

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه

حسابدار

سال هشتم، شماره ۱ (پیاپی ۱۵)، پاییز و زمستان ۱۴۰۰

این دو فصلنامه در پایگاه‌های زیر نمایه می‌شود:

- پایگاه استنادی علوم جهان اسلام
www.isc.gov.ir
- پایگاه مجلات تخصصی نور
www.noormags.com
- بانک اطلاعات نشریات کشور
www.magiran.com

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام‌نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سر دبیر: علی رحمانی

مدیر داخلی: اعظم پاک‌خصال

ویراستار و صفحه‌آرا و نمونه خوان:

ماهرخ جیدری 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 پیام‌نور

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.

1. 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.

2. 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 1. 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 نامبردگان) و نبودن نامی غیر از پژوهشگران درگیر در انجام پژوهش و تهیه مقاله اطمینان حاصل کند.
- نکته 2. 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.

3. 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 به کار گیرند و پس از پایان پژوهش، با دخل و تصرف اندکی آن را به نام خود به چاپ رسانند.
- **انتساب غیرواقعی:** منظور انتساب غیرواقعی نویسنده/نویسندگان به مؤسسه، مرکز یا گروه آموزشی یا پژوهشی است که نقشی در اصل پژوهش مربوطه نداشته‌اند.

4. 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.

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

- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید حفظ نشریه و ارتقاء کیفیت آن را هدف اصلی خود قرار دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه باید در جهت معرفی هرچه بیشتر نشریه در جوامع دانشگاهی و بین‌المللی بکوشند و چاپ مقالات از دانشگاه‌های دیگر و مجامع بین‌المللی را در اولویت کار خود قرار دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه نباید در چاپ مقالات خود دچار حس سهم‌خواهی و افراط شوند.
- اختیار و مسئولیت انتخاب داوران و قبول یا رد یک مقاله پس از کسب نظر داوران بر عهده سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله است.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله بایستی از نظر حرفه‌ای صاحب‌نظر، متخصص و دارای انتشارات متعدد، و همچنین دارای روحیه مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، حقیقت‌جویی، انصاف و بی‌طرفی، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و رعایت حقوق دیگران باشند و به صورت جدی و مسئولانه در راستای نیل به اهداف مجله و بهبود مداوم آن مشارکت نمایند.
- از سردبیر و اعضای هیئت تحریریه انتظار می‌رود که یک بانک اطلاعاتی از داوران مناسب برای مجله تهیه و به‌طور مرتب بر اساس عملکرد داوران آن‌را به‌روز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه بایستی در انتخاب داوران شایسته با توجه به زمینه تخصصی، سرآمدی، تجربه علمی و کاری، و التزام اخلاقی اهتمام ورزند.
- سردبیر مجله باید از داوری‌های عمیق و مستدل استقبال، از داوری‌های سطحی و ضعیف جلوگیری، و با داوری‌های مغرضانه، بی‌اساس یا تحقیرآمیز برخورد کند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید نسبت به ثبت و آرشیو اسناد داوری مقالات به‌عنوان اسناد علمی، و محرمانه نگاه داشتن اسامی داوران هر مقاله اقدام لازم را انجام دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف به اعلام سریع نتیجه تصمیم‌گیری نهایی در مورد پذیرش یا رد مقاله به نویسنده مسئول هستند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید کلیه اطلاعات موجود در مقالات را محرمانه تلقی نموده و از 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، با توجه به هرگونه ارتباط شخصی، تجاری، دانشگاهی و مالی که ممکن است به‌طور بالقوه بر پذیرش و نشر مقالات ارائه شده تأثیر بگذارد، جلوگیری کنند.
- سردبیر مجله موظف است آثار متهم به عدول از اخلاق انتشاراتی و پژوهشی که از سوی داوران یا به هر نحو دیگر گزارش می‌شود را با دقت و جدیت بررسی نموده و در صورت نیاز در این خصوص اقدام نماید.
- سردبیر مجله موظف است نسبت به حذف سریع مقالات چاپ شده‌ای که مشخص شود در آنها "رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی" رخ داده است و اطلاع‌رسانی شفاف به خوانندگان و مراجع نمایه‌سازی 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

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

اعضای هیئت تحریریه

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 سید علی اکبر احمدی	دانشگاه پیام نور	استاد تمام	مدیریت دولتی
۴	دکتر زهرا پورزمانی	دانشگاه آزاد تهران مرکز	استاد تمام	حسابداری
۵	دکتر سید محمود موسوی شیری	دانشگاه پیام نور	دانشیار	حسابداری
۶	دکتر غلامرضا کردستانی	دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)	استاد تمام	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	رویا دارابی	دانشگاه آزاد تهران جنوب	استادیار
۲	جعفر باباجانی	دانشگاه علامه طباطبایی	استاد تمام	۱۰	حلیمه رحمانی	مؤسسه آموزش عالی بینالود	استادیار
۳	مرضیه توحیدی نژاد	-	پژوهشگر	۱۱	بیتا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار
۴	حسین جباری	دانشگاه آزاد فیروزکوه	استادیار	۱۲	علیرضا مؤمنی	دانشگاه پیام نور	استادیار
۵	زهرا حاجیها	دانشگاه آزاد تهران شرق	استادیار	۱۳	محمد نظری پور	دانشگاه کردستان	استادیار
۶	رضوان حجازی	دانشگاه الزهرا	استاد تمام	۱۴	سید حسام وقفی	دانشگاه پیام نور	مربی
۷	نهایه حیاتی	-	پژوهشگر	۱۵	مهدی یعقوبی	-	پژوهشگر
۸	فرشید خیرالهی	دانشگاه رازی کرمانشاه	استادیار				

باسمه تعالی

شرایط پذیرش مقاله و چگونگی ارسال آن

مقاله‌های ارسالی بایستی در محورهای:

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

تنظیمات کلی

محیط نرم‌افزاری Word 2007 به بالا و اندازه صفحه A4

ساختار مقاله

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

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

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

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

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

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

چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛

- منابع؛

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

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 پرننگ (Bold)، وسط چین	- نام نویسندگان فارسی
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰	- عنوان و سمت نویسندگان فارسی - متن چکیده
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۲	- مقاله فارسی - متن نمودارها و جداول - منابع فارسی

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

فهرست

- طراحی چارچوبی برای بهبود مدیریت منابع مالی خزانه‌داری کل کشور..... ۹
محسن برزوزاده زواره، محمد مرادی، عباس نرگسیان
- تحلیل شکاف فازی عوامل افشاء اطلاعات مربوط به حسابداری توسعه پایدار با رویکرد آمیخته در ایران..... ۲۹
محمد رضا عباسی استمال، مهدی زینالی، رسول برادران حسن‌زاده، یونس بادآور نهندی
- امکان‌سنجی قابلیت تعمیم طبقات صورت جریان وجوه نقد در استانداردهای ملی به واحدهای گزارشگر بخش عمومی..... ۵۳
مهرداد جباری، عباسعلی پورآقاچان، محمد مهدی عباسیان
- مدل‌سازی تفاوت استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت با استفاده از معادلات ساختاری و انتخاب بهترین مسیر تأثیرگذاری..... ۶۷
اصغر عزیززی، علی اصغر انواری رستمی، رسول عبدی، نادر رضایی
- بررسی و ارزیابی سوگیری انگیزش کارایی در حساب‌برسان تحت فشار بودجه زمانی (مطالعه موردی: حساب‌برسان دیوان محاسبات ایران)..... ۸۱
فرشید احمدی فارسانی، شکر اله خواجوی
- آینده پژوهی نظام مالیاتی در ایران: از منظر فرهنگی - اجتماعی..... ۹۷
عین اله زمانی اسکندری، محمد رضا مهربان‌پور، آریتا جهانشاد
- تحلیل محتوای آزمون برگزار شده توسط هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی؛ سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸..... ۱۱۵
امیرهادی معنوی مقدم، محمدحسین قائمی، کیهان مهمام
- اثر تعدیلی مسئولیت اجتماعی بر ارتباط سرمایه‌گذاری و عملکرد در شرکت‌های دولتی..... ۱۳۹
فرهاد فضیلت، شادی شاهوردیانی، هاشم ولی‌پور
- ارائه مدلی برای شناسایی چالش‌های ارزش‌های مجازی در بازاریابی صنعت بانکداری ایران..... ۱۵۳
علیرضا آقائوری کوپایی، اوژن کریمی، شهرام هاشم‌نیا
- رویکرد هوش مصنوعی قانون‌گرا در تحلیل عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی)..... ۱۷۵
مسعود نیک‌اندیش، محمدعلی مرادی، علی پایان
- ارائه مدل شفافیت مالی در شهرداری..... ۱۹۵
سمیه حسینی عقدایی، حسن قدرتی، حسین جباری، حسین پناهیان
- شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد از دیدگاه حساب‌برسان بخش عمومی..... ۲۱۳
افشین نخبه فلاح، غلامرضا کردستانی، نظام الدین رحیمیان

طراحی چارچوبی برای بهبود مدیریت منابع مالی خزانه‌داری کل کشور

* محسن برزوزاده زواره^۱، محمد مرادی^۲، عباس نرگسیان^۳

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

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

۳. استادیار، دکتری مدیریت دولتی - گرایش رفتار سازمانی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱/۲۵

Designing a Financial Management Framework for General Treasury Administration in Iran

*M. Borzoozadeh Zavareh¹, M. Moradi², A. Nargesian³

1. PhD. in Accounting, ARAS Campus, University of Tehran, Tehran, Iran.

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

3. Assistant Professor, PhD. in Public Administration, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.

Received: 2021/1/29

Accepted: 2021/4/14

Abstract

Subject and Purpose of the Article: General Treasury Administration is one of the key units that can increase the efficiency of government financial management. The purpose of this study is to design a framework for improving the financial management of the General Treasury Administration in Iran.

Research Method: This study has adopted the qualitative approach and the required data have been collected through library research and field study. First, the academic literature and regulations are collected and analyzed, and then, the opinions of a focus group on the analysis are synthesized. The theme analysis method has been used to analyze the data.

Research Findings: After analyzing the data, 94 initial codes were identified for improving the current situation of the General Treasury Administration's financial management, 50 codes in the rules and regulations section and 44 codes in the processes section. These codes were eventually categorized into six dimensions: budget management (12 codes), public resource management (11 codes), bank account management (13 codes), cost management (14 codes), accounting management, and finance reporting (11 codes), audit management and financial supervision (17 codes).

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The General Treasury Administration has a key role in improving the financial management of the government in the public sector. The proposed framework of this research is the first tool for improving the current state and can help policy-makers in this center.

Keywords: General Treasury Administration, Financial Management, Budget Management, Public Sector, Iran.

JEL Classification: I19, H83, M41

چکیده

موضوع و هدف مقاله: خزانه‌داری کل از مراکز مهمی است که می‌تواند کارآمدی مدیریت مالی دولت را افزایش دهد و از هدررفت منابع مالی بخش عمومی جلوگیری کند. هدف از این مقاله، طراحی چارچوبی منسجم و فراگیر برای بهبود مدیریت منابع مالی خزانه‌داری کل کشور است.

روش پژوهش: رویکرد پژوهش کیفی است و داده‌های لازم به دو روش کتابخانه‌ای و میدانی گردآوری شده‌اند. نخست، آثار پژوهشی و اسناد گردآوری و تحلیل و سپس، نظر یک گروه کانونی درباره تحلیل‌ها ضبط و واکاوی شده‌اند. برای تحلیل داده‌ها از "تحلیل تم" بهره‌برداری شده است.

یافته‌های پژوهش: پس از تحلیل داده‌ها، ۹۴ کد اولیه در زمینه نقاط قابل بهبود وضعیت موجود مدیریت منابع مالی خزانه‌داری کل شناسایی شدند، ۵۰ کد در بخش قوانین و مقررات و ۴۴ کد هم در بخش فرایندها. این کدها، سرانجام، در شش دسته‌بندی شدند: مدیریت بودجه (۱۲ کد)، مدیریت منابع عمومی (۱۱ کد)، مدیریت حساب‌های بانکی (۱۳ کد)، مدیریت هزینه (۱۴ کد)، مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی (۱۱ کد)، مدیریت حسابرسی و نظارت مالی (۱۷ کد).

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: خزانه‌داری کل کشور نقشی کلیدی در بهبود مدیریت منابع مالی دولت در بخش عمومی دارد و ناکارآمدی آن چالش‌برانگیز خواهد بود. چارچوب پیشنهادی این پژوهش نخستین چارچوب منسجم برای بهبود وضعیت موجود است و می‌تواند به کار سیاست‌گذاران این نهاد بیاید.

واژه‌های کلیدی: خزانه‌داری کل، مدیریت مالی، مدیریت بودجه، بخش عمومی، ایران.

طبقه‌بندی موضوعی: I19, H83, M41

مقدمه^۱

اجرای کارای بودجه و مدیریت منابع مالی از دغدغه‌های کلیدی دولت‌ها در سده کنونی به شمار می‌روند. همچنین، منابع مورد نیاز دستگاه‌های بهره‌بردار از بودجه باید به موقع تأمین شود تا هزینه استقراض دولت کاهش یابد. از این‌رو، مدیریت مالی دولت دربردارنده فعالیت‌های گوناگونی همانند مدیریت بودجه، مدیریت عملیات مالی دولت، و حسابداری و حسابرسی است (پاتانایاک و کوپر^۲، ۲۰۱۱). برای انجام هرچه بهتر این فعالیت‌ها، دولت‌ها به واحدهایی کلیدی به نام «خزانه‌داری» نیاز دارند که رسالتش مدیریت وجوه، مدیریت حساب‌های بانکی، برنامه‌ریزی و پیش‌بینی جریان وجوه نقد، و مدیریت مالی است (هشیم^۳، ۲۰۱۴). در ایران نیز «خزانه‌داری کل کشور» ایجاد شده که نقشی کلیدی در تقویت کنترل دولت بر هزینه‌های بخش عمومی و مدیریت نقدینگی دارد و عملیات منابع مالی دولت را در بودجه عمومی تحت پوشش قرار داده و با راه‌اندازی کامل حساب واحد خزانه در بانک مرکزی، کنترل وجوه بر کلیه عملیات مالی دولت را ممکن ساخته است.

از سوی دیگر، نظام نوین مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور به عنوان یک موضوع منحصر به فرد، از اهمیت خاصی برخوردار است. مدیریت وجوه نقد نیز به عنوان بزرگترین رسالت خزانه‌داری کل، در بسیاری از کشورها در چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری طراحی و تدوین گردیده است. اطمینان یافتن از متمرکز بودن مانده حساب‌های نقدی و اعمال نظارت مالی بر هزینه‌های عمومی دولت مستلزم طراحی نظام خزانه‌داری متمرکز خواهد بود. در برخی از کشورهای در حال توسعه، ضعف بانکداری و زیرساخت فناوری مانع این کار می‌شود، اما بیشتر کشورها سهم بزرگتری از وجوه نقدشان را برای مبادلات در سطح ملی (پرداخت بدهی و هزینه‌های عمومی دولت) یا برای پرداخت حقوق و مزایای کارکنان دولت مورد استفاده قرار می‌دهند. بنابراین اولین گام برای اجرای مدیریت مالی خزانه‌داری کل، متمرکز سازی روزانه مبادلات انجام شده در سطح دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی خواهد بود (هشیم و آلن^۴، ۲۰۰۱).

حساب واحد خزانه به عنوان ابزاری برای ایجاد یک ساختار واحد و یکپارچه از حساب‌های بانکی از طریق بانک مرکزی باعث می‌شود تمام درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی

جمع‌آوری و پرداخت‌ها به درستی و به موقع ساماندهی شوند (پاتانایاک و کوپر، ۲۰۱۱).

مدیریت نقدینگی دولت شامل تمرکز توازن پول نقد دولت و ایجاد یک حساب واحد خزانه از طریق سیستم‌های مدرن، پردازش مناسب تراکنش‌ها و چارچوب حسابداری (پردازش معاملات دولت با تکیه بر معاملات الکترونیکی)، بانکی، سیستم‌های پرداخت، توانایی ایجاد نظارت بر جریان نقدینگی ورودی و خروجی و به اشتراک‌گذاری اطلاعات مرتبط با بدهی و مدیریت نقدینگی، توافق رسمی بین وزارت امور اقتصادی و دارایی و بانک مرکزی، استفاده از ابزار کوتاه مدت (اوراق بدهی، سپرده‌ها) است (ویلیامز^۵، ۲۰۱۰). خزانه‌داری کل در اجرای ماده ۱۲۵ قانون محاسبات عمومی کشور و با استفاده از مکانیزم‌های مذکور می‌تواند در شرایط بحرانی به صورت موقت از موجودی حساب امانی سپرده و تمرکز وجوه درآمدهای اختصاصی و شرکت‌های دولتی استفاده کند. همچنین، در اجرای اصل ۵۳ قانون اساسی؛ خزانه‌داری کل کشور می‌بایست کلیه دریافت‌های دولت را به حساب واحد خزانه متمرکز کرده و کلیه پرداخت‌های دولت نیز بر اساس قوانین و مقررات در وجه ذینفع نهایی کارسازی کند. علیرغم فرصت‌های فناوری اطلاعات برای اثربخشی نظام اقتصادی دولت، محدودیت‌های ناشی از فقدان زیرساخت‌های نرم افزاری سیستم‌های مالی و بانکی از جمله عوامل مؤثر در اجرای ناکارآمد مدیریت مالی خزانه‌داری کل است. عدم اجرای کارآمد مدیریت مالی خزانه‌داری کل، سرانجام، می‌تواند به عدم شفافیت مالی، دشواری نظارت مالی، دشواری گزارش‌گیری، تخصیص ناکارآمد منابع، تضعیف نظام محاسباتی، و غیره شود که خلاف اصول و اهداف سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی است. در راستای بهبود مدیریت مالی خزانه‌داری کل، نخستین کار طراحی مدل مفهومی و مرز کارکردی خزانه در وضع مطلوب و تعیین ارتباط اجرایی و اطلاعاتی آن با دیگر فرآیندها و سازمان‌ها است. این کار می‌تواند گام‌های مؤثری در اصلاح ساختار نظام مالی کشور فراهم آورد.

در نتیجه، مسائلی همانند هزینه‌کرد منابع مالی در جاهایی غیر از محل‌های تعیین‌شده، دشواری رصد هزینه‌کرد منابع دولتی، نبود طبقه‌بندی مناسب در مخارج دولتی، عدم انطباق فعالیت‌های بودجه‌ای با خدمات تعریف شده دستگاه اجرایی، فقدان شاخص‌های ملموس قبل ارزیابی برای هر فعالیت بودجه‌ای، عدم دسترسی سریع به اطلاعات هزینه‌کرد شاخه‌های استانی و عدم دسترسی کارای سیاست‌گذار به

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری است.

2. Pattanayak and Cooper

3. Hashim

4. Hashim & Allan

5. Williams

سیاست‌گذاران و مدیران مالی است. به همین دلیل است که موضوع مدیریت مالی دولت (PFM) در چند سال گذشته سوژه بسیاری از پژوهش‌های دانشگاهی و نشست‌های حرفه‌ای بوده است. مدیریت مالی دولت در سطح وسیع شامل تمامی فرآیندهای خزانه‌داری کل و دولت و در سطح محدود شامل مدیریت بودجه و نقدینگی خواهد بود.

می‌توان سه زیرمجموعه برای مدیریت مالی دولت متصور شد: (۱) مدیریت دارایی و سرمایه‌گذاری‌های عمومی دولت، (۲) مدیریت مالی خزانه‌داری کل، و (۳) مدیریت بدهی‌های عمومی دولت. در این میان نقش مدیریت مالی خزانه‌داری کل کلیدی است. در شکل یک، زیرمجموعه‌های مدیریت مالی دولت و مدیریت مالی خزانه‌داری کل نشان داده شده‌اند.

