستگی رویدادی است که تأثیر زیادی بر مدیریت، سهامداران، کارکنان، بستانکاران، مشتریان و سایر افراد ذینفع می‌گذارد. از این‌رو ورشکستگی هم از لحاظ اجتماعی و هم از لحاظ اقتصادی کشور را به چالش می‌کشد (آلتمن، ۲۰۰۰). ورشکستگی هنگامی رخ می‌دهد که بدهی‌های یک شرکت از ارزش دارایی‌های موجود در شرکت تجاوز کند (گردن، ۱۹۷۱). یکی از مشکلات پیش‌بینی ورشکستگی، عدم شناخت متغیرهای اثرگذار بر ورشکستگی است. وجود متغیرهای بسیار زیاد، مدیران، بستانکاران، پژوهشگران و دیگر افراد را به بررسی تجربه‌ها، پژوهش‌های دیگر پژوهشگران و یا انتخاب سلیقه‌های برخی از متغیرها از میان مجموعه متغیرهای مؤثر، برای بررسی علل ورشکستگی شرکت سوق می‌دهد و عدم انتخاب علمی متغیرهای مؤثر و مهم بر ورشکستگی، آنها را با مشکلات فراوانی روبه‌رو می‌کند. بنابراین با شناخت عوامل مهم و مؤثر بر ورشکستگی می‌توان بحران مالی را در شرکت‌ها پیش‌بینی کرد و تدابیر لازم را در خصوص تجدید نظر در کنترل شرکت اعمال نمود. به عنوان مثال مدیری توجه خود را به نسبت‌های نقدینگی معطوف می‌کند و معتقد است نسبت‌های نقدینگی و بدهی مناسب، مانع از ورشکستگی شرکت می‌شود. این در حالی است که مدیر دیگری سوء مدیریت در کنار سیاست‌های غلط دولتی عامل اصلی ورشکستگی شرکت‌ها بیان می‌نماید و همین اختلاف نظر، در برنامه‌های بلندمدت و میان مدت شرکت اثر می‌گذارد و این امر به دلیل نبود رتبه‌بندی عوامل ورشکستگی است (خواجوی و امیری، ۱۳۹۲).

حاکمیت شرکتی مجموعه‌ای از مکانیزم‌های کنترلی درون شرکتی و برون شرکتی است که تعادل مناسب بین حقوق صاحبان سهام از یک سو و نیازها و اختیارات هیئت مدیره را از سوی دیگر برقرار می‌کند و حاکمیت شرکتی

ضعیف می‌نواند منجر به افزایش احتمال درماندگی مالی یا ورشکستگی در شرکت‌ها شود (مشکی و هاشمی سعادت، ۱۳۹۳).

با توجه به نقش سرمایه‌های فکری در سازمان‌ها می‌توان انتظار داشت که شرکت‌های برخوردار از سرمایه فکری غنی‌تر، راهبردهای هوشمندانه‌تری برای اجتناب از ورشکستگی داشته باشند. با توجه به نقش برجسته سرمایه‌های فکری و اجزای سه‌گانه آن (سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه مشتری یا ارتباطی) در موفقیت عملکرد بنگاه‌های اقتصادی، این موضوع مورد بررسی قرار گرفت و ثابت شد که سرمایه فکری عاملی اثرگذار در پیش‌بینی ورشکستگی است (انواری رستمی و همکاران، ۱۳۹۶).

با توجه به اینکه در بخش عمومی تأثیر عوامل کلان اقتصادی و مدیریتی بیشتر از عوامل مالی است. بنابراین مسئله پژوهش حاضر این است که آیا می‌توان با کمک گرفتن از عوامل غیر مالی (مدیریتی، اقتصادی و سیاسی در کنار عوامل مالی، مدلی برای پیش‌بینی ورشکستگی جهت شرکت‌های دولتی ارائه کرد که بتواند با ضریب اطمینان بالا ورشکستگی این شرکت‌ها را پیش‌بینی نماید. بیشتر مدل‌های داخلی و خارجی صرف نظر از اینکه آماری، خطی یا داده‌کاوی باشند بر نسبت‌های مالی تمرکز دارند، و به منظور پیش‌بینی ورشکستگی بخش خصوصی تدوین شده‌اند. اما در بخش عمومی به دلیل استفاده از اطلاعات تاریخی و وجود تورم زیاد، این نسبت‌ها غیر واقعی هستند. همچنین اجبار به استفاده از اصل بهای تمام شده در تهیه صورت‌های مالی از جمله ترازنامه باعث غیر واقعی بودن ارقام موجود در صورت‌های مالی و ناکارایی این نسبت‌ها در پیش‌بینی رویدادهای آتی شده و این مدل‌ها را در بخش عمومی ناکارا کرده است. لذا نمی‌تواند داده‌های قابل قبولی در اختیار استفاده کننده قرار دهند از طرف دیگر در ایران بحران‌های سیاسی و سوء مدیریت تأثیر زیادی بر وضعیت اقتصادی شرکت‌ها دارد (محسنی و رحیمیان، ۱۳۹۷). اگر بتوان مدلی طراحی کرد که کلیه عوامل مؤثر بر ورشکستگی در آن لحاظ شده باشد، قابلیت اتکای بیشتری نسبت به سایر مدل‌ها خواهد داشت. مثلاً نوسان قیمت ارز در کشور ما چندین برابر میانگین این نوسان در سایر کشورها است. حتی نرخ تورم در ایران نیز بالاتر از سایر کشورها می‌باشد. تغییر ناگهانی در هر یک از این عوامل می‌تواند از عوامل ورشکستگی باشد چون نوسانات در کشور ما بسیار بالا است، بهتر است در تدوین مدل مورد نظر لحاظ شوند.

ماده ۱۴۱ قانون تجارت می‌باشد که اگر بر اثر زیان‌های وارده، حداقل نصف سرمایه شرکت از میان برود، هیئت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام را دعوت نماید تا موضوع انحلال یا بقای شرکت مورد شور و رأی واقع شود. هر گاه مجمع مزبور رأی به انحلال شرکت ندهد، باید در همان جلسه و با رعایت مقررات ماده ۶ این قانون سرمایه شرکت را به مبلغ سرمایه موجود کاهش دهد (منصور، ۱۳۸۷).

ورشکستگی شرکت‌های مختلف در طول تاریخ، کسب و کارهای مختلف را بر آن داشته است عملکرد شرکت خود و در نتیجه، احتمال ورشکستگی آن را در آینده پیش‌بینی کنند؛ زیرا پیش‌بینی ورشکستگی، به توانایی شرکت برای اندیشیدن تمهیدات لازم قوت می‌بخشد و به شرکت امکان می‌دهد تغییراتی متناسب با این وضعیت برای جلوگیری از مضیقه مالی و ورشکستگی انجام دهد. از دهه ۱۹۶۰ پژوهشگران، الگوهای آماری و ریاضی مختلفی برای پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها ارائه کردند. اولین الگو، الگوی بیور در سال ۱۹۶۶ بود و دو سال بعد، آتمن، الگوی پیش‌بینی ورشکستگی خود را براساس تحلیل تمایزی ارائه کرد. الگوی آتمن مبنای پژوهش‌های پژوهشگران مختلفی قرار گرفت تا شاید با انجام تغییراتی در الگوی اصلی، دقت پیش‌بینی الگو را ارتقا دهند؛ با این حال، فرضیه‌هایی مثل نرمال بودن و ناهمسانی واریانس، از محدودیت‌های این الگوها بود. بعدها افرادی مثل اولسون بر آن شدند با مطرح کردن رگرسیون لوجیستی، بر این محدودیت‌ها غلبه کنند؛ با این حال، دقت پیش‌بینی چنین الگوهایی با تردیدهای زیادی روبه‌رو بود، زیرا همه آنها فقط از نسبت‌های مالی به عنوان متغیر مستقل بر پیش‌بینی ورشکستگی استفاده می‌کردند (ناظمی اردکانی و همکاران، ۱۳۹۶).

در کنار عوامل مالی، عوامل غیر مالی زیادی می‌توانند بر ورشکستگی شرکت‌ها مؤثر باشند. با مطالعه مبانی نظری پژوهش‌های پیشین در یک بازه زمانی ۲۰ ساله، مهمترین عوامل غیر مالی مؤثر بر ورشکستگی عبارتند از حاکمیت شرکتی، مدیریت سود، سرمایه فکری، نوسانات بهای ارز و طلا، تورم و عوامل سیاسی مانند تحریم‌های اقتصادی که در این پژوهش سعی شده از همه این عوامل در تدوین الگوی پیش‌بینی ورشکستگی استفاده شود.

حاکمیت شرکت

حاکمیت شرکتی مجموعه‌ای از سازوکارهای کنترلی درون شرکتی است که تعادل مناسب بین حقوق صاحبان سهام از

نقطه قوت این پژوهش، استفاده از متغیرهای کلان اقتصادی هست که می‌توانند قدرت پیش‌بینی مدل ارائه شده را تا حدودی نسبت به مدل‌های که فقط بر عوامل مالی تکیه دارند، ارتقا دهد و سعی شده به جز مؤلفه‌های مالی از سایر مؤلفه‌های اقتصادی، مدیریتی و سایر عوامل مرتبط در تهیه مدل مانند مسائل روز چون تحریم اقتصادی، افزایش ناگهانی بهای ارز و ... استفاده شود. در این پژوهش ابتدا به تشریح و بیان مسئله پژوهش پرداخته و پس از بیان مبانی نظری پژوهش، روش پژوهش، روش تجزیه و تحلیل داده‌ها، مدل‌ها و متغیرهای مورد استفاده در پژوهش و همچنین نتایج پژوهش تشریح خواهد شد.

با توجه به مطالعات صورت گرفته توسط پژوهشگر، در داخل کشور پژوهشی در زمینه تدوین الگوی جهت پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های دولتی مشاهده نگردید. از طرفی این پژوهش با دسته‌بندی کردن مؤلفه‌ها به چهار گروه به بررسی همه عوامل مؤثر بر ورشکستگی پرداخته که جنبه نوآوری اصلی این پژوهش می‌باشد. از طرفی دیگر یکی از نوآوری‌های این پژوهش دوره زمانی بلندمدت یعنی ۱۰ ساله می‌باشد که وجه متمایز این پژوهش با سایر پژوهش‌ها می‌باشد.

مبانی نظری

در این پژوهش سعی شده در کنار عوامل مالی، عوامل غیرمالی مؤثر بر ورشکستگی شناسایی و ارتباط آنها با یکدیگر تبیین شود.

تبیین مفهوم ورشکستگی

ورشکستگی در متون علمی تعاریف مختلفی دارد. در زیر چند تعریف از نظر تجاری و حقوقی ارائه شده است. ورشکستگی هنگامی رخ می‌دهد که بدهی‌های یک شرکت از ارزش بازار دارایی‌های موجود در شرکت تجاوز کند (گیتمن، ۱۹۹۶). هرگاه نرخ بازده یک شرکت پایین باشد و شرکت توانایی پرداخت بدهی‌های خود را نداشته باشد، شرکت ورشکسته نامیده می‌شود (شاکری، ۱۳۸۲). از نظر حقوقی ورشکستگی به دو صورت امکان پذیر است:

- ورشکستگی اختیاری، که در آن شرکت با طرح دعوا در دادگاه اعلام ورشکستگی خود را درخواست کند.

- ورشکستگی اجباری، در ورشکستگی اجباری لاقط سه نفر از طلبکاران که مطالباتشان از مبلغ معینی تجاوز نماید می‌توانند طرح دعوا کنند (نبوی و همکاران، ۱۳۸۹).

در ایران، ملاک ورشکستگی و خروج شرکت‌ها از بورس

کشور نظیر تحریم‌ها، تورم و رکود وجود دارد موضوع ورشکستگی نسبت به سالهای قبل افزایش پیدا کرده است و عوامل دیگری مانند واردات بی رویه و اختلالات در سیستم نظام بانکی و پولی نیز در تشدید این پروسه تأثیرگذار است (حاجعلی، ۱۳۹۷).

همانگونه که در بررسی هر یک از متغیرها مشاهده شد، هر یک از آنها بر پیش‌بینی ورشکستگی مؤثر هستند. در این پژوهش با در کنار هم قرار دادن این متغیرها سعی شده یک مدل ترکیبی و بهینه جهت پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های دولتی تدوین گردد. زیرا نقش متغیرهای مانند حاکمیت شرکتی، سرمایه فکری و نوسانات ارزی در بخش دولتی بسیار پررنگ‌تر از شرکت‌های بخش خصوصی است.

پیشینه پژوهش

جنسی و شو (۲۰۱۷)، در پژوهشی به پیش‌بینی ورشکستگی با استفاده از آموزش القایی پرداختند و دریافتند که روند در حال ظهور در محاسبات سازمانی، استفاده از فناوری اطلاعات است. یادگیری تصمیم‌گیری از داده‌های سازمانی. بحث اصلی این پژوهش ارائه یک نظریه رسا و روش جامع برای یادگیری است. مدل تصمیم‌گیری برای پیش‌بینی ورشکستگی این نظریه بر اساس اطلاعات موجود است. در اجرای جریان نقدی، که پایه‌ای از نظریه ارزش‌گذاری است، یک سیستم تحلیلی که مقدار عدم قطعیت را در اطلاعات جریان نقدی اندازه‌گیری می‌کند. این رویکرد یک سیستم یادگیری مبتنی بر درخت تصمیم و یک سیستم اطلاعاتی مبتنی بر جریان نقدی یک شرکت است. نمونه این آزمون از رویکرد جریان نقدی برای ۹۹ شرکت ورشکسته دولتی و ۹۹ شرکت غیر ورشکسته دولتی تشکیل شده است نتیجه این پژوهش توانست شرکت ورشکسته را به‌طور صحیح ۸۹ درصد از شرکت‌های غیر ورشکسته تشخیص دهد.

دو جاودین و گانزونز (۲۰۱۷)، در پژوهشی به مطالعه اطلاعات مالی گسترده‌ای که برای پیش‌بینی ورشکستگی طراحی شده بود پرداختند و مدل‌ها و کارهای پژوهشی که به این منظور ارائه شده بود را بررسی کردند و ارائه اطلاعات خود را بسته به شرایط خاص، به‌ویژه هنگامی که بدنبال تغییر ریسک‌های موجود بودند تعدیل نموده و دریافتند که مدیریت سود ممکن است بر نتایج شرکت اثر بگذارد، لذا داده‌های حسابداری به این دلیل مطالعه می‌شود تا بدانیم چگونه مدیریت درآمد ممکن است بر روی داده‌های مالی تأثیر بگذارد. متغیرها چگونه می‌تواند به‌طور غیرمستقیم پیش‌بینی انجام شده توسط مدل‌های شکست را تحریف کند. برای این

یکسو و نیازها و اختیارات هیئت مدیره را از سوی دیگر برقرار می‌کند و در نهایت این مکانیزم‌ها اطمینان معقولی را برای صاحبان سهام و تهیه‌کنندگان منابع مالی و سایر گروه‌های ذینفع، مبنی بر اینکه سرمایه‌گذاری آنها با سود مناسبی برگشت داده خواهد شد، فراهم می‌کند (برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۱).

در سال‌های اخیر، توجه به مفهوم حاکمیت شرکتی، به طور فزاینده‌ای افزایش یافته است و از ۵ مکانیزم حاکمیت شرکتی یعنی نوع گزارش حسابرسی، میزان پاداش هیئت مدیره، نسبت مالکیت نهادی، اندازه هیئت مدیره و استقلال هیئت مدیره، مکانیزم‌های نوع گزارش حسابرسی، میزان پاداش هیئت مدیره، نسبت مالکیت نهادی و استقلال هیئت مدیره با احتمال وقوع ورشکستگی رابطه معنادار و منفی وجود دارد. لذا می‌تواند به عنوان یک متغیر برای پیش‌بینی ورشکستگی مورد استفاده قرار گیرد (مشکی و هاشمی سعادت، ۱۳۹۴).

سرمایه فکری

سرمایه فکری شامل تمام فرایندها و دارایی‌هایی است که به طور معمولی و سنتی در ترازنامه نشان داده نمی‌شود و همچنین شامل آن دسته از دارایی‌های نامشهود (مانند علائم تجاری یا نام‌های تجاری و حق امتیاز) است که روش‌های حسابداری جدید آنها را در نظر می‌گیرد (روز جی، ادوینسون و دراگوناتی؛ ۱۹۹۷). سرمایه فکری حاصل جمع دانش اعضای یک سازمان و کاربرد عملی آن است. با توجه به نقش برجسته سرمایه‌های فکری و اجزای سه‌گانه آن (سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه ارتباطی با مشتری) در موفقیت عملکرد بنگاه‌های اقتصادی، می‌توان نتیجه گرفت که این متغیر می‌تواند در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران مورد استفاده قرار گیرد (انواری رستمی و همکاران، ۱۳۹۶).

نوسانات ارزی

نوسانات ارزی بر اختلال در خرید سفارشات و تهیه دستگاه‌ها و ماشین آلات چرخه تولید دخیل است و التهاب بازار ارز بستر لازم را برای اختلال در چرخه تولید و قرار گرفتن کارخانجات در زمره واحدهای زیان‌ده و ورشکسته فراهم می‌کند. ورشکستگی همیشه به دلیل بوجود آمدن وضعیت نامساعد اقتصادی صورت نمی‌گیرد، در برخی مواقع پیشرفت تکنولوژی و عقب ماندن یک واحد تولیدی از تکنولوژی روز دنیا موجب ورشکستگی می‌شود در شرایط اقتصادی نامطلوبی که در

بررسی ارتباط بین سرمایه فکری و احتمال وقوع ورشکستگی پرداختند و نتیجه گرفتند که حاکمیت شرکتی می‌تواند به عنوان یک متغیر مهم و اساسی برای پیش‌بینی ورشکستگی مورد استفاده قرار گیرد.

طاوری (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی فناوری داده‌کاوی جهت پیش‌بینی ورشکستگی پرداخت و بیان نمود که از فناوری داده‌کاوی می‌توان جهت پیش‌بینی ورشکستگی، وضعیت تداوم فعالیت، درماندگی مالی، تشخیص و شناسایی تقلب مدیریت و تخمین ریسک اعتباری شرکت‌ها کمک گرفت.

حسین پور و زراء نژاد (۱۳۹۵)، به موضوع مربوط به گسترش حجم و اندازه دولت و پیامدهای این امر برای متغیرهای کلان اقتصادی و تأثیر آن بر ورشکستگی پرداختند. در این پژوهش آن‌ها بیان کردند که دخالت دولت و اندازه فعالیت‌های آن، نقش تعیین‌کننده‌ای در وضعیت اقتصاد دارد؛ از این رو، یکی از وظایف اصلی دولت، ایجاد اشتغال برای همه به‌منظور رسیدن به سطح اشتغال کامل است. آنها در پژوهش خود به بررسی اثر اندازه دولت بر روی ورشکستگی در اقتصاد ایران با استفاده از داده‌های سالانه در دوره ۱۳۳۸ تا ۱۳۹۰ به روش آزمون کرانه‌های پسران، شین و اسمیث، مبتنی بر رویکرد تخمین مدل تصحیح خطای غیر مقید UECM شامل رابطه پویا و رابطه تعادلی بلندمدت پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که اندازه دولت، اثر منفی و معناداری بر روی ورشکستگی دارد و برای کاهش ورشکستگی، باید اندازه دولت در اقتصاد ایران کاهش یابد. با افزایش اندازه دولت در اقتصاد، ازدحام در بخش خصوصی مخصوصاً سرمایه‌گذاری خصوصی و در نتیجه، رشد بهره‌وری و رقابت بین‌المللی کاهش و نرخ بیکاری افزایش می‌یابد.

احمدپور و شهسوار (۱۳۹۳)، در پژوهشی به بررسی بررسی عوامل مؤثر بر ریسک ورشکستگی مالی شرکت‌ها پرداختند و نتیجه گرفتند که ریسک ورشکستگی مالی شرکت بیشتر تحت تأثیر شرایط اقتصادی کشور، سیاست‌های تأمین مالی، اندازه شرکت، نوع صنعت و بهبود ویژگی‌های کیفی مبتنی بر اطلاعات حسابداری است. از بین این متغیرها متغیرهای اقتصادی بیشترین تأثیر را دارد.

روش‌شناسی پژوهش

به لحاظ هدف، پژوهش از نوع کاربردی است. به لحاظ ماهیت داده‌ها و روش‌های تحلیل، از نوع کمی و کیفی است و با داده‌های کمی و کیفی سر و کار دارد. در بخش کیفی پژوهش برای درک و تبیین پدیده‌های پیچیده اجتماعی از

هدف آنها استفاده از یک معیار که امکان ارزیابی و دستکاری حساب‌های احتمالی را فراهم می‌کند را بررسی می‌کنند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد وقتی که در پیش‌بینی ورشکستگی از سایر متغیرهای غیرمالی استفاده می‌شود، نتایج دقیق‌تری از پژوهش‌هایی که فقط به اطلاعات مالی خاصی تکیه می‌کنند به دست می‌آید. آنها همچنین نشان دادند که بهبود دقت مدل، اساساً به دلیل کاهش خطای Tipe-1 است که دارای بیشترین ریسک است.

استین (۲۰۱۷)، در پژوهشی به انتخاب متغیر در داده‌کاوی از طریق پیش‌بینی یک مدل ورشکستگی پرداخت و مجموعه داده‌ها ۲٫۹ میلیون ماه از فعالیت کارت اعتباری را انتخاب و به پیش‌بینی این عوامل پرداخت و یک سؤال مدل‌سازی چالش‌انگیز مطرح شد که چگونه یک فرد از پیش‌بینی‌های مفید استفاده می‌کند؟ و نشان داد که این مدل به‌نوبه خود روش مؤثر برای پیش‌بینی ورشکستگی می‌باشد. نسخه او از طریق رگرسیون گام‌به‌گام محاسبات را سازمان‌دهی می‌کند. برای تطابق با تعاملات، سوءاستفاده از معیارهای نظری جدید و مدرن پیش‌بینی‌کننده و برآورد ارزش محافظه‌کارانه می‌باشد.

سلطانی (۱۳۹۷)، در پژوهشی بیان کرد که بیش از ۸۰٪ بازار سرمایه ایران در دست بخش شبه‌دولتی است و سهم بخش خصوصی در این بازار اندک است. در چنین بازاری، شاخص‌های بورس نه تنها از سوی شبه‌دولتی‌ها ممکن است بالا نگه داشته شود، بلکه از آنجا که بازار سرمایه را با قیمت دلار تطبیق می‌دهد، دائماً شاهد رشد شاخص‌ها هستند. رشد شاخص‌های بورس نشان‌دهنده کاهش ارزش پول ملی است. در یک چشم‌انداز کلی، بازار سرمایه ایران در سطوح جهانی چندان عمیق و قدرتمند نیست و به عبارتی دیگر بازار سرمایه ضعیف و کم‌عمقی داریم. در مقایسه با داخل هم وقتی که شما ترکیب بازار سرمایه را نگاه می‌کنید، می‌بینید که ارزش کل بورس در سال ۹۶ تقریباً ۱۸۰ هزار میلیارد تومان بوده است که ۲۲ درصد مربوط به پتروشیمی، ۱۴ درصد فلزات اساسی، ۹ درصد مخابرات و ۹ درصد نفتی است. بررسی که می‌کنید ۸۰ درصد همین بازار سرمایه کوچک، دست بنگاه‌های شبه‌دولتی یا خصولتی است.

انواری رستمی، مرادی و رنجبر (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی تبیین نقش سرمایه فکری در کاهش احتمال ورشکستگی شرکت‌ها پرداختند و نتیجه گرفتند که سرمایه فکری و اجزای آن تأثیر معکوس و معناداری بر احتمال ورشکستگی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران دارند. مشکی میاوقی و هاشمی سعادت (۱۳۹۴)، در پژوهشی به

حسابرسی شده و موارد افشای مربوط به متغیرهای پژوهش، ۷۵ شرکت دولتی و شبه دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه پژوهش برگزیده شده است که نحوه استخراج آنها در جدول ۱، نشان داده شده است.

جامعه آماری این پژوهش مجموعه شرکت‌های دولتی و شبه دولتی عضو بازار سرمایه ایران است. منظور از شرکت دولتی، شرکت‌های است که بیش از ۵۰ درصد سرمایه آنها متعلق به دولت است. در قوانین ایران هنوز هیچ تعریفی از نهادهای شبه دولتی ارائه نشده است. در قانون محاسبات عمومی، وزارتخانه‌ها، شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی تعریف شده‌اند و نهادهای عمومی غیردولتی هم دارای تعریف هستند. اما برخی از نهادها وجود دارند که جزو هیچکدام از این گروه‌ها نبوده و در فهرست‌های تعیین شده هم حضور ندارند. بخش‌هایی است در اقتصاد ایران که از نظر ساختار دولتی نیستند اما غالباً با مدیریت دولتی اداره می‌شوند و می‌توان گفت قانونی است ولی خصوصی نیست و سر راه انتقال از بخش دولتی به خصوصی قرار گرفته است. آخرین برآوردها نشان می‌دهد که تاکنون ۱۹ هزار شرکت شبه‌دولتی شناسایی شده‌اند که زیرمجموعه ۶ دسته از نهادها یعنی مؤسسات عمومی، نهادهای نظامی، مؤسسات خیریه، بقاع متبرکه، صندوق‌های بازنشستگی و نهادهای انقلاب اسلامی قرار می‌گیرند. طبق اعلام مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۷۹ از ۲۸۹ شرکت عضو بورس ۱۱۵ شرکت مالکیت دولتی داشته‌اند، اما در سال ۱۳۹۷ حدود ۸۰ درصد شرکت‌های عضو بورس دولتی یا شبه دولتی هستند. جدول ۲ بخشی از شرکت‌های دولتی در سال ۱۳۹۷ را نشان می‌دهد که در طی سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ بخشی از سهام خود را به صورت عرضه اولیه در بورس به فروش رسانده‌اند. اقتصاد ایران یک اقتصاد شبه دولتی است به طوری که

داده‌های کیفی نظیر داده‌های حاصله از مستندات، پرسشنامه و... استفاده شده و در بخش کمی این پژوهش بر اساس روش کتابخانه‌ای و میدانی و تحلیل محتوا از اطلاعات صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی عضو بازار سرمایه ایران شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت جریان وجه نقد و آمار فروش محصولات، برگرفته از سامانه اطلاع رسانی کدال و سایت سازمان بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۸۸ لغایت ۱۳۹۷ استفاده شده است.

جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری پژوهش را شرکت‌های دولتی فعال در بازار سرمایه ایران تشکیل می‌دهند. قلمرو زمانی پژوهش با در نظر گرفتن اطلاعات نزدیک به زمان پژوهش، دوره ۱۰ ساله طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۷ تعیین شده و نمونه آماری با در نظر گرفتن شرایط زیر انتخاب شده است:

- ۱- به منظور محاسبه متغیرهای پژوهش از ابتدای سال ۱۳۸۸ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند؛
- ۲- صورت‌های مالی و سایر داده‌های مورد نیاز آنها از سال ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۷ در دسترس باشد؛
- ۳- وقفه معاملاتی بیش از شش ماه در محدوده تعیین شده نداشته باشند (به منظور سیال بودن سهام شرکت‌ها و در نتیجه قابل اتکا بودن قیمت سهم و بازده آن)؛
- ۴- به منظور افزایش قابلیت مقایسه سال مالی شرکت منتخب منتهی به ۲۹ اسفند باشد؛
- ۵- شرکت برگزیده متعلق به صنایع "بانک‌ها، مؤسسه‌های اعتباری و سایر نهادهای پولی"، "سایر واسطه‌گری‌های مالی"، "سرمایه‌گذاری‌های مالی" نباشد (به دلیل تفاوت در صورت‌های مالی و ماهیت خاص فعالیت). با توجه به شرایط اشاره شده در بالا از صورت‌های مالی

جدول ۱. چگونگی انتخاب شرکت‌های مورد مطالعه پژوهش

تعداد	شرح
۳۵۶	اعضای جامعه آماری در پایان سال ۱۳۹۷
۵۸	سال مالی آنها پایان اسفند ماه هر سال نمی‌باشد
۲۲	شرکت‌هایی دولتی که جزء صنعت سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و واسطه‌گرهای مالی طبقه‌بندی می‌شوند
۶۱	شرکت‌هایی دولتی که در دوره تحقیق سال مالی را تغییر داده باشند
۷۵	شرکت‌هایی دولتی که اطلاعات آنها کامل در دسترس نباشند
۶۵	توقف معاملاتی داشته باشند
۲۸۱	جمع شرکت‌های دولتی حذف شده از جامعه آماری
۷۵	جمع شرکت‌های دولتی تحت مطالعه

موضوعی این پژوهش به بررسی متغیرهای مربوط در زمینه مدل پیش‌بینی ورشکستگی، شرکت‌های دولتی می‌پردازد. در نتیجه این پژوهش در حوزه حسابداری دولتی قرار می‌گیرد. با توجه اینکه هدف پژوهش تدوین مدل پیش‌بینی ورشکستگی، شرکت‌های دولتی است، الگوی رگرسیونی

پژوهش به شرح زیر است (پورحیدری و کوبانی، ۱۳۸۹):

$$B = \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8$$

در این الگوها متغیر وابسته ورشکستگی است که برای برآورد آن از ۸ متغیر مستقل کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها، بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام، سود انباشته به کل دارایی‌ها، حاکمیت شرکتی، سرمایه‌های اجتماعی،

بیش از ۸۰ درصد آن در مالکیت بخش دولتی است و در راستای خصوصی سازی هر ساله بخشی از آنها به بخش خصوصی واگذار می‌شود. در جدول ۳، اطلاعات بخشی از شرکت‌های شبه دولتی و روند واگذاری آنها ارائه شده است.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش برای محاسبه متغیرهای نهایی پرسشنامه و برای تجزیه و تحلیل الگوی آماری داده‌ها از نرم‌افزار اقتصادسنجی ایویوز ۸ استفاده شده است. نمونه‌های انتخابی بر اساس شمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت به دو دسته شرکت‌های ورشکسته و غیر ورشکسته تقسیم‌بندی شده‌اند. از نظر قلمرو

جدول ۲. شرکت‌های دولتی عضو بورس اوراق بهادار تهران

نماد شرکت	نوع صنعت	نماد شرکت	نوع صنعت	نماد شرکت	نوع صنعت
فولاد	صنعت فلزات	حکشتی	صنعت حمل و نقل	شپنا	صنعت پالایشی
فملی	صنعت فلزات	کگل	صنعت معدن	شتران	صنعت پالایشی
شگویا	صنعت پتروشیمی	کچاد	صنعت معدن	شبریز	صنعت پالایشی
ذوب	صنعت فلزات	فارس	صنعت پتروشیمی	شاوان	صنعت پالایشی
فولاژ	صنعت فلزات	مارون	صنعت پتروشیمی	شراز	صنعت پالایشی
وبملت	صنعت بانک	جم	صنعت پتروشیمی	خودرو	صنعت خودرو
وبصادر	صنعت بانک	رمپنا	فنی مهندسی	خسپا	صنعت خودرو
وتجارت	صنعت بانک	شبندر	صنعت پالایشی	ورنا	صنعت خودرو
وپست	صنعت بانک	شستا	صنعت چند رشته‌ای	دانا	صنعت بیمه
لکما	صنعت ارتباطی	وغدیر	صنعت چند رشته‌ای	البرز	صنعت بیمه
بنیرو	صنعت برق	شگویا	صنعت شیمیایی	وتوصا	صنعت سرمایه‌گذاری
ترانس	صنعت برق	اخابر	صنعت مخابرات	ساراب	صنعت سیمانی

جدول ۳. فهرست شرکت‌های تحت مالکیت هلدینگ‌های شبه دولتی ایران

نام هلدینگ	تعداد شرکت‌های زیر مجموعه	تعداد شرکت‌ها آماده عرضه
بنیاد مستضعفان	۱۸۹	نا مشخص
ستاد اجرایی فرمان امام	۵۵	۱۰
سرمایه‌گذاری تأمین اجتماعی	۱۷۸	۸
صندوق بازنشستگی کشوری	۱۱۳	۲۰
صندوق ذخیره فرهنگیان	۲۹	نامشخص
صندوق بازنشستگی فولاد	۲۱	۶

سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه، عدم وجود ارتباط صنعت با دانشگاه، نرخ بالای مالیات، نرخ بالای تسهیلات بانکی، عدم شفافیت سیاست‌های دولت، رقابت، بانک محوری، نوسانات شدید ارزی، تغییرات نرخ تنزیل بازار، قیمت نفت، قیمت سکه طلا، شاخص قیمت بورس، درآمد مالیاتی دولت، رقابتی نبودن بازار (همان، ۱۳۹۰).

سایر عوامل: حوادث غیرمترقبه، تجارت خارجی، تحریم اقتصادی، رویدادهای طبیعی، عوامل سیاسی، عدم نظارت از سوی نهاد ناظر (همان، ۱۳۹۰).

سپس جهت اجرای تحلیل عاملی تأییدی، یک پرسشنامه جهت ارزیابی این متغیرها تدوین و برای خبرگان رشته‌های حسابداری، مدیریت و اقتصاد ارسال شد و از آنها خواسته شد تا میزان اثرگذاری این متغیرها را بر پیش‌بینی ورشکستگی با نمره ۱ تا ۲۰ اعلام نمایند. انتخاب حجم نمونه بر مبنای نمونه‌گیری مورگان انجام گرفت. طبق برآورد اولیه خبرگان شناسایی شده حدود ۱۸۰۰ نفر هستند و طبق جدول مورگان تعداد نمونه ۳۱۷ نفر تعیین شد و برای آنها پرسشنامه ارسال شد که فقط ۱۰۱ نفر به این پرسشنامه پاسخ دادند. از این تعداد ۲۰ نفر دارای مدرک دکتری، ۴۳ نفر دانشجوی دکتری و ۲۴ نفر کارشناس ارشد و ۱۴ نفر دارای مدرک کارشناس بودند. حدوداً ۵۲٪ پاسخ‌دهندگان دانش‌آموخته رشته حسابداری، ۲۳٪ رشته اقتصاد، ۲۱٪ رشته مدیریت و ۴٪ دانش‌آموخته سایر رشته‌ها بودند.

خروجی این پرسشنامه در اکسل پردازش گردید و نتیجه کلی آن در جدول ۴، نشان داده شده است.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که از میان ۴۴ عامل انتخابی، ۸ متغیر اصلی شامل کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها، بدهی‌های بلند مدت به حقوق صاحبان سهام، سود انباشته به کل دارایی‌ها، حاکمیت شرکتی، سرمایه‌های اجتماعی، نوسانات ارزی، بهای نفت و تحریم اقتصادی مهمترین عامل ورشکستگی شرکت‌هاست.

در جدول ۵، تعریف عملیاتی و مفهومی متغیرها بیان شده است.

متغیر وابسته

تنها متغیر وابسته در این پژوهش پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها می‌باشد.

تعریف مفهومی، این متغیر رابطه اطلاعات مالی و غیر مالی واحد تجاری را جهت پیش‌بینی ورشکستگی را ارزیابی می‌کند (جهان‌خانی و همکاران، ۱۳۸۹).

نوسانات ارزی، بهای نفت و تحریم اقتصادی استفاده شده است و ضریب β برای هر متغیر از روش برآورد OLS رگرسیون محاسبه خواهد شد.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل این پژوهش طی یک فرایند چهار مرحله‌ای استخراج شده‌اند.

الف) با مطالعه پژوهش‌های انجام گرفته در زمینه ورشکستگی در داخل و خارج از کشور تلاش شد همه متغیرهای مؤثر بر ورشکستگی به شرح زیر شناسایی شد:

عوامل مالی: سود انباشته به کل دارایی‌ها، درآمد ناخالص تعدیل شده، سود انباشته به کل سرمایه، نسبت وام به سپرده، مدیریت سود، افشا به موقع، افزایش مطالبات معوق، سرمایه ناکافی، کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها، بدهی جاری به کل دارایی‌ها، فروش خالص به دارایی‌های جاری، دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری، فروش خالص به کل دارایی‌ها، بدهی بلندمدت به کل دارایی‌ها، سود خالص به فروش، حقوق صاحبان سهام به کل بدهی‌ها، سرمایه در گردش به کل بدهی‌ها، سود قبل از بهره و مالیات به کل دارایی‌ها (رودپشتی و همکاران، ۱۳۸۸).

عوامل مدیریتی: شاخص‌های توسعه بیش‌ازحد اعتبار مدیریت، کاهش اعتماد عمومی، از بین رفتن سرمایه‌های اجتماعی، رقابتی نبودن ساختار بازار، مدیریت ریسک نادرست، حبس شدید سرمایه، عدم وجود ابزارهای مناسب مدیریت، عدم اعتبارسنجی در انتخاب مشتریان، خیانت و تقلب مدیران، استعفا مدیران ارشد در زمان بحران، ناکارآمدی مدیریتی، ناسازگاری تولید و مصرف، شیوه تبلیغات، خیانت و تقلب کارکنان، خصوصیت مدیران، شیوه تأمین مالی، محدودیت صدور کالا، ایجاد و توسعه بیش از اندازه اعتبار، کمبود نیروی انسانی متخصص، هموارسازی نمایی، حاکمیت شرکتی، شاخص احساسات رکودی، شاخص عدم ثبات درآمدها، منحنی یادگیری، هزینه اشتباهات پیش‌بینی (عارفی، ۱۳۹۰).

عوامل اقتصادی:

رکود اقتصادی نقدینگی، عدم شناخت بازار، نوسانات تجاری، بحران‌های اقتصادی، عدم شفافیت عرصه واردات و صادرات، قاچاق کالا، کشش تقاضا، نبود امنیت اقتصادی، انحصاری بودن بازار و رقابتی نبودن بازار، وجود بازارهای غیررسمی، وجود رانت اقتصادی، عدم

(۲۰۰۸) و کریمی‌پور (۱۳۹۰)، نیز در پژوهش خود از این متغیرها استفاده نموده است.

اهرم مالی^۱

تعریف مفهومی، این نسبت رابطه منابع مالی مورد استفاده واحد تجاری را از لحاظ بدهی‌ها یا حقوق صاحبان سهام ارزیابی می‌کند و در واقع نحوه ترکیب آنها را بررسی می‌نماید (جهان‌خانی و همکاران، ۱۳۸۹).

تعریف عملیاتی، در این پژوهش، برای اندازه‌گیری اهرم

تعریف عملیاتی، در این پژوهش، برای اندازه‌گیری پیش‌بینی ورشکستگی شرکت از عوامل مالی، مدیریتی، اقتصادی و سایر عوامل استفاده می‌شود.

متغیر کنترلی

تعریف مفهومی، در پژوهش حاضر با توجه به پیشینه ریسک ورشکستگی، متغیرهای کنترلی شامل اندازه اهرم مالی و نوع صنعت می‌باشند. اندرسون و همکاران (۱۹۹۶)، شام وی (۲۰۰۱)، کمال و همکاران (۲۰۰۸) و پارکر و همکاران

جدول ۴. نتیجه پرسشنامه پژوهش

نام متغیر	میانگین نمره از ۲۰	بار عاملی	نام متغیر	میانگین نمره از ۲۰	بار عاملی
سود انباشته به کل دارایی	۱۵/۸۵	۰/۷۹۲۵	نرخ بالای تسهیلات بانکی	۶/۷۶	۰/۳۳۸
سرمایه در گردش به کل دارایی	۱۲/۶۷	۰/۶۳۳۵	سود خالص به دارایی‌ها	۹/۶۶	۰/۴۸۳
بدهی‌های بلند مدت به حقوق صاحبان سهام	۱۴/۳۸	۰/۷۱۸۵	سود خالص به بدهی‌ها	۸/۱۹	۰/۴۰۹۵
نوسانات بهای نفت	۱۱/۴۴	۰/۵۷۲	فروش خالص به کل دارایی‌ها	۸/۲۷	۰/۴۱۳۵
تحریم اقتصادی	۱۴/۷۵	۰/۷۳۷۵	جریان‌ات نقد به کل بدهی‌ها	۸/۷۸	۰/۴۳۹
حاکمیت شرکتی	۱۴/۴۳	۰/۷۲۱۵	بدهی بلندمدت به کل دارایی‌ها	۹/۴۳	۰/۴۷۱۵
نوسانات ارزی	۱۳/۸۱	۰/۶۹۰۵	دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها	۸/۳۷	۰/۴۱۸۵
سرمایه فکری	۱۵/۲۳	۰/۷۶۱۵	رویدادهای طبیعی	۵/۴۳	۰/۲۷۱۵
سود و زیان انباشته به کل سرمایه	۹/۱۸	۰/۴۵۹	ناکارآمدی مدیریتی	۶/۶۵	۰/۳۳۲۵
بدهی جاری به کل دارایی‌ها	۸/۹۰	۰/۴۴۵	نوسانات شدید ارزی	۱۵/۲۶	۰/۷۶۳
دارایی جاری به بدهی جاری	۹/۱۸	۰/۴۵۹	از بین رفتن سرمایه‌های اجتماعی	۹/۱۸	۰/۴۵۹
جریان نقد به کل دارایی‌ها	۸/۰۴	۰/۴۰۲	شاخص قیمت بورس	۸/۸۹	۰/۴۴۴۵
سرمایه در گردش به کل بدهی‌ها	۸/۸۴	۰/۴۴۲	استعفا مدیران ارشد در زمان بحران	۸/۴۶	۰/۴۲۳
افزایش مطالبات معوق	۸/۸۳	۰/۴۴۱۵	خیانت و تقلب مدیران	۸/۴۷	۰/۴۲۳۵
مدیریت سود	۹/۵۶	۰/۴۷۸	قاچاق کالا	۹/۴۵	۰/۴۷۲۵
خیانت و تقلب کارکنان	۷/۰۶	۰/۳۵۳	کشش تقاضا	۶/۸۶	۰/۳۳۴
وجود رانت اقتصادی	۶/۸۶	۰/۳۴۳	قیمت سکه طلا	۹/۶۵	۰/۴۸۲۵
افشا به موقع	۷/۶۴	۰/۳۸۲	عدم شناخت بازار	۸/۹۳	۰/۴۴۶۵
قیمت نفت	۸/۴۳	۰/۴۲۱۵	نوسانات تجاری	۱۲/۹۵	۰/۶۴۷۵
عوامل سیاسی	۸/۸۳	۰/۴۴۱۵	بحران‌های اقتصادی	۸/۵۴	۰/۴۲۷
انحصاری بودن بازار و رقابتی نبودن بازار	۷/۱۵	۰/۳۵۷۵	عدم شفافیت عرصه واردات و صادرات	۸/۷۵	۰/۴۳۷۵
کمبود نیروی انسانی متخصص	۹/۳۴	۰/۴۶۷	عدم شفافیت سیاست‌های دولت	۹/۳۸	۰/۴۶۹

مالی شرکت از تقسیم ارزش دفتری بدهی‌های بلندمدت بر کل دارایی‌ها استفاده می‌شود (همان، ۱۳۸۹).
 $LEV = BV / TOTL \text{ ASSETS}$
 BV: ارزش دفتری بدهی‌های بلندمدت.

سوالات فرعی پژوهش

- چگونه می‌توان عامل‌های اثرگذار بر پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های دولتی و ابعاد آن را شناسایی کرد؟
- چگونه می‌توان میزان ضرایب عامل‌های اثرگذار بر پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های دولتی را شناسایی کرد؟

سؤال اصلی پژوهش

مناسب‌ترین الگو برای پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های دولتی با در نظر گرفتن متغیرهای کلان اقتصادی، مالی، سیاسی و مدیریتی کدام است؟

تحلیل داده‌ها

آمار توصیفی

در بخش آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از

جدول ۵. تعریف مفهومی و عملیاتی متغیرها

متغیر	تعریف مفهومی	تعریف عملیاتی
سود انباشته به کل دارایی	این نسبت نشان‌دهنده سود تقسیم نشده سال‌های گذشته به کل دارایی‌ها می‌باشد و هرچه قدر بزرگتر باشد نشان از عملکرد بهتر شرکت در سال‌های قبل می‌باشد (نیکومرام و همکاران، ۱۳۸۸).	از تقسیم سود انباشته بر کل دارایی به دست می‌آید.
سرمایه در گردش به کل دارایی	این نسبت نشان‌دهنده که آیا شرکت، دارایی‌های جاری و نقد شونده کافی برای پوشش بدهی‌های کوتاه مدتش دارد یا خیر (همان، ۱۳۸۸).	از تقسیم سرمایه در گردش بر کل دارایی به دست می‌آید.
بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام	این نسبت بیان می‌کند که چقدر از منابع مالی شرکت توسط بستانکاران بلندمدت تأمین شده است. این نسبت یک معیار مهمی از توانایی پرداخت بدهی‌های بلندمدت است (همان، ۱۳۸۸).	از تقسیم بدهی‌های بلندمدت بر حقوق صاحبان سهام به دست می‌آید.
نوسانات بهای نفت	هرگونه افزایش یا کاهش غیرمنتظره در قیمت نفت منجر به تغییر درآمدهای نفتی می‌شود که این به نوبه خود مستقیماً اقتصاد کشور را تحت تأثیر قرار می‌دهد و در صورتی که سیاست‌های صحیح اقتصادی اعمال نشود، منجر به بحران و عدم تعادل‌های اقتصادی می‌شود (فطرس و هوشیدری، ۱۳۹۵).	از تقسیم اختلاف بهای نفت اول و آخر دوره بر بهای نفت آخر دوره به دست می‌آید.
تحریم اقتصادی	تحریم اقتصادی عبارت است از اقدامات اجباری علیه یک یا چند کشور برای ایجاد تغییر در سیاست‌ها یا دست کم نشان ایده‌های یک کشور در قبال سیاست‌های دیگر کشورهاست (داکسی، ۱۹۹۶).	سال‌های تحریم را عدد یک و سال‌های غیر تحریم را عدد صفر در نظر می‌گیریم. اگر ضریب متغیر تحریم از لحاظ آماری معنادار باشد، تحریم بر ورشکستگی شرکت تأثیر دارد.
حاکمیت شرکتی	مجموعه‌ای از مکانیزم‌های کنترلی درون و برون شرکتی است که تعادل بین حقوق صاحبان سهام از یک سو و اختیارات هیئت مدیره را از سوی دیگر برقرار می‌کند (مشکی و هاشمی‌سعادت، ۱۳۹۴).	ساختار هیئت مدیره، پاداش هیئت مدیره، ساختار مالکیت، حسابرسان داخلی، استقلال هیئت مدیره، نوع گزارش حسابرسان و مالکیت نهادهی مؤلفه‌های آن هستند که بین صفر و یک بوده و از پرسشنامه محاسبه می‌شود.
نوسانات ارزی	نرخ ارز عبارت است از مقداری از واحد پولی ملی که برای به‌دست آوردن واحد پول کشور دیگر باید پرداخت شود (سایت رسمی بانک مرکزی، ۱۳۹۶).	از تقسیم اختلاف نرخ ارز اول و آخر دوره بر نرخ ارز آخر دوره به دست می‌آید.
سرمایه فکری	سرمایه فکری اصطلاحی برای ترکیب دارایی ناملموس بازار، دارایی فکری، دارایی انسانی و دارایی ساختاری است که سازمان را برای انجام فعالیت‌های خود توانمند می‌سازد (انواری رستمی و همکاران، ۱۳۹۶).	از تقسیم مازاد بازده شرکت در یک دوره بر یک به علاوه میانگین موزون هزینه سرمایه شرکت در آن دوره به دست می‌آید.

است:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{توزیع داده‌ها نرمال است} \\ H_1: \text{توزیع داده‌ها نرمال نیست} \end{array} \right. \quad (\text{ادعا})$$

روش‌های معمول اقتصادسنجی در کارهای تجربی مبتنی بر فروض مانایی متغیرهای مورد مطالعه است. زیرا امکان ساختگی بودن برآورد با متغیرهای نامانا وجود دارد و استناد به نتایج چنین برآوردهای به نتایج گمراه کننده منجر خواهد شد. از این رو در این تحقیق از آزمون ریشه واحدهای لوبن لین چو، فیشر ADF و فیشر PP استفاده شده است. بر اساس جدول ۷ متغیرهای مدل همگی در سطح ۱ درصد پایا می‌باشد.

استخراج مدل نهایی پژوهش

اطلاعات جمع‌آوری شده برای ۸ متغیر فوق در معادله رگرسیون به عنوان متغیر مستقل و همچنین متغیر مجازی صفر و یک (صفر برای شرکت‌های غیرورشکسته و یک برای شرکت‌های ورشکسته) به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شد، برای برآورد مدل از نرم‌افزار ایویوز^۲ ویرایش ۹ استفاده شد و از روش‌های تخمین OLS (حداقل مربعات) در برآورد ضرایب مدل استفاده شد. پس از پردازش اطلاعات، ۴۳ خروجی مختلف از مدل استخراج گردید. سپس برای هر یک از این خروجی‌ها، جدولی در فرمت اکسل طراحی گردید و

شاخص‌های مرکزی همچون میانگین، کمترین، بیشترین و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار، چولگی و کشیدگی انجام پذیرفته است. خلاصه وضعیت آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش در جدول ۶ ارائه شده است.

آمار استنباطی

روش‌های معمول اقتصادسنجی در کارهای تجربی مبتنی بر فروض مانایی متغیرهای مورد مطالعه است. زیرا امکان ساختگی بودن برآورد با متغیرهای نامانا وجود دارد و استناد به نتایج چنین برآوردهای به نتایج گمراه کننده منجر خواهد شد. از این رو در این تحقیق از آزمون ریشه واحدهای لوبن لین چو، فیشر ADF و فیشر PP استفاده شده است (گل‌خندان و علیزاده، ۱۳۹۶).

بررسی فرض نرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش

برای استفاده از تکنیک آماری ابتدا باید مشخص شود که داده‌های جمع‌آوری شده از توزیع نرمال برخوردار است یا غیرنرمال. در این مرحله به بررسی نتایج حاصل از آزمون مزبور در مورد هر یک از متغیرهای وابسته و مستقل پرداخته می‌شود و براساس نتایج حاصل، آزمون مناسب برای بررسی پذیرش یا رد فرضیه‌های پژوهش انتخاب می‌شود. برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آزمون جاک-برا استفاده شده است. فرضیه صفر حاکی از نرمال بودن توزیع متغیرها

جدول ۶. شاخص‌های توصیفی (متغیرهای مستقل-وابسته-کنترلی)

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	چولگی	کشیدگی	تعداد مشاهده
سود انباشته/کل دارایی	X ₁	۰/۰۶	۰/۰۲	۰/۳۵	-۰/۱۸	۱/۶۴	۳/۰۹	۷۵
سرمایه در گردش/کل دارایی	X ₂	۰/۳۹	۰/۴۱	۰/۸۲	-۰/۱۸	۰/۲۱	-۰/۸۴	۷۵
حقوق صاحبان سهام/کل بدهی‌ها	X ₃	۰/۱۷	۰/۰۱	۷/۲۶	۰/۶۷	۷/۲۳	۸/۳۲	۷۵
نوسانات بهای نفت/میانگین ۵ ساله	X ₄	۰/۱۵	۰/۱۵	۰/۲۱	۰/۱۰	-۰/۰۶	-۱/۵۳	۷۵
تحریم اقتصادی	X ₅	۰/۴۹	۰/۵۴	۰/۹۸	۰/۰۹	-۰/۲۴	-۱/۲۳	۷۵
حاکمیت شرکتی/میانگین ۵ سال	X ₆	۱/۰۱	۱/۰۰	۲/۱۵	۰/۲۴	۰/۳۶	-۰/۷۱	۷۵
سرمایه فکری/میانگین ۵ سال	X ₇	۳/۰۶	۰/۴۷	۵/۶۵	۱/۳۸	۵/۸۶	۸/۴۶	۷۵
نوسانات ارزی/میانگین ۵ سال	X ₈	۲/۱۵	۰/۱۵	۳/۲۱	۰/۱۰	۰/۰۶	-۱/۵۳	۷۵

X_1 : سود انباشته به کل دارایی/کل دارایی،
 X_2 : سرمایه در گردش به دارایی/کل دارایی،
 X_3 : حقوق صاحبان سهام/کل بدهی‌ها،
 X_4 : نوسانات بهای نفت/میانگین ۵ ساله،
 X_5 : تحریم اقتصادی،
 X_6 : حاکمیت شرکتی/میانگین حاکمیت شرکتی،
 X_7 : سرمایه فکری/میانگین ۵ سال،
 X_8 : نوسانات ارزی/میانگین ۵ سال،
 در مدل برگرفته از این پژوهش اگر B محاسبه شده برای
 شرکتی مساوی یا کمتر از ۱ باشد، آن شرکت ورشکسته و

درصد خطای پیش‌بینی آن محاسبه شد. در جدول ۸ تعداد ۱۱ مورد از بهترین برآوردها که بیشترین درصد پیش‌بینی صحیح و کمترین خطا در برآورد را داشته‌اند آورده شده است که از بین آنها خروجی ۱۱ بهترین برآورد شناخته شد و به عنوان مدل نهایی پژوهش انتخاب گردید.

که از بین آنها خروجی شماره ۱۱ بهترین برآورد شناخته شده و به کمک آن مدل پژوهش به صورت زیر ارائه شد:

$$B = 2,339X_1 + 0,965X_2 + 0,394X_3 + 0,042X_4 + 0,943X_5 + 2,871X_6 + 0,893X_7 + 0,044X_8 + 0,273$$

که در آن:

جدول ۷. نتایج آزمون ریشه واحدها در سطح داده‌ها

نتیجه آزمون	آزمون در سطح متغیرها		آزمون	متغیر
	سطح احتمال	مقدار آماره		
پایا در سطح $I(0)$	-۷/۱۰۶۴۸	LLC	pp
	۲۱۷/۸۷۱	Fisher-ADF	
	۲۱۸/۴۱۵	Fisher-pp	
پایا در سطح $I(0)$	-۱۸/۱۳۶۲	LLC	X1
	۶۸۴/۳۲۱	Fisher-ADF	
	۹۳۷/۹۲۷	Fisher-pp	
پایا در سطح $I(0)$	-۱۳/۳۵۷۸	LLC	X2
	۶۰۲/۸۱۷	Fisher-ADF	
	۷۴۱/۷۱۷	Fisher-pp	
پایا در سطح $I(0)$	-۴۲۵/۱۴۹	LLC	X3
	۶۹۳/۸۶۵	Fisher-ADF	
	۱۲۸/۱۷۲	Fisher-pp	
پایا در سطح $I(0)$	-۱۷/۱۲۷۵	LLC	X4
	۵۷۵/۲۱۴	Fisher-ADF	
	۷۱۰/۶۶۲	Fisher-pp	
پایا در سطح $I(0)$	-۲۸۶/۹۰۳	LLC	X5
	۶۱۵/۲۹۶	Fisher-ADF	
	۹۲۵/۱۲۶	Fisher-pp	
پایا در سطح $I(0)$	-۴۱/۴۳۵۶۶	LLC	X6
	۳۶۸/۶۷۶	Fisher-ADF	
	۴۸۶/۵۰۹	Fisher-pp	
پایا در سطح $I(0)$	-۱۷/۳۳۶۴	LLC	X7
	۹۹۵/۲۹۴	Fisher-ADF	
	۹۹۸/۷۰۹	Fisher-pp	
پایا در سطح $I(0)$	-۲۶/۵۴۰۵	LLC	X8
	۱۰۲۸/۳۴	Fisher-ADF	
پایا در سطح $I(0)$	۱۰۲۸/۰۳	Fisher-pp	در سطح ۱٪ آزمون می‌باشد.
	

نتیجه آزمون

با توجه به نتایج آزمون مدل اول پژوهش، سطح معنی‌داری آماره F (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطا بوده و کل مدل رگرسیونی معنی‌دار است. آماره دوربین واتسون (۲/۱۳۹) در فاصله بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد بنابراین همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. با توجه به پایین بودن (P-Value) آماره t از سطح خطای مورد پذیرش ۵ درصد و با توجه به مثبت بودن آماره t برای ضریب کلیه متغیرها نتایج آزمون نشان می‌دهد متغیرهای فوق با ورشکستگی ارتباط معنی‌داری

اگر B محاسبه شده بزرگتر از ۱ باشد، احتمال ورشکستگی آن خیلی کم است. در جدول ۹ خطای نوع اول و دوم مدل نهایی پژوهش نشان داده شده است. خطای نوع اول ۷/۵ درصد بود. درحالی‌که خطای نوع دوم به مقدار بیشتر از آن از آن یعنی ۰/۱۴ می‌باشد و مدل در طبقه‌بندی ۰/۸۹/۲۵ کل نمونه بسیار دقیق عمل نموده است.

آزمون مدل پژوهش

نتایج حاصل از آزمون مدل به شرح جدول ۱۰، می‌باشد.

جدول ۸. بهترین خروجی‌های مدل پژوهش

نماد متغیر	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13	درصد پیش‌بینی صحیح	خطای نوع اول	خطای نوع دوم
ضریب در مدل اول	-۱/۸۲۳	۲/۳۲۰	۰/۵۷۳	-۱/۵۲۴	-۰/۰۰۴۴	۰/۶۴۹	۱/۵۸۰	۰/۰۴۴	-۰/۰۰۵۸	۰/۲۲۲	-۲/۱۶۹	۴/۶۱۳	-۰/۰۶۸۶	۸۶/۵٪	۱۲	۱۵
ضریب در مدل دوم	۱/۷۴۲	۲/۳۵۰	۰/۴۷۷	۰/۱۴۱	-۰/۰۰۸	۰/۶۴۰	۱/۵۷۵	۰/۰۱۶	-۰/۰۰۷۷	۰/۲۱۰	-۰/۰۰۵۵	-۰/۶۳۸	-۰/۳۷۰	۸۰٪	۱۸	۲۲
ضریب در مدل سوم	-۱/۷۴۲	۲/۳۵۰	۰/۴۷۷	۰/۱۴۱	-۰/۰۰۸	۰/۶۴۰	۱/۵۷۵	۰/۰۱۶	-۰/۰۰۷۷	۰/۲۱۰	-۰/۰۰۵۵	-۰/۶۳۸	-۰/۳۷۰	۸۶/۵٪	۱۶	۱۵
ضریب در مدل چهارم	۱/۸۳۱	۲/۴۲۱	۱/۱۴۰	۰/۳۶۵	-	-	۳/۰۴۰	-	-	۰/۹۹۷	-	-	۰/۴۹۱	۸۸/۵٪	۱۱	۱۲
ضریب در مدل پنجم	۱/۷۵۴	۲/۴۰۲	۰/۹۷۴	۰/۳۵۸	-۰/۰۴۲	-	۲/۹۴۲	-	-	۰/۹۶۱	-	-	-۰/۴۸۰	۷۶٪	۲۷	۲۱
ضریب در مدل ششم	-	۲/۳۹۵	۰/۴۱۱	۰/۱۲۲	-	-	۱/۶۲۰	-	-	۰/۲۶۳	-	-	۰/۷۶۳	۸۳/۵٪	۱۴	۱۹
ضریب در مدل هفتم	-	۲/۴۸۳	-	۰/۵۶۴	-۰/۱۴۵	-	-	-	۰/۱۸۹	-	-	-	-	۷۵٪	۲۲	۲۸
ضریب در مدل هشتم	-	۲/۳۴۰	-	۰/۲/۱۲۲	-۰/۰۲۳	-	۱/۷۴۴	-	-	۰/۳۰۸	-	-	۲/۵۴۱	۹۰٪	۱۱	۹
ضریب در مدل نهم	-	۲/۳۶۴	-	-	-	-	۱/۵۵۵	-	-	۰/۲۵۱	-	-	۲/۸۲۰	۹۲٪	۷	۹
ضریب در مدل دهم	-	۰/۵۲۱	۲/۳۰۶	-	-	-	۱/۴۵۴	-	-	۰/۲۲۶	-	-	-	۷۴٪	۳۱	۲۱
ضریب در مدل یازدهم	۲/۳۴	۰/۹۶۵	۰/۳۹	۰/۴۲	۰/۹۳۴	-	۲/۱۷	-	-	۰/۸۹	-	-	۰/۴۵	۹۹/۵٪	۱	۲

دارند. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می‌دهد که متغیرهای وارد شده در رگرسیون توانسته‌اند ۱۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند.

بحث و نتیجه‌گیری

اطلاعات حسابداری یکی از غنی‌ترین منابع اطلاعات در محدوده تصمیم‌گیری اقتصادی هستند. ناتوانی در تشخیص شرکت‌های ورشکسته از شرکت‌های غیر ورشکسته، اثرات اقتصادی و اجتماعی نامطلوبی در بر داشته است. بنابراین طراحی و ارائه یک مدل برای پیش‌بینی شرایط مالی شرکت‌های دولتی می‌تواند توسعه اقتصادی را افزایش داده و باعث تخصیص مناسب منابع در کشورهای در حال توسعه

شود (ستایش و ازنب، ۱۳۹۶).
با توجه به نتایج به‌دست آمده طبق جدول ۷، مشاهده شد که، مدل استخراج شده از این پژوهش از قابلیت بالایی برخوردار بوده و می‌تواند وقوع ورشکستگی را در شرکت‌های دولتی به نحو مطلوب پیش‌بینی نمایند. زیرا در تدوین آن علاوه بر متغیرهای مالی از مؤلفه‌های مدیریتی مانند حاکمیت شرکتی و سرمایه فکری و متغیرهای اقتصادی مانند نوسانات ارزی، نرخ تورم و نوسانات بهای نفت که عامل اصلی تورم در ایران می‌باشد، استفاده شده است. لذا مدل مزبور ابزاری مناسب برای پیش‌بینی ورشکستگی محسوب می‌شوند. یکی از نتایج این پژوهش، استفاده از متغیرهای مدیریتی در پیش‌بینی ورشکستگی است که این نتیجه با نتایج پژوهش

جدول ۹. نتیجه نهایی مدل

حالت	تعداد خطا	درصد	تعداد کل
خطای نوع اول (ورشکسته)	۵	۰/۹۲/۵	۷۵
خطای نوع دوم (غیر ورشکسته)	۱۱	۰/۸۶	۷۵

جدول ۱۰. نتایج آزمون مدل بهینه

$B = 2,339X_1 + 0,965X_2 + 0,394X_3 + 0,042X_4 + 0,943X_5 + 2,871X_6 + 0,893X_7 + 0,0449X_8$					
نام متغیر	نماد متغیر	ضریب Coefficient	آماره t	Prob.	نتیجه
مقدار ثابت	C	۰/۲۷۳	۱۴/۰۱۰	۰/۰۰۰۰	معنادار
سود انباشته / کل دارایی	X _۱	۲/۳۳۹	۱۶/۸۳۰	۰/۰۰۱۹	معنادار
سرمایه در گردش / کل دارایی	X _۲	۰/۹۶۵	۵/۷۶۲۴	۰/۰۲۲۱	معنادار
حقوق صاحبان سهام / کل بدهی‌ها	X _۳	۰/۳۹۴	۵/۴۹۹۶	۰/۰۰۰۰	معنادار
نوسانات بهای نفت / میانگین ۵ ساله	X	۰/۴۲	۲/۵۶۵	۰/۰۱۰۴	معنادار
تحریم اقتصادی	X _۵	۰/۹۴۳	۵/۸۸۱	۰/۰۳۴۲	معنادار
حاکمیت شرکتی / میانگین ۵ سال	X _۶	۲/۸۷۱	۱۵/۰۲۱	۰/۰۰۰۰	معنادار
سرمایه فکری / میانگین ۵ سال	X _۷	۰/۸۹۳	۹/۵۷۳	۰/۰۰۰۰	معنادار
نوسانات ارزی / میانگین ۵ سال	X _۸	۰/۴۴۹	۶/۳۱۳۲	۰/۰۰۰۰	معنادار
آماره F			۳۸/۳۲۱		
سطح معنی‌داری (Prob.)			(۰/۰۰۰)		
آماره دوربین واتسون			۱/۶۳۱		
ضریب تعیین (R ²)			۰/۱۶۸		
ضریب تعیین تعدیل شده (AdjR ²)			۱۷۴۰		

- پژوهش‌های مدیریت منابع سازمانی، ۷(۴)، ۶۳-۵۱.
- پورحیدری، امید و کوبایی حاجی، مهدی. (۱۳۸۹). پیش‌بینی بحران مالی شرکت‌ها با استفاده از مدل مبتنی بر تابع تفکیکی خطی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۲(۱)، ۳۳-۴۶.
- پورمهر، سعید. (۱۳۸۶). بررسی امکان سنجی استفاده از الگوهای اسپرینگیت و زمیجوسکی در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.
- دارابی، رویا. (۱۳۹۶). ارتباط بین بحران‌های مالی و ساختار سرمایه. *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، ۴(۳)، ۵۴-۶۱.
- رضایی، فرزین و گل دوز، مهدی. (۱۳۸۵). مقایسه پیش‌بینی الگوهای ورشکستگی زاوگین، زمسکی و شیراتا در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری*، ۳۰(۱۲)، ۶۱-۷۶.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ علی‌خانی، راضیه و مران‌جوری، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی کاربرد مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی آلتمن و فالمر در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۵۵)، ۳۴-۱۹.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکو مرام، هاشم و هیبیتی، فرشاد. (۱۳۸۸). *مبانی مدیریت مالی*. جلد اول، تهران: انتشارات ترمه.
- زراء نژاد، منصور و حسین پور، عبدالکریم. (۱۳۹۵). اثر اندازه دولت بر روی نرخ بیکاری در ایران. *پژوهش‌های رشد و توسعه پایدار، پژوهش‌های اقتصادی*، ۱۶(۱)، ۲۸-۴۱.
- ستایش، محمد حسین و اذنب، معصومه. (۱۳۹۶). ارائه مدل بهینه پیش‌بینی ورشکستگی با استفاده از الگوریتم علف‌های هرز و ارزیابی کارایی آن در مقایسه با مدل Z آلتمن. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۴۳)، ۴۱-۵۵.
- سعیدی، علی و آقایی، آرزو. (۱۳۸۸). پیش‌بینی درماندگی مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از شبکه بیز. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۵۶)، ۷۸-۵۹.
- سلطانی، احسان. (۱۳۹۷). بورس ایران دولتی است/رشد

مشکی و هاشمی‌سعادت (۱۳۹۶) و انواری‌رستمی و مرادی‌شهادی (۱۳۹۶)، که به بررسی کاربرد حاکمیت شرکتی و سرمایه‌فکری در زمینه پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها و پورحیدری و همکاران که به بررسی کاربرد نسبت‌های مالی در زمینه پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها پرداختند همسو است. با توجه به نتایج حاصل به سرمایه‌گذاران توصیه می‌شود جهت ارزیابی شرکت‌های دولتی و تصمیم‌گیری در رابطه با خرید و جلوگیری از به هدر رفتن سرمایه خود، نظر به دقت بالای در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های دولتی این مدل، به کمک آن وضعیت مالی شرکت‌ها را ارزیابی و سرمایه خود را در شرکت‌های ورشکسته سرمایه‌گذاری نکنند. یکی از پیشنهادها مبتنی بر پژوهش، تدوین مدلی جهت پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های دولتی برای یک صنعت خاص مانند فولاد، پتروشیمی، دارویی و... می‌باشد.

پیشنهادهای مبتنی بر پژوهش

- از آنجایی که این پژوهش به تدوین یک مدل کلی جهت پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های دولتی پرداخته لذا می‌توان به کمک آن پژوهش‌هایی تخصصی‌تر جهت تدوین مدل پیش‌بینی ورشکستگی برای شرکت‌های دولتی که در یک صنعت خاص فعالیت می‌کنند تهیه کرد. سایر پیشنهادها مبتنی بر پژوهش عبارتند از:
- تحلیل تأثیرپذیری ورشکستگی شرکت‌های دولتی فعال در بازار سرمایه ایران از قیمت نفت خام، مسکن، طلا، نرخ ارز، تحریم‌های اقتصادی و خروج امریکا از برجام،
- تحلیل موانع و چالش‌های تغییر واحد پولی با تعیین اثرات آن بر ورشکستگی شرکت‌های دولتی فعال در بازار سرمایه ایران،
- بررسی تأثیر عوامل کلان اقتصادی بر پیشگیری از ورشکستگی شرکت‌های دولتی.

منابع

- احمدپور، احمد و شهسواری، معصومه. (۱۳۹۳). بررسی نحوه اعمال اختیارات مدیران در مراحل مختلف درماندگی مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابداری*، ۵(۱۹)، ۳۲-۴۵.
- انواری رستمی، علی اصغر؛ شهادی، خسرو؛ زنجیر، محمد حسین و صادقی، سید جلال. (۱۳۹۶). تبیین نقش سرمایه‌فکری در کاهش احتمال ورشکستگی شرکت‌ها: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران.

- شخاص یعنی کاهش ارزش پول. روزنامه شروق، ۱۷/۵/۱۳۹۷.
- شریعت‌مداری، عراقی. (۱۳۹۴). ارائه مدلی جهت پیش‌بینی بهران‌های مالی در شرکت‌های ایرانی، فصلنامه مطالعات حسابداری، ۱۶(۴۳)، ۵۴-۳۷.
 - طاوری، شبنم. (۱۳۹۶). بررسی جایگاه داده کاوی در امور مالی و حسابرسی. مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، ۳(۲)، ۲۰۴-۱۹۴.
 - عارفی، اصغر و شمس، شهاب‌الدین. (۱۳۹۰). راهنمای مدیریت مالی در اجرا. تهران، انتشارات ترمه.
 - غضنفری، مهدی؛ رحیمی کیا، اقبال و عسکری، علی. (۱۳۹۷). پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها مبتنی بر سیستم‌های هوشمند ترکیبی. پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، ۱۹۴-۱۵۹.
 - فطرس، محمد حسن و هوشیدری، مریم. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر نوسانات قیمت نفت خام بر نوسانات بازدهی بورس اوراق بهادار تهران رویکرد GARCH چند متغیره، ۵(۱۸)، ۱۷۷-۱۴۷.
 - فیروزیان، محمود؛ جاوید، داریوش و نجم‌الدینی، نرگس. (۱۳۹۰). کاربرد الگوریتم ژنتیک در پیش‌بینی ورشکستگی و مقایسه آن با مدل آلتمن در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۸(۶۵)، ۱۱۴-۹۹.
 - قدیری مقدم، ابوالفضل؛ غلامپورفرد، محمد مسعود و نصیرزاده، فرزانه. (۱۳۸۸). بررسی توانایی مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی آلتمن و اهلسون در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. مجله‌ی دانش و توسعه، ۱۶(۲۸)، ۲۲۰-۱۹۲.
 - گل خندان، ابوالقاسم و علیزاده، محمد. (۱۳۹۵). عوامل تعیین کننده بزرگی در اندازه بخش دولتی تحت عدم اطمینان: مطالعه کشورهای عضو OIC (رویکرد
 - میانگین مدل بیزی. (۱۳)۴، ۱۶۲-۱۲۷.
 - محسنی، حسین. (۱۳۹۳). تأثیر قیمت نفت بر بازده بازار سهام: شواهدی از کشورهای صادر کننده نفت خاورمیانه. پژوهش‌های برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری انرژی، ۱(۳)، ۱-۱۶.
 - محسنی، رضا و رحیمیان، سمیرا. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر ورشکستگی با بهره‌گیری از کارایی به عنوان یک متغیر پیش‌بینی کننده. فصلنامه اقتصاد مقداری، ۱۵(۲)، ۱۳۰-۱۱۱.
 - مشکی میاوقی، مهدی و هاشمی سعادت. (۱۳۹۴). بررسی ارتباط بین سرمایه فکری و احتمال وقوع ورشکستگی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری، ۵(۱۷)، ۵۷-۳۷.
 - مقدم، عبدالکریم و ملایی. (۱۳۹۲). مدل پیش‌بینی ورشکستگی. پژوهش‌های مالی در حسابداری، ۱(۱)، ۱۱-۲۵.
 - ناظمی اردکانی، مهدی؛ زارع، وحید و محمدی، علیرضا. (۱۳۹۶). طراحی و تبیین الگوی پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها برحسب صنایع منتخب با استفاده از الگوی درخت تصمیم. فصلنامه علمی پژوهشی مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۶(۲)، ۱۳۸-۱۲۱.
 - نبوی چاشمی، سید علی؛ احمدی، موسی و مهدوی فرح آبادی، صادق. (۱۳۸۹). پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها با استفاده از مدل لاجیت. مجله مهندسی مالی و مدیریت پرتفوی، ۶(۲۱)، ۱۳۸-۱۲۱.
 - وظیفه دوست، حسین و زنگنه، طیبه. (۱۳۹۴). ارائه مدل پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران مبتنی بر مدل ترکیبی شبکه عصبی گروهی دستکاری داده‌ها و الگوریتم ژنتیک. پژوهش‌های راهبردی مدیریت، ۶(۵۷)، ۱۰۰-۸۳.
 - Ahmadi Kashani. S.A. (2005). Presentation of Bankruptcy Forecasting Model in the Appliance Industry. M.Sc., Islamic Azad University, Central Tehran Branch (In Persian).
 - Ahmadpour, A. & Shahsavari, M. (2014). A study of how to exercise the powers of managers in different stages of financial distress in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Accounting Knowledge, (19)5 (in Persian).
 - Altman, E., Haldman, R. & Narayana, P. (1977). Zeta analysis: A new model to identify bankruptcy risk of corporations. *Journal of Finance*, 12, 11- 13.
 - Arefi, A. & Shams, Sh. (2011). *Guide to Financial Management in Execution*. Tehran: Termeh Publications.
 - Beaver, W.H. (1966). Financial ratios as predictors of failure. *Journal of Accounting Research*, 4, Empirical

- Research in Accounting: selected studies (supplement).
- Cao, Y., Wan, G. & Wang, F. (2001). Predicting Financial Distress of Chinese Listed Companies Using Rough Set Theory and Support Vector Machine. *Asia-Pacific Journal*, 8.
 - Chen, M.Y. (2011a). Bankruptcy prediction in firms with statistical and intelligent techniques and a comparison of evolutionary computation approaches. *Computers & Mathematics with Applications*, 62, 4514-4524
 - Daraei, R. (1986). The Relationship Between Financial Crises and Capital Structure. *Quarterly Journal of Fiscal and Economic Policies* (In Persian).
 - Fetras, M.H. & Hoshidari, M. (2016). The effect of crude oil price fluctuations on the volatility of returns on the Tehran Stock Exchange Multivariate GARCH approach. (18)5, 147-177 (In Persian).
 - Firouzian, M., Javid, D. & Najmuddin, N. (2011). Application of Algorithm, Genetics in Bankruptcy Prediction and Comparison with Altman Model in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Reviews*, (65)18, 114-99 (In Persian).
 - Ghadiri Moghaddam, A., Gholampourfard, M. & Nasirzadeh, F. (2009). Investigation of the ability of Altman and Ahlson Bankruptcy Prediction Models to Predict Bankruptcy of Companies Listed in the Stock Exchange. *Journal Science and Development*, (28)16, 193-220 (In Persian).
 - Ghazanfari, M., Rahimi, K. & Askari, A. (1979). Predicting Bankruptcy of Companies Based on Combined Intelligent Systems. *Accounting and Auditing Research*, 10 (In Persian).
 - Gol Khandan, A. & Alizadeh, M. (2016). Strong determinants of public sector size under uncertainty: A study of OIC member countries (Bayesian model averaging approach. (4)13, 127-162, Doi: <http://dx.doi.org/10.22055/jqe.2017.18045.1403> (In Persian).
 - Gordan, M.J. (1971). Towards theory of Financial Distress. *The Journal of Finance*, 74-56.
 - Itman, L.G. (1996). *Principle of Managerial Finance*. New York: Happer ciliins College
 - Karami, GH., Attaran, N., Hosseini, SM. & Hossein, SM. (2012). Bankruptcy Prediction, Accounting Variables and Economic Development: Empirical Evidence from Iran. *International Business Research*, 8, 147-152 (In Persian).
 - Moghaddam, A. (2013). Bankruptcy Prediction Model. *Financial Research in Accounting* (In Persian).
 - Mohseni, R. & Rahimian, S. (2015). A Study of Factors Affecting Bankruptcy Using Efficiency as a Predictive Variable. *Quantitative Economics Quarterly*, (2)15 (in Persian).
 - Mohseni, H. (2014). The effect of oil prices on stock market returns: Evidence from Middle Eastern oil exporting countries. *Energy Planning and Policy Research*, (3)1, 16-1 (In Persian).
 - Nabavi Chashmi, A., Ahmadi, M. & Mahdavi Farahabadi, S. (2010). Corporate Bankruptcy Prediction Using Logit Model. *Journal of Financial Engineering and Portfolio Management*, 5 (In Persian).
 - Nazemi Ardakani, M. & Zare, V. (2017). Predicting Bankruptcy of Firms by Industry Characteristics. *Accounting Research* (In Persian).
 - Pourmehr, S. (2007). Feasibility Study of Using Springer and Zemojski Patterns in Bankruptcy Prediction of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *MSc Thesis, Islamic Azad University, Central Tehran Branch* (In Persian).
 - Pourheidari, O. & KobaeiHaji, M (2010). Corporate Financial Crisis Prediction Using a Model Based on Linear Separation Function. *Financial Accounting Research*, (1)2, 33-46 (In Persian).
 - Roudpashti Rahnama, F., Alikhani, R. & Maranjouri, M. (2009). Application of Altman and Falmer Bankruptcy

- Prediction Models in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Reviews*, (55)16, 19-34 (In Persian).
- Roodpashti rahnama, F., Niko Maram, H. & Hibati, F., (2009). Fundamentals of Financial Management. (1), *Tehran, Termeh Publications* (In Persian).
 - Rezaei, F. & Gol Dose, M. (2006). Comparison of Prediction of Bankruptcy Patterns of Zavgin, Zimski and Shirata in Companies Listed in Tehran Stock Exchange, *Journal of Experimental Accounting Studies*, 30, (In Persian).
 - Shariatmadari, I. (2015). Providing a Model for Predicting Financial Yields in Iranian Companies. *Journal of Accounting Studies*, 16 (In Persian).
 - Saeedi, A. & Aghaei, A. (2009). Predicting the financial distress of listed companies in the Tehran Stock Exchange using Bayes Network. *Accounting and Auditing Reviews*, (56)16, 59-78 (In Persian).
 - Vazife Doust, H. & Zanganeh, T. (2015). Presentation of Tehran Stock Exchange Bankruptcy Prediction Model Based on Combined Neural Network Model of Data Manipulation and Genetic Algorithm. *Strategic Management Studies*, 57 , 83-100 (In Persian).
 - Zaranejad, M. & Hosseinpour, A. (2016). The effect of government size on the unemployment rate in Iran. *Research on Sustainable Growth and Development* (Economic Research), (1)16, URL:<http://ecor.modares.ac.ir/article-5971-18-fa.html> (In Persian).

تحلیل محتوای مقالات دو فصلنامه حسابداری دولتی از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸

* سید حسام وقفی^۱، صدیقه کامران راد^۲، طاهره نظری^۳، الهه حلاج نیا^۴

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

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

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نیشابور، خراسان، ایران.