بر پایه شکل ۱، مدیریت مالی بخش عمومی دولت شامل: تدوین سیاست‌های مالی، مدیریت بودجه (تهیه و اجرا)، مدیریت عملیات مالی، کنترل‌های حسابداری و قوانین، حسابرسی و ارزیابی مالی، مدیریت دارایی‌ها و بدهی‌های دولت است. از سوی دیگر، سیاست‌های بدهی عمومی و شیوه‌های مدیریت آن مستلزم زیربنای قانونی قوی است، یک چارچوب حقوقی محکم قانونی، عوامل سیاسی و اقتصادی مؤثر بر کیفیت رویه‌های مدیریت بدهی را کنترل و موجب ارتقای انضباط و شفافیت مالی، گزارشگری مالی و پاسخگویی عمومی خواهد بود. بدهی‌های عمومی پایدار بر ثبات اقتصادی و مالی مؤثر بوده و فرآیند ایجاد و استراتژی مدیریت بدهی‌های عمومی را به منظور افزایش اعتبار برای دولت‌ها با هدف کاهش ریسک و هزینه استقراض بدهی به حمایت از اهداف بدهی پایدار کمک می‌کند. مدیریت مالی دولت نیز شامل مدیریت بدهی‌های عمومی، قانون وام‌های دولتی، و قوانین اوراق بهادار می‌شود. بانک مرکزی نیز به عنوان عامل

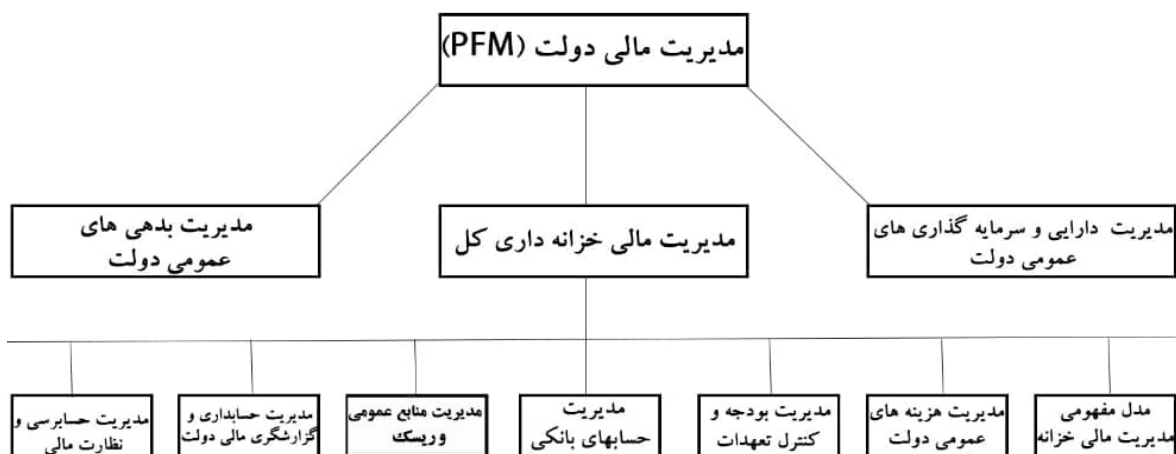
اطلاعات مالی از مشکلات کنونی در نحوه ثبت و تجمیع اطلاعات هزینه‌کرد بودجه در کشور هستند و این‌ها نشان‌دهنده آن هستند که مدیریت مالی دولت در ایران به درستی و کارا انجام نمی‌شود. نظر به آنچه گفته شد، هدف اصلی این پژوهش طراحی چارچوبی بالادستی و مورد اجماع برای بهبود مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور و تحلیل تطبیقی موارد مستعد بهبود وضع موجود است. در این راستا، پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به سه پرسش کلیدی است:

- ۱) موارد مستعد بهبود وضع موجود نظام مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور چگونه است؟
- ۲) شیوه مطلوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور چگونه است؟ و
- ۳) الزامات رسیدن از وضع موجود به وضع مطلوب چیست؟

باید توجه داشت که مدیریت مالی بخش عمومی دولت بدون استقرار مدیریت مالی خزانه‌داری کل امکان‌پذیر نبوده و پیش‌نیاز اجرای مدیریت مالی خزانه‌داری کل نیز استقرار حساب واحد خزانه است، عنصر حیاتی پروژه سیستم اطلاعات مدیریت مالی بخش عمومی دولت، طراحی مدل مفهومی است (خان، ۲۰۱۰). یافته‌های این پژوهش می‌تواند به مدیران و سیاست‌گذاران خزانه‌داری کل سرنخ‌هایی برای بهبود وضعیت موجود دهد تا تصمیم‌های آنان به اثربخشی مدیریت مالی در این نهاد بیانجامد.

مبانی نظری

تأمین منابع مالی برای انجام هزینه‌های عمومی دولت مسئله بسیار مهمی است که در اکثر کشورها در کانون توجه



شکل ۱. جایگاه مدیریت مالی خزانه‌داری کل در زیست‌بوم مدیریت مالی دولت

دولت نقش مؤثری در این زمینه دارد (صندوق بین المللی پول، ۲۰۱۵).

مدیریت مالی خزانه‌داری کل نیز به لحاظ تمرکز بر وجوه نقد و اوراق بهادار برای دستیابی به مجموعه‌های از اهداف خاص ذکر شده در مدیریت مالی دولت شامل فعالیت‌هایی نظیر مدیریت نقدینگی، مدیریت حساب‌های بانکی، مدیریت بودجه، مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت، مدیریت حسابرسی، برنامه‌ریزی مالی و پیش‌بینی جریان نقدی است. البته بستگی به شرایط هر کشور و ساختار تشکیلات اداری، حوزه‌های مدیریت مالی دولت متفاوت خواهد بود (کتاب مدیریت مخارج عمومی دولت، بخش ۹، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۹). در این پژوهش بر مدیریت مالی خزانه‌داری کل تمرکز شده است و بناست که چارچوبی برای بهبود وضعیت موجود ارائه شود. هدف از ارائه چارچوب منسجم در این پژوهش، بر اساس آنچه در شکل یک آمده، آن است که مدیریت مالی خزانه‌داری کل در زمینه‌های مدیریت حسابرسی و نظارت مالی، مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت، مدیریت منابع عمومی و رسیک، مدیریت حساب‌های بانکی، مدیریت بودجه و کنترل تعهدات، مدیریت هزینه‌های عمومی دولت، و مدل مفهومی مدیریت مالی خزانه بهبود یابد.

پیشینه پژوهش

بررسی نوشته‌ها نشان می‌دهد که در پژوهش‌های داخلی چندان به موضوع مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور توجه نشده است. با این حال، می‌توان در یک نگاه کلان‌تر، پژوهش‌هایی را در زمینه مدیریت مالی عمومی نوین، مدیریت حساب‌های بانکی، مدیریت نقدینگی، حساب واحد خزانه، مدیریت بودجه، پاسخگویی عمومی و نظارت مالی، مدیریت هزینه‌های عمومی در پیوند با این پژوهش دانست. برای نمونه، کردستانی (۱۳۹۸)، با روش پیمایش و رویکرد کمی به بررسی پیامدهای بکارگیری رویکرد مدیریت مالی عمومی نوین پرداخت و به این نتیجه رسید که اصلاحات مدیریت مالی نوین شامل تغییر در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی، تغییر نظام بودجه‌ریزی، تغییر نظام کنترل داخلی و سیستم حسابداری بر مبنای عملکرد است.

یادگاری و علی‌مددی (۱۳۹۰)، بر این باورند که ساختار مدیریت هزینه‌های عمومی و نظام خزانه‌داری کشور که مبتنی بر چارچوب‌های سنتی نظام مالیه عمومی است و به دلیل برخورداری از مشکلات و نارسایی‌های عدیده پاسخگویی نیازهای مالی و اطلاعاتی سند بودجه کشور نبوده و معضلاتی

که از این منظر بر بودجه کشور از حیث عدم تعادل‌های مالی و بودجه‌ای و یا عدم کارایی و اثربخشی (بهره‌وری) در تخصیص منابع عمومی و ... مترتب می‌باشد. از این رو، لزوم ایجاد برخی تحولات و اصلاحات ساختاری در نظام خزانه‌داری و مدیریت هزینه‌های عمومی را اجتناب ناپذیر می‌سازد. بر این اساس بازگشت به تکالیف قانونی مقرر در برنامه چهارم توسعه و همچنین ضرورت تداوم آن در برنامه پنجم در حوزه اصلاح نظام بودجه‌ریزی و خزانه داری از وضعیت فعلی به سمت نظام عملیاتی و قیمت تمام شده می‌تواند گام مؤثری در ایجاد تحول در این حوزه باشد.

عموزادمهدیرچی و حیدرپور (۱۳۹۵)، نیز به بررسی موانع ایفای نقش نظارتی خزانه‌داری کل کشور بر کاهش کیفیت گزارشگری مالی دولت پرداختند و به این نتیجه رسیدند که نبود اطلاعات بودجه‌ای شفاف و یکپارچه، استفاده نکردن از چارچوب گزارشگری استاندارد، اجرایی نشدن کامل سامانه‌های نظارتی الکترونیکی در خزانه‌داری کل کشور، و نبود اصلاح و بازنگری در قوانین مرتبط مالی و محاسباتی باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی دولت می‌شود.

روحانی و ابوحزمه (۱۳۹۷)، با روش کیفی به تحلیل و نقد فرآیندهای مدیریت نقدینگی خزانه دولت در ایران پرداختند و به این نتیجه دست یافتند که اجرای حساب واحد خزانه و متمرکز کردن تمام حساب‌های درآمد و هزینه می‌تواند بر بهبود این فرایندها مؤثر باشد.

آذر (۱۳۹۵)، نیز سیاه‌چاله‌های بودجه در نظام بودجه‌ریزی ایران را واکاوی و بی‌توجهی دولت به کارایی، اثربخشی و شفافیت و پاسخگویی را از مهمترین این سیاه‌چاله‌ها معرفی کرد.

زیبا کردکار و همکاران (۱۳۹۴)، با دو رویکرد کمی و کیفی و روش‌های پیمایش و مصاحبه به تبیین مشکلات و راه‌حل‌های مدیریت هزینه در بخش دولت پرداختند. بر پایه یافته‌های آنان، تضاد قوانین و مقررات مختلف با هم و با استانداردهای حسابداری حاکی از آن است که دولت در برنامه خود عزم جدی برای مدیریت هزینه‌های عمومی دولت ندارد و عدم توجه به کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها مهمترین مشکل دولت است.

به باور اکرمی و همکاران (۱۳۹۳)، نیز مدیریت و کنترل پرداخت‌ها و تطبیق آن با اصول بودجه امری اجتناب‌ناپذیر و در اجرای عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی کمک مؤثری خواهد کرد.

دهقان‌زاده و رضایی (۱۳۹۸)، نیز در پیمایش خود به این نتیجه رسیدند که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه،

بررسی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که در خصوص مدیریت مالی دولت و خزانه‌داری کل به روش حسابداری خزانه و نحوه پیاده‌سازی آن اشارهای نشده است و صرفاً در خصوص روش حسابداری بر مبنای تعهدی و گزارشگری مالی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و نحوه استقرار کامل آن در دوره گذار در سطح دستگاه‌های اجرایی مباحثی مطرح شده است. همچنین، نحوه استقرار حساب واحد خزانه با توجه به زیرساخت‌های بانک مرکزی و همچنین مشکلات ناشی از بنگاه‌داری شرکت‌های دولتی در تمامی کشورهای مورد مطالعه به نحو کامل راه کار مناسبی ارائه نگردیده است؛ در صورتی که پایه و اساس مدیریت نقدینگی و کنترل هزینه‌ها نحوه ارائه مدل حساب واحد خزانه است. برای نمونه، در کشور فرانسه که مجهزترین و پیشرفته‌ترین حساب واحد خزانه را دارد هنوز در بحث ساماندهی حساب‌های بانکی شرکت‌های دولتی مشکلات فراوان دارند.

روش‌شناسی پژوهش

روش و فرایند پژوهش

با توجه به ماهیت مسئله و هدف مطالعه، رویکرد پژوهش حاضر کیفی و طراحی پژوهی به عنوان استراتژی اصلی تحقیق گزینش شده است. طراحی پژوهش از استراتژی‌های کلیدی تحقیق است که برای ساخت و توسعه چارچوب‌های مفهومی و کاربردی مناسب تشخیص داده شده است (پفرز و همکاران، ۲۰۰۸). در این راستا، برای پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش، شش گام کلیدی در پیش گرفته شده‌اند:

(۱) درک کامل از مسئله پژوهش: شناخت وضع موجود مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور و یافتن موارد مستعد بهبود در چارچوب متون علمی مراجع معتبر بین‌المللی و قوانین بالادستی برای تدوین چارچوب مطلوب و انجام بهینه مدیریت مالی خزانه.

(۲) شناسایی وضع موجود: بررسی کامل قوانین و مقررات حاکم بر مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور و گردآوری مستندات مرتبط با فرآیندهای موجود و اسناد کاوی، نسبت به شناسایی مشکلات روش‌های مورد عمل خزانه‌داری کل.

(۳) تدوین چارچوب اولیه: طراحی نمونه اولیه چارچوب مطلوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور با بررسی نوشته‌ها و آثار علمی و پژوهشی مرتبط.

مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و قابلیت فهم اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. با این وجود، دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، منجر به کاهش به‌موقع بودن اطلاعات خزانه می‌شود. در کل، یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که اجرای دستورالعمل جدید حسابداری خزانه، کیفیت اطلاعات خزانه را افزایش می‌دهد. بنابراین، نظام نوین حسابداری خزانه توانسته است در خصوص پاسخگویی و ارائه اطلاعات سودمند جهت تصمیم‌گیری سودمند واقع شود.

البته روش‌های گوناگون دیگری نیز برای ارتقاء عملکرد خزانه‌داری کل کشور پیشنهاد شده‌اند. برای نمونه، محمودزاده و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی تاثیر اشتراک‌گذاری دانش بر ارتقاء عملکرد خزانه‌داری کل کشور پرداختند و به این نتیجه رسیدند که اشتراک‌گذاری دانش می‌تواند در این زمینه نقشی مثبت ایفا کند. حقیقت منفرد و شعبانی (۱۳۹۳) نیز میزان تفکر استراتژیک مدیران را در زمینه بهبود وضعیت خزانه‌داری کل کشور مؤثر می‌دانند.

بررسی آثار خارجی نیز نشان می‌دهد که پژوهش‌هایی درباره خزانه‌داری در کشورهای دیگر به انجام رسیده است. برای نمونه، چوکونونی و چیتنوا (۲۰۲۰)، تاثیر سیاست اجرای حساب واحد خزانه بر فساد کشور نیجریه را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که پیش‌نیاز شفافیت و کاهش فساد و افزایش پاسخگویی مالی در بخش عمومی، اجرای کامل حساب واحد خزانه است.

یافته‌های پاتانایاک (۲۰۱۶)، نیز نشان دادند که کنترل هزینه یکی از ضروریات اساسی در اصلاحات قانون مدیریت مالی دولت می‌باشد.

نلیشر و همکاران (۲۰۱۹)، هم بر این باورند که هوشمندسازی و شفاف‌سازی عملیات مالی دولت با اصلاح فرآیندهای خزانه‌داری کل و یکپارچه‌سازی اطلاعات مالی امکان‌پذیر خواهد بود.

پسوا و ویلیام^۷ (۲۰۱۷)، مدیریت نقدی دولت و ارتباط بین خزانه و بانک مرکزی را بررسی کردند و یافته‌های آنها نشان دادند که مدیریت حساب‌های بانکی و نظارت بر نقدینگی بخش عمومی صرفاً از طریق استقرار حساب‌های دولتی نزد بانک مرکزی انجام خواهد شد.

در پژوهش ایمام (۲۰۱۹)، روشن شد که هیچ ارتباط مؤثری بین درآمدهای نقدی و پیش‌بینی بودجه وجود ندارد. از دیدگاه ایان لیونرت و فاینوییم (۲۰۱۵)، هم پیش‌نیاز مدیریت مالی دولت، اصلاح قانون بودجه‌ریزی دولتی است.

۴) **تدوین چارچوب مطلوب نهایی:** طراحی چارچوب نهایی پس از تجزیه و تحلیل چارچوب اولیه با یاری متخصصان موضوعی در یک گروه کانونی.

۵) **ارائه نقشه راه جهش از وضع موجود به وضع مطلوب:** شناسایی پیش شرطها و الزامات اجرایی و قانونی چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور نسبت به تدوین و طراحی نقشه راه دستیابی به وضع مطلوب.

۶) **تصویر کامل معماری چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور:** ارائه تصویری کامل و جامع از چارچوب مدیریت مالی با یاری روش طراحی پژوهی و کاربرد فناوری و نوآوری در راستای هوشمندسازی و شفاف‌سازی عملیات مالی دولت.

گردآوری داده‌ها

داده‌های پژوهش به دو روش کتابخانه‌ای و میدانی گردآوری شده‌اند. در روش کتابخانه‌ای، آثار در پیوند با عملیات خزانه‌داری و مدیریت مالی در بخش دولتی از پایگاه‌های اطلاعاتی داخلی (پایگاه جهاد دانشگاهی، پایگاه علوم انسانی، مگیران، سیویلیکا، و گنج ایرانداک) و خارجی (همانند "وب آو ساینس"^۸ و "اسکوپوس"^۹) بازیابی و با ابزار فیش‌برداری کلیدی‌ترین نکات آنها یادداشت‌برداری شده‌اند. افزون بر این، اسناد بالادست و قوانین و مقررات در پیوند با مدیریت مالی در کشور شناسایی و مواد آنها بررسی و تجزیه و تحلیل شدند. در روش میدانی نیز، یک گروه کانونی متشکل از متخصصان موضوعی (اساتید دانشگاه‌ها و دانشجویان دکتری که در حوزه حسابداری و مدیریت مالی بخش عمومی) و حرفه‌مندان کلیدی (همانند مدیران و کارکنان وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان برنامه و بودجه کشور، دیوان محاسبات کشور، بانک مرکزی، سازمان حسابرسی، ذی‌حساب‌ها و مدیران کل امور مالی دستگاه‌های اجرایی) تشکیل شد و دیدگاه آنان درباره چارچوب مدیریت مالی و دیگر زمینه‌های مرتبط اخذ شد. محتوای این جلسه کانونی ضبط و پیاده‌سازی شد.

نمونه پژوهش

نمونه پژوهش شامل چند بخش بود:

۱) نخست، اسناد علمی بازیابی شده از پایگاه‌های اطلاعاتی داخلی و خارجی،

۲) اسناد بالادست و قوانین کشور (همانند قانون بودجه سال ۱۳۹۸ و دیگر قوانین مرتبط با پژوهش، آیین‌نامه توسعه خدمات الکترونیکی دستگاه‌های اجرایی ابلاغی شورای عالی اداری، ضوابط فنی اجرایی مصوبه شورای عالی فناوری اطلاعات، قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی، قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور، و سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی)، و ۳) متخصصان و صاحب‌نظرانی که در گروه کانونی مشارکت داشتند.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده از روش "تحلیل تم" استفاده شد. تحلیل تم یکی از رایجترین رویکردها برای تحلیل داده‌ها در علوم اجتماعی به شمار می‌رود (براون و کلارک، ۲۰۰۶)، و روشی برای تعیین، تحلیل و بیان تم‌های موجود درون داده‌هاست. این روش، داده‌ها را سازماندهی و در قالب جزئیات توصیف می‌کند، اما می‌تواند از این فراتر رفته و جنبه‌های مختلف موضوع پژوهش را تفسیر کند. تحلیل تم زمانی شروع می‌شود که تحلیل‌گر، الگوهای با معنا و موضوع‌هایی که برای پاسخ به پرسش‌های پژوهش مناسب بوده را مد نظر قرار دهد. به هر شکل، در این روش، برای یافتن تم‌ها، داده‌های کیفی حاصل از مرور مقررات و آثار علمی کد گذاری و دسته‌بندی شده و سپس به تعیین و نامگذاری تم‌های درون داده‌ها پرداخته شد. برای انجام این تحلیل شش گام کلیدی تعیین و طی شدند:

- گام نخست، آشنایی با داده‌ها؛ داده‌ها خوانده و بازخوانی شدند و جست‌وجوی فعال معانی و الگوها انجام شد.

- گام دوم، ساخت کدهای اولیه؛ پس از آشنایی کامل با داده‌ها، کدهای اولیه احصاء شدند.

- گام سوم، جست‌وجوی کدهای گزینشی؛ کدهای اولیه در کدهای کلان‌تر و گزینشی دسته‌بندی و خلاصه شدند.

- گام چهارم، شکل‌گیری تم‌های فرعی؛ در این گام بازبینی و شکل‌دهی به تم‌های فرعی انجام شدند. متون کدگذاری شده بازبینی و اعتبار تم‌های فرعی در رابطه با مجموعه داده‌ها کنترل شدند.