۴. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۹/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۶

Content Analysis of Governmental Accounting Articles from the Beginning to the End of 2020

*S.H. Vaghfi¹, S. Kamranrad², T. Nazari³, E. Halajnia⁴

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.

2. Instructor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.

3. M.A. of Accounting, Islamic Azad University, Neyshabur Branch, Khorasan, Iran.

4. M.A. Student of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.

Received: 2020/12/13

Accepted: 2020/12/26

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The subject of this study is to recognizing the content features of articles published in the bi-monthly journal of public accounting affiliated to Payame Noor University from the beginning to the end of 1398. The purpose of this research includes the number of articles, gender, academic rank, degree, individual and group participation, the most productive authors, thematic trends of articles, type of research method and percentage of use of Persian and English sources.

Research Method: The research method is content analysis and data were extracted using inverse questionnaire and counting method and has analyzed the statistical population 83 articles published in 11 issues of the bi-monthly scientific journal of public accounting from the beginning to the end of 1398 by descriptive statistics.

Research Findings: The percentage of articles produced in autumn and winter is more than spring and summer. Men participate significantly more than women. Assistant professors have the most participation in the production of articles. Researchers with PhD degree have had the most participation. There is a greater tendency for group participation in the production of articles. 3 authors with 4 articles are the most productive authors. The highest percentage of thematic categories is accrual accounting. The authors used the qualitative method and English sources more.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The process of producing and publishing articles has maintained and the number of researchers with PhD degrees has increased and search in Persian and English sources has improved which can improve the quality of articles.

Keywords: Governmental Accounting, Content Analysis, Knowledge Enrichment.

JEL Classification: M40, G34

* Corresponding Author: S.H. Vaghfi

E-mail: Vaghfi@pnu.ac.ir

چکیده

موضوع و هدف مقاله: موضوع این پژوهش، شناخت ویژگی‌های محتوایی مقالات منتشر شده در دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، وابسته به دانشگاه پیام نور از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸ است. هدف این پژوهش شامل بررسی تعداد مقالات، جنسیت، مرتبه علمی، مدرک تحصیلی، مشارکت انفرادی و گروهی، پرتولیدترین، گرایش‌های موضوعی مقالات، نوع روش تحقیق و درصد استفاده از منابع فارسی و انگلیسی است.

روش پژوهش: روش تحقیق، تحلیل محتوا کمی بوده و داده‌ها با استفاده از پرسشنامه معکوس و به روش تمام شماری استخراج و به واسطه آمار توصیفی، به تحلیل جامعه آماری ۸۳ مقاله چاپ شده در ۱۱ شماره دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸ پرداخته است.

یافته‌های پژوهش: درصد تولید مقالات در پاییز و زمستان بیشتر از بهار و تابستان می‌باشد. مشارکت مردان به شکل چشمگیری بیشتر از زنان است. استادیاران بیشترین مشارکت در تولید مقالات را دارند. محققان با مدرک تحصیلی دکتری بیشترین مشارکت را داشته‌اند. در تولید مقالات تمایل به مشارکت گروهی بیشتر می‌باشد. دانشگاه آزاد و پیام‌نور بیشترین مشارکت در تولید مقالات را دارند. ۳ نفر از نویسندگان با تعداد ۴ مقاله جزو پرتولیدکنندگان مقالات می‌باشند. بالاترین درصد مقوله موضوعی، حسابداری تعهدی می‌باشد. نویسندگان از روش کیفی و منابع انگلیسی بیشتر استفاده کرده‌اند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: روند تولید و انتشار مقالات حفظ شده است و تعداد محققان با مدرک تحصیلی دکتری افزایش و جستجوی افراد در منابع فارسی و انگلیسی بهبود داشته که می‌تواند باعث ارتقای کیفیت مقالات شود.

واژه‌های کلیدی: حسابداری دولتی، تحلیل محتوا، دانش‌افزایی.

طبقه‌بندی موضوعی: M40, G34

* نویسنده مسئول: سید حسام وقفی

مقدمه

یکی از مهم‌ترین ابزارهای پژوهش که از نظر محتوای اطلاعاتی اهمیت زیادی دارد، فصلنامه‌ها و دوفصلنامه‌های علمی-پژوهشی هستند که از منابع مهم پژوهشی محسوب می‌شوند. امروزه نویسندگان و پژوهشگران رشته‌های مختلف در سطح وسیعی به فصلنامه‌ها و دوفصلنامه‌های علمی پژوهشی توجه کرده و از آن بهره‌برداری می‌کنند. مقالات مندرج در نشریات تخصصی به‌طور عام و نشریات تخصصی حسابداری به‌طور خاص به دلیل دسترسی آسان، کوتاه بودن، ارزان بودن، سرعت انتشار و ارائه تحلیل دقیق از موضوعات علمی تخصصی جدید، از جذابیت، ارزش و اعتبار بیشتری برای نویسندگان و پژوهشگران در مقایسه با سایر منابع علمی برخوردار هستند. جدیدترین یافته‌های علمی بیشتر در مجلات علمی منتشر می‌شوند و این مجلات از منابع مهم اطلاعات علمی و فنی جهان کنونی محسوب می‌شوند. لذا بسیاری از مراکز و مجامع علمی و فرهنگی می‌کوشند مجله‌ای برای اشاعه اطلاعات مدنظر خود یا مجرای برای ارتباط با مخاطبان بالفعل و بالقوه خویش بیابند. به همین دلیل لازم است مقوله تولید علم و ارزیابی آن به‌وسیله علم‌سنجی همیشه مورد توجه قرار می‌گیرد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۴). از طرف دیگر به دلیل فرآیند دآوری که مقاله‌های مورد نظر طی می‌کنند و با صیقل خوردن آن در اثر مطالعه نقادانه داوران و توصیه‌های آنها برای رفع نواقص و تکمیل موارد، موجب می‌شود که مقالات علمی در مجله‌های تخصصی دارای هویت ویژه‌ای باشند (بماینان و همکاران، ۱۳۹۲). از این‌رو نشریات ادواری در میان مدارک و منابع انتشاراتی به دلیل سرعت نشر و نقش مؤثری که در انتقال اطلاعات دارند؛ از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی علمی محسوب می‌شوند. از طرف دیگر، میزان تولید و کیفیت نشریات ادواری علمی و نیز میزان استفاده از این منابع یکی از شاخص‌های رشد علمی و فرهنگی آن جامعه به شمار می‌رود (جانانی و همکاران، ۱۳۹۱). یکی از راه‌های شناخت نشریه‌های مذکور، تحلیل محتوا و دسته‌بندی موضوعی مقاله‌ها و شناخت نوع مطالب منتشرشده در آنهاست. بدین ترتیب، ضمن شناسایی مسائل آن حوزه در یک دوره زمانی، زمینه برای هدفمند کردن حرکات علمی و تعیین اولویت‌های پژوهشی فراهم می‌گردد و به شناسایی ضعف‌ها و کمبودهای موجود در تولید اطلاعات علمی منجر می‌شود (رشیدی‌آشتیانی و لاریجانی، ۱۳۹۰). پژوهش حاضر می‌تواند جهت‌گیری‌ها، اولویت‌ها و نیازهای پژوهشی آینده مجله را مشخص کرده و متعاقباً منجر به برنامه‌ریزی صحیح مسئولین برای برطرف کردن کاستی‌ها

و پیشرفت بهبود کیفی این دوفصلنامه شود.

لذا هدف پژوهش حاضر تحلیل محتوای مقالات دوفصلنامه حسابداری دولتی از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸ می‌باشد.

پیشینه نظری پژوهش

دوفصلنامه حسابداری دولتی به‌عنوان اولین نشریه وابسته به دانشگاه پیام نور می‌باشد. مجله حسابداری دولتی دوفصلنامه‌ای است با رویکرد علمی-پژوهشی که با رسالت توسعه دانش و پژوهش حسابداری در کشور، به انتشار مقاله‌های پژوهشی در حوزه حسابداری و حسابرسی کلیه دستگاه‌های اجرایی شامل وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی، مؤسسات مالی و بیمه‌ای، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی مبادرت می‌ورزد. مقالات با رویکرد تجربی/آرشیوی، آزمایشی، بین‌رشته‌ای/انتقادی، پیمایشی و مدل‌سازی که از ویژگی اصالت و نوآوری برخوردار باشند، در اولویت بررسی و انتشار خواهند بود (سایت دوفصلنامه حسابداری دولتی). برای تعریف مجلات علمی، لازم است تعریفی از مجله ارائه شود.

بر اساس تعریف ایکستجت و اسمیت^۱ (۱۹۹۰)، مجله عبارت است از نشریه با عنوان مشخص که به‌صورت شماره یا جزوه‌هایی پیاپی معمولاً با فاصله زمانی منظم و در مدت نامعلوم منتشر می‌شود و حاوی مقالاتی درباره موضوع‌های متفاوت از نویسندگان مختلف است و مجله می‌تواند به مبحثی خاص محدود شود یا دارای مقاله و موضوع‌هایی در زمینه متفاوت باشد. با این وصف، مجلات علمی، مجلاتی هستند که مطالب بدیع و تازه علوم را منتقل کرده و با روشی خاص آن را بیان می‌کنند.

به اعتقاد بریمن^۲ (۱۹۹۰)، مجله علمی، مجله‌ای است برای اهل علم؛ ویژگی این‌گونه مجلات در روشمند بودن ارائه مطالب آن است. به‌عنوان مثال در گذشته ارائه علوم و معارف اسلامی بیشتر جنبه خطاب داشت و خطیب مطالب تکراری را با زبانی خوش و شیرین برای مخاطبانش بازگو می‌کرد، حال آنکه امروزه در علوم، اصل بر تکراری نبودن است. سخنی که در مجله علمی می‌آید باید بکر، بدیع و حاصل تحقیقی جدید باشد که بر دانش موجود بیافزاید.

مقالاتی که در نشریات منتشر می‌شوند در تولید و انتشار دانش نقش اساسی دارند، در این بین نشریاتی که در حوزه تخصصی با رتبه "علمی-پژوهشی" منتشر می‌شوند دارای

1. Extejt & Smite
2. Bryman

سال ۱۹۷۷ هر سال کمتر از ۲۰ مقاله حسابداری در این مجله‌ها منتشر شده است و اغلب این مقاله‌ها به فعالیت تکنیکی حسابداری و آموزش حسابداری پرداخته‌اند. در سال‌های آخر دهه هفتاد، تعداد مقاله‌ها افزایش یافت و موضوع مقاله‌ها به سمت تأکید بر پژوهش‌های رفتاری در حسابداری و استفاده از روش‌های آماری تغییر جهت داد. در اوایل سال ۹۰، موضوعات پژوهش بر مسائل اقتصادی، از جمله بازار حسابداری، قیمت‌گذاری خدمات حسابداری، طرح دعاوی علیه حسابداران، حاکمیت شرکتی، مدیریت سود و مسائل مختص به حسابداری بین‌المللی متمرکز شد و حجم مقاله‌ها به حدود ۱۶۰ مقاله در سال افزایش یافت.

باریک و همکاران^۶ (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان رتبه‌بندی مجله‌های حسابداری براساس محورهای موضوعی و روش‌شناسی انجام دادند. آنان فصلنامه‌های حسابداری را با دسته‌بندی محورهای موضوعی شامل مالی، حسابداری، مدیریتی، مالیاتی و غیره و روش پژوهش شامل تحلیلی، آرشویی، تجربی و غیره رتبه‌بندی کردند. نتایج پژوهش نشان داد بیشترین پذیرش و چاپ مقاله‌ها در برترین مجله‌ها در حوزه مالی و از لحاظ روش پژوهش، آرشویی و نیز تحلیلی بوده است.

گافی و هارپ^۷ (۲۰۱۷)، در پژوهش خود با عنوان "مجله پژوهش در حسابداری مدیریت: تحلیل محتوا و تحلیل استنادی ۲۵ سال اول"، به تحلیل محتوای توصیفی و تحلیل استنادی مجله پژوهش در حسابداری مدیریت بین سال‌های ۱۹۸۹ تا ۲۰۱۳ پرداختند. در پژوهش آنها، مقالات چاپ‌شده در مجله پژوهش در حسابداری مدیریت بر اساس روش پژوهش، موضوع، تئوری و اطلاعات موجود در مورد تغییرات، محتوا برای شناسایی روند بالقوه طی زمان طبقه‌بندی شد. نتایج نشان داد روش‌های پژوهشی نظیر پیمایشی، مروری و میدانی در این مجله به مرور زمان کاهش یافته است، درعین حال این روش‌ها، روش‌های پژوهشی هستند که بر اساس استنادهای جمع‌آوری شده، بیشترین تأثیر را دارند.

دامی و همکاران^۸ (۲۰۱۸)، به بررسی انتقادی مقالات پراستناد چاپ شده طی ۳۰ سال اخیر در مجله حسابداری، حسابداری و پاسخگویی پرداختند. در این پژوهش از مرور ساختاریافته ادبیات پژوهش برای تحلیل ۱۲۶ مقاله پراستناد چاپ شده در مجله حسابداری، حسابداری و پاسخگویی و ۲۱ مقاله دیگر چاپ شده در فاصله سال‌های ۱۹۸۸ تا ۲۰۱۶ استفاده شد. نتایج پژوهش آنان نشان داد در سال‌های اخیر از

ارزش و اهمیت علمی بیشتری نسبت به سایر نشریات می‌باشند و محتوای مقالات چنین نشریاتی معمولاً در بردارنده مطالب و اطلاعات موثق، بنیادین و جدید در حوزه مربوطه بوده و نقش مؤثری در جهت‌دهی به اقدامات و پژوهش‌های آتی در آن حوزه تخصصی دارند (سلک و بزرگی، ۱۳۸۹).

تحلیل محتوا یکی از روش‌های مهم و پرکاربرد پژوهش است. این روش از آن جهت به دیگر روش‌ها برتری دارد که نیاز به تولید اطلاعات نیست، بلکه اطلاعات موجود است و باید تحلیل شود و نتیجه‌گیری لازم به عمل آید (محمدی و همکاران، ۱۳۹۶). تحلیل محتوا روش استاندارد است که برای مطالعه و شناسایی ویژگی‌های اطلاعات ثبت‌شده نظیر کتاب‌ها، مقاله‌ها، وب سایت‌ها و غیره به کار می‌رود و به مدیریت یک سازمان در شناسایی مشکلات و تصمیم‌گیری، طبقه‌بندی داده‌ها، سنجش علمی، فرصت‌ها و تهدیدها، بررسی و مطالعه رفتارهای سازمانی کمک می‌کند و پژوهشگر را قادر می‌سازد تا حجم زیادی از اطلاعات را به آسانی به صورت سازمان‌یافته درآورد و روش سودمندی است که برای بررسی روند موضوعی منابع به کار می‌رود (خانی‌مقدم و همکاران، ۱۳۹۰). لوکا و کاسانن^۳ (۱۹۹۶)، طبقه‌بندی پژوهش‌های حسابداری را به صورت آماری، تجربی و موردی معرفی می‌نمایند.

پیشینه تجربی پژوهش

حاسلبک و همکاران^۴ (۲۰۱۲)، در پژوهشی با عنوان تعیین معیار بهره‌وری پژوهشی استادان حسابداری، بهره‌وری پژوهشی ۵۶۰۷ فارغ‌التحصیل مقطع دکتری که مدرک خود را بین سال‌های ۱۹۷۱ تا ۲۰۰۵ کسب کرده بودند را مورد بررسی قرار داده‌اند. یافته‌های این پژوهش نشان داد استادان مرد در مقایسه با استادان زن بهره‌وری پژوهشی بالاتری دارند. همچنین وابستگی سازمانی ارتباط معناداری با بهره‌وری پژوهشی دارد. به طور مثال استادانی که در دانشگاه‌های دارای مقطع دکتری تدریس می‌کنند در مقایسه با استادانی که در دانشگاه‌های فاقد این مقطع تدریس می‌کنند، از نظر پژوهشی فعال‌ترند. همچنین رتبه علمی با بهره‌وری پژوهشی رابطه مستقیم داشته است.

لسج و وچلر^۵ (۲۰۱۲)، در پژوهش خود چکیده ۳۱۴۳ مقاله حسابداری چاپ شده در مجله علمی انگلیسی زبان را تجزیه و تحلیل کردند. نتایج آنان نشان داد از سال ۱۹۲۶ تا

6. Barrick

7. Guffey & Harp

8. Dumay

3. Lukka & Kasanen

4. Hasselback

5. Lesage & Wechtler

برخوردار است و دوره ۱۳۹۱-۱۳۸۸ به لحاظ کارکرد موضوعی، شباهت بسیاری به دوره مدرن اشاره شده در پژوهش آنها دارد. عمده پژوهش‌ها روی نمونه به نسبت کوچکی اجرا شده‌اند و روش پژوهش به کار برده شده از تنوع خاصی برخوردار نیست.

نمازی و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های منتشر شده در زمینه اخلاق حسابداری و مشخص کردن اولویت‌های پژوهشی زیرمجموعه‌های آن در ایران پرداختند. یافته‌ها نشان داد که تعداد مقاله‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری تا پایان شهریور ۱۳۹۴ برابر با ۱۱۰ مقاله (۲ درصد کل مقاله‌های چاپ شده در نشریات حسابداری) است که رقم بسیار کوچکی می‌باشد.

نونهال نهر و کاظمی نوجه‌ده (۱۳۹۸)، به تحلیل محتوای مقاله‌های چاپ شده بین سال‌های ۱۳۷۱ تا ۱۳۹۶ در فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که روند تولید و نیز انتشار مقالات در کشور بهبود یافته است و به محورهای موضوعی بسیار جدیدی توجه شده و تنوع بسیار مناسبی در روش‌شناسی پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی ایجاد شده است. در ضمن چاپ تخصصی‌تر مقالات در این فصلنامه بهبود مناسبی داشته است.

سلیمانی امیری و همکاران (۱۳۹۹)، ۲۴۳ مقاله چاپ شده در فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ را تحلیل محتوی نمودند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که تعداد نویسندگان مرد به‌طور قابل ملاحظه‌ای از زنان بیشتر است. ۹۷ درصد مقالات حاصل کار گروهی است. ۲۷ درصد از نویسندگان مقالات، استادیار، ۱۵ درصد دانشیار و دانشجویان دکتری و استاد تمام و مابقی سطوح علمی به ترتیب در رده‌های بعدی قرار دارند. دانشگاه‌های الزهرا (س)، علامه طباطبایی، شیراز، تهران و مازندران به ترتیب بیشترین رتبه خلق اثر در این فصلنامه را داشته‌اند. از نظر موضوعی، بیشترین موضوع مورد بحث، حوزه حسابداری مالی با ۵۸ درصد بوده است.

با توجه به بررسی پیشینه تجربی مرتبط در این زمینه و با توجه به این‌که در حوزه حسابداری دولتی تحلیل محتوای موضوعات مرتبط انجام نشده است. این پژوهش به تحلیل محتوای پژوهش‌های حوزه حسابداری دولتی پرداخته است.

پرسش‌های پژوهش

پژوهش حاضر به تحلیل محتوای مقالات دوفصلنامه حسابداری دولتی پرداخته و قصد دارد برای پرسش‌های زیر

تئوری‌ها، روش‌ها، ریشه‌ها و نواحی تمرکز متنوعی برای انجام مقالات در مجله حسابداری، حسابرسی و پاسخگویی استفاده شده است که نشان می‌دهد پروژه‌های تحقیقاتی بین رشته‌ای در حسابداری به بلوغ خود رسیده است.

رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهشی تحت عنوان تحلیل محتوای نشریات دارای رتبه علمی-پژوهشی رشته حسابداری در ایران، ضمن تحلیل محتوای ۱۱۵۴ مقاله منتشر شده در نشریات علمی-پژوهشی حسابداری طی سال‌های ۱۳۷۱ تا ۱۳۹۰ دریافتند که موضوع پژوهش حسابداری مالی با ۳۳۴ مقاله (۲۹ درصد) بیشترین درصد انتشار مقالات را از آن خود کرده‌اند. موضوع مالی با ۲۴ درصد، حسابداری مدیریت با ۲۲ درصد، حسابرسی با ۱۴ درصد، مدیریت با ۶ درصد و حسابداری با ۵ درصد در رتبه‌های بعدی قرار گرفتند.

گرامی راد و همکاران (۱۳۹۳)، مقاله‌های مجلات علمی-پژوهشی حسابداری و مالی منتشره بین سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ را تحلیل محتوی نمودند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که طی سال‌های مورد بررسی، ۱۲۴۱ مقاله در مجلات مذکور به چاپ رسیده است که در سال‌های اولیه، رشد دو و سه برابری داشته و در سال‌های بعدی روندی صعودی داشته است. ۲۸۷۱ نویسنده در تولید این مقالات شرکت داشته‌اند که ۲۳۶۵ نفر آنان را مردان و ۵۰۶ نفر آنها را زنان تشکیل داده‌اند. از نظر رتبه علمی، استادیاران ۳۱ درصد و دانشیاران ۱۲ درصد آثار را منتشر کرده و مربیان و استادان نیز در رتبه‌های بعدی قرار دارند. ۷ درصد مقالات تک‌نویسنده‌ای و ۹۳ درصد مقالات حاصل کار گروهی بوده‌اند. در بین دانشگاه‌ها، دانشگاه آزاد اسلامی با ۵۷۱ مقاله در رتبه اول و دانشگاه تهران با ۱۷۵ مقاله در رتبه دوم قرار گرفت. از نظر گرایش موضوعی مقالات، بیش از نیمی از آثار منتشره (۵۳ درصد) در حوزه حسابداری مالی بوده و علوم مالی با ۲۷ درصد و حسابرسی با ۸ درصد در رتبه‌های دوم و سوم قرار گرفتند.

ساعی و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی با عنوان بررسی و تحلیل محتوای تحقیقات علمی-پژوهشی حسابرسی در دو دهه اخیر، با بهره‌برداری از طبقه‌بندی شانزده‌گانه لسج و وچلر (۲۰۱۲)، ۱۱۸ مقاله از ۱۶ مجله علمی-پژوهشی طی سال‌های ۱۳۷۸ تا ۱۳۹۱ را تجزیه و تحلیل محتوایی کردند. آنها به این نتیجه رسیدند که در برخی از طبقه‌ها پژوهشی صورت نگرفته است و تنوع در طبقه‌های فرعی حوزه‌های یاد شده نیز چشمگیر نیست. به لحاظ تنوع مطالعات، پژوهش لسج و ویلچر در مقایسه با مطالعات داخلی از تنوع بیشتری

درد شخص پژوهشگر یا افراد دیگر به جمع‌آوری آن پرداخته باشند. به‌عنوان روش اصلی پژوهش استفاده شده است. تحلیل محتوا روش استاندارد برای بررسی اسناد و مدارک است فرایند کلی عملیات تحلیل محتوا عبارت است از:

- ۱- طرح هدف، مسئله، سؤال‌ها و فرضیه‌های تحقیق،
- ۲- انتخاب واحد تحقیق،
- ۳- ساخت مقوله و زیر مقوله‌های تحقیق (تهیه دستورالعمل کدگذاری)،
- ۴- مشخص کردن جامعه آماری مورد مطالعه و نحوه نمونه‌گیری،

۵- کدگذاری و نحوه جمع‌آوری داده‌ها،

۶- کنترل و صحت کدگذاری،

۷- روایی و پایایی تحقیق،

۸- آزمون‌های آماری،

۹- تجزیه و تحلیل داده‌ها،

۱۰- خلاصه و نتیجه‌گیری،

پژوهش حاضر یک پژوهش توصیفی است. جامعه آماری این پژوهش را مقالات دوفصلنامه حسابداری دولتی از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸ تشکیل می‌دهد که در آن به تحلیل محتوای ۸۳ مقاله منتشرشده در ۱۱ شماره از دوفصلنامه حسابداری دولتی در سال‌های مورد بررسی پرداخته است. در این تحقیق از روش آمار توصیفی و نرم‌افزار اکسل استفاده شده است. در این پژوهش، داده‌ها با به‌کارگیری ابزار سیاهه واریسی گردآوری و با استفاده از نرم‌افزار اکسل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. در تحلیل داده‌ها از روش آمار توصیفی مانند دسته‌بندی داده‌ها برحسب توزیع فراوانی، درصد فراوانی، رسم جدول‌ها و نمودارها استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

پرسش اول: به بررسی توزیع فراوانی مقالات منتشرشده در دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی اختصاص یافته است که جدول ۱، توزیع فراوانی آنها را نشان می‌دهد.

با توجه به اینکه در سال ۹۳ یک شماره از دوفصلنامه به چاپ رسیده است بنابراین توزیع فراوانی برحسب دوفصل نشر مورد بررسی قرار گرفته است. همان‌طور که در جدول و نمودار ۱ مشاهده می‌شود، شماره‌های پاییز و زمستان ۹۴ و بهار و تابستان ۹۷ با فراوانی ۹ مقاله چاپ‌شده (۱۰/۸۵ درصد) بیشترین تعداد مقالات را به خود اختصاص داده‌اند. کمترین تعداد مقالات مربوط به شماره پاییز و زمستان ۹۷ با فراوانی ۶ مقاله چاپ‌شده (۷/۲۳ درصد) می‌باشد. همچنین جدول ۱

پاسخ‌های لازم را فراهم کند:

۱. توزیع فراوانی مقالات منتشرشده در دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی چگونه است؟
۲. توزیع فراوانی نسبت مشارکت زنان و مردان در تولید مقالات در دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی چگونه است؟
۳. توزیع فراوانی هر یک از مرتبه‌های علمی دانشگاهی شامل مربیان، استادیاران، دانشیاران و استادان در انتشار مقالات دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی چگونه است؟
۴. توزیع فراوانی هر یک از مدارک تحصیلی شامل دکتری، دانشجوی دکتری، کارشناسی ارشد در انتشار مقالات دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی چگونه است؟
۵. توزیع فراوانی نحوه همکاری علمی محققان (تعداد تولیدکنندگان) در تولید آثار علمی (مقالات پژوهشی) در دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی چگونه است؟
۶. توزیع فراوانی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی و پژوهشی مختلف کشور در تولید مقاله‌های دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی چگونه است؟
۷. توزیع فراوانی نویسندگان پر تولید دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی چگونه است؟
۸. توزیع فراوانی مقوله‌های موضوعی مقالات منتشرشده طی سال‌های مورد بررسی چگونه است؟
۹. توزیع فراوانی مقالات منتشر شده بر اساس نوع روش پژوهش مقاله طی سال‌های مورد بررسی چگونه است؟
۱۰. توزیع فراوانی مقالات از نظر تعداد منابع فارسی و انگلیسی مورد استفاده در مقاله‌های دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی چگونه است؟

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ ماهیت داده‌ها کمی و از نوع تحلیل محتوای کمی بوده است. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه معکوس و به روش تمام‌شماری از دو فصلنامه حسابداری دولتی از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸ استخراج و با استفاده از تحلیل فراوانی مورد توصیف قرار گرفته‌اند. به منظور اعتبارسنجی ابزار از اعتبار محتوایی صوری کیفی و برای پایایی سنجی از ضریب پایایی (که به توافق دو کدگذار در فرآیند استخراج داده‌ها ارجع است)، استفاده شده است. به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تحلیل محتوا که امکان

جدول ۱. توزیع فراوانی مقالات برحسب دوفصل نشر

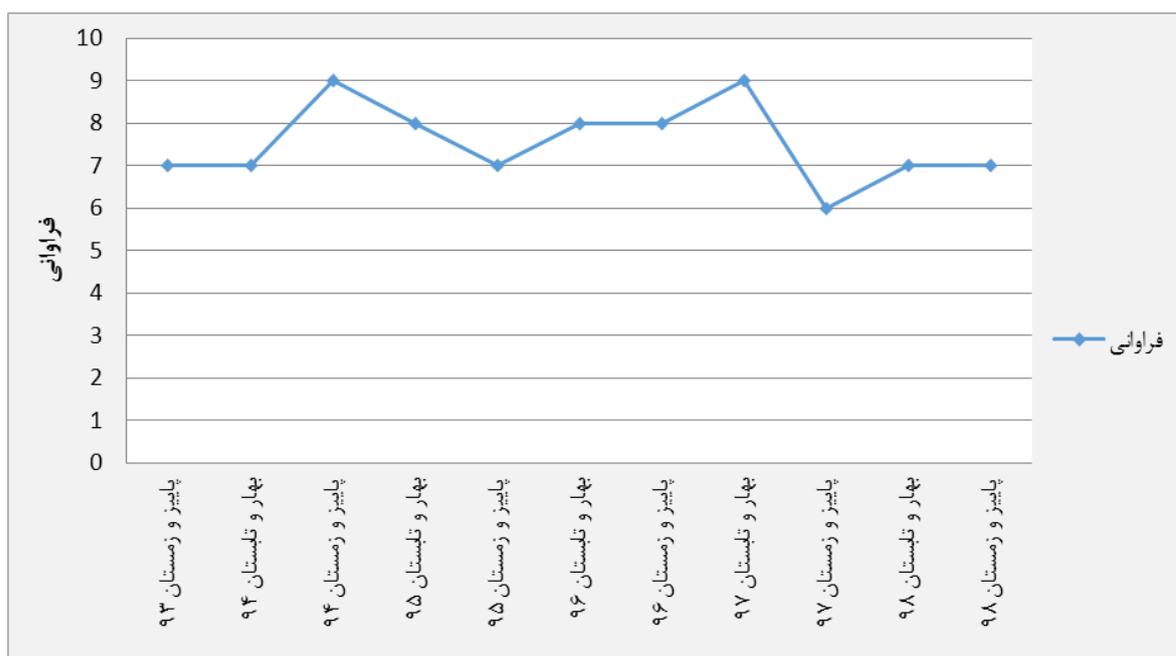
دوفصل نشر	فراوانی	درصد
پاییز و زمستان ۹۳	۷	۸/۴۳
بهار و تابستان ۹۴	۷	۸/۴۳
پاییز و زمستان ۹۴	۹	۱۰/۸۵
بهار و تابستان ۹۵	۸	۹/۶۴
پاییز و زمستان ۹۵	۷	۸/۴۳
بهار و تابستان ۹۶	۸	۹/۶۴
پاییز و زمستان ۹۶	۸	۹/۶۴
بهار و تابستان ۹۷	۹	۱۰/۸۵
پاییز و زمستان ۹۷	۶	۷/۲۳
بهار و تابستان ۹۸	۷	۸/۴۳
پاییز و زمستان ۹۸	۷	۸/۴۳
جمع	۸۳	۱۰۰

جدول ۲. توزیع فراوانی مقالات برحسب دوفصل نشر

دوفصل نشر	فراوانی	درصد
بهار و تابستان	۳۹	۴۶/۹۹
پاییز و زمستان	۴۴	۵۳/۰۱
جمع	۸۳	۱۰۰

نشان می‌دهد که تعداد ۸ شماره از ۱۱ شماره مورد بررسی، دارای فراوانی ۷ یا ۸ مقاله می‌باشند که نشان‌دهنده ثبات رویه این مجله از نظر تعداد انتشار مقاله از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸ می‌باشد. با توجه به جدول ۲ و نمودار ۱، در دوفصل بهار و تابستان با تعداد فراوانی ۳۹ مقاله و ۴۶/۹۹ درصد و در دوفصل پاییز و زمستان با تعداد فراوانی ۴۴ مقاله و ۵۳/۰۱ درصد، مشاهده می‌شود که درصد نشر مقالات در دوفصل پاییز و زمستان بیشتر از بهار و تابستان بوده است.

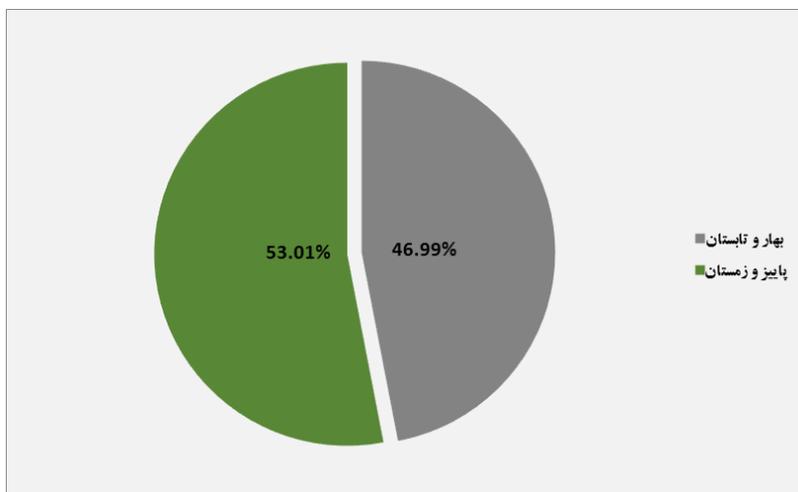
پرسشی دوم: به بررسی توزیع فراوانی مشارکت زنان و مردان در تولید مقالات در دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی اختصاص یافته است که جدول ۳، توزیع فراوانی آنها را نشان می‌دهد. با توجه به این جدول در همه دوفصلنامه‌های چاپ‌شده مجله حسابداری دولتی از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸ درصد مشارکت مردان بیشتر از زنان بوده است. بر اساس یافته‌های حاصل از اطلاعات جمع‌آوری شده، مشاهده می‌شود که به‌طور کلی تعداد ۲۱۸ مرد و زن مؤلف در تولید ۸۳ مقاله همکاری داشته‌اند که ۸۰/۷۳ درصد (۱۷۶ نفر) مؤلفان مقالات را مردان و ۱۹/۲۷ درصد (۴۲ نفر) مؤلفان مقالات را زنان تشکیل داده‌اند. در مجموع می‌توان گفت معمولاً زنان در تولید مقالات نسبت به مردان سهم کمتری دارند. همان‌طور که در جدول ۳ قابل مشاهده است در بهار و تابستان ۹۵ زنان بیشترین مشارکت و در بهار و تابستان ۹۸ کمترین مشارکت در تألیف مقاله‌های پژوهشی در این دوفصلنامه را داشته‌اند.

**نمودار ۱. توزیع فراوانی مقالات برحسب دوفصل نشر**

نشان داده شده است. جهت سهولت، نمره اختصاصی طی سال مورد بررسی قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش حاضر در جدول ۴، نشان می‌دهد که در نظر گرفتن نمره اختصاصی سال‌های مورد بررسی ۸۳ نمره، نمره اختصاصی زنان ۱۶/۰۹ (۱۹/۳۹ درصد) و نمره اختصاصی مردان ۶۶/۹۱ (۸۰/۶۱ درصد) می‌باشد.

پرسش سوم: به بررسی توزیع فراوانی هر یک از مرتبه‌های علمی دانشگاهی شامل مربیان، استادیاران، دانشیاران و استادان در انتشار مقالات دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی اختصاص یافته است که جدول ۵، توزیع

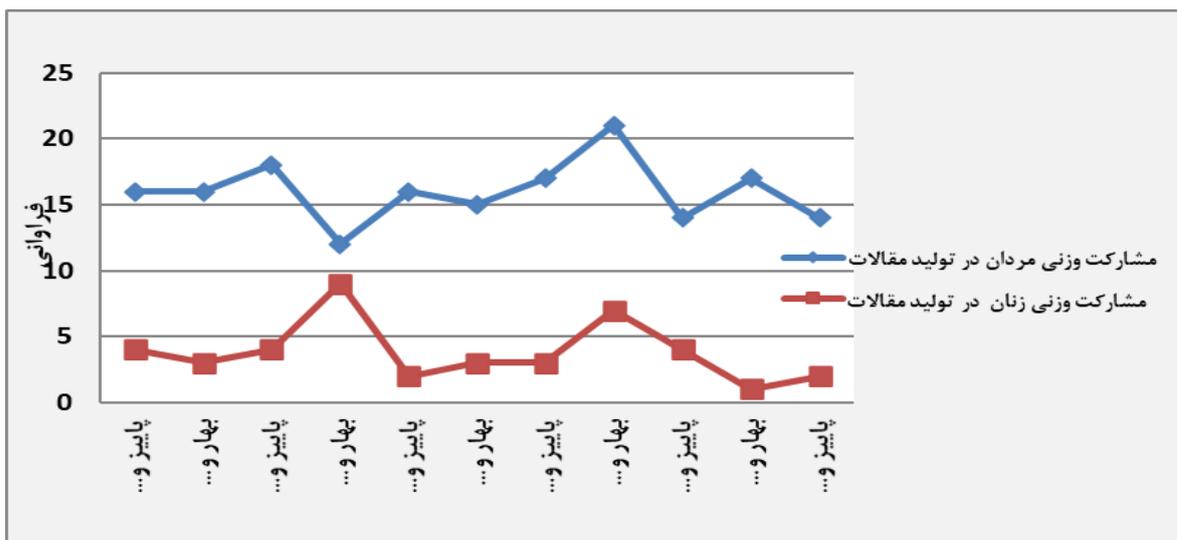
گفتنی است در این پژوهش برای بررسی جنسیت نویسندگان هر مقاله، نویسندگان آن وزن‌دهی شده‌اند، یعنی برای هر یک از ۸۳ مقاله این دوفصلنامه، ۱ نمره اختصاص داده شده، سپس بررسی شده است که چه بخشی از این ۸۳ نمره توسط مردان و چه بخشی توسط زنان کسب شده است. به‌طور مثال در بررسی مقاله‌ای که توسط یک زن به‌تنهایی نوشته شده، کل ۱ نمره به زنان اختصاص یافته است و اگر مقاله دو مرد و یک زن مشارکت داشته‌اند، ۰/۶۷ نمره برای مردان و ۰/۳۳ نمره برای زنان اختصاص یافته است. درنهایت مجموع نمرات اختصاص داده شده به مردان و زنان محاسبه شده و درصد مشارکت وزنی آنان در تولید مقالات



نمودار ۲. توزیع فراوانی مقالات برحسب دوفصل نشر

جدول ۳. توزیع فراوانی مقالات برحسب جنسیت تولیدکنندگان مقالات

دوفصل نشر	تعداد زنان	درصد مشارکت وزنی زنان در تولید مقالات	تعداد مردان	درصد مشارکت وزنی مردان در تولید مقالات
باییز و زمستان ۹۳	۴	۲۰	۱۶	۸۰
بهار و تابستان ۹۴	۳	۱۵/۷۹	۱۶	۸۴/۲۱
باییز و زمستان ۹۴	۴	۱۸/۱۸	۱۸	۸۱/۸۲
بهار و تابستان ۹۵	۹	۴۲/۸۶	۱۲	۵۷/۱۴
باییز و زمستان ۹۵	۲	۱۱/۱۱	۱۶	۸۸/۸۹
بهار و تابستان ۹۶	۳	۱۶/۶۷	۱۵	۸۳/۳۳
باییز و زمستان ۹۶	۳	۱۵	۱۷	۸۵
بهار و تابستان ۹۷	۷	۲۵	۲۱	۷۵
باییز و زمستان ۹۷	۴	۲۲/۲۲	۱۴	۷۷/۷۸
بهار و تابستان ۹۸	۱	۵/۵۶	۱۷	۹۴/۴۴
باییز و زمستان ۹۸	۲	۱۲/۵	۱۴	۸۷/۵
جمع	۴۲	-----	۱۷۶	-----



نمودار ۳. توزیع فراوانی مقالات برحسب جنسیت تولیدکنندگان مقالات

جدول ۴. توزیع فراوانی مقالات برحسب نمرات اختصاصی زنان و مردان

سال	شماره	نمره اختصاصی زنان	نمره اختصاصی مردان
۱۳۹۳	۷	۱/۵۸	۵/۴۲
۱۳۹۴	۱۶	۲/۸۳	۱۳/۱۷
۱۳۹۵	۱۵	۳/۸۳	۱۱/۱۷
۱۳۹۶	۱۶	۲/۶۷	۱۳/۳۳
۱۳۹۷	۱۵	۴/۱۸	۱۰/۸۲
۱۳۹۸	۱۴	۱	۱۳
جمع	۸۳	۱۶/۰۹	۶۶/۹۱

جدول ۵. توزیع فراوانی تولیدکنندگان مقالات برحسب مرتبه علمی به تفکیک دوفصل نشر

دوفصل نشر	مرتبه علمی									
	استاد		دانشیار		استادیار		مربی		بدون رتبه	
	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی
پاییز و زمستان ۹۳	-	-	۱	۲/۸۵	۸	۱۳/۳۳	۳	۱۲	۸	۸/۷۹
بهار و تابستان ۹۴	۱	۱۴/۲۸	-	-	۷	۱۱/۶۷	۱	۴	۱۰	۱۰/۹۹
پاییز و زمستان ۹۴	۱	۱۴/۲۸	۳	۸/۵۷	۷	۱۱/۶۷	۴	۱۶	۷	۷/۶۹
بهار و تابستان ۹۵	-	-	-	-	۸	۱۳/۳۳	۳	۱۲	۱۰	۱۰/۹۹
پاییز و زمستان ۹۵	-	-	۳	۸/۵۷	۴	۶/۶۷	۲	۸	۹	۹/۸۹
بهار و تابستان ۹۶	-	-	۲	۵/۷۱	۲	۳/۳۳	۳	۱۲	۱۱	۱۲/۰۹
پاییز و زمستان ۹۶	۱	۱۴/۲۸	۳	۸/۵۷	۷	۱۱/۶۷	۲	۸	۷	۷/۶۹
بهار و تابستان ۹۷	۱	۱۴/۲۸	۹	۲۵/۷۱	۶	۱۰	۱	۴	۱۱	۱۲/۰۹
پاییز و زمستان ۹۷	۲	۲۸/۵۷	۳	۸/۵۷	۳	۵	۱	۴	۹	۹/۸۹
بهار و تابستان ۹۸	۱	۱۴/۲۸	۶	۱۷/۱۴	۲	۳/۳۳	۳	۱۲	۶	۶/۵۹
پاییز و زمستان ۹۸	-	-	۵	۱۴/۲۸	۶	۱۰	۲	۸	۳	۳/۳
جمع	۷	۱۰۰	۳۵	۱۰۰	۶۰	۱۰۰	۲۵	۱۰۰	۹۱	۱۰۰

پرسش ششم: به بررسی توزیع فراوانی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی و پژوهشی مختلف کشور در تولید مقاله‌های دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی اختصاص یافته است که جدول ۱۰ توزیع فراوانی آنها را نشان می‌دهد. همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود، ۸۴ مقاله (۳۸/۵۳ درصد) توسط محققان دانشگاه آزاد، ۱۱ مقاله (۱۳/۷۶ درصد) توسط محققان دانشگاه پیام نور، ۱۰ مقاله (۵/۰۵ درصد) توسط محققان دانشگاه الزهراء، ۱۰ مقاله (۴/۵۹ درصد) توسط محققان دانشگاه تهران منتشر شده است. سایر دانشگاه‌ها کمتر از ۷ مقاله منتشر کرده‌اند.

پرسش هفتم: به بررسی توزیع فراوانی نویسندگان پرتولید مقاله‌های دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی اختصاص یافته است که جدول ۱۱ توزیع فراوانی آنها را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول مشاهده می‌شود، آقای غلامرضا کردستانی، خانم رویا دارابی و آقای کاوه پرندین با مشارکت در ارائه ۴ مقاله جزو نویسندگان پرتولید مقالات بوده‌اند.

پرسش هشتم: به بررسی توزیع فراوانی مقوله‌های موضوعی مقالات منتشرشده طی سال‌های مورد بررسی اختصاص یافته است که جدول ۱۲، توزیع فراوانی آنها را نشان می‌دهد. با توجه به اطلاعات این جدول و نمودار ۹ توزیع فراوانی برحسب مقوله‌های موضوعی مورد بررسی قرار گرفته است. گرایش موضوعی حسابداری تعهدی با تعداد ۱۳ مقاله (۱۴/۷۷ درصد) بیشترین فراوانی و بعد از آن دانشگاه با تعداد ۱۰ مقاله (۱۱/۳۶ درصد) بیشترین فراوانی را دارد.

پرسش نهم: به بررسی توزیع فراوانی مقالات منتشرشده بر اساس نوع روش پژوهش مقاله طی سال‌های مورد بررسی اختصاص یافته است که جدول ۱۳ توزیع فراوانی آنها را نشان می‌دهد.

همان‌طور که در این جدول و نمودار ۱۰ مشاهده می‌شود فراوانی پژوهش کیفی ۶۸ عدد (۸۱/۹۳ درصد) و فراوانی پژوهش کمی ۱۵ عدد (۱۸/۰۷ درصد) است. همان‌طور که از اطلاعات به دست آمده مشخص است مؤلفان و نویسندگان با توجه به ماهیت دوفصلنامه حسابداری دولتی که تمرکز آن بر گزارشگری مالی و سایر تحقیقات در بخش عمومی است روش پژوهش کیفی را ترجیح می‌دهند.

پرسش دهم: به بررسی توزیع فراوانی منابع فارسی و

فراوانی آنها را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول مشاهده می‌شود در پاییز و زمستان ۹۷ استادان بیشترین میزان مشارکت در تولید مقالات نسبت به سایر فصل‌های مورد بررسی را داشته‌اند. در بهار و تابستان ۹۷ دانشجویان بیشترین میزان مشارکت در تولید مقالات نسبت به سایر فصل‌های مورد بررسی را داشته‌اند. در پاییز و زمستان ۹۵ استادان بیشترین میزان مشارکت در تولید مقالات نسبت به سایر فصل‌های مورد بررسی را داشته‌اند. در پاییز و زمستان ۹۴ مریبان بیشترین میزان مشارکت در تولید مقالات نسبت به سایر فصل‌های مورد بررسی را داشته‌اند.

یافته‌های پژوهش حاضر در این قسمت نشان می‌دهد که در بین نویسندگان مقالات دارای مرتبه علمی بدون در نظر گرفتن افراد بدون رتبه، استادیاران با فراوانی ۶۰ نویسنده (۲۷/۵۲ درصد) بیشترین مشارکت و استادان با فراوانی ۷ نویسنده (۳/۲۱ درصد) کمترین مشارکت در تولید مقالات دوفصلنامه حسابداری دولتی را داشته‌اند.

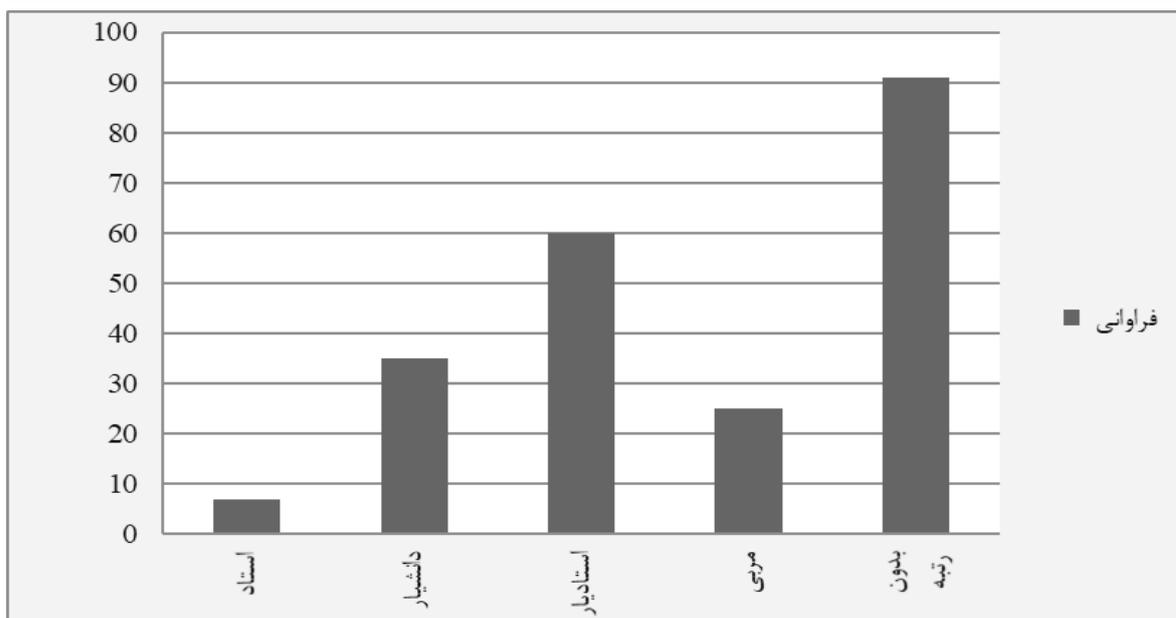
پرسش چهارم: به بررسی توزیع فراوانی هر یک از مدارک تحصیلی شامل دکتری، دانشجوی دکتری، کارشناسی ارشد در انتشار مقالات دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی اختصاص یافته است که جدول ۷ توزیع فراوانی آنها را نشان می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد در بین نویسندگان مقالات، بیشترین سهم مربوط به مدرک تحصیلی دکتری با ۱۰۷ نفر (۴۹/۰۸ درصد)، در مرتبه دوم کارشناسی ارشد با ۵۴ نفر (۲۴/۷۷ درصد) و در مرتبه سوم دانشجوی دکتری با ۳۵ نفر (۱۶/۰۶ درصد) و سایر مدارک ۲۲ نفر (۱۰/۰۹ درصد) می‌باشد.

پرسش پنجم: به بررسی توزیع فراوانی نحوه همکاری علمی محققان (تعداد تولیدکنندگان) در تولید آثار علمی (مقالات پژوهشی) در دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی اختصاص یافته است که جدول ۸ توزیع فراوانی آنها را نشان می‌دهد.

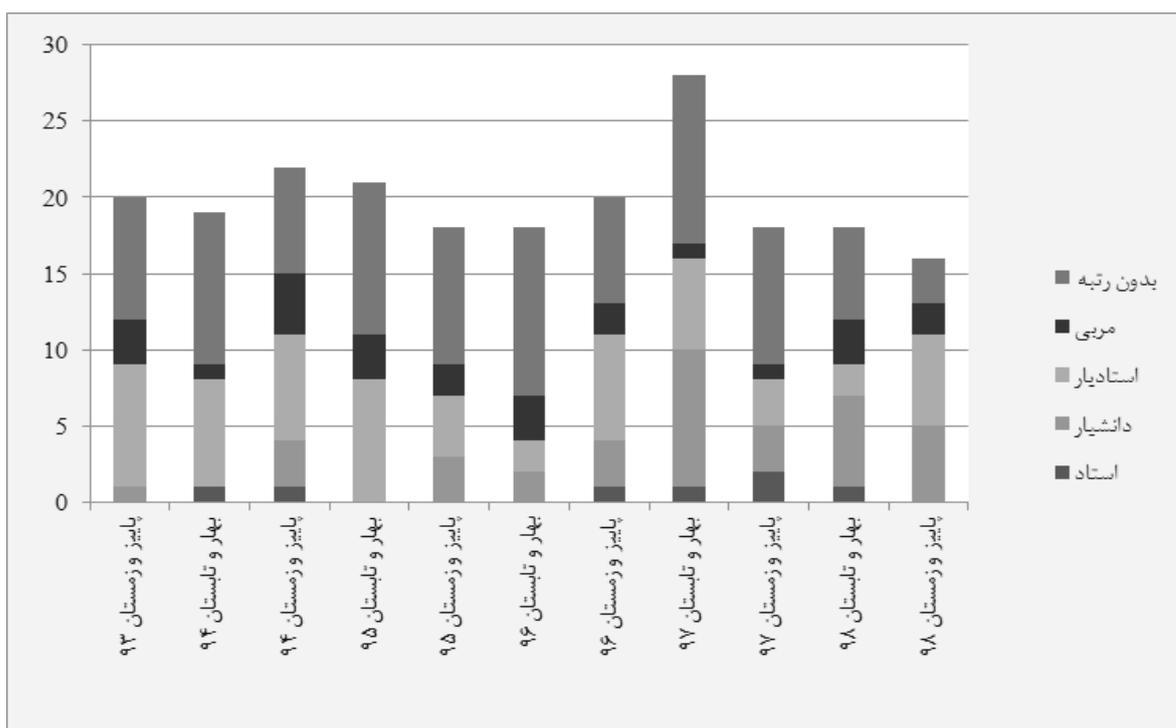
همان‌طور که در جدول ۹، مشاهده می‌شود از ۸۳ مقاله منتشرشده، ۶ مقاله (۷/۲۳ درصد) یک نویسنده‌ای، ۳۱ مقاله (۳۷/۳۵ درصد) حاصل همکاری دو نویسنده، ۳۶ مقاله (۴۳/۳۷ درصد) حاصل همکاری سه نویسنده، ۸ مقاله (۹/۶۴ درصد) حاصل همکاری چهار نویسنده و ۲ مقاله (۲/۴۱ درصد) حاصل همکاری پنج نویسنده بوده‌اند؛ به عبارت دیگر ۷/۲۳ درصد مقاله‌ها انفرادی و ۹۲/۷۷ درصد گروهی نوشته شده‌اند.

جدول ۶. توزیع فراوانی تولیدکنندگان مقالات برحسب مرتبه علمی به‌طور کلی

مرتبه علمی	فراوانی	درصد مشارکت
استاد	۷	۳/۲۱
دانشیار	۳۵	۱۶/۰۶
استادیار	۶۰	۲۷/۵۲
مربی	۲۵	۱۱/۴۷
بدون رتبه	۹۱	۴۱/۷۴
جمع کل	۲۱۸	۱۰۰



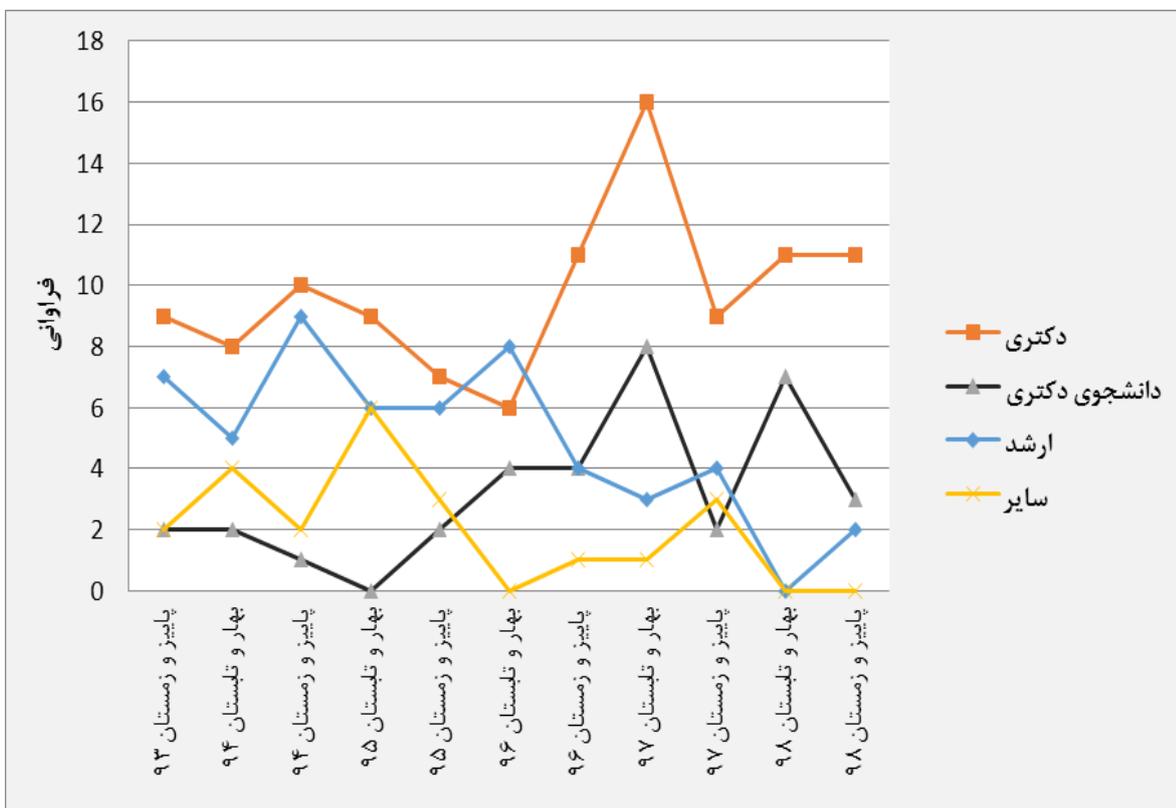
نمودار ۴. توزیع فراوانی نویسندگان مقالات برحسب مرتبه علمی به‌طور کلی



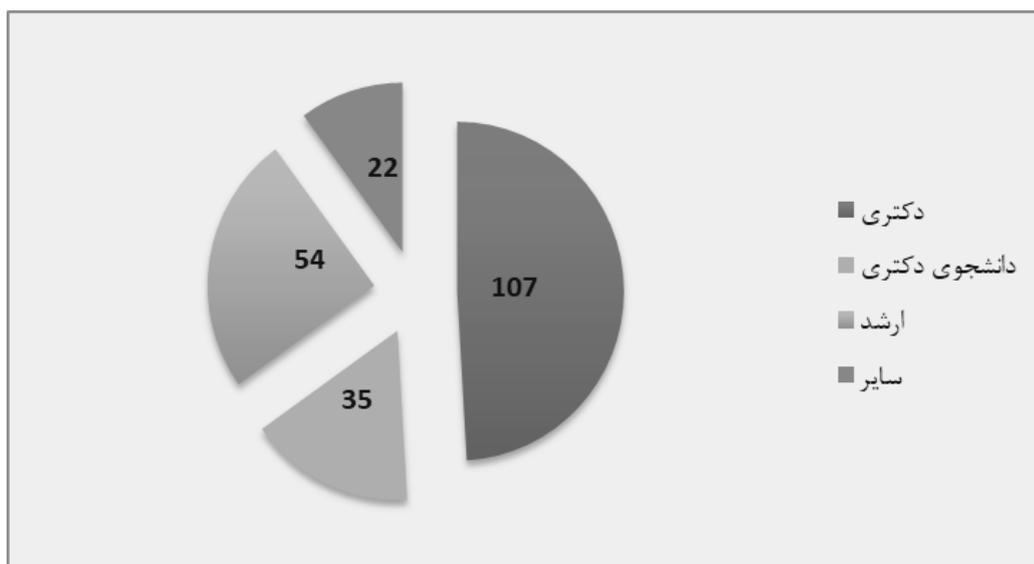
نمودار ۵. توزیع فراوانی نویسندگان مقالات برحسب مرتبه علمی به تفکیک دوفصل نشر

جدول ۷. توزیع فراوانی تولیدکنندگان مقالات برحسب مدرک تحصیلی

مدرک تحصیلی				دوفصل نشر
سایر	ارشد	دانشجوی دکتری	دکتری	
۲	۷	۲	۹	پاییز و زمستان ۹۳
۴	۵	۲	۸	بهار و تابستان ۹۴
۲	۹	۱	۱۰	پاییز و زمستان ۹۴
۶	۶	-	۹	بهار و تابستان ۹۵
۳	۶	۲	۷	پاییز و زمستان ۹۵
-	۸	۴	۶	بهار و تابستان ۹۶
۱	۴	۴	۱۱	پاییز و زمستان ۹۶
۱	۳	۸	۱۶	بهار و تابستان ۹۷
۳	۴	۲	۹	پاییز و زمستان ۹۷
-	-	۷	۱۱	بهار و تابستان ۹۸
-	۲	۳	۱۱	پاییز و زمستان ۹۸
۲۲	۵۴	۳۵	۱۰۷	جمع
۲۱۸				جمع کل



نمودار ۶. توزیع فراوانی تولیدکنندگان مقالات برحسب مدرک تحصیلی به تفکیک دوفصل نشر



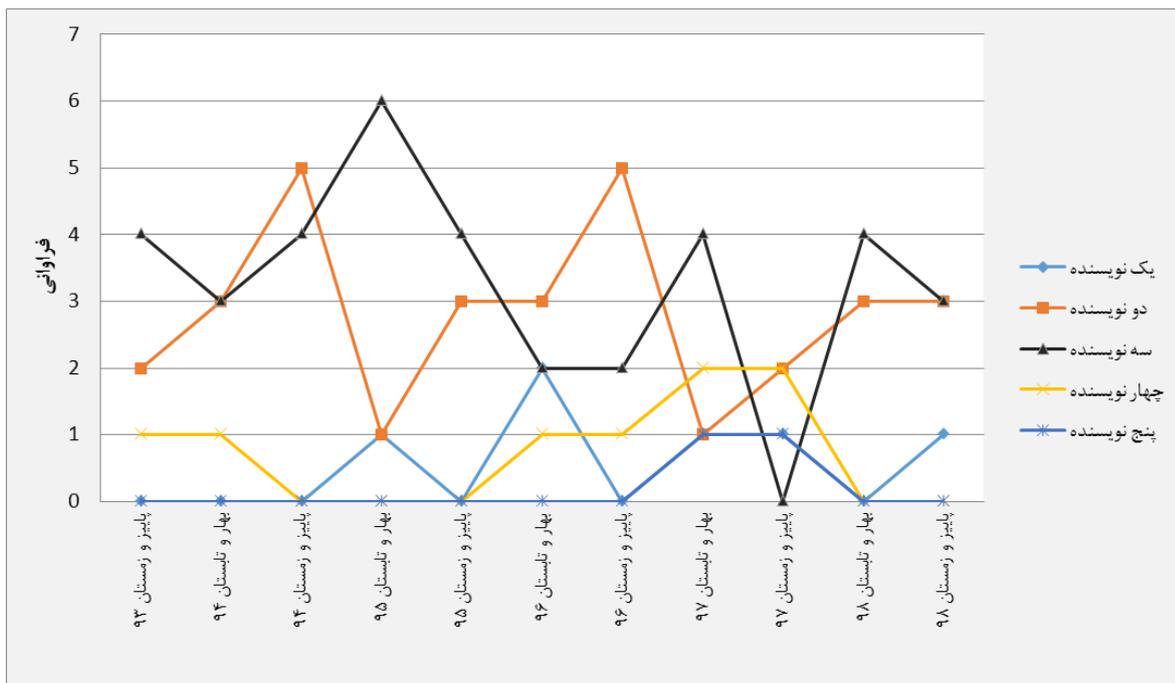
نمودار ۷. توزیع فراوانی تولیدکنندگان مقالات برحسب مدرک تحصیلی به طور کلی

جدول ۸. توزیع فراوانی مقالات از نظر تعداد تولیدکنندگان به تفکیک سال نشر

سال	یک نویسنده‌ای		دو نویسنده‌ای		سه نویسنده‌ای		چهار نویسنده‌ای		پنج نویسنده‌ای	
	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی
۱۳۹۳	۰	۰	۲	۶/۴۵	۴	۱۱/۱۱	۱	۱۲/۵	۰	۰
۱۳۹۴	۰	۰	۸	۲۵/۸۱	۷	۱۹/۴۴	۱	۱۲/۵	۰	۰
۱۳۹۵	۱	۱۶/۶۷	۴	۱۲/۹۰	۱۰	۲۷/۷۸	۰	۰	۰	۰
۱۳۹۶	۲	۳۳/۳۳	۸	۲۵/۸۱	۴	۱۱/۱۱	۲	۲۵	۰	۰
۱۳۹۷	۲	۳۳/۳۳	۳	۹/۶۷	۴	۱۱/۱۱	۴	۵۰	۲	۲
۱۳۹۸	۱	۱۶/۶۷	۶	۱۹/۳۵	۷	۱۹/۴۴	۰	۰	۰	۰
جمع	۶	۱۰۰	۳۱	۱۰۰	۳۶	۱۰۰	۸	۱۰۰	۲	۱۰۰

جدول ۹. توزیع فراوانی مقالات از نظر تعداد تولیدکنندگان به طور کلی

تعداد تولیدکنندگان	فراوانی	درصد مشارکت
یک نویسنده‌ای	۶	۷/۲۳
دو نویسنده‌ای	۳۱	۳۷/۳۵
سه نویسنده‌ای	۳۶	۴۳/۳۷
چهار نویسنده‌ای	۸	۹/۶۴
پنج نویسنده‌ای	۲	۲/۴۱
جمع	۸۳	۱۰۰



نمودار ۸. توزیع فراوانی مقالات از نظر تعداد نویسندگان به تفکیک دوفصل نشر

جدول ۱۰. توزیع فراوانی مقالات برحسب دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی و پژوهشی

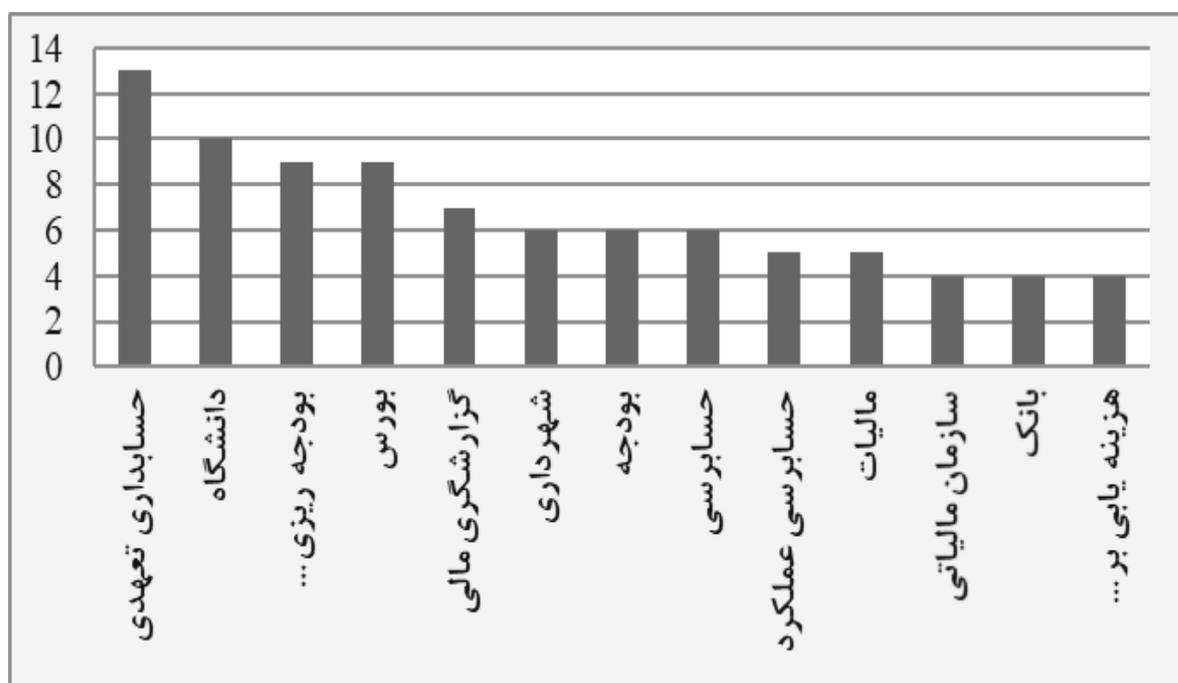
نام دانشگاه	فراوانی	درصد به کل
دانشگاه آزاد اسلامی	۸۴	۳۸/۵۳
دانشگاه پیام نور	۳۰	۱۳/۷۶
دانشگاه الزهرا	۱۱	۵/۰۵
دانشگاه تهران	۱۰	۴/۵۹
دانشگاه سیستان و بلوچستان	۷	۳/۲۱
دانشگاه کردستان	۶	۲/۷۵
دانشگاه امام خمینی	۶	۲/۷۵
دانشگاه فردوسی مشهد	۵	۲/۲۹
دانشگاه علامه	۴	۱/۸۳
دانشگاه بجنورد	۴	۱/۸۳
دانشگاه مازندران	۳	۱/۳۸
دانشگاه ایلام	۳	۱/۳۸
دانشگاه شیراز	۳	۱/۳۸
دانشگاه قم	۳	۱/۳۸
سایر	۳۹	۱۷/۸۹
جمع	۲۱۸	۱۰۰

جدول ۱۱. توزیع فراوانی مقالات برحسب نویسندگان پر تولید

نام مؤلف	تعداد مقاله	درصد
غلامرضا کردستانی	۴	۳۳/۳۳
رویا دارابی	۴	۳۳/۳۳
کاوه پرندین	۴	۳۳/۳۳
جمع	۱۲	~۱۰۰

جدول ۱۲. توزیع فراوانی مقالات برحسب مقوله‌های موضوعی

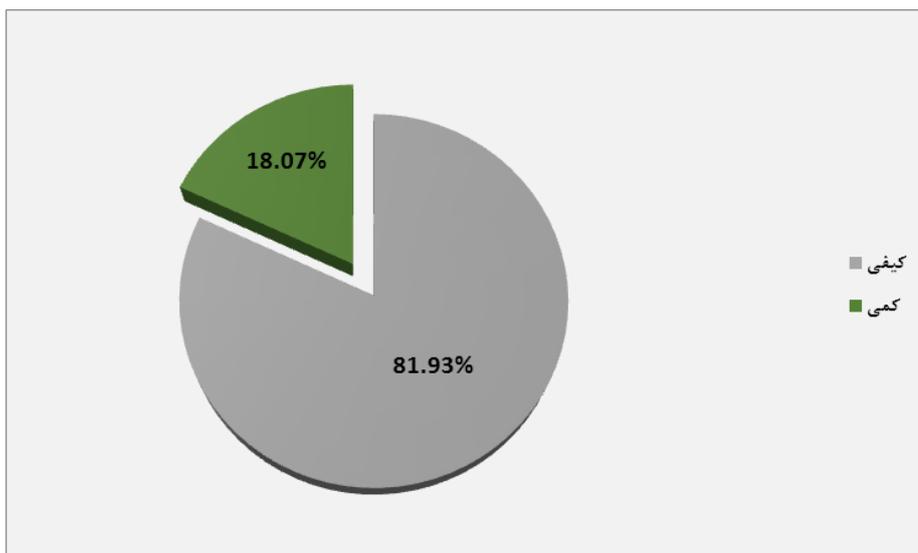
درصد	تعداد مقاله	گرایش موضوعی
۱۴/۷۷	۱۳	حسابداری تعهدی
۱۱/۳۶	۱۰	دانشگاه
۱۰/۲۳	۹	بودجه‌ریزی عملیاتی
۱۰/۲۳	۹	بورس
۷/۹۵	۷	گزارشگری مالی
۶/۸۲	۶	شهرداری
۶/۸۲	۶	بودجه
۶/۸۲	۶	حسابرسی
۵/۶۸	۵	حسابرسی عملکرد
۵/۶۸	۵	مالیات
۴/۵۵	۴	سازمان مالیاتی
۴/۵۵	۴	بانک
۴/۵۵	۴	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
۱۰۰	۸۸	جمع



نمودار ۹. توزیع فراوانی برحسب مقوله‌های موضوعی

جدول ۱۳. توزیع فراوانی مقالات برحسب نوع روش پژوهش

درصد	فراوانی	نوع پژوهش
۸۱/۹۳	۶۸	کیفی
۱۸/۰۷	۱۵	کمی
۱۰۰	۸۳	جمع



نمودار ۱۰. توزیع فراوانی مقالات برحسب روش پژوهش

مقایسه با کار اجتماعی و علمی دانست. پایین تر بودن میزان مشارکت زنان فقط مختص این پژوهش نبوده است، بلکه رشیدی آشتیانی و لاریجانی (۱۳۹۰)، نیز میزان حضور زنان را در تولید مقاله‌های اقتصادی در مقایسه با مردان بسیار کمتر گزارش کرده‌اند. همچنین نونهال‌نهر و کاظمی‌نوجه‌ده در پژوهش خود به مشارکت کمتر زنان نسبت به مردان در تولید مقالات علمی اشاره کرده‌اند. حاسلبک و همکاران (۲۰۱۲)، نیز عنوان می‌کنند که اساتید مرد در مقایسه با اساتید زن دارای بهره‌وری پژوهشی بالاتری هستند، این امر احتمالاً به این علت است که تعداد اعضای هیئت علمی و تعداد دانشجویان تحصیلات تکمیلی زن در مقایسه با مردان کمتر است (گرامی‌راد و همکاران، ۱۳۹۳).

بررسی وضعیت نویسندگان برحسب مرتبه علمی نشان داد که در بین نویسندگان مقالات، اعضای هیئت علمی با مرتبه علمی استادیار بیشترین سهم را در تولید مقالات این دوفصلنامه داشته‌اند. در ادامه به ترتیب اعضای هیئت علمی با مرتبه علمی دانشیار، سپس اعضای هیئت علمی با مرتبه علمی مربی و در نهایت اعضای هیئت علمی با مرتبه علمی استاد رتبه‌های بعدی را در تولید مقالات این دوفصلنامه در بین افراد دارای رتبه علمی داشته‌اند. در تفسیر نتایج این بخش از پژوهش حاضر می‌توان بیان نمود که تعداد استادیار در دانشگاه‌های ایران بیشتر از سایر رتبه‌های علمی است. همچنین انگیزه و نیاز به ارتقای مرتبه دانشگاهی و کسب شهرت علمی در استادیاران بیشتر از سایر مرتبه‌های علمی است و این امر دلیل مشارکت بالای آنها در تولید مقالات علمی می‌باشد. از سوی دیگر با توجه به اینکه در سال‌های گذشته تعداد استاد تمام حسابداری در دانشگاه‌های ایران نسبتاً

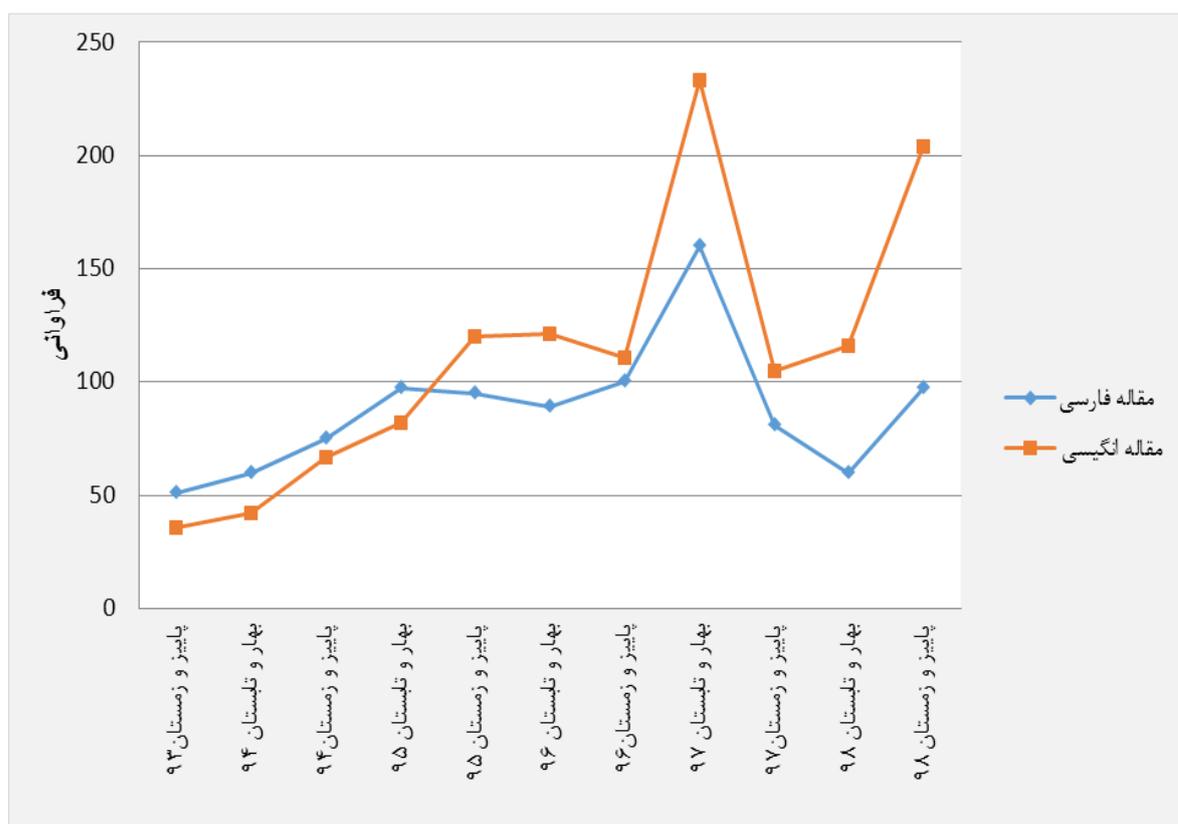
انگلیسی مورد استفاده در مقاله‌های منتشرشده در دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی اختصاص یافته است که جدول ۱۴ توزیع فراوانی آنها را نشان می‌دهد. فراوانی کل مراجع فارسی و انگلیسی استفاده شده در مقالات چاپ شده در دوفصلنامه حسابداری دولتی طی دوره مورد بررسی ۲۲۰۲ می‌باشد. با توجه به جدول ۱۴ و نمودارهای ۱۱ و ۱۲، فراوانی مراجع فارسی ۴۳/۸۲ درصد و فراوانی مراجع انگلیسی ۵۶/۱۸ درصد می‌باشد، این اطلاعات نشان می‌دهد که تمایل مؤلفان و نویسندگان به استفاده از مراجع انگلیسی بیشتر است.