- گام پنجم، تعریف و نام‌گذاری تم‌های اصلی؛ تم‌های اصلی، به منظور انجام تحلیل‌ها، تعریف و بازبینی شدند.

- گام ششم، نگارش گزارش پایانی؛ تم‌های اصلی استخراج‌شده تجزیه و تحلیل شدند و گزارش پایانی آنها نگارش شد.

روایی و پایایی

در این پژوهش، برای افزایش باورپذیری، انتقال‌پذیری، تصدیق‌پذیری و اطمینان‌پذیری نتایج پژوهش کارهایی کلیدی انجام شدند. نخست، برای افزایش باورپذیری به عنوان اولین معیار اعتبار و پایایی، پنج استراتژی شامل حضور طولانی‌مدت در میدان پژوهش (مشاهده مشارکتی)، گفتگو با همکاران خزانه‌داری کل و برگزاری نشست‌های منظم با سایر افراد متخصص مالی که درگیر تحقیق مذکور نیستند، تحلیل موارد منفی در قالب استقرای تحلیلی، مناسب بودن مبنای داورى تفسیر ها، ارزیابی و کنترل توسط افراد مشارکت‌کننده در پیل تخصصی برای ارزیابی اعتبار داده‌ها به روش ارتباط و تفسیر داده‌ها توسط شرکت‌کنندگان در گروه‌های کانونی لحاظ شدند. دوم، برای افزایش انتقال‌پذیری، درگیر شدن محقق در اسناد کاوی، گردآوری اطلاعات از منابع علمی مختلف و قوانین و مقررات، توضیح دقیق و هدفمند فرایند پژوهش در پیش گرفته شدند. سوم، برای افزایش تصدیق‌پذیری انطباق گزارشات، دست‌نوشته‌ها و یادداشت‌های تحقیق با یافته‌های پژوهش‌های علمی مراجع بین‌المللی انجام شد. اگرچه، نقش عینی‌نگری و بی‌طرفی پژوهشگر بر تأیید و یا تصدیق داده‌ها نی غیر قابل انکار است و پژوهشگران این اصل را رعایت کرده‌اند. چهارم، برای افزایش اطمینان‌پذیری، که در پیوند با دقت و صحت و ثبات یافته‌های پژوهش است، کوشش شد تا جمع‌آوری داده‌ها و ضبط آنها، تقلیل داده‌ها از طریق خلاصه‌سازی و یادداشت‌های کوتاه، بازسازی داده‌ها و نتایج حاصل از آن بر اساس ساختار تدوین شده و مقوله‌های به کارگرفته شده، یادداشت‌های روش‌شناختی و تصمیمات مربوط به ایجاد اعتمادپذیری و باورپذیری یافته‌ها و مطالب مربوط به مقاصد پژوهش، یادداشت‌های شخصی و توجه به انتظارات شرکت‌کنندگان در گروه‌های کانونی انجام شوند.

مسائل اخلاقی

نظر به مشارکت عوامل انسانی در پژوهش حاضر، مسائل اخلاقی پژوهش نیز در کانون توجه جای گرفتند. نخست آنکه رضایت آگاهانه داوطلبانه مشارکت‌کنندگان در پژوهش مورد توجه بود. همچنین، حق انصراف ایشان از مشارکت در پژوهش محترم شمرده شد. با رعایت مسائل امنیتی در ضبط و ذخیره اطلاعات مشارکت‌کنندگان بر روی یک رایانه شخصی، عدم افشای اطلاعاتی که منجر به شناسایی آنها شود یا محتوایی که آنها در اختیار تیم پژوهش گذاشته بودند تضمین شد.

یافته‌های پژوهش

برای پاسخ دادن به پرسش‌های پژوهش، با روش تحلیل تم، قوانین و مقررات حاکم بر مدیریت مالی خزانه‌داری کل به شکل کامل بررسی و مستندات مرتبط با فرآیندهای موجود گردآوری و اسنادکاوی شدند تا مشکلات روش‌های به کار گرفته شده در خزانه‌داری کل شناسایی شوند. گام‌های اجرایی در این مرحله پس از علامت‌گذاری بر روی قوانین بالادستی و ضروری و همچنین بررسی و اسنادکاوی فرآیندهای موجود، به هر یک از آنها یک کد اختصاص داده و یک دسته مفهومی برای آن در نظر گرفته شده است.^۱ بر پایه یافته‌های جدول ۱، روی هم، ۵۰ کد اولیه از قوانین و مقررات موجود استخراج شدند. آن‌گونه که گفته شد، افزون بر قوانین و مقررات موجود، مستندات در پیوند با فرایندهای گوناگون در خزانه‌داری کل نیز بررسی شدند. یافته‌های جدول ۲، نشان می‌دهند که روی هم، ۴۴ کد اولیه را می‌توان از این اسناد و فرایندها استخراج کرد.

در پژوهش حاضر، پس از کدگذاری اولیه، دسته‌بندی کدهای مختلف در قالب دسته‌های مفهومی انجام شد. پس از انجام مرحله بازبینی توسط پژوهشگران و گروه کانونی (شامل حرفه‌مندان، مدیران، و متخصصان دانشگاهی)، تم‌های فرعی شکل گرفتند و همه آنها را می‌توان زیرمجموعه تم اصلی "مدیریت مالی خزانه‌داری کل" تعریف کرد. در جدول ۳، کلیدی‌ترین تم‌های فرعی شناسایی شده به همراه کدهایی که هر یک از آنها در بر دارند گزارش شده‌اند.

مدیریت بودجه

مدیریت بودجه در ایران بر عهده سازمان برنامه و بودجه کشور است ولی همان‌گونه که در قوانین فعلی درج گردیده است کلیه پرداخت‌های خزانه‌داری کل بر اساس ضوابط قانونی و اعلام سازمان برنامه و بودجه انجام می‌شود.

"تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه انجام می‌پذیرد (بند الف ماده ۲۴ قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)" (کد L1311).

مدیریت بودجه از تهیه و تصویب تا اجرا و نظارت هم تکلیف دستگاه‌های اجرایی است هم به عنوان وظایف اجرایی و قانونی مرتبط با سازمان برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی است. خزانه‌داری کل نیز در توزیع منابع بودجه‌ای بر مبنای ضوابط قانونی نقش مؤثر داشته و در امر

۱۰. در این پژوهش، کدگذاری بر اساس ابتدای حروف انگلیسی مرتبط با قوانین و مقررات (Law) و فرآیندهای خزانه‌داری کل (process) انجام شده است.

جدول ۱. شناسایی وضع موجود: اسناد کاوی مرتبط با قوانین و مقررات

کد	کلید واژه‌های با اهمیت	دسته مفهومی
L0101	دریافت منابع حاصل از بازپرداخت اصل و بهره هزینه طرح‌های عمرانی انتفاعی شرکت‌های دولتی (ماده ۳۱ قانون برنامه و بودجه کل کشور مصوب ۱۳۵۱)	مدیریت منابع عمومی خزانه از بودجه شرکت‌های دولتی
L0201	واگذاری تنخواه‌گردان رد وجوه سپرده (تبصره ماده ۱۱ قانون آیین‌نامه مالی و معاملاتی دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۷۲/۶/۹)	مدیریت وجوه سپرده دستگاه اجرایی
L0301	اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه (تنخواه‌گردان خزانه، ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶)	مدیریت بودجه
L0302	روش‌های اجرایی وصول درآمد دستگاه‌های اجرایی (ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی و تبصره ذیل آن مصوب ۱۳۶۶)	مدیریت منابع عمومی
L0303	خزانه مکلف است صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه کلیه حساب‌های خود را حداکثر ظرف مدت دو ماه تهیه و به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه‌بندی درآمد ارسال نماید (ماده ۱۰۱ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶)	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی خزانه
L0304	نحوه انجام و حدود وظایف و مسولیت‌های خزانه معین استان‌ها (ماده ۷۴ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶)	روش‌های مورد عمل خزانه معین استان‌ها
L0305	نحوه افتتاح حساب‌های دولتی (ماده ۷۶ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی
L0306	وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج (ماده ۹۴ قانون محاسبات عمومی)	نظارت مالی
L0307	دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب (ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت هزینه‌های عمومی محاسبات عمومی دولت
L0308	نحوه افتتاح حساب خزانه‌داری کل و خزانه معین استان‌ها (ماده ۱۲۴ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت حساب‌های بانکی خزانه
L0309	استفاده از موجودی حساب‌های بانکی اختصاصی، شرکت‌های دولتی، سپرده دستگاه‌های اجرایی توسط خزانه (ماده ۱۲۵ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت نقدینگی و منابع خزانه
L0310	پرداخت وجوه عمومی منحصرًا از طریق حساب‌های بانکی مجاز (ماده ۶۵ قانون محاسبات عمومی)	کنترل وجوه عمومی و نظارت مالی
L0311	مهلت‌های قانونی مصرف وجوه عمومی و نحوه برگشت وجوه مصرف نشده (اصلاحیه ماده ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت
L0312	تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی (ماده ۴۱ و ۴۲ و ۴۳ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت منابع عمومی
L0313	نحوه عمل و روش‌های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی (ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی و تبصره ذیل آن)	مدیریت منابع عمومی و حساب‌های بانکی
L0314	واگذاری تنخواه‌گردان خزانه معین استان (ماده ۲۵ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت بودجه
L0315	واگذاری تنخواه‌گردان حسابداری (ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
L0316	تمرکز وجوه عمومی و دریافت‌های دولت در خزانه (ماده ۱۱ و ۱۳ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت منابع عمومی و حساب‌های بانکی
L0317	روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها (واگذاری تنخواه‌گردان، افتتاح حساب و ساختار سازمانی آن - ماده ۳۳ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت مالی خزانه معین استان‌ها
L0318	تمرکز وجوه شرکت‌های دولتی در خزانه‌داری کل (ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت منابع شرکت‌های دولتی
L0319	تهیه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی (ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی)	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت

→ ادامه جدول ۱		
L0401	تمرکز دریافت‌های دولت و پرداخت‌ها در خزانه (اصل ۵۳ قانون اساسی)	مدیریت منابع عمومی و بودجه
L0501	تهیه گزارش تفریح بودجه کشور بر مبنای گزارش صورتحساب عملکرد بودجه و گردش نقدی خزانه (ماده ۱ قانون تفریح بودجه مصوب سال ۱۳۶۵)	گزارشگری مالی دولت
L0601	ساماندهی خزانه‌داری کل کشور (ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی)	مدیریت مالی خزانه‌داری کل (شفافیت و انضباط مالی)
L0602	استقرار خزانه‌داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی (بند ج ماده ۶۷ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی)	مدیریت مالی خزانه و مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
L0701	انتقال حساب‌های درآمد و هزینه دستگاه‌های اجرایی به بانک مرکزی (بند ب ماده ۱۷ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی)	حساب واحد خزانه (TSA)
L0801	تشکیل شورای نظارت مالی مصوبه شماره ۶۵۴۴۴/ت/۵۵۳۷۶ ه هیات وزیران	مدیریت هزینه‌های عمومی و نظارت مالی
L0901	پذیرش اسناد الکترونیکی (مواد ۷ و ۱۴ و ۱۶ قانون تجارت الکترونیکی مصوب ۱۳۸۲ مجلس شورای اسلامی)	مدیریت هزینه‌های عمومی
L1001	نظام یکپارچه مدیریت مالی دولت (اجرای ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی بندهای الف، ب، پ ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه به شماره ۳۳۶۵۱۷ مورخ ۱۳۹۹/۶/۲۹)	مدیریت مالی دولت، مدیریت بودجه و مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
L1101	استقرار نظام خزانه‌داری الکترونیک (مصوبه شماره ۱۲۱۷۶/ت/۵۵۲۸۵ ه مورخ ۱۳۹۷/۲/۹ هیات وزیران در خصوص پروژه‌های دولت الکترونیک)	هوشمند سازی و شفاف سازی عملیات مالی دولت (توسعه و استقرار خزانه‌داری الکترونیک)
L1201	ردیف ۷ مصوبه شماره ۴۷۲۵-۹۹/م مورخ ۱۳۹۹/۲/۲۱ نوزدهمین جلسه ستاد ملی مدیریت کرونا (استفاده از امضای دیجیتال برای تبادل اسناد الکترونیکی)	ضوابط پذیرش اسناد الکترونیکی (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
L1301	میزان تنخواه گردان خزانه حداکثر تا سه درصد بودجه عمومی دولت (تبصره ذیل ماده یک قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت)	مدیریت بودجه و منابع عمومی
L1302	افتتاح حساب هدایای خاص (ماده ۵ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و ماده ۷۱ مکرر قانون محاسبات عمومی)	مدیریت حساب‌های بانکی مدیریت هزینه‌های عمومی دولت
L1303	نظام طبقه بندی دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت (ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاقیه به ماده ۱ قانون برنامه و بودجه کشور)	مدیریت بودجه
L1304	افتتاح حساب شرکت‌های دولتی تابعه وزارت نفت (بند ز ماده ۱ و ماده ۳ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت حساب‌های بانکی
L1305	وصول مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی (ماده ۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت منابع عمومی و مدیریت بودجه
L1306	انتقال وجوه مصرف نشده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به خزانه (ماده ۱۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت بودجه
L1307	تکلیف دستگاه‌های اجرایی به استفاده از مبنای حسابداری تعهدی (بند یک ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت
L1308	اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (بند دو ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت بودجه
← ادامه جدول ۱		

→ ادامه جدول ۱		
L1309	ظرفیت استفاده خزانه‌داری کل از منابع عمومی برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال (بند ۴ و تبصره ذیل (ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت منابع عمومی و بودجه
L1310	نحوه برداشت از حساب‌های درآمدی و پرداخت با رعایت قوانین مربوط (بند ۵ ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت حساب‌های بانکی
L1311	تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه انجام می‌پذیرد (بند الف ماده ۲۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت مدیریت منابع عمومی مدیریت بودجه
L1312	پرداخت‌ها در خزانه با رعایت ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه مجاز است (بند ب ماده ۲۸ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت بودجه
L1401	راه‌اندازی پایگاه نظام مالی (ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی تبصره بند اول ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت
L1501	بندهای ۹ و ۱۲ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی (تقویت نظام مالی)	مدیریت مالی دولت
L1601	دستورالعمل انتقال کامل حساب‌های دولتی به بانک مرکزی (بند الف ماده ۲۰ قانون احکام برنامه‌های توسعه کشور)	مدیریت حساب‌های بانکی
L1602	سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات (ماده ۵۰ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور)	مدیریت هزینه‌های عمومی دولت مدیریت حساب‌های بانکی
L1701	اجرای سند مدیریت مالی دولت (بند ز تبصره ۲۰ لایحه بودجه سال ۱۴۰۰)	مدیریت مالی دولت مدیریت مالی خزانه‌داری کل مدیریت حساب‌های بانکی استقرار کامل حساب واحد خزانه
L1801	انتقال کامل حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی (تبصره ۷ قانون بودجه سنواتی)	مدیریت حساب‌های بانکی
L1901	کلیه دریافت‌های و پرداخت‌های دولت بایستی از طریق خزانه‌داری کل انجام شود (اصل ۵۳ قانون اساسی)	مدیریت بودجه و حساب‌های بانکی

بر اساس اصل ۵۳ قانون اساسی نیز، کلیه دریافت‌ها در خزانه‌داری کل متمرکز و کلیه پرداخت‌ها نیز از طریق حساب واحد خزانه و با رعایت قوانین و مقررات نظیر مقررات بودجه سنواتی انجام می‌پذیرد (L1901).

“انتقال وجوه مصرف نشده اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به خزانه (ماده ۱۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1306).

هر سال بر اساس قوانین و مقررات به منظور اجرای صحیح بودجه، دولت در طول سال از مکانیزم تنخواه‌گردان خزانه به منظور واگذاری اعتبارات به دستگاه‌های اجرایی استانی و ملی برای تأمین منابع مورد نیاز مصارف عمومی کشور استفاده می‌کند. این تنخواه‌گردان در سال ۱۳۹۹ از سقف سه درصد اعتبارات عمومی با مصوبه هیئت وزیران و بر اساس قانون مدیریت بحران به سقف شش درصد افزایش یافته است که یکی از مشکلات آن افزایش پایه پولی و

نظارت حین و بعد از خرج بایستی بر نحوه صحیح مصرف بودجه، نظارت کافی همراه با کنترل‌های داخلی داشته باشد.

”پرداخت‌ها در خزانه با رعایت ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه مجاز است (بند ب ماده ۲۸ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1312)

در خزانه‌داری ایران، صدور تخصیص توسط کمیته تخصیص اعتبار متشکل از نمایندگان سازمان برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی در سطح ملی تصمیمگیری می‌شود و در استان‌ها نیز شورای برنامه‌ریزی استان متشکل از استاندار، رئیس سازمان برنامه و بودجه و مدیر کل امور اقتصادی و دارایی استان مربوط بر مبنای درصد کلی ابلاغی در سطح دستگاه‌های استانی و بر مبنای منابع نقدینگی اعلامی خزانه تصمیمگیری و توزیع می‌گردد (P0201).

(P0202، P0204).

جدول ۲. شناسایی وضع موجود: مستندات مرتبط با فرآیندهای موجود خزانه‌داری کل

کد	فرآیندهای با اهمیت	دسته مفهومی
P0101	امور بانکی خزانه و دستگاه‌های اجرایی	ایجاد بستر بانکی مناسب و اثربخش طبق سیاست‌های خزانه برای دریافت‌ها و پرداخت‌های نقد خزانه و کنترل مستمر وضعیت شماره حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی (مدیریت حساب‌های بانکی)
P0102	پرداخت حقوق و کسورات کارکنان دولت	پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0103	پرداخت اعتبارات هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای	رسیدگی و پاسخ به موقع وفق مقررات و سیاست‌ها به درخواست وجوه عمومی و انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0104	امور وام موضوع ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه	دریافت تسهیلات اعطا شده توسط طرح‌های انتفاعی و بازگشت مبالغ به خزانه، در زمان مناسب با رعایت قوانین و توجه به صرفه و صلاح نظام مالی کشور (مدیریت منابع عمومی)
P0105	پرداخت درآمدهای اختصاصی دستگاه‌های اجرایی	پرداخت به موقع پرداخت‌های قابل تأیید طبق درخواست‌ها و قانون (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0106	تسهیم و پرداخت درآمدها و سود سهام شرکت‌های دولتی	انجام پرداخت به موقع به ذینفعان مربوط بر اساس مجوزهای قانونی (مدیریت منابع عمومی)
P0107	پیگیری و مدیریت منابع هدفمندی یارانه‌ها	ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر (مدیریت منابع عمومی)
P0108	پرداخت اعتبارات استانی	رسیدگی و پاسخ به موقع وفق مقررات و سیاست‌ها به درخواست اعتبارات استانی و انجام بهینه فرآیند پرداخت (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0109	پرداخت وجوه حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت‌خیز و محروم	انجام پرداخت مؤثر برای حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت‌خیز و محروم (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0110	پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز (سهام کاشفین)	پرداخت به موقع و دقیق به ذینفعان مرتبط سهم کاشفین (مدیریت هزینه‌های عمومی دولت)
P0111	تأیید وصول سپرده دستگاه‌های اجرایی و خزانه‌های معین	حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها (مدیریت منابع عمومی دولت)
P0112	استرداد سپرده و اشتباه‌واریزی سپرده دستگاه‌های اجرایی و خزانه‌های معین	استرداد به موقع و صحیح سپرده‌ها به ذینفع نهایی و حصول اطمینان از اقدامات اصلاحی اشتباه واریزی سپرده‌ها (مدیریت مالی خزانه)
P0113	استرداد وجوه عمومی	استرداد به موقع و صحیح به ذینفع نهایی و حصول اطمینان از اقدامات اصلاحی در خصوص اشتباه واریزی (مدیریت مالی خزانه)
P0114	تأیید منابع و مصارف خزانه معین استان‌ها و دستگاه‌های اجرایی	حصول اطمینان از منابع و مصارف دستگاه‌های اجرایی و خزانه معین استان‌ها (مدیریت مالی خزانه)
P0115	به روزآوری حساب ۸۰۰۱ و ارائه گزارش‌های مربوط به آن	دسترسی به موقع و دقیق به آخرین اطلاعات درآمدهای دولت (مدیریت مالی خزانه)
P0116	حسابرسی خزانه معین استان‌ها	حصول اطمینان از صحت و رعایت قوانین و مقررات در خصوص تهیه صورت‌های مالی (نظارت مالی)
P0117	فرایند انتقال سهم جمعیت هلال‌احمر و دیوان محاسبات کشور از درآمد عمومی (مدیریت مالی خزانه) به ردیف درآمد اختصاصی آنها	تحقق پرداخت سهم جمعیت هلال‌احمر و دیوان محاسبات کشور از درآمد عمومی (مدیریت مالی خزانه)
P0201	کنترل اعتبار مصوب و ابلاغی	فراهم‌آوری و به‌روز رسانی نسخه الکترونیکی و قابل اتکا از اطلاعات بودجه و تغییرات آن (اعتبار مصوب و ابلاغی)، مدیریت بودجه
P0202	تخصیص بودجه	پایش اجرای بودجه از طریق بررسی درخواست تخصیص و صدور تأییدیه (مدیریت بودجه)
P0203	تهیه گزارش عملکرد مالی دولت	پایش درآمدها، هزینه‌ها و بدهی‌های کشور (مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت)
P0204	استعلام اداره بررسی منابع و مصارف بودجه و تخصیص اعتبارات	رفع ابهام دستگاه‌های اجرایی و سایر ذی‌نفعان در خصوص اعتبار و تخصیص (مدیریت بودجه)