بحث و نتیجه‌گیری

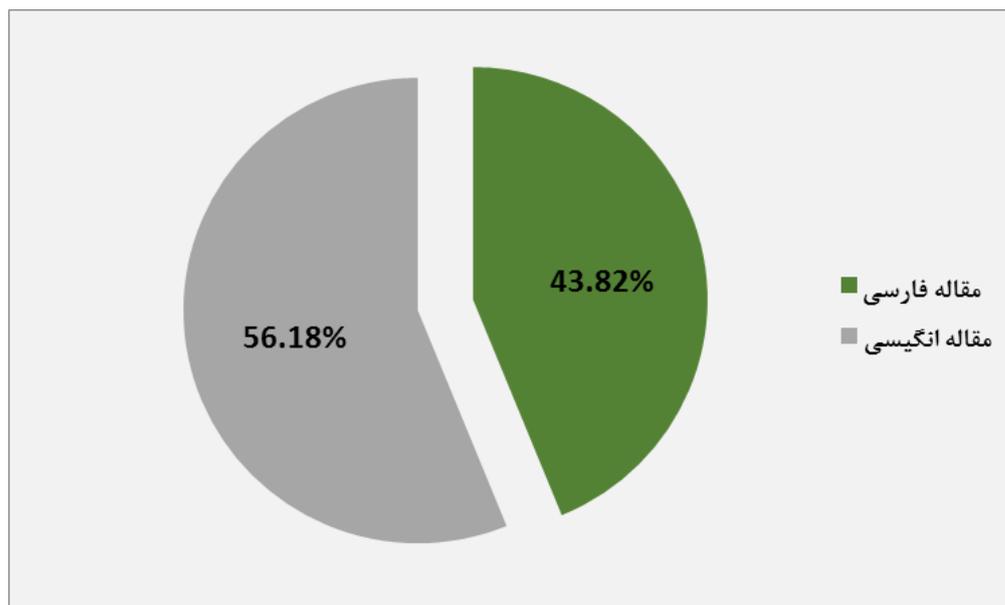
بررسی وضعیت مقالات منتشرشده نشان می‌دهد که از ۸۳ مقاله منتشرشده در دوفصلنامه حسابداری دولتی طی سال‌های مورد بررسی، پاییز و زمستان ۹۴ و بهار و تابستان ۹۷ با ۱۰/۸۵ درصد بیشترین تعداد مقالات و پاییز و زمستان ۹۷ با ۷/۲۳ درصد کمترین تعداد مقالات را به خود اختصاص داده‌اند. تعداد ۸ شماره از ۱۱ شماره مورد بررسی دارای فراوانی ۷ یا ۸ مقاله می‌باشند که نشان‌دهنده ثبات رویه این مجله از نظر تعداد انتشار مقاله از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸ می‌باشد. در بررسی جنسیت نویسندگان مشاهده شد که اغلب مقالات منتشر شده توسط محققان مرد صورت گرفته است. با توجه به یافته‌های پژوهش، در مجموع می‌توان گفت که معمولاً زنان در مقایسه با مردان سهم کمتری در تولید مقالات دارند. پایین تر بودن میزان مشارکت زنان در فعالیت‌های پژوهشی را شاید بتوان به دلیل در اولویت بودن نقش مادری و پرداختن به امور منزل نزد زنان ایرانی در

جدول ۱۴. توزیع فراوانی منابع مورد استفاده در مقالات به تفکیک فارسی و انگلیسی

منابع انگلیسی		منابع فارسی		دو فصل نشر
درصد فراوانی	توزیع فراوانی	درصد فراوانی	توزیع فراوانی	
۲/۹۱	۳۶	۵/۲۸	۵۱	پاییز و زمستان ۹۳
۳/۳۹	۴۲	۶/۲۲	۶۰	بهار و تابستان ۹۴
۵/۴۲	۶۷	۷/۷۷	۷۵	پاییز و زمستان ۹۴
۶/۶۳	۸۲	۱۰/۰۵	۹۷	بهار و تابستان ۹۵
۹/۷۰	۱۲۰	۹/۸۴	۹۵	پاییز و زمستان ۹۵
۹/۷۸	۱۲۱	۹/۲۲	۸۹	بهار و تابستان ۹۶
۸/۹۷	۱۱۱	۱۰/۳۶	۱۰۰	پاییز و زمستان ۹۶
۱۸/۸۳	۲۳۳	۱۶/۵۸	۱۶۰	بهار و تابستان ۹۷
۸/۴۹	۱۰۵	۸/۳۹	۸۱	پاییز و زمستان ۹۷
۹/۳۸	۱۱۶	۶/۲۲	۶۰	بهار و تابستان ۹۸
۱۶/۴۹	۲۰۴	۱۰/۰۵	۹۷	پاییز و زمستان ۹۸
۱۰۰	۱۲۳۷	۱۰۰	۹۶۵	جمع



نمودار ۱۱. توزیع فراوانی منابع مورد استفاده در مقالات به تفکیک دو فصل نشر



نمودار ۱۲. توزیع فراوانی منابع استفاده شده در مقالات به‌طور کلی

همکاری‌های گروهی بیشتر شده است. با توجه به اینکه همکاری علمی، اشتراک توانمندی‌ها و تولید دانش علمی جدید را بهبود می‌بخشد (استفانو و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۱). مشارکت دو یا چند نویسنده در تولید یک اثر، به تولید برون‌دادی علمی با کمیت و کیفیت بالاتری در مقایسه با زمانی که یک فرد به‌تنهایی اثری را تولید و منتشر کند، منجر می‌شود (هادسون^{۱۱}، ۱۹۹۶). با توجه به نتایج پژوهش حاضر، مشخص شد که تمایل به انجام کارهای گروهی افزایش یافته است. پژوهش‌گروهی در مقایسه با پژوهش‌های انفرادی، از سرعت، دقت و جامع‌نگری بیشتری برخوردار بوده و نتایج به‌مراتب بهتری تولید می‌کنند، از این‌رو این موضوع برای این مجله و نویسندگان مقاله‌های آن یک مزیت به‌شمار می‌آید (رضایت، ۱۳۹۴).

در بررسی سهم دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی و پژوهشی در انتشار مقاله‌های علمی در این دوفصلنامه، یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که به ترتیب بیشترین مقاله توسط محققان دانشگاه آزاد، دانشگاه پیام نور و دانشگاه الزهرا منتشر شده و سهم سایر دانشگاه‌ها اندک بوده است. در بررسی محققان پرتولید، آقای غلامرضا کردستانی، خانم رویا دارابی و آقای کاوه پرن‌دین هر کدام با مشارکت در ارائه ۴ مقاله جزو نویسندگان پرتولید مقالات بوده‌اند. بررسی موضوعی مقالات نشان داد که موضوع حسابداری تعهدی بیشترین زمینه موضوعی مقالات و پس‌از آن مقالات انجام شده با موضوع دانشگاه بیشترین زمینه موضوعی مقالات را در

کم بوده است و اکثریت ایشان در سال‌های اخیر به درجه علمی استاد تمامی ارتقا یافته‌اند، استادان حسابداری پایین‌ترین سهم در تولید مقالات این دوفصلنامه را داشته‌اند. نتایج این قسمت از پژوهش حاضر با نتایج نونهال‌نهر و کاظمی‌نوجه‌ده (۱۳۹۸)، گرامی‌راد و همکاران (۱۳۹۳) و شریفی و همکاران (۱۳۹۱)، مطابقت دارد. بررسی وضعیت نویسندگان برحسب مدرک تحصیلی نشان می‌دهد در بین نویسندگان مقالات، بیشترین سهم مربوط به مدرک تحصیلی دکتری، در مرتبه دوم مربوط به مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد، در مرتبه سوم مربوط به دانشجویان دکتری و در نهایت سایر مدارک می‌باشد. بررسی میزان مشارکت افراد در انتشار مقاله‌ها نشان داد که از ۸۳ مقاله منتشر شده در ۱۱ شماره دوفصلنامه حسابداری دولتی، درصد بیشتری از مقالات حاصل همکاری سه نویسنده، در مرتبه دوم درصدی از مقالات حاصل همکاری دو نویسنده، در مرتبه سوم درصدی از مقالات حاصل همکاری چهار نویسنده و پس از آن به ترتیب مقالات یک نویسنده‌ای و پنج نویسنده‌ای قرار دارند. به عبارت دیگر بیش از ۹۰ درصد مقاله‌ها گروهی نوشته شده‌اند. این نتیجه با فضای حاکم در سایر مجلات حسابداری داخلی و خارجی از جمله زکی (۱۳۸۵)، رشیدی‌آشتیانی و لاریجانی (۱۳۹۰)، گرامی‌راد و همکاران (۱۳۹۳) و لوزادیس و همکاران^۹ (۲۰۱۰)، همخوانی دارد. با افزایش پیچیدگی‌های دانش و به‌واسطه افزایش تقاضا برای تخصصی‌تر شدن و استفاده از روش‌ها و ابزار بین‌رشته‌ای در پژوهش، نیاز به

10.Stefano

11.Hudson

9. Luzadis

- ۳۳-۱. خان‌مقدم، حامد‌رضا؛ شجاعی‌زاده، داوود؛ نبی‌اللهی، عبدالاحد و معز، سهیلا. (۱۳۹۰). تحلیل محتوای پایان‌نامه‌های آموزش بهداشت دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران، تربیت مدرس و علوم پزشکی ایران در سال‌های ۱۳۸۹-۱۳۴۹. *مجله دانشکده پیراپزشکی دانشگاه علوم پزشکی تهران (پیاورد سلامت)*، ۵(۱)، ۹۰-۸۰.
- رشیدی‌آشتیانی، اعظم و لاریجانی، حسن. (۱۳۹۰). تحلیل محتوای نشریه‌های علمی-پژوهشی در حوزه موضوعی اقتصاد در سال‌های ۱۳۸۹-۱۳۸۵. *برنامه‌ریزی و بودجه*، ۱۶(۳)، ۱۵۷-۱۳۳.
- رضایت، غلامحسین. (۱۳۹۴). تحلیل محتوا و استنادی مقاله‌های چاپ‌شده در فصلنامه پژوهش در مسائل تعلیم و تربیت اسلامی. *فصلنامه پژوهش در مسائل تعلیم و تربیت اسلامی*، ۲۳(۲۶)، ۱۳۸-۱۰۵.
- رهنمای‌رودپشتی، فریدون؛ بنی‌طالبی‌دهکردی، بهاره و کاویان، مریم. (۱۳۹۱). تحلیل محتوای نشریات دارای رتبه علمی-پژوهشی رشته حسابداری در ایران. *حسابداری مدیریت*، ۵(۱۵)، ۱۴۳-۱۲۱.
- زکی، محمدعلی. (۱۳۸۵). بررسی تحلیل محتوای گرایش‌های پژوهشی در مجلات تخصصی مدیریت. *دانش مدیریت*، ۱۹(۷۵)، ۷۴-۴۳.
- ساعی، محمدجواد؛ لاری‌دشت‌بیاض، محمود و فاتح‌گوش، حسین. (۱۳۹۴). بررسی و تحلیل محتوای تحقیقات علمی-پژوهشی حسابداری در دو دهه اخیر. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۲(۲)، ۲۲۰-۲۰۳.
- سلک، محسن و بزرگی، اشرف‌السادات. (۱۳۸۹). تحلیل محتوای مقالات منتشره در دو نشریه فصلنامه (کتابداری و اطلاع‌رسانی) و (فصلنامه کتاب) در سال‌های ۱۳۸۵ و ۱۳۸۶. *فصلنامه دانش‌شناسی*، ۴۰-۲۵.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ ایزدخواه، مصطفی و فاطمه گرامی‌راد. (۱۳۹۹). تحلیل محتوای نشریه علمی پژوهشی پژوهش‌های تجربی حسابداری طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۳۵)، ۱۵۸-۱۳۹.
- شریفی، مسلم؛ میردار، شادمهر و عسگری، بابی‌سان. (۱۳۹۱). تحلیل توصیفی مقاله‌های نشریات علمی-پژوهشی تربیت‌بدنی و علوم ورزشی طی سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۸۴. *مدیریت ورزشی*، ۴(۱۲)، ۸۵-۶۱.
- دو فصلنامه حسابداری دولتی دارا می‌باشند. بررسی نوع روش تحقیق مقالات نشان داد که فراوانی پژوهش کیفی به‌طور قابل توجهی از فراوانی پژوهش کمی بیشتر است. همان‌طور که از اطلاعات به‌دست‌آمده مشخص است مؤلفان و نویسندگان با توجه به ماهیت دو فصلنامه حسابداری دولتی که تمرکز آن بر گزارشگری مالی و سایر تحقیقات در بخش عمومی است، روش پژوهش کیفی را برای انجام پژوهش ترجیح می‌دهند. بررسی وضعیت مقالات از نظر تعداد منابع فارسی و انگلیسی مورد استفاده در مقالات نشان داد که فراوانی منابع انگلیسی بیش از فراوانی منابع فارسی می‌باشد، از این‌رو می‌توان نتیجه گرفت که در مقاله‌های این دو فصلنامه به‌طور عمده از منابع انگلیسی استفاده شده است. در رشته‌های پزشکی با ۱۰۰ درصد، علوم پایه با ۱۰۰ درصد، کشاورزی با ۱۰۰ درصد و در حوزه علوم انسانی و هنر نیز زبان غالب، انگلیسی است (حری و نشاط، ۱۳۸۱). از نکات قابل تأمل در پژوهش حاضر این است که روند تولید و انتشار مقالات حفظ شده است و تعداد محققان با مدرک تحصیلی دکتری افزایش و جستجوی افراد در منابع فارسی و انگلیسی بهبود داشته است که می‌تواند موجب ارتقای کیفیت مقالات شود. پیشنهاد می‌شود سایر پژوهشگران نیز در خصوص تحلیل محتوای مقاله‌های سایر مجله‌های حسابداری کشور، پژوهش‌هایی مشابه انجام دهند و پژوهشگران از منابع انگلیسی و فارسی به روز و معتبر استفاده کنند. در نهایت مقایسه نتایج تحلیل محتوای مقالات حسابداری مجله‌های مختلف می‌تواند به عنوان پژوهش کلی ارائه گردد.
- ### منابع
- بمانیان، محمدرضا؛ احمدی، فریال و اسدپور، علی. (۱۳۹۲). ارزیابی کمی و کیفی مقالات علمی پژوهشی دو فصلنامه مدیریت شهری از شماره ۱۹-۲۹. *مدیریت شهری و روستایی*، ۱۱(۳۲)، ۲۹۸-۲۸۹.
- جانانی، پیمان؛ رودباری، مسعود؛ تهمتن، ایمان و صدقی، شهرام. (۱۳۹۱). تحلیل محتوای مقالات نشریات دانشکده‌های پرستاری و مامایی دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران. *مراقبت‌های پرستاری و مامایی*، ۲(۱)، ۶۱-۵۳.
- حری، عباس و نشاط، نرگس. (۱۳۸۱). بررسی رفتار استنادی نویسندگان مقاله‌های مندرج در مجله روان‌شناسی و علوم تربیتی دانشگاه تهران از آغاز تا پایان سال ۱۳۷۹. *روانشناسی و علوم تربیتی*، ۳۲(۲)،

- نمازی، محمد؛ رجب‌دري، حسين و روستاميمندی، اعظم. (۱۳۹۶). بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران. *پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز*، ۹(۱)، ۱۹۳-۲۲۶.
- نونهال‌نهر، علی‌اکبر و کاظمی‌نوجه‌ده، معصومه. (۱۳۹۸). تحلیل محتوای مقالات فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۶. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۱)، ۱۵۰-۱۲۳.
- Bermanian M.R., Ahmadi, F. & AsadPoor, A. (2013). Qualitative and Quantitative Assessment of Research Paper of Urban Management Journal from 19-29. *Research Paper of Urban Management*, (32)11, 289-298 (In Persian)
- Barrick, J.A., Mecham, N.W., Summers, S.L. & Wood, D.A. (2017). Ranking Accounting Journals by Topical Area and Methodology. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2848560>.
- Bryman, A. (1990). *Research method and Organizational studies*. London: Rothledge.
- Dumay, J., Villiers, Ch., Guthrie, J. & Hsiao, P. (2018). Thirty years of Accounting, Auditing and Accountability Journal: A critical study of the journal's most cited articles. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (5)31, 1510-1541.
- Extejt, M.M. & Smite, J.E. (1990). The Behavioral Sciences and Management: An Evaluation of Relevant. *Journal of Management*, (3)16, 539-551.
- Geramirad, F., Mohamadi, M. & Sarlak, N. (2014). Content analysis of scientific journals of accounting and financial published between 2009-2012. *Journal of Management Accounting*, (23)7, 105-122 (In Persian)
- Guffey, D.M. & Harp, N.L. (2017). The Journal of Management Accounting Research: A Content and Citation Analysis of the First 25 Years. *Journal of Management Accounting Research*, (3)29, 93-110.
- گرامی‌راد، فاطمه؛ محمدی، مهدی و سرلک؛ نرگس. (۱۳۹۳). تحلیل محتوای مقاله‌های مجلات علمی-پژوهشی حسابداری و مالی منتشره بین سال‌های ۱۳۸۷-۱۳۹۲. *حسابداری مدیریت*، ۷(۲۳)، ۱۰۵-۱۲۲.
- محمدی، مهدی؛ دادگر، امیرمتقی و مطهری‌نیا، ایمان. (۱۳۹۴). تحلیل محتوای مقالات فصلنامه پژوهش‌های فلسفی-کلامی در سال‌های ۱۳۹۱-۱۳۷۸. *فصلنامه علمی-پژوهشی دانشگاه قم*، ۱۶(۴-۶)، ۱۷۱-۱۴۹.
- Hasselback, J.R., Reinstein, A. & Abdolmohammadi. M. (2012). Benchmarking the Research Productivity of Accounting Doctorates. *Accounting Education*, (4)27, 943-978.
- Horri, A. & Neshat, N. (2002). Investigating the citation behavior of the authors of the articles in the Journal of Psychology and Educational Sciences of Tehran University from the beginning to the end of 2000. *Psychology & Educational science*, (2)32, 1-33 (In Persian).
- Hudson, J. (1996). Trends in multi-authored papers in economics. *Journal of Economics Perspectives*, (3)10, 153-158.
- Janani, P., Roudbari, M., Tahamtan, I. & Sedghi, S. (2009). Content Analysis of Articles Published in the Nursing and Midwifery Journals of Iranian Universities of Medical Sciences. *Preventive Care in Nursing & Midwifery Journal*, (1)2, 53-61 (In Persian).
- Khani Mogadam, H.R., Shojaeizadeh, D., Nabi Allahi, A. & Moez, S. (2011). The content analysis of M.A dissertations and doctoral theses in the field of health education and promotion in Tehran University of Medical Sciences, Tarbiat modares university and Iran university of Medical Sciences during 1970-2010. *Tehran University of Medical Sciences (Payavard Salamat)*, (1)5, 80-90 (In Persian)
- Lesage, C. & Wechtler, H. (2012). An Inductive Typology of Auditing Research. *Contemporary Accounting Research*, (2)29, 487-504.

- Lukka, K. & Kasanen, E. (1996). Is accounting a global or a local discipline? Evidence from major research journals. *Accounting, Organization and Society*, (7/S)21, 755-773.
- Luzadis, V., Castello, L., Choi, J. & Olowabi, F. (2010). The science of ecological economics: A content analysis of ecological economics 1989-2004. *Annals of the New York Academy of Science*, (1)1185, 1-10.
- Mohammadi, M., Motaghy Dadgar, A & Motaharinia, I. (2015). Content Analysis of the Articles Published in the Journal of Philosophical Theological Research during 1378-1391. *Journal of Philosophical Theological Research*, (4-64)16, 149-171 (in Persian)
- Namazi, M., Rajabdori, H. & Roustam Maymandi, A. (2017). An Investigation of the Frequency and Content Analysis of the Articles related to Accounting professional ethics in Iran. *Journal of Accounting Advances of Shiraz University*, (1)9, 193-226 (In Persian).
- Nonahal Nahr, A.A & Kazemi Nojedeh, M. (2019). Content Analysis of the Articles of Quarterly Journal of the Iranian Accounting and Auditing Review from the Beginning of the Publication until the End of 2018. *Accounting and Auditing Review*, (1) 26, 123-150 (In Persian).
- Rahnamayeroodposhti, F., BaniTalebi Dehkordi, B & Kavian, M. (2015). Content analysis of publications Rated-Scientific research in the field of accounting in Iran. *Management Accounting*. (4-15)5, 121-143 (in Persian).
- Rashidi Ashtiani, A. & Larijani, H. (2011). Content analysis of scientific and research publications in the field of economics in the years 2006-2010. *Planning and Budget*, (3)16, 133-157 (In Persian).
- Rezayat, G. (2015). Content analysis and citations of articles published in the Quartely Journal on Islamic Education Issues. *Quarterly Journal of Research on Islamic Education Issues*, (26)23, 105-138 (In Persian).
- Roodposhti, F. R., Banitalebi Dehkordi, B. & Kaviyan, M. (2012). Content analysis of publication Rated-Scientific research in the field of accounting in Iran. *Journal of Management Accounting*, (15)5, 121-143 (In Persian).
- Saei. M., Lari Dashtbayaz, M. & Fateh Goush, H. (2015). A review and content analyzing of Iranian auditing research: Two recent decades. *Journal of Accounting and Auditing Review*, (2)22, 203-220 (In Persian).
- Sharifi, M., Mirdar, Sh. & Sunasgari, b. (2012). Descriptive Analysis of Articles of Physical Education and Sport Sciences Journals in 2005-2009. *Journal of Sport Management*, 12, 61-85 (In Persian).
- Soleymani Amiri, G.H., Izadpour, M. & Gerami Rad, F. (2020). Research Content Analysis of the Scientific Journal of Empirical Research in Accounting. *Empirical Research in Accounting*, (35)9, 139-158 (in Persian).
- Stefano, D. D., Giorrano, G., Vitale, M. P. (2011). Issues in the analysis of co-authorship networks, *Quality & Quantity*, 45(5), 1091-1107.
- Zaki, M.A. (2007). Content analysis of research trends in specialized scientific journals of management. *Journal of Management Knowledge*, (1)19, 43-74 (In Persian).

بررسی روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی با استفاده از روش ANP (مطالعه موردی: دانشگاه‌های دولتی غرب کشور)

* غریبه اسماعیلی^۱، یونس اسماعیلی^۲، محمد اوشنی^۳

۱. استادیار دانشگاه ایلام، ایلام، ایران.

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد مؤسسه آموزش عالی باختر، ایلام، ایران.

۳. استادیار مؤسسه آموزش عالی باختر، ایلام، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۳/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۴/۱۹

Investigating the Methods of Public Universities Financing with Resistance Economics Approach Using the ANP Method (Case Study: Public Universities in the West of Country)

* Gh. Esmailikia¹, Y. Esmaeli², M. Oshani³

1. Assistant Professor of Ilam University, Ilam, Iran.

2. M.A. Student of Bakhtar Higher Education, Ilam, Iran.

3. Assistant Professor of Bakhtar Higher Institution Education, Ilam, Iran.

Received: 2020/6/16

Accepted: 2020/7/9

Abstract

Subject and Purpose of the Article: With the onset of new public management, there is a major reform in the methods of universities financing across the countries of the world, These reforms vary between different economic and social conditions. In our country, a Resistance economy is an effective economic model that guarantees the country's progress under current sanctions. Accordingly, the purpose of the present study is to Investigating the methods of public universities financing with a resistance economy approach.

Research Method: Through the distribution of a researcher-made questionnaire in 2018, the viewpoints of public universities financial staff in the west of the country were collected. Then by using the ANP method, three main financing methods and their sub-criteria of each of them were examined in terms of coordination with the resistance economy approach.

Research Findings: The use of internal resources was the first priority of universities in financing with Resistance Economics approach, and sub-criteria, renting laboratory equipment, attracting international students and using sukuk-waqf were the most important in all three methods, respectively.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results of this study can be useful for public universities to planning for the optimal use of internal resources and Identify the potential ability to provide more services. It also highlights the Necessity of universities paying attention to capital and debt market capacity for innovative financing with a Resistance Economy approach.

Keywords: Financing methods, Resistance Economics, Analytical Network Process, Public Universities.

JEL Classification: G32, C88, C63

* Corresponding Author: Gh. Esmailikia

E-mail: Gh.esmailikia@ilam.ac.ir

چکیده

موضوع و هدف مقاله: با آغاز مدیریت عمومی نوین تحولی اساسی در روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های کشورهای سراسر دنیا ایجاد شد، این تحولات در شرایط اقتصادی و اجتماعی مختلف، متفاوت است. در کشور ما اقتصاد مقاومتی، الگوی اقتصادی اثرگذاری است که در شرایط تحریم کنونی پیشرفت کشور را تضمین می‌کند. بر این اساس هدف پژوهش حاضر، بررسی روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است.

روش پژوهش: با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی و از طریق توزیع پرسشنامه محقق‌ساخته در سال ۱۳۹۷، دیدگاه کارکنان مالی دانشگاه‌های دولتی غرب کشور گردآوری شد. سپس با به‌کارگیری روش ANP، سه روش اصلی تأمین مالی و زیرمعیارهای هر یک از آنها از نظر هماهنگی با رویکرد اقتصاد مقاومتی بررسی گردید.

یافته‌های پژوهش: استفاده از منابع داخلی، اولویت نخست دانشگاه‌ها جهت تأمین مالی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است و زیرمعیارهای، اجاره تجهیزات آزمایشگاهی، جذب دانشجویان خارجی و استفاده از اوراق وقف به ترتیب در هر سه روش، حائز بالاترین اهمیت شدند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش می‌تواند در دانشگاه‌های دولتی جهت برنامه‌ریزی برای استفاده بهینه از منابع داخلی و شناسایی توانایی بالقوه برای ارائه خدمات بیشتر سودمند باشد، همچنین لزوم توجه دانشگاه‌ها به ظرفیت بازار سرمایه و بدهی، جهت تأمین مالی نوآورانه با رویکرد اقتصاد مقاومتی را برجسته می‌سازد.

واژه‌های کلیدی: روش‌های تأمین مالی، اقتصاد مقاومتی، فرآیند تحلیل شبکه‌ای، دانشگاه‌های دولتی.

طبقه‌بندی موضوعی: G32, C88, C63

* نویسنده مسئول: غریبه اسماعیلی کیا

مقدمه

مؤسسات آموزش عالی در سراسر دنیا با کاهش تأمین مالی از جانب دولت مواجه بوده‌اند (احمد و همکاران^۱، ۲۰۱۲). این در حالی است که دانشگاه‌ها، در توسعه جوامع نقشی کلیدی ایفا می‌کنند. دانشگاه‌ها عهده‌دار ایفای مسئولیت آموزش و پژوهش هستند که زیربنای توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جامعه است، تأثیرگذاری آنان برای تغییر شیوه‌های فعلی جامعه به سمت توسعه پایدار بسیار حیاتی خواهد بود (اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). علاوه بر این، نقش آموزش عالی در توسعه اقتصاد دانش‌بنیان نیز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (پانیگراهی^۲، ۲۰۱۹). کاهش تأمین مالی چالش‌هایی برای دانشگاه‌های دولتی جهت تأمین درآمدهای مورد نیاز آنها ایجاد نموده است. از این‌رو، دانشگاه‌ها باید درآمدهایی داشته باشند تا عملیات فعلی را پوشش داده و فعالیت‌های خود را گسترش دهند. هدف کسب درآمد، باید با برنامه‌ریزی‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت پشتیبانی شود. دانشگاه‌های دولتی باید برنامه‌ریزی استراتژیک جامع داشته باشند و صرفاً درآمذایی موقت آنها مهم نیست (احمد و فارلی^۳، ۲۰۱۴).

مدیریت عمومی نوین اصطلاحی کلی است که برای طبقه‌بندی تحولات گسترده بخش عمومی که اواخر دهه ۱۹۷۰ در بسیاری از کشورهای عضو سازمان توسعه همکاری‌های اقتصادی معرفی شده است، به کار می‌رود (اسماعیلی کیا و علی‌بیگی، ۱۳۹۷). شاخصه تحولات مدیریت عمومی نوین، پذیرش مفاهیم و الگوهای مدیریت بخش خصوصی، معرفی شبه‌بازاری و قراردادی است (اسماعیلی کیا، ۱۳۹۸). به تبع این تحولات در دهه گذشته استفاده از سازوکارهای نوآورانه تأمین مالی برای توسعه، یک روند نوظهور مورد استفاده در طیف وسیعی از زمینه‌های جهانی و داخلی بوده است (جوینیز^۴، ۲۰۱۹)، از آنجایی که سیستم تأمین مالی آموزش عالی در هر سطحی همیشه نیازمند مجموعه‌ای از سازوکارهای اثربخش برای ایجاد درآمد است (مگیوا^۵، ۲۰۱۸)، لذا استفاده از سازوکارهای نوآورانه تأمین مالی در این زمینه می‌تواند حائز اهمیت باشد.

در کشور ما، رسالت‌های عظیمی بر عهده دانشگاه‌هاست به گونه‌ای که انتظار می‌رود بیش از هر نهاد دیگری در تحول ساختارها و نهادهای اقتصادی و اجتماعی اثرگذار باشند و در

جهت توسعه و پیشرفت کشور عمل نمایند. بر این اساس، منافع اجتماعی حاصل از گسترش دانشگاه‌ها و مولد بودن آنها غیرقابل انکار است. در حال حاضر دانشگاه‌های دولتی در محیطی فعالیت می‌نمایند که از یک سو تأمین مالی آن از جانب دولت‌ها کاهش یافته و از سوی دیگر با توجه به استقلال این نهادها، سطح پاسخگویی بالاتری را نیاز دارند (اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۵).

معمولاً دانشگاه‌ها برای تأمین بودجه خود از منابع مختلفی، از جمله:

- ۱- بودجه دولتی،
- ۲- فروش خدمات آموزشی و پژوهشی،
- ۳- شهریه دانشجویی،
- ۴- کمک‌های مردمی (موقوفات) و
- ۵- کمک‌های خارجی استفاده می‌کنند (ربیعی و همکاران، ۱۳۹۶).

در ایران بخش اساسی منابع مالی آموزش عالی از محل بودجه عمومی دولت تأمین می‌شود (اسماعیلی کیا، ۱۳۹۴). اگر این منبع در یک دوره زمانی به هر دلیلی بسیار کاهش یابد، دانشگاه‌ها قادر به ادامه حیات نخواهند بود. لذا دانشگاه‌ها باید برای افزایش امنیت مالی خود در مواقع بحرانی جهت افزایش میزان درآمد از طریق راه‌هایی غیر از منابع دولتی تلاش کنند. در چند سال اخیر و با شدت یافتن تحریم‌های یک‌جانبه و غیرانسانی غرب خصوصاً آمریکا علیه جمهوری اسلامی ایران با هدف متوقف کردن برنامه‌های صلح‌آمیز هسته‌ای ایران، واژه جدید اقتصاد مقاومتی به ادبیات اقتصادی کشور اضافه و به فراخور حال و روز اقتصاد کشورمان مورد بحث قرار گرفته است (دهقانپور و همکاران، ۱۳۹۴).

اهمیت مسئله اقتصاد مقاومتی از آن جهت است که تدبیری هوشمندانه تلقی می‌شود که از سوی مقام معظم رهبری در برابر جنگ اقتصادی و همچنین جنگ نرم دشمن، پیشنهاد شده و مفهومی است که در پی مقاوم‌سازی، بحران‌زدایی و ترمیم ساختارها و نهادهای فرسوده و ناکارآمد موجود اقتصادی مطرح می‌شود (میلانی، ۱۳۹۴). در این راستا ضمن طرح و بیان مفهوم اقتصاد مقاومتی، بسیاری از باید‌ها و نبایدهای مورد نیاز اقتصاد کشور در شرایط کنونی توسط اندیشمندان مطرح شده و در عین حال بسیاری از مشکلات اقتصادی کشورمان مانند وابستگی به درآمدهای نفتی دیگر بار به چالش کشیده شده تا راهکارهای عملیاتی مورد کنکاش قرار گیرد. بر این اساس، در حال حاضر شرایط اقتصادی کشور ما به گونه‌ای است که بیش از پیش نیازمند تلاش و جدیت در تحقق اقتصادی مستقل از درآمدهای نفتی، متکی بر

1. Ahmad et al
2. Panigrahi
3. Ahmad & Farley
4. Joynes
5. Mgaiwa

یافتن روش‌های مناسب آن به یکی از دغدغه‌های اصلی سیاست‌گذاران آموزش عالی تبدیل شده (نادری و همکاران، ۱۳۹۲)، به‌طور خاص هیچ پژوهشی موضوع تأمین مالی دانشگاه‌ها با رویکرد اقتصاد مقاومتی را مورد توجه قرار نداده است. از سویی دیگر با وجود اینکه آیین‌نامه اقتصاد مقاومتی از سال ۱۳۹۱ به دانشگاه‌ها ابلاغ شده که در آن دانشگاه‌ها موظف شده‌اند فعالیت‌هایی با عنوان اقتصاد مقاومتی و مقابله با تحریم در حوزه‌های اداری و مالی، آموزشی، پژوهشی و فناوری، فرهنگی، اجتماعی، دانشجویی و تربیت بدنی انجام دهند، لیکن به نظر می‌رسد دانشگاه‌ها در عمل کارنامه ضعیفی در این حوزه داشته‌اند (باقری‌مجد و همکاران، ۱۳۹۵). لذا شکاف تحقیقاتی و کاربردی گسترده‌ای در این زمینه وجود دارد. بر این اساس پژوهش حاضر برای نخستین بار در حوزه نوشتارهای تخصصی تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی، موضوع تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی را بررسی می‌نماید. این پژوهش دو هدف اصلی را مدنظر قرار داده است، نخست شناسایی روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی و سپس ارزیابی و اولویت‌بندی روش‌های تأمین مالی مذکور. بر اساس آنچه که استدلال شد، سؤال اصلی تحقیق حاضر آن است که "شناسایی، ارزیابی و اولویت‌بندی روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با توجه به رویکرد اقتصاد مقاومتی به چه شرحی می‌باشد؟"

مروری بر پیشینه

ربیعی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهش خود با عنوان "بررسی الزامات تأمین و تنوع‌بخشی منابع مالی دانشگاه‌های دولتی" با استفاده از روش توصیفی-پیمایشی و تحلیل دیدگاه‌های صد و دوازده نفر از صاحب‌نظران آموزش عالی و دست‌اندرکاران دانشگاه‌های دولتی، نتایج بدین شرح دست یافتند: در سطح کلان، الزامات سیاست‌گذاری-راهبردی در رابطه با تأمین و تنوع‌بخشی منابع مالی دانشگاه‌های دولتی دارای بیشترین اهمیت و الزامات مالی-اقتصادی دارای کمترین اهمیت هستند. در سطح خرد نیز الزامات انگیزشی و الزامات ساختاری به ترتیب از بیشترین و کمترین اهمیت برخوردارند. یارمحمدی و همکاران (۱۳۹۶) در مقاله "شناسایی و اولویت‌بندی معیارهای تأمین مالی مطلوب در بازار سرمایه اسلامی از منظر اقتصاد مقاومتی" با احصاء ۳۱ معیار مختلف بر اساس ادبیات موضوع و با توجه به مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان و به‌کارگیری روش تاپسیس، معیارهای تأمین مالی مطلوب در بازار سرمایه اسلامی از منظر اقتصاد مقاومتی را

مزیت‌های نسبی داخلی و بومی متکی بر تکنولوژی‌های نو و صنایع دانش‌بنیان با ارزش‌افزوده بالاتر، کم هزینه، دارای برنامه‌ریزی منطقی در بودجه‌ریزی‌ها و هزینه‌کردها در کنار نظارت‌های دقیق و مستمر و غنابخش در حوزه سرمایه‌های اجتماعی و رفتاری آحاد جامعه در زمینه مصرف و معاش کلیه فعالیت‌های مالی و اقتصادی و بسیاری از مؤلفه‌های دیگر می‌باشد (پهاروندی، ۱۳۹۶). در خطر بودن منابع تأمین مالی سنتی، رشد هزینه‌ها و افزایش رقابت، چالش‌های عمده تأمین مالی در مؤسسات آموزشی ایران در شرایط جاری هستند (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷). بنابراین، نظام آموزش عالی مبتنی بر اقتصاد مقاومتی، نیازمند دانشگاه‌هایی است که از نظر ساختار سازمانی، سرمایه انسانی، فرآیندهای آموزشی و پژوهشی و غیره، زمینه‌ساز تحقق افراد تاب‌آور، پویا، مقید به آرمان‌های نظام اسلامی، متخصص و دانش‌بنیان است؛ تا بتوانند ضمن فراهم نمودن زمینه رشد و توسعه اقتصادی از به وجود آمدن بحران‌های اقتصادی در آینده جلوگیری کنند (دولتی و مطلبی، ۱۳۹۶).

با توجه به بندهای مختلف سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی مانند بند ۹ که به اصلاح و تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور با هدف پاسخگویی به نیازهای اقتصاد ملی، ایجاد ثبات در اقتصاد ملی و پیشگامی در تقویت بخش واقعی پرداخته و نیز در بندهای دیگر مانند بند ۱ که به تأمین شرایط و فعال‌سازی کلیه امکانات و منابع مالی و سرمایه‌های انسانی و علمی کشور اشاره دارد، تسری این مفاد به تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی در راستای دستیابی به این اهداف ارزیابی می‌گردد. در این راستا در کشورمان، توجه به رویکرد تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی باید به‌عنوان عامل توسعه بخشی از زیربنای لازم برای رسیدن به اهداف توسعه اقتصادی تلقی شود. بدون توجه به این عامل، کشور برای رسیدن به توسعه اقتصادی بهای سنگینی را خواهد پرداخت. توسعه اقتصادی به‌طور معمول پیامدهای مثبتی با خود به همراه می‌آورد که از جمله این پیامدها می‌توان به افزایش سطح زندگی افراد جامعه، ترویج نظارت بین‌المللی، ایجاد ارتباط اقتصادی میان کشورهای مختلف و افزایش ظرفیت تولیدی کشورهایی که دارای برتری نسبی می‌باشند، اشاره کرد. همچنین به دلیل عدم مراجعه به مبانی علمی و دانش متعارف در حوزه اقتصاد مقاومتی در پژوهش‌ها و آثار منتشر شده، بدنه کارشناسی علمی کشور هیچ‌گونه احساس قرابت با مباحث نداشته و نظام‌سازی مبتنی بر گفتمان اقتصاد مقاومتی و تأمین مالی در محافل علمی مورد توجه قرار نگرفته است.

از یک سو، علیرغم اینکه امروزه بحث تأمین مالی و

مالی دانشگاه‌ها دارد. علاوه بر این، دانشگاه‌ها از محل درآمدهای تحقیقاتی، شهریه‌های تحصیلی، موقوفات و هدایای اهدا شده، ارائه خدمات و سرمایه‌گذاری در امور اقتصادی تأمین مالی می‌کنند، در این میان، درآمدهای تحقیقاتی بیشترین سهم در تأمین مالی دانشگاه را دارد.

نادری و همکاران (۱۳۹۲)، در مطالعه‌ای با عنوان "سازوکارهای تأمین و تخصیص منابع در آموزش عالی" با استفاده از روش توصیفی و کتابخانه‌ای، سازوکارهای مختلف تأمین و تخصیص منابع مالی و تأثیر آنها بر عملکرد مؤسسات آموزش عالی را بررسی کردند. یافته‌ها حاکی از آن بود که سازوکارهای تأمین و تخصیص منابع در آموزش عالی، نقش سیاست‌گذاری و هدایت‌گری رفتار عاملان را بازی می‌نماید و می‌تواند بر عملکرد دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی در سطح کلان و خرد تأثیر بگذارد. در زمینه تأمین، دانش‌آموختگان باید در تأمین مالی دانشگاه‌ها مشارکت نمایند و در زمینه تخصیص برای دستیابی به کارایی، دسترسی و برابری بیشتر، باید از سازوکارهای تخصیص مبتنی بر عملکرد استفاده شود.

انتظاری (۱۳۹۰)، در مقاله‌ای با عنوان "ارائه الگویی برای تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی" با هدف طراحی الگویی برای تأمین مالی دانشگاه‌ها از رویکرد تأمین مالی مبتنی بر اهداف ستانده و از روش تحلیل پوششی داده‌ها استفاده نموده است. نتایج نشان داد که رویکرد تأمین مالی به مثابه پیش خرید ستانده‌های دانشگاه، به عنوان یک رویکرد شبه‌بازاری، جایگزین مناسب‌تری برای رویکرد جاری است و الگوی ارائه شده در چارچوب آن مطلوب‌تر از الگوهای قبلی است.

جویبیز (۲۰۱۹)، در پژوهشی تحت عنوان "مروری بر سازوکارهای تأمین مالی نوآورانه برای آموزش در زمینه‌های توسعه" تحقیقات اخیر در زمینه سازوکارهای تأمین مالی نوآورانه در بخش آموزش طی سال‌های ۲۰۱۰ الی ۲۰۱۸ را بررسی نموده است. نتیجه این بررسی و مرور، تهیه فهرستی مفصل و طولانی از حدود بیست سازوکار تأمین مالی نوآورانه بوده است که در حال حاضر استفاده می‌شود. این سازوکارها شامل سازوکارهای مربوط به تأمین مالی بین‌المللی و تأمین مالی بومی است.

پانیگراهی (۲۰۱۹)، در مقاله "تأمین مالی مؤسسات آموزش عالی: شواهدی از مطالعات موردی منتخب دانشگاه‌های هند" از طریق بررسی تحلیلی شرایط موجود، وضعیت تأمین مالی آموزش عالی هند را مورد ارزیابی قرار داده است. یافته‌ها نشان داد که علیرغم گسترش سریع بخش آموزش عالی، اما به دلیل محدودیت‌های مالی و مطالبات

شناسایی و اولویت‌بندی نمودند. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که معیار ریسک و بازدهی به ترتیب با رتبه ۰,۷۷ و ۰,۷۶ برای سرمایه‌گذاران از اهمیت بالاتری نسبت به سایر معیارها برخوردار بوده و همچنین معیار نقدشوندگی ابزارهای تأمین مالی با رتبه ۰,۷۰ برای نهادهای مکمل، توجیه‌پذیری تأمین مالی با رتبه ۰,۷۱ و همسویی ابزارهای تأمین مالی با عدالت اقتصادی با رتبه ۰,۶۴ بیشترین میزان اهمیت را به خود اختصاص دادند.

رسته‌مقدم و نادری (۱۳۹۴)، در مقاله‌ای تحت عنوان "الگوهای تأمین منابع مالی و استخراج آموزه‌هایی برای نظام آموزش عالی ایران" با روش توصیفی و کتابخانه‌ای به دنبال استخراج آموزه‌هایی جهت بهبود اوضاع مالی نظام آموزش عالی کشور بوده‌اند. یافته‌ها حاکی از آن بود که الگوهای پارنیوس و پریست^۶ (۲۰۱۰)، بار و کراوود^۷ (۲۰۰۵) و زایدمن و آلبرخت^۸ (۱۹۹۵)، از جمله مهم‌ترین الگوها هستند. پیشنهاد محققین در این رابطه آن است که در رشته‌هایی که دارای تقاضای اجتماعی و نرخ اشتغال بالایی هستند از الگوی تأمین مالی بازاری و شبه‌بازاری استفاده شود و در سایر رشته‌ها که بخش غیردولتی تمایل به سرمایه‌گذاری (دولتی) در آنها را ندارد، بهره‌گیری از الگوی دیوان‌سالارانه در اولویت قرار گیرد.

نوروزی و همکاران (۱۳۹۳)، در مقاله‌ای تحت عنوان "تأمین مالی خیرانه دانشگاه‌ها: شناسایی الزامات و کژکارکردها (مطالعه موردی: دانشگاه امام صادق (ع))" با استفاده از روش‌شناسی تئوری داده‌بنیاد به احصای الزامات و کژکارکردهای مذکور در این دانشگاه پرداخته‌اند. نتایج حاکی از آن بود که کمک‌های خیرانه دارای الزامات و کژکارکردهایی در سه بخش اول (عمومی یا دولتی)، دوم (خصوصی یا بنگاه) و سوم (سازمان‌های مردم‌نهاد یا تعاونی‌ها) است. همچنین دو دسته الزامات محتوایی و ساختاری به عنوان ابعاد درون دانشگاهی در بهره‌گیری کارا و مؤثر از منابع مالی خیرانه اثرگذارند.

احمدی و نوروزی (۱۳۹۳)، در پژوهش "بررسی راهبردهای تأمین مالی فعالیت‌های آموزشی دانشگاه‌های منتخب" با هدف شناسایی الگوهای تأمین مالی و ترکیب آنها در دانشگاه‌های منتخب، از روش مطالعات موردی استفاده نموده و یافته‌هایی بدین شرح مستند نموده‌اند. در بسیاری از دانشگاه‌ها کمک‌های دولتی همچنان نقش پررنگی در تأمین

6. Praneviciene & Puraite

7. Baro & Crawford

8. Ziderman & Albrecht

عالی، مسئول بخش قابل توجهی از هزینه‌ها هستند. در این سیستم همچنان نظارت قوی دولتی برقرار است. تأمین مالی دولتی مؤسسات آموزش عالی در این کشور همچنان در قالب حمایت‌های مرتبط با پژوهش، سوبسید آموزشی و سوبسید یارانه از طریق عدم بازپرداخت بدهی‌ها است.

مبانی نظری و تدوین فرضیه‌های پژوهش

نهادهای بخش عمومی و اقتصاد مقاومتی

محدودیت منابع در عصر حاضر برای اقتصاد کشورها به چالشی بزرگ بدل گشته و اهمیت روزافزونی می‌یابد. در این میان، کشورهایی که دارای منابع و سرمایه مادی و انسانی بیشتری باشند، توسط کشورهای قدرتمند تهدید می‌شوند. در فضای پیچیده جهانی، راه‌حل مقابله و ایجاد مدل جدید اقتصادی برای مقابله با تهدیدها، مدل اقتصاد مقاومتی است (عموزاده و همکاران، ۱۳۹۷). مقام معظم رهبری بر اساس بند یک اصل ۱۱۰ قانون اساسی که پس از مشورت با مجمع تشخیص مصلحت نظام تعیین شده است، سیاست‌های کلی "اقتصاد مقاومتی" را با هدف تأمین رشد پویا و بهبود شاخص‌های مقاومت اقتصادی و دستیابی به اهداف سند چشم‌انداز بیست ساله و با رویکردی جهادی، انعطاف‌پذیر، فرصت‌ساز، مولد، درونزا، پیشرو و برون‌گرا ابلاغ فرموده‌اند. تعاریف متعددی از اقتصاد مقاومتی ارائه شده است:

"اقتصاد مقاومتی الگویی است که تلاش می‌کند از یک سو با ترمیم ساختارهای نامناسب اقتصاد داخلی و با در نظر گرفتن استقلال کشور به تعادل در رقابت بین‌المللی دست یابد و از سوی دیگر با تأکید بر کارآفرینی، نوآوری و بهره‌وری در جهت توسعه پایدار گام‌های عملیاتی بردارد" (فریدوند نعمت‌آباد، ۱۳۹۵). اقتصاد مقاومتی را تاب‌آوری اقتصادی نیز می‌دانند، به این معنا که یک سیستم (مثل کشور) بتواند در برابر شوک‌ها، تحریم‌ها و تکان‌ها از خود محافظت کند و نقاط آسیب‌دیده اقتصادی را سریعتر بازیابی کند (عموزاده و همکاران، ۱۳۹۷). جدول ۱، ارکان اقتصاد مقاومتی را از منظر رهبر انقلاب اسلامی ایران تبیین می‌کند.

تأمین مالی با رویکرد اقتصاد مقاومتی در دانشگاه‌های دولتی

دانشگاه‌های دولتی جزئی از بخش عمومی هستند، اما ویژگی‌هایی دارند که آنها را از سایر اجزای بخش عمومی متمایز می‌نماید. عملیات دانشگاه‌های دولتی شبیه نحوه عمل شبیه واحدهای تجاری هستند زیرا که آنان برای جذب منابع موجود با هم رقابت می‌کنند، هدف آنها افزایش بهره‌وری،

رقابتی برای بودجه عمومی، بخش دولتی در کشورهای در حال توسعه مانند هند نتوانسته است نیازهای هزینه‌ای آموزش عالی را برآورده کند. تغییرات سیاسی بسیاری، به ویژه پس از تحولات جدید اقتصادی دهه ۱۹۹۰، برای تحقق خواسته‌های دانشجویان صورت گرفته است. این تغییرات شامل گسترش مؤسسات آموزش عالی خصوصی و خصوصی‌سازی مؤسسات دولتی برای جبران کمبود بودجه دولت است. با این حال، یافته‌ها نشان داد که مؤسسات آموزش عالی در سطح کشور برای ایجاد وجوه از طریق منابع جایگزین مختلف برای تأمین هزینه‌های مؤسسه موردنظر تلاش می‌کنند.

مگیوا (۲۰۱۸)، در پژوهش "پارادوکس تأمین مالی آموزش عالی دولتی در تانزانیا و سرنوشت کیفیت آموزش: تجربه کشورهای منتخب" با استفاده از روش تحلیل محتوا، منابع تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی تانزانیا را بررسی نمود. نتایج حاکی از آن بود که منابع تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی تانزانیا غیرقابل اتکا و ناپایدارند. علاوه بر این، میزان بودجه مصوب دانشگاه‌ها طی شش سال گذشته کاهش یافته است. با توجه به غیرقابل اتکا بودن منابع تأمین مالی و کاهش میزان بودجه مصوب دانشگاه‌های دولتی در این کشور، اگر این روند ادامه یابد سرنوشت کیفیت آموزش در تانزانیا زیر سؤال می‌رود.

پانینگرهی (۲۰۱۸)، در پژوهشی با موضوع "تأمین مالی نوآورانه آموزش عالی، گزینه‌های تحول و پیامدهای آنها" با تشریح شرایطی که دانشگاه‌ها در حال تجربه آن هستند، یعنی کاهش تأمین مالی از سوی دولت‌ها و تغییر رویکرد از تأمین مالی از طرف بخش عمومی به سمت تأمین مالی خصوصی، موضوعات مرتبط با روش‌های تأمین مالی نوآورانه و چالش‌های آنها در کشورهای توسعه‌یافته و کشورهای در حال توسعه با تمرکز بر کشور هند را با رویکردی تحلیلی بررسی نمود. یافته‌ها حاکی از آن بود که در رابطه با روش‌های نوین تأمین مالی نگرانی‌هایی وجود دارد که مهمترین آن عدم بسترسازی مناسب برای پیاده‌سازی روش‌های نوآورانه تأمین مالی در بخش عمومی است.

مارگینسون^۹ (۲۰۱۷)، در مقاله "رشد جهانی تأمین مالی آموزش عالی: انگلستان" با رویکردی تحلیلی، روند تأمین مالی آموزش عالی را با تمرکز بر انگلستان بررسی نموده است. یافته‌ها حاکی از آن بوده که در طی سالیان گذشته، آموزش عالی انگلستان از سیستم تأمین مالی عمومی به سوی سیستم تأمین مالی ترکیبی بخش عمومی/خصوصی تغییر کرده است، که در آن هم دانشجویان و هم مؤسسه آموزش

جدول ۱. ارکان اقتصاد مقاومتی از منظر رهبر انقلاب

ابعاد	عنوان بعد	تیین بعد
بعد اول	مقاوم بودن اقتصاد	توانایی اقتصاد برای مقاومت در برابر توطئه دشمن
بعد دوم	استفاده از کلیه ظرفیت‌های مردمی و دولتی	کمک به قدرت اقتصاد و اقتصاد مقاومتی از طریق استفاده از قابلیت‌های بخش دولتی و خصوصی
بعد سوم	حمایت از تولید ملی	حمایت از تولید ملی، صنعت و کشاورزی
بعد چهارم	مدیریت مصرف	جلوگیری از اسراف و استفاده از تولیدات داخلی
بعد پنجم	مدیریت منابع ارزی	مدیریت دقیق و صحیح منابع ارزی

* منبع: اقتباس و تلخیص از منتظر^{۱۰} (۲۰۱۶)

آینده، بیشتر توسط سرمایه‌گذاران برون‌سازمانی تأمین سرمایه می‌شوند و یا خواهند شد و تأمین هزینه‌ها به صورت درون‌سازمانی و از طریق تدوین بودجه انجام می‌پذیرد. تأمین سرمایه دانشگاه از بیرون، از سوی دیگر نشان‌دهنده ارزش بازدهی دانشگاه است (فدایی خوراسگانی، ۲۰۰۸). تأمین مالی آموزش عالی در سراسر دنیا تحت تأثیر تحولات و تغییرات متعددی قرار دارد، که این تحولات در کشورهای مختلف، متفاوت است. این تحول در اقتصاد نوظهور، از تأمین مالی عمومی به سوی تأمین مالی خصوصی تغییر کرده است (پانیگراهی، ۲۰۱۸).

در کشور ما، رسالت عظیمی بر عهده دانشگاه‌هاست به گونه‌ای که انتظار می‌رود بیش از هر نهاد دیگری در تحول ساختارها و نهادهای اقتصادی و اجتماعی اثرگذار باشند و در جهت توسعه و پیشرفت کشور عمل نمایند (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). امروزه دانشگاه‌ها برای انجام مأموریت خود به یافتن منابع جدید تأمین مالی مجبور شده‌اند، چرا که جریان ثابت و پایدار منابع دولتی برای آموزش عالی رو به خشکیدن است (ربیعی و همکاران، ۱۳۹۶). افزون بر تأمین مالی دانشگاه از سوی بودجه دولت، بخش اعظم درآمدهای اختصاصی از سه منبع، اخذ شهریه از دانشجویان و فروش خدمات آموزشی و پژوهشی تأمین می‌شود. در سال‌های اخیر، بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و تعداد اندکی از کشورهای در حال توسعه به دنبال ایجاد روش‌های نوآورانه برای ایجاد منابع هستند. در عین حال در اکثر این کشورها همچنان از روش‌های سنتی تأمین مالی نظیر شهریه دانشجویان، وام‌های آموزشی کم‌بهره و سیستم‌های ثبت اسناد نظیر سیستم پشتیبانی دانشجویان برای تأمین مالی آموزش آنها، به عنوان گزینه‌های مورد استفاده جهت تکمیل منابع مالی موجود بهره‌برداری می‌شود (پانیگراهی، ۲۰۱۸). دانشگاه‌های دولتی ایران نیز بی‌نیاز از اعمال این نوآوری‌ها نیست، کاهش تأمین مالی از سوی بودجه دولت و استقلال دانشگاه‌ها از یک‌سو و

کارایی و افزایش خروجی‌هاست. موارد مذکور باعث می‌شود که عملیات دانشگاه‌ها مشابه با عملیات شرکت باشد (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). بنابراین در رابطه با دانشگاه‌های دولتی تفاوت بین نهادهای دولتی و مؤسسات خصوصی کاهش یافته است. حرکت تدریجی به سمت توسعه آموزش عالی در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه، افزایش تدریجی تأمین مالی آموزش عالی را ضروری نموده است. اما، تقاضای رقابتی برای وجوه عمومی از جانب بخش‌های دارای اولویت نظیر بهداشت و امور دفاعی، دولت‌ها و همچنین آموزش عالی را مجبور به جستجوی روش‌های جایگزین و نوآوری‌ها برای تأمین مالی آموزش عالی نموده است. باید توجه شود که تأمین مالی، صرفاً مکانیسمی برای تخصیص منابع مالی به دانشگاه‌ها و دانشجویان نیست. بخشی از مجموعه ابزارها و مکانیسم‌های راهبری است که اهداف متعارف آموزش عالی نظیر دسترسی به آموزش و کارایی را پیش برده، انگیزه‌هایی برای رفتارهای خاص (برای مثال کمک‌های مالی تحقیق رقابتی) ایجاد نموده و تلاش می‌نماید که خروجی‌های مورد انتظار را با منابع محدود حداکثر نماید (اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۴).

پیشرفت‌های علمی موجب خلق یک جایجایی پارادایمی در دانشگاه‌ها شده و بر این اساس هنجارها و ارزش‌های دانشگاه‌ها، به صورت بنیادین در حال تغییر هستند. این تغییرات موجب ایجاد تعریف شکل نوینی از دانشگاه به نام دانشگاه نسل سوم شد. فعالیت اصلی این دانشگاه‌ها پژوهش‌های بنیادی است (آندره^{۱۱}، ۲۰۰۴). این دانشگاه‌ها، دانشگاه‌های شبکه‌ای هستند، آنها با صنعت، بخش تحقیق و توسعه خصوصی، تأمین‌کنندگان سرمایه، بنگاه‌های خدماتی حرفه‌ای و دیگر دانشگاه‌ها همکاری می‌کنند (آرتور و هامتن^{۱۲}، ۲۰۰۶). دانشگاه‌های نسل سوم هم‌اکنون و یا در

10.Montazer

11.Andere

12.Arthur & Hauptman

با این فشارها حیاتی است. در دیدگاه رهبر انقلاب الزام چهارم، از الزامات پنج‌گانه اقتصاد مقاومتی، اقتصاد دانش‌بنیان است یعنی از پیشرفت‌های علمی استفاده می‌کند. در اقتصاد دانش‌بنیان، به ویژه در صنایع جدید که رشد سریعی دارند، علم، تأثیری مهمتر و مستقیمی بر نوآوری دارد. عواملی مانند جهانی‌سازی، به همراه عوامل دیگر به عنوان جزیی از روند کلی به سوی توسعه سریع بازار دانش، ارتباط دانشگاه با جامعه را دچار تغییرات اساسی کرده است (عموزاده و همکاران، ۱۳۹۶). دانشگاه به عنوان کانون اصلی علمی و تحقیقاتی در هر کشوری، باید خود را با این تغییرات تطبیق دهد. لذا در کنار گسترش ارائه خدمات سنتی خود، از طریق گسترش اقتصاد دانش‌بنیان و توسعه مراکز رشد و فناوری می‌تواند منابع مالی خود را گسترش داده و کسب ثروت نماید.

تأمین مالی از طریق بازارهای سرمایه و بدهی: در سال‌های اخیر، بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و تعدادی از کشورهای در حال توسعه، به دنبال طراحی و استفاده از روش‌های نوآورانه نوین نظیر صندوق‌های تشویقی از سوی نهادهای بشردوستانه و شرکت‌های خیریه، سرمایه‌گذاری در صندوق سرمایه‌گذاری مشترک، سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه نهادهای مالی و غیره برای ایجاد منابع هستند (پانیگراهی، ۲۰۱۸). در راستای عملیاتی نمودن استفاده و به‌کارگیری از تمام روش‌های اشاره شده، بازار سرمایه و بدهی نقشی حیاتی ایفا می‌کند. بازار سرمایه می‌تواند به عنوان کاراترین نهاد مالی تأمین کننده منابع برای صنایع، سهم عمده‌ای در حرکت موتور رشد اقتصادی کشور، که در سال‌های اخیر به علت ساختار نامتوازن موجود بازار پول در تخصیص نقدینگی به بخش تولید دچار افت شده بود، حماسه‌آفرین گردد. مطالعه بندهای سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی نشان می‌دهد برخی از این بندها ارتباط مستقیم با بازار سرمایه داشته و بازار سرمایه می‌تواند نقشی مهم و کلیدی در تحقق آنها ایفا نماید و برخی بندها نیز به طور غیر مستقیم به بازار سرمایه ارتباط پیدا می‌کند (یارمحمدی و همکاران، ۱۳۹۶). بورس اوراق بهادار می‌تواند با توجه به تخصص و ظرفیت‌های خود در جهت نیل به الزامات اقتصاد مقاومتی نظیر مردمی‌کردن اقتصاد، خصوصی‌سازی، ارتقا نقش شرکت‌های دانش‌بنیان و حتی کاهش وابستگی اقتصاد به نفت، گام‌های مفید و کلیدی بردارد (مهدی و همکاران، ۱۳۹۳). طراحی ابزارهای نوین مالی از مهمترین ظرفیت‌های بازار سرمایه است که در راستای اقتصاد مقاومتی می‌تواند به دانشگاه‌های دولتی جهت تأمین مالی سریع و کم هزینه کمک نماید.

پاسخگویی به نیازهای ناهمگن در حال رشد دانشجویان از سویی دیگر جستجو برای تنوع منابع تأمین مالی دانشگاه‌ها را ضروری ساخته است (اسماعیلی کیا، ۱۳۹۴).

شرایط امروز اقتصاد ایران و تحریم‌های بین‌المللی گسترده نیز منجر به کاهش بیش از پیش درآمدهای حاصل از صادرات نفت و به تبع آن کاهش بیشتر بودجه عمومی دولت خواهد شد. لذا عطف به اینکه اهمیت و نقش دانشگاه در جامعه، برای اینکه بتواند کارکرد خود را در جهت برآورده ساختن نیازهای جامعه و ارائه خدمات به انجام برساند، باید بتواند منابع مالی کافی در اختیار داشته باشد. چاره‌اندیشی در این حوزه از طریق توجه به رهنمودهای اقتصاد مقاومتی می‌تواند راه‌گشا باشد، بر این اساس در ادامه روش‌های سه‌گانه تأمین منابع مالی دانشگاه‌ها با توجه به رویکرد اقتصاد مقاومتی مطرح و به طور مختصر تبیین می‌گردد.

تأمین مالی با استفاده از منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات: پیش از این اشاره شد که استفاده از کلیه ظرفیت‌های مردمی و دولتی بعد (رکن) دوم از ارکان اقتصاد مقاومتی است. دانشگاه‌ها از ظرفیت‌های بالقوه‌ای بهره‌مند هستند که می‌تواند از این پتانسیل در جهت ارتقای میزان تأمین مالی خود استفاده نمایند، منابع داخلی دانشگاه اعم از امکانات آزمایشگاهی پیشرفته، ساختمان‌های متعدد و غیره می‌توانند از طریق اجاره دادن و یا از طرق دیگر منجر به کسب و تحصیل منابع مالی متعددی دانشگاه‌ها شود. علاوه بر این، الزام سوم از الزامات پنج‌گانه اقتصاد مقاومتی از دیدگاه رهبر معظم انقلاب، مردم بنیاد بودن اقتصاد است؛ یعنی اینکه اقتصاد بر محور دولت نیست، اقتصاد مردمی است و با اراده مردم، سرمایه مردم، حضور مردم تحقق می‌یابد (دولتی و مطلبی، ۱۳۹۶). اقتصاد مقاومتی بر پایه و اساس سرمایه معنوی افراد و جامعه استوار است و بخش خصوصی بدون شک برترین بستر، برای همراهی مردم به عنوان اصلی‌ترین ارکان مقاومت در جامعه، برای ضدضربه کردن اقتصاد در برابر تحریم‌هاست (مبینی و معمارزاده طهران، ۱۳۹۵). بر این اساس، اشاعه فرهنگ کمک و موقوفات و به تبع آن افزایش دریافتی‌های دانشگاه از این محل می‌تواند با رویکردی مقاومتی می‌تواند به بهینه شدن شرایط مالی دانشگاه‌ها منجر شود.

تأمین مالی از طریق ارائه خدمات: با توجه به گسترش جنگ اقتصادی دشمن و تشدید فشار و تحریم‌ها علیه کشورمان، تلاش برای ارائه برنامه و الگویی به منظور مقابله

بر این اساس، جامعه آماری همگنی از نظر شاخص‌های ذکر شده انتخاب شد. بنابراین جامعه آماری پژوهش کلیه کارکنان مالی دانشگاه‌های دولتی غرب کشور در استان‌های ایلام، کرمانشاه، کردستان و لرستان در نظر گرفته شد. بر اساس بررسی‌های انجام شده تعداد کل کارکنان مالی این دانشگاه‌ها ۸۰ نفر بودند. تعیین نمونه پژوهش با به‌کارگیری فرمول کوکران و به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده صورت پذیرفته است، بر این مبنای نمونه آماری به تعداد ۴۴ نفر تعیین و تعداد ۵۴ پرسشنامه توزیع و به همان تعداد پرسشنامه تکمیل شده دریافت گردید، ۱۰ پرسشنامه به دلیل تکمیل نادرست از رده خارج شد.

برای پاسخگویی به سؤالات فوق و آزمون فرضیه‌های پژوهش، بر اساس بررسی نوشتارهای تخصصی و استفاده از پیشنهادها مطرح شده توسط خبرگان و صاحب‌نظران در حوزه تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی، ماتریس نظریه روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی به شرح جدول ۲، تهیه شد؛ که مبنای طراحی پرسشنامه پژوهش قرار گرفت.

گردآوری داده‌ها با استفاده از دو گونه پرسشنامه انجام پذیرفت، نخست برای تعیین همراستایی روش‌های تأمین مالی شناسایی شده مطابق با نوشتارهای تخصصی با رویکرد اقتصاد مقاومتی، پرسشنامه محقق‌ساخته‌ای مشتمل بر ۲۵ سؤال با طیف لیکرت بر اساس ماتریس نظریه ارائه شده در جدول فوق‌الذکر طراحی گردید. به منظور حصول اطمینان از روایی یا اعتبار آن، از نظر متخصصان استفاده شد و بر اساس دیدگاه‌های آنان تغییراتی در پرسشنامه اعمال گردید. پایایی پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ اندازه‌گیری شد، بدین منظور پرسشنامه بین ۲۰ نفر از افراد جامعه نمونه توزیع و مقدار آلفای کرونباخ ۰/۸۹۲ محاسبه گردید. با توجه به بیشتر بودن میزان آلفای کرونباخ پرسشنامه از عدد ۰/۷۰ درصد، نتیجه‌گیری شد که پرسشنامه دارای پایایی مناسبی است.

پرسشنامه دوم مورد استفاده در این پژوهش، پرسشنامه مقایسه زوجی است که به شکل پرسشنامه‌های تکنیک تجزیه و تحلیل سلسله‌مراتبی و تجزیه و تحلیل شبکه‌ای (مقایسه زوجی با مقیاس ۹ تایی) طراحی گردید، در این نوع پرسشنامه از پاسخ‌دهندگان خواسته می‌شود، بین تمامی عوامل، مقایسه زوجی انجام دهند. در پرسشنامه مذکور عدد ۱ بیانگر اهمیت یکسان دو عامل، عدد ۳ نشان‌دهنده کم اهمیت بودن یک عامل در مقایسه با عامل دیگر، ۷ نشان‌دهنده اهمیت بیشتر یک عامل در مقایسه با عامل دیگر و عدد ۹ به معنی اهمیت مطلق (بی‌نهایت) یک عامل در برابر عامل دیگر است.

با توجه به مبانی نظری موضوع و پیشینه مرور شده و برای دستیابی به اهداف پژوهش فرضیه‌ها و سؤالاتی به شرح زیر بیان شده است:

- از بین روش‌های تأمین مالی استخراج شده بر اساس نوشتارهای تخصصی، کدام روش تأمین مالی از جمله روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است؟

برای پاسخگویی به سؤال فوق، سه فرضیه زیر تدوین شد:

فرضیه اول: روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی شامل استفاده از منابع داخلی، کمک‌های خیرین و موقوفات است.

فرضیه دوم: تأمین مالی از طریق ارائه خدمات روش تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است.

فرضیه سوم: استفاده از بازارهای سرمایه و بدهی از روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است.

سؤالات مطرح شده نیز جهت ارزیابی و اولویت‌بندی روش‌های تأمین مالی به شرح زیر است:

۲- روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی چگونه اولویت‌بندی می‌شوند؟

۳- زیرمعیارهای روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی چگونه اولویت‌بندی می‌شوند؟

روش پژوهش

پژوهش حاضر از منظر هدف، کاربردی، از نظر ماهیت روش گردآوری اطلاعات از نوع توصیفی و از نظر ماهیت داده از نوع کمی است. گردآوری داده‌ها با استفاده از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی انجام شده است. بدین شکل که تدوین مبانی نظری و پیشینه تحقیق با استفاده از روش کتابخانه‌ای یعنی با بهره‌مندی از کتب، مقالات داخلی و خارجی انجام و گردآوری داده‌ها جهت پاسخگویی به سؤالات اصلی تحقیق با استفاده از توزیع پرسشنامه محقق‌ساخته صورت پذیرفته است. توجه به نوشتارهای تخصصی و شواهد موجود نشان می‌دهد که متغیرهای مختلفی مانند اندازه دانشگاه (کوچک و بزرگ)، نوع دانشگاه (رشته‌های فنی یا علوم انسانی) و محل دانشگاه (شهر بزرگ یا شهر کوچک) بر میزان کسب درآمد دانشگاه تأثیرگذار است (ریبیعی و همکاران، ۱۳۹۶)، بنابراین این موارد در انتخاب جامعه پژوهش مورد توجه قرار گرفت و

جدول ۲. ماتریس نظریه متغیرهای پژوهش

معیارها	زیرمعیارها
منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات	اجاره سالن‌ها و فضای آموزشی (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ قارون، ۱۳۷۵؛ پانیگراهی، ۲۰۱۸)
	اجاره تجهیزات آزمایشگاهی (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ قارون، ۱۳۷۵؛ پانیگراهی، ۲۰۱۸)
	اجاره زمین کشاورزی (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ قارون، ۱۳۷۵؛ پانیگراهی، ۲۰۱۸)
	تجاری‌سازی ایده‌های نوین (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷)
	کمک‌های خیرین و موقوفات (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ ربیعی و همکاران، ۱۳۹۶؛ نوروزی و همکاران، ۱۳۹۳؛ احمدی و نوروزی، ۱۳۹۳؛ جبریس، ۲۰۱۲؛ قارون، ۱۳۷۵)
	تولید محتوای علمی (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ ربیعی و همکاران، ۱۳۹۶؛ قارون، ۱۳۷۵؛ مارگینسون، ۲۰۱۷؛ ربیکووا و روهاکوا، ۲۰۱۳)
ارائه خدمات	جذب دانشجویان خارجی (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ ربیعی و همکاران، ۱۳۹۶)
	یارانه غذا (عبده‌تبریزی، ۱۳۷۹؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ قارون، ۱۳۷۵؛ مارگینسون، ۲۰۱۷)
	یارانه خوابگاه (عبده‌تبریزی، ۱۳۷۹؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ قارون، ۱۳۷۵)
	آموزش دانشجویان و مهارت‌آموزی آنها (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ جبریس، ۲۰۱۲؛ ربیعی و همکاران، ۱۳۹۶؛ قارون، ۱۳۷۵؛ پانیگراهی، ۲۰۱۸)
	فروش خدمات رفاهی (عبده‌تبریزی، ۱۳۷۹؛ جبریس، ۲۰۱۲؛ قارون، ۱۳۷۵)
	پرداخت بابت انتقال دانشجویان (مارگینسون، ۲۰۱۷)
	ارائه آموزش مهارت‌های کارآفرینی (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ ربیعی و همکاران، ۱۳۹۶؛ مارگینسون، ۲۰۱۷؛ پانیگراهی، ۲۰۱۸)
	همکاری گسترده بین‌المللی (ربیعی و همکاران، ۱۳۹۶؛ قارون، ۱۳۷۵)
	توسعه اقتصاد دانش‌بنیان (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷)
	گسترش فعالیت‌های پارک‌های علمی و فناوری (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ قارون، ۱۳۷۵)
توسعه مراکز رشد و فناوری (عبده‌تبریزی، ۱۳۹۷؛ نظریور، ۱۳۹۷؛ جبریس، ۲۰۱۲؛ ربیکووا و روهاکوا، ۲۰۱۳)	
منابع بازارهای سرمایه و بدهی	سرمایه‌گذاری مستقیم (نظریور، ۱۳۹۷)، (قارون، ۱۳۷۵)، (احمدی و نوروزی، ۱۳۹۳)، (پانیگراهی، ۲۰۱۸)
	شرکای تجاری (شرایط محیطی ایران، پیشنهاد مسئولین بورس و فرابورس ایران)
	اوراق منفعت شهر دانش (شرایط محیطی ایران، پیشنهاد مسئولین بورس و فرابورس ایران) (پانیگراهی، ۲۰۱۸)، بومی‌سازی شده
	صندوق سرمایه‌گذاری جسورانه (پانیگراهی، ۲۰۱۸)
	اوراق بهادار به پشتوانه وام دانشجویی (بحرالعلوم، ۱۳۹۶)
	اوراق وقف (بحرالعلوم، ۱۳۹۶؛ قارون، ۱۳۷۵)
	اوراق اجاره (بحرالعلوم، ۱۳۹۶؛ پانیگراهی، ۲۰۱۸)
تابلوی ایده در فرابورس (شرایط محیطی ایران، پیشنهاد مسئولین بورس و فرابورس ایران)	

روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی

همبستگی پیرسون بررسی شده‌اند.

آزمون فرضیه‌ها

در بخش‌های پیشین به تفصیل ذکر شد که این پژوهش دو هدف اصلی را دنبال می‌کند که برای تأمین این اهداف، سه سؤال اصلی تدوین گردیده است. برای برآوردن هدف نخست پژوهش، سؤال اصلی اول بدین مضمون مطرح شد: "از بین روش‌های تأمین مالی استخراج شده بر اساس نوشتارهای تخصصی، کدام روش از جمله روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است؟" و برای پاسخگویی به آن، سه فرضیه اصلی تدوین گردید که در ادامه نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌ها در جدول ۴ ارائه شده است.

همان‌طور که در جدول ملاحظه می‌گردد، ضریب همبستگی پیرسون در فرضیه اول $0/368$ می‌باشد و سطح معنی‌داری آن از $0/05$ کمتر می‌باشد که در نتیجه فرض H_0 رد می‌شود که به معنای آن است که این میزان همبستگی از لحاظ آماری معنادار می‌باشد، در نتیجه با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، استفاده از منابع داخلی و کمک‌های خیرین از جمله روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است.

در رابطه با فرضیه دوم نیز، یافته‌های ارائه شده در جدول فوق‌الذکر نشان‌دهنده آن است که ضریب همبستگی پیرسون $0/487$ می‌باشد و سطح معناداری آن نیز کمتر از $0/05$ می‌باشد که در نتیجه فرض H_0 رد می‌شود که به معنای آن است که این میزان همبستگی از لحاظ آماری معنادار می‌باشد، در نتیجه با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، استفاده از ارائه خدمات از جمله روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است.

در رابطه با فرضیه سوم نیز نتایج مشابه با دو فرضیه پیشین حاصل شد، همان‌طور که در همان جدول ملاحظه می‌گردد، ضریب همبستگی پیرسون $0/398$ می‌باشد و سطح معنی‌داری مربوط به آن $0/000$ از $0/05$ کوچکتر است که در نتیجه فرض H_0 رد می‌شود که به معنای آن است که این میزان همبستگی از لحاظ آماری معنادار می‌باشد، در نتیجه با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، استفاده از بازارهای سرمایه و بدهی نیز از جمله روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است.

با توجه به نتایج فوق، هر سه روش تأمین مالی بررسی شده از جمله روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد مقاومتی است و با توجه به آزمون فرضیه‌ها شواهدی مبنی بر رد این فرضیه‌ها در نمونه مورد بررسی یافت نشد.

همچنین اعداد ۲ و ۴ و ۶ و ۸ نشانگر مقادیر واسطه در نزدیکی میزان اهمیت دو عامل هستند. جهت گردآوری داده‌ها، ابتدا پرسشنامه نخست توزیع و بعد از تأیید فرضیه‌های پژوهش، پرسشنامه دوم یعنی پرسشنامه مقایسه زوجی در بین جامعه آماری توزیع شد.

تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش نیز در دو مرحله انجام پذیرفته است. در مرحله اول ابتدا برای آزمون فرضیه‌ها از همبستگی پیرسون استفاده شد و در مرحله بعد برای پاسخ به سؤالات پژوهش، تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از تکنیک ANP انجام گرفت. فرآیند تحلیل شبکه دارای چهار گام: ۱- ساخت مدل و تبدیل مسئله به یک ساختار شبکه؛ ۲- تشکیل ماتریس مقایسه زوجی و تعیین بردارهای اولویت؛ ۳- تشکیل سوپرماتریس و تبدیل آن به سوپرماتریس حد؛ و ۴- نهایت، ۴- انتخاب گزینه برتر است (سلیمانی‌امیری و طاهری، ۱۳۹۷).

بنابراین در ابتدا مسئله به یک سیستم منطقی مثل یک شبکه تبدیل می‌شود. در این پژوهش همانگونه که پیش از این اشاره شد، بر مبنای نوشتارهای تخصصی و استفاده از پیشنهادها مطرح شده توسط خبرگان و صاحب‌نظران، ماتریس نظریه روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی تعیین شد، بر اساس معیارها (روش‌های تأمین مالی) و زیر معیارهای آنها، مدل ارائه شده در شکل ۱، به دست آمد، این نمودار کدگذاری شاخص‌ها در معیارها و زیر معیارها جهت انجام تحلیل را نیز نشان می‌دهد. پژوهش حاضر برای انجام تجزیه و تحلیل و پاسخ به سؤالات از نرم‌افزار تحلیل شبکه (Super decision) بهره‌مند شده است. با توجه به مدل ارائه شده در شکل ذکر شده، سه روش تأمین مالی کلی عبارتند از: ۱- تأمین مالی از طریق استفاده از منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات؛ ۲- تأمین مالی از طریق ارائه خدمات؛ و ۳- تأمین مالی از طریق بازارهای سرمایه و بدهی. در هر یک از معیارهای اصلی به ترتیب ۶، ۱۱ و ۸ زیر معیار شناسایی شد تا برای اهداف پژوهش که شناسایی و اولویت‌بندی روش‌های مذکور است مبنای کار قرار گیرد.

یافته‌های پژوهش

در این بخش، ابتدا ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان در جدول ۳، ارائه می‌شود. سپس آزمون فرضیه پژوهش و پاسخگویی به سؤالات پژوهش از طریق تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده، تشریح می‌گردد. همان‌گونه که پیش از این اشاره شد، فرضیه‌های پژوهش با استفاده از ضریب



شکل ۱. روش‌های تأمین مالی بخش عمومی در راستای اقتصاد مقاومتی

جدول ۳. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی	سن	فراوانی	درصد فراوانی	سابقه خدمت	فراوانی	درصد فراوانی
کاردانی و کمتر	۱۷	۳۹٪	کمتر از ۳۰ سال	۱۵	۳۵٪	کمتر از ۱۰ سال	۲۴	۵۴٪
کارشناسی	۲۲	۴۸٪	بین ۳۰ تا ۵۰ سال	۲۴	۵۴٪	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۶	۳۶٪
کارشناسی ارشد و بیشتر	۵	۱۳٪	بیشتر از ۵۰ سال	۵	۱۱٪	بیشتر از ۲۰ سال	۴	۱۰٪
جمع	۴۴	۱۰۰٪	جمع	۴۴	۱۰۰٪	جمع	۴۴	۱۰۰٪

جدول ۴. ضرایب همبستگی پیرسون فرضیه‌ها

فرضیه	روش مورد بررسی	ضریب همبستگی پیرسون	سطح معنی‌داری
اول	منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات	۰/۳۶۸	۰/۰۰۰
دوم	ارائه خدمات	۰/۴۸۷	۰/۰۰۰
سوم	بازارهای سرمایه و بدهی	۰/۳۹۸	۰۰۰/۰

یافته‌های مربوط به تحلیل ANP

دومین هدف اصلی پژوهش حاضر، اولویت‌بندی روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است که دو سؤال اصلی برای دستیابی به این هدف در نظر گرفته شده است. با توجه به نتیجه حاصل شده در بخش قبل، مبنی بر اینکه سه روش تأمین مالی شامل منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات، ارائه خدمات، بازارهای سرمایه و بدهی از جمله روش‌های تأمین مالی با رویکرد اقتصاد مقاومتی است، در این بخش اولویت‌بندی این روش‌های تأمین مالی و زیرمعیارهای آنها انجام می‌شود. بنابراین با استفاده از پرسشنامه‌هایی که به صورت جداول مقایسه‌های زوجی طراحی شده، سعی بر محاسبه میزان شدت اثر هر یک از زیرمعیارها بر زیرمعیارهای دیگر و در نهایت بر هدف و گزینه‌های انتخاب شده می‌باشد. جداول مذکور در بین کارکنان مالی توزیع گردیده و در نهایت با استفاده از روش میانگین هندسی، میانگین نظرات به دست آمده و مقادیر به دست آمده، مبنای ارزیابی در این روش بوده است.

تشکیل ماتریس مقایسه زوجی و تعیین بردارهای اولویت

در ماتریس مقایسه زوجی عناصر تصمیم در هر یک از خوشه‌ها، بر اساس میزان اهمیت آنها در ارتباط با معیارهای کنترلی دو به دو مقایسه می‌شوند. خوشه‌ها نیز بر اساس نقش و تأثیر آنها در دستیابی به هدف، مقایسه زوجی می‌شوند. در این قسمت بردار اهمیت داخلی محاسبه می‌شود که نشانگر اهمیت نسبی (ضریب اهمیت) عناصر یا خوشه‌هاست و از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$AW = \lambda_{max} w$$

که در آن A ماتریس مقایسه زوجی معیارها، W بردار ویژه یا ضریب اهمیت λ_{max} بزرگترین مقدار ویژه عددی است (زبردست، ۱۳۸۹). ضریب سازگاری زیر $0/1$ نشان‌دهنده نتایج قابل‌اعتماد و سازگاری درونی و منطقی وزن معیارها است. مقایسه دودویی معیارهای اصلی بر اساس مقیاس ۹ کمیته ساعتی و به همان ترتیب فرآیند سلسله مراتبی مورد استفاده قرار گرفته است (سلیمانی‌امیری و طاهری، ۱۳۹۷). در جدول ۵، مقایسه دودویی معیارهای اصلی جهت استخراج ماتریس وزنی معیارهای اصلی ارائه شده است. برای این منظور از میانگین هندسی نظرات گروهی حاصل از پرسشنامه استفاده شده است. از آنجایی که ضریب سازگاری اوزان زیر $0/1$ است، نتایج وزنی قابل‌اعتماد و اوزان از سازگاری درونی و منطقی برخوردار هستند.