→ ادامه جدول ۲		
P0205	رصد منابع	رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته (مدیریت منابع عمومی)
P0206	بررسی دیون بلامحل	کاهش دیون بلامحل دستگاه‌های اجرایی و افزایش انضباط مالی (مدیریت مالی خزانه)
P0207	تقسیم بدهی اشخاص به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی	تسویه بدهی اشخاص به دولت (مدیریت منابع)
P0208	احصاء و پایش تکالیف قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی	احصاء و پایش تکالیف قانونی معاونت‌ها، سازمان‌های وابسته و دستگاه‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی (نظارت مالی)
P0209	پیش‌بینی و پیگیری تکالیف وزارت دارایی در منابع و مصارف بودجه	پیش‌بینی و پیگیری تکالیف معاونت‌ها، سازمان‌های وابسته و دستگاه‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی در منابع و مصارف بودجه (نظارت مالی)
P0210	بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالی	ایجاد وحدت رویه در مسایل مالی و محاسباتی با رفع ابهام واحدهای تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی، دستگاه‌های اجرایی و سایر افراد حقوقی یا حقیقی (نظارت مالی)
P0211	بررسی طرح و لوایح و تصویب نامه‌ها	پاسخ به سؤالات مربوط به طرح، لوایح، آیین‌نامه‌ها، تصویب‌نامه‌ها و سؤالات دستگاه‌های اجرایی (نظارت مالی)
P0212	تدوین پیش‌نویس قوانین، مقررات (تصویب‌نامه‌ها، آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها)	تهیه و تدوین پیش‌نویس قانون / مقرر / تصویب‌نامه / بخشنامه / دستورالعمل و ابلاغ یا ارسال آن (نظارت مالی)
P0213	صدور تضمین و سفته	ضمانت پرداخت به بانک مرکزی برای عضویت در مجامع و بانک‌های بین‌المللی که وزارت امور اقتصادی و دارایی و بانک مرکزی به نیابت از دولت عضویت دارد (مدیریت مالی خزانه)
P0301	تدوین و به روزرسانی دستورالعمل‌های حسابداری و مشارکت در تهیه پیش‌نویس استانداردهای حسابداری بخش عمومی و پاسخگویی به استعلامات	تدوین یا به روزرسانی رویه‌های حسابداری، ایجاد وحدت رویه در امور مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر، پاسخ به استعلامات واحدهای گزارشگر، مشارکت در تدوین استانداردهای حسابداری (مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت)
P0302	بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش‌پرداخت و علی‌الحساب سنوالتی دستگاه‌های اجرایی	تعیین تکلیف اقلام سنوالتی مربوط به پیش‌پرداخت و علی‌الحساب دستگاه‌های اجرایی (مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت)
P0303	رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها	فراهم نمودن زمینه لازم برای تدوین صورتحساب عملکرد دولت و صورت مالی دولت (مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت)
P0304	رسیدگی به صورتحساب عملکرد و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی	فراهم نمودن زمینه لازم برای تدوین صورتحساب عملکرد دولت و گزارش صورت مالی دولت (نظارت مالی)
P0305	تجمیع و گزارش‌دهی صورتحساب عملکرد دولت (سالانه و اصلاحی)	ارائه گزارش صورتحساب عملکرد دولت (سالانه یا اصلاحی)، نظارت مالی
P0401	تجمیع و گزارش‌دهی صورت مالی و تراز دولت	ارائه گزارش صورت مالی و تراز دولت (مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت)
P0402	رسیدگی به تحویل و تحول و صورت‌های مالی	شفافیت در تفکیک مسئولیت‌های ذی‌حسابان قبلی و بعدی در زمان جابجایی (نظارت مالی)
P0403	رسیدگی به پرونده‌های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور	بررسی پرونده‌های موضوع ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور ارسال از سوی ذی‌حسابان (نظارت مالی)
P0404	پاسخ به استعلامات مربوط به امور ذی‌حسابی	رفع ابهام دستگاه اجرایی در مورد مسایل تخصصی ذی‌حسابی و ایجاد وحدت رویه (نظارت مالی)
P0405	تدوین و ابلاغ بخشنامه در خصوص امور ذی‌حسابی‌ها	ایجاد وحدت رویه در میان ذی‌حسابان (نظارت مالی)
P0406	حسابرسی نهادهای عمومی غیر دولتی	افزایش شفافیت مالی با انجام حسابرسی نهادهای عمومی غیردولتی (نظارت مالی)
P0407	پیگیری مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی	استفاده از سازوکارهای قانونی برای وصول طلب دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی (نظارت مالی)
P0408	انتصاب ذی‌حساب و معاون ذی‌حساب	انتصاب ذی‌حساب و معاون ذی‌حساب دستگاه‌های اجرایی ملی و استانی و نیز شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی (نظارت مالی)
P0409	ارزیابی عملکرد مدیریتی ذی‌حسابان	ارزیابی عملکرد مدیریتی ذی‌حساب (نظارت مالی)

جدول ۳. موارد مستعد بهبود در وضع موجود نظام مدیریت مالی خزانه‌داری کل

کدها	تم فرعی
L0301; L0314; L1001; L1301; L1303; L1306; L1308; L1311; L1312; P0201; P0202; P0204	مدیریت بودجه
L0302; L0312; L0316; L0401; L1305; L1309; L1311; P0104; P0107; P0111; P0205	مدیریت منابع عمومی
L0305; L0308; L0313; L0316; L0701; L1302; L1304; L1310; L1601; L1602; L1701; L1801; P0101	مدیریت حساب‌های بانکی
L0307; L0315; L0602; L0801; L1001; L1201; L1311; L1602; P0102; P0103; P0105; P0108; P0109; P0110	مدیریت هزینه
L0303; L0311; L0317; L0319; L1307; L1401; P0203; P0301; P0302; P0303; P0401	مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی
L0306; L0310; L0801; P0116; P0208; P0209; P0210; P0211; P0212; P0304; P0402; P0403; P0405; P0406; P0407; P0408; P0409	مدیریت حسابرسی و نظارت مالی

قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی و آیین‌نامه‌های اجرایی آن است. کشور ایران در اصلاح ساختار بودجه اقبال عمومی نخواهد داشت مگر با تعیین دستورالعمل خاص در راستای تصویب اصلاح ساختار بودجه و پیاده‌سازی نظام یکپارچه مدیریت اطلاعات مالی دولت که در سال ۱۴۰۰ دولت تکلیف به اجرای کامل آن دارد.

”نظام یکپارچه مدیریت مالی دولت (اجرای ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی بندهای الف، ب، پ ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه به شماره ۳۳۶۵۱۷ مورخ ۱۳۹۹/۶/۲۹“ (L1001).

دولت ایران در سال ۱۴۰۰ بایستی متناسب با طرح اصلاح ساختار بودجه متناسب با شفافیت منابع و مصارف بودجه نسبت به اجرای سند مدیریت مالی دولت در راستای شفافیت، انضباط مالی و پاسخگویی عمومی اقدام نماید، سازمان برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصادی و دارایی برای اجرای مفاد ماده ۱۰ آیین‌نامه‌های اجرایی ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه به منظور برنامه‌ریزی، راهبری و پیاده‌سازی پروژه‌های نظام مالی و محاسباتی و بودجه‌ریزی کشور و همکاری در اجرای نظام مالی منطبق با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد متناسب با شرایط کشور و ایجاد نظام کدینگ واحد اقلام مالی دولت با تشکیل کارگروه راهبری اصلاح نظام مدیریت مالی دولت برای تصویب طرح کلان برنامه جامع و مدل مفهومی نقشه راه اصلاح نظام مدیریت اطلاعات مالی و بودجه‌ای دولت گام‌های مؤثر اجرایی به منظور تحول در نظام بودجه و تقویت نظام مالی بردارد.

مدیریت منابع عمومی

مدیریت دریافت‌ها یکی از فرآیندهای مهم سیستم خزانه‌داری

ریسک عدم تسویه آن در پایان سال مالی با توجه به شرایط بحرانی کشور است.

”میزان تنخواه گردان خزانه حداکثر تا سه درصد بودجه عمومی دولت (تبصره ذیل ماده یک قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت“ (L1301).

”اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه (تنخواه‌گردان خزانه، ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶“ (L0301).

”واگذاری تنخواه گردان خزانه معین استان (ماده ۲۵ قانون محاسبات عمومی“ (L0314).

نظام طبقه‌بندی بودجه بر اساس نظام آمارهای مالی بین‌المللی و متعاقب آن اجرای کامل نظام حسابداری بخش عمومی (تعهدی) و تعریف عناصر مالی و بودجه‌ای بر اساس قوانین مصرح موجب گردید که از ادبیات مالی و بودجه‌ای برای تهیه گزارشات مالی تا حدودی استفاده گردد ولی انطباق کامل نظام حسابداری و بودجه متناسب با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد صرفاً در راستای اصلاح قوانین مدیریت مالی دولت و همچنین استانداردسازی کدینگ بودجه برای تهیه گزارش عملکرد مالی دولت امکان‌پذیر خواهد بود.

”نظام طبقه بندی دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت (ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و الحاقیه به ماده ۱ قانون برنامه و بودجه کشور“ (L1303).

”اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (بند دو ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲“ (L1308).

مهمترین قانونی که باعث اصلاح ساختار بودجه در سال‌های آتی خواهد شد و موجبات تقویت نظام مالی و گزارشگری مالی دولت را خواهد داشت اجرای کامل ماده ۸

است. از آنجا که تعیین و نظارت بر درآمدهای نفتی، مالیاتی و... از اختیارات وزارت نفت، سازمان امور مالیاتی و دیگر نهادها است، جریان‌های نقدی که حاصل این فعالیت‌ها است اغلب تحت مدیریت خزانه‌داری است. درآمدها باید در اسرع وقت در حساب واحد خزانه‌داری متمرکز شوند، در طی این فرآیند، دسترسی دولت به نقدینگی کافی جهت پرداخت‌ها تضمین می‌شود. همچنین مدیریت نقدینگی و دارایی‌های مالی برای بخش مالی دولت این اطمینان خاطر را فراهم می‌کند که هزینه دسترسی دولت به وجه نقد در پایین‌ترین حد ممکن است و وجوه در یک سیستم حساب واحد خزانه متمرکز می‌یابد (خزانه‌داری متمرکز)، مدیریت این وجوه در اختیار بانک مرکزی است.

”روش‌های اجرایی وصول درآمد در وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و سایر دستگاه‌های اجرایی نظیر شرکت‌های دولتی بر اساس ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی و تبصره ذیل آن بایستی مورد تأیید وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد“ (L0302).

همچنین بر اساس مواد ۴۰ و ۴۱ و ۴۲ قانون محاسبات عمومی تمرکز وجوه عمومی بایستی بر اساس دستورالعمل اجرایی سویچ خزانه در حساب واحد خزانه متمرکز باشد. ”تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی (ماده ۴۱ و ۴۲ و ۴۳ قانون محاسبات عمومی“ (L0312).

”تأیید وصول سپرده دستگاه‌های اجرایی و خزانه‌های معین، حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها“ (P0111). ضمناً بر اساس بند الف تبصره ۷ قانون بودجه سال ۱۳۹۹ نیز مدیریت نقدینگی در حساب‌های بانک مرکزی با نظارت و مدیریت نقدینگی خزانه‌داری کل انجام می‌شود.

”تمرکز وجوه عمومی و دریافت‌های دولت در خزانه (ماده ۱۱ و ۱۳ قانون محاسبات عمومی“ (L0316). تمرکز وجوه عایدات و کلیه درآمدهای کشور نیز بر اساس اصل ۵۳ قانون اساسی در خزانه‌داری کل متمرکز است. ”تمرکز دریافت‌های دولت و پرداخت‌ها در خزانه (اصل ۵۳ قانون اساسی“ (L0401).

”پیگیری و مدیریت منابع هدفمندی یارانه‌ها، ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر“ (P0107). ”رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته“ (P0205).

خزانه‌داری کل در توزیع بودجه شرکت‌های دولتی و کسر مطالبات قانونی مرتبط با قانون بودجه از حساب شرکت‌های دولتی نیز برای تأمین منابع نظیر سود سهام و بازپرداخت وام‌های طرح‌های عمرانی مدیریت منابع عمومی انجام داده و

نقش مؤثری در جبران کسری نقدینگی دارد. ”وصول مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی (ماده ۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1305).

”دریافت تسهیلات اعطا شده توسط طرح‌های انتفاعی و بازگشت مبالغ به خزانه، در زمان مناسب با رعایت قوانین و توجه به صرفه و صلاح نظام مالی کشور، امور وام موضوع ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه“ (P0104).

خزانه‌داری کل ضمناً برای طرح‌های عمرانی که عملیات اجرایی آن به سال بعد موکول می‌شود طبق ضوابط قانونی می‌تواند مانده وجوه مصرف شده آنرا به در راستای سیاست مدیریت نقدینگی در راستای مصارف همان پروژه به کار گیرد. ”طرفیت استفاده خزانه‌داری کل از منابع عمومی برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال (بند ۴ و تبصره ذیل ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1309).

”تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه انجام می‌پذیرد (بند الف ماده ۲۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1311).

مدیریت حساب‌های بانکی

حساب واحد خزانه به‌عنوان ابزاری برای ایجاد یک ساختار واحد و یکپارچه از حساب‌های بانکی از طریق بانک مرکزی می‌پردازد که باعث می‌شود تمام درآمدهای مالیاتی و غیر مالیاتی جمع‌آوری و پرداخت‌ها به درستی و به موقع ساماندهی شوند. در این طراحی دولت موفق به کاهش هزینه‌های استقراض (یا به حداکثر رساندن بازده نقدی مازاد) خواهد شد. سیستم حساب واحد خزانه کمک می‌کند تا تحکیم توازن پول نقد دولت، شکل گرفته و خزانه‌داری کل کشور تمام جریانهای نقدی دولتی را کنترل کرده و در کنترل بودجه و نظارت بر آن، بهبود به ارمغان آورد. بر اساس قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور و همچنین قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و تبصره ۷ قانون بودجه سنواتی کلیه حساب‌های اصلی دستگاه‌های اجرایی بایستی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی استقرار پیدا کنند و حساب‌های داخلی نهاد‌های عمومی غیر دولتی به استثنای نهادهای زیرمجموعه دفتر مقام معظم رهبری که با اذن معظم له انجام خواهد شد در سیستم حساب واحد خزانه و شبکه نسیم بانک مرکزی کنترل و نظارت خواهند شد.

مستمر وضعیت حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی“ (P0101).

بر اساس مفاد ماده ۷۶ قانون محاسبات عمومی کشور، اهلیت افتتاح حساب دولتی در دستگاه‌های اجرایی با بالاترین مقام مالی دستگاه اجرایی و با نظارت کامل خزانه‌داری کل بر اساس استانداردهای حساب‌های بانکی و هماهنگی دیوان محاسبات کشور انجام می‌شود، ضمناً حساب‌های اصلی بر اساس دستورالعمل شورای پول و اعتبار و احکام قانونی آن بایستی صرفاً در بانک مرکزی متمرکز و حساب‌های فرعی نظیر عوامل ذی‌حسابان و کارپردازان و همچنین حساب‌های فرعی نیروهای نظامی و انتظامی در بانک ملی و بانک مسکن استقرار دارند، بررسی فرآیندهای موجود در خزانه‌داری کل حاکی از مدیریت حساب‌های بانکی در اداره کل خزانه بر اساس ضوابط قانونی دارد.

مدیریت هزینه

هدف‌های اصلی سیاست کلی اقتصادی، با عناوین رشد اقتصادی، عدالت اجتماعی و ثبات اقتصادی تعریف می‌شود، مدیریت هزینه‌های عمومی دولت نیز بایستی هر سه هدف کلی سیاست اقتصادی را دنبال کند، ثبات در مالیه عمومی نیاز به انضباط مالی و بودجه ای دارد، رشد اقتصادی و عدالت هم از طریق تخصیص وجوه عمومی دنبال می‌شود، تحقق هر سه هدف در گرو استفاده کارا و اثربخش منابع عمومی است، مدیریت هزینه‌های عمومی یعنی انضباط مالی (کنترل هزینه)، تخصیص راهبردی منابع با اولویت‌های تعیین شده و مدیریت عملیاتی برای دستیابی به کارایی (به حداقل رساندن هزینه) و اثربخشی (دستیابی به نتیجه مورد نظر) است.

مفهوم درخواست وجه در خزانه‌داری کل در واقع کنترل هزینه توسط خزانه خواهد بود، درخواست وجه در واقع سندی است که توسط مقام مالی دستگاه اجرایی معادل حواله‌های صادر شده یعنی تعهدات قطعی آماده پرداخت مسجل شده دستگاه اجرایی که بایستی از محل تنخواه‌گردان خزانه انجام شود، در این مرحله می‌توان با کنترل تعهدات و مدیریت بودجه و همچنین کنترل حساب‌های بانکی از نظر نقدینگی، امکان کنترل هزینه اولیه انجام و به نیابت از دستگاه اجرایی به ذینفع نهایی پرداخت گردد.

”دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب (ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی)“ (L0307). ”واگذاری تنخواه‌گردان حسابداری (ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی)“ (L0315). ”استقرار خزانه‌داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی (بند ج ماده ۶۷ قانون

”نحوه افتتاح حساب‌های دولتی (ماده ۷۶ قانون محاسبات عمومی)“ (L0305). ”نحوه افتتاح حساب خزانه‌داری کل و خزانه معین استان‌ها (ماده ۱۲۴ قانون محاسبات عمومی)“ (L0308). ”نحوه عمل و روش‌های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی (ماده ۴۰ قانون محاسبات عمومی و تبصره ذیل آن)“ (L0313). ”تمرکز وجوه عمومی و دریافت‌های دولت در خزانه (ماده ۱۱ و ۱۳ قانون محاسبات عمومی)“ (L0316). ”انتقال حساب‌های درآمد و هزینه دستگاه‌های اجرایی به بانک مرکزی (بند ب ماده ۱۷ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی)“ (L0701). ”افتتاح حساب هدایای خاص (ماده ۵ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت و ماده ۷۱ مکرر قانون محاسبات عمومی)“ (L1302). ”افتتاح حساب شرکت‌های دولتی تابعه وزارت نفت (بند ز ماده ۱ و ماده ۳ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1304). ”نحوه برداشت از حساب‌های درآمدی و پرداخت با رعایت قوانین مربوط (بند ۵ ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1310). ”دستورالعمل انتقال کامل حساب‌های دولتی به بانک مرکزی (بند الف ماده ۲۰ قانون احکام برنامه‌های توسعه کشور)“ (L1601). سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات (ماده ۵۰ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور)“ (L1602). ”اجرای سند مدیریت مالی دولت (بند ز تبصره ۲۰ لایحه بودجه سال ۱۴۰۰)“ (L1701). انتقال کامل حساب‌های بانکی دستگاه‌های اجرایی (تبصره ۷ قانون بودجه سنواتی)“ (L1801).