بعد از تعیین وابستگی متقابل بین معیارهای اصلی، بین زیرمعیارهای مربوط به هر یک از معیارهای اصلی مقایسه دودویی انجام پذیرفت. نتایج حاصل از این مقایسه در جداول ۶ تا ۸ ارائه شده است. بر مبنای اوزان ماتریس وزنی زیرمعیارها، ماتریس حدی و رتبه‌بندی هر یک از معیارهای اصلی با استفاده از نرم‌افزار محاسبه شده است. در هر معیار ضریب سازگاری ارائه شده است که نشان می‌دهد اوزان جهت استفاده در رتبه‌بندی قابل‌اعتماد است و مقایسه دودویی زیرمعیارها از منطق درونی برخوردار است (سلیمانی‌امیری و طاهری، ۱۳۹۷). بعد از محاسبه اوزان معیارهای اصلی و زیرمعیارها ترتیب اثرات شبکه معیارهای اصلی با یکدیگر و زیرمعیارها تعیین گردید.

تشکیل سوپر ماتریس و تبدیل آن به سوپر ماتریس حدی

سوپر ماتریس، راه‌حلی برای بررسی تأثیرات موجود بین عناصر مدل‌های تصمیم‌گیری است (جبل‌عاملی و رسولی‌نژاد، ۱۳۸۹). برای دستیابی به اولویت‌های کلی در یک سیستم با تأثیرات متقابل، بردارهای اولویت‌های داخلی (یعنی W های محاسبه شده) در ستون‌های مناسب یک ماتریس وارد می‌شوند. در نتیجه یک سوپر ماتریس (ماتریس بخش‌بندی شده) تشکیل می‌شود که هر بخش از این ماتریس ارتباط بین دو خوشه در یک سیستم را نشان می‌دهد (زبردست، ۱۳۸۹). ماتریس اولیه ضرایب سوپر ماتریس ناموزون نامیده می‌شود که از ضرب مقادیر سوپر ماتریس ناموزون در ماتریس خوشه‌ای ماتریس موزون به دست می‌آید که با نرمال کردن سوپر ماتریس موزون، سوپر ماتریس از نظر ستونی به حالت تصادفی تبدیل می‌شود و در مرحله پایانی سوپر ماتریس حدی به توان رسیدن عناصر سوپر ماتریس موزون تا زمانی که واگرایی حاصل شود به دست می‌آید:

$$\lim_{K \rightarrow \infty} w^K$$

اگر زیرمعیارهای ستونی غیرصفر سوپر ماتریس اولیه با سایر زیرمعیارهای واقع در آن ستون مقایسه دودویی شود، بردار اهمیت هر زیرمعیار و نهایتاً رتبه‌بندی اهمیت هر یک مشخص می‌شود (سلیمانی‌امیری و طاهری، ۱۳۷۹). بر اساس نتایج حاصله ماتریس‌های ناموزون، موزون و حدی، رتبه‌بندی به دست آمد. در جدول ۹، سوپر ماتریس موزون جهت رتبه‌بندی ارائه شده است.

هدف از به حد رساندن ماتریس موزون این است که تأثیر نسبی بلندمدت هر یک از معیارهای اصلی حاصل شود. برای

جدول ۵. مقایسه دودویی معیارهای اصلی

معیارها	A	B	C	بردار ویژه (W)
A	۱	۳	۶	۰,۶۴۴
B	-	۱	۴	۰,۲۷۰
C	-	-	۱	۰,۰۸

ضریب سازگاری اوزان برابر با ۰,۰۵۱ است.

جدول ۶. مقایسه دودویی زیر معیار منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات

معیارها	A1	A2	A3	A4	A5	A6	بردار ویژه (W)
A1	۱	۴	۳	۴	۵	۳	۰,۲۳۶
A2	-	۱	۵	۴	۵	۳	۰,۴۱۵
A3	-	-	۱	۲	۴	۳	۰,۰۷۸
A4	-	-	-	۱	۳	۲	۰,۰۸۲
A5	-	-	-	-	۱	۲	۰,۰۴۶
A6	-	-	-	-	-	۱	۰,۱۴۱

ضریب سازگاری اوزان برابر با ۰,۰۹۵ است.

جدول ۷. مقایسه دودویی زیر معیار ارائه خدمات

معیارها	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	B9	B10	B11	بردار ویژه (W)
B1	۱	۲	۳	۲	۳	۲	۳	۲	۳	۳	۲	۰,۱۸۱
B2	-	۱	۳	۲	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۰,۰۵۱
B3	-	-	۱	۳	۲	۳	۲	۳	۲	۳	۲	۰,۰۷۲
B4	-	-	-	۱	۲	۳	۳	۲	۳	۳	۲	۰,۱۵۵
B5	-	-	-	-	۱	۳	۳	۲	۳	۳	۳	۰,۱۳۳
B6	-	-	-	-	-	۱	۲	۲	۳	۲	۲	۰,۰۵۶
B7	-	-	-	-	-	-	۱	۳	۲	۲	۲	۰,۰۴۲
B8	-	-	-	-	-	-	-	۱	۲	۲	۲	۰,۰۳۹
B9	-	-	-	-	-	-	-	-	۱	۲	۲	۰,۰۹۸
B10	-	-	-	-	-	-	-	-	-	۱	۲	۰,۰۹۰
B11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	۱	۰,۰۷۷

ضریب سازگاری اوزان برابر با ۰,۰۹۵ است.

جدول ۸. مقایسه دودویی زیر معیار بازارهای سرمایه و بدهی

معیارها	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	بردار ویژه (W)
C1	۱	۲	۳	۳	۲	۲	۳	۲	۰,۰۹۷
C2	-	۱	۳	۲	۲	۲	۳	۲	۰,۱۲۲
C3	-	-	۱	۲	۲	۳	۳	۳	۰,۰۷۵
C4	-	-	-	۱	۲	۳	۳	۲	۰,۱۳۸
C5	-	-	-	-	۱	۲	۳	۲	۰,۰۵۶
C6	-	-	-	-	-	۱	۲	۳	۰,۲۳۳
C7	-	-	-	-	-	-	۱	۴	۰,۲۱۹
C8	-	-	-	-	-	-	-	۱	۰,۰۵۸

ضریب سازگاری اوزان برابر با ۰,۰۷۳ است.

برخوردار است. امتیاز کسب شده ارائه خدمات ۰/۱۹۲ است، بدان معنی که اولویت دوم به این نوع روش تأمین مالی اختصاص می‌یابد و در نهایت معیار بازارهای سرمایه و بدهی در اولویت سوم قرار دارد.

در سومین سؤال اصلی پژوهش، اولویت‌بندی زیرمعیارهای روش‌های تأمین مالی با تأکید بر دانشگاه‌های دولتی مورد توجه قرار گرفته است. این سؤال نیز از طریق به‌کارگیری تحلیل ANP که نتایج نهایی آن در جدول ۱۱، ارائه شده؛ پاسخ داده شده است. مقایسه امتیازهای کسب شده زیرمعیارها در معیار منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات، حاکی از آن است که زیرمعیار اجاره تجهیزات آزمایشگاهی با امتیاز ۰/۰۸۹ اولویت اول را داراست. در معیار دوم یعنی ارائه خدمات، زیر معیار جذب دانشجویان خارجی با امتیاز ۰/۰۳۴ در رتبه نخست قرار گرفت و در معیار بازارهای سرمایه و بدهی، اوراق وقف با امتیاز ۰/۰۲۱ رتبه نخست را به خود اختصاص داد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی با استفاده از روش فرایند تحلیل شبکه‌ای است. برای این منظور، انطباق سه روش اصلی تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی یعنی استفاده از منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات، ارائه خدمات و تأمین مالی از بازار سرمایه و بدهی با رویکرد اقتصاد مقاومتی بررسی و سپس به ترتیب اهمیت اولویت‌بندی شدند. افزون بر آن، زیرمعیارهای هر روش تأمین مالی نیز با توجه به اهمیتشان در هر روش اصلی و در مجموع ارزیابی و رتبه‌بندی گردید. نتایج حاصل از آزمون سه فرضیه تحقیق بیانگر

و اگرایی ضریب اهمیت عناصر ماتریس موزون، عناصر را به توان k که یک عدد اختیاری بزرگ است، رسانده تا تمام عناصر سوپرماتریس همانند شوند و مبتنی بر آن ماتریس حدی که برای رتبه‌بندی مورد استفاده قرار می‌گیرد، حاصل شود. سوپر ماتریس حدی در جدول ۱۰، ارائه شده است.

انتخاب گزینه‌های برتر و پاسخگویی به سؤال‌های دوم و سوم پژوهش

علاوه بر سؤال اصلی اول و فرضیه‌های مطرح شده و بررسی شده جهت پاسخگویی به آن، در پژوهش حاضر، دو سؤال اصلی دیگر مطرح گردید که با پاسخ به آنها دومین هدف اصلی پژوهش محقق می‌شود. مضمون هر دو سؤال، تعیین اولویت‌بندی و رتبه‌بندی روش‌های تأمین مالی و زیرمعیارهای هر یک از آنهاست. اگر سوپرماتریس تشکیل شده در مرحله قبل کل شبکه را در نظر گرفته باشد، یعنی گزینه‌ها نیز در سوپرماتریس لحاظ شده باشند، اولویت کلی گزینه‌ها از ستون مربوط به گزینه‌ها در سوپر ماتریس حد نرمال شده قابل حصول است. گزینه‌ای که بیشترین اولویت کلی را داشته باشد، به عنوان برترین گزینه برای موضوع موردنظر انتخاب می‌شود (زبردست، ۱۳۸۹). این حالت در رابطه با سوپرماتریس حد ارائه شده در جدول ۱۰، صادق است. در سؤال نخست اصلی پژوهش سؤالی بدین مضمون مطرح گردید: "روش‌های تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی چگونه اولویت‌بندی می‌شوند؟" پاسخ این سؤال در ماتریس حدی مستند شده در جدول فوق الذکر، حاصل شده از مراحل تحلیل ANP ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که با توجه به امتیازات کسب شده معیار منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات با امتیاز ۰/۲۱۵ از بالاترین اهمیت

جدول ۹. سوپر ماتریس موزون

		معیارهای اصلی		
		A	B	C
معیارهای اصلی	A	۰	۰,۴۰	۰,۳۳
	B	۰,۳۷۵	۰	۰,۱۶
	C	۰,۱۲۵	۰,۱۰	۰,۰
زیرمعیارها	A1	۰,۱۱۸	۰	۰
	A2	۰,۲۰۷	۰	۰
	A3	۰,۰۳۹	۰	۰
	A4	۰,۰۴۱	۰	۰
	A5	۰,۰۲۳	۰	۰
	A6	۰,۰۷۰	۰	۰
	B1	۰	۰,۰۹	۰
	B2	۰	۰,۰۲۵	۰
	B3	۰	۰,۰۳۶	۰
	B4	۰	۰,۰۷۷	۰
	B5	۰	۰,۰۶۶	۰
	B6	۰	۰,۰۲۸	۰
	B7	۰	۰,۰۲۱	۰
	B8	۰	۰,۰۱۹	۰
	B9	۰	۰,۰۴۹	۰
	B10	۰	۰,۰۴۵	۰
	B11	۰	۰,۰۳۸	۰
	C1	۰	۰	۰,۰۴۸
	C2	۰	۰	۰,۰۶۱
	C3	۰	۰	۰,۰۳۷
C4	۰	۰	۰,۰۶۹	
C5	۰	۰	۰,۰۲۸	
C6	۰	۰	۰,۱۱۶	
C7	۰	۰	۰,۱۰۹	
C8	۰	۰	۰,۰۲۹	

جدول ۱۰. سوپر ماتریس حدی

		معیارهای اصلی		
		A	B	C
معیارهای اصلی	A	۰,۲۱۵	۰,۲۱۵	۰,۲۱۵
	B	۰,۱۹۲	۰,۱۹۲	۰,۱۹۲
	C	۰,۰۹۲	۰,۰۹۲	۰,۰۹۲
زیرمعیارها	A1	۰,۰۵۰	۰,۰۵۰	۰,۰۵۰
	A2	۰,۰۸۹	۰,۰۸۹	۰,۰۸۹
	A3	۰,۰۱۶	۰,۰۱۶	۰,۰۱۶
	A4	۰,۰۱۷	۰,۰۱۷	۰,۰۱۷
	A5	۰,۰۱۰	۰,۰۱۰	۰,۰۱۰
	A6	۰,۰۳۰	۰,۰۳۰	۰,۰۳۰
	B1	۰,۰۳۴	۰,۰۳۴	۰,۰۳۴
	B2	۰,۰۰۹	۰,۰۰۹	۰,۰۰۹
	B3	۰,۰۱۳	۰,۰۱۳	۰,۰۱۳
	B4	۰,۰۲۹	۰,۰۲۹	۰,۰۲۹
	B5	۰,۰۲۵	۰,۰۲۵	۰,۰۲۵
	B6	۰,۰۱۰	۰,۰۱۰	۰,۰۱۰
	B7	۰,۰۰۸	۰,۰۰۸	۰,۰۰۸
	B8	۰,۰۰۷	۰,۰۰۷	۰,۰۰۷
	B9	۰,۰۱۸	۰,۰۱۸	۰,۰۱۸
	B10	۰,۰۱۷	۰,۰۱۷	۰,۰۱۷
	B11	۰,۰۱۴	۰,۰۱۴	۰,۰۱۴
	C1	۰,۰۰۸	۰,۰۰۸	۰,۰۰۸
	C2	۰,۰۱۱	۰,۰۱۱	۰,۰۱۱
	C3	۰,۰۰۶	۰,۰۰۶	۰,۰۰۶
C4	۰,۰۱۲	۰,۰۱۲	۰,۰۱۲	
C5	۰,۰۰۵	۰,۰۰۵	۰,۰۰۵	
C6	۰,۰۲۱	۰,۰۲۱	۰,۰۲۱	
C7	۰,۰۲۰	۰,۰۲۰	۰,۰۲۰	
C8	۰,۰۰۵	۰,۰۰۵	۰,۰۰۵	

همراستایی سه روش تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی با رویکرد اقتصاد مقاومتی بوده است، از آنجایی که در داخل کشور تاکنون پژوهشی با این محتوا صورت پذیرفته که تأمین مالی دانشگاه‌ها را با رویکرد اقتصاد مقاومتی بررسی نماید، بنابراین پژوهشی در این حوزه جهت مقایسه نتایج با آن در دسترس نمی‌باشد، لیکن تأیید روش‌های فوق به عنوان روش‌های تأمین مالی دانشگاه با یافته‌های احمدی و نوروزی (۱۳۹۳)، نادری (۱۳۸۰)، قارون (۱۳۷۵) و به نوعی با نتایج پانینگرایی (۲۰۱۸)، همسوست. با توجه به اینکه دولت بدلیل تشدید تحریم‌ها با تنگنای شدیدی در بخش فروش نفت و تأمین بودجه مواجه است و دانشگاه‌ها جهت توسعه فعالیت‌های پژوهشی با مشکل مواجه می‌شوند، پرداختن به موضوع تأمین مالی از سایر روش‌هایی که بتواند به نوعی به دانشگاه‌ها در استقلال مالی و خودکفایی در بخش درآمدها کمک کند، اهمیت به سزایی دارد. به همین منظور جهت ارائه پیشنهادی کاربردی به دانشگاه‌های دولتی تلاش شد تا روش‌های مختلف مورد بررسی قرار گیرد و جهت جلوگیری از اتلاف زمان و انرژی، این روش‌ها اولویت‌بندی گردد تا گامی رو به جلو در این حوزه برداشته شود.

در بخش رتبه‌بندی روش‌های اصلی و زیرمعیارها نیز یافته‌هایی بدین مضمون مستند گردید: رتبه‌بندی روش‌های اصلی بدین ترتیب بود که استفاده از منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات بالاترین امتیاز را به خود اختصاص داد، ارائه خدمات در رتبه دوم اهمیت قرار گرفت و نهایتاً تأمین مالی از طریق بازارهای سرمایه و بدهی رتبه سوم را به خود اختصاص داد. با توجه به اینکه پژوهش مرتبطی در این رابطه انجام نشده است، سنجش همراستایی یا عدم همراستایی آن امکان‌پذیر نمی‌باشد. از دلایل این رتبه‌بندی می‌توان به سهولت الوصول بودن تأمین مالی از منابع داخلی اشاره کرد. در صورتی که مدیریت مالی دانشگاه سرمایه‌گذاری‌های مناسبی در راستای افزایش منابع مالی دانشگاه صورت دهد، در مواقع لازم می‌تواند به عنوان یک پشتوانه مستحکم مورد اتکا قرار بگیرد. فرهنگ کمک به علم و فرهنگ توسط خیرین و نیز وقف کردن دارایی‌هایی که صرفاً بتواند برای مصرف دانشگاه مورد استفاده قرار بگیرد و سهولت فرهنگ‌سازی در این حوزه با توجه به بسترهای اجتماعی و فرهنگی موجود نیز گزینه مطمئن و بلندمدتی می‌باشد. ارائه خدمات آموزشی و پژوهشی به دلیل اینکه هزینه ثابت اولیه‌ای برای دانشگاه نداشته و

جدول ۱۱. اولویت‌بندی زیرمعیارهای روش‌های تأمین مالی بخش عمومی با رویکرد اقتصاد مقاومتی

رتبه	منابع داخلی و کمک‌های خیرین و موقوفات	رتبه	ارائه خدمات	رتبه	بازارهای سرمایه و بدهی
۱	اجاره تجهیزات آزمایشگاهی	۱	جذب دانشجویان خارجی	۱	اوراق وقف
۲	اجاره سالن‌ها و فضای آموزشی	۲	آموزش دانشجویان و مهارت‌آموزی آنها	۲	اوراق اجاره
۳	تولید محتوای علمی	۳	فروش خدمات رفاهی	۳	صندوق سرمایه‌گذاری جسورانه
۴	تجاری‌سازی ایده‌های نوین	۴	توسعه اقتصاد دانش‌بنیان	۴	شرکای تجاری
۵	اجاره زمین کشاورزی	۵	گسترش فعالیت‌های پارک‌های علمی و فناوری	۵	سرمایه‌گذاری مستقیم
۶	کمک‌های خیرین و موقوفات	۶	توسعه مراکز رشد و فناوری	۶	اوراق منفعت شهر دانش
۷		۷	یارانه خوابگاه	۷	تابلوی ایده در فرابورس
۸		۸	پرداخت بابت انتقال دانشجویان	۸	اوراق بهادار به پشتوانه وام دانشجویی
		۹	یارانه غذا		
		۱۰	ارائه آموزش مهارت‌های کارآفرینی		
		۱۱	همکاری گسترده بین‌المللی		

کشور دارد (خسروی و وحدت، ۱۳۹۶)، که می‌تواند از طریق ارائه آموزش و مهارت‌آموزی به دانشجویان ضمن اقدام در راستای تربیت نیروی انسانی متخصص، منبع تأمین مالی مناسبی برای خود داشته باشد. در معیار دوم، نهایتاً زیرمعیار فروش خدمات رفاهی در مرتبه سوم قرار گرفت.

در معیار بازار سرمایه و بدهی، اوراق وقف به عنوان اولویت اول شناخته شد، بخش زیادی از بودجه دانشگاه‌های مهم دنیا در قالب اوراق وقف تأمین می‌شود، در کشور ما نیز تجربه موفق ایجاد صندوق وقف در دانشگاه‌های داخل کشور نیز به ثبت رسیده است، این ابزار تأمین مالی می‌تواند به صورت گسترده توسط دانشگاه‌ها استفاده شود. اوراق اجاره، در رتبه دوم این معیار قرار گرفت، در فرآیند انتشار اوراق اجاره دارای فیزیکی، موضوع قرارداد اجاره قرار می‌گیرد، از آنجایی که اغلب دانشگاه‌ها دارای‌های مشهود مثل زمین و ساختمان بهره‌مند هستند، می‌توانند از این ابزار مالی در راستای تأمین منابع مالی خود استفاده کنند. در نهایت، در بین زیرمعیارهای معیار بازار سرمایه و بدهی، صندوق سرمایه‌گذاری جسورانه در پله سوم قرار گرفت، این صندوق‌ها یک مدل سرمایه‌گذاری برای راه‌اندازی کسب و کارها و فعالیت‌های جدید و شرکت‌های کوچک هستند، از آنجایی که دانشگاه نسل سوم، را دانشگاه‌های کارآفرین می‌نامند که می‌توانند به خلق ارزش و ثروت بپردازند، صندوق سرمایه‌گذاری جسورانه راهکار بسیار مناسبی در این زمینه تلقی می‌شود.

بر مبنای یافته‌های پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر قابل ارائه است:

۱- نخست آنکه دانشگاه‌ها در گام اول، توانایی‌ها، ظرفیت‌ها و منابع موجود خود را شناسایی نماید، تا بتواند به طور صحیح و مناسب از ظرفیت‌های بالقوه موجود خود جهت تأمین مالی بهره‌برداری نماید. به همین منظور لازم است تا بخش مالی دانشگاه‌ها به این موضوع نگاه ویژه‌ای داشته و با برنامه‌ریزی و آینده‌پژوهی سهم بودجه دولتی دانشگاه را کاهش دهند. ساماندهی امکانات و زیر ساخت‌های توسعه‌ای دانشگاه و همچنین شناسایی ظرفیت‌های خود جهت ارائه خدمات در راستای نیل به این هدف باید مد نظر قرار گیرد تا از وارد آمدن تکانه‌های مالی ناشی از تنگنای بودجه‌ای دولت به فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی دانشگاه جلوگیری به عمل آید.

۲- بر مبنای یافته‌های پژوهش، تأمین مالی از طریق بازار سرمایه در اولویت سوم و آخر قرار گرفت، این در حالی است که در اغلب کشورهای توسعه‌یافته و حتی کشورهای در حال توسعه، تأمین مالی از طریق بازار سرمایه به عنوان یکی از

تخصص دانشگاه می‌باشد به عنوان دومین گزینه انتخاب شده است. به نظر می‌رسد عدم آشنایی و دشواری فرایندهای ورود به بازار سرمایه و بدهی دلیل در اولویت سوم قرار گرفتن این گزینه برای دانشگاه است که با افزایش عمق بازار سرمایه و افزایش ابزارهای موجود در آن، در سال‌های آینده بتواند بیشتر مورد توجه قرار گیرد.

در رتبه‌بندی زیرمعیارها نیز، یافته‌هایی بدین شرح حاصل شد:

در روش تأمین مالی منابع داخلی و کمک‌های خیرین، اجاره تجهیزات آزمایشگاهی و اجاره سالن‌ها و فضاهای آموزشی به ترتیب رتبه‌های اول و دوم را به خود اختصاص داد، دانشگاه‌ها بنا به ماهیت و جایگاه خود و همچنین به تبع وظیفه آموزشی خود از تجهیزات آزمایشگاهی پیشرفته و همچنین فضاهای آموزشی و سالن‌های مناسبی بهره‌مند هستند، بر این اساس می‌توانند با برنامه‌ریزی بهینه امکانات خود را در اختیار شرکت‌های دانش‌بنیان و سایر نهادهایی که به نحوی به این امکانات نیاز دارند، قرار داده و از این طریق به منابع مالی دست پیدا کنند. در این معیار، زیرمعیار تولید محتوای علمی حائز جایگاه سوم شد. اعضای هیئت علمی و نیروهای انسانی متخصص از منابع داخلی ارزشمند دانشگاه‌ها می‌باشند که پتانسل بسیار خوبی جهت ارائه خدمات در زمینه تولید محتوای علمی-تخصصی تلقی می‌شوند و می‌توانند از طریق ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی محتوای علمی تولید شده را در دسترس قرار دهند این کار به افزایش گردش مالی دانشگاه و همچنین اشتغال‌زایی در بستر فناوری اطلاعات کمک می‌کند.

در معیار تأمین مالی از طریق ارائه خدمات، جذب دانشجویان خارجی حائز رتبه نخست شد، در دهه‌های اخیر روند جذب دانشجویان خارجی رشد با ثباتی داشته و پدیده تحصیل دانشجویان در سرزمین‌های دیگر به یکی از اولویت‌های اصلی مؤسسات آموزش عالی بدل شده است (زمانی‌منش و محمدی، ۱۳۹۴). همکاری‌های علمی بین‌المللی دانشگاه‌ها علاوه بر ایجاد مزیت رقابتی برای دانشگاه‌ها، منجر به افزایش سطح درآمد آنها می‌شود. همانگونه که یافته‌ها نشان داد در معیار دوم یعنی ارائه خدمات، آموزش دانشجویان و مهارت‌آموزی آنها (افزون بر چارچوب معمول وزارت علوم) حائز رتبه دوم شد، امروزه توجه به کار آفرینی، از دغدغه‌های مهم نهادهای مختلف از جمله دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی است، در این راستا بخش آموزش عالی، در مقام متولی، تربیت نیروی انسانی وظایف مهم و رسالت‌والایی در راه نیل به رشد و توسعه اقتصادی هر

- دانشگاه‌ها. سومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.
- اسماعیلی کیا، غریبه و ملانظری، مهناز. (الف، ۱۳۹۵). شناسایی موانع و محدودیت‌های اجرای تحولات در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران. *پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز (مجله علوم اجتماعی و انسانی پیشین)*، ۸(۳)، ۱-۲۹.
 - اسماعیلی کیا، غریبه و ملانظری، مهناز. (ب، ۱۳۹۵). شناسایی شرایط اثرگذار بر تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران. *اولین همایش ملی فرصت‌های پژوهشی در حسابداری دولتی*، دانشگاه تهران.
 - اسماعیلی کیا، غریبه و ملانظری، مهناز. (ج، ۱۳۹۵). بررسی ضرورت تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران و شناسایی ابعاد آن از دیدگاه خبرگان و دانشگاهیان. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۵(۳)، ۸۰-۳۵.
 - اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۷). استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران: نگرش خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه. *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۱۱۵-۱۳۴.
 - اسماعیلی کیا، غریبه و علی‌بیگی، شیما. (۱۳۹۷). تأثیر تجربه کارکنان در بخش خصوصی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان در به‌کارگیری حسابداری تعهدی و ادراک آنان از پیاده‌سازی آن در بخش عمومی. *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۵(۱)، ۵۴-۳۹.
 - انتظاری، یعقوب. (۱۳۹۰). ارائه الگویی برای تأمین مالی دانشگاه‌های دولتی. *فصلنامه پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی*، ۶۰، ۳۶-۱۷.
 - باقری مجد، روح‌اله؛ سیدعباس‌زاده، میرمحمد؛ حسنی، محمد؛ مهرعلی‌زاده، یداله و صالحی‌عمران، ابراهیم. (۱۳۹۵). طراحی الگوی ارتباط دانشگاه و جامعه در فرایند اقتصاد مقاومتی. *طرح پژوهشی، معاونت پژوهشی شورای عالی انقلاب فرهنگی*.
 - بحرالعلوم، محمدمهدی. (۱۳۹۶). ارائه مدل‌های عملیاتی تأمین مالی مبتنی بر ابزارهای نوین بدهی در آموزش عالی. *اولین همایش تحلیل مسائل و تأمین منابع مالی در آموزش عالی*، تهران.
 - بهاروندی، احمد. (۱۳۹۶). ایجاد خوشه‌های تأمین مالی، الگویی مناسب در بسترسازی اقتصاد مقاومتی و حمایت از صنایع دانش‌بنیان. *دوفصلنامه مطالعات اقتصاد اسلامی*، ۹(۱۸)، ۱۷۹-۲۰۶.

روش‌های نوین تأمین مالی است که دانشگاه‌ها از ظرفیت‌های آن بهره‌مند می‌شوند، از سویی دیگر با توجه به نقش پررنگی که بازار سرمایه می‌تواند در راستای تحقق اقتصاد مقاومتی داشته باشد، به نظر می‌رسد آگاه‌سازی دانشگاه‌ها با کارکردهای بازار سرمایه و آشنا نمودن آنها با انواع روش‌های تأمین مالی از این طریق و ارائه آموزش به آنها، پیشنهاد ویژه پژوهش حاضر است.

باید خاطر نشان نمود که نظیر هر پژوهش دیگری، این تحقیق نیز با محدودیت‌هایی مواجه بوده که مهمترین آن، محدودیت‌های ذاتی ابزار گردآوری اطلاعات پژوهش حاضر یعنی پرسشنامه است. علاوه بر آن، عدم آشنایی جامعه آماری در مورد فرایند تحلیل شبکه‌ای و نحوه تکمیل پرسشنامه مقایسه زوجی، باعث عدم آمادگی آنان جهت پاسخ به پرسشنامه شد، لذا برای رفع این مشکل پژوهشگر زمان زیادی را صرف توجیه پاسخ‌دهنده‌ها نمود. محدودیت دیگر این مطالعه، به قابلیت تعمیم نتایج آن مربوط است، زیرا نتایج تنها با توجه به جامعه هدف این مطالعه و در دانشگاه‌های دولتی غرب کشور قابل تفسیر هستند.

نهایتاً بر اساس بررسی‌ها و اطلاعات کسب شده توسط محقق، محدودیت‌های ذکر شده برای تحقیق، موضوعاتی به شرح زیر پیشنهاد می‌گردد:

۱- سنجش روش‌های تأمین مالی مبتنی بر تحلیل ادراکات پاسخ‌دهندگان که در این راستا کاربرد سایر روش‌ها مانند تکنیک‌های کیفی لازم است تا دیدگاه جامع‌تری نسبت به روش‌های تأمین مالی صورت پذیرد.

۲- پژوهش حاضر، دانشگاه‌های دولتی غرب کشور را مورد مطالعه قرار داده است، پیشنهاد می‌شود این موضوع در دانشگاه‌های دیگر و با ویژگی‌های متفاوت از نظر اندازه دانشگاه، نوع دانشگاه و محل دانشگاه صورت پذیرد و نتایج آن با نتایج این پژوهش مقایسه گردد.

۳- بررسی و اولویت‌بندی روش‌های تأمین مالی با استفاده از دیگر تکنیک‌های اولویت‌بندی مانند فرایند سلسله مراتبی (AHP و Topsis).

منابع

- احمدی، مهدی و نوروزی، خلیل. (۱۳۹۳). بررسی راهبردهای تأمین مالی فعالیت‌های آموزشی دانشگاه‌های منتخب. *فصلنامه علمی-ترویجی سیاست‌نامه علم و فناوری*، ۴(۴)، ۶۴-۴۷.
- اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۴). تأمین مالی و راهبری در دانشگاه‌ها-روندها و به‌روش‌ها به سمت پایداری مالی

- جبل‌عاملی، فرخنده و رسولی‌نژاد، احسان. (۱۳۸۹). به‌کارگیری مدل فرایند تحلیل شبکه‌ای در رتبه‌بندی شعب بانکی: مطالعه موردی بانک صادرات. *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، ۱۸(۵۵)، ۱۰۷-۱۲۴.
- خسروی، سمیه و وحدت، محمدعلی. (۱۳۹۶). دانشگاه‌های غیردولتی، کارآفرین و شیوه‌های تأمین منابع مالی. *سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و مهندسی صنایع*، تهران، دانشگاه مقدس اردبیلی.
- دولتی، حسن و مطلبی، ابوطالب. (۱۳۹۶). تبیین راهبردها، الزامات و پیامدهای اقتصاد مقاومتی در نظام آموزش عالی. *پژوهش در نظام‌های آموزشی*، ۱۱(۳۹)، ۱۵۳-۱۳۵.
- دهقان‌پور، بابک؛ شفیع، آزاده و محمدی، مهران. (۱۳۹۴). اقتصاد مقاومتی: مطالعه مروری ابعاد و ویژگی‌ها. *ماهنامه اجتماعی، اقتصادی، علمی و فرهنگی کار و جامعه*، ۱۸، ۶۵-۵۵.
- ربیعی، مهدی؛ ایزدی، صمد؛ صالحی عمران، ابراهیم و آهن‌چیان، محمدرضا. (۱۳۹۶). بررسی الزامات تأمین و تنوع بخشی منابع مالی دانشگاه‌های دولتی. *مطالعات اندازه‌گیری و ارزشیابی آموزشی*، ۷(۱۹)، ۱۶۲-۱۴۱.
- رسته‌مقدم، آرش و نادری، ابوالقاسم. (۱۳۹۴). الگوهای تأمین منابع مالی و استخراج آموزه‌هایی برای نظام آموزش عالی ایران. *آموزش عالی ایران*، ۷(۲)، ۱۵۲-۱۱۳.
- زبردست، اسفندیار. (۱۳۸۹). کاربرد فرآیند تحلیل شبکه‌ای (ANP) در برنامه‌ریزی شهری و منطقه‌ای. *نشریه هنرهای زیبا-معماری و شهرسازی*، ۴۱، ۹۰-۷۹.
- زمانی‌منش، حامد، محمدی، عارف. (۱۳۹۴). جذب دانشجویان خارجی راهبردی برای خودکفایی اقتصادی. *اولین کنفرانس بین‌المللی نقش مدیریت انقلاب اسلامی در هندسه قدرت نظام جهانی*، تهران.
- سلیمانی‌امیری، غلامرضا و طاهری، ماندانا. (۱۳۹۷). رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی: مدل تحلیل شبکه (ANP). *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۱)، ۱۷۴-۱۴۹.
- عبده‌تبریزی، حسین. (۱۳۹۷). تأمین مالی آموزش عالی در شرایط جاری اقتصاد ایران. *همایش تحلیل مسائل و تأمین منابع مالی در آموزش عالی*، دانشگاه شهید بهشتی، تهران.
- عموزاده، جعفر؛ فلاح، وحید و صفاریان، سعید. (۱۳۹۷). دانشگاه و اقتصاد مقاومتی: بررسی تأثیر دانشگاه‌ها بر تحقق اقتصاد مقاومتی با میانجی‌گری زیرساخت فرهنگی. *دوفصلنامه علمی پژوهشی مدیریت در دانشگاه اسلامی*، ۷(۱)، ۱۰۶-۸۹.
- عموزاده، جعفر؛ فلاح، وحید و صفاریان، سعید. (۱۳۹۶). ارائه مدل تأثیر آموزش دانشگاه (با تأکید بر دانشگاه علوم دریایی) بر اقتصاد مقاومتی به واسطه نقش زیرساخت‌های فرهنگی، منابع انسانی، سیاسی-اجتماعی و اقتصادی. *فصلنامه علمی پژوهشی آموزش علوم دریایی*، ۴(۲)، ۳۲-۱۷.
- فریدوند نعمت‌آباد، الهام. (۱۳۹۵). رویکرد اقتصاد مقاومتی در تأمین مالی و سرمایه‌گذاری در پروژه‌های شهری. *مجله اقتصادی*، ۵ و ۶، ۸۶-۷۱.
- قارون، معصومه. (۱۳۷۵). بررسی راه‌های تأمین منابع مالی دانشگاه‌ها. *پژوهش و برنامه‌ریزی در آموزش عالی*، ۴(۱۳-۱۴)، ۹۷-۱۴۲.
- مبینی، محمد و معمارزاده طهران. (۱۳۹۵). آینده‌پژوهی سازمان‌های دولتی ایران متناسب با الزامات اقتصاد مقاومتی. *فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان، ویژه‌نامه اقتصاد مقاومتی*، ۴، ۳۲-۱.
- مهدی، محمد؛ مهدی، عباس و مرادی، غلامعلی. (۱۳۹۳). بررسی نقش بازار سرمایه در توسعه اقتصاد مقاومتی. *اولین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی*، رشت.
- میلانی، جمیل. (۱۳۹۴). اقتصاد مقاومتی و خودباوری ملی، فرصت‌ها و چالش‌های تحقق آن. *مجله اقتصادی*، ۷(۸)، ۲۲-۵.
- نادری، ابوالقاسم؛ خرازی، کمال؛ انتظاری، یعقوب و محبوب‌عشرت‌آبادی، حسن. (۱۳۹۲). سازوکارهای تأمین و تخصیص منابع در آموزش عالی. *فصلنامه مطالعات منابع انسانی*، ۳(۱۰)، ۱۲۰-۱.
- نادری، ابوالقاسم. (۱۳۸۰). توان مالی دولت و سایر راه‌های تأمین مالی آموزش عالی. *طرح پژوهشی مؤسسه پژوهش و برنامه‌ریزی آموزش عالی*.
- نوروزی، خلیل؛ آزادی احمدآبادی، جواد؛ جوادی، مجتبی؛ اکبرزاده، معین و اکبرزاده، امین. (۱۳۹۳). تأمین مالی خیرانه دانشگاه‌ها، شناسایی الزامات و کژکارکردها (مطالعه موردی دانشگاه امام صادق (ع)). *تحقیقات مالی اسلامی*، ۴(۱)، ۱۹۶-۱۷۶.
- نظریور، محمدتقی. (۱۳۹۷). تنوع‌بخشی به منابع آموزش عالی و طراحی مدل جامع درآمدزایی. *دومین همایش تحلیل مسائل و تأمین منابع مالی در آموزش عالی*، دانشگاه شهید بهشتی، تهران.

- یارمحمدی، رضا؛ آذر، عادل و مصباحی مقدم، غلامرضا. (۱۳۹۶). شناسایی و اولویت بندی معیارهای تأمین مالی. *دوفصلنامه مطالعات اقتصاد اسلامی*، ۲۹(۲)، ۸۷-۱۱۶.
- مطلوب در بازار سرمایه اسلامی از منظر اقتصاد مقاومتی.
- Abdoh Tabrizi, H. (2018). Financing higher education in the current situation of the Iranian economy. *Conference on Problem Analysis and Funding in Higher Education*, Shahid beheti university, Tehran (In Persian).
- Ahmad, A.R., Farley, A. & Naidoo, M. (2012). Impact of the government funding reforms on the teaching and learning of Malaysian public universities. *Higher Education Studies*, (2)2, 114-124.
- Ahmad Abd Rahman, F.A. (2014). Funding Reforms in Malaysian Public Universities from the Perspective of Strategic Planning. International Conference on Innovation, Management and Technology Research, *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 129, 105-110.
- Ahmadi, M. & Norozi, Kh. (2015). Investigating Strategies of Financing Educational Activities for Selected Universities. *Science and Technology Policy Letters*, (3)4, 47-64 (in Persian).
- Amozadeh, J., Fallah, V. & Saffarian, S. (2017). Presenting Impact Model of University on Resistance Economics Due to the Role of Cultural Infrastructure, Human Resources. *Political-Social and Economic*, (2)4, 17-32 (In Persian).
- Amozadeh, J., Falah, V. & Safarian, S. (2018). University and Resistance Economy: The Role of Universities in the Realization of Resistance Economy Through Cultural Infrastructures. *Iranain Journal of Management in the Islamic university*, (1)7, 89-106 (In Persian).
- Andere, E. (2004). The international higher education market: Mexico case. *Journal of Student in International Education*, (1)8, 56-85.
- Arthur, J.S. & Hauptman, M. (2006). Innovations in tertiary education financing, A comparative evaluation of allocation mechanisms. *The world Bank*, Washington, D.C.-U.S.A., 1-92.
- Bagheri Majd, R., Abbasszadeh, S.M., Hasani, M., Mehralizadeh, Y. Salehiomran, E. (2017). Designing a model for the relationship between university and society in the process of resistance economics. *Research project, research deputy of the Supreme Council of the Cultural Revolution* (In Persian).
- Bahrololoum, M.M. (2017). Presenting operational models of financing based on new debt instruments in higher education. *The first conference on problem analysis and financing in higher education*, Tehran (In Persian).
- Baharvandi, A. (2017). Creating Clusters of Financing, Appropriate Pattern of Resistance in Economic Infrastructure and Support for Knowledge-Based Industries. (2)9, 179-206 (In Persian).
- Dolati, H. & Motallebi, A. (2017). Explain the strategies and requirements of the resistance economy associated with the higher education system. *Journal of Research in Educational Systems*, (39)11, 135-153 (In Persian).
- Dehghanpur, B., Shafiei, A. & Mohammadi, M. (2015). Resistance Economic: Review study of dimensions and features. *Work and Society*, 18, 55-64 (In Persian).
- Entezari, Y. (2011). Presenting a model for public universities funding in Iran. *IRPHE*, (2)17, 17-36.
- Esmaelikia, Gh. (2015). Financing and Leadership in Universities Trends and good Methods Towards University Financial Sustainability. *3rd International conference on applied research in management and accounting*, shahid beheshti university (In Persian).
- Esmaelikia, Gh. & Mollanazari, M. (2016). Identify the conditions affecting the change in the financial and operational accountability system of public universities. *First National Conference on Research Opportunities in Public Accounting*, Tehran university (In Persian).
- Esmaelikia, Gh. & Mollanazari, M.

- (2016). Necessity of changes in the Financial and Operational Accountability System of Public Universities and Identification of its Dimensions from the Experts and Academics View. *Journal of Empirical Researches in Accounting*, (19)6, 53-80 (In Persian).
- Esmaelikia, Gh. & Mollanazari, M. (2017). Identifying barriers and constraints to implement reforms in the financial and operational accountability systems of public universities. *Journal of Accounting Advances*, (2)8, 1-29 (In Persian).
 - Esmaili Kia, Gh. (2018). Establishment of the Audit Committee in the Public Sector in Iran: Attitudes of Experts, Professionals and Academics. *Governmental Accounting*, (2)4, 115-134 (In Persian).
 - Esmaili Kia, Gh. & Alibagi, Sh. (2018). Impact of Employees Experience in Private Sector on Their Judgment and Decision Making in Using of Accrual Accounting and Their Perceptions from Its implementation in the public sector. *Governmental Accounting*, (1)5, 39-54.
 - Ferydon Nematabad, E. (2016). The approach of a resilient economy in financing and investing in projects. *Economic Journal*, 5&6, 71-86 (In Persian).
 - Fadaee Khorasgani, M. (2008). Higher education development and economic growth in Iran. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 1, 62-174.
 - Gebreyes, F.M. (2012). Revenue generation strategies in SubSaharan African University". Available at: http://doc.utwente.nl/83678/1/A_Paper_Presented_at_ASTU's_International_conferene.pdf.
 - Gharun, M. (1996). Investigating the ways of universities financing. *Journal of Research and Planning in Higher Education*, (13-14)4, 97-142 (in Persian).
 - Jabalameli, F. & Rusulinezhad, E. (2010). Using Analytic Network Process Model In Bank Branches Ranking: Case Study of Saderat Bank of Iran. *Economic research and policies*, (55)18, 107-124 (In Persian).
 - Joynes, C. (2019). An overview of innovative financing mechanisms for education in development contexts. *K4D Helpdesk Report*, Brighton, UK: Institute of Development Studies, 1-32.
 - Khosravi, S. & Vahdat, M. (2017). Non governmental universities, entrepreneurs and funding methods. *Third International Conference on Industrial Management and Engineering*, Tehran, Mohaghegh ardabili university (In Persian).
 - Marginson, S. (2017). Global trends in higher education financing: The United Kingdom. *International Journal of Educational Development*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.ijedudev> .2017. 03.008.
 - Mgaiwa, S.J. (2018). The Paradox of Financing Public Higher Education in Tanzania and the Fate of Quality Education: The Experience of Selected Universitie. *Journals.sagepub.com/home/sgo*, <https://doi.org/10.1177/215824401877172>, 1-16.
 - Montazer, M.H. (2016). Resistance Economy and Ways to Achieve this Goal. *International Journal of Humanities and Cultural Studies*, (n.6), 70-81.
 - Mehdi, M., Mehdi, A. & Moradi, Gh. (2014). Investigating the role of capital markets in the development of a resilient economy. *First International Conference on Economics, Management, Accounting and Social Sciences*, Rasht (In Persian).
 - Mobini, M. & Memarzade, Q. (2016). The Futures Study of public organization accordance with the requirements of resilience economy. *Journal of The Macro and Strategic Policies*, 4, 1-32 (In Persian).
 - Naderi, A., Kharazi, K., Entezari, Y. & Mhjoob eshratabadi, H. (2013). Mechanisms for providing and allocating resources in higher education. *Journal of human resource studies*, (10)3, 91-120 (In Persian).
 - Naderi, A. (2001). Government funding and other ways of financing higher education. *Research plan of Higher*

- Education Research and Planning Institute* (In Persian).
- Nazarpur, M. (2018). Diversify higher education resources and design a comprehensive revenue model. *The second conference on problem analysis and funding in higher education*, Shahid beheshti university, Tehran (In Persian).
 - Noruzi, Kh., Azadi Ahmad Abadi, J., Javadi, M., Akbarzadeh, M. & Akbarzadeh, A. (2014). Universities Benevolent Financing: Identifying Requirements and Deviations (Case Study: Imam Sadiq (a.s.) University). *Islamic Finance Research Bi-quarterly Journal*, (1)4, 167-196 (In Persian).
 - Panigrahi, J. (2018). Innovative Financing of Higher Education: Changing Options and Implications. *Higher Education for the Future*, (1)5 61-74.
 - Panigrahi, J. (2019). Financing of Higher Education Institutions: Evidence from select case studies of universities in India. *Aarthika charche*, (1)3, 37-45.
 - Rabiei, M., Izadi, S., Salehi Omran, E. & Ahanchian, M.R. (2017). Investigating the Requirements for Financing and Diversifying the Financial Resources in Public Universities. *Educational Measurement and Evaluation studies*, (19)7, 141-162 (In Persian).
 - Raste Moghadam, A. & Naderi, A. (2015). Patterns of financing and extracting lessons for the Iranian higher education system. *Iranian higher education*, (2)7, 113-152. (In Persian).
 - Rebekova, M. & Rohačikova, O. (2013). Financing of universities and innovations in higher education funding in the Slovak republic. *Acta regionalia et environmentalism*, DOI: 10.2478/aree-2013-0005, 26-30.
 - Yar Mohammadi, R., Azar, A., Moghaddam, Gh. & Mesbahi, R. (2017). Identifying and Prioritizing Desirable Financial Criteria In the Islamic Capital Market Based on Resistance Economy's Perspective. *Islamic Economics Studies Bi-quarterly Journal*, (2)9, 78-116 (In Persian).
 - Soleimani Amiri, Gh. & Taheri, M. (2018). Ranking Factors Affecting the Quality of Internal Audit Activities: Network Analysis Model (ANP). *Audit Science*, (71)18, 149-174 (In Persian).
 - Zamani Manesh, H. & Mohammadi, A. (2015). Attracting foreign students Leading to economic self-sufficiency. *The first international conference on the role of the management of the Islamic Revolution in the geometry of the power of the world system*, Tehran (In Persian).
 - Zebardast, E. (2010). The Application of Analytic Network Process (ANP) in Urban and Regional Planning. Honarhayeziba. *Memari va Shahrzazi*, 41, 79-90 (In Persian).

ارتباط بین محافظه کاری حسابداری و خوانایی گزارش های مالی در شرکت های دولتی

*علیرضا کیان^۱، محسن فقیه^۲، مؤگان امیری^۳

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

۲. دانشجوی دکتری، حسابداری، دانشگاه مازندران، ایران.

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، حسابداری، دانشگاه پیام نور، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۹/۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۳

The Relationship of between Accounting Conservatism and Financial Reporting Readability in Public Companies

*A. Kian¹, M. Faghieh², M. Amiri³

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Iran.

2. PhD. Student of Accounting, University of Mazandaran, Iran.

3. M.A. Student of Accounting, Payame Noor University, Iran.

Received: 2020/11/25

Accepted: 2021/1/22

Abstract

Subject and Purpose of the Article: One of the most important factors in achieving comprehensible information is that one can read it correctly and process it easily while reading. This capability is referred to as readability in the theoretical foundations of the last decade. The readability of financial reports is one of the important factors influencing investors' decisions. On the other hand, conservatism in financial reporting has a historical role in the selection and application of accounting principles and practices and may affect the readability of financial reports. Therefore, this study seeks to study the relationship between conditional and unconditional working environment with financial reporting readability.

Research Method: The data of 59 companies during the years 2012 to 2019 were tested by combined data analysis method.

Research Findings: The results of the hypothesis testing showed that conditional and unconditional conservatism have a negative and significant relationship with financial reporting readiness which effect of conditional conservatism has been greater.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results of this study double the need to pay attention to the concept of conservatism and the ability to understand financial reports in the public sector.

Keywords: Readability, Conditional Conservatism, Unconditional Conservatism, Financial Reporting, public companies.

JEL Classification: M42, M41

چکیده

موضوع و هدف مقاله: یکی از عوامل مهم برای دستیابی به اطلاعات قابل فهم این است که شخص هنگام مطالعه بتواند آن را به درستی بخواند و اطلاعات آن را به راحتی پردازش کند. این قابلیت در مبانی نظری دهه اخیر، با عنوان خوانایی یاد می شود. خوانایی گزارش های مالی یکی از عوامل مهم اثرگذار بر تصمیمات سرمایه گذاران است. از سوی دیگر، محافظه کاری در گزارش های مالی، در انتخاب و کاربرد اصول و رویه های حسابداری نقشی تاریخی داشته و ممکن است قابلیت فهم و خوانایی گزارش های مالی را تحت تأثیر قرار دهد. هدف از این پژوهش بررسی ارتباط بین محافظه کاری شرطی و غیرشرطی را با خوانایی گزارش های مالی در شرکت های دولتی مورد مطالعه قرار دهد.

روش پژوهش: اطلاعات ۵۹ شرکت دولتی طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ به روش تحلیل داده های ترکیبی مورد آزمون قرار گرفت.

یافته های پژوهش: نتایج آزمون فرضیه ها نشان داد که محافظه کاری شرطی و غیرشرطی ارتباط منفی و معناداری با خوانایی گزارش های مالی دارند که تأثیر محافظه کاری شرطی بیشتر بوده است.

نتیجه گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش ضرورت توجه به مفهوم محافظه کاری و قابلیت فهم گزارش های مالی در بخش عمومی را مضاعف می سازد.

واژه های کلیدی: خوانایی، محافظه کاری شرطی، محافظه کاری غیرشرطی، گزارش های مالی، شرکت های دولتی.

طبقه بندی موضوعی: M42, M41

مقدمه

بر اساس مفاهیم نظری گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرآیند حسابداری، ارائه اطلاعات مفید به طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان برای کمک به تصمیم‌گیری است. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به خصوص سرمایه‌گذاران، برای تأمین نیازهای اطلاعاتی و تصمیم‌گیری صحیح، اطلاعات ارائه شده توسط شرکت‌ها را ارزیابی می‌کنند. اگر قرار باشد این اطلاعات در تصمیم‌گیری مفید واقع شوند، آنان باید قادر به درک آن باشند (لی^۱، ۲۰۰۸). این موضوع تا حدی مهم است که برخی، از آن به‌عنوان پل ارتباطی بین استفاده‌کنندگان و تصمیم‌گیری مفید یاد کرده‌اند (برنان و مرکل-دیویس^۲، ۲۰۱۳). به عبارت دیگر تا زمانی که اطلاعات درک نشود، توانایی استفاده بعدی از آنها نیز وجود نخواهد داشت. یکی از عوامل مهم برای دستیابی به اطلاعات قابل فهم این است که شخص هنگام مطالعه بتواند آن را به درستی بخواند و اطلاعات آن را به راحتی پردازش کند (کمسیون بورس اوراق بهادار^۳، ۱۹۹۸). از این قابلیت در مبانی نظری دهه اخیر، با عنوان خوانایی^۴ یاد می‌شود. نتایج پژوهش‌های پیشین، به صورت مستقیم و غیرمستقیم حاکی از آن است که خوانایی گزارش‌های مالی یکی از عوامل مهم اثرگذار بر تصمیمات سرمایه‌گذاران است (یو و ژانگ^۵، ۲۰۰۹؛ تان و همکاران^۶، ۲۰۱۴؛ لی، ۲۰۱۲؛ لاورنس^۷، ۲۰۱۳؛ میلر^۸، ۲۰۱۰؛ لو و همکاران^۹، ۲۰۱۷). اهمیت دیگر موضوع آنجاست که سرمایه‌گذار ممکن است به علت عدم خوانایی کافی، اطلاعات را قابل اتکا نیابد و در جستجوی منابع اطلاعاتی دیگر همچون منابع برون سازمانی باشد که خود ضعف بزرگی برای واحد تجاری و بازار سهام است و دو نگرانی عمومی، شامل افزایش عدم اطمینان نسبی افراد سرمایه‌گذار نسبت به استفاده اطلاعات حسابداری در اخذ تصمیمات بهینه سرمایه‌گذاری و افزایش عدم شفافیت را به دنبال خواهد داشت (لوران و مک‌دونالد^{۱۰}، ۲۰۱۴) که ممکن است محافظه‌کاری^{۱۱} در حسابداری این مفهوم را تحت تأثیر قرار دهد.

محافظه‌کاری در گزارشگری مالی، در انتخاب و کاربرد اصول و رویه‌های حسابداری نقشی تاریخی داشته است. بسیاری از پژوهش‌های پیشین به این نکته اشاره داشته‌اند که گزارشگری مالی به سمت محافظه‌کاری حرکت کرده است و سرعت این حرکت در پاسخ به شرایط اقتصادی و وقوع بحران‌های مالی در نوسان بوده است (لوبو و ژو^{۱۲}، ۲۰۰۶).

با این روند بسیاری از پژوهشگران اثرات سویه محافظه‌کارانه را در گزارشگری و افشاء مورد توجه قرار داده‌اند. گرچه در پژوهش‌های پیشین دو نوع محافظه‌کاری مشروط^{۱۳} و نامشروط^{۱۴} مورد توجه بوده است (بیور و رایان^{۱۵}، ۲۰۰۵)، اما به دلیل دیدگاه غالب، مبنی بر مفید نبودن محافظه‌کاری نامشروط از جهت کارایی قراردادهای، تمرکز بسیاری از پژوهش‌ها بر محافظه‌کاری مشروط و اثرات آن بر گزارشگری مالی است (کالن و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۰). علاوه بر این، شرکت‌ها دارای انگیزه‌های علامت‌دهی و تعهدات قراردادی برای ارائه اطلاعات مربوط، قابل اتکا و به موقع در مورد وضعیت جاری و چشم‌انداز آتی خود به بازیگران بازار و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات هستند. به این منظور، شرکت‌ها انواع استراتژی‌های گزارشگری را برای تبادل اثربخش و کارایی اطلاعات برمی‌گزینند. محافظه‌کاری که اساساً با توجه به انتخاب رویه‌های حسابداری توسط شرکت‌ها تعریف می‌شود، یکی از این استراتژی‌های گزارشگری شناخته شده است. محافظه‌کاری در گزارشگری مالی، سازوکاری حاکمیتی است که مدیران را قادر می‌سازد تا اطلاعات شخصی خود را به سرمایه‌گذاران منتقل نمایند. در این میان، با اعمال محافظه‌کاری در حسابداری، زبان‌های احتمالی نسبت به سودهای احتمالی، سریع‌تر شناسایی می‌شوند. این عدم تقارن زمانی موجود در شناسایی سود و اندازه‌گیری محافظه‌کارانه آن، منجر به کاهش ریسک اطلاعاتی شرکت و تحقق بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران می‌شود.

بگنولی و واتس^{۱۷} (۲۰۰۵)، استدلال می‌کنند که در صورت وجود عدم تقارن اطلاعاتی، اعمال رویه‌های حسابداری محافظه‌کارانه می‌تواند برای انتقال اطلاعات محرمانه مدیریت به استفاده‌کنندگان مورد استفاده قرار گیرد

12. Lobo & Zhou
13. Conditional Conservatism
14. Unconditional Conservatism
15. Beaver & Ryan
16. Callen et al.,
17. Bagnoli & Watts

1. Li
2. Brennan & Merkl-Davies
3. Securities and Exchange Commission
4. Readability
5. You & Zhang
6. Tan et al.,
7. Lawrence
8. Miller
9. Lo et al
10. Loughran & McDonald
11. Conservatism

است، بر این اساس میزان محافظه‌کاری نیز در حد پایین اعمال گردیده که این مسئله ممکن است خوانایی گزارش‌های مالی را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین، ضرورت دارد تا ارتباط بین انواع محافظه‌کاری (اعم از شرطی و غیرشرطی) با خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی مورد بررسی قرار گیرد.

در ادامه، پس از بیان مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌ها و روش‌شناسی پژوهش ارائه شده و بعد از بیان یافته‌ها و نتیجه‌گیری، پیشنهادها برگرفته از پژوهش ارائه خواهند شد.

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش محافظه‌کاری شرطی

محافظه‌کاری شرطی برای اولین بار توسط باسو^{۱۸} (۱۹۹۷)، به‌عنوان جنبه‌ای مهم از محافظه‌کاری مطرح شد (جبارزاده کنگرویی و همکاران، ۱۳۹۱). او محافظه‌کاری شرطی را تمایل حسابداران به الزام درجه بالاتری از تأییدپذیری برای اخبار خوب نسبت به اخبار بد بیان نمود. مبانی چنین تعریفی از محافظه‌کاری شرطی، تعریف بلیس^{۱۹} (۱۹۲۴)، از محافظه‌کاری بود که عنوان کرده بود هیچ سودی را پیش‌بینی نکنید، اما همه زیان‌ها را پیش‌بینی کنید.

باسو (۱۹۹۷)، معتقد بود این تعریف از محافظه‌کاری شرطی بسیار دور از واقع بوده و مستلزم قابلیت تأییدپذیری کامل می‌باشد. به همین دلیل او با ارائه تعریف متعادل‌تری از محافظه‌کاری شرطی، شرط قابلیت تأییدپذیری متفاوتی را برای اخبار خوب و بد الزام نمود. تعریف باسو نشان‌دهنده این موضوع بود که اخبار بد و یا حتی همان زیان حتی با قابلیت تأیید کم نیز در دوره جاری شناسایی می‌شوند و سود دوره جاری با اخبار بد اقتصادی همبستگی بیشتری دارد، اما اخبار خوب یا سود تا دوره‌های بعد که قابلیت تأیید لازم را کسب نمایند، شناسایی نخواهند شد و سودهای آتی با اخبار خوب همبستگی بیشتری دارند (خدمی‌پور و مالکی‌نیا، ۱۳۹۱).

لافوند و واتس^{۲۰} (۲۰۰۸)، معتقدند که محافظه‌کاری شرطی ممکن است عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران را کاهش دهد و انتظار می‌رود گزارش‌های مالی بر مبنای محافظه‌کاری، یک بازار سرمایه با آگاهی بیشتر را ایجاد نمایند. کاهش انگیزه مدیران برای ارائه اطلاعات نادرست و همراه‌کننده، انگیزه اصلی برای

و از این طریق هزینه سرمایه سهام عادی را کاهش دهد. از طرف دیگر، سرمایه‌گذاران از طریق اطلاعات افشاء شده، در مورد عملکرد بنگاه آگاهی کسب می‌کنند و سپس سرمایه و اعتبار خود را در اختیار بنگاه قرار می‌دهند. رویه‌های محافظه‌کارانه به‌عنوان عاملی مؤثر بر فعالیت‌های مالی و تصمیم‌گیری محسوب می‌گردند. تلقی مزبور بر این استدلال استوار است که رویه‌های انتخابی توسط مدیریت، عملکرد تصمیم‌گیرندگان را تحت تأثیر قرار می‌دهند. با توجه به مفهوم محافظه‌کاری، حسابداری باید از یک سو کمترین ارزش ممکن را برای دارایی‌ها و درآمدها و از سوی دیگر بیشترین ارزش ممکن را برای بدهی‌ها و هزینه‌ها گزارش کند. همچنین، هزینه‌ها را در زودترین زمان ممکن و درآمدها را در دیرترین زمان ممکن شناسایی و در حساب‌ها منظور کند. از این‌رو، تعبیر و تفسیر اطلاعات گزارش‌های مالی مبتنی بر رویه‌های محافظه‌کارانه، توسط آگاه‌ترین استفاده‌کنندگان هم مشکل خواهد بود (خدمی‌پور و ترک‌زاده ماهانی، ۱۳۹۰).

بر اساس آنچه که گفته شد، محافظه‌کاری ممکن است خوانایی گزارش‌های مالی را به‌عنوان یکی از جنبه‌های کیفی اطلاعات در شرکت‌های دولتی تحت تأثیر قرار دهد. چرا که انتظار بر این است میزان محافظه‌کاری در شرکت‌های دولتی در مقایسه با سایر شرکت‌ها متفاوت باشد. بر این اساس، پژوهش حاضر درصدد است تا ارتباط بین انواع محافظه‌کاری حسابداری شامل شرطی و غیرشرطی را با خوانایی گزارش‌های مالی شرکت‌های دولتی مورد بررسی قرار دهد.

اهمیت این پژوهش از چندین وجه می‌باشد. اول این که مرور ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که تاکنون پژوهش که به بررسی ارتباط بین انواع محافظه‌کاری و خوانایی گزارش‌های مالی در بخش دولتی بپردازد، صورت نگرفته است که این پژوهش درصدد است تا این خلأ تحقیقاتی را پوشش دهد. دوم، با توجه به این که ماهیت اقتصاد ایران مبتنی بر نقش گسترده دولت می‌باشد، همواره نگرانی‌هایی در رابطه با کیفیت گزارش‌های مالی بخش‌های دولتی وجود دارد (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۵)، بنابراین اهمیت دارد تا عوامل تأثیرگذار بر خوانایی گزارش‌های مالی به‌عنوان یکی از جنبه‌های کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گیرد. از سوی دیگر، از آنجایی که در شرکت‌های دولتی انگیزه بهبود خوانایی گزارش‌های مالی به دلایلی مانند اطمینان از جایگاه شغلی، فقدان معیارهای ارزیابی عملکرد و... کمتر

18.Basu

19.Bliss

20.Lafond & Watts

بیان گردید. آنها معتقد بودند که تفاوت بین ارزش‌های بازار و ارزش دفتری خالص دارایی‌ها ناشی از اعمال محافظه‌کاری است. این تفاوت به دو بخش دائمی و موقت طبقه‌بندی گردید. بخش دائمی آن ناشی از به‌کارگیری رویه‌های محافظه‌کارانه در شناخت اولیه ارقام در صورت‌های مالی است. این بخش بیانگر محافظه‌کاری غیرشرطی است (فروغی و نخبه‌فلاح، ۱۳۹۲).

محافظه‌کاری غیرشرطی ممکن است از مالیات، دعوی قضایی و علایق شخصی مدیریت به‌وجود آید (کانو رودریگز^{۲۳}، ۲۰۱۰) و به دنبال آن امکان دارد ارزش اطلاعاتی مربوط به اطلاعات مالی گزارش شده را کاهش دهد (بال و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۸). برای مثال محافظه‌کاری غیرشرطی می‌تواند با پیاده‌سازی روش‌های ارزش‌گذاری سهام و استهلاک که به دستیابی به اهداف فرصت‌طلبانه و مدیریتی خاص کمک می‌کند مرتبط باشد. بنابراین به‌دنبال آن ممکن است باعث ایجاد اختلال در گزارش‌های مالی و منجر به تصمیمات اقتصادی جانبدارانه و ناکارآمد شود (بال و شیواکومار، ۲۰۰۵b).

بر اساس آنچه که گفته شد، دومین فرضیه پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شود:

فرضیه دوم: بین محافظه‌کاری غیرشرطی حسابداری با خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی ارتباط معنادار وجود دارد.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، ماهیت و نوع داده‌ها به ترتیب کاربردی، توصیفی و مبتنی بر تحلیل رگرسیون است. پژوهش بنیادی پژوهشی است که به تبیین روابط بین متغیرها می‌پردازد. در پژوهش‌های توصیفی مبتنی بر تحلیل رگرسیون، متغیر(های) وابسته توسط متغیر(های) مستقل پیش‌بینی می‌شود. داده‌های مورد نیاز از لوح فشرده شرکت تدبیرپرداز، نرم‌افزار ره‌آورد نوین و گزارش‌های ارائه شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار شامل گزارش هیئت مدیره جمع‌آوری شده و برای تجزیه و تحلیل آن از نرم‌افزارهای Excel و Eviews7 استفاده شده است. ۵۹ نمونه آماری از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ با توجه به معیارهای جدول ۱، انتخاب شده‌اند.

محافظه‌کاری شرطی به شمار می‌رود. نمونه‌هایی از محافظه‌کاری شرطی شامل کاربرد قاعده اقل بهای تمام شده و ارزش بازار در ارزشیابی موجودی‌ها، شناسایی کاهش ارزش صورت گرفته در ارزش دارایی‌ها، حذف سرقفلی در پی انجام آزمون‌های کاهش ارزش، شناسایی متقارن زیان‌های احتمالی در مقابل سودهای احتمالی و... می‌باشند.

محافظه‌کاری شرطی، مربوط و مفید بودن اطلاعات مربوط به ارقام حسابداری گزارش را بهبود می‌بخشد. بنابراین، این نوع محافظه‌کاری، مورد درخواست سهامداران، اعتباردهندگان و دیگر ذینفعان است، زیرا به آنها دید روشنی درباره نقاط ضعف و قوت شرکت می‌دهد و به ایجاد قضاوت صحیح و انتخاب‌های سرمایه‌گذاری کمک می‌کند (گوای و ورچیا^{۲۱}، ۲۰۰۷).

بر اساس آنچه که گفته شد، اولین فرضیه پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول: بین محافظه‌کاری شرطی حسابداری با خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی ارتباط معنادار وجود دارد.

محافظه‌کاری غیرشرطی

در محافظه‌کاری غیرشرطی اخبار بد قبل از وقوع پیش‌بینی می‌شوند، اما در محافظه‌کاری شرطی اخبار بد بعد از وقوع، زودتر از اخبار خوب شناسایی می‌شوند. در واقع محافظه‌کاری شرطی وابسته به اخبار می‌باشد (جبارزاده کنگرلویی و همکاران، ۱۳۹۱).

بال و شیواکومار^{۲۲} (۲۰۰۵a)، محافظه‌کاری غیرشرطی را به‌عنوان پذیرش روش‌های حسابداری که سود و ارزش دفتری خالص دارایی‌ها را مستقل از اخبار اقتصادی کاهش می‌دهند، تعریف نمودند. محافظه‌کاری غیرشرطی از تمایل به ارائه کمتر از واقع ارزش دفتری خالص دارایی‌ها نسبت به ارزش بازار آن حکایت دارد. این نوع از محافظه‌کاری به اعمال روش‌های حسابداری محافظه‌کارانه در مرحله شناخت و ثبت اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها اشاره دارد. همچنین محافظه‌کاری غیرشرطی، مستقل از اخبار، اطلاعات و شرایط موجود در لحظه ثبت و شناخت اولیه دارایی و بدهی است. در تحقیقات انجام گرفته چندین معیار برای اندازه‌گیری محافظه‌کاری غیرشرطی به کار رفته است که یکی از آنها معیار مبتنی بر ارزش‌های بازار توسط بیور و رایان (۲۰۰۰)،

جدول ۱. فرآیند انتخاب نمونه‌ها

تعداد	محدویت اعمال شده
۵۲۰	تعداد کل شرکت‌ها
(۳۸۲)	شرکت‌هایی که سهام آنها در اختیار دولت نیست
۱۳۸	تعداد شرکت‌های دولتی
(۵۳)	گروه مالی (شامل بانک‌ها، بیمه‌ها، هلدینگ‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری)
(۱۷)	شرکت‌هایی که سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند نیست
(۹)	شرکت‌هایی که اطلاعات آنها در دسترس نیست
۵۹	نمونه نهایی

مدل پژوهش

تقسیم تعداد کلمات (یکصد کلمه) به تعداد جملات هر نمونه یکصد کلمه‌ای،

۴- شمارش تعداد کلمات سه‌هجایی و بیشتر از آن (کلمات پیچیده) در هر کدام از متون یکصد کلمه‌ای (کلمه‌ای که از سه هجا تشکیل شده باشد، سه‌هجایی خوانده می‌شود و کلمه‌ای که بیش از سه هجا داشته باشد، چندهجایی خوانده می‌شود)،

۵- جمع کردن تعداد کلمات پیچیده (سه هجایی و بیشتر) با تعداد متوسط کلمات در جملات و ضرب کردن حاصل آن در عدد ثابت ۰/۴،

۶- انجام محاسبه بند ۵ برای دو نمونه یکصد کلمه‌ای دیگر،

۷- محاسبه میانگین نتایج هر سه نمونه از طریق جمع کردن و تقسیم به تعداد.

رابطه بین شاخص فوگ و سطح خوانایی به این صورت است که: اگر شاخص فوگ بیشتر از ۱۸ باشد، یعنی متن قابل خواندن نبوده و بسیار پیچیده است؛ ۱۴-۱۸ یعنی متن سخت؛ ۱۲-۱۴ یعنی متن مناسب؛ ۱۰-۱۲ یعنی متن قابل قبول و کمتر از ۱۰ یعنی متن آسان است (صفری گرایلی و رضایی پیتته‌نوئی، ۱۳۹۷).

متغیر مستقل-محافظه‌کاری حسابداری

در این پژوهش محافظه‌کاری حسابداری شامل شرطی و غیرشرطی بوده است که در ادامه به تشریح آنها پرداخته می‌شود.

در این پژوهش جهت آزمون فرضیه‌ها از مدل‌های ۱، زیر استفاده می‌شود:

(۱)

$$READ_{it} = \beta_0 + \beta_1 C-SCORE_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 CAP_{it} + \beta_5 INV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 IOWN_{it} + \beta_8 AQ_{it} + \epsilon_{it}$$

$$READ_{it} = \beta_0 + \beta_1 NONCON_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 CAP_{it} + \beta_5 INV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 IOWN_{it} + \beta_8 AQ_{it} + \epsilon_{it}$$

متغیر وابسته-خوانایی گزارش‌های مالی

برای سنجش خوانایی گزارش‌های مالی از شاخص فوگ استفاده شده است که تابعی از دو متغیر طول جمله (بر حسب تعداد کلمات) و کلمات پیچیده (تعریف شده به صورت تعداد کلمات با سه یا چند بخش) می‌باشد و به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

$$\text{میانگین تعداد کلمات در هر جمله} + \text{تعداد کلمات پیچیده} \times 0/4 = \text{شاخص فوگ}$$

فرآیند و نحوه تعیین سطح خوانایی گزارش‌های مالی در شاخص فوق به ترتیب زیر است:

۱- انتخاب یک نمونه یکصد کلمه‌ای از ابتدا، یک نمونه یکصد کلمه‌ای از وسط و یک نمونه یکصد کلمه‌ای از انتهای گزارش به صورت تصادفی،

۲- شمارش تعداد جملات در هر یک از نمونه‌ها،

۳- مشخص کردن متوسط طول جملات از طریق

$$ZE_{i,t} + \mu_2 D_{i,t} * MTB_{i,t} + \mu_3 D_{i,t} * LEV_{i,t} + \epsilon_{it}$$

رابطه ۵، با استفاده از رگرسیون مقطعی برآورد شده است و با توجه به ضرایب حاصل از این برآورد و همچنین رابطه ۴، محافظه کاری شرطی محاسبه می‌شود.

همچنین جهت محاسبه محافظه کاری غیرشرطی از مدل بیور و رایان (۲۰۰۰)، که به صورت زیر برآورد شده است، استفاده می‌شود:

(۶)

$$NON-CON = (BV/MV) * (-1)$$

که در آن BV ، MV به ترتیب برابر هستند با ارزش دفتری و ارزش بازار حقوق صاحبان سهام. هر چه این نسبت برای یک شرکت بالاتر باشد، محافظه کاری کمتر است. همچنین جهت تفسیر بهتر نتایج، این متغیر در عدد ۱- ضرب شده است.

متغیرهای کنترلی

ROA: نرخ بازده دارایی شرکت که برابر است با سود خالص به مجموع دارایی.

IOWN: سرمایه‌گذاران نهادی که برابر است با نسبت سهام در اختیار بانکها، بیمه‌ها و صندوق‌های سرمایه‌گذاری به کل سهام منتشره.

SIZE: اندازه شرکت که برابر است با لگاریتم مجموع دارایی‌های شرکت.

LEV: اهرم مالی که از تقسیم کل بدهی به کل دارایی به دست می‌آید.

CAP: مخارج سرمایه‌ای که از نسبت دارایی‌های ثابت به مجموع دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

INV: نسبت موجودی مواد و کالا به مجموع دارایی‌ها.

AQ: کیفیت حسابرسی که اگر حسابرس جزء رتبه الف سازمان بورس اوراق بهادار باشد، برابر با یک است و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

آمار توصیفی

آمار توصیفی عبارت از مجموعه روش‌هایی است که پردازش داده‌ها را فراهم می‌سازد. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ آورده شده است. نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که میانگین خوانایی گزارش‌های مالی ۱۳/۶ بوده است که از خوانایی متوسط گزارش‌های مالی شرکت‌های نمونه حکایت دارد. همچنین محافظه کاری شرطی و غیرشرطی به ترتیب

جهت محاسبه محافظه کاری شرطی (C-SCORE) در هر سال-شرکت از معیار خان و واتس^{۲۵} (۲۰۰۹)، استفاده شده است.

C-SCORE با استفاده از مدل باسو (۱۹۹۷)، به شرح مدل ۲، اندازه‌گیری می‌شود:

(۲)

$$X_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 D_{i,t} + \beta_2 R_{i,t} + \beta_3 D_{i,t} * R_{i,t} + \epsilon_{it}$$

که در آن:

$X_{i,t}$: نسبت سود خالص به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام اول دوره،

$D_{i,t}$: متغیر ساختگی که اگر بازده سهام منفی باشد، یک و در غیر این صورت صفر است،

$R_{i,t}$: بازده سالانه سهام،

β_2 : معیار به موقع بودن اخبار خوب،

β_3 : معیار به موقع بودن اخبار بد نسبت به اخبار خوب (محافظه کاری شرطی).

ضرایب β_2 و β_3 مربوط به ویژگی‌های هر شرکت بوده و بر اساس روابط ۳ و ۴ محاسبه می‌شوند:

(۳)

$$G-SCORE_{i,t} = \beta_2 = \lambda_1 + \lambda_2 SIZE_{i,t} + \lambda_3 MTB_{i,t} + \lambda_4 LEV_{i,t}$$

(۴)

$$C-SCORE_{i,t} = \beta_3 = \delta_1 + \delta_2 SIZE_{i,t} + \delta_3 MTB_{i,t} + \delta_4 LEV_{i,t}$$

که در روابط فوق:

$G-SCORE_{i,t}$: معیار به موقع بودن اخبار خوب،

$C-SCORE_{i,t}$: معیار به موقع بودن اخبار بد نسبت به اخبار خوب (محافظه کاری شرطی)،

$SIZE_{i,t}$: لگاریتم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام در پایان دوره،

$MTB_{i,t}$: نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام،

$LEV_{i,t}$: اهرم مالی که برابر است با نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام.