بیشترین مسئولیت در حوزه مدیریت مالی خزانه‌داری کل، مدیریت حساب‌های بانکی و استقرار کامل حساب واحد خزانه در کلیه حساب‌های درآمدی و هزینه می‌باشد با وضع مقررات جدید در جهت تقویت نظام مالی در شرایط بحران نقدینگی مؤثرترین شیوه برای اجرای مدیریت مالی دولت در راستای شفافیت و انضباط مالی، راه‌اندازی کامل حساب واحد خزانه خواهد بود که این امر در قوانین متعدد مورد پیگیری قرار گرفته و در لایحه بودجه سال ۱۴۰۰ نیز از طرف نمایندگان مجلس در کمیسیون تلفیق بودجه مورد مذاقه بیشتری قرار گرفته است. در ساختار جدید خزانه‌داری کل نیز اداره امور بانکی جایگاه خاصی در نظام تشکیلات اداری خزانه پیدا نموده است.

”ایجاد بستر بانکی مناسب و اثربخش طبق سیاست‌های خزانه برای دریافت‌ها و پرداخت‌های نقد خزانه و کنترل

صورت‌حساب دریافت و پرداخت عملیات مالی سازمان‌های دولتی نسبت به تهیه گزارش عملکرد مالی دولت اقدام می‌نماید.

در اجرای ماده ۱۲۸ و ۱۰۱ قانون محاسبات عمومی کشور، خزانه‌داری کل بایستی، گزارش عملیات توزیع منابع خود را در قالب نظام حسابداری خزانه بر مبنای نقدی حداکثر تا دو ماه پس از پایان هر ماه به مراجع مربوط مطابق تقسیمات بودجه‌ای ارسال نماید.

“خزانه مکلف است صورت‌حساب دریافت و پرداخت ماهانه کلیه حساب‌های خود را حداکثر ظرف مدت دو ماه تهیه و به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه‌بندی درآمد ارسال نماید (ماده ۱۰۱ قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۱۳۶۶) (L0303).” تهیه صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی (ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی) (L0319).” تکلیف دستگاه‌های اجرایی به استفاده از مبنای حسابداری تعهدی (بند یک ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲) (L1307).” راه‌اندازی پایگاه نظام مالی (ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی تبصره بند اول ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲) (L1401).” تهیه گزارش عملکرد مالی دولت (P0203).” رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها (P0303).” تجمیع و گزارش‌دهی صورت مالی و تراز دولت (P0401).

مواعد قانونی وجوه مصرف نشده و همچنین آخرین مهلت ارسال صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی نیز بر اساس قانون محاسبات عمومی مشخص و تعیین شده است.

“مهلت‌های قانونی مصرف وجوه عمومی و نحوه برگشت وجوه مصرف نشده و همچنین مواعد زمانی ارسال صورت‌های مالی ماهیانه و نهایی (اصلاحیه ماده ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی) (L0311).

روش‌های مورد عمل و گزارشگری مالی خزانه معین استان‌ها نیز طبق ضوابط مشخص خزانه‌داری کل در قوانین مربوط مشخص است.

“روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها (واگذاری تنخواه‌گردان، افتتاح حساب و ساختار سازمانی آن - ماده ۳۳ قانون محاسبات عمومی) (L0317).

همچنین تدوین روش‌های نگهداری حساب‌ها و نمونه اسناد هزینه قابل قبول و مشارکت در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر اساس ضوابط قانونی بر عهده

برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی“ (L0602).” تشکیل شورای نظارت مالی مصوبه شماره ۶۵۳۷۶/ت/۶۵۴۴۴ ه هیئت وزیران“ (L0801).” نظام یکپارچه مدیریت مالی دولت (اجرای ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی بندهای الف، ب، پ ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه به شماره ۳۳۶۵۱۷ مورخ ۱۳۹۹/۶/۲۹“ (L1001).” ردیف ۷ مصوبه شماره ۴۷۲۵-۹۹/م مورخ ۱۳۹۹/۲/۲۱ نوزدهمین جلسه ستاد ملی مدیریت کرونا (استفاده از امضای دیجیتال برای تبادل اسناد الکترونیکی)“ (L1201).” تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه انجام می‌پذیرد (بند الف ماده ۲۴ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲)“ (L1311).” راه‌اندازی پایگاه نظام مالی (ماده ۷ آیین‌نامه اجرایی تبصره بند اول ماده ۲۶ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت شماره ۲“ (L1602).” نظارت بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی در سطح کلان با وزارت امور اقتصادی و دارایی و در سطح خرد با ذی‌حسابان و مدیران مالی منصوب خزانه‌داری کل است، کنترل هزینه‌های عمومی نیز با وحدت رویه در حین خرج از طریق مکانیزم‌های کنترلی و مدیریتی انجام پذیر خواهد بود. ”پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی“ (P0102).” رسیدگی و پاسخ به موقع وفق مقررات و سیاست‌ها به درخواست وجوه عمومی و انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته“ (P0103).” پرداخت درآمدهای اختصاصی دستگاه‌های اجرایی“ (P0105).” رسیدگی و پاسخ به موقع وفق مقررات و سیاست‌ها به درخواست اعتبار استانی و انجام بهینه فرآیند پرداخت“ (P0108).” پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز“ (P0110).

مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی

صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی در سطح خرد توسط مدیران مالی و بالاترین مقام دستگاه اجرایی به دیوان محاسبات کشور و خزانه‌داری کل کشور ارسال می‌گردد و صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور هم شامل گردش نقدی خزانه و صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، پیش نیاز گزارش تفریح بودجه کل کشور است، از سال ۱۳۹۴ دستگاه‌های اجرایی مکلف شده‌اند که عناصر صورت‌های مالی را بر مبنای تعهدی در صورت وضعیت مالی دولت گزارش نمایند. خزانه‌داری کل امر مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی خود را از گردش نقدی خزانه آغاز نموده و با تأیید

نظارت مالی بر عملکرد خزانه معین استان‌ها نیز اقدامات مؤثر پیاده‌سازی گردد، همچنین رصد و کنترل منابع درآمدها نیز به منظور تأمین منابع مالی و همچنین تأیید روش‌های وصول درآمد دستگاه‌های اجرایی توسط خزانه‌داری کل انجام پذیرد، نظارت بر عملکرد مدیران مالی، پاسخ به استعلامات فنی دستگاه‌های اجرایی، ارزیابی عملکرد و تأیید صلاحیت حرف‌های ذی‌حسابان و مدیران دستگاه‌های اجرایی علی‌الخصوص شرکت‌های دولتی از اهم وظایف قانونی خزانه‌داری کل در حوزه نظارت مالی و حسابرسی خواهد بود.

”حصول اطمینان از صحت و رعایت قوانین و مقررات در خصوص تهیه صورت‌های مالی“ (P0116). ”احصا و پایش تکالیف قانونی معاونت‌ها، سازمان‌های وابسته و دستگاه‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی در حوزه نظارت مالی“ (P0208). ”پیش‌بینی و پیگیری تکالیف معاونت‌ها، سازمان‌های وابسته و دستگاه‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی در منابع و مصارف بودجه“ (P0209). ”ایجاد وحدت‌رویه در مسایل مالی و محاسباتی با رفع ابهام واحدهای تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی، دستگاه‌های اجرایی و سایر افراد حقوقی یا حقیقی“ (P0210). ”پاسخ به سؤالات مربوط به طرح، لوایح، آیین‌نامه‌ها، تصویب‌نامه‌ها و سؤالات دستگاه‌های اجرایی“ (P0211). ”تهیه و تدوین پیش‌نویس قانون/ مقرر/ تصویب‌نامه/ بخشنامه/ دستورالعمل و ابلاغ یا ارسال آن“ (P0212). ”رسیدگی به صورت‌حساب عملکرد و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی“ (P0304). ”رسیدگی به تحویل و تحول و صورت‌های مالی“ (P0402). ”ایجاد وحدت رویه در میان ذی‌حسابان“ (P0405). ”افزایش شفافیت مالی با انجام حسابرسی نهادهای عمومی غیردولتی“ (P0406). ”استفاده از سازوکارهای قانونی برای وصول طلب دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی“ (P0407). ”انتصاب ذی‌حساب و معاون ذی‌حساب دستگاه‌های اجرایی ملی و استانی و نیز شرکت‌های دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی“ (P0408). ”ارزیابی عملکرد مدیریتی ذی‌حساب“ (P0409).

بحث و نتیجه‌گیری

بر پایه داده‌های گردآوری شده و یافته‌های پژوهش، روشن شد که حساب واحد خزانه مستقر شده ولی تجمیع حساب‌ها در بانک مرکزی به طور کامل انجام نشده است. همچنین، حساب‌های درآمدی مالیات و گمرک و شرکت پالایش و پخش فرآورده‌های نفتی، برخی از سازمان‌های توسعه‌ای هنوز منتقل نشده‌اند، بیش از ۵۰ درصد بودجه عمومی هنوز به

خزانه‌داری کل است تا بتوانند نسبت به تهیه نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت اقدام نمایند. پرداخت‌های غیرقطعی نیز که در اصلاحیه صورت‌حساب عملکرد بودجه کل کشور مد نظر قرار می‌گیرید بایستی بر اساس ضوابط قانونی مشخص ثبت و اعمال حساب شود.

”تدوین یا به روزرسانی رویه‌های حسابداری، ایجاد وحدت رویه در امور مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر، پاسخ به استعلامات واحدهای گزارشگر، مشارکت در تدوین استانداردهای حسابداری“ (P0301). ”بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش‌پرداخت و علی‌الحساب سنواتی دستگاه‌های اجرایی“ (P0302).

مدیریت حسابرسی و نظارت مالی

در سال ۱۳۹۹ ساختار تشکیلات اداری معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور به خزانه‌داری کل در اجرای ماده ۸ قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی تغییر عنوان داد و رسالت خزانه‌داری کل در این زمینه در حوزه نظارت مالی و اموال به یکی از معاونین خزانه‌داری کل محول گردید، اصلاح ساختار نظام مالی و محاسباتی خزانه‌داری کل متناسب با شرایط کشور نظیر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بایستی تغییرات اساسی نماید. اصلاح فرآیندهای مورد عمل در خزانه‌داری کل با شناخت وضع موجود و همچنین حوزه نظارت مالی و حسابرسی هوشمند دستگاه‌های اجرایی و کنترل رسیدگی به وظایف قانونی ذی‌حسابان و مدیران اجرایی از اهم وظایف مؤثر در زمینه مدیریت حسابرسی خواهد بود، رسیدگی به صورت‌های مالی که از وظایف مهم دیوان محاسبات کشور و همچنین کنترل‌های داخلی که خزانه‌داری کل در عملیات مالی دستگاه‌های اجرایی به عنوان حسابرسی داخلی انجام می‌دهد به صورت موازی در حال انجام است که این امر موجبات افزایش بروکراسی اداری را فراهم نموده است.

”وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج (ماده ۹۴ قانون محاسبات عمومی)“ (L0306). ”تشکیل شورای نظارت مالی مصوبه شماره ۶۵۴۴۴/ت/۵۵۳۷۶ هیئت وزیران“ (L0801).

کلیه فرآیندهای نظارت مالی و مدیریت حسابرسی با توجه به ساختار تشکیلات جدید خزانه‌داری کل و موارد مهم مرتبط با سند مدیریت مالی دولت که بایستی در سال ۱۴۰۰ به منصفه ظهور برسد مانند پرداخت مستقیم به ذینفع و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قطعا دستخوش اصلاحات اساسی خواهد بود، لذا ضرورت دارد به منظور حسابرسی و

می‌توان با طراحی چارچوب "مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور" به روابطی که میان تم‌ها و مؤلفه‌های گوناگون استخراج‌شده است پی برد. در شکل ۲، چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور ترسیم شده است.

پیداست که هر یک از تم‌های فرعی این چارچوب خود دربردارنده موارد مستعدی برای بهبود هستند. برای نمونه، اصطلاح قواعد و رویه‌های تخصیص منابع و کنترل تعهدات مالی دولت می‌تواند به مدیریت کارآمدتر بودجه یاری رساند که یکی از اجزای مدیریت مالی خزانه‌داری کل به شمار می‌رود. افزون بر این، راه‌اندازی سوئیچ خزانه و ساماندهی شرکت‌های دولتی به مدیریت منابع عمومی کمک می‌کند، استقرار حساب واحد خزانه به بهبود مدیریت حساب‌های بانکی ختم می‌شود، پیاده‌سازی پرداخت مستقیم خزانه‌داری کل به ذینفعان نهایی و کنترل هزینه‌ها بر مدیریت هزینه تأثیرگذار خواهد بود، پیاده‌سازی نظام جامع مدیریت اطلاعات مالی دولت می‌تواند مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی را بهبود بخشد، و سرانجام، تقویت نظارت مالی متناسب با اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و تعیین ضوابط پذیرش اسناد مالی الکترونیکی نیز مدیریت حسابداری و نظارت مالی را در پی خواهد داشت.

نقش خزانه‌داری کل کشور در مدیریت مالی دولت و دخل و خرج بخش عمومی بر کسی پوشیده نیست. بسیاری از کشورها (همانند فرانسه) با تقویت چنین نهادهایی توانسته‌اند مدیریت مالی بخش عمومی را به شکلی کارآمد سروسامان دهند و از هدر رفت منابع جلوگیری کنند. با این حال، نباید از این امر غافل شد که کارآمد نبودن این نهاد، خود نه تنها به بهبود اوضاع کمکی نخواهد کرد، بلکه باری اضافی بر شانه‌های مدیریت مالی کشور نیز خواهد گذاشت. یافته‌های پژوهش حاضر نشان دادند که شرایط فعلی خزانه‌داری کل کشور را می‌تواند به گونه‌ای بهبود بخشید که نقش پررنگ‌تری در مدیریت مالی بخش عمومی داشته باشد.

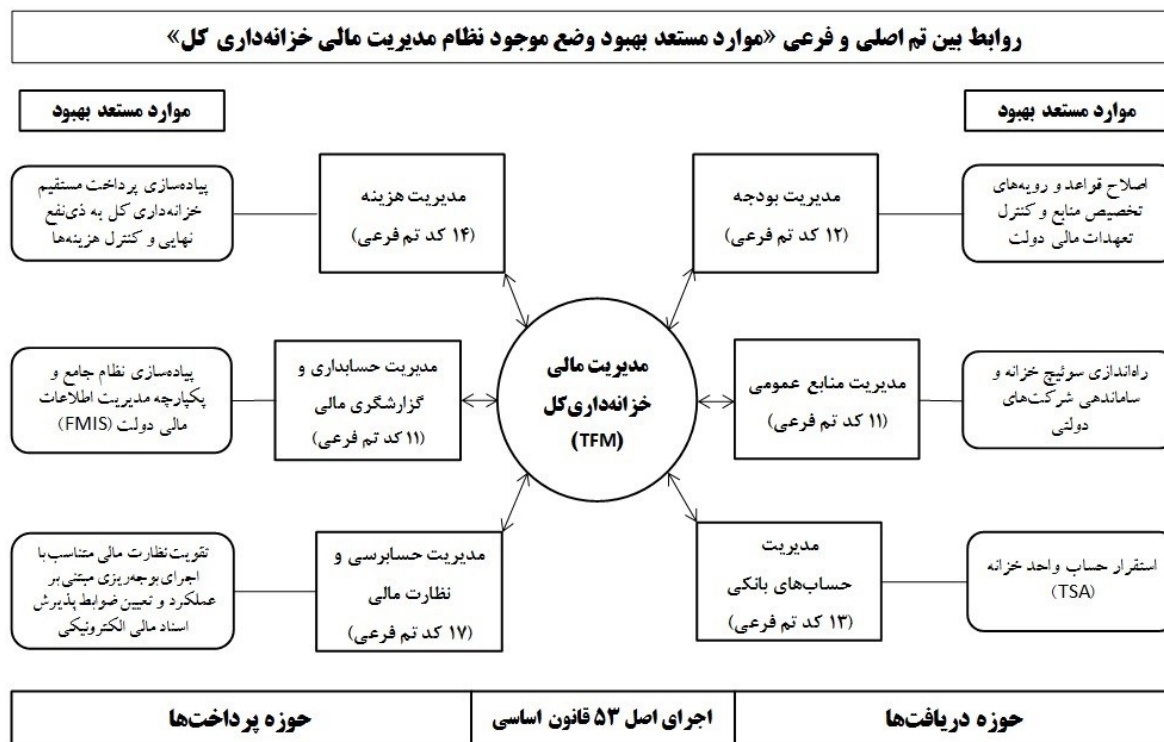
چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور که در این پژوهش به عنوان راه چاره‌ای اساسی برای بهبود وضع موجود پیشنهاد شد، دربردارنده شش محور کلیدی، یعنی مدیریت بودجه، مدیریت منابع عمومی، مدیریت حساب‌های بانکی، مدیریت هزینه، مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی، و مدیریت حسابداری و نظارت مالی است. توجه به این محورها در رفع نقاط ضعف موجود می‌تواند موجب افزایش کارآمدی مدیریت مالی بخش عمومی در کشور شود. اگرچه نباید از نظر دور داشت که نهادهای دیگر مالی نیز در کشور باید تقویت شوند تا خزانه‌داری کل نقش خود را به درستی ایفا کند.

حساب دستگاه اجرایی واریز می‌شود و منابع دولت در حساب‌های دستگاه اجرایی رسوب قابل توجهی دارد. افزون بر این، سامانه مدیریت مالی یکپارچه دولت طراحی نشده، سامانه تخصیص اعتبار و پرداخت خزانه به هم متصل نگردیده است، و گردش اطلاعات پرداخت اعتبارات هزینه‌ای و استان‌ها در سامانه یکپارچه مالی قرار ندارد. از سوی دیگر، استانداردهای حساب‌های مالی دولت در فرآیند بودجه‌ریزی پیاده‌سازی و نظام حسابداری بخش عمومی با نظام آماری حساب‌های ملی هماهنگ شده است، ولی نظام کنترل تعهدات مستقر نشده، سیستم حقوق و دستمزد برای پرداخت مستقیم به ذینفع آمادگی استقرار کامل ندارد، و اجرای بودجه بر مبنای برنامه‌ای و عملکردی به دلیل نبود زیرساخت، اجرایی نشده است. این در حالی است که ارتباط مستمر بین دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابداری، خزانه و سازمان برنامه و بودجه وجود ندارد، و از همه مهمتر اتصال سیستمی بین دستگاه‌های اصلی برقرار نشده است، چون ذینفعان در مورد به اشتراک‌گذاری اطلاعات نگران هستند.

موارد مستعد وضع موجود نظام مدیریت مالی خزانه‌داری کل شامل ۱۲ کد شامل تم فرعی مدیریت بودجه، ۱۱ کد تم فرعی مدیریت منابع عمومی، ۱۳ کد تم فرعی مدیریت حساب‌های بانکی، ۱۴ کد تم فرعی مدیریت هزینه، ۱۱ کد تم فرعی مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی، و ۱۷ کد تم فرعی مدیریت حسابداری و نظارت مالی است. مدیریت حساب‌های بانکی به عنوان مهمترین تم فرعی است که نقش اساسی برای استقرار سیستم مدیریت مالی خزانه‌داری کل و به تبع آن مدیریت هزینه‌های عمومی دولت خواهد داشت. مدیریت نقدینگی و جلوگیری از رسوب پول در سطح دستگاه‌های اجرایی در شرایط بحران کنونی صرفاً با استقرار حساب واحد خزانه و استانداردسازی حساب‌های بانکی و انتقال کامل آن به بانک مرکزی امکان‌پذیر خواهد بود.

در سال ۱۳۹۹ ساختار تشکیلات خزانه‌داری کل با رویکرد اجرای ماده ۸ "قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی" اصلاح شد و خزانه‌داری کل کشور به دنبال اصلاح نظام مالی و محاسباتی و تقویت نظام مالی است. خزانه‌داری کل با استقرار دو معاون تحت عناوین امور خزانه و گزارشگری مالی و همچنین امور ذی‌حسابی‌ها و نظارت مالی و مرکز بدهی‌ها و تعهدات مالی اقدام به اصلاح ساختار تشکیلات تفصیلی خود در راستای سند مدل مفهومی مدیریت مالی دولت کرده است.