با جایگزینی مدل‌های ۳ و ۴ در مدل ۲، مدل تعدیل شده باسو به صورت مدل ۵، برآورد می‌شود:

(۵)

$$X_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 D_{i,t} + \beta_2 R_{i,t} (\lambda_1 + \lambda_2 SIZE_{i,t} + \lambda_3 MTB_{i,t} + \lambda_4 LEV_{i,t}) + \beta_3 D_{i,t} * R_{i,t} (\delta_1 + \delta_2 SIZE_{i,t} + \delta_3 MTB_{i,t} + \delta_4 LEV_{i,t}) + (\mu_1 SIZE_{i,t} + \mu_2 MTB_{i,t} + \mu_3 LEV_{i,t} + \mu_4 D_{i,t} * SI$$

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
READ	۱۳/۶۷۸۹	۱۲/۷۵۵۶	۳۳/۸۶۶۷	۷/۴۶۰۳	۳/۲۰۵۸
CSCORE	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۰	۱/۱۹۹۲	-۰/۵۸۵۵	-۰/۱۹۵۳
NONCON	-۰/۶۱۵۲	-۰/۵۱۴۰	-۰/۰۴۴۸	-۷/۲۰۲۶	-۰/۵۷۱۷
AQ	۰/۸۴۹۹	۱/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	-۰/۳۵۷۶
CAP	-۰/۱۳۷۴	-۰/۱۱۵۰	-۰/۵۵۱۵	۰/۰۰۰۰	-۰/۱۰۷۲
INV	-۰/۲۵۳۱	-۰/۲۲۵۳	-۰/۶۸۷۶	۰/۰۰۰۰	-۰/۱۹۲۰
IOWN	-۰/۷۱۳۴	-۰/۷۴۷۴	-۰/۹۴۱۵	-۰/۰۸۵۴	-۰/۱۶۱۴
LEV	-۰/۵۲۱۶	-۰/۵۴۸۳	-۰/۸۶۲۹	-۰/۰۱۲۷	-۰/۲۰۳۹
ROA	-۰/۱۲۲۸	-۰/۰۷۸۱	-۰/۹۲۹۵	-۰/۵۴۱۲	-۰/۱۸۲۶
SIZE	۶/۳۷۶۲	۶/۲۶۴۷	۸/۴۱۴۲	۴/۷۹۲۶	-۰/۷۰۵۳

جدول ۳. همبستگی متغیرها

SIZE	ROA	LEV	IOWN	INV	CAP	AQ	NONCON	CSCORE	READ	
۰/۰۴	-۰/۰۵	-۰/۱۳	-۰/۰۱	-۰/۰۳	-۰/۰۷	-۰/۰۲	-۰/۰۷	۰/۱۴	۱/۰۰	READ
۰/۰۴	-۰/۰۴	-۰/۰۲	-۰/۰۱	-۰/۰۳	-۰/۱۵	-۰/۰۹	۰/۱۱	۱/۰۰	۰/۱۴	CSCORE
-۰/۰۴	۰/۲۱	-۰/۰۹	-۰/۰۶	-۰/۲۱	-۰/۰۱	-۰/۰۷	۱/۰۰	۰/۱۱	-۰/۰۷	NONCON
۰/۱۱	۰/۰۰	-۰/۰۳	-۰/۱۳	-۰/۰۵	-۰/۰۱	۱/۰۰	-۰/۰۷	-۰/۰۹	-۰/۰۲	AQ
-۰/۰۴	-۰/۰۱	-۰/۰۶	-۰/۰۱	-۰/۰۴	۱/۰۰	-۰/۰۱	۰/۰۱	۰/۱۵	۰/۰۷	CAP
-۰/۰۶	۰/۵۰	-۰/۰۵	-۰/۲۴	۱/۰۰	-۰/۰۴	-۰/۰۵	۰/۲۱	-۰/۰۳	-۰/۰۳	INV
۰/۱۴	۰/۱۰	-۰/۰۹	۱/۰۰	-۰/۲۴	-۰/۰۱	-۰/۱۳	۰/۰۶	-۰/۰۱	-۰/۰۱	IOWN
-۰/۱۶	-۰/۲۹	۱/۰۰	-۰/۰۹	-۰/۰۵	-۰/۰۶	-۰/۰۳	۰/۰۹	-۰/۰۲	۰/۱۳	LEV
-۰/۰۵	۱/۰۰	-۰/۲۹	-۰/۱۰	-۰/۵۰	-۰/۰۱	-۰/۰۰	۰/۲۱	-۰/۰۴	-۰/۰۵	ROA
۱/۰۰	-۰/۰۵	-۰/۱۶	-۰/۱۴	-۰/۰۶	-۰/۰۴	-۰/۱۱	-۰/۰۴	-۰/۰۴	۰/۰۴	SIZE

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه اول

$READ_{it} = \beta_0 + \beta_1 C - SCORE_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 CAP_{it} + \beta_5 INV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 IOWN_{it} + \beta_8 AQ_{it} + \epsilon_{it}$					
متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری	عامل تورم واریانس
CSCORE	-۱/۳۴۸۲۹۷	-/۴۵۲۳۷۳	-۲/۹۸۰۴۹۸	./۰۰۳۱	۱,۰۱۶۷
AQ	-./۰۰۷۷۶۱	-/۲۷۸۰۰۱	-./۰۲۷۹۱۹	./۹۷۷۷	۱,۰۱۱۳
CAP	۳/۳۹۲۷۷۵	-/۷۷۲۴۵۰	۴/۳۹۲۲۲۹	./۰۰۰۰	۱,۰۱۱۵
INV	۲/۱۸۱۲۷۴	-/۶۶۶۴۴۸	۳/۲۷۲۹۸۷	./۰۰۱۲	۱,۰۱۷۹
IOWN	-/۷۲۴۰۶۴	۱/۰۰۶۹۷۰	./۷۱۹۰۵۲	./۴۷۲۶	۱,۰۴۴۴
LEV	۱/۲۸۳۲۵۲	-/۹۱۰۹۱۵	۱/۴۰۸۷۵۱	./۱۵۹۸	۱,۸۵۹۳
ROA	-/۳۷۶۹۲۸	-/۹۷۹۷۴۵	./۳۸۴۷۲۱	./۷۰۰۷	۱,۰۱۸۰
SIZE	-/۱۷۲۱۳۲	-/۷۳۳۵۷۲	./۲۳۴۶۴۹	./۸۱۴۶	۱,۰۲۲۰
C	۱۰/۳۳۷۶۸	۴/۳۸۷۳۸۷	۲/۳۵۶۲۲۷	./۰۱۹۰	۱,۸۰۲۰
ضریب تعیین	۰/۴۸		ضریب تعیین تعدیل شده	./۰۳۹	
آماره F	۴/۹۹۸۳		آماره دوربین واتسون	۲/۲	
احتمال آماره F	./۰۰۰۰				

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه دوم

$READ_{it} = \beta_0 + \beta_1 NONCON_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 CAP_{it} + \beta_5 INV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 IOWN_{it} + \beta_8 AQ_{it} + \epsilon_{it}$					
متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری	عامل تورم واریانس
NONCON	-./۴۸۸۹۷۷	-/۲۳۳۴۵۱	-۲/۰۹۴۵۵۵	./۰۳۷۳	۱,۰۱۶۷
AQ	-./۷۲۹۴۲۱	./۱۴۰۶۲۵	-۵/۱۸۷۰۰۵	./۰۰۰۰	۱,۰۱۱۳
CAP	./۳۱۵۵۶۹	./۹۹۳۴۷۵	./۳۱۷۶۴۱	./۷۵۱۰	۱,۰۱۱۵
INV	./۶۵۷۲۹۵	-/۸۷۸۵۸۱	./۷۴۸۱۳۲	./۴۵۵۲	۱,۰۱۷۹
IOWN	-./۴۵۴۰۷۱	./۹۰۶۶۲۹	-./۵۰۰۸۳۵	./۶۱۷۰	۱,۰۴۴۴
LEV	۱/۰۷۹۵۲۹	./۸۴۴۶۶۱	۱/۲۷۸۰۶۲	./۲۰۲۵	۱,۸۵۹۳
ROA	۲/۱۵۹۱۶۴	۱/۰۴۹۹۶۱	۲/۰۵۶۴۲۳	./۰۴۰۹	۱,۰۱۸۰
SIZE	./۹۷۶۸۹۱	-/۸۰۴۳۲۸	۱/۲۱۴۵۴۲	./۲۲۵۸	۱,۰۲۲۰
C	۷/۰۷۲۵۳۹	۵/۲۶۳۹۶۶	۱/۳۴۳۵۷۶	./۱۸۰۴	۱,۸۰۲۰
ضریب تعیین	۰/۵۵		ضریب تعیین تعدیل شده	./۰۴۲	
آماره F	۴/۲۰۹۶		آماره دوربین واتسون	۲/۳	
احتمال آماره F	./۰۰۰۰				

موجودی مواد و کالا هستند، تمایل بیشتری به ارائه گزارش‌های مالی خواناتر دارند. در رابطه با سایر متغیرها نتایج معناداری مشاهده نگردید.

فرضیه دوم بدین صورت تدوین می‌شود: بین محافظه‌کاری غیرشرطی حسابداری با خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی ارتباط معنادار وجود دارد.

همان‌طور که نتایج آزمون برازش مدل در جدول ۵، نشان می‌دهند، معناداری کل رگرسیون با توجه به آماره F در سطح اطمینان ۹۹ درصد تأیید می‌شود. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد ۰/۴۲ از تغییرات خوانایی گزارش‌های مالی توسط متغیرهای مستقل و کنترلی مدل توضیح داده می‌شوند. مقدار آماره دوربین واتسون نیز به مقدار ۲ نزدیک بوده است که نشان از عدم وجود خودهمبستگی سریالی بین باقی‌مانده‌های مدل می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهند که ضریب متغیر محافظه‌کاری غیرشرطی ۰/۴۸- و از لحاظ آماری معنادار است، بنابراین محافظه‌کاری غیرشرطی ارتباط منفی و معناداری با خوانایی گزارش‌های مالی دارد. به بیان دیگر به‌ازای یک واحد تغییر در محافظه‌کاری غیرشرطی، خوانایی گزارش‌های مالی به میزان ۰/۴۸ واحد در جهت معکوس در شرکت‌های دولتی تغییر می‌یابد. بنابراین هر چه محافظه‌کاری غیرشرطی بیشتر باشد، خوانایی گزارش‌های مالی کاهش می‌یابد.

در رابطه با متغیرهای کنترلی نیز نتایج نشان داد که کیفیت حسابرسی، ارتباط منفی و معناداری با خوانایی گزارش‌های مالی دارد. بنابراین، کیفیت حسابرسی، عاملی جهت کاهش خوانایی گزارش‌های مالی می‌باشد که ممکن است دلیل آن استفاده از واژگان تخصصی در گزارش‌های حسابرسی باشد. همچنین نتایج نشان داد که نرخ بازده دارایی، ارتباط مثبت و معناداری با خوانایی گزارش‌های مالی دارد. به بیان دیگر، هر چه عملکرد مالی شرکت‌ها مطلوب‌تر باشد، تمایل بیشتری جهت انعکاس این عملکرد به صورت واضح و خوانا در گزارش‌های مالی وجود دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر درصدد بوده است تا ارتباط بین انواع محافظه‌کاری حسابداری شامل شرطی و غیرشرطی را با خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی مورد بررسی قرار دهد. به همین جهت اطلاعات مربوط به ۵۹ شرکت دولتی به روش تحلیل داده‌های ترکیبی مورد آزمون قرار

دارای میانگین ۰/۰۰۱ و ۰/۰۶- بوده‌اند. در مجموع نتایج آمار توصیفی نشان داد که میانگین و میانه داده‌ها به هم نزدیک بوده‌اند و انحراف معیار کمی داشته‌اند، بنابراین داده‌ها دارای به طور تقریبی نرمال هستند.

همبستگی بین متغیرها

همچنین به منظور آزمون عدم خودهمبستگی بین متغیرهای پژوهش، همبستگی بین متغیرها در جدول ۳، ارائه شده است. همان‌گونه که نتایج نشان می‌دهد، همبستگی بین متغیرهای توضیحی مدل‌های پژوهش کمتر از ۰/۷ بوده و بیانگر عدم وجود خود همبستگی بین متغیرهای توضیحی است.

براساس مدل ۱، فرضیه اول بدین صورت تدوین می‌شود: بین محافظه‌کاری شرطی حسابداری با خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی ارتباط معنادار وجود دارد.

همان‌طور که نتایج آزمون برازش مدل در جدول ۴ نشان می‌دهند، معناداری کل رگرسیون با توجه به آماره F در سطح اطمینان ۹۹ درصد تأیید می‌شود. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد ۰/۳۹ از تغییرات خوانایی گزارش‌های مالی توسط متغیرهای مستقل و کنترلی مدل توضیح داده می‌شوند. مقدار آماره دوربین واتسون نیز به مقدار ۲ نزدیک بوده است که نشان از عدم وجود خود همبستگی سریالی بین باقیمانده‌های مدل می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه نشان می‌دهند که ضریب متغیر محافظه‌کاری شرطی ۱/۳۴- و از لحاظ آماری معنادار است، بنابراین ارتباط منفی و معناداری بین محافظه‌کاری شرطی و خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی وجود دارد. به بیان دیگر به‌ازای یک واحد تغییر در محافظه‌کاری شرطی، خوانایی گزارش‌های مالی به اندازه ۱/۳۴ واحد در جهت معکوس تغییر می‌یابد. بنابراین هر چه شرکت‌های دولتی دارای محافظه‌کاری شرطی بیشتری باشند، احتمال این که خوانایی گزارش‌های مالی بهبود یابد، کاهش می‌یابد. در رابطه با متغیرهای کنترلی نیز نتایج نشان داد که

متغیر مخارج سرمایه‌ای ارتباط مثبت و معناداری با متغیر خوانایی گزارش‌های مالی دارد. به بیان دیگر شرکت‌هایی که مخارج سرمایه‌ای بیشتری دارند، دارای گزارش‌های مالی خواناتری هستند. همچنین نتایج نشان داد که نسبت موجودی مواد و کالا نیز ارتباط مثبت و معناداری با متغیر وابسته دارد. یعنی شرکت‌هایی که دارای انواع بیشتری از

محافظه‌کاری توجه نمایند. زیرا اگرچه محافظه‌کاری ممکن است سود جاری را کاهش دهد، اما ممکن است منجر به افزایش سودهای آینده و سودهای پایدار شود.

برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود:

- تحقیق حاضر در مورد هر صنعت به‌طور جداگانه مورد بررسی قرار گیرد و به مقایسه نتایج به‌دست آمده در صنایع مختلف پرداخته شود.

- در تحقیقات آتی به بررسی نقش الف) توانایی مدیران و ب) مدیریت سود بر ارتباط بین محافظه‌کاری و خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی پرداخته شود.

منابع

- جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ دولت‌آبادی، محمد نورزاد و فیضی، سمیه. (۱۳۹۱). تأثیر ساختار بدهی بر محافظه‌کاری شرطی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، (۲۰)۵، ۶۴-۴۷.
- خدای پور، احمد و ترک‌زاده ماهانی، علی. (۱۳۹۰). مالیات و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی و مربوط بودن اطلاعات حسابداری. *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*، (۳)۳، ۱۴۵-۱۲۷.
- خدای پور، احمد و مالکی‌نیا، رحیمه. (۱۳۹۱). بررسی رابطه بین میزان محافظه‌کاری و اخبار منفی آینده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابداری*، (۱۰)۳، ۲۷-۷.
- صفری گرایلی، مهدی و رضایی پیتنه‌نویی، یاسر. (۱۳۹۷). توانایی مدیریت و خوانایی گزارش‌های مالی: آزمون نظریه علامت‌دهی. *مجله دانش حسابداری*، (۲)۹، ۲۱۸-۱۹۱.
- معینیان، داوود و پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). بررسی کیفیت گزارش‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات. *دوفصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی*، (۳)۳، ۱۰۴-۹۳.
- Bagnoli, M. & Watts, S. (2005). Conservative accounting choices. *Management Science*, (5)51, 786-801.
- Ball, R. & Shivakumar, L. (2005a). Earnings Quality in UK Private Firms: Comparative Loss Recognition Timeliness. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 83-105.

گرفت. نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که ضریب متغیر محافظه‌کاری شرطی $-۱/۳۴$ - و از لحاظ آماری معنادار است، بنابراین ارتباط منفی و معناداری بین محافظه‌کاری شرطی و خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی وجود دارد. به بیان دیگر به ازای یک واحد تغییر در محافظه‌کاری شرطی، خوانایی گزارش‌های مالی به‌اندازه $۱/۳۴$ واحد در جهت معکوس تغییر می‌یابد. بنابراین هر چه شرکت‌ها دارای محافظه‌کاری شرطی بیشتری باشند، احتمال اینکه خوانایی گزارش‌های مالی بهبود یابد، کاهش می‌یابد. همچنین نتایج آزمون فرضیه دوم نیز نشان داد که ضریب متغیر محافظه‌کاری غیرشرطی $-۰/۴۸$ - و از لحاظ آماری معنادار است، بنابراین محافظه‌کاری غیرشرطی ارتباط منفی و معناداری با خوانایی گزارش‌های مالی دارد. به بیان دیگر به ازای یک واحد تغییر در محافظه‌کاری غیرشرطی، خوانایی گزارش‌های مالی به‌میزان $۰/۴۸$ واحد در جهت معکوس تغییر می‌یابد. بنابراین هر چه محافظه‌کاری غیرشرطی بیشتر باشد، خوانایی گزارش‌های مالی کاهش می‌یابد.

به‌طور کلی نتایج نشان داد که محافظه‌کاری شرطی و غیرشرطی بر خوانایی گزارش‌های مالی شرکت‌های دولتی تأثیر منفی دارند که در این بین تأثیر محافظه‌کاری شرطی بیش از محافظه‌کاری غیرشرطی می‌باشد. این نتیجه نشان می‌دهد اعمال رویه‌هایی مانند قاعده اقل بهای تمام شده به‌عنوان مصادیق محافظه‌کاری شرطی، در مقابل اعمال رویه‌های محافظه‌کاری غیرشرطی مانند به هزینه بردن مخارج تحقیق و توسعه به‌جای شناسایی دارایی، منجر به خوانایی کمتر در شرکت‌های دولتی می‌شود. این یافته نشان می‌دهد که وجود سیستم حسابداری محافظه‌کارانه در شرکت‌های دولتی منجر به کاهش ارائه اطلاعات و همچنین قابلیت فهم بازار می‌شود. در تفسیر این نتایج می‌توان گفت که مدیران شاغل در شرکت‌های دولتی جایگاه‌های شغلی خود را مدیون رابطه با کارفرمایان دولتی و نه توانایی و سوابق مدیریتی خود می‌دانند. در نتیجه این دسته از مدیران تلاش می‌کنند با سرمایه‌گذاری در پروژه‌های زود بازده و به‌کار بردن رویه‌های حسابداری متهورانه نظر کارفرمایان دولتی را جلب نمایند. بر این اساس سطح محافظه‌کاری در شرکت‌های دولتی با خوانایی گزارش‌های مالی ارتباط معکوس دارد.

بر اساس یافته‌های پژوهش، به سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی پیشنهاد می‌شود که هنگام ارزیابی خوانایی گزارش‌های مالی و ارائه اطلاعات به بازار، به نقش

- Ball, R. & Shivakumar, L. (2005b). The role of accruals in asymmetrically timely gain and loss recognition. *The Journal of Accounting Research*, (2)44, 207-242.
- Ball, R., Robin, A. & Sadka, G. (2008). Is financial reporting shaped by equity markets or by debt markets? An international study of timeliness and conservatism. *Review of Accounting Studies*, (2-3)13, 168-205.
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24, 3-37.
- Beaver, W.H. & Ryan, S.G. (2000). Biases and lags in book value and their effects on the ability of the book-to-market ratio to predict book return on equity. *Journal of Accounting Research*, (1)38, 127-148.
- Beaver, W.H. & Ryan, S.G. (2005). Conditional and unconditional conservatism: Concepts and modeling. *Review of Accounting Studies*. (2/3)10, 269-309. Online; <http://www.ssrn.com>
- Brennan, N. & Merkl-Davies, D. (2013). *Accounting narratives and impression management*. In *The Routledge Companion to Accounting Communication*, edited by L. Jack, J. Davison & R. Craig: Routledge.
- Callen, J., Segal, D. & Hope, O. (2010). The pricing of conservative accounting and the measurement of conservatism at the firm-year level. *Review of Accounting Studies*, (1)15, 145.
- Cano-Rodríguez, M. (2010). Big auditors, Private firms and accounting conservatism: Spanish evidence. *European Accounting Review*, (1)19, 131-159.
- Guay, W. & Verrecchia, R. (2007). Conservative disclosure. *Working Paper*, University of Pennsylvania.
- Jabbarzadeh Kangarlouei, S., Noorzad Dolatabadi, M., Feyzi, S. (2013). The Effect of Debt Structure on Conditional Conservatism of Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Securities Exchange*, (20)5, 47-64.(In Persian)
- Khan, M. & Watts, R.L. (2009). Estimation and empirical properties of a firm-year measure of accounting conservatism. *Journal of Accounting and Economics*, 48, 132-150.
- Khodamipour, A. & Torkzadeh Mahani, A. (2011). Tax and Conservatism in Financial Reporting, and the Value Relevance of Accounting Data, *Financial Accounting Research*, (3)9, 127-145(In Persian).
- Khodami Pour, A. & Malekinia, R. (2011). Conditional conservatism and further negative news in the companies listed in Tehran Stock Exchange, *Journal of Accounting Knowledge*, (10)3, 7-27 (In Persian).
- Lafond, R. & Watts, R.L. (2008). The information role of conservatism. *The Accounting Review*, 83, 447-478.
- Lawrence, A. (2013). Individual investors and financial disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, (1)56, 130-147.
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, (2-3)45, 221-247.
- Li, Y. (2012). The effect of Quarterly Report Readability on Information Efficiency of Stock Prices. *Contemporary Accounting Research*, (4)29, 1137-1176.
- Lobo, G.J. & Zhou, J. (2006). Did Conservatism in Financial Reporting Increase After the Sarbanes-Oxley Act? Initial Evidence. *Accounting Horizons*, 20, 57-73.
- Lo, K., Ramos, F. & Rogo, R. (2017). Earning Management and Annual report Readability. *Journal of accounting and Economics*, 63, 1-25.
- Loughran, T. & McDonald, B. (2014). Measuring Readability in Financial Disclosures. *Journal of Finance*, (3)69, 1643-1671.
- Miller, B. (2010). The effects of reporting complexity on small and large investor trading. *The Accounting Review*, (6)85, 2107-2143.
- Moeiniyan, D. & Pourzamani, Z. (2017). Financial Reporting Quality based on Public Sector Accounting

- Standards for Information Presentation. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (2)3, 93-104 (in Persian)
- Safari Gerayli, M. & Rezaei Pitenoei, Y. (2018). Managerial Ability and Financial Reporting Readability: A Test of Signaling Theory. (2)9, 191-218 (In Persian).
 - Securities & Exchange Commission. (1998). A plain English handbook: How to create clear SEC disclosure. *SEC Office of Investor Education and Assistance*, Retrieved from <http://www.sec.gov/pdf/handbook.pdf>.
 - Tan, H.T., Wang, E. & Zhou, B. (2014). When the use of positive language backfires: the joint effect of language sentiment, readability, and investor sophistication on earnings judgments. *Journal of Accounting Research*, (1)52, 273-302.
 - You, H. & Zhang, X. (2009). Financial reporting complexity and investor under reaction to 10-K information. *Review of Accounting Studies*, (4)14, 559-586.

طراحی مدل تفسیرگرایانه/ساختارمندانه اثربخش‌ترین علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی

مریم امیدوار^۱، حمیدرضا وکیلی فرد^۲، بیژن عابدینی^۳

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

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

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه هرمزگان، بندرعباس، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۹/۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۹/۳۰

Designing an Interpretive/Structural Model of the Most Effective Causes of Public Sector Audit Quality

M. Omidvar¹, *H.R. Vakili Fard², B. Abedini³

1. PhD. Student of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

2. Associate Professor of Accounting, Tehran Research Sciences Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor of Accounting, Hormozgan University, Bandar Abbas, Iran.

Received: 2020/11/28

Accepted: 2020/12/20

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Audit quality in the public sector is a tool that auditors need to accredit and economic planners and other users need to be more confident in their reports. The purpose of this research, identify the indicators of audit quality in the public sector and design an Interpretive/Structural Model in this field.

Research Method: In the qualitative part of the research, 16 accounting and financial management experts at the university level based on purposive sampling were used. In the quantitative part of the research, with the approach of comprehensive structural interpretive modeling, 28 Managers, Chief Auditors and Senior Auditors of the Court of Audit were used.

Research Findings: The results showed that the legal capacity development proposition required for public sector performance auditing, the most effective public sector audit quality improvement proposition and the Senate software development proposition and the use of integrated information systems were selected least effective level of public sector audit quality proposition.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: What was obtained in this study in particular is that in the form of three basic components, the model of the most effective causes of audit quality in the field of public sector has been designed that these factors in other fields and previous research have not been noticed.

Keywords: Analysis of Total Interpretive Structural Model; Public Sector Audit Quality, Content Analysis.

JEL Classification: M42

* Corresponding Author: H.R. Vakili Fard

E-mail: vakilifard_phd@yahoo.com

چکیده

موضوع و هدف مقاله: کیفیت حسابرسی در بخش عمومی، ابزاری است که حسابرسان جهت اعتباردهی و برنامه‌ریزان اقتصادی و سایر استفاده‌کنندگان جهت اطمینان بیشتر به گزارش‌ها به آن نیاز دارند. هدف پژوهش حاضر، شناسایی شاخص‌های کیفیت حسابرسی در بخش عمومی و طراحی مدل تفسیرگرایانه/ساختارمندانه در این زمینه می‌باشد.

روش پژوهش: به منظور انجام تحلیل‌های فراتحلیل و دلفی، از ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی بر مبنای نمونه‌گیری هدفمند، استفاده گردید. در بخش کمی پژوهش با رویکرد مدل‌سازی تفسیری ساختاری فراگیر از ۲۸ نفر از مدیران، معاونین، سر حسابرسان و حسابرسان ارشد دیوان محاسبات استفاده شد.

یافته‌های پژوهش: توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد، اثرگذارترین گزاره ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی و گزاره ارتقای نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش، کم‌اثرترین گزاره کیفیت حسابرسی بخش عمومی انتخاب شدند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: آنچه در این تحقیق به‌طور خاص به دست آمد این است که در قالب سه مؤلفه اساسی به طراحی مدل اثربخش‌ترین علل کیفیت حسابرسی در حوزه بخش عمومی پرداخته است که این عوامل در سایر حوزه‌ها و تحقیقات قبلی مورد توجه قرار نگرفته‌اند.

واژه‌های کلیدی: تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، کیفیت حسابرسی بخش عمومی، واکاوی محتوایی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

* نویسنده مسئول: حمیدرضا وکیلی فرد

مقدمه^۱

سیستم حکومتی یکی از خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی است که نقش مهمی در ارزیابی پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایفا می‌کند. در کشور ما، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت و نهادهای عمومی است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد (باباجانی و جبار دوست، ۱۳۹۶).

مقامات بخش عمومی، قانون‌گذاران و شهروندان، خواهان و نیازمند این موضوع می‌باشند که آیا وجوه دولتی به‌درستی و مطابق با قانون و مقررات مدیریت می‌شود یا خیر و همچنین آیا سازمان‌ها، برنامه و خدمات در بخش عمومی به اهداف از پیش تعیین شده دست‌یافته‌اند یا خیر و نیز آیا این سازمان‌ها به‌صورت اقتصادی و کارآمد فعالیت می‌کنند. نقش دیوان محاسبات، کمک به بهبود رویه‌های وزارتخانه‌ها و نیز ایجاد ارزش افزوده از طریق افزایش اطمینان در عموم مردم، در مورد سیستم حکومتی آنهاست (نظری، ۱۳۹۶). حسابداری و اظهار نظر نسبت به گزارش‌های دولتی بخش اساسی فرآیند کنترل و پاسخگویی است، حسابداری از طریق جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک سبب می‌شود تا اطلاعات گزارش شده توسط واحد مورد رسیدگی، قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد (کرمی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابداری بخش عمومی از ضرورت بالایی برخوردار است زیرا اطلاعات و ارزیابی مستقل و هدفمندی را در خصوص مباشرت و اجرای ختم‌شده‌ها و برنامه‌های دولت برای نهادهای قانون‌گذاری و نظارتی و اشخاصی که دارای جایگاه حاکمیتی بوده و همچنین عموم مردم فراهم می‌آورد (استاندارد ۳۱۰۰ حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۶).

در اصل (۵۵) قانون اساسی وظیفه دیوان محاسبات کشور بدین شرح مقرر شده است: "دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابداری می‌نمایند که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود." در شرایط فعلی گزارش تفریغ بودجه بر مبنای گزارش‌های حسابداری مالی و رعایت حساب‌رسان مستقر در دستگاه‌های

اجرایی تنظیم می‌شود که صرفاً نظارت مالی را در بر می‌گیرد و از کیفیت لازم در زمینه حسابداری عملیاتی برخوردار نمی‌باشد (باباجانی و جبار دوست، ۱۳۹۶).

در سال‌های اخیر، ماهیت کیفیت حسابداری، برای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی^۲ (IAASB) و سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابداری^۳ (INTOSAL) از اهمیت بسیار بالایی برخوردار بوده است و آنها با تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۴ (ISA) و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت^۵ (ISQC)، به بهینه‌سازی کیفیت خدمات حسابداری و ارائه چارچوبی برای کیفیت حسابداری اقدام نموده‌اند. تا به امروز تلاش‌های متعددی برای تعریف کیفیت در حسابداری صورت پذیرفته است با این حال هیچ کدام از آنها منجر به تعریف مورد قبول یا مورد پذیرش انجمن‌های حرفه‌ای و جامعه حسابداران قرار نگرفته یا توسط جامعه بین‌الملل به رسمیت شناخته نشده است، زیرا از اساس کیفیت حسابداری در اصل یک مفهوم یک‌بعدی نبوده بلکه یک مفهوم مجتمع و چندوجهی است و عوامل متعددی چه به‌صورت مستقیم و چه غیرمستقیم بر روی کیفیت حسابداری تأثیر می‌گذارند. مشکل کیفیت حسابداری، دامنه گسترده و متنوع آن است و در دو دهه گذشته تعاریف مختلفی از کیفیت حسابداری ارائه شده است. اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری به‌سادگی میسر نیست؛ زیرا کیفیت واقعی حسابداری غیرقابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابداری ارزیابی کرد (دریائی و عزیز، ۱۳۹۷).

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری و اطمینان‌بخشی در چارچوبی از کیفیت حسابداری که در سال ۲۰۱۳ منتشر نمود به عوامل ورودی، عوامل خروجی، تعاملات میان صاحبان کلیدی، عوامل زمینه‌ای و ملاحظات خاص جهت ارائه یک چارچوب برای کیفیت حسابداری اشاره نموده است. دیدگاهی که در خصوص کیفیت حسابداری مطرح است، حسابداری "به‌عنوان یک خدمت" در نظر گرفته می‌شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و ارائه گزارش نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه خدمت مزبور، مطابق با استانداردها و ضوابط تعیین شده انجام شود از کیفیت لازم برخوردار است. به‌عبارت‌دیگر در این

2. International Auditing and Assurance Standards Board
3. International Organization of Supreme Audit Institution
4. International Standards Auditing
5. International Standard on Quality control

آنها مترتب است.

- ایجاد انگیزه برای تغییر با ارائه دانش حاصل از تجزیه و تحلیل جامع و توصیه‌های اصولی برای بهبود عملیات می‌باشد (استاندارد ۳۱۰۰۰ حسابرسی بخش عمومی، ۱۳۹۶).

دو نوع شیوه عمل در حسابرسی بخش عمومی وجود دارد: ۱- در موارد گواهی دهی، دستگاه اجرایی اطلاعات مربوط به موضوع مورد نظر را با توجه به معیارها ارائه می‌نماید و سپس حسابرس بر اساس این اطلاعات، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را جهت ایجاد مبنایی معقول برای اظهار نظر و نتیجه‌گیری جمع‌آوری می‌نماید. منظور از گواهی دهی در استانداردهای حسابرسی، گواهی موضوع قانون محاسبات عمومی نمی‌باشد؛

۲- در موارد گزارش‌گیری مستقیم، حسابرس موضوع مورد نظر را با توجه به معیارها، اندازه‌گیری و ارزیابی می‌نماید. حسابرس موضوع و معیارها را با در نظر گرفتن خطر و سطح اهمیت انتخاب می‌نماید. نتیجه اندازه‌گیری موضوع در قبال معیارها در گزارش حسابرسی به شکل یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها، پیشنهادها و یا یک اظهار نظر ارائه می‌شود. حسابرسی موضوع مورد نظر همچنین ممکن است اطلاعات، تحلیل‌ها و یا بینش‌های جدیدی را فراهم نماید (همان، ۱۳۹۶).

پایه و اساس انجام یک حسابرسی بر اساس اصول و قواعدی بنا نهاده شده است که شامل اصول عمومی حاکم بر کار و اصول مربوط به فرایند حسابرسی، که در شکل ۱، ترسیم شده است.

کیفیت حسابرسی به دید بسیاری از ناظران دامنه گسترده و متنوعی دارد و در طی دو دهه گذشته اغلب تعاریفی مختلفی ارائه شده است. پس از بحران‌های مالی که در سال‌های اخیر در کشورهای مختلف مثل اسپانیا و یونان اتفاق افتاد و با برنامه‌های ریاضتی که در این کشورها اجرا شده، بودجه بخش عمومی کاهش چشمگیری یافته بنابراین حسابرسی بخش عمومی به عنوان ابزار کلیدی در این کشورها مدنظر قرار گرفته است (باباجانی و جبار دوست، ۱۳۹۶). در پی این وقایع، پژوهشگران حسابداری و حسابرسی ابعاد چندگانه کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند، ابعاد مذکور اغلب به تعاریف متفاوتی منجر گردیده است. اداره حسابداری دولت آمریکا^۶ (GAO) کیفیت حسابرسی را چنین تعریف می‌کند:

”اجرای حسابرسی مطابق اصول پذیرفته شده عمومی^۷ (GAAP) به منظور فراهم ساختن اطمینان منطقی از

دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابرسی حاکم است و کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابرسی، تعیین کننده کیفیت حسابرسی می‌باشد (مداحی و همکاران، ۱۳۹۲).

در سال‌های اخیر به ارائه مدل‌هایی از کیفیت حسابرسی در بخش خصوصی و حسابرسی داخلی به صورت پراکنده پرداخته شده است (کرمی و همکاران، ۱۳۹۷)، لیکن علیرغم اهمیت حسابرسی بخش عمومی در جلوگیری از بروز تخلفات مالی و همچنین ارتقای پاسخگویی و شفافیت و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و بهبود عملکرد مدیریت عمومی تاکنون تحقیقی برای کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن در بخش عمومی صورت نپذیرفته است. لذا با توجه به بزرگ بودن اقتصاد بخش دولتی در کشورمان و تمایز فراوان ساختار بخش عمومی ایران با سایر کشورها و نیز وجود آسیب‌های فراوان در این بخش از جمله بروز اختلاس‌ها و تخلفات متعدد یک دهه اخیر، این سؤال مطرح است که ”جهت افزایش کیفیت حسابرسی بخش عمومی چه مؤلفه‌هایی تأثیرگذارند و آیا می‌توان الگویی جامع با توجه به میزان اهمیت شاخص‌های تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی این بخش ارائه کرد؟“

این تحقیق با هدف آزمون روابط بین عوامل تعیین کننده مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی و نیز آزمون و اصلاح مدل مفهومی کیفیت حسابرسی بخش عمومی صورت می‌گیرد.

مبانی نظری

حسابرسی بخش عمومی را می‌توان فرآیند قاعده‌مند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد به شکلی عینی جهت تعیین انطباق اطلاعات یا شرایط واقعی با معیارهای وضع شده، تعریف نمود. به طور کلی حسابرسی‌های بخش عمومی را می‌توان به سه نوع اصلی حسابرسی مالی، حسابرسی عملکرد، حسابرسی رعایت طبقه‌بندی کرد. با توجه به نوع حسابرسی که صورت می‌گیرد، اهداف آن متفاوت خواهد بود. اهداف حسابرسی این بخش عبارتند از:

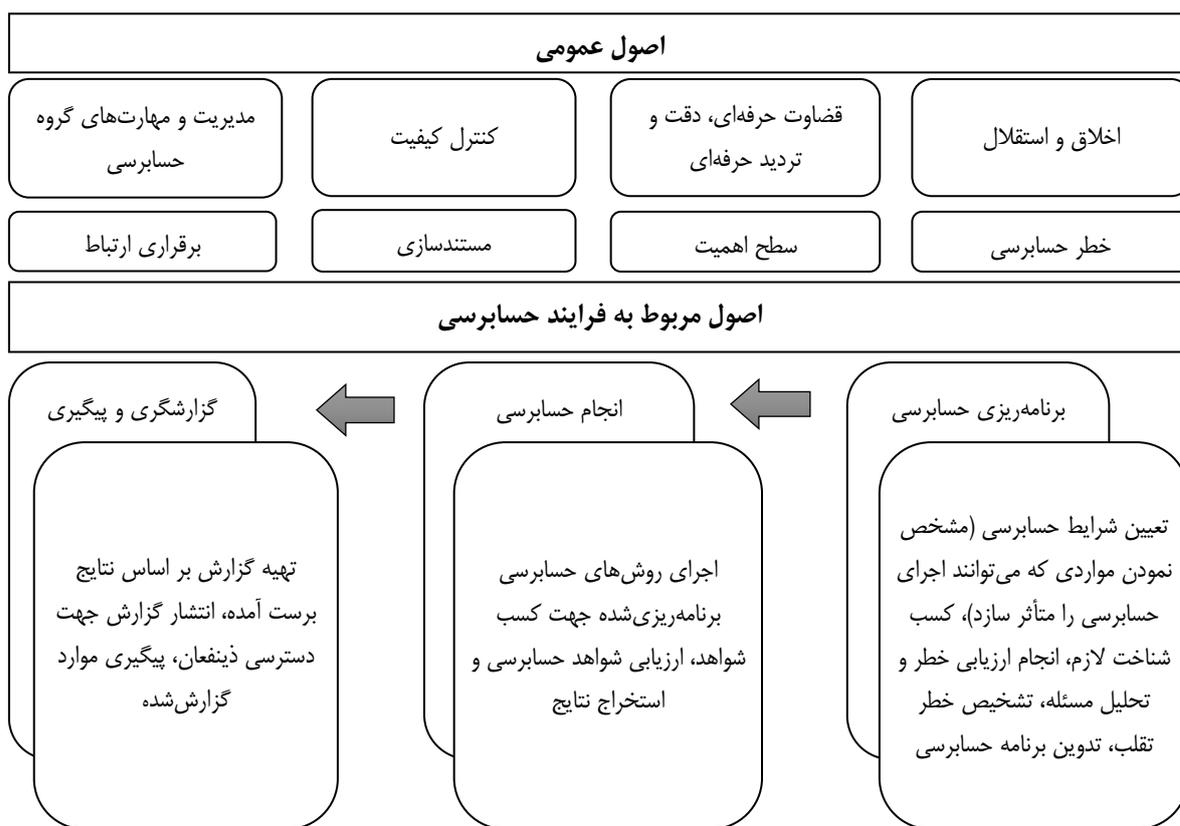
- ارائه اطلاعات، نتیجه‌گیری‌ها یا اظهار نظر مستقل، بی‌طرفانه و قابل اتکا بر اساس شواهد کافی و مناسب از دستگاه‌های اجرایی به استفاده‌کنندگان.

- ارتقاء پاسخگویی و شفافیت، تشویق، بهبود مستمر و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و عملکرد مدیریت عمومی.

- تقویت کارایی دستگاه‌های اجرایی و نظارتی و کسانی که مسئول مدیریت فعالیت‌هایی هستند که مالکیت عمومی بر

6. General Accounting Office

7. Center for Audit Quality



شکل ۱. اصول حسابرسی بخش عمومی

* منبع: استاندارد ۳۱۰۰ حسابرسی بخش عمومی (۱۳۹۶)

است و به نقش مهم کمیته‌های حسابرسی در نظارت بر حسابرسی، توجه داشته است. به اعتقاد مرکز، برای شناسایی شاخص‌های کیفیت حسابرسی احتمالی، باید عناصر موضوعی زیر را درباره کیفیت حسابرسی در نظر گرفت، اجزایی که با توجه به دیدگاه‌های استانداردگذاران مختلف در سراسر دنیا تهیه شده‌اند:

- رهبری مؤسسه و فضای اخلاقی در رأس سازمان،
- دانش، تجربه و حجم کارگروه حسابرسی،
- نظارت،
- گزارشگری حسابرسی.

اولین تلاش رسمی برای بنا نهادن و توسعه چارچوبی از کیفیت حسابرسی را انجمن گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) در سال ۲۰۰۶ انجام داد و در سرانجام در سال ۲۰۰۸، پنج عامل کیفیت حسابرسی را به شرح زیر مشخص کرد:

- فرهنگ مؤسسه حسابرسی شامل ایجاد محیطی که برای کیفیت بالا ارزش قائل باشد و به آن پاداش دهد،
- مهارت‌ها و ویژگی شخصی شرکا و کارمندان مؤسسه،
- اثربخشی فرایند حسابرسی شامل طراحی روش‌شناسی حسابرسی و ابزارهای آن، قابلیت اجرای استانداردهای حسابرسی و پشتیبانی فنی از آن است،

صورت‌های مالی حسابرسی شده و موارد مرتبط با افشای آن مطابق ۱- اصول پذیرفته‌شده حسابداری، ۲- عدم وجود تحریف بااهمیت در نتیجه خطاها و تقلب" (کارائونا و کوالزک^۸، ۲۰۲۰).

آنچه مسلم است از هر دیدگاهی که به موضوع پرداخته شود همه طرف‌های درگیر با مسئله کیفیت خواهان افزایش آن می‌باشند هرچند وجود انگیزه‌های خاصی گهگاه ناقض این اصل مهم می‌شود (امینی و همکاران، ۱۳۹۸).

به‌جای تعریف کیفیت حسابرسی می‌توان ویژگی‌ها، رفتارها، چارچوب یا شاخص‌های کیفیت حسابرسی را، برشمرد: در مه ۲۰۱۳، مرکز کیفیت حسابرسی^۹ (CAQ) با ارسال نامه‌ای برای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا^{۱۰} (CAOB) موافقت کرد که این هیئت و حسابرسان، به‌منظور بهبود کیفیت حسابرسی بتوانند از شاخص‌های کیفیت حسابرسی (AQI)، معتبر استفاده کنند؛ مرکز کیفیت حسابرسی، روشی را برای اطلاع‌رسانی شاخص‌های کیفیت حسابرسی تدوین کرده که تمرکز آن بر انتقال معیارهای خاص حسابرسی به کمیته‌های حسابرسی

8. Caruana & Kowalczyk

9. Center for Audit Quality

10. General Accounting Office

- گزاره‌های علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی کدامند؟
- تأثیرگذارترین گزاره‌های علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی کدامند؟

پیشینه پژوهش

تحقیقات پیشین پژوهشگران در زمینه کیفیت حسابرسی منتج به شناسایی برخی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی گردیده که جهت شناسایی عوامل اولیه جهت انجام مراحل تحقیق و نظرسنجی از خبرگان، به‌عنوان نمونه از نتایج پژوهش‌های شرود و همکاران^{۱۳} (۲۰۲۰)، ناراتوسوای راقاندان^{۱۴} (۲۰۱۹)، شرود و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۹)، مارسل و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۸)، چاودهری و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۷)، آرومگا و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۶)، سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی^{۱۹} (۲۰۱۶)، سیلوانو و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۵)، هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی^{۲۱} (۲۰۱۴)، دیفاند و ژانگ^{۲۲} (۲۰۱۴)، کنیچل^{۲۳} (۲۰۱۳)، باباجانی (۱۳۹۹)، دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)، یاراحمدی (۱۳۹۷)، فتحی (۱۳۹۷)، بهزادیان و ایزدی نیا (۱۳۹۷)، ولیان و همکاران (۱۳۹۷)، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) و مداحی و همکاران (۱۳۹۲)، بهره‌گرفته‌شده است که در جدول ۱، به اهم آنها اشاره گردیده است.

روش پژوهش

روش‌شناسی هر پژوهش بسته به سه مبنای نتیجه؛ هدف و نوع داده از سایر پژوهش‌های تفکیک می‌شود. این پژوهش از حیث نتیجه، جزء پژوهش‌های توسعه‌ای محسوب می‌شود، زیرا مفاهیم مرتبط با علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی، از منظر تئوریک دارای چارچوب منسجمی در حیطه حسابداری نمی‌باشد و از آنجایی که این پژوهش به دنبال بسط مبنای تئوریک این مفهوم در حسابرسی است، از این منظر می‌تواند توسعه‌ای محسوب می‌شود.

همچنین بر مبنای هدف، این پژوهش در زمره

- قابلیت اتکا و مفید بودن گزارشگری حسابرسی،
- عوامل خارج از کنترل حسابرس (عوامل بیرونی).
فرانسیس^{۱۱} (۲۰۱۱)، برای درک و پژوهش در کیفیت حسابرسی چارچوبی ارائه کرده است که شامل موارد زیر است:
(۱) ورودی حسابرسی، (۲) فرایند حسابرسی، (۳) مؤسسات حسابداری، (۴) صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی، (۵) انجمن‌ها، (۶) پیامدهای اقتصادی نتایج حسابرسی.
هیئت تدوین استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) در چارچوبی از کیفیت حسابرسی که در سال ۲۰۱۳ منتشر نمود به عوامل ورودی، عوامل خروجی، تعاملات میان صاحبان کلیدی، عوامل زمینه‌ای و ملاحظات خاص جهت ارائه چارچوب برای کیفیت حسابرسی اشاره نموده است.
ورودی‌ها به سه دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند:
الف- ارزش‌ها، اخلاق و نگرش حسابرسان،
ب- دانش و تجربه حسابرسان، زمان اختصاصی برای انجام حسابرسی،
ج- اثربخشی فرایند حسابرسی و روش‌های کنترل کیفیت.

برای برخی از سهامداران مانند سرمایه‌گذاران، گزارش حسابرس، خروجی اولیه است و در حال حاضر این گزارش نسبتاً استاندارد شده است لیکن برخی از ذینفعان می‌توانند ماهیت خروجی را تحت تأثیر قرار دهند. تعاملات، از جمله ارتباطات رسمی و غیررسمی، تحت تأثیر شرایطی است که در آن حسابرسی انجام می‌شود و امکان ارتباط پویا بین ورودی‌ها و خروجی‌ها را ایجاد می‌کند. تعدادی از عوامل زمینه‌ای که می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را تسهیل کند، عبارت‌اند از حاکمیت شرکت‌ها و چارچوب گزارشگری مالی، مقررات و الزامات قانونی که تعاملات بین ذینفعان اصلی را شکل می‌دهند. این عوامل همچنین می‌تواند بر ریسک حسابرسی، ماهیت و شواهد مورد نیاز و کارایی فرایند حسابرسی تأثیر بگذارد.

دیدگاه‌های مختلفی از گروه‌های پنج‌گانه ذی‌نفعان نسبت به شاخص‌های کیفیت حسابرسی بیان شده است. ذینفعان شامل: (۱) مؤسسه حسابرسی، (۲) کمیته حسابرسی، (۳) سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، (۴) ناظران، (۵) مدیران شرکت‌ها (روگر^{۱۲}، ۲۰۱۳).

سوالات پژوهش

- مؤلفه‌های علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی کدامند؟

13. Sherwood et al
14. Narayanaswamy, Raghunandan
15. Marcel et al
16. Chaudhry et al
17. Arumega et al
18. International Organization of Supreme Audit Institution
19. Silvano et al
20. International Auditing and Assurance Standards Board
21. DeFond & Zhang
22. Knechel

11. Francis
12. Roger

جدول ۰۱. عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری ناشی از ادبیات و تحقیقات پیشین

شروود و همکاران (۲۰۲۰)	ناراتوسوای راقاندان (۲۰۱۹)
تنوع در سطح پرسنل حرفه‌ای شرکت‌های حسابداری	چرخش اجباری شرکت حسابداری
شروود و همکاران (۲۰۱۹)	مارسل و همکاران (۲۰۱۸)
تأثیر افراد حرفه‌ای غیر حسابدار	تخصیص کار
چاودهری و همکاران (۲۰۱۷)	سیلوانو و همکاران (۲۰۱۵)
تخصص کمیته حسابداری	چرخش اجباری مؤسسات حسابداری
زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷)	دیفاند و زانگ (۲۰۱۴)
تجربه کار	اندازه حسابرسان
شایستگی حسابداری	تخصص در صنعت
انگیزه حسابداری	حق الزحمه حسابداری
پاسخگویی و بی‌طرفی حسابداری	حق الزحمه غیرعادی
آرومگا و همکاران (۲۰۱۶)	تداوم تصدی حسابرسان
اخلاق، صلاحیت، تجربه حسابرسان	استقلال حسابرسان
سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابداری (۲۰۱۶)	ارائه مجدد اقلام صورت‌های مالی
دامنه شمول حسابداری	نوع گزارش حسابرسان
استانداردهای حسابداری	کیفیت گزارشگری مالی
کیفیت مدیریت	ارائه خدمات غیر حسابداری
فرایند حسابداری	کنیچل (۲۰۱۳)
نتایج حسابداری	ویژگی‌های شخصی حسابرسان همچون علاقه و انگیزه، تردید حرفه‌ای، دانش و تخصص و توان مقاومتی حسابرسان در شرایط تحت فشار
فرایند کنترل‌های قضایی	قضایات‌های حسابرسان
نتایج کنترل‌های قضایی	میزان و ساعت کار برنامه‌ریزی‌شده (ارزیابی کنترل داخلی)
هیئت استانداردهای حسابداری و اطمینان بخشی (۲۰۱۴)	ارزیابی ریسک حسابداری
بی‌طرفی حسابرسان	آزمون‌های تحلیلی
پافشاری بر تردید حرفه‌ای	ارزیابی و کسب شواهد حسابداری
قضایات منصفانه	مذاکرات حسابرسان و مشتری
رفتارهای حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری	بررسی و کنترل کیفیت
سن حسابرسان	کیفیت گزارشگری مالی
میزان تحصیلات حسابرسان	گزارش حسابرسان
گذراندن دوره آموزشی در زمینه اخلاقیات و آئین رفتار حرفه‌ای	بررسی‌های نظارتی شرکت‌های حسابداری (کنترل کیفی شرکت‌های حسابداری)
درستکاری حسابرسان	توان جبران خسارت شریک حسابداری (وجود مشتری پردرآمد)
امانت‌داری	حق الزحمه خدمات غیر حسابداری
قضایات در فرایند حسابداری	حق بیمه حسابداری
توانایی حسابرسان در حل مسئله	طول تصدی حسابرسان
آزمون و بررسی کلی	و برداشت بازار از کیفیت حسابداری (پاداش شهرت و اعتبار شرکت حسابداری)
ادامه جدول ۱ ←	

→ ادامه جدول ۱	
همکاری و تعامل مستمر و مؤثر بین اعضای گروه حسابرسی	داف (۲۰۰۹)
اجرای مناسب فرآیند حسابرسی	اعتبار (شهرت)
الزامی نمودن مستندسازی مناسب	صلاحیت
برقرار نمودن رویه‌های مناسب کنترل کیفیت	اطمینان
انجام کار مطابق استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات مربوطه	استقلال
رازداری	تخصص
رفتار حرفه‌ای	تجربه
زمان مناسب	همدلی
حسابرس متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی	ارائه خدمات غیر حسابرسی
مرتب‌ه شغلی حسابرسان	بهزادیان و ایزدی نیا (۱۳۹۷)
جنسیت حسابرسان	مقررات حسابرسی
باباجانی (۱۳۹۹)	عدم وجود مشکلات شخصی گروه
ضعف دستگاه نظارت‌کننده	اطلاعات و توانایی فنی شریک
ضعف قانونی	آموزش نامناسب گروه
ضعف ساختاری و تشکیلاتی	اندازه مؤسسه
ضعف سیستم بودجه‌بندی	رعایت اخلاق حرفه‌ای
ضعف دستگاه نظارت شونده	کیفیت مدیریت گروه
ضعف فرهنگی-اجتماعی	کیفیت فرآیند مستندسازی
دریایی و عزیز (۱۳۹۷)	تداوم تصدی حسابرسی
اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان	استفاده از خدمات کارشناسی
یاراحمدی (۱۳۹۷)	پذیرش توصیه‌های حسابرس
ویژگی‌ها مشترک اجتماعی و فشارهای نهادی (سازمانی)	حضور شریک حسابرسی در عملیات
فتحی (۱۳۹۷)	اطلاع کافی شریک از صنعت صاحب‌کار
استقلال	کیفیت ارتباط بین گروه حسابرسی و کارکنان
والیان و همکاران (۱۳۹۷)	مدیریت بودجه زمانی
فشارهای روانی	کیفیت ارتباط گروه حسابرسی با حاکمیت شرکتی
مداحی و همکاران (۱۳۹۲)	نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶)
رعایت استانداردها و اجرای حرفه‌ای به‌وسیله حسابرس	میانگین سوابق کاری
حق‌الزحمه حسابرس	تخصص و تجربه صنعت
اندازه حسابرس	زمان‌بندی و ساعت کار شرکا و مدیران
شهرت حسابرس	شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها
تعداد بندهای تعدیل در گزارش حسابرسی	انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار
درصد تحریفات کشف و گزارش شده	حجم کار شرکا و کارکنان
نوع اظهارنظر حسابرس	جابه‌جایی مکرر شرکای و مدیران ارشد
تأخیر در گزارش حسابرسی	بازبینی کیفی به نسبت کل کار حسابرسی
← ادامه جدول ۱	

→ ادامه جدول ۱	
طول دوره تصدی حسابر	نیکیخت و همکاران (۱۳۹۶)
تخصص حسابر	مقررات مربوط به منابع انسانی
شناخت حسابر از صنعت	شناخت از صنعت صاحب کار
مداحی و همکاران (۱۳۹۲)	وجود کنترل کیفیت
شرایط مداخله گر در سطح حرفه	تفکیک وظایف
شرایط مداخله گر در سطح مؤسسه و کار	تعیین گروه اجرای کار
شرایط مداخله گر در سطح متقاضی حسابر	نظارت مناسب
راهبرد سطح مؤسسه حسابر	مستندسازی مناسب
راهبرد متقاضی حسابر	حجم فعالیت مؤسسه
شرایط علی تقاضا	شهرت حسابر
شرایط علی مؤسسه	تجربه حرفه‌ای حسابر
پیامدها	استفاده از فناوری
	انجام وظایف حرفه‌ای

می‌باشد، جامعه هدف در بخش کیفی شامل پژوهش‌های موردنظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی بودند که چه به لحاظ پژوهشی و چه به لحاظ آموزشی، شناخت متناسبی نسبت به موضوع پژوهش داشتند و از منظر خبرگی مورد تأیید بودند، که بر اساس فرآیند فراتحلیل، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی اقدام به شناسایی گزاره‌های محتوایی پژوهش می‌نمایند.

به منظور انتخاب این افراد از شیوه نمونه‌گیری هدفمند در قالب اعضای گروه پانل استفاده شده است. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را باهدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند. اما جامعه هدف در بخش کمی ۲۸ نفر از مدیران، معاونین، سر حسابران و حسابران ارشد دیوان محاسبات بودند که با توجه به الزام تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، ضمن دارا بودن شرایط تجربی و علمی لازم، این حد از جامعه آماری موردقبول می‌باشد. زیرا هدف از مشارکت این جامعه تبیین نتایج بخش کیفی در حسابرسی بخش عمومی می‌باشد.

در واقع از آنجایی که روش مزبور، یک تحلیل مبتنی بر تحلیل سیستم‌های پیچیده در سطوح مشخصی است و می‌بایست بر اساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، معمولاً از پرسشنامه ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر صورت

پژوهش‌های توصیفی باهدف تشریح پدیده موردنظر در سطح حسابرسی قرار می‌گیرد. درنهایت به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقرایی-قیاسی است چراکه در بخش کیفی ابتدا با اتکا به رویکرد استقرایی مبانی تئوریک کارکردهای مؤثر در ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی مورد واکاوی قرار می‌گیرد و سپس بر مبنای قیاسی اقدام به تبیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسایی‌شده در جامعه هدف یعنی مدیران، معاونین، سر حسابران و حسابران ارشد دیوان محاسبات می‌شود.

در این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی است، در بخش کیفی از فراتحلیل استفاده می‌شود. فراتحلیل شامل گام‌هایی برای رسیدن به مؤلفه‌ها و گزاره‌هایی می‌باشد، که طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سؤال پژوهش تا ارائه مدلی مشخص مبتنی بر شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌ها از نتایج پژوهش‌های گذشته بر اساس مشارکت اعضای پانل را در برمی‌گیرد. سپس بر اساس تحلیل دلفی به منظور تعیین اجماع نظرات خبرگی با توجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق تلاش می‌شود تا گزاره‌ها از نظر اجماع نظرات خبرگی مورد تأیید قرار گیرند. درنهایت در بخش کمی از طریق تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، لایه‌های شناسایی‌شده، در قالب الگویی اولویت‌بندی از منظر میزان نفوذ و تأثیرگذاری تبیین می‌شوند.

جامعه آماری و روش نمونه‌گیری پژوهش

این طرح از حیث ماهیت داده متوالی اکتشافی (کیفی و کمی)

روایی محتوایی پژوهش را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود، کلیه گزاره‌های پژوهش مورد تأیید هستند. پایایی پژوهش نیز به واسطه انجام تحلیل دلفی صورت پذیرفت، زیرا تعیین اجماع نظرات خبرگی نشان‌دهنده تأیید محتوا با ابزار تدوین شده پژوهش جهت ورود به تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر می‌باشد.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های فراتحلیل و دلفی

به منظور انجام فراتحلیل ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی استفاده شده است. بدین منظور و با اتکای به فرآیند تحلیل فراتحلیل و دلفی، این پژوهش در این بخش به دنبال واکاوی مؤلفه‌ها و گزاره‌های مرتبط با علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش می‌باشد. بر این اساس ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعات و مراجع پژوهشی جدول ۴، اقدام به استخراج پژوهش‌های مشابه در رابطه با موضوع پژوهش می‌شود.

تعدادی پژوهش‌های معتبر و قابل‌اتکا در بازه زمانی ۲۰۱۶ تا ۲۰۲۰ و ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۸ طبق پروتکل و فرآیند ارزیابی فراتحلیل مشخص شدند. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی فوق، طبق شکل ۲، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط باهدف پژوهش شد.

بر اساس غربالگری پژوهش‌ها از سه حیث عنوان، محتوا و تحلیل، مشخص شد، تعداد ۱۸ پژوهش می‌تواند به عنوان مبنای ارزیابی جهت تعیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های کیفیت حسابرسی بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد. پس از این مرحله، در گام بعدی با اتکا به رویکرد استرلینگ (۲۰۰۱)، اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین در قالب مؤلفه‌ها و گزاره‌های ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی می‌شود. بر اساس این روش که در جدول ۵، آمده است، ابتدا ۱۸ پژوهش تأیید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی شامل اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق به کمک ۱۶ نفر از خبرگان پژوهش، برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برآزش قرار می‌گیرند.

بر اساس نتایج این تحلیل مشخص شد، ۴ پژوهش، پولجاسویک و همکاران (۲۰۱۹)؛ ریدماین و همکاران (۲۰۱۹)؛ تامسپون و همکاران (۲۰۱۶) و اسماعیلی کیا (۱۳۹۷) امتیاز لازم را کسب نکردند و به همین دلیل از دور بررسی خارج

می‌گیرد. محققانی همچون سینگه و کنت^{۲۳} (۲۰۱۱)، مالو^{۲۴} (۲۰۱۴)، رامش و همکاران^{۲۵} (۲۰۰۸) و آتری و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۳)، حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه بین ۱۵ تا ۳۰ نفر پیش‌بینی نموده‌اند و مبنای انتخاب جامعه نمونه را روش نمونه‌گیری در دسترس با توجه به فیلترهای منطبق با ماهیت پژوهش عنوان نمودند.

روایی و پایایی پژوهش

به منظور تأیید روایی پرسشنامه‌های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده شد که بر این اساس از ۱۲ نفر از اعضای پانل خواسته شد، تا براساس سه معیار "ضروری"، "مفید ولی ضرورتی ندارد" و "ضروری" گزاره‌ها را مورد ارزیابی قرار دهند. هریک از مشارکت‌کنندگان می‌بایست یکی از سه گزینه فوق را برای تأیید روایی پژوهش انتخاب می‌نمودند که در انتها مشخص گردید تمامی گزاره بالاتر از معیار استاندارد تعیین شده (CVR) بودند و مورد تأیید قرار گرفتند. ذکر این نکته حائز اهمیت است که طبق تعیین تناسب تعداد ارزیابان و حداقل مقدار نسبت روایی محتوایی، لاوشه^{۲۷} (۱۹۹۰)، جدولی با اعداد ثابت تعیین نموده است که براساس تعداد ارزیابان، حداقل نسبت روایی محتوایی باید به دست آید تا گزاره مورد تأیید قرار گیرد.

لذا با اتکا به جدول ۲، و با عنایت به اینکه از ۱۲ نفر از ۱۸ نفر متخصص خواسته شد تا نسبت به تعیین تأیید روایی گزاره‌های پژوهش مشارکت نمایند، جدول ۳، نتایج مربوط به

جدول ۲. حداقل مقادیر CVR در تست‌های یک طرفه مورد نظر لاوشه (۱۹۹۰) جهت مناسب بود روایی محتوا

تعداد ارزیابان	حداقل مقدار نسبت روایی محتوا
۵	۰/۹۹
۶	۰/۹۹
۷	۰/۹۹
۸	۰/۷۵
۹	۰/۷۸
۱۰	۰/۶۲
۱۲	۰/۵۶
۲۰	۰/۴۲
۲۵	۰/۳۷

23. Singh & Kant

24. Malone

25. Ramesh et al

26. Attri et al

27. Lawshe

جدول ۳. روایی (CVR) مؤلفه‌های پژوهش

مؤلفه‌های اصلی	گزاره‌های فرعی	غیر ضروری	مفید ولی ضرورتی ندارد	ضروری	نتیجه	محاسبه	تأیید/حذف
عوامل ساختاری	الزامی نمودن حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی رعایت و مالی	-	۱	۱۱	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 0/83 > 0/56$	تأیید
	توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	-	۱	۱۱	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 0/83 > 0/56$	تأیید
	افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم)	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات (ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن)	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به صورت ادواری	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
عوامل فنی و تخصصی	ایجاد تیم‌های تخصصی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	اعمال نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی حسابرسان بخش عمومی	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	آموزش استانداردهای حسابرسی جهت ارتقاء دستورالعمل‌های حسابرسی	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
عوامل فرهنگی و اجتماعی	نهادینه‌سازی ارزش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	-	۱	۱۱	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 0/83 > 0/56$	تأیید
	تقویت ارزش‌های محوری پاسخگویی در چارچوب بودجه	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	توسعه فرهنگ اشتراک اطلاعات در بین جامعه حسابرسان و دانشگاهیان در مورد حسابرسی بخش عمومی	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی بخش عمومی	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید

جدول ۴. پایگاه‌های بانک اطلاعات و مراجع رسمی پژوهشی

بانک‌های اطلاعات خارجی	بانک‌های اطلاعات داخلی
Sciencedirect	MAGIRAN
Emeraldinsight	NOORSOFR
OnlineLierary	SID
Aajournals	کلیه نشریات علمی و پژوهشی مرتبط

تعداد کل منابع	۵۵	→	۸	غربالگری اول به دلیل عنوان
بررسی شده از نظر عنوان	۴۷	→	۱۲	غربالگری دوم به دلیل محتوا
بررسی شده از نظر محتوا	۳۵	→	۱۷	غربالگری دوم به دلیل تحلیل
منابع تأیید شده پس از تحلیل			۱۸	

شکل ۲. فرآیند تحلیل غربالگری پژوهش‌های متناسب باهدف پژوهش جهت شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌ها

جدول ۵. فرآیند ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده جهت تعیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های پژوهش

پژوهش‌های داخلی							پژوهش‌های خارجی							فرآیند ارزیابی				
۱۸	۱۷	۱۶	۱۵	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
آزر و حبشی (۱۳۹۸)	نظری پور (۱۳۹۶)	اسماعیلی کیا (۱۳۹۷)	بنابخانی و دوست‌جباریان (۱۳۹۷)	بنابخانی و همکاران (۱۳۹۸)	بنابخانی و همکاران (۱۳۹۸)	بنابخانی (۱۳۹۹)	تامسون و همکاران ^{۳۳} (۲۰۱۶)	لوک و همکاران ^{۳۴} (۲۰۱۶)	سو وو ^{۳۵} (۲۰۱۷)	آکسلسن و همکاران ^{۳۳} (۲۰۱۷)	میتر و همکاران ^{۳۳} (۲۰۱۷)	های و کوردری ^{۳۸} (۲۰۱۸)	پارکر و همکاران ^{۳۱} (۲۰۱۸)	ریدماین و همکاران ^{۳۰} (۲۰۱۹)	پولجاویچ و همکاران ^{۲۹} (۲۰۱۹)	های و کوردری ^{۳۸} (۲۰۲۰)	کارائونا و کوالرک ^{۳۰} (۲۰۲۰)	
۲	۴	۲	۲	۴	۴	۲	۲	۴	۴	۲	۲	۴	۴	۲	۲	۲	۲	هدف
۴	۴	۲	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	روش
۴	۴	۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۲	۴	۴	۴	طرح
۲	۴	۲	۴	۴	۴	۲	۲	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۲	۲	۴	۴	نمونه‌گیری
۴	۴	۲	۲	۴	۴	۴	۲	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	جمع‌آوری
۲	۴	۲	۴	۴	۴	۲	۲	۵	۴	۴	۵	۴	۲	۲	۲	۴	۴	تعمیم
۴	۴	۲	۲	۴	۴	۲	۲	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۲	۳	۳	اخلاقی
۴	۲	۲	۲	۲	۵	۲	۳	۴	۴	۲	۵	۴	۴	۲	۳	۳	۳	تحلیل
۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۳	۲	۴	۴	۴	۳	۳	۴	۳	۳	تئوریک
۳	۴	۲	۴	۵	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۳	۳	۴	۴	ارزش
۳۵	۳۷	۲۵	۳۴	۴۳	۳۹	۳۶	۲۸	۴۱	۳۷	۳۴	۳۹	۳۶	۳۷	۲۶	۲۸	۳۶	۳۳	جمع

33.Axelsen et al
34.Su & Wu
35.Loke et al
36.Thompson et al

28.Hay & Cordery
29.Poljašević et al
30.Redmayne et al
31.Parker et al
32.Mir et al

پژوهش، از اعضای پانل خواسته می‌شود تا بر اساس توضیحات این تحلیل، پرسشنامه‌های ماتریسی را مورد تحلیل قرار دهند. ابتدا به منظور شروع این تحلیل لازم است، گزاره‌های تأیید شده از مرحله تحلیل دلفی کدگذاری شوند. در این بخش لازم است ابتدا گزاره‌ها صورت تصادفی مرتب شود و سپس کدگذاری شوند تا از این طریق سطح اظهارنظرهای ماتریسی به صورت تخصصی صورت پذیرد.

همان‌طور که در جدول ۹، مشاهده می‌شود، گزاره‌های تأیید شده توسط خبرگان، به شکل علائم اختصاری برای تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری تعیین شده است. در این مرحله ابتدا نظر ۲۸ نفر از مدیران، معاونین، سر حساب‌رسان و حساب‌رسان ارشد دیوان محاسبات درباره رابطه بین گزاره‌ها، مورد مقایسه قرار می‌گیرد. بدین منظور از گزاره "مد" استفاده می‌شود به گونه‌ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین گزاره‌ها، رابطه‌ای که بیشترین فراوانی را از نظر متخصصان داشته باشد، در جدول نهایی منظور خواهد شد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان و کارشناسان بر اساس تکنیک‌های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمی و غیره استفاده شود (سنگه و همکاران، ۲۰۱۳). برای تعیین نوع رابطه می‌توان از نمادهای مندرج در جدول ۱۰، استفاده کرد.

با توجه به این موضوع ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی (SSIM) در جدول ۱۱، محاسبه می‌شود.

پس از تعیین روابط مفهومی بر اساس گزاره مد، در این بخش بر اساس جدول ۱۲، می‌باشد.

اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول ۱۳، می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد.

پس از تشکیل این ماتریس به منظور بررسی سایر ابعاد روابط غیرمستقیم بین گزاره‌ها که مزیت تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه (TISM) نسبت به تفسیری/ساختاری (ISM) است، استفاده می‌شود. به عبارت دیگر، به منظور ارتقای تحلیل ساختاری تفسیری به تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر می‌بایست به طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ به سؤال تفسیری ذکر شده در گام قبلی تفسیر نمود. برای مقایسه‌های زوجی i امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i+1)$ ام تا n ام مقایسه می‌گردد. برای هر ارتباط پاسخ بله Y یا خیر N داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر N باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت‌کنندگان باید

شدند. در ادامه با استفاده از روش استرلینگ (۲۰۰۱)، اقدام به استخراج مضامین پژوهش می‌شود. بر این اساس به منظور تعیین گزاره‌های کارکردی کیفی حسابرسی از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول ۶، نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت \checkmark درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر \checkmark در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مؤلفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

بر اساس این تحلیل نیز مشخص شد، سه مؤلفه عوامل ساختاری، عوامل فرهنگی و اجتماعی و عوامل فنی دارای بیشترین فراوانی از مجموع ۱۴ پژوهش تأیید شده هستند و بر این مبنای این پژوهش به عنوان معیارهای اصلی برای تعیین گزاره‌های علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی مورد بررسی قرار می‌گیرند. در این بخش پس از واکاوی در مبنای نظری پژوهش‌های تأیید شده، اقدام به تعیین گزاره‌های مورد نظر طبق جدول ۷، شده است.

سپس به منظور اطمینان از مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسایی شده از تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظرات خبرگی استفاده گردید. بدین منظور این گزاره‌ها برای نظرسنجی در قالب یک چک‌لیست ۷ گزینه‌ای در اختیار متخصصان قرار گرفت که جدول ۸، نتایج تحلیل دلفی را نشان می‌دهد.

بر اساس تحلیل دلفی طی دو راند مشخص شد، ۹ گزاره حذف شدند، چراکه با توجه به اینکه بر اساس مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای میانگین زیر ۵ را کسب نمودند است و ضریب توافق آنها زیر ۰/۵ بوده است، بر این مبنای حذف گردید و دو گزاره باهم ادغام شدند. بر این مبنای مجموعاً ۱۳ گزاره مربوط به علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی مورد تأیید قرار گرفتند که بر اساس مؤلفه‌ها و گزاره‌های تعیین شده، چارچوب مفهومی علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی ابتدا به ترتیب در شکل ۳، ارائه می‌شود و در گام بعد وارد فاز تحلیل تفسیری/ساختاری جامع می‌شوند.

یافته‌های تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه

پس از رسیدن به اجماع نظرات خبرگی گزاره‌های علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی پس از تأیید دور دوم دلفی، به منظور انجام تحلیل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه

جدول ۶. واكوی مؤلفه‌های اصلی علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی

مکان پژوهش	محققان	عوامل ساختاری	عوامل فرهنگی و اجتماعی	عوامل انسانی	عوامل سازمانی	عوامل فرآیندی	عوامل فنی
خارجی	کارائونا و کوالزک (۲۰۲۰)	✓	-	✓	-	-	✓
	های و کوردری (۲۰۲۰)	-	✓	-	✓	-	✓
	پارکر و همکاران (۲۰۱۸)	✓	✓	-	-	-	✓
	های و کوردری (۲۰۱۸)	-	✓	-	✓	✓	-
	میتر و همکاران (۲۰۱۷)	✓	-	✓	-	-	✓
	آگلسن و همکاران (۲۰۱۷)	-	✓	-	-	✓	-
	سو و وو (۲۰۱۷)	-	-	-	✓	✓	-
	لوک و همکاران (۲۰۱۶)	✓	✓	-	-	-	-
داخلی	باباجانی (۱۳۹۹)	✓	-	-	-	-	✓
	باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)	✓	✓	-	-	-	✓
	باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)	-	-	✓	✓	-	-
	باباجانی و دوست‌جباریان (۱۳۹۷)	✓	✓	-	-	✓	-
	نظری‌پور (۱۳۹۶)	✓	✓	-	✓	-	-
	آذر و حبشی (۱۳۹۶)	✓	✓	-	-	-	✓
جمع		۹	۸	۴	۴	۵	۷

در ادامه به منظور تعیین روابط بین گزاره‌ها ابتدا باید اظهار نظر نمایند. به منظور تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) مقایسه‌های زوجی گزاره‌های علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی در جدول ۱۴، ارائه شده است. برای مقایسه‌های زوجی i امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i+1)$ ام تا n ام مقایسه گردیدند. برای هر ارتباط پاسخ بله Y یا خیر N داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در اینصورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است. در این مرحله روابط به صورت ماتریس دستیابی به صورت "۱-" یا "۰" وارد می‌شوند که در جدول ۱۲، ارائه شده‌اند. طبق آن خانه‌هایی که گزینه Y دارند، عدد ۱ و خانه‌هایی که گزینه N دارند عدد صفر قرار داده می‌شود. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزی صفر و یک به دست می‌آید.

همانطور که در جدول ۱۵ مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و 1^* باتوجه به تعریف روابط مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول ۱۶، قدرت نفوذ (امتیاز ۱ به دست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ به دست آمده از ستون) را مشخص نماییم.

مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش‌نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آنها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح اشاره به لایه‌های طراحی شده مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید. مجموعه خروجی و ورودی برای یک متغیر به صورت زیر تعریف می‌شود. مجموعه خروجی برای یک بعد/مؤلفه خاص عبارت است از خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که از آن تأثیر می‌پذیرند، به عبارت دیگر متغیرهایی که از طریق این

جدول ۷. مؤلفه‌ها و گزاره‌های علل ارتقای کیفیت حسابداری بخش عمومی

							مؤلفه‌های اصلی
۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	گزاره‌ها
							به‌کارگیری رویکرد اندازه‌گیری منابع اقتصادی در بودجه‌بندی
							الزامی نمودن حسابداری عملکرد در کنار حسابداری رعایت و مالی
							توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابداری عملکرد در بخش عمومی
							پذیرش صلاحیت حرفه‌ای دیوان محاسبات برای انجام حسابداری عملکرد
							ایجاد الزامات حقوقی در راستای حرکت به سمت سیستم نظارت نتیجه‌محور
							افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم)
							استقرار سیستم محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات (ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن)
							بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به‌صورت ادواری
							ایجاد تیم‌های تخصصی حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات
							توانمندسازی تیم‌های تخصصی از طریق دوره‌های حرفه‌ای بین‌المللی
							اعمال نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی حساب‌رسان بخش عمومی
							آموزش استانداردهای حسابداری عملکرد در سطح بخش عمومی
							ایجاد مدارک حرفه‌ای مرتبط با حسابداری عملکرد
							ارتقاء و اعمال استانداردهای حسابداری و ارتقای دستورالعمل‌های حسابداری
							ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش
							نهادینه‌سازی ارزش‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی
							تقویت فرهنگ مشارکت مسئولان اجرایی در فرآیند حسابداری عملکرد
							نهادینه‌سازی ارزش‌های محوری هزینه‌یابی در فرآیند بودجه‌بندی
							تقویت ارزش‌های محوری پاسخگویی در چارچوب بودجه
							ارتقای سطح ارزش‌های شفافیت در تفسیرهای منسجم و یکپارچه با حسابداری بخش عمومی
							توسعه فرهنگ اشتراک اطلاعات در بین جامعه حساب‌رسان و دانشگاهیان در مورد حسابداری بخش عمومی
							فراگیر نمودن طرح جامع نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر اساس هنجار سازی اجتماعی
							تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابداری بخش عمومی

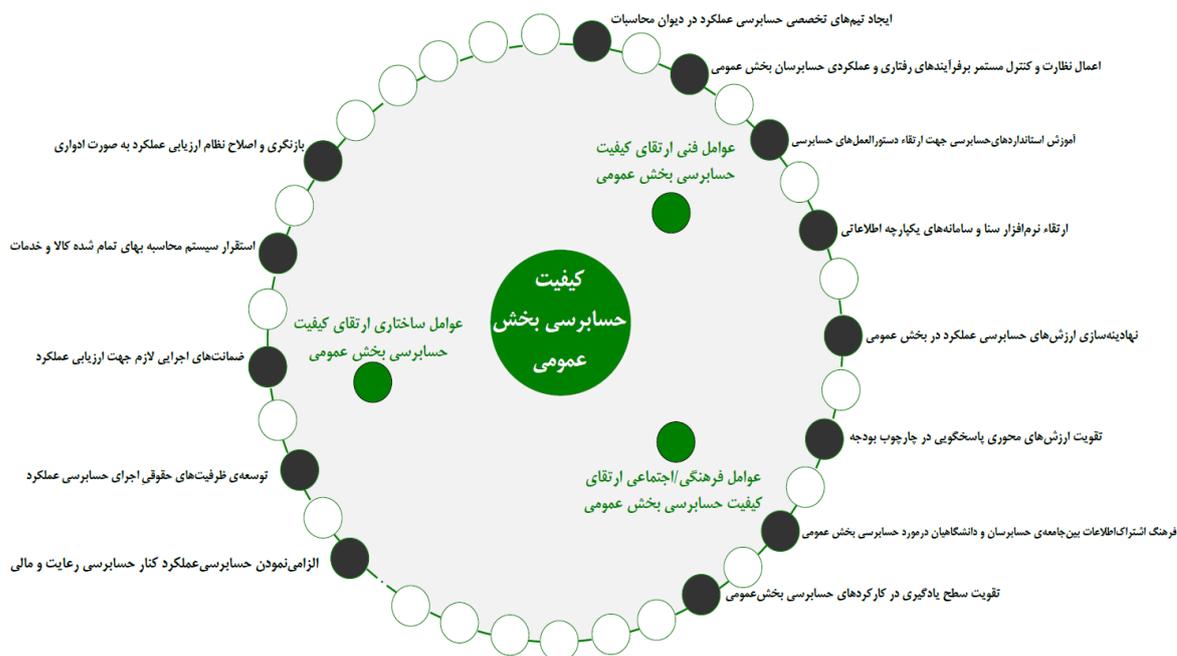
عوامل ساختاری

عوامل فنی و تخصصی

عوامل فرهنگی و اجتماعی

جدول ۸. فرآیند تحلیل دلفی در گام اول

مؤلفه‌ها	گزاره‌ها	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
		میانگین	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	
عوامل ساختاری	به‌کارگیری رویکرد اندازه‌گیری منابع اقتصادی در بودجه‌بندی	۳/۵۰	۰/۳۰	حذف		
	الزامی نمودن حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی رعایت و مالی	۵/۲۰	۰/۶۵	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید
	پذیرش صلاحیت حرفه‌ای دیوان محاسبات برای انجام حسابرسی عملکرد	۴	۰/۳۵	حذف		
	توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید
	ایجاد الزامات حقوقی در راستای حرکت به سمت سیستم نظارت نتیجه‌محور	۳	۰/۲۰	حذف		
	افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم)	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۳۰	۰/۶۵	تأیید
	استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات (ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن)	۶	۰/۸۰	۶/۲۰	۰/۸۵	تأیید
	بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به صورت ادواری	۵/۲۰	۰/۶۴	۵/۳۰	۰/۷۰	تأیید
عوامل فنی و تخصصی	ایجاد تیم‌های تخصصی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات	۵/۵۰	۰/۷۵	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	توانمندسازی تیم‌های تخصصی از طریق دوره‌های حرفه‌ای بین‌المللی	۴	۰/۳۵	حذف		
	اعمال نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی حساب‌برسان بخش عمومی	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۳۰	۰/۶۵	تأیید
	آموزش استانداردهای حسابرسی عملکرد در سطح بخش عمومی	۴/۹۵	۰/۴۹	۵	۰/۵۰	ادغام
	ارتقاء و اعمال استانداردهای حسابرسی و ارتقاء دستورالعمل‌های حسابرسی	۴/۹۹	۰/۵۱	۵	۰/۵۰	
	ایجاد مدارک حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی عملکرد	۳	۰/۲۰	حذف		
	ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش	۶	۰/۸۰	۶/۲۰	۰/۸۵	تأیید
	نهادینه‌سازی ارزش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	۵	۰/۵۰	۵/۱۰	۰/۵۵	تأیید
تقویت فرهنگ مشارکت مسئولان اجرایی در فرآیند حسابرسی عملکرد	۴	۰/۳۵	حذف			
نهادینه‌سازی ارزش‌های محوری هزینه‌یابی در فرآیند بودجه‌بندی	۳	۰/۲۰	حذف			
عوامل فرهنگی و اجتماعی	تقویت ارزش‌های محوری پاسخگویی در چارچوب بودجه	۵	۰/۵۰	۵/۱۰	۰/۵۵	تأیید
	ارتقای سطح ارزش‌های شفافیت در تفسیرهای منسجم و یکپارچه با حسابرسی بخش عمومی	۴	۰/۳۵	حذف		
	توسعه فرهنگ اشتراک‌اطلاعات در بین جامعه حساب‌برسان و دانشگاهیان در مورد حسابرسی بخش عمومی	۵/۵۰	۰/۷۵	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	فراگیر نمودن طرح جامع نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر اساس هنجارسازی اجتماعی	۲	۰/۱۵	حذف		
	تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی بخش عمومی	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید



شکل ۳. چارچوب مستخرج از فراتحلیل و دلفی

جدول ۹. کدگذاری اختصاری گزاره‌های تأیید شده

اختصار	گزاره
R1	توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابداری عملکرد در بخش عمومی
R2	استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات (ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن)
R3	افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم)
R4	الزامی نمودن حسابداری عملکرد در کنار حسابداری رعایت و مالی
R5	بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به صورت ادواری
R6	ایجاد تیم‌های تخصصی حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات
R7	اعمال نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی حسابرسان بخش عمومی
R8	آموزش استانداردهای حسابداری با هدف ارتقاء دستورالعمل‌های حسابداری
R9	تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابداری بخش عمومی
R10	نهادینه‌سازی ارزش‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی
R11	تقویت ارزش‌های محوری پاسخگویی در چارچوب بودجه
R12	توسعه فرهنگ اشتراک‌اطلاعات در بین جامعه حسابرسان و دانشگاهیان در مورد حسابداری بخش عمومی
R13	ارتقای نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش

جدول ۱۰. روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

مفهوم نماد	نماد
i منجر به j می‌شود (سطر منجر به ستون)	V
j منجر به i می‌شود (ستون منجر به سطر)	A
رابطه دو طرفه i و j وجود دارد	X
رابطه معتبری وجود ندارد	O

جدول ۱۱. ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی

	R13	R12	R11	R10	R9	R8	R7	R6	R5	R4	R3	R2	R1
R1	O	O	O	V	O	V	O	O	V	V	V	V	
R2	O	V	O	V	V	V	O	O	V	V	O		
R3	O	O	O	V	V	V	O	O	V	V			
R4	O	O	O	V	V	V	V	V	V				
R5	O	O	O	V	V	V	V	V					
R6	O	O	O	V	V	V	O						
R7	O	O	O	V	V	V							
R8	V	V	V	V	O								
R9	V	V	V	V									
R10	V	V	V										
R11	V	X											
R12	V												
R13													

جدول ۱۲. نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

نماد مفهومی	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه قرینه آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه قرینه آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه قرینه آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه قرینه آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.

جدول ۱۳. تشکیل ماتریس دستیابی

	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9	R10	R11	R12	R13
R1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	0	0	0
R2	0	1	0	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0
R3	0	0	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0
R4	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0
R5	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0
R6	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	0	0	0
R7	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0
R8	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1
R9	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1
R10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1
R11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
R12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
R13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1

کیفیت حسابرسی بخش عمومی، شکل ۴، استخراج گردید.

بحث و نتیجه گیری

آگاهی کافی مقامات بخش عمومی از لزوم ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی عمومی از یکسو و اطلاع از ابزارها و امکانات موردنیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از دیگر سو، زمینه‌های الزام را برای طراحی و استقرار نظام حسابرسی بخش عمومی باهدف مسئولیت و پاسخگویی بیشتر را به امری ضروری برای توسعه و ارتقای شفافیت‌های مالی و اطلاعاتی در طی سال‌های اخیر بدل نموده است (باباجانی، ۱۳۹۹). لیکن علیرغم اهمیت حسابرسی بخش عمومی در جلوگیری از بروز تخلفات مالی و همچنین ارتقاء پاسخگویی و شفافیت و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و بهبود عملکرد مدیریت عمومی تاکنون تحقیقی برای شناسایی و ارتقای کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن در بخش عمومی صورت نپذیرفته است. لذا این پژوهش با درک شکاف تئوریک و کاربردی در این حوزه به دنبال طراحی مدل اثربخش‌ترین علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس تحلیل جامع تفسیری و ساختاری "TISM" بود. در این پژوهش به منظور شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌های مربوط به علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس رویکرد روش‌شناسی بخش کیفی ابتدا از تحلیل فراتحلیل استفاده شد. بر اساس این تحلیل از میان ۵۵ پژوهش مرتبط با موضوع پژوهش طی سه مرحله ارزیابی

متغیر می‌توان به آنها رسید. مجموعه ورودی نیز برای هر متغیر شامل خود آن متغیر به انضمام سایر متغیرهایی که بر آن تأثیر می‌گذارند، می‌باشند و در نهایت عناصر مشترک اشاره به ابعاد اشتراکی مجموعه خروجی و ورودی‌های متغیرها در تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه به‌عنوان متغیر سطح بالا دارد، به عبارت دیگر، این متغیرها در ایجاد هیچ متغیر دیگری مؤثر نمی‌باشند. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، گزاره‌های که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به‌عنوان اولین سطح و کم‌اثرترین گزاره‌های کیفیت حسابرسی بخش عمومی تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح یعنی کم‌اثرترین گزاره‌های ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی، آن گزاره را حذف می‌کنیم و اقدام به بررسی گزاره‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌نماییم و آن را به‌عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل‌دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند.

همان‌طور که در جدول ۱۷، مشاهده می‌شود، گزاره توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی (R1) بر اساس مشترک بودن گزاره خروجی و عناصر برابر، به‌عنوان گزاره سطح هشتم یعنی اثرگذارترین گزاره ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی تعیین گردید و گزاره ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش (R13) به‌عنوان سطح اول و کم‌اثرترین گزاره کیفیت حسابرسی بخش عمومی انتخاب شدند و در نهایت مدل علل ارتقای

جدول ۱۴. مقایسه زوجی بین گزاره‌ها براساس فرم ماتریس

شماره	مقایسه زوجی	Yes/No	شرح چگونگی تأثیر
■ R1 الزامی نمودن حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی رعایت و مالی			
۱	R1 – R2	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	الزامی نمودن حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی رعایت عاملی برای استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده
۲	R2 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۳	R1 – R3	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۴	R3 – R1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد معیاری برای الزامی بودن حسابرسی عملکرد
۵	R1 – R4	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۶	R4 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۷	R1 – R5	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۸	R5 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۹	R1 – R6	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۰	R6 – R1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	تیم‌های تخصصی حسابرسی عملکرد محرکی برای الزامی نمودن حسابرسی عملکرد
۱۱	R1 – R7	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۲	R7 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۳	R1 – R8	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۴	R8 – R1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	آموزش استانداردهای حسابرسی باهدف ارتقای دستورالعمل‌های حسابرسی راهبری برای الزامی نمودن حسابرسی عملکرد
۱۵	R1 – R9	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۶	R9 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۷	R1 – R10	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۸	R10 – R1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	نهادینه‌سازی ارزش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی محرکی برای الزامی نمودن حسابرسی عملکرد
۱۹	R1 – R11	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۰	R11 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۱	R1 – R12	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۲	R12 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۳	R1 – R13	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۴	R13 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	

جدول ۱۵. ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال‌پذیری ارتباط بین گزاره‌ها

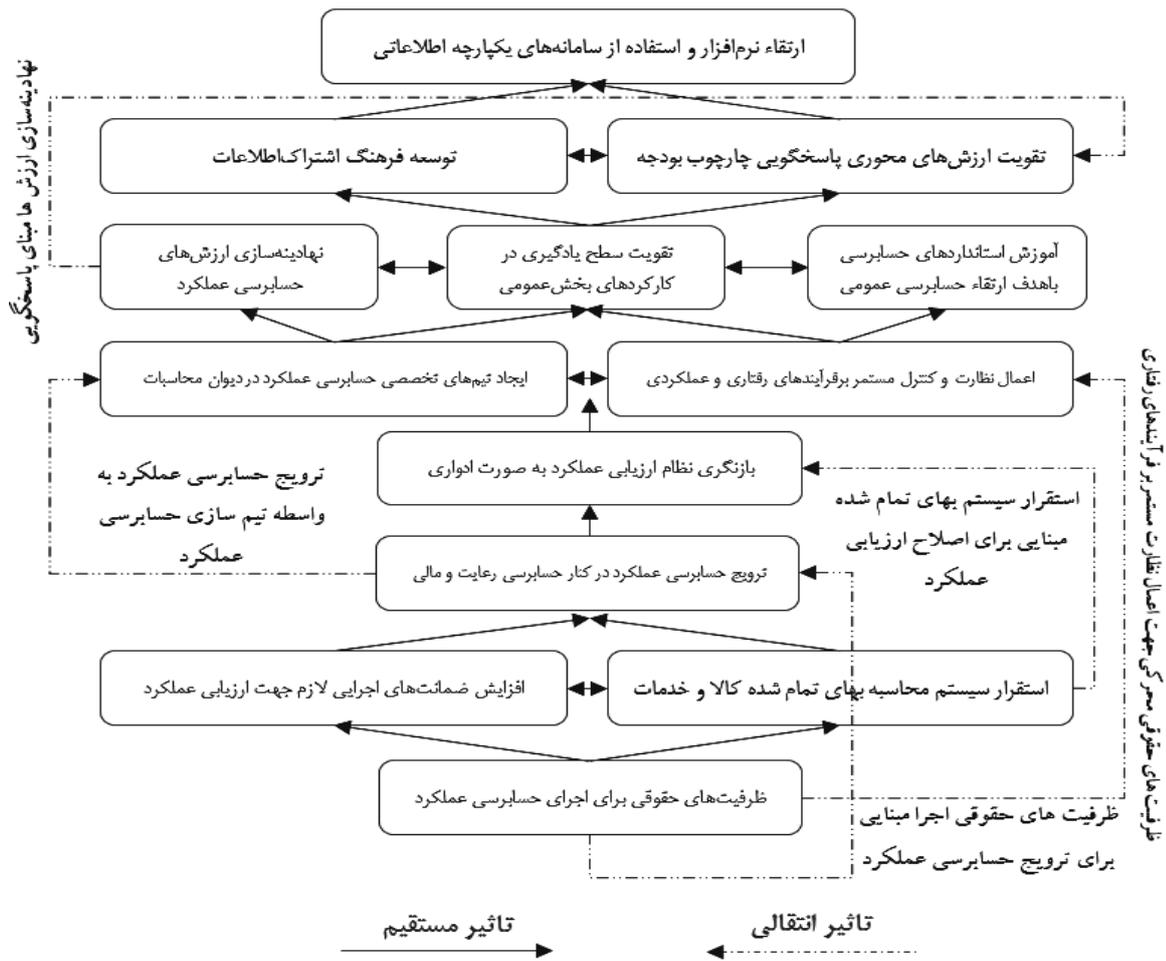
	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9	R10	R11	R12	R13
R1	1	1	1	1	1	1*	1*	1	1*	1	1*	1*	1*
R2	0	1	0	1	1	1*	1*	1	1*	1	1*	1*	1*
R3	0	0	1	1	1	1*	1*	1	1*	1	1*	1*	1*
R4	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1*	1*	1*
R5	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1*	1*	1*
R6	0	0	0	0	0	1	1*	1	1	1	1*	1*	1*
R7	0	0	0	0	0	1*	1	1	1	1	1*	1*	1*
R8	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1
R9	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1
R10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1
R11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
R12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
R13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1

جدول ۱۶. تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

R13	R12	R11	R10	R9	R8	R7	R6	R5	R4	R3	R2	R1	معیارها
۱	۳	۳	۴	۵	۵	۸	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۱	۱۳	قدرت نفوذ
۱۲	۱۲	۱۲	۱۰	۸	۸	۷	۷	۵	۴	۲	۲	۱	قدرت وابستگی

جدول ۱۷. مجموعه گزاره خروجی، ورودی و عناصر مشترک گزاره‌ها

سطح	عناصر مشترک	گزاره ورودی	گزاره خروجی	اختصار
هشتم	VIII	۱	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R1
هفتم	VII	۲	۲،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R2
		۳	۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R3
ششم	VI	۴	۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R4
پنجم	V	۵	۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R5
چهارم	IV	۶،۷،۱۰	۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R6
		۶،۷،۱۰	۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R7
سوم	III	۱۰	۸،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R8
		۹،۱۰	۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R9
		۱۰	۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R10
دوم	II	۱۱،۱۲	۱۱،۱۲،۱۳	R11
		۱۱،۱۲	۱۱،۱۲،۱۳	R12
اول	I	۱۳	۱۳	R13



شکل ۴. مدل علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی

نهادهای تحت شمول مؤسسه عالی حسابرسی مرتبط با اختیار و صلاحیت‌هایی است که نظام حقوقی یک کشور به مؤسسه‌ها ارجاع می‌دهد. اما در فرآیند اجر همواره با توجه به ماهیت حسابرسی عملکرد با ماهیت حسابرسی رعایت تفاوت وجود دارد که این تفاوت باعث شده تا مبنای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی با چالش مواجه شود. به طوری که حسابرسی عملکرد از شئون مدیریت عمومی نوین در حوزه نظارت می‌باشد، در حالی که حسابرسی رعایت بیشتر با سبک مدیریت عمومی سنتی سنخیت دارد. سازگاری و تلفیق حسابرسی رعایت و عملکرد نه به آسانی امکان‌پذیر است و نه همواره مطلوب و این امر در مؤسسات عالی حسابرسی بر اساس ظرفیت نیروی انسانی و منابع اقتصادی متفاوت می‌باشد. لذا تمرکز بر ایجاد و توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم با اتکا به تدوین قوانین و دستورالعمل‌هایی می‌تواند باعث گردد تا سطح متناسب‌تری از فعالیت‌های حسابرسی عملکرد و حیطه‌های اختیارات و مسئولیت‌ها مشخص شود و این موضوع باعث افزایش کیفیت در حوزه حسابرسی بخش عمومی گردد. از طرف دیگر در سطح هفتم

اولیه ۱۸ پژوهش مورد تأیید جهت بررسی محتوایی بر اساس روش ارزیابی انتقادی قرار گرفت که در این مرحله نیز ۴ پژوهش دیگر حذف شدند و با واکاوی ۱۴ پژوهش، سه مؤلفه اصلی عوامل ساختاری کیفیت حسابرسی بخش عمومی؛ عوامل فرهنگی و اجتماعی کیفیت حسابرسی بخش عمومی و عوامل فنی کیفیت حسابرسی بخش عمومی تحت وجود ۲۳ گزاره تعیین و بر اساس ایجاد چک لیستی امتیازی باهدف تعیین اجماع نظرات خبرگی وارد تحلیل دلفی شدند. در این مرحله نیز از مجموع ۲۳ گزاره طی دو مرحله دلفی ۹ گزاره حذف و دو گزاره باهم ادغام شدند و مجموعاً ۱۳ گزاره وارد فاز تحلیل تفسیری ساختاری گردیدند. نتایج در این بخش مدلی هشت سطحی را از تأثیرگذارترین علل تا کم‌اثرترین علل نشان داد و مشخص گردید، گزاره توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی به‌عنوان گزاره عوامل ساختاری ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی مهم‌ترین عامل در این حوزه می‌باشد. این نتیجه بیان‌کننده این واقعیت است که، با توجه به اصل عدم صلاحیت در حقوق عمومی، انتخاب نوع حسابرسی و قلمرو

توسعه؛ اجرا و ارزیابی را در برگیرد و از این طریق باعث شود تا حسابرسی بخش عمومی بتواند به سمت پویایی بیشتر حرکت نماید. نتایج کسب شده با پژوهش‌های میتر و همکاران (۲۰۱۷)، باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، باباجانی و دوست‌جباریان (۱۳۹۷)، نظری‌پور (۱۳۹۶)، آذر و حبشی (۱۳۹۶) و افضل‌ی (۱۳۹۱) مطابقت دارد.

پیشنهاد‌های کاربردی

بر اساس اینکه مشخص شد، توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی مهم‌ترین عامل ساختاری تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی است، پیشنهاد می‌شود، با اصلاح قوانین و افزایش ضرورت‌های حقوقی می‌توان با اتکاء به اعطای اختیارات و آزادی عمل بیشتر به مدیران دستگاه‌های اجرایی در چگونگی تصمیم‌گیری و انجام هزینه کرد وجوه عمومی، ضمن تلفیق ردیف‌های جزئی بودجه در یکدیگر و تبدیل آنها به ردیف بودجه‌ای کلی‌تر در جهت تسهیل نحوه تخصیص توسط مدیران، اختیار انتقال وجوه یا هزینه‌ها بین سال‌های مالی متوالی و عدم الزام دستگاه‌های اجرایی به بازپرداخت وجوه مصرف نشده یک سال مالی به خزانه را بیشتر نمود و از این طریق زمینه اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی را قوت بخشید. همچنین بر اساس وجود دو گزاره سطح هفتم ایجاد پویایی در استقرار سیستم بهای تمام شده و افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم تحت عنوان تدوین دستورالعمل‌های جدید می‌باشد به تأیید مجدد هیئت‌وزیران برسد، چرا که قیمت تمام شده نادرست موجب تصمیم‌گیری‌های نادرست در حوزه‌های ارزیابی عملکرد مالی دستگاه‌ها، تخصیص منابع، تعیین قیمت و تعرفه کالا و خدمات هم از جانب خود سازمان‌های ذیربط می‌شود و هم باعث می‌گردد تا سطح ارزیابی‌های حسابرسی با چالش عدم شفافیت‌ها مواجه گردد. همچنین اموری نظیر اتخاذ سیاست‌های صحیح برای کاهش هزینه تولید محصولات و استفاده از ابزارهایی مانند اصلاح فرایندها، مهندسی مجدد ساختارها و فرایندها برای حذف فعالیت‌های دارای اولویت کمتر، تجدیدنظر در کمیت و کیفیت محصولات برای ایجاد تعادل بین هزینه تولید آنها با بودجه اختصاص یافته، تجهیز منابع درآمدی جدید، مقایسه قیمت‌ها با استاندارد را منحرف نموده و امکان استانداردسازی خدمات و برون‌سپاری خدمات به صورت کلی یا جزئی و تعیین رقابتی بودن خدمات را با چه در تصمیم‌گیری‌ها و چه ارزیابی‌های حسابرسی بخش عمومی با مشکل مواجه خواهد نمود.

مشخص شد، دو گزاره افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم) و استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات (ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن) هر دو به‌عنوان گزاره‌های ساختاری ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی جزء اولویت‌های تأثیرگذاری دوم قرار گیرد. دیوان محاسبات از طریق تعیین مبنایی جهت ارزیابی عملکرد طبق فصل یازدهم اصلاح قانون خدمات کشوری می‌تواند به ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی کمک نماید، جایی که ارائه گزارش‌ها توسط سازمان‌ها می‌تواند به انجام فرآیند حسابرسی عمومی کمک نماید و باعث گردد تا سطح کیفیت اظهارنظرها به‌واسطه ارزیابی‌های انجام شده ارتقا یابد. وجود چنین ضمانت‌نامه‌های اجرایی کمک خواهد کرد تا سازمان‌ها و نهادهای مربوط نسبت به اجرای آن پایبند باشند و تداوم اجرای آن به افزایش پویایی در این حوزه کمک نماید. از طرف دیگر مشخص گردید استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات می‌تواند به افزایش بهره‌وری، استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده)، کنترل مراحل انجام کار و جلوگیری از تمرکز تصمیم‌گیری و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود بر اساس آیین‌نامه‌ای که توسط سازمان تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد کمک نماید و باعث گردد تا سطح مسئولیت‌ها و پاسخگویی در برابر حسابرسی بخش عمومی تقویت گردد.

در نهایت مشخص گردید، ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش به‌عنوان گزاره عوامل فنی و تخصصی در سطحی از کمترین گزاره‌های تأثیرگذار بر ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی در این پژوهش محسوب شده است. چراکه گستردگی حوزه‌های عملکردی سازمان‌ها و عدم افشای کامل اسناد و مدارک و فقدان زیرساخت‌های مبنایی برای توسعه گردش آزاد اطلاعات در سامانه‌ها امروزه آنها را صرفاً به‌عنوان دکوری برای شفافیت‌ها بدل نموده است و کماکان وجود نظارت‌های مستقیم از طریق ارزیابی‌های اسناد و مدارک باعث شده است، این حوزه از حسابرسی بخش عمومی که در دسته کارکردهای فناوری اطلاعات قرار گرفته است، مغفول بماند و نتواند اثربخشی لازم برای ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی را داشته باشد. بر اساس مدل ارائه شده در این پژوهش مشخص گردید، مهم‌ترین مؤلفه در حوزه ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی، مجموعه گزاره‌های مربوط به عوامل ساختاری بوده است که ضمن پوشش فرآیندهای استاندارد و قانونی در این حوزه، ضمانت‌های لازم برای

تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان باکیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). *دانش حسابداری مالی*، ۱(۱۶)، ۹۹-۷۹.

- فتوحی، میثم. (۱۳۹۷). بررسی اثر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری*، ۳۸(۱)، ۸۵-۹۴.
- کارگروه تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۹۶). *استانداردهای حسابرسی بخش عمومی (برای دیوان محاسبات کشور)*. تهران: انتشارات مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- کرمی، اصغر؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ تقی‌پوریان، یوسف و حاجیها، زهره. (۱۳۹۷). طراحی الگوی کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳۱(۳)، ۶۸-۴۵.
- مداحی، آزاده؛ مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه و رحمانی، علی. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. *فصلنامه بورس/اوراق بهادار*، ۳(۳)، ۱۳۷-۱۰۳.
- نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی *دوفصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی*، ۳(۲)، ۹۲-۷۹.
- نیک‌بخت، محمدرضا و محمودی‌خوش‌رو، امید. (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳(۳)، ۴۶۲-۴۴۱.
- ولیان، حسن؛ واسعی چهارمحالی، مهدی؛ عبدلی، محمدرضا. صفری‌گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی فشار روانی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسی برای مشتری جدید. *مجله سلامت حسابداری*، ۷(۲)، ۱۰۳-۸۲.
- یار احمدی، علیرضا. (۱۳۹۷). بررسی اثرات مشترک ویژگی اجتماعی و فشارهای نهادی (سازمانی) بر کیفیت حسابرسی. *مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۴(۱)، ۱۳۳-۱۱۴.

منابع

- اسماعیلی‌کیا، غریبه. (۱۳۹۷). استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران: نگرش خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه. *دوفصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۱۳۴-۱۱۵.
- افضل‌ی، حسین. (۱۳۹۱). استقرار سیستم قیمت تمام شده با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان‌های دولتی. *دوماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی*، ۹(۱۰)، ۹۳-۱۰۶.
- آذر، عادل و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۶)، ۴۰-۵.
- امینی، پیمان؛ خدایی اسمعیل‌کندی، پیام؛ محمدی ملقرنی، عطالله و فاطمی، عادل. (۱۳۹۸). به‌کارگیری الگوریتم‌های درخت تصمیم در پیش‌بینی کیفیت حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی*، ۷(۳۲)، ۲۰۹-۲۲۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۹). الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران. *دانش حسابرسی*، ۲۰(۷۹)، ۳۰-۵.
- باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ و ایمان‌زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۵(۶۱)، ۲۶-۱.
- باباجانی، جعفر و دوست‌جباریان، جواد. (۱۳۹۷). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳۱(۲۱)، ۱۵۶-۱۴۳.
- بهزادیان، فتاح و ایزدی‌نیا، ناصر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۰(۲)، ۶۰-۲۸.
- دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق،

Accounting and Auditing Knowledge, (32)7, 209-224 (In Persian).

- Afzali, H. (2012). Establishing Cost Price System Using Activity Based Costing (ABC) in Government Agencies, (9/10)12, 93-106 (In Persian).
- Amini, P., Khoda Ismail Kennedy, P., Mohammadi Malqarni, A. & Fatemi, A. (2020). Applying decision tree algorithms in predicting audit quality. *Journal of Social and Behavioral Sciences*, (1)219: 828-832.

- Attri, R., Dev, N. & Sharma, V. (2013). Interpretive Structural Modelling (ISM) approach: An Overview. *Research Journal of Management Sciences*, (2)2, 6.
- Auditing Standards Working Group. (2017). Public Sector Auditing Standards (for the Court of Audit). *Publications of the Training and Planning Center of the Court of Audit* (In Persian).
- Axelsen, M., Green, P. & Ridley, G. (2017). Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, (3)24, 15-31, <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.12.003>.
- Azar, A. & Habashi, N. (2017). Provide an effective model for auditing the public sector of the Court of Audit of the Islamic Republic of Iran. *Auditing Knowledge*, (66)17, 5-40 (In Persian).
- Babajani, J. (2020). A model for formulating the legal foundations of the independent monitoring and auditing system in the public sector of Iran. *Auditing Knowledge*, (79)20, 5-30 (In Persian).
- Babajani, J., Barzideh, F. & Imanzadeh, P. (2019). Assessing the current status of performance auditing in public sector institutions in Iran and providing solutions to improve it. *Empirical Studies of Financial Accounting*, (21)6 143-156 (In Persian).
- Babajani, J., Doust Jabbarian, J. (2017). A Performance Auditing Implementation Model for Institutions of the Public Sectors in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, (21)6, 143-156 (In Persian).
- Behzadian, F. & Izadi Nia, N. (2018). Investigating the Factors Affecting the Audit Quality from the Viewpoints of Independent Auditors and Financial Managers of Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. (1)10, 30-63 (In Persian).
- Caruana, J. & Kowalczyk, M. (2020). The Quest for Audit Quality in the Public Sector, Accounting in Europe, <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1757731>.
- Center for Audit Quality. (2014). CAQ Approach to Audit Quality Indicators.
- Chaudhry, G. & Noel, S. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality. *Journal of the British Accounting Review*, (6)49, 578-593.
- Daryayee, A. & Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and competency on audit quality (With Auditors Professional Skepticism as a moderating variable). *Journal of Financial Accounting Knowledge*, (1) 5, 79-99 (In Persian).
- DeFond, M. & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, (2)58, 275-326.
- Duff. (2009). Measuring audit quality in an era of change: An empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005. *Managerial Auditing Journal*, (2)24, 400-422.
- Esmaeeli Kia, G. (2018). Establishment of the Audit Committee in the Public Sector in Iran: Attitudes of Experts, Professionals and Academics. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (2)4, 115-134 (In Persian).
- Fathi, M. (2018). Investigating the Effect of Auditor Independence on Audit Quality. *New Research in Management and Accounting*, (1)38, 85-94 (In Persian).
- Financial Reporting Council (FRC). (2008). The audit quality frame work. Available at: <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-%281%29.aspx>.
- Francis, J.R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality Auditing. *A Journal of Practice & Theory*, (2)30, 125-152.
- Hay, D. & Cordery, C.J. (2018). The value of public sector audit: Literature and history,\ . *Journal of Accounting Literature*, (2)40, 1-15, <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- Hay, D. & Cordery, C.J. (2020). Evidence about the value of financial statement audit in the public sector. *Public Money & Management*, <https://>

- doi.org/10.1080/09540962.2020.1729532.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). *A Framework for Audit Quality*.
 - International Organization of Supreme Audit Institution. (2016). *Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (SAI PMF)*.
 - International Supreme Audit Institution. (2016). *Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (SAI PMF)*.
 - Karami, A., Gholami Jamkarani, R., Taghipouryan, Y. & Hajiha, Z. (2019). Presentation the audit quality model is based on The Financial Reporting Supply Chain. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, (31)8, 45-68 (In Persian).
 - Knechel, W.R. (2014). Audit Quality: Insights from the Academic Literature, Auditing. *A Journal of Practice & Theory American Accounting Association*, (1)32, 385-421.
 - Li, D. (2007). Auditor tenure and accounting conservatism. *The Degree Doctor of Philosophy in the School of Management*, Georgia Institute of Technology.
 - Loke, C.H., Ismail, S. & Hamid, F.A. (2016). The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study. *Asian Review of Accounting*, (1)24, 90-104, <https://doi.org/10.1108/ARA-12-2013-0082>
 - Maddahi, A., Mehrani, K., Mashayekhi, B. & Rahmani, A. (2013). Development of the Audit Quality Model. *Journal of Securities Exchange*, (23)6, 103-137 (In Persian).
 - Malone, D.W. (2014). An introduction to the application of interpretive structural modeling. *Proceedings of the IEEE*, (3)63, 397-404.
 - Marcel, H., Michelle, M. & Roland, Z. (2018). Does the Allocation of Audit Work Affect Audit Quality and Audit Fees?. *Journal of Accounting in Europe*, 15(1): 55-80
 - Mir, M., Fan, H. & Maclean, I. (2017). Public sector audit in the absence of political competition. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 899-923, <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2016-1357>.
 - Narayanaswamy, R. & Raghunandan, K. (2019). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality, Audit Fees and Audit Market Concentration: Evidence from India. *The Digital Institutional Repository of IIM Bangalore*, (582)3, 218-277.
 - Nazaripour, M. (2017). The Necessity of Establishment of Performance Audit from the Viewpoint of Public Sector Auditors. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (2)3, 79-92 (In Persian).
 - Nikbakht, M. & Mahmoodi Khoshroo, O. (2017). Investigation on the Factors Affecting the Audit Quality in Iran According to the Indicators of the Public Company Accounting Oversight Board (PICA OB). *Accounting and Auditing Review*, (3)24, 441-462 (In Persian).
 - Parker, L.D., Jacobs, K. & Schmitz, J. (2018). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (1)32, 280-306, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
 - Poljašević, J., Vašiček, V. & Jovanović, T. (2019). Comparative review of dual reporting in public sector in three south-east European countries, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, (3)31, 325-344, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2019-0035>.
 - Ramesh, A., Banwet, D.K. & Shankar, R. (2010). Modeling the Barriers of Supply Chain Collaboration. *Journal of Modelling in Management*, (2)5, 176-193.
 - Redmayne, N.B., Laswad, F. & Ehalaiye, D. (2019). Evidence on the costs of changes in financial reporting frameworks in the public sector. *Public Money & Management*, <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1679482>.
 - Roger, D. (2013). Audit Quality Indicators: Audit Practice Meets Audit

- Research. *Current Issues in Auditing*, (7)2.
- Sherwood, M., Nagy, A. & Zimmerman, A. (2019). Non-Accounting Professionals and Office Audit Quality. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2933106>.
 - Sherwood, M., Nagy, A. & Zimmerman, A. (2020). Qualified Audit Personnel, Office Workload, and Audit Quality. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2965292>.
 - Silvano, C., Cristina, F. & Giorgio, G., Stacy, M. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (2)25, 46-66.
 - Singh, M.D. & Kant, R. (2011). Knowledge management barriers: An interpretive structural modeling approach. *International Journal of Management Science and Engineering Management*, (2)3, 10.
 - Su, X. & Wu, X. (2017). Public Disclosure of Audit Fees and Bargaining Power between the Client and Auditor: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, (1)52, 64-76, <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2017.01.001>.
 - Thompson, N., Ravindran, R. & Nicosia, S. (2016). Government data does not mean data governance: Lessons learned from a public sector application audit. *Government Information Quarterly*, (3)32, 316-322, <https://doi.org/10.1016/j.giq.2015.05.001>.
 - Valiyan, H., Vasei Chaharmahali, M., Abdoli, M. & Safari Gerayeli, M. (2018). Investigating the Effect of Auditors' Work Stress on Audit Quality by Emphasizing the Moderating Role of Initial Audit Engagement for New Clients. *Journal of Health Accounting*, (2)7, 82-103.
 - Yar Ahmadi, A. (2018). Investigating the Common Effects of Social Characteristics and Institutional (Organizational) Pressures on Audit Quality. *Management and Accounting Studies*, (1)4, 114-133 (In Persian).
 - Zahmatkesh, S. & Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhné*, (2)15, 1-9.

گونه‌شناسی اختلال ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان براساس تحلیل کیو واریماکس (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)

رضا حسینی^۱، *ناصر ایزدی‌نیا^۲، سعید علی احمدی^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد اصفهان (خواراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خواراسگان)، اصفهان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۴/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۷/۱۰

Typology of Psychodynamic Perceptual Disorder in Quality Services of Auditors based on Q-Varimax Analysis (Case Study: Court of Audit)

R. Hosseini¹, *N. Izadnia², S. Ali Ahmadi³

1. PhD. Student of Accounting, Esfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Esfahan, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, University of Isfahan, Isfahan, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Isfahan (Khorasgan) Branch, Isfahan, Iran.

Received: 2020/7/19

Accepted: 2020/10/1

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this research is Typology of Psychodynamic perceptual disorder in Quality services of auditors based on Q-Varimax analysis.

Research Method: Methodological basis of this research is combined, because through qualitative analysis, first research propositions or discourse expressions from similar research texts were theoretically screened and then in the quantitative analysis section through score questionnaires of +5 to -5 in the form of analysis Q Varimax, various species that cause psychodynamic perceptual disturbances in the quality services of auditors were examined. Based on this, it should be said that research is in the category of developmental research in terms of results and descriptive-applied research in terms of purpose. Findings: In this study, 20 auditors of the Court of Audit who had specialized approaches to auditing, both empirically and in terms of the level of technical knowledge, participated.

Research Findings: In this study, 22 propositions related to the defects that cause psychodynamic perceptual disturbance were identified through theoretical screening and based on the Q analysis process in 4 types.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: These results indicate that the existence of internal and external causes can cause a person to suffer from psychodynamic perceptual disorders and under these conditions lose the quality functions of their services.

Keywords: Psychodynamic Perceptual Disorder, Court of Audit, Typology.

JEL Classification: M29, M33

* Corresponding Author: N. Izadnia

E-mail: naser.izadnia@gmail.com

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف این پژوهش گونه‌شناسی اختلال ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات براساس تحلیل کیو می‌باشد.

روش پژوهش: مبنای روش‌شناسی این پژوهش ترکیبی است، چرا که به واسطه تحلیل کیفی ابتدا گزاره‌های پژوهش یا عبارت‌های گفتمان از متون پژوهش‌های مشابه مورد غربالگری نظری قرار گرفت و سپس در بخش تحلیل کمی از طریق پرسشنامه‌های امتیازی +5 تا -5 در قالب تحلیل کیو واریماکس، گونه‌های مختلف ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. بر این مبنای باید گفت پژوهش از منظر نتیجه در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای و از منظر هدف در دسته پژوهش‌های توصیفی-کاربردی قرار می‌گیرد. در این پژوهش تعداد ۲۰ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات که چه به لحاظ تجربی و چه به لحاظ سطح دانش فنی از رویکردهای تخصصی در مورد حسابداری برخوردار بودند، مشارکت داشتند.

یافته‌های پژوهش: در این پژوهش تعداد ۲۲ گزاره مرتبط با نواقص ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک از طریق غربالگری نظری شناسایی شدند و بر مبنای فرآیند تحلیل کیو در چهارگونه اختلال ادراکی سایکودینامیک دسته‌بندی شدند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: این نتایج نشان می‌دهد وجود علل درونی و بیرونی می‌تواند باعث گردد فرد دچار اختلال ادراکی سایکودینامیک گردد و در اثر این شرایط کارکردهای کیفی خدمات خود را از دست دهد.

واژه‌های کلیدی: اختلال ادراکی سایکودینامیک، حسابرسان دیوان محاسبات، گونه‌شناسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M29, M33

* نویسنده مسئول: ناصر ایزدی‌نیا

مقدمه

سیر تطور در حرفه حسابداری از رویکردهای صرفاً تخصصی، امروزه به سمت ترکیبی از رویکردهای رفتاری و تخصصی تغییر مسیر داده است، چرا که حسابداری به دلیل تعاملات با افراد و عملکردهای متناسب به آنان، نیازمند شناخت‌های روانکاوانه از خود و محتوای حرفه حسابداری می‌باشد (نهم و همکاران^۱، ۲۰۱۹). یکی از این رویکردهای رفتاری و روانشناختی، رویکرد سایکودینامیک^۲ می‌باشد. این رویکرد یا اصطلاحاً روان‌پویایی اشاره به عملکرد انسان، مبتنی بر تعامل‌های متقابل بین مجموعه‌ای از محرک‌ها و نیروهای درونی در حسابرس می‌باشد، نیروهایی که در قالب ضمیر ناخودآگاه و بین ساختارهای مختلف شخصیتی، عملکرد حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد (کندی^۳، ۲۰۱۸). این رویکرد برای اولین بار توسط فروید مطرح شد و نظریه‌پردازانی همچون یونگ (۱۹۶۴)، آدلر (۱۹۲۷) و اریکسون^۴ (۱۹۶۸)، اقدام به بسط تئوریک این رویکرد نمودند. پایه اصلی این نظریه، به نوعی آشفستگی خیال و تصورات فردی براساس استرس و احتمالاً افسردگی‌های رفتاری یا حتی شغلی و حرفه‌ای اشاره دارد، که باعث می‌گردد کارکردهای فردی در قالب نقش‌های وظیفه‌ای، با مشکل و چالش مواجه شود.

یونگ^۵ (۱۹۶۴)، در تکمیل این رویکرد، همچون فروید^۶ (۱۹۱۵)، سایکودینامیک را به کوه یخ شناور در اقیانوس تشبیه می‌کند که اگر چه در ظاهر برمبنای قسمت بیرونی کوه با صلابت است، اما به تدریج قسمت نامشهود منجر به آب شدن آن می‌شود. یونگ (۱۹۶۴)، در تفسیر استعاره مطرح شده، ذهن ناخودآگاه را به قسمتی از درونیات فرد که قابل دیدن نیست، تشریح می‌کند و احساسات، انگیزه‌ها و تصمیمات را براساس آن بنا می‌نماید (وِندرهِیدم^۷، ۲۰۰۰).

در بسط این رویکردها یعنی رویکردهای روانشناختی در حرفه حسابداری نیز باید بیان نمود، از اوایل دهه ۱۹۹۰، بسیاری از محققان این عرصه، پا را فراتر از بررسی ابعاد و ویژگی‌های تخصصی نهادند و با توسعه نظریه‌های مالی روانشناسی در حسابداری و حسابداری، تلاش نمودند تا فرآیندهای رفتاری همچون تصمیم‌گیری‌های فردی را مورد بررسی قرار دهند. در واقع سایکودینامیک در محیط حرفه

حسابرسی، به خصوص حسابرسان دولتی به دلیل فشارهای ناشی از محتوای این حرفه، بیشتر از مشاغل دیگر ممکن است متصدیان آن مشاغل را تحت تأثیر قرار دهد، چرا که حرفه حسابداری ضمن این که یک مسئولیت اجتماعی است در عین حال یک تجربه غیرقابل کنترل و پیچیده است که به واسطه وجود انتظارات و حساسیت‌های اجتماعی نسبت به افشای واقع‌گرایانه عملکردهای مالی شرکت‌ها ایجاد می‌شود. به عبارت دیگر، حرفه حسابداری به دلیل پیچیدگی‌های جامعه امروزی و نیازهای اطلاعاتی، فشار کاری بیشتری را نسبت به گذشته تجربه می‌کند و این موضوع باعث شده است، حسابداری به‌عنوان یکی از مشاغل حساس و سخت دنیای امروز محسوب شود (یوتامی و ناهارتویو^{۱۲}، ۲۰۱۳).

از این رو، کیفیت بالای خدمات حسابداری مستلزم عملکرد شغلی بالای حسابرسان است که به عنوان سازه بسیار مهمی در روانشناسی صنعتی و سازمانی مطرح شده است (مرویان حسینی و لاری دشت‌بیاض، ۱۳۹۴). به عنوان مثال هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی^{۱۳} در ایالات متحده، باور دارد که کیفیت خدمات حسابداری ممکن است به دلیل حجم کاری حسابرسان و فشار زمانی، به‌طور چشمگیری کاهش پیدا کند، که منشاء آن را وجود استرس‌های شغلی تحت عوامل سایکودینامیک می‌دانند (منفرد و همکاران، ۲۰۰۷).

از جمله عواملی که موجب افزایش فشار روانی در حرفه حسابداری می‌شود، میزان مسئولیت افراد است و از این منظر حرفه حسابداری در کشور شغلی پر مسئولیت قلمداد می‌شود. زیرا، ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی دیوان محاسبات مصوب سال ۱۳۸۳ بر نقش حسابرسان و حسابداران در جامعه اشاره دارد و ماده ۲ همان آیین‌نامه نقش مؤسسات حسابداری در اعتباربخشی، اطمینان‌بخشی و شفافیت اطلاعات ارائه شده به نظام اقتصادی کشور برای تصمیم‌گیری را مهم دانسته است و پایبندی حسابرسان به رفتار و اخلاق حرفه‌ای، مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران و مفاد این آیین‌نامه را لازم و ضروری می‌داند (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابداری حرفه‌ای، ۱۳۹۳).

لذا باتوجه به فقدان پژوهش‌های مرتبط با حوزه مورد توجه این پژوهش و ویژگی‌های حرفه‌ای حسابداری که چه به لحاظ قانونی و چه به لحاظ محتوایی دارای فشار بیش از حد

8. Manfred et al

9. Kernis

10. Tam et al

11. Himmerich

12. Utami and Nahartyo

13. Public Company Accounting Board

1. Nehme et al

2. Psychodynamics

3. Kennedy

4. Erikson

5. Jung

6. Freud

7. Van der Heijden

و مرتبط با آن تجزیه و تحلیل شود و برای درک آن افکار باید عمیق‌ترین هیجان‌ها و احساسات شخص مورد بررسی و کنکاش قرار گیرند (جیمز و استیسی^{۱۶}، ۲۰۱۳).

سایکودینامیک به منظور مشخص کردن شدیدترین عارضه‌های روانی به کار می‌رود که اثر از هم پاشیدگی فکری، بی‌نظمی‌های هیجانی، از دست دادن جهت‌یابی‌های فضایی و زمانی، عدم توانایی در ارزیابی واقعیت بیرونی، پاسخ ناسازگارانه نسبت به الزام‌های معمول و... را می‌توان بخشی از اختلال‌های رفتاری و روانی رفتار فردی تلقی نمود.

گزینه‌ی به تعادل نیاز با انگیزه‌های حسابرسی در تقابل با سایکودینامیک

یک خصیصه و ویژگی بنیادین درباره محیط اجتماعی، پیچیدگی و ابهام است. در واقع براساس این رویکرد، هیچ چیزی دائمی وجود ندارد. به عبارت دیگر، تباهی و تغییر، از شرایط بنیادین و اولیه زندگی اجتماعی افراد محسوب می‌شوند و تمام پدیده‌ها در زندگی همزمان می‌تواند دارای جنبه‌های خوب و جنبه‌های بد باشند. متقابلاً، این بدان معناست که بازنمایی درونی انسان نیز پیچیده و مبهم است و به همین دلیل است که انگیزش و نیازهای انسانی، در نقطه مقابل یکدیگر قرار گرفته‌اند و این موضوع باعث افزایش سایکودینامیک در کارکردهای رفتاری و عملکردی افراد می‌شود. انسان‌ها در قالب نقش‌های فردی و اجتماعی همچون تصدی یک شغل یا حرفه، بسیاری از چیزها را به طور همزمان می‌خواهند، که غالباً این چیزها در تضاد با یکدیگر می‌باشند. این عدم تعادل در خواسته‌ها، نوعی ابهام بیرونی در برابر ابهام درونی یعنی تقابل انگیزه‌ها با نیازهای فردی است که باعث می‌گردد فرد بسته به موقعیت و شرایط، دچار اضمحلال گردد و کارکردها و قابلیت‌های خود را به

می‌باشد، این پژوهش در تلاش است تا از طریق تحلیل کیو "Q" اختلال‌های ادراکی در ایجاد سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات را در قالب یک دسته‌بندی (سُخ‌شناسی) قابل‌اتکا برای توسعه ویژگی‌های روانشناختی مورد بررسی قرار دهد.

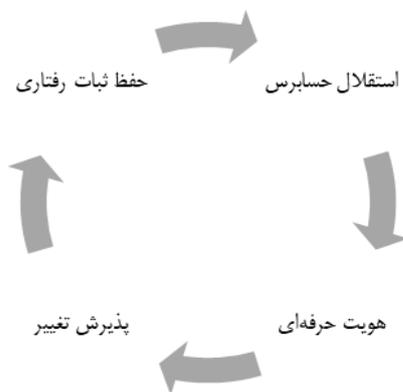
مبانی نظری

رویکرد سایکودینامیک

این اصطلاح برای اولین بار توسط فروید (۱۹۱۵)، مطرح شد، نظریه‌ای که دیدگاه فروید را در مورد محرک‌های روانشناختی در فرد براساس نیازهای انسان‌ها در محیط اجتماعی به تصویر می‌کشد و بازنمایی از یک مجموعه ویژگی‌های رفتاری و درونی افراد نسبت به محرک‌ها و رضایت‌مندی‌های روانی فردی است. فروید قبل از رسیدن به رویکرد سایکودینامیک، این بازنمایی را سائق نامگذاری کرد و در واقع تعادل بین تنش و ویژگی‌های ادراکی فردی را عاملی برای رضایت‌مندی روانی فرد تشریح نمود. او معتقد بود اگر تنش‌های درونی فرد تسکین یابد و براساس ویژگی‌های فردی متعادل گردد، این موضوع می‌تواند به افزایش سطح عملکردهای آرامش‌بخش فرد کمک نماید. با توسعه بیشتر مطالعات فروید رویکرد سایکودینامیک را مطرح ساخت (مک‌اینس^{۱۴}، ۲۰۱۶).

فروید معتقد بود، اختلالات روانی افراد الزاماً ماهیتی ریشه‌ای ندارند و بسته به موقعیت و روند تدریجی در بخش ضمیر ناخودآگاه فردی ریشه می‌دواند و با توجه به اینکه کاهش و ضعف عملکردهای فردی بر مبنای این فرسودگی ذهنی قابل توجیه نمی‌باشد، بر این مینا استرس در فرد به حالت فزاینده در می‌آید و باعث می‌گردد تا کارکردهای فردی تحت تأثیر قرار بگیرد. به زبان ساده این رویکرد، بر این اندیشه استوار است که افکار و هیجان‌ها علل مهم رفتار هستند. رویکرد سایکودینامیک بر این فرض استوار است که رفتار قابل مشاهده (پاسخ‌های آشکار)، تابعی از فرایندهای روانی داخلی (رویدادهای پنهان)، می‌باشند (چرویجر و کورسئو^{۱۵}، ۲۰۱۴).

رویدادهای درونی و منابع تحریک محیطی که از سوی نظریه‌پردازان سایکودینامیک مطرح شده با هم متفاوتند، اما همه آنها در این باره توافق دارند که شخصیت را ترکیبی از وقایع داخلی و خارجی شکل می‌دهد که از نظر آنها وقایع درونی در این زمینه نقش عمده‌تری دارند. فروید که برای درک و فهم تأثیرات سایکودینامیک لازم است افکار پیشاینده



شکل ۱. رویکردهای کنترلی سایکودینامیک در رفتار و عملکرد

تغییر را داشته باشد (اکبری نفت‌چالی و همکاران، ۱۳۹۸). به عبارت دیگر تضاد و تناقض بین ثبات و تغییر، موضوعی مبتنی بر ویژگی‌های رفتاری در قالب شخصیت فردی برحسب تجارب قابل اکتساب می‌باشد که اگر فرد در کسب تجربه‌های خود نتواند تعادل ایجاد کند، این موضوع باعث خواهد شد تا فرد دچار نوعی ثبات یا رخوت از منظر شغلی و یا دچار هیجان و تغییر دائمی گردد که بسته به الزامات رفتاری و عملکردهای حسابرسی این موضوع می‌تواند به سایکودینامیک در حسابرس منجر شود.

استانداردهای ۲۲۰۰ کنترل کیفیت دیوان محاسبات در ایجاد تعادل فشارهای روانی

دیوان محاسبات کشور به عنوان یک مرجع رسمی در رسیدگی خدمات کیفی حسابرسی به منظور اجرای با کیفیت حسابرسی مطابق با استانداردهای وضع شده و کسب اطمینان معقول از رعایت استانداردهای حرفه‌ای و الزامات قانونی و مقررات لازم‌الاجرا، نظام جامع کنترل کیفیت را طراحی و مستقر و اجرا نموده است. مطابقت با این استاندارد طبق بند ۳۸ تحت عنوان نظارت بر کیفیت، دیوان محاسبات کشور به منظور کسب اطمینان معقول و منطقی از کفایت سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با نظام کنترل کیفیت و مربوط بودن آن با موضوع حسابرسی و رسیدگی و به‌کارگیری ابعاد آن، با تعیین ساعت کاری و افزایش تعدد حسابرسان و توصیه به تیم کاری در حرفه حسابرسی در تلاش برای ایجاد تعادل فشار روانی در حرفه حسابرسی می‌باشد. در واقع، با گذشت زمان و توسعه دیدگاه‌های نظری منطبق با تغییرات محیطی و آثار بیرونی، به موضوع فشار روانی به صورت جدی‌تر توجه شد تا جایی که از آن به عنوان پیامدی منفی بر عملکرد حرفه‌ای و سلامت جسمانی و روانی فرد یاد می‌کنند. در واقع، چنین بیان می‌شود که فشار روانی ناشی از علل و ویژگی‌های درونی و بیرونی بوده بر حسابرسان تأثیرگذار است و از آن به عنوان تجربه‌ای بسیار پیچیده یاد می‌کنند که می‌تواند بسیار مضر باشد با وجودی که در بعضی مواقع لازم است (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵).

از سویی دیگر در تعریفی جامع، مؤسسه بین‌المللی ایمنی و سلامت شغلی، فشار روانی شغلی را به صورت پاسخ مضر جسمی و روحی در زمان نبود هماهنگی بین نیازهای شغلی با توانایی‌ها، منابع حمایتی و نیازهای فرد شاغل تعریف می‌کند. فشار روانی که افراد شاغل در محیط‌های شغلی با آن روبه‌رو می‌شوند علل و منابع مختلفی دارد؛ به نحوی که فشار روانی شغلی پیامدی از عوامل درونی و بیرونی مختلف شغلی است.

دلیل روان‌پریشی‌های تدریجی از دست بدهد. آلستد و هاسلند^{۱۷} (۲۰۱۶)، با هدف کنترل روند تدریجی سایکودینامیک‌ها، تلاش نمودند حد متعادلی از نیازهای فردی در برابر انگیزه‌های فردی را مورد مطالعه قرار دهند و بر این اساس، چهار رویکرد در شکل ۱ را مطرح نمودند.

همان‌طور که در این چارچوب مشخص است، هر فرد بسته به موقعیت‌های فردی و اجتماعی، نیازمندی‌هایی دارد که باعث ایجاد تعادل در انگیزه می‌شود و این موضوع می‌تواند حد سایکودینامیک را در فرد تا حد زیادی کاهش دهد. در واقع این چارچوب نشان می‌دهد، به همان میزان که یک فرد نیازمند استقلال است، به همان اندازه نیازمند تعلق قرار گرفتن به یک گروه را دارا می‌باشد. در عین حال به همان میزان که نیاز به ثبات و تصدیق دارد، احساس نیاز به تغییر و چالش نیز در او بسیار پررنگ می‌باشد. بدیهی است که این چهار نیاز، به طور دو طرفه متناقض یکدیگر هستند. بنابراین، می‌توان آنها را دو به دو در کنار یکدیگر قرار داد، به طوری که دو مسئله انگیزشی و وجودی اولیه پدیدار می‌شود. این ابعاد به خوبی در حرفه حسابرسی قابل بسط می‌باشد. فرد به عنوان یک حسابرسان، حفظ استقلال جایگاه حرفه‌ای براساس الزامات مرتبط به آن برایش اولین اولویت محسوب می‌شود، چرا که این استقلال به او کمک می‌کند فارغ از فشارهای روانی تصمیم‌گیری کند و مستقلانه در مورد عملکردهای صاحبکاران اظهارنظر نماید، در عین حال در راستای هویت اجتماعی و براساس تئوری هویت حرفه‌ای نیازمند پذیرفته شدن در گروه همسانان خود می‌باشد، چراکه هویت حرفه‌ای خود را وابسته به اعتبار اجتماعی این حرفه قلمداد می‌کند (بروبرگ و همکاران^{۱۸}، ۲۰۱۸). حال اگر یک حسابرسان ادراک نماید، هویت حرفه‌ای که دارد مبتنی بر ویژگی‌های استقلال رفتاری و عملکردی است که مورد تأیید جامعه حسابرسان می‌باشد (بوهنسن و همکاران^{۱۹}، ۲۰۰۶)، روند سایکودینامیک در فرد کاسته می‌شود و فرد بین نیازها و انگیزه‌های حرفه‌ای خود توانسته تعادل برقرار نماید. از طرف دیگر، ماهیت حرفه‌ای حسابرسی، می‌طلبد که حسابرسان دارای ثبات رفتاری و هیجانی در موقعیت‌های عملکردی باشد، به گونه‌ای که به دور از هیجانات اقدام به تصمیم‌گیری و اظهارنظر نماید، اما در عین حال کسب تجربه‌های متفاوت و افزایش سطح دانش می‌تواند این تعادل ثبات‌گونه را برهم بزند و باعث گردد فرد، در حرفه حسابرسی جسارت پذیرش

17. Alsted & Haslund
18. Broberg et al
19. Johnson et al

آنچه درباره موضوع در قالب‌های مختلف وجود دارد و فضای گفت‌وگو نامیده می‌شود، براساس تحلیل واکاوی محتوایی گردآوری گردید.

جامعه‌آماري

در این پژوهش با توجه به ماهیت آن، که مبتنی بر شناسایی ابعاد دسته‌بندی شده اختلالات ادراکی سایکودینامیک در حساب‌برسان دیوان محاسبات می‌باشد، از تحلیل کیو براساس بارهای عاملی برای دسته‌بندی سناریوهای مختلف این اختلالات استفاده شد. به همین دلیل جامعه آماری پژوهش شامل آن دسته از حساب‌برسان دیوان محاسبات هستند که ضمن دارا بودن سطح تحصیلات در رشته حسابداری، به عنوان یک فرد متخصص در این حرفه ایفای نقش می‌نمایند. به عبارت دیگر، انتخاب این دسته از افراد بر مبنای وجود رویکردهای تخصصی و دانش‌افزایی می‌باشد که به ایجاد شناخت روان‌کاونه در این حرفه کمک می‌نماید. بر این اساس از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شد. نکته قابل توجه اینست که در روش کیو، واژه‌های جامعه آماری و نمونه آماری بار معنایی که در پژوهش‌های کمی مصطلح است، را ندارند. در این روش لازم نیست نمونه آماری به شکل تصادفی از جامعه آماری انتخاب شود؛ بلکه افراد، به دلیل داشتن یک نظر خاص درباره موضوع پژوهش، به شکلی کاملاً آگاهانه انتخاب می‌شوند.

اندازه نمونه نیز در این روش کوچک است و هدف، تجزیه و تحلیل عمیق تعداد اندک است و نه تجزیه و تحلیلی سطحی تعداد زیادی از افراد می‌باشد. بنابراین، در این دسته از پژوهش‌ها، نمونه افراد را از میان کسانی انتخاب می‌کنند که یا ارتباط خاصی با موضوع پژوهش دارند یا دارای عقاید ویژه‌ای هستند. در واقع، مرحله انتخاب مجموعه مشارکت‌کنندگان در انجام روش کیو، معادل انتخاب نمونه آماری در پژوهش‌های کمی است که این امر، به صورت هدفمند و غیراحتمالی صورت می‌گیرد (شاه‌حسینی و همکاران، ۱۳۹۴). بر این اساس تعداد ۲۰ نفر از حساب‌برسان دیوان محاسبات که دارای سطح تحصیلات در رشته حسابداری می‌باشند و سابقه شغلی بیش از ۵ سال بودند، در تحلیل کیو مشارکت داشتند.

روایی و پایایی گزاره‌های کیو

برای بررسی روایی در این پژوهش با توجه به اینکه از متون مقالات و منابع مشابه گردآوری شده است، روایی گزاره‌های شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد. هر چند براساس روایی

از جمله عوامل درونی و بیرونی ایجادکننده فشار روانی شغلی تطبیق نداشتن توانایی‌های فرد با وظایف شغلی، بی‌توجهی به نیازهای عاطفی و روان‌شناختی (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴)، فرصت‌های اندک برای تصمیم‌گیری، حجم بسیار زیاد کار، شیفت‌کاری نامناسب (خلیفه سلطانی و براری، ۱۳۹۴)، ارتباطات ضعیف کاری (خاتونی و همکاران، ۱۳۹۰) و غیره است. همچنین، فشار روانی به عنوان عاملی تعیین‌کننده برای سلامت فرد، کیفیت زندگی و عملکرد نقش‌های شغلی محسوب می‌شود که مجموع این عوامل می‌تواند زمینه‌ساز شکل‌گیری و توسعه سایکودینامیک یا روان‌پویایی در حساب‌برس گردد. این موضوع در حرفه حساب‌برسی عمدتاً ناشی از تضاد بین منابع محدود حساب‌برسی و حجم کاری زیاد در یک بازه زمانی محدود از منظر بیرونی از یک سو و تضاد بین تناسب ادراکی با ویژگی‌های رفتاری از سوی دیگر می‌تواند باشد.

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش با توجه به ماهیت آن، که مبتنی بر سنج‌شناسی اختلالات ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حساب‌برسان می‌باشد، می‌بایست برای گردآوری داده از روش‌شناسی ترکیبی استفاده نمود. چراکه ابتدا می‌بایست مجموعه‌ای از علل ایجادکننده اختلالات ادراکی سایکودینامیک را از طریق تحلیل‌های واکاونه مشخص ساخت و سپس از طریق تحلیل سناریوی کیو (Q)، اقدام به دسته‌بندی آن نمود. روش کیو به دلیل ماهیت کمی و کیفی خود می‌تواند بیشترین سازگاری را با هدف موردتوجه در این پژوهش داشته باشد که در برگیرنده دو نوع آمار توصیفی و تحلیلی است. روش کیو (Q) می‌تواند ضمن شناسایی دیدگاه‌های مختلف میزان موافقت با هر دیدگاه میان متخصصان را نیز مشخص نماید. از آنجا که هدف اصلی این تکنیک، آشکار ساختن الگوهای مختلف در کارکردهای کیفی خدمات حساب‌برسی است، نه شمارش افرادی که تفکرات مختلفی دارند، به روش کیفی نزدیک است. به طور خلاصه باید بیان نمود، پژوهش حاضر در مراحل گردآوری گزاره‌ها، از واکاویی محتوایی در متون و مطالعات گذشته استفاده نمود تا از این طریق گزاره‌های نظری مربوط به اختلالات ادراکی سایکودینامیک را در حساب‌برسان دیوان محاسبات مشخص نماید و در مرحله کشف ذهنیت‌ها از رویکرد کمی و تحلیلی کیو براساس تحلیل عاملی استفاده نماید. از حیث مکانی نیز، پژوهشی کتابخانه‌ای-میدانی محسوب می‌شود. به عبارت دیگر، در این روش تحقیق، با توجه به موضوع آن، ابتدا هر

شناسایی گزاره‌های کیو (Q) علل ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک

در این بخش به منظور شناسایی عبارت کیو (Q) یا فضای گفتمان مربوط به علل ایجادکننده اختلالات ادراکی سایکودینامیک از تحلیل واکاوی محتوایی استفاده شد. بر این اساس با مطالعه متون و مقالات مشابه تلاش گردید با استناد به پژوهش‌های داخلی و خارجی انواع گزاره‌های مربوط به

(CVR) با مشارکت هر ۲۰ نفر مشارکت‌کننده در بخش کیفی مجدداً بررسی شد و روایی مورد تأیید قرار گرفت. همچنین به منظور تعیین پایایی گزاره‌های کیو از ابزار آزمون-آزمون مجدد که در روش کیو روش معتبری است استفاده شد و با توجه به اینکه ضریب همبستگی جدول رتبه‌بندی پس از دو مرحله که در اختیار ۱۰ نفر از مشارکت‌کنندگان قرار داده شد، ۸۳ درصد محاسبه شد، مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۱. گزینه‌های کیو یا فضای گفتمان پژوهش^{۲۰}

شماره	کدها	گزاره‌های کیو	منابع
۱	V1	عدم وجود انگیزه پیشرفت بیشتر در حرفه	هیمریچ (۲۰۲۰)
۲	V2	فقدان پایداری نسبت به تعهدات حرفه‌ای	هافمن ^{۲۱} (۲۰۱۹)، بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)
۳	V3	عدم خودباوری نسبت به توانمندی‌های فردی و تخصصی	جیمز و استیسی (۲۰۱۳)
۴	V4	عدم وجود انگیزه‌های مبتنی بر ارزش‌های کثرت‌گرایی در حرفه	کندی (۲۰۱۸)
۵	V5	بی‌توجهی به نقش تعالی حرفه‌ای در حساسی	جیمز و استیسی (۲۰۱۳)، وندرهیدم (۲۰۰۰)
۶	V6	عدم وابستگی و تعلق خاطر به حرفه حساسی	کندی (۲۰۱۸)
۷	V7	اتکا به هویت مشتری/صاحبکار به جای پیگیری انگیزه‌های فردی	یامبر و لیر ^{۲۲} (۲۰۰۷)، رضایی و همکاران (۱۳۹۷)
۸	V8	بی‌توجهی شناخت نقاط بحرانی در حرفه حساسی	آلستاد و هاسلند (۲۰۱۶)، رجبی و شیرازیان (۱۳۹۶)
۹	V9	عدم خودباوری به عنوان انگیزه‌های رفتاری	اولسن و گلد ^{۲۳} (۲۰۱۵)
۱۰	V10	عدم تناسب بین استانداردها با واقعیت‌های حرفه‌ای	موری و همکاران ^{۲۴} (۲۰۱۰)
۱۱	V11	عدم کسب تجربه از اشتباهات	هارتیس و بیلتی ^{۲۵} (۲۰۱۳)
۱۲	V12	فشارهای ناشی از محدودیت زمانی	دراز ^{۲۶} (۲۰۱۰)
۱۳	V13	بی‌توجهی به افزایش تجربه‌های مهارتی	گویرال و همکاران ^{۲۷} (۲۰۱۱)
۱۴	V14	عدم تمرکز بر انگیزه‌های معنوی در حرفه	کرایگ و همکاران ^{۲۸} (۲۰۱۲)
۱۵	V15	فقدان نهاده‌سازی ارزش‌های حرفه در حساسی	هافمن (۲۰۱۹)
۱۶	V16	فقدان پایداری نسبت به باورهای اخلاقی در حرفه حساسی	بوئر ^{۲۹} (۲۰۱۵)
۱۷	V17	حجم کاری و مسئولیت‌های شغلی زیاد	موری و همکاران (۲۰۱۰)، واسعی و همکاران (۱۳۹۷)
۱۸	V18	انتظارات بیرونی از حساسان	موری و همکاران (۲۰۱۰)، بهزادی نیا و ایزدی نیا (۱۳۹۶)
۱۹	V19	فقدان پایداری عاطفی نسبت به حرفه حساسی	سالی و اسمیت ^{۳۰} (۲۰۱۱)
۲۰	V20	عدم ایجاد تناسب بین عواطف و ویژگی‌های رفتار حرفه‌ای	لیو و همکاران ^{۳۱} (۲۰۱۵)
۲۱	V21	فشارهای ناشی از کنترل هزینه	فروغی‌راد و بزازاده تربتی (۱۳۹۸)
۲۲	V22	نگرش‌های متعصبانه	هافمن (۲۰۱۹)، بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)

26.Draz

27.Guiral et al

28.Craig et al

29.Bauer

30.Slay & Smith

31.Liu et al

۲۰. منبع تمامی جدول این پژوهش از "یافته‌های پژوهش" می‌باشد.

21.Hoffman

22.Bamber & Iyer

23.Olsen & Gold

24.Moore et al

25.Harteis & Billett

جدول ۲. رتبه‌بندی گزاره‌های کیو

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵

بسیار مخالف ←

→ بسیار موافق

جدول ۳. نمونه پاسخ یکی از مشارکت‌کنندگان براساس کارت‌های امتیازی

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
V12	V13	V21	V20	V18	V10	V8	V14	V7	V9	V4
		V17	V6	V11	V2	V16	V19	V1		
				V3	V15	V5				
					V22					

مشارکت‌کنندگان نیز جداول گزاره‌های کیوهای مشابهی توسط مشارکت‌کنندگان در این پژوهش تکمیل نمودند. داده‌های ناشی از رتبه‌بندی گزاره‌های کیو برای ورود به نرم‌افزار (SPSS) آماده شد و برای تحلیل عاملی وارد محیط داده‌پردازی شدند. در این مرحله پس از وارد کردن داده‌های پژوهش در نرم‌افزار (SPSS) پژوهش وارد تحلیل عاملی گزاره‌های کیو برای تعیین تصمیم‌گیرندگان ذهنی می‌شود.

تحلیل عاملی کیو (Q)

برای انجام تحلیل عاملی گزاره‌های کیو، از ماتریس همبستگی که روش مرسوم است، استفاده شد. عامل‌ها (گزاره‌های کیو) به روش واریماکس^{۳۲} که نوعی چرخش متعامد است، چرخش یافتند. در واقع این روش به منظور تشخیص ساختار ساده متغیرها برای تحلیل عاملی استفاده می‌شود از قابلیت پایایی بسیار مطلوبی برخوردار است (شه‌بازی و همکاران، ۱۳۹۵). براساس این روش، اعداد استخراج شده از تحلیل عاملی کیو به روش مؤلفه‌های اصلی هستند. در روش شناسی کیو مشارکت‌کنندگانی که میزان موافقت یا مخالفت آنها در اولویت‌بندی گزاره‌های کیو به هم نزدیک‌تر باشد، دارای

هدف پژوهش طبق جدول ۱، مشخص گردند.

براساس این جدول برای تحلیل کیو ۲۲ گزاره پژوهش ایجاد شده است، که این گزاره‌ها بر روی کارت‌هایی که از نظر ظاهری (شکل، رنگ، اندازه، قلم، سبک نگارش، و ...) کاملاً با یکدیگر یکسان بودند، در اختیار مشارکت‌کنندگان پژوهش قرار گرفت تا براساس دستورالعمل (امتیازبندی از -۵ تا +۵) مرتب‌سازی کیو، هریک از کارت‌ها را روی نمودار قرار دهند. جدول ۲، رتبه‌بندی گزاره‌ها را نشان می‌دهد که در واقع الگوی تحلیل کیو (Q) می‌باشد.

یافته‌های پژوهش

تحلیل کیو (Q)

پس از مرتب‌سازی کارت‌ها توسط مشارکت‌کنندگان پژوهش، نحوه امتیازدهی هریک از مشارکت‌کنندگان به عبارات نمونه کیو روی نمودار کیو، توسط فرم مخصوصی همچون جدول ۲، که برای این منظور طراحی شده بود، ثبت و جمع‌آوری گردید. به طور نمونه امتیازهای مربوط به مشارکت‌کننده نفر ۷، در جدول ۳، ارائه شده است که بیشترین میزان همبستگی را با بارزترین عامل یعنی گزاره با E8 داشته است.

همانند امتیازهای ارائه شده جدول فوق‌الذکر، سایر

جدول ۴. الگوهای ذهنی شناسایی شده

الگوی ذهنی	مقادیر خاص آغازین			مجموع مجذور بارهای استخراجی			مجموع مجذور بارهای چرخش یافته نهایی		
	مقدار ویژه	درصدواریانس	درصدواریانس جمع	مقدار ویژه	درصدواریانس	درصدواریانس جمع	مقدار ویژه	درصدواریانس	درصدواریانس جمع
۱	۴/۰۱۰	۲۳/۰۹۲	۲۳/۰۹۲	۲۳/۰۹۲	۲۳/۰۹۲	۲۳/۰۹۲	۳/۰۰۴	۲۴/۱۹۵	۲۴/۱۹۵
۲	۳/۴۴۵	۲۲/۲۱۰	۲۲/۲۱۰	۲۲/۲۱۰	۲۲/۲۱۰	۲۲/۲۱۰	۲/۷۷۶	۲۲/۳۳۱	۴۶/۵۲۶
۳	۲/۸۱۲	۱۸/۱۱۱	۱۸/۱۱۱	۱۸/۱۱۱	۱۸/۱۱۱	۱۸/۱۱۱	۱/۷۴۰	۱۹/۶۷۴	۶۶/۲
۴	۱/۳۹۳	۱۱/۶۹۶	۱۱/۶۹۶	۱۱/۶۹۶	۱۱/۶۹۶	۱۱/۶۹۶	۱/۰۹۲	۱۶/۲۱۸	۸۲/۴۱۸
۵	۰/۹۰۴	۸/۰۳۰	۸/۰۳۰						
۶	۰/۷۲۱	۷/۱۴۲	۷/۱۴۲						
۷	۰/۵۳۲	۵/۰۰۵	۵/۰۰۵						
۸	۰/۳۷۳	۳/۱۱۷	۳/۱۱۷						
۹	۰/۱۵۵	۱/۱۱۹	۱/۱۱۹						
۱۰	۰/۰۵۴	۰/۴۷۸	۰/۴۷۸						

جدول ۵. ماتریس چرخش یافته الگوهای ذهنی

مشارکت کنندگان	گونه اول	گونه دوم	گونه سوم	گونه چهارم
۱	۰/۷۱۷	۰/۴۰۷	۰/۰۶۲	۰/۲۱۵
۲	۰/۴۰۳	۰/۲۲۲	۰/۵۳۰	۰/۳۰۶
۳	۰/۱۱۳	۰/۰۵۶	۰/۴۱۹	۰/۱۱۰
۴	۰/۵۱۴	۰/۳۳۱	۰/۱۱۲	۰/۲۱۷
۵	۰/۶۰۲	۰/۳۳۹	۰/۰۷۹	۰/۲۸۳
۶	۰/۰۸۸	۰/۴۱۷	۰/۳۱۹	۰/۴۰۵
۷	۰/۴۰۴	۰/۱۹۸	۰/۴۸۸	۰/۱۱۳
۸	۰/۲۰۷	۰/۰۵۷	۰/۲۵۳	۰/۴۹۰
۹	۰/۲۷۵	۰/۴۳۳	۰/۳۱۲	۰/۱۱۴
۱۰	۰/۳۰۵	۰/۱۶۸	۰/۷۲۹	۰/۲۵۶
۱۱	۰/۱۲۰	۰/۶۱۰	۰/۳۲۰	۰/۱۰۶
۱۲	۰/۳۵۸	۰/۷۱۵	۰/۱۱۱	۰/۱۲۹
۱۳	۰/۳۱۷	۰/۱۸۴	۰/۴۷۲	۰/۲۳۳
۱۴	۰/۳۰۸	۰/۱۳۵	۰/۱۲۹	۰/۴۹۰
۱۵	۰/۵۱۱	۰/۲۱۱	۰/۴۰۵	۰/۴۱۰
۱۶	۰/۰۹۸	۰/۱۹۱	۰/۱۸۴	۰/۵۴۴
۱۷	۰/۴۲۱	۰/۲۱۳	۰/۲۰۹	۰/۲۰۱
۱۸	۰/۰۵۶	۰/۰۹۹	۰/۱۷۷	۰/۴۲۳
۱۹	۰/۱۰۲	۰/۴۶۹	۰/۱۷۳	۰/۱۰۳
۲۰	۰/۴۰۱	۰/۳۳۹	۰/۰۹۳	۴۲۲/۰

مشارکت‌کنندگان ۶، ۹، ۱۱، ۱۲ و ۱۹ نیز به عنوان افرادی هستند که گونه دوم علل ایجادکننده این اختلال را براساس امتیازهای کسب شده شناسایی کردند. همچنین مشارکت‌کنندگان ۲، ۳، ۷، ۱۰ و ۱۳ نیز براساس امتیازهای ارائه شده، گونه سوم علل ایجادکننده این اختلال را ایجاد کردند. در نهایت مشارکت‌کنندگان ۸، ۱۴، ۱۶، ۱۸ و ۲۰ براساس امتیازهای ارائه شده، گونه چهارم علل ایجادکننده این اختلال را ایجاد کردند.

امتیازها و آرایه‌های عاملی هر الگوی ذهنی

در این بخش اولویت‌بندی هر یک از سنج‌شناسی علل ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک، بر اساس امتیازهای مربوط به گزاره‌های کیو ارائه می‌شود که در تفسیر بهتر نتایج و تعیین کدهای مفهومی برای استنباط کارکردهای کیفی خدمات حساب‌برسان بسیار می‌تواند کمک‌کننده باشد.

امتیازها و آرایه‌های عاملی گونه اول ایجادکننده اختلال

ادراکی سایکودینامیک

برای بررسی امتیازهای عاملی مشارکت‌کنندگان پژوهش از اطلاعات اولیه جدول کیو و همچنین از جدول بارهای عاملی استفاده شد. محاسبه امتیازهای عاملی و رتبه‌بندی آنها به منظور استخراج گزاره‌های کیو عاملی (نحوه چین کارت‌ها در هر الگوی ذهنی) از نرم‌افزار (SPSS) استفاده شد. براساس جدول ۶، گزاره‌های عاملی ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک نخست مشخص گردید.

با توجه به ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کنندگان ۱، ۴، ۵، ۱۵ و ۱۷ که در شناسایی علل ایجاد اختلالات ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حساب‌برسان مشترک هستند، گزاره‌های نگرش‌های متعصبانه (V22)، فقدان پایبندی

ذهنیت مشابهی خواهند بود. در نتیجه در این روش باتوجه به نزدیکی ذهنیت افراد دسته‌بندی و تحلیل‌های آماری صورت می‌گیرد. به منظور مشخص نمودن الگوهای ذهنی ابتدا لازم است براساس دو معیار مقدار ویژه^{۳۳} و پراکندگی^{۳۴}، خروجی‌های تحلیل عاملی مشخص گردند.

جدول کل واریانس تبیین شده (جدول ۴) نشان می‌دهد که نرم‌افزار باتوجه به دیدگاه مشارکت‌کنندگان جمعاً سه‌گونه یا سنج را که مقادیر ویژه آنها بالا ۱ است را شناسایی و این سه‌گونه مرتبط به علل ایجادکننده اختلال سایکودینامیک در حدود ۶۶/۲ درصد واریانس را نشان می‌دهند. براساس نتیجه مشخص گردید بالاترین دسته ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک مربوط به گونه اول با درصد واریانس (۱۹۵/۲۴)، گونه دوم با درصد واریانس (۳۳۱/۲۲) و گونه سوم با درصد واریانس (۶۷۴/۱۹) شناسایی شدند. به منظور مشخص نمودن معناداری بارعاملی هر یک از سناریوها می‌بایست از:

$$قدرمطلق = \left| \frac{1/96}{\sqrt{n}} \right|$$

استفاده نمود. در واقع \sqrt{n} اشاره به گزاره‌های شناسایی شده کیو دارد. بر این اساس محاسبه زیر انجام می‌شود:

$$\text{Sign} = \left| \frac{1/96}{\sqrt{22}} \right| \cong 0/417$$

با توجه به اینکه سطح معنی‌داری بارعاملی محاسبه شده براساس تعداد گزاره‌های کیو ۴۱۷/۰ به‌دست آمده است، پس به منظور تعیین قرار گرفتن مشارکت‌کنندگان در هر یک از گونه‌های ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک، باید بار عاملی آنها بیشتر از ۴۱۷/۰ باشد.

همان‌طور که در جدول ۵، مشاهده می‌کنید، مشارکت‌کنندگان ۱، ۴، ۵، ۱۵ و ۱۷ به عنوان افرادی هستند که گونه اول علل ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک را براساس امتیازهای کسب شده، ایجاد نموده‌اند.

جدول ۶. گزاره‌های عاملی گونه نخست در قالب اولویت‌بندی کیو

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
V21	V18	V12	V10	V8	V7	V1	V15	V16	V19	V22
		V17	V20	V11	V14	V4	V6	V2		
				V13	V3	V9				
					V5					

مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در گونه اول بیشتر مبتنی بر نگرش فرد نسبت به حرفه و ابعاد مرتبط با آن ارزش‌های رفتاری و اخلاق حرفه‌ای بوده است. بر این اساس جدول ۷، آرایه‌های گزاره‌ای مربوط به گونه اول در عِلل ایجاد اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات تحت عنوان عِلل نگرشی ایجادکننده اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک را نشان می‌دهد.

امتیازها و آرایه‌های عاملی گونه دوم ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک

طبق جدول ۸، گزاره‌های عاملی گونه دوم ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک می‌تواند مشخص کننده رویکرد مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در این الگوی ذهنی باشد. با توجه به ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کنندگان ۹، ۱۱، ۱۲ و ۱۹ که در شناسایی گونه دوم مشترک هستند، بی‌توجهی به نقش تعالی حرفه‌ای در حسابرسی (V5)، بی‌توجهی شناخت نقاط بحرانی در حرفه حسابرسی (V8)، عدم خودباوری نسبت به توانمندی‌های فردی و تخصصی

عاطفی نسبت به حرفه حسابرسی (V19)، فقدان پایبندی نسبت به باورهای اخلاقی در حرفه حسابرسی (V16)، فقدان نهادینه‌سازی ارزش‌های حرفه در حسابرس (V15) و فقدان پایبندی نسبت به تعهدات حرفه‌ای (V2) و عدم وابستگی و تعلق خاطر به حرفه حسابرسی (V6) به عنوان مؤثرترین گزاره‌های، گونه اول در عِلل ایجاد اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات را شناسایی کردند. همچنین مشخص شد، گزاره‌های کیوی فشارهای ناشی از کنترل هزینه (V21)، انتظارات بیرونی از حسابرسان (V18)، فشارهای ناشی از محدودیت زمانی (V12)، حجم کاری و مسئولیت‌های شغلی زیاد (V17) و عدم تناسب بین استانداردها با واقعیت‌های حرفه‌ای (V10) کم‌اثرترین گزاره‌های گونه اول در عِلل ایجاد اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات مشخص شدند. بر مبنای اولویت‌بندی گزاره‌های کیوی در گونه اول و ماهیت مربوط به آن می‌توان کدی با نام نقص سطح نگرش ایجادکننده اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات ایجاد نمود، چرا که مؤثرترین گزاره‌های اولویت‌بندی شده توسط

جدول ۷. آرایه‌های گزاره‌ای گونه اول اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک

کدها	آرایه‌های گزاره‌ای	الگوی ذهنی
V2	فقدان پایبندی نسبت به تعهدات حرفه‌ای	نقص سطح نگرش ایجادکننده اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک
V6	عدم وابستگی و تعلق خاطر به حرفه حسابرسی	
V15	فقدان نهادینه‌سازی ارزش‌های حرفه در حسابرس	
V16	فقدان پایبندی نسبت به باورهای اخلاقی در حرفه حسابرسی	
V19	فقدان پایبندی عاطفی نسبت به حرفه حسابرسی	
V22	نگرش‌های متعصبانه	

جدول ۸. گزاره‌های عاملی گونه دوم در قالب اولویت‌بندی کیوی

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
V21	V18	V12	V19	V6	V9	V1	V13	V3	V8	V5
		V17	V10	V15	V14	V4	V20	V11		
				V16	V2	V7				
					V22					

مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در گونه دوم بیشتر مبتنی بر ویژگی‌هایی از رویه‌های تجربی و تخصص حرفه‌ای حسابرس می‌باشند که براساس توانمندی‌های مهارتی، ایجاد تناسب و یا کسب تجارب می‌توانست سبب جلوگیری از اختلال ادراکی سایکودینامیک گردد که فقدان توجه به آن باعث ایجاد این گونه از اختلال در ادراک حسابرسان شده است. بر این اساس جدول ۹، آرایه‌های گزاره‌ای مربوط به گونه دوم اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان را نشان می‌دهد.

امتیازها و آرایه‌های عاملی گونه سوم ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک

طبق جدول ۱۰، گزاره‌های عاملی گونه سوم ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک می‌تواند مشخص‌کننده رویکرد مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در این الگوی ذهنی باشد.