با توجه به یافته‌های به دست آمده، می‌توان میان تم‌های اصلی و فرعی نیز روابطی را جست‌وجو کرد. به گفته دیگر،



شکل ۲. چارچوب مدیریت مالی خزانه‌داری کل کشور و روابط میان اجزای این چارچوب

برای اثربخش‌تر کردن هر یک از بُعدهای چارچوب پیشنهادی این پژوهش با روش "اقدام‌پژوهی" نیز می‌تواند در پژوهش‌های آینده در کانون توجه جای گیرد.

منابع

- اکرمی، سید رحمت اله؛ خدابخشی، هادی؛ جباری، مهرداد و فضیلت، فرهاد. (۱۳۹۳). بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذی‌حساب در نظام مالی و محاسباتی کشور از دیدگاه مسئولین دستگاه اجرایی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، دانشگاه پیام‌نور.
- حقیقت منفرد، جلال و شعبانی، صادق. (۱۳۹۳). سنجش میزان تفکر استراتژیک مدیران معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور. *فصلنامه علمی مهندسی مدیریت نوین*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قشم.
- دهقانزاده، حامد و رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۸). آثار اجرای نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، دانشگاه پیام‌نور.
- روحانی، سید علی و ابوحمزه، داریوش. (۱۳۹۷). تحلیل و نقد فرآیندهای مدیریت نقدینگی دولت در ایران. *فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران*، دانشگاه علامه طباطبائی.
- عموزاد مهدیرجی، علی اصغر و حیدرپور، فرزانه. (۱۳۹۵). بررسی موانع ایفای نقش نظارتی خزانه‌داری کل کشور بر کاهش کیفیت گزارشگری مالی دولت. *چهارمین کنفرانس*

نظر به یافته‌ها و نتایج به دست آمده از پژوهش حاضر، می‌تواند پیشنهادهایی اجرایی و پژوهشی طرح کرد. مدیران خزانه‌داری کل کشور می‌توانند چارچوب پیشنهادی این پژوهش را الگویی برای اصلاح سازوکارهای موجود قرار دهند و با کمک آن مقررات و فرایندهای کنونی را بهبود بخشند. شش بعد کلیدی چارچوب پیشنهادی به گونه‌ای طراحی شده‌اند که می‌توانند فعالیت‌های گوناگون خزانه‌داری کل کشور را پوشش دهند. از این رو، سیاست‌گذاران کلیدی در این مرکز می‌توانند به ترتیب اولویت روی هر یک از این ابعاد متمرکز شوند. از سوی دیگر، این پژوهش نشان داد که خلاءهای پژوهشی مهمی در مدیریت مالی کشور در بخش عمومی هستند که نیازمند توجه پژوهشگران و دانشگاهیان در این زمینه‌اند. نخست آنکه جامعه این پژوهش محدود به گروهی از متخصصان می‌شد و به دلیل محدودیت‌های مالی و زمانی دریافت دیدگاه‌های گروهی بزرگتر از صاحب‌نظران شدنی نبود.

پژوهش‌های آینده می‌توانند چارچوب پیشنهادی این پژوهش را به شکل یک پیمایش اعتبارسنجی و دیدگاه متخصصان بیشتری را دریافت و تحلیل کنند. افزون بر این، ترسیم نگاهت نهادی مدیریت مالی بخش عمومی در کشور و بررسی و ارزیابی انجام نقش‌های نهادهای گوناگون می‌تواند به روشن‌تر شدن خلاءهای عملیاتی در مدیریت مالی کشور ختم شود. سرانجام، کاوش و استخراج راهکارهایی عملیاتی

- یادگاری، سیامک و علی مددی، مهدی. (۱۳۹۰). بررسی نکاتی پیرامون اصلاح نظام خزانه داری دولت. ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
- Aamoozad Mehdiraji, A.A. & Heidarpoor, F. (2016). Barriers of Performance Supervision and Controlling Role of Ministry of Economic Affairs and Finance on Reduction of Quality of Government Financial Reporting. *International Conference of Applied Research in Management and Accounting*. Shahid Beheshti University, Tehran, Iran (In Persian).
- Akrami, S. R., Khodabakhshi, H., Jabbari, M. & Fazilat, F. (2015). A Study of Treasury Officer's Role in Financial Regulation; Heads of Executives Entities Aspect. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)1, 9-18 (In Persian).
- Allen, R. (2015). *IMF Modernizing Treasury Functions Treasury models and organizational structures*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Dehghanzadeh, H. & Rezaei, G. (2019). The Effects of the New Treasury Accounting System on the Qualitative Characteristics of Financial Information. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (1)6, 47-60 (In Persian).
- Haghghat Monfared, J. & Shaabani, S. (2014). Assessing the level of strategic thinking of the managers of the Deputy of Financial Supervision and the General Treasury Administration in Iran. *New Management Engineering*, (3&4)3, 25-35 (In Persian).
- Hashim, A. (2014). *A Handbook on Financial Management Information Systems for Government. A Practitioners Guide for Setting Reform Priorities, Systems Design and Implementation*. Washington, D.C.: World Bank Group.
- Hashim, A. & Allan, B. (2001). *Treasury reference model* (Vol. 505). Washington, D.C.: World Bank Group.
- بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.
- محمدزاده، ابراهیم؛ دشتی، سید حسین و قوچانی خراسانی، محمد مهدی. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر اشتراک‌گذاری دانش بر ارتقای عملکرد خزانه‌داری کل کشور. فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات بین رشته‌ای دانش راهبردی، دانشگاه عالی دفاع ملی.
- Khan, A.M. (2015). *Budget Execution An aid to fiscal discipline*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Mahmoodzadeh, E., Dashti, S.H. & Gouchani Khorasani, M.M. (2016). Investigating the Effect of Knowledge Sharing on Improving the Performance of the General Treasury Administration in Iran. *Quarterly Journal of Interdisciplinary Studies on Strategic Knowledge*, (26)7, 29-52 (In Persian).
- Pattanayak, S. & Cooper, J.P. (2011). *Chart of Accounts: A Critical Element of the Public Financial Management Framework*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Pessoa, M. & Williams, M.J. (2013). *Government cash management: relationship between the treasury and the Central Bank*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- Rouhani, S.S. & Abouhamzeh, D. (2017). Analysis and Critique of Government Treasury Liquidity Management Processes in Iran. *Iranian Journal of Economic Research*, (74)23, 219-256 (In Persian).
- Williams, M.J. (2010). *Government cash management: its interaction with other financial policies*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.
- Yadegari, S. & Ali Madadi, M. (2011). Review of tips on reforming the government's treasury system. *Economic Journal*, (1&2)11, 145-154 (In Persian).

تحلیل شکاف فازی عوامل افشاء اطلاعات مربوط به حسابداری توسعه پایدار با رویکرد آمیخته در ایران

محمدرضا عباسی استمال^۱، *مهدی زینالی^۲، رسول برادران حسنزاده^۳، یونس بادآور نهندی^۴

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

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

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

۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۶/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۹/۳

Fuzzy Gap Analysis of Sustainable Development Accounting Disclosure Factors with Mixed Approach in Iran

M.R. Abbasi Astamal¹, *M. Zeynali², R. Baradaran Hassanzadeh³, Y. Badavar Nahandi⁴

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

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

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

4. Associate Professor, Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.

Received: 2019/9/1

Accepted: 2019/11/24

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Considering the importance of the issue of sustainable development, the purpose of this study is to analyze the fuzzy gap and identify the factors of disclosure of information related to sustainable development accounting, which was conducted in 2019.

Research Method: The research method is a combination of sequential-exploratory type and its purpose is applied. Using content analysis method, the initial variables were identified, Screening of indicators was done using fuzzy Delphi technique and then fuzzy gap analysis of the status of variables in active companies according to experts.

Research Findings: 60 indicators were identified in the form of 4 dimensions including environmental, social, economic and leadership factors. The results show that in all cases there is a significant gap between expectations and the desired situation. The results of the evaluation of importance and performance also showed that the indicators are in the "weakness area" and have high importance and low performance.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results of this study indicate that by disclosing information indicators related to sustainable development accounting, managers and policy makers of corporate affairs can formulate policies and guidelines in the field of sustainable development accounting and disclose them as much as possible in financial statements, provide more transparent information to stakeholders. were eventually causes performance to be stable in the long run.

Keywords: Accounting, Sustainable Development, Information Disclosure, Content Analysis, Fuzzy Gap.

JEL Classification: M41

چکیده

موضوع و هدف مقاله: با عنایت به اهمیت مسئله توسعه پایدار، هدف پژوهش حاضر، تحلیل شکاف فازی و شناسایی عوامل افشاء اطلاعات مربوط به حسابداری توسعه پایدار، که در سال ۱۳۹۸ انجام شده است.

روش پژوهش: روش پژوهش، ترکیبی از نوع متوالی-اکتشافی و هدف آن کاربردی است. با استفاده از روش تحلیل محتوا، متغیرهای اولیه، شناسایی شد؛ غربال شاخص‌ها با استفاده از تکنیک دلفی فازی و سپس به تحلیل شکاف فازی وضعیت متغیرها در شرکت‌های فعال بنا بر نظر خبرگان پرداخته شد.

یافته‌های پژوهش: ۶۰ شاخص در قالب ۴ بعد شامل عوامل زیست‌محیطی، اجتماعی، اقتصادی و راهبری، شناسایی شد. نتایج نشان می‌دهد که در تمامی موارد بین انتظارات با وضعیت مطلوب، فاصله معناداری وجود دارد. نتیجه ارزیابی اهمیت و عملکرد نیز نشان داد، شاخص‌ها در محدوده "حیطه ضعف" قرار دارند و از اهمیت بالا و عملکرد پایین برخوردارند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش بیانگر این است که با افشاء شاخص‌های اطلاعات مربوط به حسابداری توسعه پایدار، مدیران و سیاست‌گذاران امور شرکتی می‌توانند با تدوین سیاست‌ها و رهنمودهایی مناسب در حوزه حسابداری توسعه پایدار و افشای هر چه بیشتر آنها در گزارش‌های مالی، اطلاعات شفاف‌تری را در اختیار ذی‌نفعان قرار دهند، که در نهایت باعث عملکرد پایدار شرکت‌ها در بلندمدت شود.

واژه‌های کلیدی: حسابداری، توسعه پایدار، افشاء اطلاعات، تحلیل محتوا، شکاف فازی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

* Corresponding Author: M. Zeynali

E-mail: Dr.Zeynali@gmail.com

* نویسنده مسئول: مهدی زینالی

Doi: 10.30473/GAA.2021.49322.1319

مقدمه^۱

امروزه شرکت‌ها، تنها از طریق برتری عملیاتی یا مالی نمی‌توانند در عرصه رقابت پیروز باشند و مشتریان را با خود همراه سازند. در دنیای امروز چیزی بیش از اینها نیاز است تا شرکت را به مزیت رقابتی برساند. عصر حاضر، زمانی است که مشتریان و افراد جامعه از شرکت‌ها و سازمان‌ها انتظار دارند که مسئولیت‌پذیر باشند و در فعالیت‌ها و عملیات خود نسل‌های آینده را نیز در نظر داشته باشند. اهمیت دادن سازمان‌ها به نسل‌های آینده در انجام فعالیت‌های خود و نیز مصرف منابع، گامی مثبت در جهت رسیدن به توسعه پایدار بوده و نشانگر پاسخگویی شفاف سازمان به ذی‌نفعان است که این امر مستلزم توسعه مرزهای سازمانی و گزارشگری در راستای پاسخگویی مناسب و شفافیت اطلاعات برای طیف وسیعی از ذی‌نفعان است. حسابداری پایدار، مرزهای حسابداری را برای در نظر گرفتن هزینه‌ها و منافع محیطی و اجتماعی، اقتصادی توسعه می‌دهد که به طیف وسیعی از دارندگان منافع مختلف سازمان تعلق می‌گیرد. بنابراین، نقطه تمایز حسابداری پایدار و حسابداری متداول مربوط به هزینه‌ها و منافع خاصی است که به‌طور مستقیم در یک سازمان در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیطی رخ می‌دهد. مفهوم حسابداری توسعه پایدار مستلزم ارتباط با مدیریت پایداری و گزارشگری پایداری است (بینگتون و همکاران، ۲۰۱۸). یک گزارش پایداری باید ارائه‌ای متعادل و منطقی از عملکرد پایداری سازمان گزارش دهنده (شامل مسائل مثبت و منفی) فراهم کند. از این‌رو، گزارش‌دهی پایداری یک منبع حیاتی برای مدیریت تغییر نسبت به یک اقتصاد جهانی پایدار است. منبعی که سودآوری بلندمدت را با رفتار اخلاقی، عدالت اجتماعی و مراقبت زیست‌محیطی ترکیب می‌کند. گزارش‌های پایداری ممکن است برای اهدافی چون بهینه‌کاو و ارزیابی عملکرد پایداری با توجه به قوانین، هنجارها، کدها، استانداردهای عملکرد و ابتکارات داوطلبانه، نمایش اینکه چطور یک سازمان بر ذی‌نفعان تأثیر می‌گذارد و تحت تأثیر انتظارات در حوزه توسعه پایدار قرار می‌گیرد، و مقایسه عملکرد در یک سازمان و بین سازمان‌های مختلف در طول زمان استفاده شوند (برام و پیترز، ۲۰۱۸).

همچنین، گزارش پایداری بیانگر ارزش‌ها و مدل حکمرانی سازمان بوده و ارتباط بین استراتژی‌های سازمان و تعهد آن به یک اقتصاد جهانی پایدار را نشان می‌دهد. این مهم چارچوب تئوریک نیز دارد و تئوری‌های مختلفی از جمله تئوری اقتصاد

سیاسی، مشروعیت، ذی‌نفعان و سازمانی انگیزه شرکت برای افزایش اطلاعات پایداری را توضیح می‌دهند و شاخص‌ها و استانداردهایی برای اندازه‌گیری پایداری شرکت‌ها تدوین شده است. دستورالعمل‌های سازمان گزارشگری جهانی^۲، کمیته گزارشگری مجتمع بین‌المللی^۳ و هیئت استانداردهای حسابداری پایداری^۴ به سازمان‌ها جهت تهیه گزارش پایداری کمک فراوانی نموده‌اند. از این رو، با مشخص شدن اهمیت مباحث حسابداری توسعه پایدار در سال‌های اخیر، تحقیقات بسیاری در این زمینه در سراسر جهان صورت گرفته است. با وجود اهمیت روزافزون انجام افشائات داوطلبانه از سوی شرکت‌ها در زمینه مسائل گزارشگری پایداری، این موضوع آن‌چنان که شایسته است، در ایران مورد توجه قرار نگرفته است (عباسی استمال، ۱۳۹۸).

همچنین با بررسی مطالعات و مقالات انجام‌شده می‌توان دریافت که مفهوم پایداری به‌اندازه کافی تفسیر و تشریح نشده است، این مسئله مشکل اصلی حسابداری و گزارشگری پایداری است. برخی از کارشناسان، حسابداری و گزارشگری پایداری را به‌عنوان ابزار نظارت و ارزیابی تغییرات در اکوسیستم و ظرفیت آنها که بر روی ارزش‌های بحرانی و اثرات جمعی، تمرکز می‌کنند، در نظر می‌گیرند؛ بنابراین، رفتار سازمان‌های فردی، مرکز توجه نیست. کارشناسان دیگر معتقدند، حسابداری و گزارشگری پایداری به سازمان‌ها کمک می‌کند تا رویکرد سازگار با محیط‌زیست و جنبه‌های اجتماعی را در استراتژی‌های کسب‌وکار خود قرار دهند. اکثر متخصصان معتقدند که مرزهای پایداری باید به‌طور کلی تعریف‌شده و آنها نیز باید برای سازمان‌ها تعریف شوند. متأسفانه درک مناسبی از ابعاد حسابداری توسعه پایدار شرکت‌ها در کشور ما وجود ندارد و برای تبیین مفهوم عملیاتی افشاء اطلاعات حسابداری با رویکرد توسعه پایدار و شناخت ماهیت، نوع و محتوای آن در شرکت‌های ایرانی، تحقیقات جامعی صورت نگرفته است. در ایران به عنوان یک کشور در حال توسعه با رویکرد توسعه پاینده بر اساس قانون اساسی، سیاست‌های کلی سند چشم‌انداز و برنامه پنج‌گانه توسعه اقتصادی، اجتماعی؛ ضروری به نظر می‌رسد تا بتوان بر مبنای یک مطالعه پژوهشی و نتایج حاصل از آن، به درک و توسعه افشای اطلاعات حسابداری توسعه پایدار در شرکت‌های ایرانی کمک کرد. نکته مهم آن است که شاخص‌ها و معیارهای افشای توسعه پایدار برخی رهنمودهای کلی است. لذا پژوهش

2. Global Reporting Initiative

3. International Integrated Reporting Committee

4. Sustainability Accounting Standard Board

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری است.

گزارش دهنده (شامل هم مسائل مثبت و هم مسائل منفی) فراهم کند. از این رو، گزارش‌دهی پایدار یک منبع حیاتی برای مدیریت تغییر نسبت به یک اقتصاد جهانی پایدار است. منبعی که سودآوری بلندمدت را با رفتار اخلاقی، عدالت اجتماعی و مراقبت زیست‌محیطی ترکیب می‌کند (حاجیان و همکاران، ۱۳۹۴). گزارش‌های پایدار می‌تواند امکان‌پذیر باشد برای اهدافی چون بهینه‌سازی و ارزیابی عملکرد پایدار با توجه به قوانین، هنجارها، کدها، استانداردهای عملکرد و ابتکارات داوطلبانه، نمایش اینکه چطور یک سازمان بر ذی‌نفعان تأثیر می‌گذارد و تحت تأثیر انتظارات در حوزه توسعه پایدار قرار می‌گیرد، و مقایسه عملکرد در یک سازمان و بین سازمان‌های مختلف در طول زمان استفاده شوند (برام و پیتز، ۲۰۱۸). یک چرخه گزارش‌دهی پایدار اثربخش باید برای تمام سازمان‌های گزارش دهنده مزیت ایجاد کند. مزایای داخلی برای شرکت‌ها و سازمان‌ها می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- افزایش درک ریسک‌ها و فرصت‌ها؛ تأکید بر ارتباط بین عملکرد مالی و غیرمالی؛

- اعمال مدیریت بلندمدت استراتژی و سیاست و طرح‌های کسب‌وکار؛

- تسهیل فرآیندها، کاهش هزینه‌ها و بهبود کارایی؛

- بهینه‌سازی و ارزیابی عملکرد پایدار با توجه به قوانین، هنجارها، کدها، استانداردهای عملکرد و ابتکارات داوطلبانه؛

- مقایسه عملکرد به‌طور داخلی، بین سازمانی و بین بخش‌های مختلف صنعت.

اما، مزایای بیرونی گزارش‌دهی پایدار عبارت است از:

- بهبود شهرت و وفاداری برند؛

- توانایی ذی‌نفعان برای درک ارزش حقیقی سازمان و دارایی‌های ملموس و غیرملموس آن؛

- نشان دادن چگونگی تأثیرگذاری سازمان و تأثیرپذیری آن بر اساس انتظارات در مورد توسعه پایدار (گل ارضی و زنگوری، ۱۳۹۲).

دستورالعمل‌های سازمان گزارش‌گری جهانی^۵، کمیته گزارش‌گری مجتمع بین‌المللی^۶ و هیئت استانداردهای حسابداری پایدار^۷ به سازمان‌ها جهت تهیه گزارش پایدار کمک فراوانی نموده‌اند. هم‌اکنون شاخص‌های سازمان گزارش‌گری جهانی محبوبیت زیادی دارند و در تحقیقات مختلف از آن به عنوان شاخص‌های افشاء استفاده می‌شود. اما

حاضر بر آن است که به تحلیل شکاف فازی و شناسایی عوامل افشاء اطلاعات مربوط به حسابداری توسعه پایدار بپردازد و منظور از انجام این پژوهش دست یافتن به پاسخی برای این سؤالات است که "افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار چه عناصر و مؤلفه‌هایی را در برمی‌گیرد و تحلیل شکاف شاخص‌های افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار بنا بر نظر خبرگان چگونه است؟" و همچنین وضعیت افشاء اطلاعات شاخص‌های شناسایی‌شده حسابداری توسعه پایدار در شرکت‌های نمونه مورد بررسی قرار می‌گیرد. لذا برای انجام این پژوهش، ابتدا مبانی نظری مربوط به حسابداری توسعه پایدار، همچنین پیشینه پژوهش شامل تحقیقات انجام گرفته داخلی و خارجی مورد بررسی قرار گرفته و در ادامه روش‌شناسی پژوهش، سؤالات پژوهش، یافته‌های پژوهش، بحث و نتیجه‌گیری و در پایان هم منابع داخلی و خارجی استفاده‌شده در پژوهش ارائه می‌شوند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

با توجه به گسترش فعالیت‌های تجاری در جهان و اهمیت پایدار در حوزه‌های سازمانی، دانشگاهی و حرفه‌ای، مقوله پایدار جزء نخستین اهداف کشورها و شرکت‌ها قرار گرفته است. اما در کشور ایران توجه کمتری به این موضوع شده است (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸). تعداد روزافزونی از شرکت‌ها و سازمان‌ها، خواهان این هستند که عملیات خود را پایدار کرده و در توسعه پایدار مشارکت داشته باشند. گزارش‌دهی پایدار می‌تواند به سازمان‌ها برای اندازه‌گیری و اطلاع‌رسانی عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی خود کمک کند. پایدار، قابلیت پایدار ماندن چیزی برای زمان طولانی یا بی‌نهایت، مبتنی بر عملکرد در این چهار حوزه کلیدی است. گزارش‌دهی نظام‌مند پایدار به سازمان‌ها برای اندازه‌گیری تأثیراتی که ایجاد یا تجربه می‌کنند، تنظیم اهداف و مدیریت تغییر کمک می‌کند. گزارش پایدار یک پلتفرم کلیدی برای اطلاع‌رسانی عملکرد و اثرات عملکردی چه مثبت و چه منفی است (مانز-روسی و همکاران، ۲۰۱۸).

گزارش‌دهی پایدار رویه اندازه‌گیری، افشاگری و پاسخگویی به ذی‌نفعان داخلی و خارجی برای عملکرد سازمان در جهت اهداف توسعه پایدار است. گزارش‌دهی پایدار واژه گسترده‌ای است که با دیگر واژگان مانند مسئولیت اجتماعی شرکت مورد استفاده برای توصیف گزارش‌دهی در مورد اثرات اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی، مشابه در نظر گرفته می‌شود. یک گزارش پایدار باید ارائه‌ای متعادل و منطقی از عملکرد پایدار سازمان

5. Global Reporting Initiative

6. International Integrated Reporting Committee

7. Sustainability Accounting Standard Board

جمعیت نمونه‌گیری شده تصادفی است، خبرگان روش دلفی به‌طور تصادفی انتخاب نمی‌شوند، بلکه خبرگان بر اساس دانش خود در حوزه خاص مرتبط با موضوع تحت بررسی انتخاب می‌شوند. با عنایت به مطالب ذکر شده، روش نمونه‌گیری در بخش کمی غیراحتمالی و از روش گلوله برفی بوده است. بدین ترتیب، دیدگاه ۲۵ نفر از خبرگان مطلع و صاحب‌نظر در حوزه حسابداری توسعه پایدار؛ با قید داشتن تخصص و تجربه کافی، آگاهی عمیق در موضوع پژوهش و وسعت نظر در ارتباط با زمینه پژوهش بودند، به‌عنوان اعضای پنل بهره گرفته شد که نظرات و دیدگاه‌های آنها به‌منظور غربال شاخص‌های پژوهش و همچنین تعیین اهمیت-عملکرد متغیرهای پژوهش با توجه به اشراف آنها به وضعیت افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار، جمع‌آوری و کمی‌سازی شد.

در پایان هم وضعیت افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار در شرکت‌های دولتی فعال در بورس در دوره زمانی ۴ ساله (۱۳۹۷-۱۳۹۴) بررسی شد که ۲۹ شرکت به‌عنوان نمونه در صنعت‌های مختلف با توجه به محدودیت‌های زیر انتخاب گردید:

- ۱- شرکت‌ها دارای سهام دولتی باشند.
- ۲- شرکت‌ها تحت مدیریت دولت باشند.
- ۳- اطلاعات شرکت‌ها در دوره زمانی ۱۳۹۴ الی ۱۳۹۷ در دسترس باشند.
- ۴- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه و بانک‌ها نباشند.

روش دلفی فازی

برای شناسایی شاخص‌های ارزیابی افشاء اطلاعات حسابداری پایدار از تکنیک دلفی فازی استفاده شده است. برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از طیف پنج درجه مطابق جدول ۳، استفاده شده است.

در گام بعدی باید میانگین فازی نمرات افراد محاسبه شود. میانگین فازی n عدد فازی مثلثی به‌صورت زیر محاسبه خواهد شد:

رابطه ۱

$$\tilde{F}_{AVE} = (L, M, U) = \left(\frac{\sum l_i^k}{n}, \frac{\sum m_i^k}{n}, \frac{\sum u_i^k}{n} \right)$$

که در این رابطه عدد فازی مثلثی:

$$\tilde{f}_i = (l_i^k, m_i^k, u_i^k)$$

معادل فازی دیدگاه خبره k ام پیرامون معیار λ ام است. درنهایت فازی‌زدایی انجام خواهد شد. برای فازی‌زدایی از

این شاخص‌ها، شاخص‌های عمومی توسعه پایدار هستند که بایستی جهت کاربرد در حسابداری بومی شوند. هرچند در سال‌های اخیر افزایش قابل‌توجهی در کیفیت گزارش‌های مربوط به مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی منتشر شده شرکت‌های بزرگ مشاهده شده است اما حسابداری و گزارشگری مالی سنتی، امکانات لازم برای اندازه‌گیری پیامدهای اجتماعی و زیست‌محیطی سازمان‌ها را نداشته و در نتیجه نیاز به گزارشگری گسترده‌تری در سازمان‌ها احساس می‌شود (خوزین و همکاران، ۱۳۹۸). بر همین اساس ادبیات و تحقیقات انجام‌شده در این زمینه بررسی شد. خلاصه نتایج تحقیقات در جدول ۱، آمده است. در این پژوهش، جهت تبیین بیشتر عوامل و استخراج شاخص‌های افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار، در ادامه تحلیل محتوای تحقیقات انجام شده صورت گرفته است. تحلیل محتوای کیفی را می‌توان روش پژوهشی برای تفسیر ذهنی محتوایی داده‌های متنی از طریق فرایندهای طبقه‌بندی نظام‌مند، کدبندی و تم‌سازی یا طراحی الگوهای شناخته‌شده دانست.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی است، از نظر روش انجام پژوهش، روش آمیخته (ترکیبی) مورد استفاده قرار گرفته است. روش ترکیبی مورد استفاده از نوع ترکیبی متوالی-اکتشافی می‌باشد. پژوهش‌های ترکیبی بر گردآوری، تجزیه و تحلیل و ترکیب دو نوع داده کیفی و کمی در پژوهش واحد یا مجموعه از پژوهش‌ها تأکید می‌کند که، به ۳ دسته به هم تنیده، تشریحی و اکتشافی تقسیم می‌شوند (زارعیان و همکاران، ۱۳۹۸). در مرحله اول با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی، متغیرهای افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار شناسایی شد و در مرحله دوم با رویکرد کمی به اعتبارسنجی و تحلیل شکاف شاخص‌ها پرداخته شده است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی، فیش‌برداری است. جامعه آماری این پژوهش در بخش کیفی شامل کلیه پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار است. با توجه به استراتژی پژوهش، در بخش کیفی، از نمونه‌برداری نظری استفاده شده است. در نهایت از مجموع منابع موجود، ۴۱ منبع معتبر و مرتبط، با رویکرد تحلیل محتوا مورد بررسی قرار گرفت و شاخص‌های پژوهش در قالب کدهای اولیه به‌منظور تهیه پرسشنامه دلفی استخراج گردید. ابزار جمع‌آوری داده‌ها در بخش کمی، پرسشنامه دلفی، تحلیل عاملی تأییدی و تحلیل شکاف است. در مقایسه با پیمایش‌های سنتی، که در آن تمرکز بر تعمیم میان یک

جدول ۱. کدگذاری اولیه تحقیقات انجام شده در زمینه ارزیابی حسابداری توسعه پایدار

نام مؤلف	عنوان پژوهش	یافته‌های پژوهش	کد اولیه
عبدی و همکاران (۱۳۹۸)	طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها	گزارشگری پایداری شرکت‌ها، می‌تواند پیامدهایی از قبیل افزایش اعتماد اجتماعی، افزایش کیفیت زندگی انسان‌ها، حفظ محیط زیست برای نسل‌های آتی، رشد بازار سرمایه و افزایش کیفیت گزارشگری را در پی داشته باشد. یافته‌های این پژوهش می‌تواند به توسعه این نوع گزارش در ایران کمک نماید.	کد ۱- پیامدهای افشاء: افزایش اعتماد اجتماعی، افزایش کیفیت زندگی انسان‌ها، حفظ محیط زیست برای نسل‌های آتی، رشد بازار سرمایه و افزایش کیفیت گزارشگری
یبلویی و همکاران (۱۳۹۷)	تأثیر میزان شاخص‌های پایداری افشاء شده بر کیفیت سود	میزان شاخص‌های پایداری افشاء شده به صورت جامع تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت سود دارد.	کد ۲- تأثیر مثبت شاخص‌های پایداری بر کیفیت سود (پیامد افشاء)
خوزین و همکاران (۱۳۹۷)	بررسی اثر ساختار مالکیت بر توسعه سطح گزارشگری پایداری	درصد سهام بزرگترین سهامدار و درصد سهام دولتی اثری بر سطح گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ندارد.	کد ۳- اصول گزارشگری پایداری
معصومی و همکاران (۱۳۹۶)	شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	اندازه شرکت، نقدینگی، سهامداران نهادی و دوگانگی وظایف مدیر عامل بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها تأثیر معناداری ندارند.	کد ۴- تأثیر معنادار اندازه شرکت، نقدینگی، سهامداران نهادی و دوگانگی وظایف مدیر عامل بر گزارش پایداری (تأثیر بر افشاء)
نمازی و همکاران (۱۳۹۶)	تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری	الگوی تهیه شده که مبتنی بر محتوای مقاله‌ها است، از ۴ سازه و ۶۹ عامل تشکیل شده که اولویت هر یک از سازه‌ها عبارت از سازه فردی، سازه اجتماعی، سازه اقتصادی-سازمانی و سازه زیست‌محیطی است.	کد ۵- فردی، اجتماعی، اقتصادی-سازمانی و زیست‌محیطی (اولویت ابعاد گزارشگری پایداری)
زین‌الدین و همکاران (۱۳۹۶)	حسابداری اجتماعی، دانش محیط‌زیست و رفتار مسئولیت‌پذیرانه حسابداران	حسابداران با رعایت و اعمال آیین رفتار حرفه‌ای در گزارشگری حسابداری محیط زیست علاوه بر یاری رساندن به مدیران در تصمیمگیری، موجب جلب اعتماد عمومی به اطلاعات مالی و یاری رساندن به جامعه نیز می‌شوند.	کد ۶- نقش مثبت حسابداران حرفه‌ای در بهبود گزارشگری حسابداری محیط زیست
فخاری و همکاران (۱۳۹۶)	تبیین مدلی برای رتبه‌بندی شرکت‌ها از لحاظ میزان گزارشگری زیست‌محیطی و اجتماعی و راهبری شرکتی (اس‌جی) به روش تحلیل سلسله مراتبی	یافته‌ها نشان می‌دهد که میانگین امتیاز افشای "اس‌جی" در ایران حدود ۲۹ درصد است. افشای اطلاعات راهبری شرکتی در گزارش‌های شرکت‌های ایرانی طی سال‌های مورد مطالعه روند صعودی داشته است؛ در حالی که افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی و در نهایت افشای "اس‌جی" روند متغیری داشته است.	کد ۷- سطح پایین افشای ابعاد "اس‌جی" در شرکت‌های ایرانی. کد ۸- روند صعودی افشای اطلاعات راهبری در مقایسه با اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی
افضلیان‌مند و همکاران (۱۳۹۵)	نقش حسابداری توسعه پایدار در حمایت از توسعه پایدار بخش صنعتی	نتایج نشان دادند که همبستگی مثبت و معنی‌داری بین حسابداری توسعه پایدار و حسابداری زیست‌محیطی و حفظ توسعه پایدار بخش صنعتی وجود دارد.	کد ۹- همبستگی مثبت و معنی‌داری بین حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و حفظ توسعه پایدار
حیدرپور و قرنی (۱۳۹۴)	تأثیر حسابداری محیط زیست بر شاخص‌های مالی و عملیاتی	نشان‌دهنده تأثیر میزان تولید شرکت‌های تولیدی، میزان کاهش تولید ضایعات، کمک‌های بلاعوض فنی بیرون از سازمان به شرکت‌های تولیدی، نوع کالاهای تولید شده و نسبت بدهی خدمات (بازپرداخت اصل و فرع بدهی‌های بلندمدت) به کل بدهی‌های شرکت‌های تولیدی می‌باشد.	کد ۱۰- تأثیر حسابداری محیط زیست بر شاخص‌های مالی و عملیاتی شرکت‌ها
حاجیان و همکاران (۱۳۹۴)	عوامل مؤثر بر سطح افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	رابطه معنی‌داری بین اندازه شرکت، اهم مالی و سن شرکت با سطح افشای اطلاعات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد. با این حال، رابطه مستقیم و معنی‌داری بین سودآوری شرکت و وضعیت نقدینگی آن با سطح افشاء مشاهده شد.	کد ۱۱- رابطه مستقیم بین سودآوری شرکت و وضعیت نقدینگی با سطح افشاء

→ ادامه جدول ۱			
<p>کد ۱۲- عوامل موثر بر حسابداری محیط زیست شامل:</p> <p>کد ۱۳- ریسک ناشی از تهدیدات محیط زیست</p> <p>کد ۱۴- مسئولیت پاسخگویی شرکتها درباره نوع فعالیت خود برای پایداری محیط زیست- مشروعیت دادن به شرکتها از سوی جامعه- ارتباط جدید بین شرکتها و پایداری محیط زیست</p> <p>کد ۱۵- مشروعیت دادن به شرکتها از سوی جامعه</p> <p>کد ۱۶- ارتباط جدید بین شرکتها و پایداری محیط زیست</p> <p>کد ۱۷- تغییر گرایشهای بنیادین در بلندمدت برای حفظ محیط زیست و قراردادادن توسعه پایدار به عنوان یک هدف ضروری در کوتاهمدت</p> <p>کد ۱۸- موانع موجود در حسابداری جاری برای اندازهگیری فعالیت شرکتها در محیط زیست</p>	<p>بیانگر آن است که ریسک ناشی از تهدیدات محیط زیست-مسئولیت پاسخگویی شرکتها درباره نوع فعالیت خود برای پایداری محیط زیست- مشروعیت دادن به شرکتها از سوی جامعه- ارتباط جدید بین شرکتها و پایداری محیط زیست- تغییر گرایشهای بنیادین در بلندمدت برای حفظ محیط زیست و قراردادادن توسعه پایدار به عنوان یک هدف ضروری در کوتاهمدت - موانع موجود در حسابداری جاری برای اندازهگیری فعالیت شرکتها در محیط زیست- گزارشگری بر حسابداری محیط زیست تأیید شده است.</p>	<p>بررسی عوامل مؤثر بر اجرای حسابداری محیط زیست</p>	<p>دارایی و اکبری (۱۳۹۴)</p>
<p>کد ۱۹- عوامل درون سازمانی</p> <p>کد ۲۰- قابلیت سودآوری</p> <p>کد ۲۱- قابلیت عملیاتی و عوامل ساختار صنعت، شامل:</p> <p>کد ۲۲- سطح رقابت</p> <p>کد ۲۳- نوع صنعت</p> <p>کد ۲۴- سودآوری صنعت</p>	<p>عوامل درون سازمانی، قابلیت سودآوری و قابلیت عملیاتی و عوامل ساختار صنعت شامل سطح رقابت، نوع صنعت و سودآوری صنعت، رابطه معناداری با مسئولیت پذیری اجتماعی دارند.</p>	<p>بررسی تأثیر قابلیت های سازمان و ساختار صنعت بر مسئولیت پذیری اجتماعی</p>	<p>نادری خورشیدی و سلگی (۱۳۹۴)</p>
<p>کد ۲۵- ارتباط مثبت بین اندازه شرکت با سطح افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی</p>	<p>بین اندازه شرکت با سطح افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی رابطه معنادار مثبت وجود دارد.</p>	<p>بررسی رابطه بین اندازه شرکت، نوع صنعت و سودآوری با افشای اطلاعات حسابداری زیست محیطی و اجتماعی</p>	<p>مهدوی و همکاران (۱۳۹۴)</p>
<p>کد ۲۶- دیدگاه معنوی و فرهنگی حفاظت از محیط زیست</p>	<p>در اسلام به اهمیت محیط زیست توجه زیادی شده است، بدین معنا که حفاظت از محیط زیست عمل عبادی محسوب می شود.</p>	<p>حسابداری محیط زیست از منظر اسلام</p>	<p>ملکیان و همکاران (۱۳۹۲)</p>
<p>کد ۲۷- بیشترین افشاء در بخش منابع انسانی و سپس در بخش محصولات و خدمات</p>	<p>بیشترین افشا در بخش منابع انسانی و سپس در بخش محصولات و خدمات بوده است. آنها بیان کرده اند که شرکتها تمایل دارند اخبار بی طرفانه، سپس اخبار خوب را بیشتر از اخبار بد افشاء کنند.</p>	<p>ارزیابی کمیت و ماهیت افشای اطلاعات حسابداری زیست محیطی و اجتماعی</p>	<p>طالب نیا و همکاران (۱۳۹۱)</p>
<p>کد ۲۸- گزارش های افشای زیست محیطی در یادداشت های توضیحی صورت مالی و گزارش هیئت مدیره منتشر می شود.</p>	<p>عملکرد مالی زیست محیطی خود را در یادداشت های توضیحی صورت مالی و گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام افشاء می کنند.</p>	<p>بررسی گزارشگری مالی عملکرد زیست محیطی شرکت های آلاینده پذیرفته شده در بورس</p>	<p>عباسی و محمدی (۱۳۹۱)</p>
<p>کد ۲۹- تئوری اقتصاد سیاسی، ذینفعان - مشروعیت و تئوری سازمانی</p>	<p>تئوری اقتصاد سیاسی، تئوری ذینفعان، تئوری مشروعیت، تئوری سازمانی.</p>	<p>کاربرد تئوری های افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی</p>	<p>مران جوری (۱۳۹۰)</p>
<p>مهم ترین مؤلفه های بعد اجتماعی از نظر انتظارات ذینفعان عبارتند از:</p> <p>کد ۳۰- اخلاق کسب و کار</p> <p>کد ۳۱- فساد و رشوه خواری</p> <p>کد ۳۲- مشارکت در توسعه جامعه</p>	<p>مهم ترین مؤلفه های بعد اجتماعی از نظر انتظارات ذینفعان عبارتند از اخلاق کسب و کار، فساد و رشوه خواری و مشارکت در توسعه جامعه و همچنین بیشترین افشای اجتماعی در وضعیت موجود گزارش های شرکتها عبارتند از: مؤلفه های کار و کارکنان، مشتریان و مصرف کنندگان. در مجموع، سطح پایین افشای بعد اجتماعی.</p>	<p>مؤلفه ها و شاخص های افشای بعد اجتماعی مسئولیت شرکتها را با رویکرد توسعه پایدار</p>	<p>حساس یگانه و برزگر (۱۳۹۱)</p>
ادامه جدول ۱ ←			