(V3)، عدم کسب تجربه از اشتباهات (V11)، بی‌توجهی به افزایش تجربه‌های مهارتی (V13) به عنوان مؤثرترین ویژگی‌های ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک در قالب گونه دوم شناسایی کردند. همچنین مشخص شد، گزاره‌های کیوی فشارهای ناشی از کنترل هزینه (V21)، انتظارات بیرونی از حسابرسان (V18)، فشارهای ناشی از محدودیت زمانی (V12)، حجم کاری و مسئولیت‌های شغلی زیاد (V17) و عدم تناسب بین استانداردها با واقعیت‌های حرفه‌ای (V10) کم‌اثرترین گزاره‌های گونه سوم در علل ایجاد اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات مشخص شدند. بر مبنای اولویت‌بندی گزاره‌های کیو و ماهیت گزاره‌های قرار گرفته در این تفکیک می‌توان کدی با نام نقص کارراهه شغلی ایجادکننده اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات ایجاد نمود، چراکه مؤثرترین گزاره‌های اولویت‌بندی شده توسط

جدول ۹. آرایه‌های گزاره‌ای گونه دوم اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان

کدها	آرایه‌های گزاره‌ای	الگوی ذهنی
V3	عدم خودباوری نسبت به توانمندی‌های فردی و تخصصی	نقص کارراهه ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک
V5	بی‌توجهی به نقش تعالی حرفه‌ای در حسابرسی	
V8	بی‌توجهی شناخت نقاط بحرانی در حرفه حسابرسی	
V11	عدم کسب تجربه از اشتباهات	
V13	بی‌توجهی به افزایش تجربه‌های مهارتی	
V20	عدم ایجاد تناسب بین عواطف و ویژگی‌های رفتار حرفه‌ای	

جدول ۱۰. گزاره‌های عاملی گونه چهارم در قالب اولویت‌بندی کیو

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
V21	V18	V16	V12	V13	V19	V15	V7	V9	V1	V14
		V10	V17	V20	V3	V6	V2	V4		
				V22	V8	V5				
					V11					

جدول ۱۱. آرایه‌های گزاره‌ای گونه سوم اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان

کدها	آرایه‌های گزاره‌ای	الگوی ذهنی
V1	عدم وجود انگیزه پیشرفت بیشتر در حرفه	نقص انگیزشی ایجادکننده اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک
V4	عدم وجود انگیزه‌های مبتنی بر ارزش‌های کثرت‌گرایی در حرفه	
V7	اتکا به هویت مشتری/صاحبکار به جای پیگیری انگیزه‌های فردی	
V9	عدم خودباوری به عنوان انگیزه‌های رفتاری	
V14	عدم تمرکز بر انگیزه‌های معنوی در حرفه	

جدول ۱۲. گزاره‌های عاملی گونه سوم در قالب اولویت‌بندی کیو

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
V22	V19	V15	V2	V7	V11	V20	V12	V10	V18	V21
		V16	V6	V9	V8	V5	V3	V17		
				V14	V1	V13				
					V4					

کدی با نام نقص انگیزشی ایجادکننده اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات ایجاد نمود، چرا که مؤثرترین گزاره‌های اولویت‌بندی شده توسط مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در گونه سوم بیشتر مبتنی بر عدم وجود انگیزه‌ها و خودباوری فردی حسابرسان در ایجاد ارزش‌های پایدار برای خود و ذینفعان می‌باشد. بر این اساس جدول ۱۱، آرایه‌های گزاره‌ای مربوط به گونه سوم اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان را نشان می‌دهد.

امتیازها و آرایه‌های عاملی گونه چهارم ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک

طبق جدول ۱۲، گزاره‌های عاملی گونه چهارم ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک می‌تواند مشخص کننده رویکرد مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در این الگوی ذهنی باشد.

با توجه به ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کنندگان ۲، ۳، ۷، ۱۰ و ۱۳ که در شناسایی گونه سوم اختلال ادراکی سایکودینامیک مشترک هستند، گزاره‌های فشارهای ناشی از

با توجه به ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کنندگان ۸، ۱۴، ۱۶، ۱۸ و ۲۰ که در شناسایی گونه چهارم اختلال ادراکی سایکودینامیک مشترک هستند، گزاره‌های اهمیت دادن به فشارهای ذینفعان و انتظارات آنان (V14)، عدم وجود انگیزه پیشرفت بیشتر در حرفه (V1)، عدم خودباوری به عنوان انگیزه‌های رفتاری (V9)، عدم وجود انگیزه‌های مبتنی بر ارزش‌های کثرت‌گرایی در حرفه (V4) و اتکا به هویت مشتری/صاحبکار به جای پیگیری انگیزه‌های فردی (V7) به عنوان مؤثرترین ویژگی‌های ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک در قالب گونه سوم شناسایی کردند و گزاره‌های کیو، فشارهای ناشی از کنترل هزینه (V21)، انتظارات بیرونی از حسابرسان (V18)، فقدان پایبندی نسبت به باورهای اخلاقی در حرفه حسابرسی (V16)، عدم تناسب بین استانداردها با واقعیت‌های حرفه‌ای (V10)، فشارهای ناشی از محدودیت زمانی (V12) و حجم‌کاری و مسئولیت‌های شغلی زیاد (V17)، را به عنوان کم‌اثرترین ویژگی‌های گونه سوم در علل ایجاد اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات تعیین نمودند. بر مبنای اولویت‌بندی گزاره‌های کیو می‌توان

جدول ۱۳. آرایه‌های گزاره‌ای گونه چهارم اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان

کدها	آرایه‌های گزاره‌ای	الگوی ذهنی
V10	عدم تناسب بین استانداردها با واقعیت‌های حرفه‌ای	علل شغلی ایجادکننده اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک
V12	فشارهای ناشی از محدودیت زمانی	
V17	حجم کاری و مسئولیت‌های شغلی زیاد	
V18	انتظارات بیرونی از حسابرسان	
V21	فشارهای ناشی از کنترل هزینه	



شکل ۲. چارچوب گونه‌شناسی اختلالات ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان

در حرفه حسابرسی (V16)، فقدان پابندی نسبت به تعهدات حرفه‌ای (V2) و عدم وابستگی و تعلق خاطر به حرفه حسابرسی (V6) را به عنوان کم‌اثرترین ویژگی‌ها گونه چهارم در علل ایجاد اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات تعیین نمودند. بر مبنای اولویت‌بندی گزاره‌های کیو می‌توان کدی با نام علل شغلی ایجادکننده اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان دیوان محاسبات ایجاد نمود، چراکه مؤثرترین گزاره‌های اولویت‌بندی شده توسط مشارکت‌کنندگان

کنترل هزینه (V21)، انتظارات بیرونی از حسابرسان (V18)، عدم تناسب بین استانداردها با واقعیت‌های حرفه‌ای (V10)، حجم کاری و مسئولیت‌های شغلی زیاد (V17) و فشارهای ناشی از محدودیت زمانی (V12)، به عنوان مؤثرترین ویژگی‌های ایجادکننده اختلال ادراکی سایکودینامیک در قالب گونه چهارم شناسایی کردند و گزاره‌های کیو، نگرش‌های متعصبانه (V22)، فقدان پابندی عاطفی نسبت به حرفه حسابرسی (V19)، فقدان نهادینه‌سازی ارزش‌های حرفه در حسابرسی (V15)، فقدان پابندی نسبت به باورهای اخلاقی

قرار گرفته در گونه چهارم بیشتر مبتنی بر عدم تناسب بین استانداردها با واقعیت‌های حرفه‌ای و حجم کاری و مسئولیت‌های شغلی زیاد یا انتظارات بیرونی از حسابرسان می‌باشد که بیشتر ریشه در ویژگی حرفه حسابرسی دارد. بر این اساس جدول ۱۳، آرایه‌های گزاره‌ای مربوط به گونه چهارم اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک در خدمات کیفی حسابرسان را نشان می‌دهد.

چارچوب یافته‌های پژوهش

با توجه به چهار گونه شناسایی شده، می‌توان چارچوب تفسیری تحلیل گونه شناسی اختلال ادراکی سایکودینامیک در حسابرسان دیوان محاسبات را به صورت زیر ارائه داد:

بحث و نتیجه‌گیری

اختلال سایکودینامیک از طریق ذهن ناخودآگاه که شامل فرآیندهای ذهنی گاه متعصبانه و یا سوگیرانه است، برای ضمیر آگاه غیرقابل دسترس هستند، بر تصمیمات، احساسات و رفتار و عملکردهای فردی تأثیر می‌گذارد و باعث افول کارکردهای حرفه‌ای او می‌گردد. به عبارت ساده‌تر، اختلال سایکودینامیک یا روان پویایی به شدت در کارکردهای فرد تعیین کننده است، چرا که فشارهای روانی از طریق ضمیر ناخودآگاهی باعث ایجاد ضعف ادراکی و ذهنی می‌شوند و باعث می‌گردند تا فرد کنترلی بر روی شرایط حرفه‌ای و عملکردی نداشته باشد. در واقع افکار و احساسات ناخودآگاه می‌توانند به صورت کنش پریشی به ذهن آگاه منتقل شوند، که به طور عمومی به عنوان لغزش‌های فرویدی یا لغزش عملکردی شناخته می‌شوند (هافمن^{۲۱}، ۲۰۱۹). لذا با اتکا به مفهوم اختلال ادراکی سایکودینامیک، این پژوهش از طریق تحلیل کیو به دنبال گونه شناسی نقص‌های ایجادکننده این اختلال در حسابرسان بود. براساس نتایج گزاره‌ها عاملی و تحلیل ماتریس چرخش یافته، مشخص شد چهار گونه از علل ایجادکننده اختلال سایکودینامیک در حسابرسان دیوان محاسبات وجود دارد. در گونه اول، وجود نقص سطح نگرش ایجادکننده اختلال‌های ادراکی سایکودینامیک قرار دارد و بیان می‌کند که گاه حسابرسان به دلیل عدم وجود نگرش متعدهانه نسبت به حرفه حسابرسی و هویت‌های مرتبط با این عرصه، سطح تعلق خاطر چندانی به مسئولیت‌هایی که به صورت قانونی و به صورت ارزش‌های اجتماعی در این حرفه نهادینه شده است، از خود نشان نمی‌دهد و این موضوع ضمن اینکه فرد را در برابر فشارهای وارده مستأصل می‌کند، در عین حال باعث می‌گردد تا نگرش‌های رفتاری متعصبانه فراتر

از ارزش‌هایی که در این حرفه نهادینه شده است را از خود به نمایش بگذارد. اختلال ایجاد شده به دلیل این نقص می‌تواند تأثیرگذاری زیادی به عنوان هسته و مرکز اصلی شناخت ادراکی فرد، در کارکردهای کیفی و خدماتی حرفه حسابرسی توسط حسابرسان داشته باشد و باعث گردد فرد پویایی‌های عملکردی و رفتاری خود را از دست بدهد. در گونه دوم مشخص شد، نواقص مربوط به کارراهه حرفه‌ای باعث ایجاد اختلال ادراکی سایکودینامیک در حسابرسان می‌گردد. چرا که فرد سطح بلوغ در حرفه حسابرسی را به طور کامل طی نکرده است و از تجربیات و سوابق خود در مسیر حرفه‌ای برای کنترل فشارهای وارد و افزایش قدرت تصمیم‌گیری در شرایط بحرانی بهره لازم را نبرده است و اساساً فرد تناسب چندانی از منظر توانمندی و حتی رفتاری با ویژگی‌های حرفه حسابرسی ندارد و وجود این دسته از عدم هماهنگی‌ها باعث می‌گردد فرد به مرور خودباوری نسبت به توانمندی‌های تأثیرگذاری فلسفی و عملکردی در عرصه حسابرسی را از دست بدهد و دچار نقصان‌پذیری در کارکردهای حرفه‌ای گردد. وجود این نقص باعث می‌شود تا سطح انتظارات مطابق با خواسته و نیاز حسابرسان در مسیر توسعه هموار شغلی به خوبی سپری نشده باشد و فرد دچار سرخوردگی‌های ادراکی در این عرصه گردد. در گونه سوم مشخص شد نواقص مربوط به انگیزه فردی در طول حرفه حسابرسی به تدریج می‌تواند زمینه ساز ایجاد اختلال ادراکی سایکودینامیک باشد. فقدان انگیزه در حسابرس به عنوان مجموعه عللی در ایجاد اختلال ادراکی سایکودینامیک محسوب می‌شوند که فرد را منزوی و با کاهش هویت فردی و حرفه‌ای خود، به دنبال افزایش انگیزه‌های غیرحرفه‌ای و توسعه هویت‌های متناسب به صاحبکاران می‌باشد. وجود این انگیزه‌های کاذب، کثرت‌گرایی ارزش‌های اخلاقی و فردی را کاهش می‌دهد و فرد به دور از محرک‌های معنوی، صرفاً محرک‌های مادی را دنبال می‌کند که با رفتارهای حرفه‌ای و اجتماعی حسابرس در تناقض می‌باشد و این موضوع باعث خواهد شد تا کاهش انگیزه‌های شغلی فرد را به سمت اختلال سایکودینامیک که نوعی تناقض در عدم برآورده شدن انتظارات فردی با واقعیت‌های حرفه‌ای است که گاه خود فرد ایجاد نموده و گاهی براساس شرایط واقعیت‌های کاری بر فرد تحمیل می‌شود و این موضوع می‌تواند انگیزه‌های فرد را تخریب نماید. در نهایت در قالب گونه شناسایی شده چهارم مشخص گردید، نقص شغلی عامل مهم دیگری در ایجاد اختلال ادراکی سایکودینامیک می‌باشد. فشارهای کاری بالا و حجم کاری مبتنی بر مسئولیت‌های حرفه‌ای، باعث می‌شود حسابرسان در تنش و

ایجاد برابری و عدالت و جلوگیری از دور زدن قوانین که باعث خواهد شد تا فشار روانی ناشی از کسب منفعت بیشتر در بین حسابرسان کاهش یابد. از طرف دیگر ایجاد چارچوب‌های قانونی و مشخص باعث خواهد شد تا سطح برنامه‌ریزی‌های حسابرسان و شرکای مؤسسات حسابرسی در چارچوب قوانین و مقررات صورت گیرد و برخی از شرکا به واسطه نفوذ و شکاف‌های قانونی، باعث برهم‌زدن تعادل در این رابطه نشوند و فشارهای بیشتری را به حسابرسان وارد نیاورند تا از این طریق حجم کاری مشخص و مدون بتواند ضمن ایجاد کنترل و احاطه حسابرس بر فشارهای روانی و جلوگیری از بروز اختلالاتی همچون سایکودینامیک، سطح کیفی خدمات قابل ارائه از جانب حسابرسان به ذینفعان ارتقاء یابد. همچنین پیشنهاد می‌شود، به منظور تقویت سطح کارراهه حرفه‌ای و نگرش حسابرسان به منظور عواملی تأثیرپذیر از ویژگی‌های شغلی، جهت کنترل سایکودینامیک، لازم است فارغ از تمرکز بر ویژگی‌های تخصصی در این حرفه از جانب واحدهای آموزشی نهادهای ذیربط، به سطح ایجاد اثربخشی بین ویژگی‌های درونی با ویژگی‌های بیرونی توجه و تمرکز گردد تا براساس آن بتوان، به رویکردهای کیفی حسابرسی همچون اثربخشی تعاملات بین فردی، شناخت حسابرس از محتوا و ایجاد تناسب بین ویژگی‌های رفتاری با ویژگی‌های شغلی و... کمک شایان توجهی نمود.

منابع

- اکبری نفت چالی، عیسی؛ پورحیدری، امید و خدای‌پور، احمد. (۱۳۹۸). تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱ (۴۱)، ۱۹۷-۲۲۸.
- بهزادیان، فتاح و ایزدی‌نیا، ناصر. (۱۳۹۶). بررسی فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۶(۱)، ۸۸-۶۷.
- خاتونی، مرضیه؛ ملاحسن، مریم و خوئینی‌ها، سعید. (۱۳۹۰). بررسی استرس شغلی و عوامل مرتبط با آن در حسابداران دانشگاه علوم پزشکی قزوین. *فصلنامه سلامت کار/ایران*، ۲(۲)، ۷۸-۶۶.
- خلیفه سلطانی، سید احمد و براری، سمانه. (۱۳۹۴). بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حسابرس. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی*، ۷(۸۲)، ۵۵-۳۲.
- رجبی، پونه و شیرازیان، زهرا. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر ویژگی‌های شغلی بر رشد مسیر شغلی و قابلیت‌های

تعارض شغلی زیادی قرار می‌گیرند و این موضوع زمینه‌ساز بروز استرس‌ها و فشارهای روانی زیادی در کارراهه حرفه‌ای حسابرسان می‌گردد و فرد به مرور ضمن از دست دادن انگیزه‌های شغلی خود، مبنایی را برای شکل‌گیری سایکودینامیک و افول عملکردهای حرفه‌ای در راستای افول کارکردهای درونی و روانشناختی را برای حسابرسان ایجاد می‌نماید. نکته قابل توجه این است بروز فشارهای روانی باعث خواهد شد تا سطح پایبندی به باورهای اخلاقی و پایبندی عاطفی به دلیل عدم نهادینه‌سازی ارزش‌های حرفه‌ای در فرد به تدریج از بین برود و حسابرس با چالش‌های اختلال سایکودینامیک یا روان‌پویایی مواجه شود که این موضوع باعث خواهد شد تا فرد در قالب کارکردهای کیفی، به خوبی نتواند عملکردهای خود را ایفا نماید. همچنین وجود فشارها به دلیل کاهش انگیزه‌های حرفه‌ای باعث خواهد شد تا کارراهه حرفه‌ای در حسابرس به شکل نامتوازی باعث گردد فرد از مسیر طی شده براساس سوابق حرفه‌ای، رضایت خاطر نداشته باشد و این موضوع باعث افزایش سرخوردگی‌های شغلی گردد. بروز این سرخوردگی‌ها در قالب عدم خودباوری نسبت به توانمندی‌های فردی و تخصصی در حرفه، عدم کسب تجربه از اشتباهات حرفه‌ای، عدم توجه به تعالی در حرفه حسابرسی و عدم توجه به نقاط حساس و بحرانی در مسیر کارراهه حرفه‌ای، خود را به منصفه ظهور می‌رساند و باعث می‌گردد حسابرس دچار اختلال در کارکردهای روانشناختی خود و متقابلاً کارکردهای کیفی خود گردد. چرا که عدم رضایت نسبت به مسیر حرفه‌ای که طی نموده است باعث خواهد شد تا فرد دچار افسردگی‌های شغلی و روانی گردد و حد مشخصی بین نیازها و انتظارات بر مبنای رویکرد فروید (۱۹۱۵) و سایر محققان بسط‌دهنده رویکرد سایکودینامیک، برای فرد ایجاد نگردد و فرد ذهنیت فرسوده‌تری را به مرور برای خود ایجاد نماید که این موضوع می‌تواند باعث کاهش کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان گردد. نتایج به‌دست آمده با پژوهش‌های نیهم و همکاران (۲۰۱۹) و سوبارین و چنگابریان (۲۰۰۶)، که در قالب علائم ادراکی، احتمال وقوع اختلال‌های رفتاری و عملکردی را در حرفه حسابرسی از منظر مفهومی مورد بررسی قرار دادند، مطابقت دارد. براساس نتیجه کسب شده، پیشنهاد می‌شود، به منظور جلوگیری از سایکودینامیک در عملکردهای حسابرسان، مجموعه علل شغلی ایجادکننده فشار بر حسابرسان از جانب نهادهای نظارتی مورد توجه قرار گیرد تا براساس آن حد متعادل‌تری از ویژگی‌های حرفه‌ای برای حسابرسان به طور برابر و عادلانه ایجاد گردد. این پیشنهاد از دو منظر قابل استدلال می‌باشد، یکی از منظر

- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای. (۱۳۹۳). *مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران*. تهران: ناشر جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۰۷-۱.
- مرویان حسینی، زهرا و لاری دشت بیاض، محمود. (۱۳۹۴). بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان. *فصلنامه حسابداری سلامت*، (۱۱)، ۸۰-۵۷.
- واسعی چهارمحالی، مهدی؛ ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا و صفری‌گرایی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر فشار روانی شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسی برای مشتریان جدید. *حسابداری سلامت*، (۲)، ۱۰۳-۸۲.
- Akbari Naftchali, E., Poorheydari, O. & Khodamipour, A. (2019). The Effect of Experience on Auditors' Involuntary Behaviors. *Financial Accounting and Auditing Research*, (41) 11, 197-228 (In Persian).
- Alsted, J. & Haslund, D. (2016). *Psychodynamic organizational theory key concepts and case studies*, Routledge: Taylor & Francis.
- Bamber, E.M. & Iyer, V.M. (2007). Auditors' Identification with Their Clients and Its Effect on Auditors' Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, (2)26, 1-24
- Bauer, T. D. (2015). The Effects of Client Identity Strength and Professional Identity Salience on Auditor Judgments. *The Accounting Review*, (1)90, 95-114.
- Behzadian, F. & Izadinia, N. (2017). Investigating the Audit Expectation Gap between External Auditors and Users of Auditing Services. *Applied Research in Financial Reporting*, (1)6, 67-88 (In Persian).
- Broberg, P., Umans, T., Skog, P. & Theodorsson, E. (2018). Auditors' Professional and Organizational Identities and Commercialization in Audit Firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (2)31, 374-399. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>
- Craig, A.W., Loureiro, Y.K., Wood, S. & Vendemia, J.M.C. (2012). Suspicious Minds: Exploring Neural Processes During Exposure to Deceptive Advertising. *Journal of Marketing Research*, (3)49, 361-372. <https://doi.org/10.1509/jmr.09.0007>
- Draz, A. (2010). The Meaning of Career Success A Closer Inspection of Historical Cultural, And Ideological Contexts. *Career Development International*, (4)16, 364-384.
- Erikson, E.H. (1968). *Identity: Youth and Crisis*. New York: W.W. Norton.
- Foorughirad, R., Bzazzadeh Torbati, H, R. (2019). The Effect of Auditors' Work Stress on Audit Quality. *Audit Knowledge*, (74)19, 151-174 (In Persian).
- Freud, S. (1915). *Three essays on sexuality*. In Strachey, J. (ed.). The Standard Edition of the Complete Psychological Works of Sigmund Freud, London: The Hogarth Press and the Institute of Psychoanalysis.
- Guiral, A., Ruiz, E. & Rodgers, W. (2011). To What Extent are Auditors' Attitudes Toward the Evidence Influenced by The Self-Fulfilling Prophecy?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (2)30, 173-190.
- Harteis, C. & Billett, S. (2013). Intuitive Expertise: Theories and Empirical Evidence. *Educational Research Review*, (2)9, 145-157.
- تطبیق با آن. *فصلنامه پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی دانشگاه جامع امام حسین (ع)*، (۴)، (۳۰)، ۱۲۶-۱۰۷.
- رضایی، نرگس؛ بنی‌مهد، بهمن و حسینی، سیدحسین. (۱۳۹۷). تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل. *دانش حسابرسی*، (۱۸)، (۷۱)، ۱۹۹-۱۷۵.
- فروغی‌راد، رسول و بزاززاده تربتی، حمیدرضا. (۱۳۹۸). تأثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی. *دانش حسابرسی*، (۷۴)، (۱۹)، ۱۷۴-۱۵۱.
- کرمی، غلامرضا؛ وکیلی فرد، حمیدرضا و مزینانی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. *دانش حسابرسی*، (۶۳)، (۳۳)، ۳۳-۵.

- Himmerich, J. (2020). Psychodynamic Psychotherapy in Severe and Profound Intellectual Disability. *Advances in Mental Health and Intellectual Disabilities*, (3)14, 45-60. <https://doi.org/10.1108/AMHID-11-2019-0037>
- Hoffman, T. (2019). The Psychodynamics of Performance Anxiety: Psychoanalytic Psychotherapy in the Treatment of Social Phobia/Social Anxiety Disorder. *Journal of Contemporary Psychotherapy*, (2)49, 153-160. <https://doi.org/10.1007/s10879-018-9411-1>
- James, C. & Stacey, J. (2013). The Effectiveness of Psychodynamic Interventions for People with Learning Disabilities: a Systematic Review. *Tizard Learning Disability Review*, (1) 19, 17-24. <https://doi.org/10.1108/TLDR-10-2012-0009>
- Johnson, M.D., Morgeson, F.P., Ilgen, D.R., Meyer, C.J. & Lloyd, J.W. (2006), Multiple Professional Identities: Examining Differences in Identification Across Work-Related Targets. *Journal of Applied Psychology*, (2)91, 498-506.
- Jung, C.G. (1964). *Psychological types*. New York: Harcourt, Brace, Jovanovich.
- Karami, Gh., Vakilifard, H. & Mazinani, M. (2016). Investigating the Relationship between Time Pressure, Complexity of Work and Audit Effectiveness in the Court of Audit. *Auditing Knowledge*, (63)16, 33-5 (In Persian).
- Kennedy, K.G. (2018). Advocacy for Psychodynamic Psychotherapy: Challenges and Benefits. *Psychiatric Clinics of North America*, (2)41, 289-303. <https://doi.org/10.1016/j.psc.2018.01.002>
- Khalifeh Sultani, S.A. & Barari, S. (2016). Antecedents and Consequences of Auditor's Role Stress. *Quarterly Financial Accounting Journal*, (28)7, 32-55 (In Persian).
- Khatoni, M., Mlahasani, M. & Khoeniha, S. (2011). Job stress and its related factors in accountant employees of Qazvin University of Medical Sciences. *Ioh*, (2)8, 18-35 (In Persian).
- Liu, J., Yang, J., Liu, Y., Yang, Y. & Zhang, H. (2015). The use of Career Growth Scale in Chinese nurses: Validity and reliability. *International Journal of Nursing Sciences*, 2, 80-85.
- Manfred, F.R., DeVries, K., Vrignaud, P., Korotov, K., Engellau, E. & Florent Treacy, E. (2006). The Development of the Personality Audit: A Psychodynamic Multiple Feedback Assessment Instrument. *The International Journal of Human Resource Management*, (17)5, 898-917. <https://doi.org/10.1080/09585190600641040>.
- Marvian Hosseini, Z. & Lariye Dashte Bayaz, M. (2015). Investigating the Role of Occupational Burnout on the Relationship between Stress and Job Performance of Auditors. *Journal of Health Accounting*, (1)4, 57-80 (In Persian).
- McInnis, E.E. (2016). Critical Literature Review: Effectiveness of Individual Psychodynamic Psychotherapy for Adults with Intellectual Disabilities. *Advances in Mental Health and Intellectual Disabilities*, (4)10, 233-247. <https://doi.org/10.1108/AMHID-09-2015-0040>
- Moore, D.A., Tanlu, L. & Bazerman, M.H. (2010). Conflict of Interest and the Intrusion of Bias. *Judgment and Decision Making*, (1)5, 37-53.
- Nehme, R., AlKhoury, C. and Al Mutawa, A. (2019). Evaluating the Performance of Auditors: A Driver or a Stabilizer of Auditors' Behaviour. *International Journal of Productivity and Performance Management*. <https://doi.org/10.1108/IJPPM-08-2018-0306>
- Olsen, C. & Gold, A. (2018). Future Research Directions at The Intersection Between Cognitive Neuroscience Research and Auditors' Professional Skepticism. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.006>
- Rajabi, P. & Shirazian, Z. (2018). An Investigation of the Effect of Job Characteristics on the Development of Job Path and Its Adaptive Capabilities. *Journal of Research in Human Resources Management*, (4)9,

- 107-127 (In Persian).
- Rezayee, N., Banimahd, B. & Hoseyni, S.H. (2018). The Effect of Organizational and Professional Identity on The Skepticism of the Independent Auditor Profession. *Audit Knowledge*, (71)18, 175-199 (In Persian).
 - Schrujjer, S. & Curseu, P. (2014). Looking at the Gap between Social Psychological and Psychodynamic Perspectives on Group Dynamics Historically. *Journal of Organizational Change Management*, (2)27, 232-245, <https://doi.org/10.1108/JOCM-08-2012-0121>
 - Slay, H.S. & Smith, D.A. (2011). Professional Identity Construction: Using Narrative to Understand the Negotiation of Professional and Stigmatized Cultural Identities. *Human Relation*, (1)64, 85-107.
 - Van der Heijden, B.I.J.M. (2000). The Development and Psychometric Evaluation of a Multidimensional Measurement Instrument of Professional Expertise. *High Ability Studies*, (1)11, 9-39.
 - Vasei Chaharmahali, M., Valiyan, H., Abdoli, M. & Safari Gerayeli, M. (2018). Investigating the Effect of Auditors' Work Stress on Audit Quality by Emphasizing the Moderating Role of Initial Audit Engagement for New Clients. *Journal of Health Accounting*, (2)7, 82-103 (In Persian).

تحلیل ارتباط برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع با تأکید بر نقش مدیریت عملکرد (مطالعه موردی: شهرداری اصفهان)

* زهره عارف‌منش^۱، مهرداد پناهی^۲ درجه^۳، ایمان بنی‌اسدی^۳

۱. استادیار، گروه حسابداری، اقتصاد و مدیریت، دانشگاه یزد، یزد، ایران.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.

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

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۵

Analysis the Relationship between Budgetary Planning and Resource Allocation the Emphasis Moderating Role of Performance Management (Case Study: Municipality of Isfahan)

*Z. Arefmanesh¹, M. Panahi Dorcheh², I. Baniasadi³

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Yazd University, Yazd, Iran.

2. PhD. Student of Accounting, University of Urmia, Urmia, Iran.

3. PhD. Student of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.

Received: 2019/4/6

Accepted: 2020/12/25

Abstract

Subject and Purpose of the Article: the purpose of this study is to investigate the relationship between budgetary planning and resource allocation considering the mediating role of performance management in Isfahan municipality.

Research Method: The statistical population of this research includes all managers and experts in the municipality of Isfahan, which is about 110 people. The method used is a descriptive-survey method and applied and correlational type. A questionnaire was used to collect the research data. The hypothesis test was also performed using the Structural Equation Model by Partial Least Squares (PLS) and Smart-Pls2 software

Research Findings: there is a positive and significant relationship between budget planning and resource allocation. There is also a positive and significant relationship between budget planning and performance management. On the other hand, there is a positive and significant relationship between performance management and resource allocation. Therefore, performance management has a mediating role in the relationship between budget planning and resource allocation.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the authors' studies, so far no research has been done on budget planning and resource allocation and the mediating role of performance management in Iran. Therefore, this research will help fill the research gap in this field.

Keywords: Performance Management, Budgeting, Resource Allocation.

JEL Classification: M48, E62, H61, L32

* Corresponding Author: Z. Arefmanesh

E-mail: Arefmanesh@yazd.ac.ir

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف تحقیق حاضر بررسی ارتباط برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع با در نظر گرفتن نقش میانجی مدیریت عملکرد در شهرداری اصفهان می‌باشد.

روش پژوهش: جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مدیران و کارشناسان در شهرداری اصفهان می‌باشد، که در حدود ۱۱۰ نفر می‌باشند. روش استفاده شده، روش توصیفی-پیمایشی از نوع کاربردی و همبستگی است. به منظور گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه استفاده گردید. همچنین آزمون فرضیه‌ها با استفاده از نرم‌افزار ساختار معادلاتی (PLS) و Smart-PLS2 انجام شده است.

یافته‌های پژوهش: بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. از سوی دیگر، بین مدیریت عملکرد و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین مدیریت عملکرد نقش میانجی در رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع دارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به بررسی‌های نگارندگان، تاکنون پژوهشی در ارتباط با برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع و نقش میانجی مدیریت عملکرد در ایران انجام نشده است. لذا این پژوهش به پر کردن خلأ تحقیقاتی در این حوزه کمک خواهد کرد.

واژه‌های کلیدی: مدیریت عملکرد، بودجه‌بندی، تخصیص منابع.

طبقه‌بندی موضوعی: M48, E62, H61, L32

* نویسنده مسئول: زهره عارف‌منش

مقدمه

منابع هستند، که در آن فعالیت‌های بودجه‌بندی و مدیریت سازمان انجام می‌شود. بنابراین، بحث در مورد یکپارچه سازی سیستم های مدیریت مالی و عملکرد باید پیرامون اهداف پایه سیستم مدیریت منابع آغاز شود. بنابراین، مدیریت عملکرد، نقش میانجی در اطمینان از این مسئله ایفا می‌کند که منابع به واسطه کاربرد بودجه‌بندی و پیامدهای رفتاری آن به صورت کارآمد اختصاص می‌یابند. بنابراین، این مطالعه پیشنهاد می‌کند که در یک سیستم سازمانی که به خوبی کار می‌کند، بودجه‌بندی می‌تواند برای تخصیص کارآمد منابع به کار برده شود. با این حال، برای دستیابی به تأثیر مورد نیاز، باید فرآیند تخصیص منابع با استفاده از بودجه با مدیریت عملکرد پیوند یافته باشد. اگر این هدف به دست آید، منافع مدیران به کاهش تعارضات و اختلافات بالقوه نمایندگی منجر خواهد شد. این مطالعه با ترکیب متغیرهای بودجه‌بندی، مدیریت عملکرد و تخصیص منابع به عنوان ابزارهای برخورد با برخی از مشکلات نمایندگی، بر بودجه‌بندی بخش دولتی متمرکز شده است. بنابراین هدف تحقیق حاضر بررسی ارتباط برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع با تأکید بر نقش مدیریت عملکرد در رابطه آن دو در شهرداری اصفهان می‌باشد.

مبانی نظری و بسط فرضیات

برنامه‌ریزی بودجه: با گسترش رکود اقتصادی و تورم در کشورها، دولت‌ها در جوامع مختلف توجه بیشتری به گزارش‌های مالی نشان داده اند. توجه به ذینفعان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی از یک سو و مدیریت هزینه‌های دولت از دیگر سو سبب شده که در کنار گزارش‌های مالی توجه خاصی به ابزارهای کنترل بودجه نشان داده شود. یکی از دلایل این توجه خاص و استفاده از ابزارهای کنترل مالی و بودجه‌ای تعیین بهترین راهبرد برای مدیریت هزینه هاست. چرا که تطابق هزینه‌ها و بودجه می‌تواند در کاهش تورم و خروج از رکود مؤثر باشد (برنو، ۲۰۱۳).

مدیریت عملکرد: در ضرورت و تشریح و تعریف مفهوم واژه "عملکرد" باید خاطر نشان نمود که جایگاه این واژه از آنجا حائز اهمیت است که تنها با تعریف و تشریح عملکرد است که می‌توان آن را ارزیابی یا مدیریت نمود. هولتون و بیتز خاطر نشان کرده‌اند که عملکرد یک ساختار چند بعدی است که ارزیابی آن بسته به انواع متفاوت است. در خصوص چپستی عملکرد، نگرش‌های متفاوتی وجود دارد. به طوری که می‌توان عملکرد را فقط سابقه نتایج حاصله تلقی کرد. از نظر

بودجه و کنترل بودجه، مهم‌ترین و اساسی‌ترین سیستم‌های مدیریت و کنترل داخلی را تشکیل می‌دهند، که شرکت می‌تواند از آنها برای تخصیص منابع مؤثر و کارآمد استفاده کند. بودجه‌بندی نه تنها در گسترده‌سازی برنامه مالی کاربرد دارد که شامل اهداف هزینه و درآمد به مراکز مسئولیت در یک سازمان می‌باشد، بلکه ابزار مدیریتی برای برنامه‌ریزی، کنترل، هماهنگی، انگیزه، ارتباط، مدیریت بهره‌وری و تخصیص منابع نیز می‌باشد (اوتلی، ۱۹۹۹؛ هانسن و واندر استد، ۲۰۰۴؛ لیبی و لیندسی، ۲۰۱۰؛ گاستاف و اسون، ۲۰۱۶). نقشی که بودجه‌بندی کارآمد در مدیریت کسب و کار ایفا می‌کند، زمانی به بهترین شکل درک می‌شود که با اصول مدیریت مرتبط باشد. بسیاری از تعاریف موجود مدیریت کسب و کار بر حسب پنج کارکرد عمده قابل بیان هستند: "برنامه‌ریزی، سازماندهی، تأمین کارکنان، هدایت و کنترل" (دراکر، ۱۹۵۵). ابتدا باید مدیریت برنامه‌ریزی کند. این برنامه به واسطه عملیات سازماندهی، تأمین کارکنان و هدایت اجرا می‌شود. برای کنترل عملیات، مدیریت باید تکنیک‌های مناسب مشاهده و گزارش‌دهی را در جهت تعیین نحوه مقایسه نتایج واقعی با برنامه‌ها ایجاد کند (شیلدرز و همکاران، ۲۰۰۰)، و بودجه‌بندی یکی از ابزارهای اصلی است که مدیریت می‌تواند برای تخصیص کارآمد منابع به آن متکی باشد. شرکت‌ها به طور فزاینده‌ای از محدودیت‌هایی در خصوص میزان منابع موجود برای دستیابی به هدف خود در خصوص حداکثرسازی ثروت برخوردار هستند. منابع در قالب منابع مالی و انسانی در عرضه محدود هستند، و در نتیجه، شرکت‌ها باید ابزارهای تخصیص کارآمد این منابع محدود را توسعه بدهند. بنابراین، انتظار می‌رود که بودجه‌بندی در صورت اجرای دقیق می‌تواند در تخصیص کارآمد منابع به سازمان‌ها کمک کند. با این حال، بودجه‌بندی در صورت اجرا به صورت جداگانه نمی‌تواند به هدف مورد نظر دست یابد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که بودجه‌بندی باید با مکانیزم دیگر، یعنی مدیریت عملکرد به منظور دستیابی به نتایج مطلوب، پیوند یابد (آموتو و ارتنگ، ۲۰۱۸). طبق گفته آل بنتو و لوردز فریرا وایت (۲۰۰۶)، مدیریت عملکرد شامل بودجه‌بندی و ارزیابی عملکرد می‌باشد که همگی به سمت تخصیص منابع در یک سازمان مجهز می‌شوند. به طور کلی، عملکرد مدیریت تا بخشی به واسطه کارایی مورد قضاوت قرار می‌گیرد، که در آن تصمیمات کلیدی از جمله تخصیص منابع اتخاذ می‌شود. طبق گفته پولیت (۲۰۰۱)، سیستم‌های مدیریت مالی و عملکرد، ابزارهایی برای رسیدن به اهداف سیستم مدیریت

کوتاه مدت را در نظر می‌گیرد، به دنبال راه‌های به دست آوردن بیشترین تأثیرات برای کمترین هزینه‌ها است، در زمان مورد انتظار وظایف منظم و عادی را تکمیل می‌کند، براحتی قابل درک است، تصمیمات مهم را به مقامات قانونی مناسب اختصاص می‌دهد و سیاست‌هایی را مطابق با ترجیحات و اولویت‌های شرکت‌ها اتخاذ می‌کند. فرایند تخصیص منابع به گونه‌ای طراحی شده است که مدیران را قادر می‌سازد سریع، بدون سرمایه گذاری عمده در زمان، پول یا منابع، تصمیمات آگاهانه بگیرند. فرایند تخصیص منابع، منابع موجود را با فرآیندهای حیاتی مأموریت سازمان هماهنگ می‌کند. لذا فرضیه اول به این ترتیب تدوین می‌شود: "بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد".

ارتباط بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد

پولیت (۲۰۰۱)، معتقد است مدیریت عملکرد شامل تنظیم اهداف عملکرد و اهداف برای برنامه‌ها، دادن مسئولیت به مدیران برای هر برنامه، آزادی پیاده‌سازی فرایندها برای دستیابی به این اهداف، اندازه‌گیری و گزارش سطح واقعی عملکرد در مقابل این اهداف و مقاصد، دادن اطلاعات درباره سطح عملکرد به تصمیمات راجع به بودجه‌بندی برنامه آینده، تغییرات در محتوای برنامه یا طراحی و تهیه پاداش‌های سازمانی یا فردی یا جریمه‌ها می‌باشد. لذا فرضیه دوم این گونه مطرح می‌شود: بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

ارتباط بین مدیریت عملکرد و تخصیص منابع

در یک سیستم مدیریت منابع با عملکرد عالی، فرایندهای مدیریت مالی و مدیریت عملکرد با استفاده از فرایندهای پشتیبانی دو طرفه و تکمیلی وجود خواهند داشت (اوتلی، ۱۹۹۹). بودجه‌بندی، حسابداری و حسابرسی همگی قطعا مؤلفه‌های مهم مدیریت مالی هستند. هدف سیستم‌های مدیریت مالی، تجمع اصول مالی در سطح کلان و همچنین برای ارائه کارآمدتر خدمات می‌باشد. با تکرار این اهداف، هدف مدیریت عملکرد افزایش کارآمدی در سطوح خرد است. مدیریت مالی به دنبال تخصیص منابع به گونه‌ای است که بر برنامه‌هایی تمرکز کند که بالاترین اولویت سازمانی را دارند (پولیت، ۲۰۰۱). در اصل، باید پیوندی بین این هدف و هدف مدیریت عملکرد در بهبود کیفیت و اثرگذاری برنامه‌ها باشد، به میزانی که رهبران سازمانی بخواهند برنامه‌هایی که به خوبی کار می‌کنند را اولویت‌بندی کنند و به اهداف سازمان برسند (پولیت، ۲۰۰۱). لذا فرضیه سوم این گونه مطرح

فردی، عملکرد سابقه موفقیت‌های یک فرد است. کین معتقد بود که عملکرد چیزی است که فرد به جا می‌گذارد و جدای از هدف است. برنادین و همکاران معتقدند که عملکرد باید به عنوان نتایج کار تعریف شود. چون نتایج قوی‌ترین رابطه با اهداف استراتژیک سازمان، رضایت مشتری و نقش‌های اقتصادی دارد. این تعریف به خروجی‌ها یا نتایج بر می‌گردد و در عین حال عنوان عملکرد در مورد انجام کار نیز نتایج حاصله از آن می‌باشد. در واقع، عملکرد هر سازمان تعریف خاص خود را دارد. در یک سازمان دولتی ارائه خدمات بهتر و توسعه رفاه و ثروت عمومی جامعه به عنوان هدف، مطرح بوده و از جمله شاخص‌های عملکرد سازمان به شمار می‌آیند اما در شرکت‌ها تولیدی شاخص عملکرد، علاوه بر رضایت مشتریان سازمان و حفظ منافع جامعه، در برگیرنده سود و رضایت سهامداران و کارکنان سازمان نیز می‌باشد (افجه و محمودزاده، ۱۳۹۰).

تخصیص منابع: تخصیص منابع برای این قضیه طراحی می‌شود تا مجریان تصمیمات آگاهانه و به موقعی برای سرمایه‌گذاری بیشتر در زمان، پول یا منابع بگیرند. تخصیص منابع در راستای منابع موجود با فرایندهای حیاتی مأموریتی سازمان می‌باشد (راجرز، ۲۰۰۹). تخصیص منابع برنامه‌ای است برای استفاده از منابع موجودی همچون منابع انسانی، برای رسیدن به اهداف آینده. تخصیص منابع فرآیندی است برای تخصیص منابع بین پروژه‌ها و یا واحدهای مختلف کسب و کار، یکی از اجزا و عوامل اصلی موفقیت هر برنامه، به‌خصوص برنامه‌های توسعه، استفاده مناسب و برخورداری از منابع و امکانات مالی است. هر چه افق برنامه‌ریزی بلندمدت‌تر و تعداد فعالیت‌های رقیب نیز بیشتر باشد، تخصیص بهینه منابع مالی دشوارتر می‌شود. تخصیص منابع مالی، غالباً در شکل بودجه‌های سالانه نمود می‌یابند. از این منظر، بودجه را می‌توان یکی از مهم‌ترین و مؤثرترین ابزار برنامه‌ریزی و کنترل در کشور و یا سازمان‌ها تلقی کرد، به نحوی که تهیه دقیق آن می‌تواند در نیل کشور و یا سازمان به اهداف برنامه‌ای خود بسیار مؤثر باشد (احمدی و بهکیش، ۱۳۸۲).

ارتباط بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع

طبق نظر مایرز (۱۹۹۴)، استانداردهای یک فرآیند خوب بودجه به شرح زیر است:

"شامل تمام کاربردهای منابع مالی سازمان می‌باشد، بر اساس پیش‌بینی‌های بی طرفانه است، دراز مدت و همچنین

می‌شود: "مدیریت عملکرد نقش میانجی در ارتباط بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع دارد."

پیشینه پژوهش

ابراهیمی و رکیانی و همکاران (۱۳۹۵)، به ارزیابی کارآمدی نظام بودجه‌ریزی شهرداری دامغان پرداختند. جامعه آماری شامل ۳۸۰ نفر از کارکنان شهرداری دامغان می‌باشد که از روش فرمول کوکران حجم نمونه ۱۸۱ نفر محاسبه شد. نتایج نشان داد نظام بودجه‌ریزی (تدوین، اجرا، حسابرسی بعد از اجرا) در شهرداری دامغان کارآمد است.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، در تحقیقی تحت عنوان "بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی" با توجه به جامعه آماری پژوهش (کارشناسان و مدیران سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور) که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده ۸۰ نفر انتخاب شدند، نشان دادند که زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی در بخش عمومی تأثیری ندارد، در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دارد. استقرار زیر ساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می‌شود.

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر ابزارهای کنترل بودجه و ارزیابی عملکرد بر تقویت فرهنگ سازمانی در وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که نظارت عملیاتی (گزارش توجیهی و تخصیص اعتبار) به عنوان یکی از ابزارهای کنترل بودجه و ارزیابی عملکرد (کارایی و اثربخشی) بر تقویت فرهنگ سازمانی تأثیر دارد. نتایج آزمون فریدمن نشان دهنده تفاوت میزان تأثیر کنترل بودجه و ارزیابی عملکرد بر فرهنگ سازمانی است. همچنین گزارش توجیهی و تخصیص اعتبار بر مسئولیت‌پذیری، حمایت مدیریتی، تضاد و تعارض‌پذیری و خطرپذیری کارکنان تأثیر متفاوت دارد.

آموتو و ارتنگ (۲۰۱۸)، در تحقیقی "تأثیر برنامه‌ریزی بودجه بر تخصیص منابع" را مورد بررسی قرار داد و نشان داد که بین بودجه‌بندی، مدیریت عملکرد و ساختار تخصیص منابع ارتباط آماری معنی‌دار وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد که مدیریت عملکرد بخشی از روابط بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع است. این نشان می‌دهد که شرکت‌ها در غنا به طور مطلوب با اختصاص منابع با استفاده از اصول بودجه رفتار می‌کنند.

ازوز الهامما (۲۰۱۵)، به بررسی رابطه بین ارزیابی بودجه،

اندازه و عملکرد شرکت پرداخت، که در این تحقیق، سه سبک اصلی ارزیابی بودجه را مشخص کرد: "ارزیابی دقیق بودجه" اتخاذ شده توسط ۲۱ درصد نمونه؛ "ارزیابی متوسط بودجه" اتخاذ شده توسط ۲۷/۴ درصد شرکت‌های مورد بررسی؛ و "ارزیابی ضعیف بودجه" اتخاذ شده توسط ۵۱/۶ درصد نمونه؛ سبک اول به ویژه توسط شرکت‌های بزرگ اتخاذ شد. عملکرد شرکت به طور مثبت و معناداری با ارزیابی بودجه در شرکت‌های بزرگ مرتبط است. این همبستگی در شرکت‌های کوچک و متوسط معنی‌دار نیست.

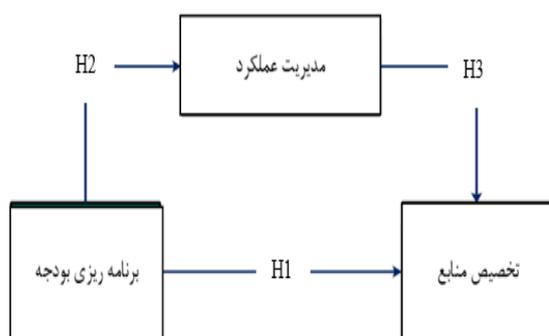
والفا و همکاران (۲۰۱۳)، در پژوهشی به بررسی مدیریت کنترل داخلی و مقایسه تفاوت‌های مدیریت کنترل داخلی در بودجه عمومی مدرسه کالاسین در منطقه خدمات اولیه آموزشی با مدارس دیگر در اندازه‌های مختلف پرداخته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که کارکنان این مرکز در تعیین سیاست‌ها، مهارت، دانش و تجربه در سطح پایینی قرار دارند. در این پژوهش پیشنهاد شد با تمرکز و کنترل محیط مدیریت، کنترل فعالیت‌ها، استفاده از اطلاعات و فناوری اطلاعات، پیگیری و ارزیابی کارها در برنامه کاری و مدیریت این مدرسه قرار گیرد.

مدل مفهومی

در مدل مفهومی پژوهش که در شکل ۱ آمده است، روابط بین متغیرها مشخص می‌گردد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش، از نوع تحقیقات پیمایشی است که یکی از متداول‌ترین روش‌های تحقیق کمی بوده و به لحاظ ماهیت کاربردی و به لحاظ زمانی مقطعی می‌باشد. همچنین ضمن انجام مطالعات و تحقیقات انجام شده، مدل پژوهش جهت بررسی کمی و آزمون فرضیه‌ها در مرحله بعد طراحی شده است (جدول ۱).



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

*منبع: آموتو و ارتنگ (۲۰۱۸)

جدول ۱. متغیرها و شیوه اندازه‌گیری آنها

منبع	طیف اندازه‌گیری	نوع متغیر	متغیرهای تحقیق
آموتو وارتنگ (۲۰۱۸)	بنج‌گزینمای (کاملاً مخالفم=۱ تا کاملاً موافقم=۵)	متغیر مستقل (برای هر سه فرضیه)	برنامه‌ریزی بودجه
آموتو وارتنگ (۲۰۱۸)	بنج‌گزینمای (کاملاً مخالفم=۱ تا کاملاً موافقم=۵)	میانجی (برای فرضیه سوم) و متغیر مستقل (برای فرضیه دوم)	مدیریت عملکرد
آموتو وارتنگ (۲۰۱۸)	بنج‌گزینمای (کاملاً مخالفم=۱ تا کاملاً موافقم=۵)	متغیر وابسته (برای هر سه فرضیه)	تخصیص منابع

ابزار سنجش، نمونه و فنون آماری

به منظور گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه استاندارد پژوهش آموتو وارتنگ (۲۰۱۸)، بهره گرفته شد. همچنین جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه مدیران و کارشناسان مناطق ۱۵ گانه (شهرداری اصفهان) می‌باشد، که حدود ۱۱۰ نفر می‌باشند. به منظور ارزیابی پایایی سنجش، ضرایب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای نمونه مقدماتی، گویای پایایی مناسب متغیرها و شاخص‌های آن بود (جدول ۲). در این پژوهش از آلفای کرونباخ و پایایی مرکب جهت بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری استفاده شده است و از آزمون روایی همگرا و روایی واگرا جهت بررسی آزمون روایی مدل اندازه‌گیری استفاده شده است. که نتایج آن به شرح زیر می‌باشد:

با توجه به اینکه کلیه مقادیر بالاتر از ۰,۷ می‌باشد، بنابراین آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش تأیید می‌شود.

پایایی مرکب (p دلون-گلدشتاین)، با توجه به اینکه پایایی مرکب متغیرهای پژوهش بالاتر از ۰,۷ می‌باشد؛ بنابراین می‌توان گفت کلیه متغیرهای پژوهش از وضعیت مناسب و قابل قبولی از نظر پایایی مرکب برخوردار هستند (جدول ۳).

روایی همگرا، این شاخص که به اندازه‌گیری میزان تبیین متغیرهای پنهان پژوهش توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آن (مؤلفه‌ها/سؤالات) می‌پردازد توسط شاخص AVE (متوسط واریانس استخراج شده) مورد سنجش قرار می‌گیرد و حداقل مقدار قابل قبول برای روایی همگرا ۰/۵۰ می‌باشد که نتایج آن در جدول ۴ ارائه شده است. جدول نشان دهنده روایی همگرای متغیرهای پژوهش می‌باشد. با توجه به اینکه کلیه مقادیر بالاتر از ۰,۵ می‌باشند؛ بنابراین روایی همگرا برای کلیه متغیرهای پژوهش در حد قابل قبول می‌باشد.

جدول ۲. آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

وضعیت متغیر	آلفای کرونباخ	متغیر
قابل قبول	۰/۷	برنامه‌ریزی بودجه
نسبتاً قابل قبول	۰/۶۷۹	تخصیص منابع
قابل قبول	۰/۷۴۹	مدیریت عملکرد

جدول ۳. پایایی مرکب متغیرهای پژوهش

وضعیت متغیر	پایایی مرکب (p دلونین-گلدشتاین)	متغیر
قابل قبول	۰/۷۸۷	برنامه‌ریزی بودجه
قابل قبول	۰/۸۰۴	تخصیص منابع
قابل قبول	۰/۸۲۶	مدیریت عملکرد

جدول ۴. روایی همگرا متغیرهای پژوهش

وضعیت متغیر	روایی همگرا	متغیر
قابل قبول	۰/۵۵۸	برنامه‌ریزی بودجه
قابل قبول	۰/۵۰۹	تخصیص منابع
نسبتاً قابل قبول	۰/۴۵۱	مدیریت عملکرد

روایی واگرا (تشخیصی)

این شاخص توانایی یک مدل را در میزان افتراق مشاهده‌پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده‌پذیرهای موجود در مدل می‌سنجد. جهت سنجش روایی واگرا از شاخص بار مقطعی (Cross Loading) استفاده می‌شود. مقدار قابل قبول برای این شاخص این است که بار عاملی هر متغیر مشاهده‌پذیر بر روی متغیر پنهان مربوط به خود باید حداقل ۰,۱ بیشتر از بار عاملی همان متغیر مشاهده‌پذیر بر متغیرهای پنهان دیگر باشد. نتایج جدول روایی واگرا در مدل پژوهش، نشان داد کلیه متغیرهای مشاهده‌پذیر، دارای بارهای عاملی بالاتری نسبت به متغیر پنهان دیگر هستند و در حد قابل قبول بودند. نتایج روایی واگرا یا تشخیصی در جدول ۵، قابل مشاهده می‌باشد.

نتایج روایی واگرا در جدول فوق نشان می‌دهد اختلاف بارهای عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده‌پذیر نسبت به متغیر مربوط به خود، حداقل ۰,۱ بیشتر از بار عاملی آن نسبت به سایر متغیرها می‌باشد، بنابراین روایی تشخیصی مدل پژوهش نیز در حد قابل قبول می‌باشد.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

ویژگی‌های آمار جمعیت شناختی به شرح جدول ۶ و شکل ۲ و ۳ می‌باشد.

پس از بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه مورد بررسی مشخص شد که تحصیلات پاسخ‌دهندگان به این گونه می‌باشد که حدود ۱۰ درصد دیپلم، حدود ۱۲ درصد کاردانی، ۵۲ درصد پاسخ‌دهندگان کارشناسی و مابقی کارشناسی ارشد قرار دارند. همچنین ۸ درصد پاسخ‌دهندگان دارای تجربه شغلی ۵ سال و کمتر، ۳۷/۴ درصد دارای تجربه شغلی ۵ تا ۱۰ سال و ۴۵/۲ درصد دارای تجربه شغلی ۱۰ سال تا ۱۵ سال و مابقی بالای ۱۵ سال سابقه دارند.

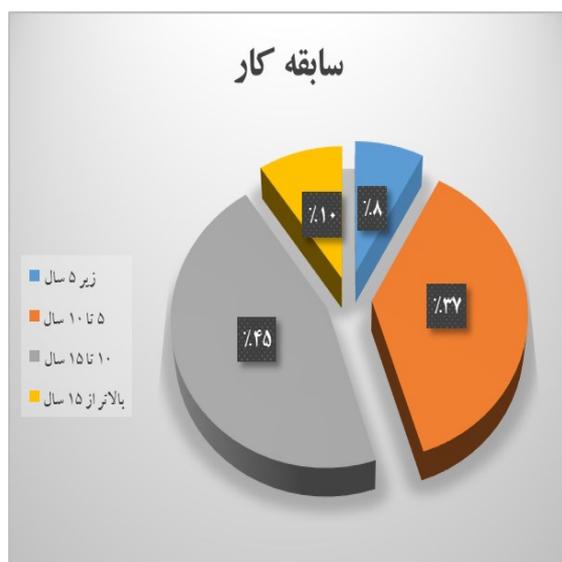
نتایج آمار توصیفی متغیرها و آزمون کولموگوروف اسمیرنوف برای نرمال بودن متغیرهای پژوهش: آزمون فرضیه‌های پژوهش در ابتدا به بررسی نرمال بودن متغیرها پرداخته می‌شود. بنابراین در ابتدا این شرط برای متغیرهای تحقیق مورد بررسی قرار می‌گیرد. با توجه به این که سطح معنی‌داری آزمون کولموگوروف

جدول ۵. روایی واگرا بر اساس بار مقطعی

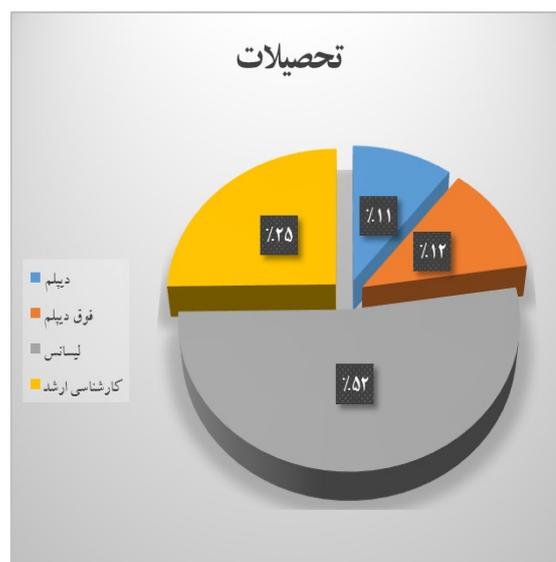
مدیریت عملکرد	تخصیص منابع	برنامه‌ریزی بودجه	
۰/۳۴۱	۰/۲۲۱	۰/۴۴۶	سؤال ۱
۰/۳۹	۰/۴۵۵	۰/۶۸۸	سؤال ۲
۰/۵۱۱	۰/۴۴۴	۰/۷۷۹	سؤال ۳
۰/۴۶۶	۰/۳۳۴	۰/۶۶۱	سؤال ۴
۰/۵۱	۰/۳۵۴	۰/۶۶۳	سؤال ۵
۰/۱۸۶	۰/۳۱۳	۰/۴۵۵	سؤال ۶
۰/۱۸۵	۰/۲۲۲	۰/۳۸۲	سؤال ۷
۰/۷۴۹	۰/۴۸۲	۰/۴۷۱	سؤال ۸
۰/۷۶۱	۰/۵۰۷	۰/۴۹۴	سؤال ۹
۰/۶۳۱	۰/۴۱۵	۰/۳۸۴	سؤال ۱۰
۰/۴۴۵	۰/۱۳۷	۰/۲۴۹	سؤال ۱۱
۰/۸۰۱	۰/۴۵۷	۰/۴۶۶	سؤال ۱۲
۰/۵۷۳	۰/۳۰۶	۰/۵۰۴	سؤال ۱۳
۰/۴۳۳	۰/۶۹۳	۰/۳۷۸	سؤال ۱۴
۰/۳۸۴	۰/۶۴۱	۰/۴۲۵	سؤال ۱۵
۰/۵۸۷	۰/۸۳۶	۰/۴۵۳	سؤال ۱۶
۲۳۲/۰	۰/۶۶۸	۰/۳۷۴	سؤال ۱۷

جدول ۶. نتایج آمار جمعیت شناختی

درصد فراوانی	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه	
۱۰/۴٪	۱۲	دیپلم	تحصیلات
۱۲/۲٪	۱۴	کاردانی	
۵۲/۲٪	۶۰	کارشناسی	
۲۵/۲٪	۲۹	کارشناسی ارشد	
۷/۸٪	۹	زیر ۵ سال	تجربه شغلی
۳۷/۴٪	۴۳	۵ تا ۱۰ سال	
۴۵/۲٪	۵۲	۱۰ تا ۱۵ سال	
۶/۹٪	۱۱	بالاتر از ۱۵ سال	



شکل ۲. توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب وضعیت سابقه کار



شکل ۳. توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب تحصیلات

جدول ۷. آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای نرمال بودن متغیرهای تحقیق و آمار توصیفی متغیرها

شاخص‌ها	تعداد	میانگین	انحراف معیار	Z کولموگروف اسمیرنوف	P-value
برنامه‌ریزی بودجه	۱۱۵	۳/۹۳	۰/۴۷	۰/۹۴۶	۰/۳۳۳
مدیریت عملکرد	۱۱۵	۳/۴۵	۰/۶۵	۱/۰۸۲	۰/۱۹۲
تخصیص منابع	۱۱۵	۳/۸۹	۰/۵۹	۱/۳۱۲	۰/۶۴/۰

T بین ۱/۹۶ و ۲/۵۷۶ نشان دهنده اثر معناداری با بیش از ۹۵٪ اطمینان میان متغیرهای مکنون مربوط است. مقادیر T مساوی و بزرگتر از ۲/۵۷۶ نشان دهنده اثر معناداری با بیش از ۹۹٪ اطمینان میان متغیرهای مکنون مربوطه است.

بررسی فرضیه اول: بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. با توجه به جدول ۸، نتایج تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد که با بیش از ۹۵ درصد اطمینان و خطای کمتر از ۵ درصد بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط معناداری وجود دارد همچنین با بررسی شدت تأثیر ملاحظه می‌شود این شدت از نوع مستقیم و مثبت می‌باشد.

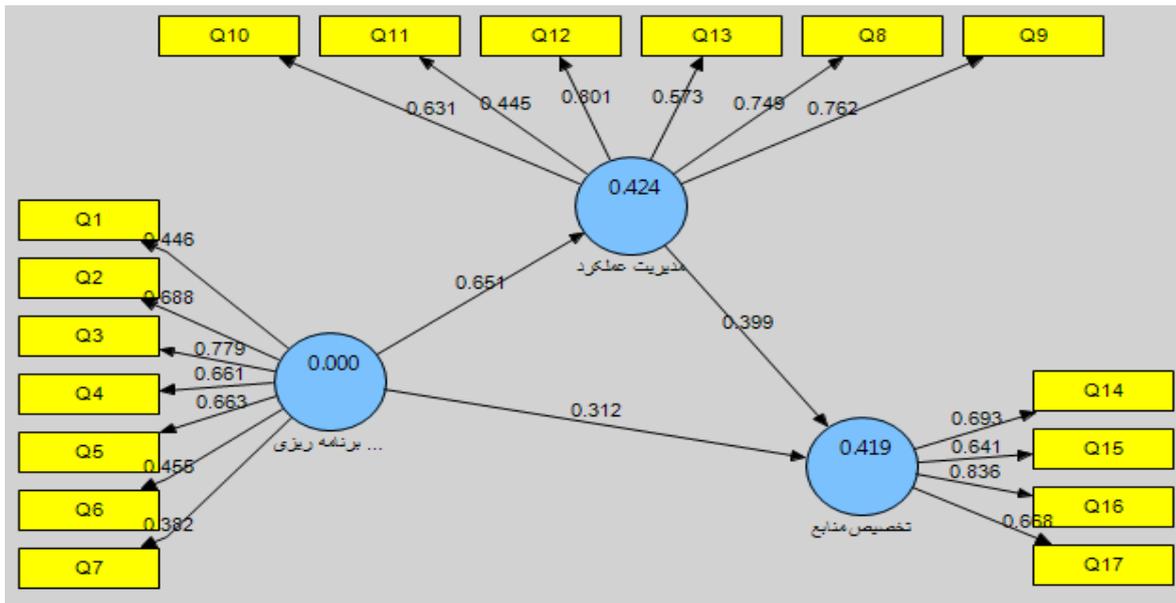
بررسی فرضیه دوم: بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. با توجه به جدول ۸، نتایج تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد که با بیش از ۹۵ درصد اطمینان و خطای کمتر از ۵ درصد بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط معناداری وجود دارد همچنین با بررسی شدت تأثیر ملاحظه می‌شود این شدت از نوع

اسمیرنوف در جدول ۷، که برای تمامی متغیرهای مدل، بیشتر از ۰/۰۵ است، نتیجه می‌شود که توزیع این متغیر تفاوت معناداری با توزیع نرمال ندارد. بنابراین نتیجه می‌گیریم که توزیع متغیر نگرش کارکنان نسبت به تغییر نرمال می‌باشد.

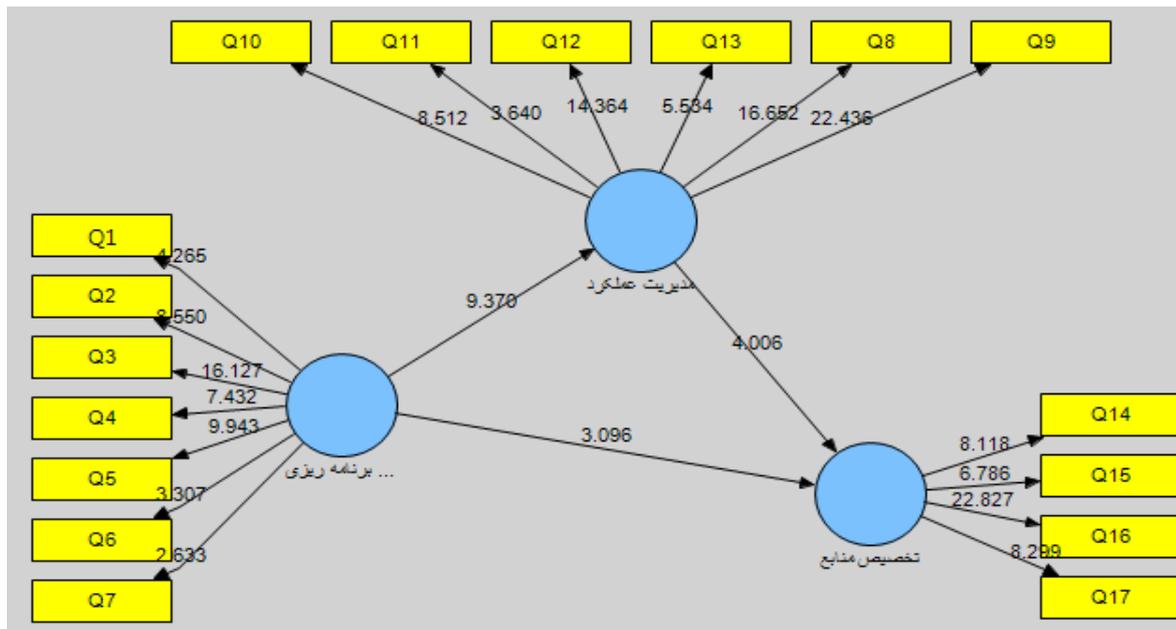
تجزیه و تحلیل مدل تحلیل با استفاده از نرم‌افزار Smart-PLS

بررسی فرضیه اول و دوم تحقیق: مدل پژوهش برای بررسی روابط بین متغیرها بدین صورت به دست آمده است (شکل ۴).

که سطح معناداری روابط فوق، در شکل ۵، ارائه شده است. سایر مقادیر مدل پژوهش در جدول ۸، مشاهده می‌شود: شدت تأثیر، میزان شدت ارتباط بین متغیرها را نشان می‌دهد و طیف این ضریب بین ۰ تا ۱ می‌باشد. هر چه این میزان به ۱ نزدیک‌تر باشد، نشان دهنده قوی‌تر بودن روابط بین متغیرها می‌باشد. مقادیر T که حاصل تقسیم شدت تأثیر بر خطای استاندارد است نشان دهنده معنی داری رابطه متغیرها است. مقادیر T بین ۱/۹۶- و ۱/۹۶ نشان دهنده عدم وجود اثر معناداری میان متغیرهای مکنون مربوط است. مقادیر



شکل ۴. مقادیر شدت تأثیر روابط بین متغیرهای پژوهش در مدل نهایی



شکل ۵. مقادیر T روابط بین متغیرهای پژوهش در مدل نهایی

برای مدیریت عملکردی پایین برابر با ۰/۰۳۸ در سطح معنی‌داری $P > 0.05$ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت مدیریت عملکرد دارای توانایی میانجی‌گری رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه بر تخصیص منابع دارد، چرا که با تغییر رگرسیون وضعیت مدیریت عملکرد (از بالا به پایین) رابطه دو متغیر تغییر می‌کند. بنابراین فرضیه تحقیق تأیید می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

بودجه‌بندی، حسابداری و حسابرسی همگی قطعا مؤلفه‌های مهم مدیریت مالی هستند اما برای دستیابی به یک تعریف که

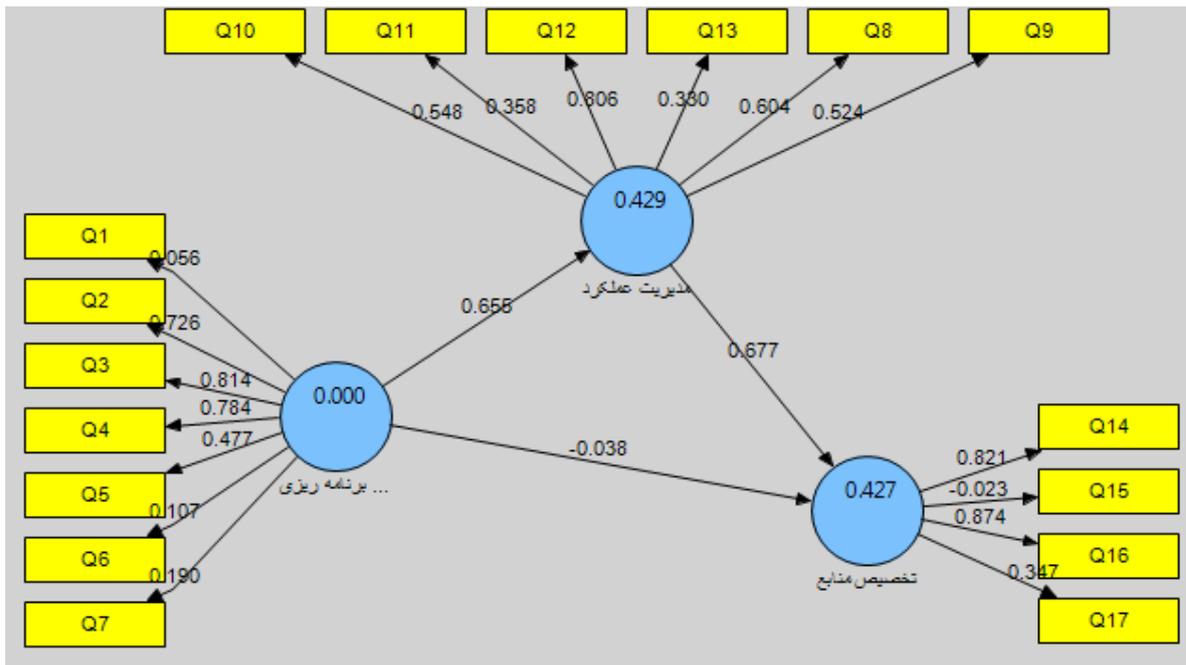
مستقیم و مثبت می‌باشد.

بررسی فرضیه سوم تحقیق

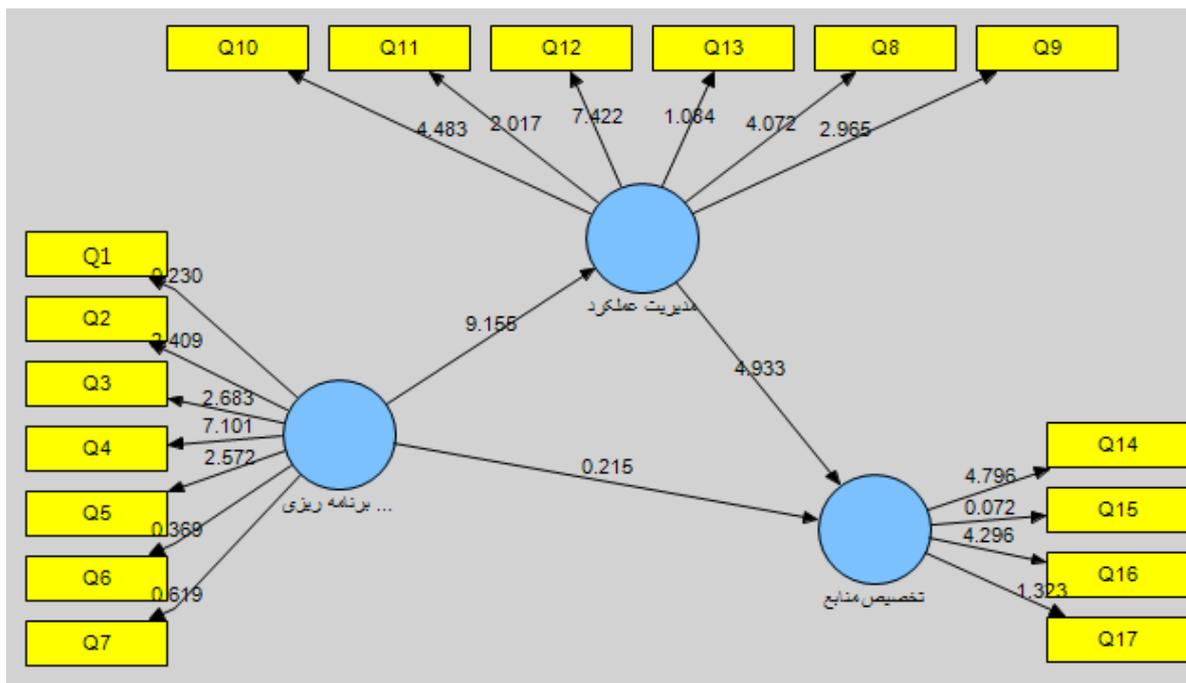
فرضیه سوم: مدیریت عملکرد نقش میانجی در ارتباط بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع دارد. مدل پژوهش برای بررسی وضعیت میانجی‌گری متغیر مدیریت عملکرد بدین صورت به‌دست آمده است (شکل ۶ و ۷ و ۸ و ۹ و جدول ۹):
با توجه به برآورد استاندارد میانجی‌گری مدیریت عملکرد رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه بر تخصیص منابع که با مدیریت عملکرد بالا برابر با ۰/۶۷۹ در سطح معنی‌داری $P < 0.01$

جدول ۸. بررسی فرضیه‌های اول و دوم پژوهش

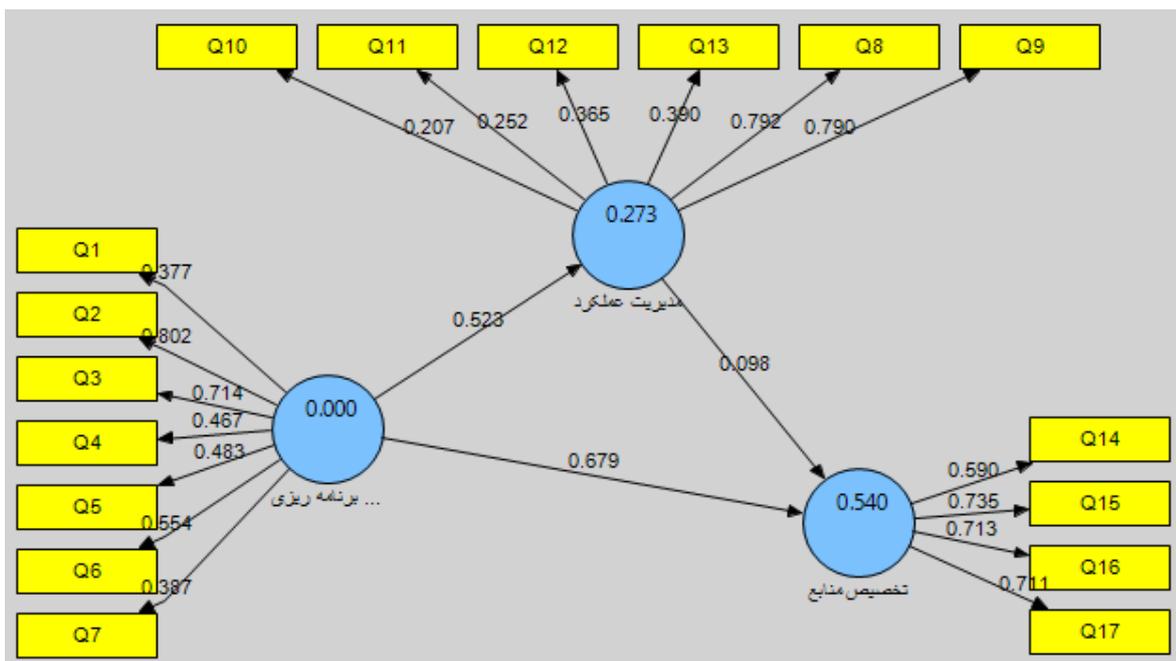
نتیجه	سطح معنی‌دار	مقدار T	شدت تأثیر	روابط مفاهیم با شاخص‌ها در مدل
تأیید فرضیه	$P < 0.01$	۳/۰۹۶	۰/۳۱۲	فرضیه ۱: بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
تأیید فرضیه	$P < 0.01$	۹/۳۷	۰/۶۵۱	فرضیه ۲: بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.



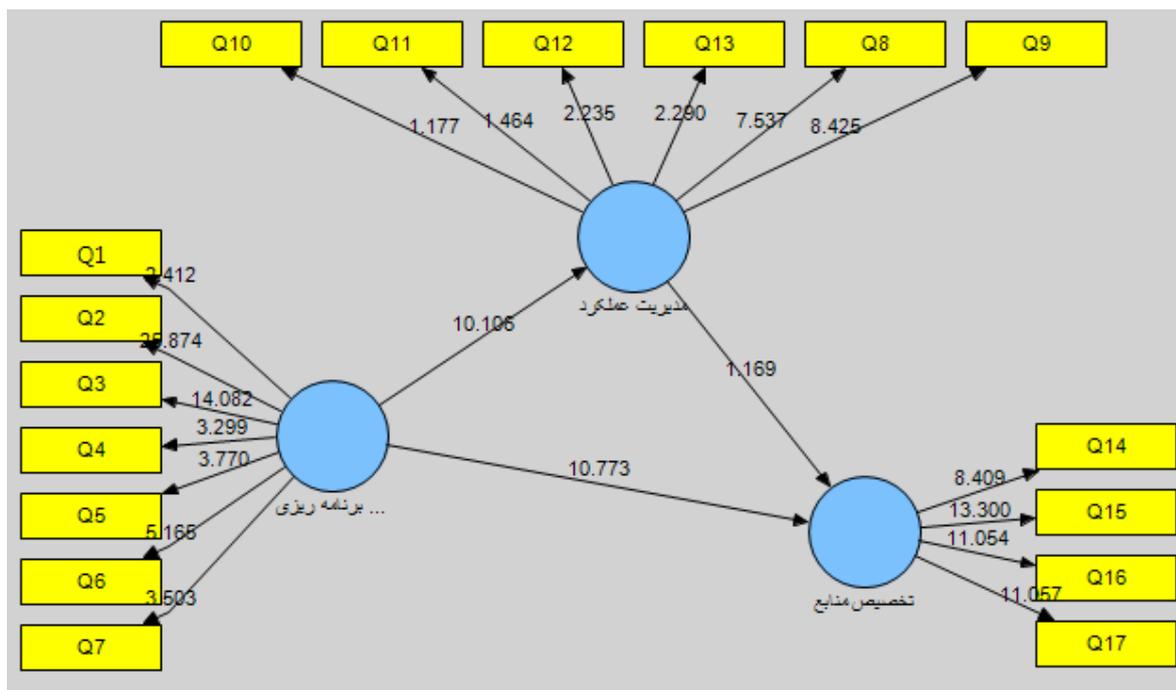
شکل ۶. مقادیر شدت تأثیر بررسی وضعیت میانجی متغیر مدیریت عملکرد پایین



شکل ۷. مقادیر T روابط بررسی نقش میانجی گری متغیر مدیریت عملکرد پایین



شکل ۸. مقادیر شدت تأثیر بررسی وضعیت میانجی متغیر مدیریت عملکرد بالا



شکل ۹. مقادیر T روابط بررسی وضعیت میانجی متغیر مدیریت عملکرد بالا

جدول ۹. بررسی فرضیه سوم پژوهش

روابط مفاهیم با شاخص‌ها در مدل	مقدار استاندارد شده		مقدار T		نتیجه
	پایین	بالا	پایین	بالا	
فرضیه سوم: مدیریت عملکرد نقش میانجی در ارتباط بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع دارد.	۰/۰۳۸	۰/۶۷۹	۰/۲۱۵	۱۰/۷۷۳	تأیید فرضیه

گیرد زیرا انضباط مالی به صورت کامل در سطح منابع و برنامه‌ریزی بودجه باعث تنظیم و مدیریت منابع می‌گردد؛ همچنین منابع با توجه به اولویت‌های سازمانی اختصاص داده شود که باعث افزایش بهره‌وری در استفاده از منابع بودجه برای ارائه برنامه‌ها و خدمات می‌گردد. بر اساس فرضیه دوم تحقیق پیشنهاد می‌گردد سیستم‌های تهیه بودجه و مدیریت عملکرد که به عنوان ابزارهایی برای دستیابی به اهداف سیستم مدیریت منابع درون سازمانی مطرح می‌باشند، در اهداف سازمان برنامه‌ریزی و اجرا گردد تا بتوان بودجه مناسبی با عملکرد بالا طراحی گردد. بر اساس فرضیه سوم تحقیق پیشنهاد می‌گردد در برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع مدیریت عملکرد دوره‌ای خود را به صورت میان مدت و بلند مدت ارائه دهند تا بتوانند تخصیص منابع را به نحوه احسن انجام دهند. پیشنهادات آتی تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

۱. شناسایی و تعیین عوامل مؤثر بر تخصیص منابع در سازمان بر اساس میزان بودجه سازمانی،
۲. بودجه‌بندی، ارزیابی عملکرد و جبران خسارت: یک مدل مدیریت عملکرد و بودجه‌بندی مشارکتی،
۳. اثر یک طرح نامتقارن اطلاعات بر عدم عملکرد نامناسب اطلاعات.

منابع

- ابراهیمی ورکیانی، معصومه؛ قربانیان، میثم؛ دشتی، ام‌البنین و سادات قدیمی، صدیقه. (۱۳۹۵). ارزیابی کارآمدی نظام بودجه‌ریزی شهرداری دامغان. همایش بین‌المللی *افق‌های نوین در علوم مدیریت و حسابداری، اقتصاد و کارآفرینی*، تهران، انجمن افق نوین علم و فناوری.
- احمدی، اکبر و بهکیش، محمد مهدی. (۱۳۸۲). الگویی برای تخصیص برنامه‌ای و کنترل منابع مالی با استفاده از منطق فازی (مطالعه موردی سازمان منطقه آزاد کیش). *مجله برنامه‌ریزی و بودجه*، ۸۲، ۱۲۰-۸۱.
- افجه، سید علی اکبر و محمود زاده، سید مجتبی. (۱۳۹۰). الگوی اثرگذاری سرمایه اجتماعی بر عملکرد سازمان: شرکت‌های تابع گروه صنعتی ایران خودرو. *مجله پژوهش‌های مدیریت منابع سازمانی*، ۱(۲)، ۲۲-۱.
- کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین و جمشیدی کلانتری، فرشاد. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی. *حسابداری دولتی*، ۵(۵)، ۶۷-۷۸

شامل محدوده وسیعی از فعالیت‌های مالی شده و با مدیریت عملکرد رابطه داشته باشد، تفسیر بودجه‌بندی به صورتی گسترده‌تر الزامی می‌شود. به گونه‌ای که برای فرایندهای مختلف اجرای بودجه/پیاده‌سازی بودجه و همچنین فعالیت عنوان بودجه‌بندی بیان می‌شود. بنابراین بودجه‌بندی نه تنها نظارت و کنترل فعالیت‌ها را در بر دارد بلکه (برای مثال) مدیریت جریان نقدی، خرید، جمع‌آوری بدهی، مدیریت اموال و مدیریت ریسک را نیز در بردارد (پولیت، ۲۰۰۱). در یک سیستم مدیریت منابع با عملکرد عالی، فرایندهای مدیریت مالی و مدیریت عملکرد با استفاده از فرایندهای پشتیبانی دو طرفه و تکمیلی وجود خواهند داشت (اولتی، ۱۹۹۹). گسترش حسابداری به عنوان هدفی برای مدیریت مالی و مدیریت عملکرد نمایان می‌شود. بنابراین در تمام این روش‌ها مدیریت مالی و مدیریت عملکرد ظاهر می‌شوند تا یک مأموریت اشتراکی لذت ببرند. چشم‌انداز وابستگی متقابل و قابلیت مقایسه‌ی هماهنگ بین بودجه‌بندی و مدیریت عملکرد باعث سیستم تخصیص منابع مؤثر خواهد شد (پولیت، ۲۰۰۱). در فرضیه اول تحقیق به بررسی رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع بررسی شد. نتایج به‌دست آمده نشان داد که بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع ارتباط معناداری وجود دارد همچنین با بررسی شدت تأثیر ملاحظه می‌شود این شدت از نوع مستقیم و مثبت می‌باشد. طبق تحقیق پارولیان (۲۰۰۹)، سیستم کنترل مدیریت خودش در وهله اول از پروسه‌ی نظارت و ارزیابی عملکرد تشکیل می‌شود. در فرضیه دوم تحقیق به بررسی رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد پرداخته شد. نتایج به‌دست آمده مشخص کرد که بین برنامه‌ریزی بودجه و مدیریت عملکرد ارتباط معناداری وجود دارد. همچنین با بررسی شدت تأثیر ملاحظه می‌شود این شدت از نوع مستقیم و مثبت می‌باشد. در فرضیه سوم تحقیق تأثیر میانجی‌گری مدیریت عملکرد بر رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع مورد بررسی قرار گرفت. نتایج به‌دست آمده مشخص کرد که مدیریت عملکرد رابطه بین برنامه‌ریزی بودجه و تخصیص منابع را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابر این هر سه فرضیه تحقیق مورد تأیید قرار گرفت لذا می‌توان نتیجه گرفت بین برنامه‌ریزی بودجه بر تخصیص منابع در شهرداری اصفهان (مطالعه موردی) با در نظر گرفتن مدیریت عملکرد رابطه معناداری وجود دارد. محدودیت‌های موجود مربوط به ابزار گردآوری داده‌های تحقیق، پرسشنامه می‌باشد که در تحقیقات بر اساس داده‌های کیفی این محدودیت به صورت ذاتی وجود دارد. بر اساس فرضیه اول تحقیق پیشنهاد می‌گردد یکپارچگی در سطح مالی صورت

- لاری دشت بیاض، محمود؛ قائم مقامی، کامران و توکلی جویباری، اکرم (۱۳۹۴). بررسی تأثیر ابزارهای کنترل بودجه و ارزیابی عملکرد بر تقویت فرهنگ سازمانی
- (مطالعه موردی: وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی)، اولین همایش بین‌المللی حسابداری. حسابرسی مدیریت و اقتصاد، اصفهان، دبیرخانه همایش.
- Afjeh, S.A. & Mahmoodzadeh, S.M. (2011). Model of Effect of Social Capital on Organizational Performance: Companies of Iran Khodro Industrial Group. *Journal of Management Research Resource*, (1)2, 1-22 (In Persian)
 - Ahmadi, A. & Behkish, M.M. (2004). A Model for Program Allocation and Fiscal Control Using Fuzzy Logic. *Journal of Planning and Budget*, Case Study of Kish Free Zone Organization, 82, 81-120 (In Persian)
 - Al, B. & Lourdes F.W. (2006). Budgeting, performance Evaluation, and compensation: a performance management model. *Advances in Management Accounting*, (15).
 - Amoako, K. (2017). The impact of budgetary planning on resource allocation: evidence from a developing country. *African Journal of Economic and Management Studies*, <https://doi.org/10.1108/AJEMS-03-2017-0056>.
 - Azzouz, E. (2015). The relationship between budgetary evaluation, firm size and performance. *Journal of Management Development*, (34)8, 973-986.
 - Bruno, A. (2013). Harmonizing Budgeting and Accounting: The Case of Italy. *Open Journal of Accounting*, 3, 38-44.
 - Callahan, C.M. & Waymire, T.R. (2007). An Examination of the Effect of Budgetary Control on Performance: Evidence from the Cities (November 2, 2007). *AAA 2008 MAS Meeting Paper*, Retrieved from: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1003930.
 - Campos, E. & Pradhan, S. (1996). Budgetary Institutions Expenditure Outcomes: Binding Governments to Fiscal Performance. *Policy Research Working Paper*, 1646, The World Bank, Washington.
 - Covaleski, M., Evans, J., Luft, J. & Shields, M. (2003). Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 3-49.
 - Drucker, P. (1955). *The practice of management*. London: Heinemann.
 - Ebrahimi Varkiyani, M., Ghorbaniyan, M., Dashti, U.B. & Ghadami, S.S. (2017). Efficient evaluation of Damghan Municipality Budgeting System, International Conference on New Horizons in Knowledge Management and Accounting, Economics and Entrepreneurship. *Tehran, The New Horizons of Science and Technology* (In Persian).
 - Fisher, J.G., Maines, L.A., Peffer, S.A. & Sprinkle, G.B. (2002). Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, Performance. *The Accounting Review*, (4)77, 847-865.
 - Frow, N., Marginson, D. & Ogden, S. (2010). Continuous budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control, Accounting, Organizations and Society. *Elsevier*, (4)35, 444-461.
 - Gustaf, K. & Sven, S. (2016). The role of management accounting control in making professional organizations horizontal. *Accounting, Auditing Accountability Journal*, (3)29, 428-451.
 - Hansen, S., Otley, D. & Van der Stede, W. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 49-70.
 - Hansen, S.C. & Van der Stede, W. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting research*, (15)4, 415-439.
 - Holmes, D.S. & Hurley, R.E. (2003). How Statistical Process Control Enhances Budgeting Standard Costing Another look. *Management Accounting Quarterly*, (1)5, 57-62.
 - King, R. & Clarkson, P. & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and

- performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, (21)1, 40-55.
- Kurdestani, G.R., Parsiyan, H. & Jamshidi Kalantari, F. (2017). Budgeting based on performance and responsibility in public sector, *Governmental Accounting*, (5)5, 67-78 (In Persian).
 - Lari Dasht Beyaz, M., Ghaem Maghami, K. & Tavakoli Jouibari, A. (2016). The Effect of Budget Control and Performance Evaluation Tools on Strengthening Organizational Culture (Case Study Ministry of Culture and Islamic Guidance Secretariat of the Conference). *The First International Accounting Conference*, Management and Economics Audit Esfahan (In Persian).
 - Libby, T. & Lindsay, R.M. (2010). Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North American budgeting practice. *Management Accounting Research*, (1)2, 56-75.
 - Likierman, A. (1998). Resource Accounting Budgeting, Where Are We Now?. *Public Money Management*, (18)2.
 - Lu, Yi., Willoughby, K. & Arneet. S. (2011). Performance Budgeting in the American States. What' s Law got to do with it?. *State and Local Government Review*, (2)43, 79-94.
 - Meyers, R.T. (1994). Strategic Budgeting, Michigan. University of Michigan Press.
 - Neuby, B. (1997). On the Lack of a Budget Theory. *Public Administration Quarterly*, (21)2.
 - Otley, D.T. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, (4)10, 363-382.
 - Parulian, S.R.W. (2009). Management control systems: a model for R&D units. *Accounting Research Journal*, (3)22, 262-274.
 - Pollitt, C. (2001). Integrating Financial Management Performance Management. *OECD Journal on Budgeting*.
 - Rodgers, J. (2009). Resource allocation in a budget crisis. <http://www.lineof=sight.com/wp=content/uploads>. Accessed on 21 June 2016.
 - Salim, S., Reid, J., Dulleck, U. & Dawson, ED. (2013). Budget-aware Role Based Access Control. *Computers & Security*, (3)5, 37-50.
 - Shields, M., Deng, F. & Kato, Y. (2000). The design and effects of control systems: Tests of direct and indirect effects models. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 185-202.
 - Wallapha, A., Saowanee, T. & Keow Ngang, T. (2013). Internal control management in budget of basic school under the office of Kalasin Primary Educational Service Area. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, (93), 1281-1285.

بررسی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان

* رضا ستوده^۱، مهدی فغانی^۲، احمد پیفه^۳

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

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۴/۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲۸

Examination of the Ability of Internal Processes of the Supreme Audit Court to Take Responsibility for Users

* R. Sotudeh¹, M. Faghani², A. Pifeh³

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Zahedan Branch, Zahedan, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, University of Sistan & Baluchestan, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, University of Sistan & Baluchestan, Iran.

Received: 2019/6/23

Accepted: 2020/8/18

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to evaluate the ability of internal processes of the supreme audit court to perform accountability for users.

Research Method: The present study is applied in terms of purpose and descriptive-survey in terms of data collection and its statistical population consists of auditors, managers, comptrollers and faculty members of the national universities who work in the public sector. The research sample was selected using Morgan's drawing and the research period is 2018. In this research, first a questionnaire containing questions in the field of evaluation of internal processes of the Court of Audit was prepared and provided to the 384 people selected sample of the research. To evaluate the reliability of the questionnaire from Cronbach's alpha, the normality of the data, Kolmogorov Smirnov test was used, to answer the research questions of t-test and to rank the components, Friedman test was used.

Research Findings: The results show that the indicators and components of internal processes of the supreme audit court are evaluated to answer the desired users, but new methods for prevention of financial violations like monitoring and operational auditing are not evaluated by the supreme audit court.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: in this research, internal processes of the supreme audit court were evaluated to perform accountability and recommendations were presented to remove barriers to internal processes. According to the requirement of doing accrual accounting by government agencies and conducting operational auditing, the supreme audit court should co-ordinate the internal processes, managers and employees with accrual accounting changes and consider learning and growth processes.

Keywords: Users, Responsibility, Supreme Audit Court, Internal Processes.

JEL Classification: M42, M48, G38

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف از این پژوهش، ارزیابی توانایی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت انجام مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌باشد.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی است و جامعه آماری آن حساب‌رسان، مدیران، ذی‌حسابان و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های سراسری که در بخش عمومی فعالیت می‌نمایند، تشکیل می‌دهد. نمونه پژوهش با استفاده از جدول مورگان انتخاب گردیده و دوره زمانی پژوهش سال ۱۳۹۷ می‌باشد. در این پژوهش ابتدا پرسشنامه که حاوی سؤالاتی در زمینه ارزیابی فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور تهیه و در اختیار ۳۸۴ نفر از نمونه انتخابی پژوهش قرار گرفت. جهت بررسی پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ، نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگوروف اسمیرنوف، برای پاسخ به سؤال‌های پژوهش آزمون T و رتبه‌بندی مؤلفه‌ها از آزمون فریدمن استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شاخص‌ها و مؤلفه‌های فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت پاسخگویی به استفاده کنندگان مطلوب ارزیابی می‌گردد، ولی انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلف‌های مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی نمی‌گردد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: در این پژوهش، فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت انجام مسئولیت پاسخگویی مورد ارزیابی قرار گرفت و پیشنهادهایی برای رفع موانع فرایندهای داخلی ارائه گردید، با توجه به الزام انجام حسابداری تعهدی توسط سازمان‌های دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی، دیوان محاسبات کشور باید فرایندهای داخلی، مدیران و کارکنان را با تغییرات حسابداری تعهدی هماهنگ ساخته و فرایندهای یادگیری و رشد را مورد توجه قرار دهد.

واژه‌های کلیدی: استفاده کنندگان، پاسخگویی، دیوان محاسبات، فرایندهای داخلی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, M48, G38

مقدمه

طی چند دهه گذشته، با گسترش و پیچیده‌تر شدن دولت‌ها، حسابداری بخش عمومی نیز رشد و توسعه یافت تا اطلاعات مفید و قابل‌اعتمادی را برای برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و تعیین و پیش‌بینی وضعیت مالی دولت و واحدهای تابعه آن تهیه و در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد (زارعی و مهر اندیش، ۱۳۹۶). در راستای این موضوع مفهوم پاسخگویی در مدیریت دولتی نوین به‌عنوان زیربنا و لازمه اعتماد عمومی، به‌طور روزافزونی در مجامع مختلف مطرح و منجر به تحولات اساسی در مدیریت دولتی شد؛ به‌طوری‌که وجود این مفهوم و ارزش در مدیریت کشورهای مردم‌سالار، از ضرورت‌ها و مؤلفه‌های اساسی حکمرانی خوب محسوب می‌شود (صباغ کرمانی و باسقا، ۱۳۸۸). پاسخگویی عمومی، شهروندان و نماینده‌های آنها را قادر می‌سازد تا سازمان‌های دولتی را در برابر اقداماتشان پاسخگو سازد (مارچ و اولسون^۱، ۱۹۹۵). مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که بر عهده آنها محول گردیده است، فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌نمایند (باباجانی، ۱۳۷۸). حسابداری و گزارشگری مالی به دولت کمک می‌کند تا مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را در یک جامعه مبتنی بر مردم‌سالاری ایفا کند (گاسب^۲، ۱۹۸۷). مسئولیت پاسخگویی دولت را ملزم می‌نماید در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد و نتایج حاصل از برنامه‌های مصوب را در معرض ارزیابی و قضاوت نهادهای مستقل نظارتی و در نهایت مردم قرار دهد. دولت با توجه به گستردگی که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی محسوب می‌شود که ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن اهمیت فراوانی دارد (هدایتی، ۱۳۹۶). چنین شرایطی ایجاب می‌کند که نقش فعلی نهادهای عالی حسابرسی (مانند دیوان محاسبات کشور) متفاوت از گذشته باشد. چراکه تحولات اخیر علم مدیریت و علوم مالی، به همراه افزایش انتظارات نمایندگان مردم و سایر استفاده‌کنندگان از نتایج حسابرسی‌ها، ضرورت توجه به حسابرسی و پاسخگویی به نیازهای استفاده‌کنندگان از گزارش مالی را، اجتناب‌ناپذیر کرده است. هدف استراتژیک دیوان محاسبات کشور، پاسداری از بیت‌المال است (باباجانی، ۱۳۹۷). دیوان محاسبات کشور به‌عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت دموکراتیک بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌باشد و مأموریت آن، کمک به ارتقای

شفافیت و برقراری انضباط مالی و بهبود عملکرد و اطمینان از حساب‌دهی و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در جهت حفظ و صیانت از بیت‌المال و نیل به حاکمیت مطلوب در بخش عمومی با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و به‌کارگیری فناوری‌های نوین و نیروی انسانی کارآمد می‌باشد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹). دیوان محاسبات کشور جهت دستیابی به اهداف و بهبود نظام پاسخگویی مطلوب به استفاده‌کنندگان، باید توجه جدی به فرآیندهای داخلی و عوامل مؤثر بر آن داشته باشد.

اگر ارزیابی فرآیندهای داخلی سازمان‌ها به‌صورت نظام‌مند انجام پذیرد، می‌تواند تضمین‌کننده بهبود مستمر عملکرد، فرآیندهای داخلی و در نهایت عملکرد کلان سازمان و شرکت باشد (لوگبرگ^۳، ۲۰۰۲). اداره فرآیندهای داخلی و امور سازمانی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین فرآیندهای کنترلی مطرح شده در قرن اخیر در جهت بهبود حسابرسی دولتی می‌تواند نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات کشور را در توسعه فعالیت‌های اقتصادی دولت و کاهش مشکلات مالی یاری کند (اسلام زاده و همکاران، ۱۳۹۷). با توجه به استراتژی دیوان محاسبات کشور (باباجانی، ۱۳۹۷)، استقرار فرآیندهای داخلی مناسب می‌تواند در امر پاسخگویی به دیوان محاسبات کشور با توجه به اهداف و چشم‌انداز سازمانی آن کمک کند. با توجه به اهمیت فرآیندهای داخلی و عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی، دیوان محاسبات کشور می‌تواند با انجام دادن فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلف‌های مالی، انجام کنترل‌های داخلی مؤثر، طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی و نظام کنترل کیفیت و انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلف‌های مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی نسبت به پاسخگویی بهتر به استفاده‌کنندگان اقدام نماید.

جهت تبیین و ضرورت انجام پژوهش به‌مرور اصول قانون اساسی در حوزه پاسخگویی دیوان محاسبات کشور می‌پردازیم. دیوان محاسبات عمومی کشور بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی، وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و هر نهادی که از بودجه عمومی استفاده می‌کند را حسابرسی می‌نماید. دیوان محاسبات کشور از سوی قوه مقننه، نظارت مالی و عملیاتی را بر اساس اصل ۵۵ قانون اساسی انجام می‌دهد. اصل ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی زمینه نظارت دموکراتیک بر مخارج دولتی و الزام دولت و سازمان‌های تابعه به پاسخگویی و حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی مردم را به رسمیت شناخته و فرایند مسئولیت پاسخگویی را تکمیل نموده

1. March & Olsen
2. Governmental Accounting Standards Board (GASB)

نحوی از انحاء بودجه کل کشور استفاده می‌کنند،
 ب) بررسی و حسابرسی وجوه مصرف‌شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاست‌های مالی تعیین‌شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاه‌های مربوطه، و
 ج) تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریح بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹).

پاسخگویی مؤثر مستلزم وجود اطلاعات کافی و معتبر درباره عملکرد دولت برای ارائه به مردم است. برای بهبود پاسخگویی عملیاتی نیاز است که به عواملی که بر موفقیت حسابرسی عملکرد اثرگذارند، توجه شود (لی و همکاران^۴، ۲۰۱۹). انجام حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور، نیازمند توجه به فرآیندهای داخلی سازمان می‌باشد. با توجه به شکل ۱، دیوان محاسبات کشور به‌منظور دستیابی به چشم‌انداز و هدف اصلی خود با توجه به قانون اساسی کشور که پاسداری از بیت‌المال می‌باشد، فرآیندهای داخلی مناسب را می‌تواند طراحی و پیاده‌سازی نماید.

پاسخگویی

پاسخگویی با گزارشگری داخلی و خارجی اثربخش قابل دستیابی است. این گزارش باید ابعاد تطابق و عملکرد راهبری سازمانی را در مقابل اهداف نشان دهد. بعد تطابق، رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، استانداردهای مصوب و انتظارات جامعه را نشان می‌دهد و بعد عملکرد نیز بیانگر عملکرد کلی و ارائه نتایج و بازخوردهای سازمانی است (رایان و ان جی^۵، ۲۰۰۰). اجرای بودجه سالانه و ارائه گزارش‌های مالی از سوی دولت از یک سو و رسیدگی و اظهارنظر دیوان محاسبات در جایگاه حسابرس مستقل از سوی دیگر، ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی را محقق خواهد ساخت (باباجانی، ۱۳۸۹). چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی باید بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شود (ایجیری^۶، ۱۹۸۳). مسئولیت پاسخگویی در بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری دولتی به شرح زیر تعریف شده است:

”الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده و تصمیماتی که گرفته است“ (گاسب، ۱۹۸۷).

است (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۵۸). با توجه به اهمیت پاسخگویی در قانون اساسی کشور و نقش و جایگاه ویژه دیوان محاسبات کشور در انجام حسابرسی و نظارت بر فعالیت‌های بخش عمومی، اهمیت فرآیندهای داخلی و پیاده‌سازی مطلوب آن بیش از پیش مهم تلقی می‌گردد، بنابراین اهمیت و ضرورت انجام پژوهش حاضر دغدغه اصلی نویسندگان در حوزه نظام پاسخگویی و فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور بوده است.

اهمیت پژوهش حاضر در این است که با توجه به وظایف دیوان محاسبات، ”آیا فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات توانایی لازم جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی در قبال استفاده‌کنندگان را دارد یا خیر؟“ با توجه به اهمیت جایگاه پاسخگویی، تأکید قانون اساسی کشور بر پاسخگویی نهادهای دولتی و حاکمیتی در قبال عموم استفاده‌کنندگان، عدم توجه به پاسخگویی مطلوب از طرف نهادهای نام برده شده و چالش و دغدغه پاسخگویی ضرورت دارد تا مؤلفه‌های تأثیرگذار در نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور در ارتباط با فرآیندهای داخلی مورد مطالعه قرار گیرد. نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در نظام راهبردی دیوان محاسبات و دستگاه‌های نظارتی، پیشنهاد نماید.

مبانی نظری

اهداف دیوان محاسبات کشور

دیوان محاسبات (مؤسسه عالی حسابرسی) به‌عنوان نماینده قانونی مردم به‌وسیله نظام حسابرسی و ارزیابی عملکرد بخش عمومی در چارچوب قوانین و مقررات موضوعه و اصول و استانداردهای حسابرسی دولتی نسبت به گزارش‌های مالی و عملیاتی استخراج شده از سیستم حسابداری دولتی، رسیدگی و اظهارنظر نموده و در قالب گزارش‌های حسابرسی زمینه را برای ارزیابی و قضاوت و اقدام در مورد عملکرد دولت و نهادهای بخش عمومی توسط مردم و نمایندگان آنان فراهم می‌کند (حبشی، ۱۳۹۵). هدف دیوان محاسبات کشور از حسابرسی، اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال است، این گزارش باید در اختیار عموم قرار گیرد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۹). اهداف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به‌منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق:

الف) کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به

4. Lee et al

5. Ryan & Ng

6. Ijiri



شکل ۱. استراتژی دیوان محاسبات جهت صیانت از بیت‌المال با تأکید بر فرآیندهای داخلی

مسئولیت‌ها بر عهده او بوده است و اساس اندازه‌گیری عملکرد، ارزیابی و گزارش دهی می‌باشد (قلی پور و طهماسبی آشتیانی، ۱۳۸۵).

مفهوم مسئولیت پاسخگویی در کشورهایی که نظام حکومتی آنها بر دموکراسی بنا گردیده بر این پایه استوار است که مردم حق دارند، بدانند و همچنین حق دارند، حقایق را به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی در اختیار ایشان و یا نمایندگان قانونی آنها قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۸۶).

مسئولیت پاسخگویی جزء جدایی‌ناپذیر نظام سیاسی مبتنی بر مردم‌سالاری محسوب می‌شود و ریشه در فلسفه سیاسی دارد و مفهوم آن با مفهوم مردم‌سالاری درهم آمیخته است. بر مبنای نظریه عمومی سیستم‌ها، نظام پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی، از مجموعه خرده نظام‌ها یا سیستم‌ها تشکیل شده است که هر کدام از آنها کارکرد مشخص دارند و هدف یا هدف‌های معینی را در چارچوب هدف‌های راهبردی نظام پاسخگویی دنبال می‌کند. استوارت معتقد است، در تحلیل مسئولیت پاسخگویی باید به این نکته توجه کرد که دو عنصر گزارش و رسیدگی، ارزیابی و قضاوت در ارتباط با یکدیگر بوده و مفهوم کامل مسئولیت پاسخگویی دربرگیرنده ارائه خدمت و قضاوت در مورد آن است (همان، ۱۳۸۹).

خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی را با طرح سؤالاتی در جدول ۱، به شرح زیر ارائه می‌گردد:

سؤال اول: چه کسی یا کسانی ملزم به تهیه و ارائه

پاسخگویی یک فرآیند مدیریتی شامل درک اجرای برنامه‌ها، خدمات و عملیات، توافق در مورد عملکرد مورد انتظار، بهبود عملکرد از راه ارزیابی آن و دادن بازخورد و اعلام نتایج اقدام‌های سطوح مختلف سازمان‌های بخش دولتی به دیگران و مردم است (بارادوس و دیگران^۷، ۲۰۰۰). پاسخگویی نه تنها نشانه‌ای از حکومت دموکراتیک است، بلکه یک عنصر ضروری برای بهبود عملکرد مقامات دولتی است (جایال^۸، ۲۰۰۸).

پاسخگویی عمومی از نشانه‌های مدیریت مدرن و دموکراتیک است. اگر قدرتمندان در رابطه با اعمال، اقدامات و تصمیم‌گیری‌های خود به آحاد مردم پاسخگو نباشند، دموکراسی و مردم‌سالاری صرفاً در حد شعار باقی می‌ماند؛ بنابراین پاسخگویی عمومی به مثابه یک نهاد، مکمل مدیریت دولتی در حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار است (بونز^۹، ۲۰۰۵). پاسخگویی در مدیریت دولتی نوین به عنوان زیربنا و لازمه اعتماد عمومی به طور روزافزونی در مجامع مختلف کشورهای جهان مطرح گردیده و موجب تحولات اساسی در مدیریت دولتی شده است به صورتی که وجود شاخص‌های یادشده در مدیریت کشورهای مردم‌سالار از ضروریات و مؤلفه‌های اساسی حکمرانی خوب می‌باشند. پاسخگویی عبارت است از وجود نوعی تعهد و التزام به منظور جوابگویی و پاسخ دادن به مسئولیت‌های انجام‌شده، توسط فردی که آن

7. Barrados et al

8. Jayal

9. Bovens

جدول ۱. خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور

ردیف	سؤال‌های خرده نظام‌های پاسخگویی دیوان محاسبات کشور	پاسخ
۱	چه کسی یا کسانی ملزم به تهیه و ارائه گزارش هستند؟	پاسخگو، دیوان محاسبات کشور
۲	چه کسی یا کسانی حق دارند گزارش را رسیدگی، ارزیابی و در مورد آن قضاوت کنند؟	پاسخ‌خواه، مجلس شورای اسلامی به‌عنوان نمایندگان مردم و استفاده‌کنندگان اطلاعات عمومی
۳	درباره چه چیزی و در کدام حوزه و یا سطحی باید گزارش تهیه و ارائه شود؟	پاسداری از بیت‌المال، نظارت بر بودجه، حوزه مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی
۴	از چه طریقی این گزارش تهیه و باید حاوی چه اطلاعاتی باشد؟	گزارش تفریغ بودجه، نظارت بر منابع و مصارف بودجه
۵	به چه طریقی و با استفاده از چه ابزاری این گزارش مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌گیرد؟	حسابرسی و کنترل
۶	قضاوت و اقدام در مورد گزارش چگونه و به چه طریقی انجام می‌شود؟	ارزیابی عملکرد، توسط مجلس شورای اسلامی و استفاده‌کنندگان
۷	شهروندان، ذینفعان و عموم مردم، چگونه و به چه میزانی از اطلاعات حاصل از این فرایند مطلع شوند؟	پاسخگویی، شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات

می‌باشد. فرایند پاسخگویی با ارائه گزارش آغاز می‌شود و این همان وظیفه‌ای است که از طریق حسابداری و گزارشگری مالی انجام می‌شود.

سؤال پنجم: به چه طریقی و با استفاده از چه ابزاری این گزارش مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌گیرد؟ پاسخ، پنجمین خرده نظام پاسخگویی، حسابرسی و کنترل است. ارائه گزارش توسط پاسخگویان به معنی تحقق مسئولیت پاسخگویی نیست بلکه نقطه شروع فرایندی است که با رسیدگی، اظهارنظر و قضاوت و اقدام تکمیل خواهد شد. حسابرسی و کنترل، در این بخش از فرایند مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد.

سؤال ششم: قضاوت و اقدام در مورد گزارش چگونه و به چه طریقی انجام می‌شود؟ پاسخ، ششمین خرده نظام پاسخگویی، ارزیابی عملکرد است. ارزیابی عملکرد به معنی ارزیابی میزان دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده می‌باشد.

سؤال هفتم: شهروندان، ذینفعان و عموم مردم، چگونه و به چه میزانی از اطلاعات حاصل از این فرایند مطلع شوند؟ هفتمین و آخرین خرده نظام پاسخگویی، شفافیت و دسترسی آزاد به اطلاعات است. شفافیت مالی عبارت است از دسترسی آسان عموم مردم به اطلاعاتی قابل‌اتکا، قابل‌فهم و قابل‌مقایسه در مورد ساختار و اهداف، عملیات، فعالیت‌ها و سیاست‌هایی که دولت برای دستیابی به اهداف مزبور در نظر گرفته است.

پاسخگویی و شفافیت

شفافیت، کیفیت یا شفاف بودن به‌صورت قابلیت ارائه

گزارش هستند؟ پاسخ، اولین خرده نظام پاسخگویی، پاسخگویان می‌باشد که مسئولیت تهیه و ارائه گزارش را بر عهده‌دارند. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور زیر نظر قوه مقننه باید درباره نظارت بر مصرف و منابع عمومی در بودجه سالانه پاسخگو باشد.

سؤال دوم: چه کسی یا کسانی حق دارند گزارش را رسیدگی، ارزیابی و در مورد آن قضاوت کنند؟ پاسخ، دومین خرده نظام پاسخگویی، پاسخ خواهان می‌باشد. دستگاه‌های اجرایی در قبال نمایندگان قانونی (قوه مقننه) مردم به‌عنوان صاحبان اصلی حق، باید پاسخگو باشند.

سؤال سوم: درباره چه چیزی و در کدام حوزه و یا سطحی باید گزارش تهیه و ارائه شود؟ پاسخ، سومین خرده نظام پاسخگویی پاسداری از بیت‌المال، نظارت بر بودجه، در حوزه مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌باشد. بودجه سالانه، مبنای مناسبی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌کند.

سؤال چهارم: از چه طریقی این گزارش تهیه و باید حاوی چه اطلاعاتی باشد؟ پاسخ، چهارمین خرده نظام پاسخگویی، حسابداری و گزارشگری مالی (گزارش تفریغ بودجه) می‌باشد. هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی در ایران بر اساس مفاهیم نظری ارائه‌شده، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان یک نظام اطلاعاتی ابزار مناسبی برای ایفای مسئولیت پاسخگویی

اطلاعات حسابداری به گونه‌ای که محتوای آشکاری داشته باشد (هریتج^{۱۰}، ۲۰۰۷). اصل شفافیت اشاره به گزارشگری عمومی قبل اذکار، به موقع، واضح و روشن دیوان محاسبات کشور پیرامون فعالیت و عملکرد خود دارد. به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، دیوان محاسبات کشور با لحاظ قوانین و مقررات، اطلاعات مربوط به خود را در دسترس عموم قرار خواهد داد و با ایجاد ارتباط مؤثر با رسانه‌ها و یا گروه‌های علاقه‌مند به نتایج حسابرسی و رسیدگی در فضای عمومی جامعه حضور می‌یابد. دیوان محاسبات کشور فعالیت‌ها و آثار حسابرسی و رسیدگی خود را مورد ارزیابی و پیگیری قرار می‌دهد. دیوان محاسبات کشور چگونگی استفاده کارا و قانونمند از منابع در اختیار را در جهت ایفای مسئولیت‌ها و وظایف را به مراجع ذیصلاح گزارش می‌نماید. علاوه بر این، شفافیت شامل تعهد به گزارشگری عمومی درباره نتایج و یافته‌های حسابرسی و دسترسی مردم و ذینفعان به اطلاعات درباره محاسبات کشور نیز هست. دیوان محاسبات کشور برابر وظایف مصرح در قوانین و مقررات اقدام می‌نماید تا بستر لازم برای شفافیت و پاسخگویی فراهم آید. دیوان محاسبات کشور اهداف، مأموریت‌ها، مسئولیت‌ها، وظایف، اختیارات و راهبردهای خود را به اطلاع عموم می‌رساند. پاسخگویی و شفافیت دوروی یک سکه هستند، یعنی اگر خللی در پاسخگویی وجود دارد شفافیت نیز مشکل دارد. شفاف نبودن گزارش‌های مالی باعث از بین رفتن تقارن اطلاعاتی میان مردم و مسئولان می‌شود و عرصه را برای فساد مالی گسترش می‌دهد. به همین دلیل امروزه به دو مقوله شفافیت و پاسخگویی توجه زیادی می‌شود (نوری و جمشیدی، ۱۳۹۲).

حسابداری تعهدی و ضرورت توجه به فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور

در بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۴ به شماره ۷۶۱۵۸ نیز تأکید شده وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی در موارد استفاده از بودجه عمومی دولت، مکلف‌اند صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشور (تدوین شده توسط سازمان حسابرسی) و در چارچوب دستورالعمل‌های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی (بر مبنای حسابداری تعهدی) تهیه کنند (کمیته استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۵). بنابراین پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی یک جهش در گزارشگری مالی محسوب شده که اثر آن افزایش پاسخگویی است. در صورت استفاده از حسابداری

تعهدی، تغییرات عمده‌ای در صرفه‌جویی زمان و کاهش در هزینه‌ها به وجود خواهد آمد (الماسی و غلام پور، ۱۳۸۸). حسابداری تعهدی یعنی زمینه تهیه و استقرار بودجه عملیاتی معنی‌دار برای پیش‌بینی دقیق درآمدها و هزینه‌ها و فراهم کردن ایجاد بستر لازم برای صرفه‌جویی و نیز کاهش قیمت تمام‌شده پروژه‌ها. حسابداری تعهدی یعنی امکان دسترسی به اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی برای تخصیص و استفاده بهینه از منابع در اختیار ثبت کلیه رویدادهای مالی در حسابداری تعهدی، موجب شفاف‌سازی و مشخص شدن کامل درآمدها، هزینه‌ها، اموال و دارایی‌ها می‌شود. این موضوع از لحاظ نظری بر این مبنا استوار است که، پاسخگویی عملیاتی با حسابداری عملکرد و با توجه به هدف‌های عملیاتی و همچنین از طریق حسابرسی عملکرد و تمرکز بر مواردی چون خدمات، خروجی‌ها و نتایج حاصل می‌شود (وکیلی فرد، نظری، ۱۳۹۱). شاخص‌های نظارتی در دیوان محاسبات کشور شامل کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک، نظارت مستمر، حسابرسی عملکرد، حسابرسی داخلی و سیستم کنترل کیفیت می‌باشد (اسلام زاده و همکاران، ۱۳۹۷)؛ بنابراین دیوان محاسبات کشور به‌عنوان ناظر از سوی مردم و نهاد متولی نظارت بر مخارج و عملکرد دستگاه‌های اجرایی مأموریت دارد، به دنبال بهترین سازوکار کاربردی جهت اعمال نظارت بر بودجه و عملکرد مالی دولت باشد، زیرا وجود نظام کنترل و نظارت دقیق، صحیح، قاطع، صریح و کارآمد در سیستم دولتی از جمله عواملی است که می‌تواند حفظ و صیانت از بیت‌المال و همچنین نیل به حاکمیت مطلوب را همراه داشته باشد (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲). با توجه به پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی، تغییر مبنای حسابداری (نقدی) تعدیل شده به تعهدی) و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ضروری است که دیوان محاسبات کشور فرآیندهای داخلی را مورد بازبینی قرار داده و مؤلفه‌های تأثیرگذار بر آن را اصلاح نماید.

مروری بر پیشینه پژوهش

مراذخانی و بنده علی (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال (با نگاه نظارت مالی بر شهرداری‌ها) پرداخته‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد، نه تنها اعمال قانونی نظارت مالی دیوان محاسبات بر شهرداری‌ها، این نهاد عمومی را با محدودیت مواجه نمی‌نماید، بلکه انجام این نظارت به‌منظور پاسداری از بیت‌المال امری ضروری است.

معدنی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به تحلیل

مهم پاسخگویی در بخش عمومی پرداخته‌اند. در این پژوهش، ایجاد شفافیت و پاسخگویی مطلوب، ابعاد تطابق و عملکرد و توجه به کیفیت خدمات را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبردی سازمانی معرفی نمودند.

دانیل مورین^{۱۲} (۲۰۰۱)، در پژوهشی به ارتباط بین دیوان محاسبات و واحدهای مورد رسیدگی آن پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، حسابرسی عملیاتی را می‌توان به‌عنوان فرآیند اجتماعی اثرگذار قلمداد کرد که مفهوم کامل خود را از ارتباط ایجادشده بین منبع تأثیر یعنی حسابرسی عملیاتی و هدف تأثیر یعنی واحد مورد رسیدگی به دست می‌آورد.

سؤالات پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه فرایندهای داخلی و مسئولیت پاسخگویی دیوان محاسبات کشور مدل مفهومی شکل ۲، و سؤال‌های زیر تدوین گردیده است:

- آیا انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟
- آیا طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟

پاسخگویی عمومی بر خط‌مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، پاسخگویی عمومی بر بهبود خط‌مشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد.

الماسی و غلام پور (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی نقش قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخگویی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد که قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقاء ظرفیت پاسخگویی نقش بسزایی دارد.

ناصری و همکاران (۱۳۹۶)، به ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند، نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که نقش قانونی و مشاوره‌ای دیوان محاسبات، ارائه گزارش تفریح بودجه، ارزیابی کنترل‌های داخلی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی در ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر دارد.

الماسی و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی تأثیر گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت پرداخته‌اند، نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که گزارش تفریح بودجه بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیرگذار است.

عباسی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی پرداخته‌اند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مالی مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی و رفع نقاط ضعف آنها و کمیته‌های تعاملی پیشگیری و کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی رابطه معناداری وجود دارد.

مهدوی و ماهر (۱۳۹۲)، در پژوهشی بر ضرورت این موضوع تأکید دارند که هدف اصلی نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، فراهم آوردن اطلاعات باکیفیتی است که بتواند مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی یاری دهد.

مولیادی و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۲)، در پژوهشی به عوامل



شکل ۲. الگوی مفهومی پژوهش

“مطلوب” مقدار کمی ۴، «متوسط» مقدار کمی ۳، “نامطلوب” مقدار کمی ۲ و “بسیار نامطلوب” مقدار کمی ۱ می‌باشد. روایی پرسشنامه از طریق مصاحبه با استادان و صاحب‌نظران حرفه مورد تأیید قرار گرفته است. برای آزمون پایایی پرسشنامه نیز از آلفای کرونباخ استفاده شد. پرسشنامه به‌صورت حضوری، الکترونیکی و در گروه‌های تخصصی مجازی بین اعضای جامعه آماری توزیع و تعداد ۳۸۴ پرسشنامه جمع‌آوری شد. جهت بررسی پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ، نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف، برای پاسخ به سؤال‌های پژوهش آزمون t و رتبه‌بندی مؤلفه‌ها از آزمون فریدمن استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

پایایی پرسشنامه

از ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش میزان سازگاری درونی گویه‌های یک تحقیق استفاده می‌شود و عمدتاً برای پرسشنامه‌هایی بکار می‌رود که گویه‌ها یا سؤالات آن به‌صورت طیف طراحی شده‌اند و جواب‌های آن چندگزینه‌ای می‌باشد. آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ برای انجام پژوهش مطلوب می‌باشد. مشاهده نتایج آزمون آلفای کرونباخ نشان‌دهنده پایایی پرسشنامه می‌باشد، نتایج در جدول ۲ بیان گردیده است.

بر اساس اهمیت، مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی نظام پاس‌خگویی دیوان محاسبات کشور چگونه رتبه‌بندی و اولویت‌بندی می‌گردد؟

روش پژوهش

پژوهش حاضر از منظر هدف، کاربردی است و از منظر ماهیت و روش، پژوهشی توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی به شمار می‌رود، زیرا تلاش می‌کند با استفاده از پرسشنامه، اطلاعات موردنیاز را از وضع موجود نمونه آماری به دست آورد. جامعه آماری مورد بررسی شامل استفاده‌کنندگان گزارشگری دیوان محاسبات کشور می‌باشد که به دلیل نامعین بودن جامعه آماری و عدم دسترسی به شمار دقیق اعضای جامعه و گستردگی آن، با توجه به تبادل نظر با اساتید و خبرگان حرفه، جامعه آماری را اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های سراسری که در بخش عمومی فعالیت دارند، مدیران مالی بخش دولتی، ذی‌حسابان و حساب‌رسان دیوان محاسبات و سایر افرادی که در بخش عمومی به‌صورت تخصصی فعالیت دارند تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری به‌صورت تصادفی اتفاقی (در دسترس) و تعداد نمونه با استفاده از جدول مورگان برای جامعه هدف به‌طور تقریبی ۴۰۰ نفر محاسبه گردید. پرسشنامه پژوهش شامل ۲۴ سؤال (۵ سؤال عمومی و ۱۹ سؤال تخصصی) در قالب طیف لیکرت پنج گزینه‌ای و گزینه‌های “بسیار مطلوب” مقدار کمی ۵،

جدول ۲. نتایج آزمون پایایی کرونباخ

مقدار آلفای کرونباخ	تعداد سؤال	شرح
۰/۷۶	۳	فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی
۰/۸۱	۲	کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال
۰/۷۹	۲	روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف
۰/۸۴	۲	کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری احوالجمعی و تخلفات مالی
۰/۸۰	۲	کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های دولتی
۰/۸۶	۴	روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی
۰/۷۵	۲	طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی
۰/۷۶	۲	طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی
۰/۷۸	۱۹	کل پرسشنامه

تحلیل جمعیت شناختی

هدف علم آمار، استنتاجات از تعداد زیادی مشاهدات است که از جامعه به دست می‌آید، بنابراین اولین سؤالی که به ذهن هر پژوهشگری می‌رسد این است که آیا می‌توان این مجموعه بزرگ از مقادیر را توصیف کرد و چگونه می‌توان مشاهدات زیادی جامعه را در یک چارچوب مشخص سازمان‌دهی نمود. (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۳). در این تجزیه و تحلیل محقق داده‌های جمعیت شناختی جمع‌آوری شده از نمونه را با استفاده از ابزارهای تجزیه و تحلیل توصیفی مناسب بررسی کرده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت‌شناسی در جدول ۳، ارائه گردیده است. اطلاعات نشان می‌دهد که بیشترین درصد پاسخگویان ۶۴/۶٪ جنسیت خود را مرد و کمترین در صد ۳۵/۴٪ نیز جنسیت خود را زن گزارش کرده‌اند، در ارتباط با تحصیلات بیشترین درصد پاسخگویان ۴۱/۷٪ تحصیلات خود را کارشناسی ارشد و کمترین در صد ۲/۱٪ نیز تحصیلات خود را فوق‌دیپلم گزارش کرده‌اند، در ارتباط با رشته تحصیلی بیشترین درصد پاسخگویان ۵۰٪ رشته تحصیلی خود حسابداری و کمترین در صد ۱۴/۶٪ نیز رشته تحصیلی خود را اقتصاد گزارش کرده‌اند، در ارتباط با شغل بیشترین درصد پاسخگویان ۳۷/۵٪ شغل خود را حسابرس و کمترین در صد ۴/۲٪ نیز شغل خود را سایر گزارش کرده‌اند (در قسمت توضیحات پرسشنامه قید کرده‌اند که در بخش عمومی در قالب حسابدار، حسابرس داخلی و... فعالیت می‌نمایند)، در ارتباط با سابقه کار بیشترین درصد پاسخگویان ۲۹/۲٪ سابقه کار خود ۶ تا ۱۰ سال و کمترین درصد ۲۰/۸٪ نیز سابقه کار خود را ۱۵ سال به بالا گزارش کرده‌اند.

جدول ۳. اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۲۴۸	۶۴/۶
زن	۱۳۶	۳۵/۴
کل	۳۸۴	۱۰۰
تحصیلات	فوق‌دیپلم	۲/۱
	لیسانس	۳۳/۳
	فوق‌لیسانس	۴۱/۷
	دکتر	۲۲/۹
	کل	۳۸۴
رشته تحصیلی	حسابداری	۵۰/۰
	مدیریت	۳۵/۴
	اقتصاد	۱۴/۶
	کل	۳۸۴
شغل	حسابرس	۳۷/۵
	هیئت علمی	۲۹/۲
	مدیر	۱۴/۶
	ذی‌حساب	۱۴/۶
	سایر	۴/۲
	کل	۳۸۴
سابقه کار	۵-۱	۲۵
	۱۰-۶	۲۹/۲
	۱۵-۱۰	۲۵
	بالای ۱۵	۲۰/۸
	کل	۳۸۴

جدول ۴. آماره‌های توصیفی سؤال‌های پژوهش

سؤال	مؤلفه‌های اصلی	مؤلفه‌های فرعی	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	آماره تی	درجه آزادی	سطح معناداری
۱	انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی	فعالیت‌های کنترلی و پیشگیرانه از تخلفات مالی	۳/۳۵۴۲	۰/۶۹۲۸۱	۰/۰۳۵۳۵	۹۴/۸۷۲	۳۸۳	۰/۰۰۰
		آموزش‌های ضمن خدمت کارکنان در حوزه فعالیت‌های کنترلی و پیشگیرانه	۳/۵۸۳۳	۰/۷۰۳۱۰	۰/۰۳۵۸۸	۹۹/۸۷۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
		پیاده‌سازی استانداردهای مصوب در امور کنترلی و پیشگیرانه	۳/۵۰۰۰	۰/۶۷۷۸۹	۰/۰۳۴۵۹	۱۰۱/۱۷۶	۳۸۳	۰/۰۰۰
۲	انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال	انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال	۳/۴۷۹۲	۰/۵۷۷۷۳	۰/۰۲۹۴۸	۱۱۸/۰۱۰	۳۸۳	۰/۰۰۰
		به‌موقع بودن کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال	۳/۷۳۹۲	۰/۷۰۰۳۰	۰/۰۳۵۷۴	۱۰۴/۳۵۰	۳۸۳	۰/۰۰۰
۳	انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف سازمانی	به‌کارگیری روش‌ها و کنترل‌های داخلی مناسب منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف سازمانی	۳/۶۲۵۰	۰/۶۳۴۱۰	۰/۰۳۲۳۶	۱۱۲/۰۲۴	۳۸۳	۰/۰۰۰
		به‌کارگیری بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مناسب جهت نیل به اهداف سازمانی در حوزه حسابداری تعهدی	۳/۶۲۵۰	۰/۷۲۶۲۳	۰/۰۳۷۰۶	۹۷/۸۱۳	۳۸۳	۰/۰۰۰
۴	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی	پیاده‌سازی سازوکارهای لازم توسط دیوان محاسبات کشور جهت کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی	۳/۶۰۴۲	۰/۶۳۷۸۷	۰/۰۳۲۵۵	۱۱۰/۷۲۳	۳۸۳	۰/۰۰۰
		تدوین دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های مناسب جهت کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی	۳/۷۳۹۲	۰/۷۵۷۶۱	۰/۰۳۸۶۶	۹۶/۴۵۶	۳۸۳	۰/۰۰۰
۵	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی	طراحی و انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی	۳/۷۷۰۸	۰/۷۱۵۰۶	۰/۰۳۶۴۹	۱۰۳/۳۳۸	۳۸۳	۰/۰۰۰
		گزارشگری کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی	۳/۶۲۵۰	۰/۶۶۶۲۳	۰/۰۳۴۰۰	۱۰۶/۶۲۲	۳۸۳	۰/۰۰۰
۶	انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی	نظارت بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی	۱/۹۵۰۰	۰/۵۹۵۹۰	۰/۰۳۰۴۱	۱۲۳/۳۱۸	۳۸۳	۰/۰۰۰
		نظارت بر اثربخشی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی	۱/۸۵۰۰	۰/۸۰۴۶۹	۰/۰۴۱۰۶	۹۱/۳۲۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
		نظارت بر کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی	۱/۷۰۸۳	۰/۷۰۶۸۰	۰/۰۳۶۰۷	۱۰۲/۸۱۳	۳۸۳	۰/۰۰۰
۷	طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	ارزیابی عملکرد د انجام حسابرسی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی	۱/۷۵۰۰	۰/۸۰۴۶۹	۰/۰۴۱۰۶	۹۱/۳۲۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
		طراحی و استقرار نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۳/۷۵۰۰	۰/۷۷۸۳۰	۰/۰۳۹۷۲	۹۴/۴۱۷	۳۸۳	۰/۰۰۰
۸	سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۳/۰۸۳۳	۰/۷۰۶۰۷	۰/۰۳۰۶۰	۴۶/۲۶۱	۳۸۳	۰/۰۰۰
		طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۳/۷۰۸۳	۰/۷۳۵۷۶	۰/۰۳۷۵۵	۹۸/۷۶۶	۳۸۳	۰/۰۰۰
		اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۳/۶۴۵۸	۰/۷۲۲۳۳	۰/۰۳۶۸۶	۹۸/۹۰۷	۳۸۳	۰/۰۰۰

جدول ۷. آزمون T جهت توصیف متغیرهای مربوط به سؤال‌های پژوهش

ردیف	سؤال‌های پژوهش	آماره T	میانگین	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	اختلاف میانگین نمونه از میانگین مورد ادعا
۱	انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی	۷۹/۷۲۱	۳/۵۶	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۵۶
۲	انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال	۸۰/۶۲۳	۳/۷۹	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۷۹
۳	انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی	۶۳/۰۸۱	۳/۷۵	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۷۵
۴	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی	۸۰/۰۴۱	۳/۷۰	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۷۰
۵	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی	۵۹/۶۰	۳/۶۲	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۶۲
۶	انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی	۱/۱۲	۱/۷۹	۳۸۳	۰/۰۵۱	-۱/۱۹
۷	طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۷۶/۶۵	۳/۶۴	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۶۴
۸	طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی	۷۵/۸۱	۳/۶۸	۳۸۳	۰/۰۰۰	۰/۶۸

جدول ۸. آزمون رتبه‌ای فریدمن جهت رتبه‌بندی مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور

رتبه	میانگین رتبه	مؤلفه‌های اصلی
اول	۴/۲۵	انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی
دوم	۴/۰۹	انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی
سوم	۳/۹۸	انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال
چهارم	۳/۷۴	طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی
پنجم	۳/۵۸	طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی
ششم	۳/۴۹	انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی
هفتم	۳/۲۹	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی
هشتم	۳/۲۱	انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی

نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور به ترتیب رتبه‌بندی، انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی، انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی و انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال می‌باشند.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به منظور ارزیابی فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور جهت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان انجام گردیده است. برای پاسخ به سؤال یک پژوهش: آیا انجام فعالیت‌های

آزمون معنی‌دار نمی‌باشد و سؤال ۶ پژوهش مورد تأیید نمونه آماری پژوهش قرار نگرفت.

آزمون فریدمن

در این پژوهش از آزمون فریدمن برای مقایسه میانگین رتبه‌بندی و میزان اهمیت عوامل تشکیل‌دهنده سؤال‌های پژوهش استفاده گردید. رتبه‌بندی و میزان اهمیت هر یک از سؤال‌های پژوهش به این موضوع پاسخ می‌دهد که رتبه‌بندی مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور نسبت به بقیه اهمیت بیشتری دارد. با توجه به اطلاعات جدول ۸، سه مؤلفه‌های اصلی فرآیندهای داخلی

تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌گردد. این نتایج هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط ناصری و همکاران (۱۳۹۶) و عباسی و بیت‌عفری (۱۳۹۵)، می‌باشد.

برای پاسخ به سؤال پنج پژوهش: آیا انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. انجام کنترل‌های داخلی مربوط به موجودی حساب اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌گردد.

برای پاسخ به سؤال شش پژوهش: آیا انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی نمی‌گردد؟ انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی توسط دیوان محاسبات موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌گردد. این نتایج به‌صورت غیرمستقیم هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط الماسی و همکاران (۱۳۹۵)، می‌باشد. نتایج حاصل از این پژوهش بیان می‌کند انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیرگذار است. کاهش انحراف بودجه مطلوب بوده و مسئولیت پاسخگویی عمومی را بهبود می‌بخشد. همچنین این نتایج به‌صورت غیرمستقیم هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط الماسی و غلام‌پور (۱۳۸۸)، می‌باشد. نتایج این پژوهش نشان داد که قوانین و مقررات محاسباتی و نظام حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی نقش بسزایی دارد.

برای پاسخ به سؤال هفت پژوهش: آیا طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات

پیشگیرانه از تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی نهادهای حاکمیتی توسط دیوان محاسبات کشور به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌گردد. این نتیجه هم‌راستا با نتایج عباسی و بیت‌عفری (۱۳۹۵)، می‌باشد. برای پاسخ به سؤال دو پژوهش: آیا انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان گردیده و پاسداری از بیت‌المال توسط دیوان محاسبات کشور که مهم‌ترین هدف دیوان محاسبات کشور است باعث پاسخگویی مطلوب و اثربخش می‌گردد. این نتایج هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط مرادخانی و بنده‌علی (۱۳۹۷)؛ ناصری و همکاران (۱۳۹۶) و عباسی و بیت‌عفری (۱۳۹۵)، می‌باشد.

برای پاسخ به سؤال سه پژوهش: آیا انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. انجام روش‌ها و دستورالعمل‌های منابع مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی توسط دیوان محاسبات کشور به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده کنندگان می‌گردد.

برای پاسخ به سؤال چهار پژوهش: آیا انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و تخلفات مالی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. انجام کنترل‌های داخلی مربوط به حساب کسری ابوالجمعی و

(نقدی تعدیل شده به تعهدی)، حسابرسی جامع و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، مدیران و کارکنان را با این تغییرات هماهنگ ساخته و فرآیندهای یادگیری و رشد را با توجه به استراتژی سازمان پیاده‌سازی نماید. لازم است مدل گزارشگری مالی مبتنی بر عملکرد به مرحله اجرا درآید و قوانین مالی و محاسباتی ناظر بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اصلاح شود. دیوان محاسبات کشور سیاست‌ها و رویه‌هایی را برای کنترل کیفیت طراحی نماید تا اطمینان معقولی از رعایت الزامات اخلاق حرفه‌ای توسط کارکنان کسب نماید. دیوان محاسبات کشور به منظور ارتقای سطح کیفی کلیه کارکنان مطابق با آخرین پیشرفت‌های به وقوع پیوسته در حرفه، بایستی ارتقاء کیفی سطح آموزش و یادگیری را در نظر داشته باشد. توجه به فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات و پیاده‌سازی مؤلفه‌های آن باعث ارتقای پاسخگویی دیوان محاسبات کشور می‌گردد.

با توجه نتایج حاصل از این پژوهش به دلیل اینکه فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور مهم‌ترین گام در انجام حسابرسی عملیاتی سازمان‌های دولتی است، می‌تواند راهنمایی برای تدوین‌کنندگان مبانی نظری و استانداردهای گزارشگری دیوان محاسبات کشور، جهت شناسایی و اولویت‌دهی به فرآیندهای داخلی دیوان محاسبات کشور در راستای انجام حسابرسی عملیاتی باشد. به دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود به منظور ایجاد شفافیت و پاسخگویی هر چه بیشتر و بهتر از طریق آموزش و توجه به فرآیندهای داخلی بسترهای لازم برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کنار حسابرسی عملیاتی فراهم سازد.

نتایج پژوهش به‌عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار مقام معظم رهبری، عموم مردم، دستگاه‌های نظارتی، دیوان محاسبات، مجلس شورای اسلامی، دولت و دستگاه‌های اجرایی به شرح زیر قرار دهد، با توجه به اهمیت پاسخگویی در نهادهای نام‌برده شده و چالش و دغدغه پاسخگویی ضرورت دارد که به مؤلفه‌های تأثیرگذار فرآیندهای داخلی در نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور توجه گردد، انجام صحیح فرآیندهای داخلی باعث افزایش پاسخگویی دیوان محاسبات کشور می‌گردد.

نتایج پژوهش در ارتباط با رتبه‌بندی و اهمیت مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی نشان می‌دهد که انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی، انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی و انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال باید در اولویت نظام راهبردی دیوان

کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. طراحی، استقرار و اجرای نظام کنترل کیفیت جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی نهادهای حاکمیتی توسط دیوان محاسبات کشور موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان می‌گردد.

برای پاسخ به سؤال هشت پژوهش: آیا طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد؟ یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور مطلوب ارزیابی می‌گردد. طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل داخلی جهت پیشگیری از تخلف‌های مالی نهادهای حاکمیتی توسط دیوان محاسبات کشور موجب افزایش و بهبود مسئولیت پاسخگویی به استفاده‌کنندگان می‌گردد. این نتایج هم‌راستا با نتایج به‌دست‌آمده توسط ناصری و همکاران (۱۳۹۶)؛ مرادخانی و بنده علی (۱۳۹۷) و عباسی و بیت‌عفری (۱۳۹۵)، می‌باشد، نتایج حاصل از این پژوهش‌ها بیانگر آن است که رویکرد پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور شامل نظارت مالی مستمر بر اجرای بودجه، آموزش مدیران دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی دستگاه‌های اجرایی، نقش قانونی و مشاوره‌ای دیوان محاسبات، ارائه گزارش تفریغ بودجه، ارزیابی کنترل‌های داخلی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی در ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر معنی‌داری دارد.

برای پاسخ به سؤال نه پژوهش، بر اساس اهمیت، مؤلفه‌های فرآیندهای داخلی نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور چگونه رتبه‌بندی و اولویت‌بندی می‌گردد؟ با توجه به نتایج آزمون فریدمن، مؤلفه‌های اصلی فرآیندهای داخلی نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور به ترتیب رتبه‌بندی و اهمیت، انجام فعالیت‌های پیشگیرانه از تخلفات مالی، انجام روش‌های نوین جهت جلوگیری از تخلفات مالی مانند نظارت و حسابرسی عملیاتی و انجام کنترل‌های داخلی مؤثر جهت پیشگیری از تخلفات و پاسداری از بیت‌المال می‌باشند.

با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌گردد، دیوان محاسبات کشور با توجه به انجام حسابداری تعهدی از سال ۱۳۹۴ توسط دستگاه‌های اجرایی، فرآیندها و کنترل‌های داخلی را در جهت پیاده‌سازی پاسخگویی مطلوب به استفاده‌کنندگان هماهنگ سازد. همچنین پیشنهاد می‌گردد که دیوان محاسبات کشور با توجه به تغییرات مبنای حسابداری

سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، ۱، ۴۶-۱۶.

- حبشی، نعمت. (۱۳۹۵). مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳)، ۲۳۶-۱۹۱.
- داداشی، ایمان؛ کارنما، ایمان و سادات سلماسی، میرحمید. (۱۳۹۷). تأثیر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر پاسخگویی دولت. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰(۴۰)، ۲۱۴-۱۸۷.
- دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۹). *استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور*. چاپ اول، تهران: نشر مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- زارعی، دکتر بتول و مهراندیش، بتول. (۱۳۹۶). ارزیابی تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران (مطالعه موردی: دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران). *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱۶(۱)، ۴۳-۲۵.
- سجادی، دکتر سید حسین و جامعی، رضا. (۱۳۸۲). سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*.
- صباغ کرمانی، مجید و باسختا، مهدی. (۱۳۸۸). نقش حکمرانی خوب در بهبود کارکرد هزینه‌های دولت: مطالعه موردی بخش بهداشت و آموزش کشورهای اسلامی. *فصلنامه تحقیقات اقتصادی*، ۴۴(۱)، ۴۴-۲۵.
- عباسی، ابراهیم و بیت‌عفری، سعید. (۱۳۹۵). تأثیر اقدامات پیشگیرانه دیوان محاسبات کشور بر کاهش تخلفات دستگاه‌های اجرایی کشور. *فصلنامه دانش حسابرسی، دیوان محاسبات کشور*، ۱۶(۶۲)، ۴۴-۲۵.
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۵۸).
- قادرزاده، کریم و لطفی، محسن. (۱۳۹۸). شناسایی ذینفعان گزارش‌های مالی بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنها. *دو فصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی*، ۶(۱)، ۴۶-۳۳.
- کمیته استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۵). *استانداردهای حسابداری بخش عمومی*. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- مرادخانی، فردین. بنده علی، فرشید. (۱۳۹۷). بررسی صلاحیت دیوان محاسبات کشور در پاسداری از بیت‌المال. *فصلنامه حقوق اداری*، ۱۸(۱)، ۲۰۳-۱۸۱.
- مهدوی، غلامرضا. ماهر، محمدهادی. (۱۳۹۲). بررسی

محاسبات کشور قرار گیرد، زیرا انجام مطلوب و مؤثر آن موجب بهبود نظام پاسخگویی دیوان محاسبات کشور می‌گردد.

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهاد می‌گردد، پژوهشی جامع در ارتباط با بهبود مستمر فرایندهای داخلی دیوان محاسبات کشور با توجه به استفاده از حسابداری تعهدی، بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی صورت گیرد.

محدودیت ذاتی پرسشنامه کتبی در جمع‌آوری داده‌های پژوهش، انگیزه و رغبت پایین پاسخ‌دهندگان همچون سایر پژوهش‌های پیمایشی و بوروکراسی اداری برای تکمیل پرسشنامه توسط جامعه آماری از محدودیت‌های پژوهش بود.

منابع

- آذر، عادل و مؤمنی، منصور. (۱۳۸۳). *آمار و کاربرد آن در مدیریت*. چاپ سوم، تهران: سمت.
- اسلام زاده، امید؛ ایزدی نیا، ناصر و فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) دستگاه‌های دولتی و ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور در اجرای آن. *دو فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری دولتی*، ۵(۱)، ۴۰-۲۳.
- الماسی، حسن؛ دهگان، محمود و حیدری، داریوش. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳)، ۶۲-۳۵.
- الماسی، حسن و غلام پور، سید محمد. (۱۳۸۸). نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی. *مدیریت کسب‌وکار*، ۱(۲)، ۶۹-۵۶.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۷). نگاهی به نظارت و حسابرسی مستقل در بخش دولتی ایران. *مجموعه مقالات همایش حسابداران و بخش عمومی دانشگاه الزهراء*، ۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). ویژگی‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی. *مجله اقتصادی آسیا*، ۱(۱۳)، ۸۰-۷۳.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*. چاپ پنجم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی. *مجموعه مقالات و*

- نوری، زهرا و جمشیدی نوید، بابک. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر فرهنگ بر شفافیت گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی. *حسابداری سلامت*، ۳(۲)، ۶۸-۸۹
- 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)، ۱۱-۱۲۵.
- هدایتی زفرقندی، محمد. (۱۳۹۶). نقش و کارکرد دیوان محاسبات کشور در تحقق نظارت مالی. *مجله بین‌المللی پژوهش ملل*، ۲(۱۸)، ۴۵-۶۰.
- نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی فارس. *مجله سلامت حسابداری*، ۱(۱)، ۷۸-۹۶.
- معدنی، جواد؛ زرندی، سعید و عبدالهی، محمدرضا. (۱۳۹۷). تحلیل تأثیر پاسخگویی عمومی بر خطامشی ارتقای سلامت اداری و شفافیت سازمانی در بخش دولتی (مورد مطالعه: وزارت صنعت، معدن و تجارت جمهوری اسلامی ایران). *خطامشی‌گذاری عمومی در مدیریت*، ۹(۳۰)، ۲۳-۴۱.
- نصری، احمد. کمالیان، امین رضا. افلاطون زاده، بهزاد. (۱۳۹۶). ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان). *دانش حسابرسی*، ۱۷(۱)، ۱۸۹-۲۱۶.
- Abbasi, A. & Bitafri, S. (2016). Impact of the Preventive Measures of the Court on the reduction of violations of the executive agencies of the country. *Audit knowledge*, (15)62, 25-44 (In Persian).
- Accounting Standards Committee. (2015). *Public Sector Accounting Standards, Tehran: Audit Organization Publications* (In Persian).
- Azar, A. & Momeni, M. (2004). *Statistics and its Application in Management*. 3rd Edition, Tehran: Samt (In Persian).
- Auditing standards of the Court of Audit. (2010). Publication of the Training and Planning. *Center of the Court of Accounts*, first edition (In Persian).
- Almasi, H., Dehgan, M. & Heydari, D. (2016). Investigating the Effectiveness Report of the Budget of the National Audit Court on Monitoring the Financial Performance of the State and the Effectiveness of Annual Budgets. *Audit Knowledge*, (16)63, 35-62 (In Persian).
- Almasi, H. & Gholampour, S.M (2009). The Role of Computational Rules and Regulations and Accrual Accounting System in the Improvement of Accountability Capacity. *Business Management*, (1)2, 25-44 (In Persian).
- Babajani, J. (2018). Proceedings of the Conference of Accountants and Public. *Sector of Alzahra University*, 1, Tehran, Alzahra University. A Look at Independent Audit and Supervision in the Public Sector of Iran (In Persian).
- Babajani, J. (1999). The Characteristics of Government Accounting and Financial Reporting. *Journal of Asia Economic*, 13, 73-80 (In Persian).
- Babajani, J. (2007). Accounting and Financial Controls. *Allameh Tabataba'i University Press*, Fifth Edition (In Persian).
- Babajani, J. (2015). Benefits of Performing Performance Audit in the Country and Its Role in Accountability. *Proceedings of the Conference on Performance Auditing, Accountability and Productivity Promotion*, 1, 16-46 (In Persian).
- Barrados, M., Mayne, J. & Willeman, T. (2000). Accountability For Collaborative Progame Delivery Arrangement In Canada's Federal Government: Some Consequences Of Government. *International Review Of Administrative Sciences*, 66, 495-511.
- Bovens, M. (2005). *Public Accountability*. In E. Ferlie, L. Lynne And C. Pollit (eds.). *The Oxford Handbook Of Public Management*, Oxford: Oxford University Press, 1-33.
- Dadashi, I., Karnama, I. & Sadat Salmasi, M.H. (2018). The Impact of Implementing Accrual Accounting in the Public Sector on Government Accountability. *Financial Accounting and Auditing Research*, (40)10, 187-214

- (In Persian).
- Eslamzadeh, O., Izadinia, N. & Foroughi, D. (2018). Explaining the components of managing organizational affairs (corporate governance) of government agencies and evaluating the ability of the Court of Audit in its implementation. *Two Quarterly Journal of Public Accounting*, 1, 5, 23-40 (In Persian).
 - Governmental Accounting Standards Board. (GASB). (1987). Objectives of financial Reporting. *Concepts statement no*, 1, Stamford.
 - Gholipour, R. & Tahmasebi Ashtiani, M. (2006). Analysis of the relationship between public accountability and outsourcing in public organizations, case study. *Management Culture*, 12, 149-113 (In Persian).
 - Habashi, N. (2016). Study of how the Accounting Court (Higher Audit Institutions) reports to twelve developed and developing countries compared to the Islamic Republic of Iran. *Audit Knowledge*, (16)63, 193-236 (In Persian).
 - Hedayati Zafarqandi, M. (2017). The role and function of the country's court of calculations in the realization of financial supervision. *International Journal of Research in Peoples*, (2)18, 60-45 (In Persian).
 - Heritage, H. (2007). *The American Heritage College Dictionary*. 4th Edition, American: Houghton Mifflin Har Court (HMH) Publication.
 - Ijiri, Y. (1983). On the accountability-based conceptual frame- work. *Journal of Accounting and Public*, 2, Elsevier Service publishing co, inc.
 - Jayal, N.G. (2008). New Directions In Theorizing Social Accountability. *IDS Bulletin*, (38)6, 105-110.
 - Ljugberg, A. (2002). Process Measurement. *Physical Distribution & Logistics Management*, 32, 254-287.
 - Lee D. Parker, K.J. & Jana, S. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (32)1, 280-306.
 - Madani, J., Zarandi, S. & Abdollahi, M.R. (2018). Analysis of the effect of public accountability on the policy of promoting administrative health and organizational transparency in the public sector (Case study: Ministry of Industry, Mine and Trade of the Islamic Republic of Iran). *Iranian Journal of Public administration Mission*, (2)9, 23-41 (In Persian).
 - Mahdavi, Gh. & Maher, M.H. (2013). The Examination of Managers' Attitudes toward the Quality of Financial Reports (Case Study: Fars Province University of Medical Sciences. *Journal of Health Accounting*, (2)1, 78-96 (In Persian).
 - March, J.G. & Olsen, J.P. (1995). *Democratic Governance*. New York: Free Press.
 - Morin, D. (2001). Influence of Value for Money. *Audit on Public Accountability & Management*, (2)17.
 - Moradkhani, F. & Bandehali, F. (2018). Review of the jurisdiction of the National Court of Justice in protecting the city from the city of Beit Elmal. *Journal of Administrative Law*, 18, 181-203 (In Persian).
 - Mulyadi, M., Anwar, Y. & Ikbali, M. (2012). The Importance of Corporate Governance in Public Sector. *Global Business and Economics Research Journal*, (1)1, 25-31.
 - Nasserri, A., Kamalian, A.R. & AflatoonZadeh, B. (2017). Assessment of the role of the Court of Criminal Procedure in the Responsibility of Operational Responsibility of the Executive Bodies (Case Study of Sistan and Baluchestan Province). *Audit Knowledge*, (17), 189-216 (In Persian).
 - Noori, Z. & Jamshidi Navid, B. (2013). Impact of culture on transparency of financial reporting and promotion & of accountability level in medical and medical universities. *Health Accounting*, (2)3, 68-89 (In Persian).
 - Ryan, Ch. & Ng, Ch., (2000). Public Sector Corporate Governance Disclosures: An Examination of Annual Reporting Practices in Queensland. *Australian Journal of Public Administration*, (59)2, 11-23.

- Sajjadi, S.H. & Jamei, R. (2003). The usefulness of the audit of the Court of Audit of Iran from the perspective of financial managers. *Accounting and Auditing Reviews* (In Persian).
- Sabbagh Kermani, M. & Basakha, M. (2009). The Role of Good Governance in Improving the Efficacy of Government Expenditures: Case of Health and Education Sectors of Islamic Countries. *Journal of Economic Research*, (44)1, 109-130 (In Persian).
- *The Constitution of the Islamic Republic of Iran*. (1979) (In Persian).
- Vakilifard, H. & Nazari, F. (2012). The Effective Factors on the Implementation of Accrual Accounting System in the Institutions Affiliated to the Ministry of Health and Medical Education. *Journal of Health Accounting*, (1)1, 111-125 (In Persian).
- Zarei, B. & Mehrandish, B. (2017). Evaluation of Using Information Obtained From Public Sector Accounting System in Decision-Making and Accountability of Managers (Case Study: Tehran University of Medical Sciences). *Journal of Health Accounting*, (6)1, 25-43 (In Persian).

Contents

Design a Tax Evasion Model Based on Income Tax: Grounded Theory Approach.....	9
A. Bolouri, M. Moradi, H.R. Yazdani	
Assessment of the External Accountability Gap of Tax Affairs Organization from the Viewpoint of Major Taxpayers and the Other Stakeholders Via Using Servqual Model.....	29
M. Tavakoli, Sh. Khajavi, H. Valipour	
Representing an Appraisal Pattern for the Dimensions of Ethics on the Process of Financial Corruption Reporting of Public Sector Accountants and Auditors Based on a Combined Approach.....	47
R. Aali, M. Mehrabanpour, H. Jahangirnia, R. Gholami Jamkarani, M. Qayyumzadeh	
Identify and Prioritize Internal and External Factors Affecting the Audit Quality of the Court of Audit based on a Combination of SWOT-ANP-DEMATEL Techniques.....	61
A. Rezaei, A. Mohammadi Malagharani	
Develop a Bankruptcy Forecasting Model for State-Owned Companies Using Macroeconomic, Managerial, Financial and Political Variables.....	79
J. Zarin, B. Jamshidinavid, M. Ghanbari, A. Baghfalaki	
Content Analysis of Governmental Accounting Articles from the Beginning to the End of 2020...	97
S.H. Vaghfi, S. Kamranrad, T. Nazari, E. Halajnia	
Investigating the Methods of Public Universities Financing with Resistance Economics Approach Using the ANP Method (Case Study: Public Universities in the West of Country).....	117
Gh. Esmailikia, Y. Esmaeli, M. Oshani	
The Relationship of between Accounting Conservatism and Financial Reporting Readability in Public Companies.....	139
A. Kian, M. Faghih, M. Amiri	
Designing an Interpretive/Structural Model of the Most Effective Causes of Public Sector Audit Quality.....	151
M. Omidvar, H.R. Vakili Fard, B. Abedini	
Typology of Psychodynamic Perceptual Disorder in Quality Services of Auditors based on Q-Varimax Analysis (Case Study: Court of Audit).....	177
R. Hosseini, N. Izadniya, B. Abedini	
Analysis the Relationship between Budgetary Planning and Resource Allocation the Emphasis Moderating Role of Performance Management (Case Study: Municipality of Isfahan).....	195
Z. Arefmanesh, M. Panahi Dorcheh, I. Baniyasi	
Examination of the Ability of Internal Processes of the Supreme Audit Court to Take Responsibility for Users.....	209
R. Sotudeh, M. Faghani, A. Pifeh	



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	Dr. Ali Rahmani	Professor	Al-Zahra University	Accounting
2	Dr. Reza Rasouli	Professor	Payame Noor University	Governmental Management
3	Dr. Ali Akbar Ahmadi	Professor	Payame Noor University	Governmental Management
4	Dr. Mehdi Moradi	Professor	Mashhad Ferdowsi University	Accounting
5	Dr. Seyed Mahmoud Mousavi Shiri	Associate Professor	Payame Noor University	Accounting
6	Dr. Gholamreza Kurdistani	Associate Professor	Imam Khomeini International University	Accounting
7	Dr. Sasan Mehrani	Associate Professor	University of Tehran	Accounting
8	Dr. Bita Mashayekhi	Associate Professor	University of Tehran	Accounting
9	Dr. Hamid Pourjalali	Professor	University of Hawaii USA	Accounting
10	Dr. Hassan Yazdifar	Professor	University of Salford, England	Accounting
11	Dr. Zabihollah Rezaei	Professor	Memphis USA	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	Marzieh Tohidinejad	-	Researcher	12	Bita Mashayekhi	University of Tehran	Associate Professor
5	Hossin Jabbari	Azad University	Assistant Professor	13	Alireza Momeni	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 13

Vol. 7, No. 1 (Series. 13), Autumn & Winter 2020-2021

Proprietor: Payame Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Azam Pakkhesal

Professional Manager: Gharibeh Esmaelikia

Editor, Designer & Executive Partner:
Mahrokh Heidari Dastjerdi

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: ga@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