→ ادامه جدول ۱			
فروغی و همکاران (۱۳۸۷)	نگرش مدیران درباره افشای اطلاعات حسابداری اجتماعی؛ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	نتایج حاصل از پژوهش دقیقاً در راستای تئوری‌های دینفعان، نمایندگی و مشروعیت است و نشان می‌دهد که مدیران شرکت‌های ایرانی مایل به افشای اطلاعات مربوط به منافع اجتماعی و مسائل رفاهی کارکنان خود هستند ولی برای افشای اطلاعات مربوط به هزینه‌های اجتماعی سازمان خود تمایل ندارند.	کد ۳۳- تئوری‌های دینفعان، نمایندگی و مشروعیت مرتبط با افشای گزارشات توسعه پایدار
برام و پیتز (۲۰۱۸)	عملکرد پایداری شرکت و گزارشات پایداری: نقش حسابداری در حوزه توسعه پایدار	در کشورهایی که اهمیت بیشتری برای دینفعان قائل هستند، شرکت‌ها عملکرد پایداری بهتری داشته و فرایندهای حسابداری در این شرکت‌ها از شفافیت بسیار بیشتری برخوردار است. علاوه بر این مشخص شد که ویژگی‌های خاص هر شرکت در تعیین سهم حسابداری در توسعه پایدار نقش دارند.	کد ۳۴- ویژگی‌های خاص هر شرکت در تعیین سهم حسابداری در توسعه پایدار نقش دارد.
مانز روسی و همکاران (۲۰۱۸)	بررسی عوامل مؤثر بر گزارشگری پایداری در کشورهای اروپایی	شرکت‌ها تمایل فزاینده‌ای به مسئله گزارشگری پایداری نشان داده‌اند و بر سه عنصر محیط‌زیست، کارکنان و اجتماع تأکید زیادی داشتند.	کد ۳۵- محیط زیست کد ۳۶- کارکنان کد ۳۷- اجتماع سه عنصر گزارشگری پایداری
باوو و همکاران (۲۰۱۸)	بررسی رابطه بین ویژگی‌های هیئت‌مدیره و افشاء اطلاعات توسعه پایداری	حضور زنان در هیئت‌مدیره باعث بهبود کیفیت افشاء اطلاعات توسعه پایداری می‌شود؛ با این وجود همبستگی معنی‌داری بین حجم کاری هیئت‌مدیره و اندازه هیئت‌مدیره با کیفیت افشاء اطلاعات توسعه پایداری مشاهده نشد.	کد ۳۸- حضور زنان باعث بالا رفتن کیفیت افشاء، اطلاعات توسعه پایداری
کاروالیو و همکاران (۲۰۱۸)	بررسی سطح افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار در وبسایت‌های مربوط به سازمان‌های کشور پرتغال	در نهایت نتایج این پژوهش نشان داد که با افزایش اندازه شرکت‌ها، تمایل آنها برای افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار به شکل معنی‌داری افزایش پیدا می‌کند.	کد ۳۹- افزایش اندازه شرکت باعث بالا رفتن کیفیت گزارشگری پایداری
کیم و همکاران (۲۰۱۸)	بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر عملکرد مالی	وقتی شدت رقابت زیاد باشد، مسئولیت‌پذیری اجتماعی به شکل معنی‌داری باعث بهبود عملکرد مالی می‌شود؛ در مقابل، وقتی شدت رقابت بازاری کم باشد رفتارهای غیرمسئولانه تأثیر بیشتری بر بهبود عملکرد مالی دارد.	کد ۴۰- رقابت بازاری بالا ارتباط مستقیم با بهبود عملکرد مالی دارد.
احمد (۲۰۱۸)	کیفیت گزارشگری پایداری در کشور بنگلادش	معلوم شد که اطلاعات مربوط به گزارش پایداری با استانداردهای GRI مطابقت ندارد.	کد ۴۱- شاخص‌های GRI
جیزی (۲۰۱۷)	بررسی عوامل مؤثر بر افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار	که با افزایش سطح استقلال هیئت‌مدیره، کیفیت افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار بهبود می‌یابد و این عامل تأثیر مستقیمی بر بهبود تصویر شرکت در بین سرمایه‌گذاران دارد. و با افزایش تعداد زنان در هیئت‌مدیره، تمایل شرکت‌ها برای افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار افزایش پیدا می‌کند.	کد ۴۲- افزایش سطح استقلال کد ۴۳- حضور زنان در هیئت‌مدیره باعث بهبود کیفیت افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار
کازی و یار (۲۰۱۷)	عوامل تعیین کننده گزارشگری پایداری و تأثیر آن بر ارزش شرکت	، یافته‌ها حاکی از رشد آگاهی از GRI مبتنی بر گزارشگری پایداری بین شرکت‌های تحت بررسی و همچنین بهبود روند کیفیت گزارشات می‌باشد.	کد ۴۴ الی ۸۰- شاخص‌های GRI
مرسدس (۲۰۱۵)	کیفیت افشای مسئولیت‌های اجتماعی و عملکرد مالی شرکت‌ها	که کیفیت افشای مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد مالی شرکت‌ها ارتباط دارد. یافته‌های این پژوهش حاکی از وجود رابطه مستقیم بین دو متغیر مذکور بوده است.	کد ۸۱- ارتباط مستقیم بین کیفیت افشای مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد مالی شرکت‌ها
هوانگ و همکاران (۲۰۱۵)	شناسایی اندیکاتورهای معیارهای توسعه پایدار	این محققان عواملی چون ملاحظات اقتصادی، ملاحظات اکولوژیک، شاخص شهر سبز، و عوامل اقتصادی را به عنوان شاخص‌های توسعه پایدار شهری معرفی کردند.	کد ۸۲- ملاحظات اقتصادی کد ۸۳- اکولوژیک کد ۸۴- عوامل اقتصادی
← ادامه جدول ۱			

→ ادامه جدول ۱			
ناماکوزی و اینانگا (۲۰۱۴)	حسابداری مدیریت محیطی و مدیریت محیطی در صنایع سازنده در آگاندا	بیشترین رقابت این شرکت‌ها با توضیح، تقسیم، شناسایی، طبقه‌بندی، اندازه‌گیری، و کنترل هزینه‌های محافظت محیطی شدت می‌یابد؛ همچنین از عدم دسترسی به تکنیک‌های مدیریت محیطی، ناآگاهی و آموزش ناکافی و قوانین کم باعث کاهش کنترل حسابداری مدیریت محیطی می‌شود.	کد ۸۵- دسترسی به تکنیک‌های مدیریت محیطی کد ۸۶- آگاهی و آموزش کافی کد ۸۷- قوانین کافی
سالوکسکس و زولج (۲۰۱۴)	ارتباط بین میزان افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی و کیفیت سود	که بین مسئولیت اجتماعی شرکت با درجه محافظه‌کاری شرکت و کیفیت ارقام تعهدی رابطه منفی و با مدیریت سود رابطه مثبت وجود دارد.	کد ۸۸- رابطه منفی مسئولیت اجتماعی با درجه محافظه‌کاری شرکت کد ۸۹- کیفیت ارقام تعهدی و رابطه مثبت با مدیریت سود
آکباس (۲۰۱۴)	ویژگی‌های شرکت و افشای محیطی	اندازه شرکت و نوع صنعت به طور مثبتی با میزان افشای محیطی ارتباط دارد، در حالی که سودآوری رابطه منفی دارد. متغیرهای اهرم و عمر نیز از لحاظ آماری رابطه‌ای با میزان افشاء ندارند.	کد ۹۰- اندازه شرکت کد ۹۱- نوع صنعت
باهاتا کاریا (۲۰۱۴)	عوامل مرتبط با گزارشگری محیطی و اجتماعی در شرکت‌های استرالیایی	میزان کل افشا در سازما نه‌های بزرگ در صنعت حمل و نقل بطور چشمگیری بالاتر می‌باشد. شرکت‌های با ROA منفی اطلاعات اجتماعی بیشتری گزارش می‌کنند. میزان کل افشا با عمر شرکت و اندازه حسابرسی مستقل رابطه‌ای ندارد.	کد ۹۲- شرکت‌های با ROA منفی اطلاعات اجتماعی بیشتری گزارش می‌کنند.
جیاناراکیس (۲۰۱۴)	عوامل مؤثر بر میزان افشای مسئولیت اجتماعی	اندازه شرکت و اندازه هیئت مدیره رابطه مثبتی با افشای CSR شرکت دارند و شرکت‌های با خصوصیات دوگانگی وظایف مدیرعامل، اطلاعات کمتری در خصوص CSR منتشر می‌کنند، در حالی که تفاوت چشمگیری بین صنایع مختلف و میزان افشای CSR وجود دارد.	کد ۹۳- اندازه شرکت کد ۹۴- اندازه هیئت مدیره رابطه مثبتی با افشای CSR شرکت دارند. شرکت‌هایی با: کد ۹۵- خصوصیات دوگانگی وظایف مدیرعامل، اطلاعات کمتری در خصوص CSR منتشر می‌کنند.
آکتاس و همکاران (۲۰۱۳)	عناصر گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ترکیه	افشای پروفایل سازمانی شامل ابعاد حاکمیت شرکتی و افشای نگرش مدیریت، عمدتاً در گزارش‌های سالانه شرکت‌ها وجود دارد. اما شاخص‌های عملکرد پایدار در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیطی در این گزارش‌ها مشاهده نگردید.	شاخص‌های عملکرد پایداری در: کد ۹۶- ابعاد اقتصادی کد ۹۷- اجتماعی کد ۹۸- محیطی دسته‌بندی می‌شود. و... تا کد ۱۴۷

جدول ۲. آمار توصیفی خبرگان

معیار اصلی	جنسیت	رشته تحصیلی	مدرک تحصیلی	تجربه کاری		شغل اصلی						
				سال	بالاتر از ۱۵ سال	هیئت علمی	بازار سرمایه	حسابرس مستقل	رئیس حسابداری	مدیر مالی	پژوهشگر	مدیر یا شریک مؤسسه حسابرسی
تعداد	۲۴	۱	۱۳	۷	۱۸	۱۰	۱	۵	۴	۲	۱	۶

جدول ۳. طیف پنج درجه فازی برای ارزش گذاری شاخص‌ها

متغیر زبانی	مقدار فازی	معادل فازی مثلثی
خیلی بی‌اهمیت	۱	(۰, ۰, ۰.۲۵)
خیلی بی‌اهمیت تا بی‌اهمیت	۲	(۰, ۰.۲۵, ۰.۵)
بی‌اهمیت	۳	(۰.۲۵, ۰.۵, ۰.۷۵)
بی‌اهمیت تا اهمیت متوسط	۴	(۰.۵, ۰.۷۵, ۱)
متوسط	۵	(۰.۷۵, ۱, ۱)

روش مرکز سطح به صورت زیر استفاده می‌شود:

رابطه ۲

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

در این مطالعه آستانه تحمل^۸، ۰.۷ در نظر گرفته شده است. بنابراین مقدار فازی زدائی شده بزرگ‌تر از ۰.۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز بالای ۰.۷ داشته باشد تأیید می‌شود (وو و فانگ، ۲۰۱۱).

مقدار پایایی ترکیبی تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۰.۷ بوده بنابراین پایایی مورد تأیید است. مقدار AVE نیز در تمامی موارد از آستانه ۰.۵ بزرگ‌تر است بنابراین روایی همگرا و پایایی ترکیبی برقرار است.

تحلیل شکاف فازی

یافته‌های پژوهش در پاسخ به سؤال دوم پژوهش با عنوان "تحلیل شکاف شاخص‌های افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار بنا بر نظر خبرگان چگونه است؟"

پس از آنکه ۶۰ شاخص نهایی برای ادامه تحلیل انتخاب شد، وضعیت عملکردی هر شاخص نیز با طیف نه درجه لیکرت ارزیابی شد. برای سنجش هر متغیر از اعداد فازی مثلثی^۹ استفاده شده است. به این ترتیب که ابتدا دیدگاه ۲۵ نفر از خبرگان طیف لیکرت گردآوری شد. سپس میانگین دیدگاه افراد پیرامون وضعیت عملکردی هر شاخص با استفاده از رابطه ۴، محاسبه گردید:

رابطه ۴

$$F_{AVE} = \left(\left\{ \frac{\sum l}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \left\{ \frac{\sum u}{n} \right\} \right)$$

نتایج حاصل از محاسبه میانگین فازی دیدگاه افراد در جدول ۷، ارائه شده است.

سپس باید تفاضل فازی دیدگاه افراد در بعد عملکرد و اهمیت محاسبه شود. اگر F1 و F2 دو عدد فازی مثلثی باشند آنگاه فاصله این دو عدد با فرمول زیر محاسبه خواهد شد:

$$F1 = (l1, m1, u1)$$

$$F2 = (l2, m2, u2)$$

رابطه ۵

$$G(F1, F2) = \sqrt{\frac{1}{3}[(l1 - l2)^2 + (m1 - m2)^2 + (u1 - u2)^2]}$$

نتایج حاصل از تفاضل فازی مقادیر در جدول ۸، بیان شده است. به عبارت دیگر میزان شکاف تفاوت وضعیت موجود و مطلوب به صورت زیر است.

$$Gap = (0.408, 0.391, 0.426, 0.428, 0.579, 0.425)$$

$$0.343, 0.238, 0.518, 0.401, 0.426, 0.330, 0.483$$

$$0.492, 0.477, 0.389, 0.296, 0.367, 0.377, 0.390$$

سؤالات پژوهش

این مطالعه به دنبال یافتن پاسخ سؤالات زیر می‌باشد:

- افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار چه عناصر و مؤلفه‌هایی را در بر می‌گیرد؟

- تحلیل شکاف شاخص‌های افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار بنا بر نظر خبرگان چگونه است؟

یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش در پاسخ به سؤال اول پژوهش با عنوان "افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار چه عناصر و مؤلفه‌هایی را در بر می‌گیرد؟"

جهت شناسایی متغیرهای پژوهش، با رویکرد تحلیل محتوا، به دسته‌بندی کدهای اولیه و استخراج مقوله و طبقات اصلی اقدام شد و از ۱۴۷ کد اولیه ۶۰ شاخص استخراج شد. که تمامی متغیرها در جدول ۵، آمده است.

پس از تعیین مقولات، مرحله ساخت طبقات کلی است که در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۴. خلاصه نتایج دلفی فازی، تحلیل عاملی و ارزیابی روایی و پایایی مقیاس

مقدار قطعی	میانگین فازی	CR	AVE	آماره آزمون	بار عاملی	متغیرها	عاملها
۰.۷۸۶	(۰.۶۱۶, ۰.۸۰۴, ۰.۹۳۸)	۰/۹۴۸	۰/۵۳۲	۱۲/۱۷	۰/۷۴	۰۱Q	بعد اجتماعی
۰.۷۵۷	(۰.۵۸, ۰.۷۷۲, ۰.۹۱۸)			۹/۲۹	۰/۷۲	۰۲Q	
۰.۷۸۶	(۰.۶۱۶, ۰.۸۰۴, ۰.۹۳۸)			۱۰/۸۷	۰/۶۹	۰۳Q	
۰.۸۰۳	(۰.۶۳, ۰.۸۲۸, ۰.۹۵۲)			۱۳/۴۰	۰/۶۸	۰۴Q	
۰.۸۱۰	(۰.۶۴, ۰.۸۳۴, ۰.۹۵۶)			۱۵/۳۶	۰/۷۳	۰۵Q	
۰.۷۳۰	(۰.۵۵۶, ۰.۷۴۴, ۰.۸۹)			۱۲/۴۶	۰/۶۹	۰۶Q	
۰.۷۷۹	(۰.۶۰۶, ۰.۷۹۸, ۰.۹۳۴)			۸/۴۹	۰/۷۲	۰۷Q	
۰.۷۳۱	(۰.۵۵۶, ۰.۷۴۶, ۰.۸۹۲)			۸/۷۳	۰/۷۴	۰۸Q	
۰.۷۷۱	(۰.۵۹۸, ۰.۷۸۸, ۰.۹۲۸)			۹/۱۱	۰/۶۸	۰۹Q	
۰.۷۶۵	(۰.۵۸۸, ۰.۷۸۲, ۰.۹۲۴)			۷/۰.۸	۰/۶۹	۱۰Q	
۰.۷۵۱	(۰.۵۸۶, ۰.۷۶۴, ۰.۹۰۴)			۶/۳۹	۰/۷۶	۱۱Q	
۰.۷۶۹	(۰.۶, ۰.۷۸۸, ۰.۹۱۸)			۶/۳۶	۰/۸۰	۱۲Q	
۰.۷۸۵	(۰.۶۱۸, ۰.۸, ۰.۹۳۶)			۷/۱۱	۰/۶۹	۱۳Q	
۰.۸۲۱	(۰.۶۶۴, ۰.۸۳۸, ۰.۹۶)			۱۱/۹۴	۰/۸۱	۱۴Q	
۰.۷۷۱	(۰.۵۹۸, ۰.۷۸۸, ۰.۹۲۸)	۱۰/۳۸	۰/۷۵	۱۵Q			
۰.۷۶۳	(۰.۵۹۶, ۰.۷۷۸, ۰.۹۱۴)	۹/۲۳	۰/۷۶	۱۶Q			
۰.۷۴۷	(۰.۵۷۲, ۰.۷۶۶, ۰.۹۰۴)	۱۰/۶۶	۰/۶۸	۱۷Q	بعد محیطی		
۰.۷۳۴	(۰.۵۵۲, ۰.۷۵۴, ۰.۸۹۶)	۱۳/۵۱	۰/۶۹	۱۸Q			
۰.۷۴۱	(۰.۵۶۲, ۰.۷۵۸, ۰.۹۰۴)	۹/۹۷	۰/۷۳	۱۹Q			
۰.۷۴۲	(۰.۵۶۲, ۰.۷۵۶, ۰.۹۰۸)	۱۱/۳۲	۰/۷۷	۲۰Q			
۰.۷۵۹	(۰.۵۷۶, ۰.۷۸, ۰.۹۲۲)	۱۱/۳۶	۰/۷۲	۲۱Q			
۰.۷۶۷	(۰.۵۸۴, ۰.۷۹, ۰.۹۲۸)	۱۲/۴۲	۰/۷۸	۲۲Q			
۰.۷۳۱	(۰.۵۳۸, ۰.۷۵۲, ۰.۹۰۴)	۹/۷۰	۰/۷۳	۲۳Q			
۰.۷۶۳	(۰.۵۹, ۰.۷۷۸, ۰.۹۲۲)	۱۱/۴۸	۰/۷۶	۲۴Q			
۰.۸۰۲	(۰.۶۳۲, ۰.۸۲۴, ۰.۹۵)	۱۱/۸۴	۰/۶۸	۲۵Q			
۰.۸۰۱	(۰.۶۳۴, ۰.۸۲, ۰.۹۴۸)	۱۱/۲۳	۰/۷۵	۲۶Q			
۰.۷۷۴	(۰.۵۹۴, ۰.۷۹۶, ۰.۹۳۲)	۱۲/۵۵	۰/۶۸	۲۷Q			
۰.۷۷۳	(۰.۵۹۶, ۰.۷۹۲, ۰.۹۳)	۹/۲۲	۰/۷۴	۲۸Q			
۰.۷۴۹	(۰.۵۷۲, ۰.۷۶۲, ۰.۹۱۲)	۱۱/۴۱	۰/۷۵	۲۹Q			
۰.۷۵۴	(۰.۵۸۴, ۰.۷۶۴, ۰.۹۱۴)	۱۰/۵۸	۰/۷۳	۳۰Q			
۰.۸۱۰	(۰.۶۴, ۰.۸۳۴, ۰.۹۵۶)	۸/۶۶	۰/۷۲	۳۱Q			
۰.۷۱۵	(۰.۵۴, ۰.۷۲۸, ۰.۸۷۶)	۸/۱۱	۰/۷۲	۳۲Q			
۰.۷۱۸	(۰.۵۴۲, ۰.۷۳۲, ۰.۸۸)	۱۰/۹۰	۰/۶۹	۳۳Q			
۰.۸۳۰	(۰.۶۷, ۰.۸۵۲, ۰.۹۶۸)	۱۲/۵۰	۰/۶۸	۳۴Q			
۰.۷۶۳	(۰.۵۹۴, ۰.۷۸۴, ۰.۹۱۲)	۱۰/۱۸	۰/۸۰	۳۵Q	بعد اقتصادی		
۰.۸۸۳	(۰.۷۵, ۰.۹, ۱)	۸/۶۸	۰/۶۷	۳۶Q			
۰.۸۵۷	(۰.۷۱, ۰.۸۷۶, ۰.۹۸۴)	۹/۸۲	۰/۷۱	۳۷Q			
۰.۸۴۳	(۰.۶۹, ۰.۸۶۴, ۰.۹۷۶)	۹/۶۱	۰/۶۷	۳۸Q			
۰.۸۲۳	(۰.۶۶, ۰.۸۴۶, ۰.۹۶۴)	۱۱/۳۹	۰/۷۳	۳۹Q			
۰.۸۳۷	(۰.۶۸, ۰.۸۵۸, ۰.۹۷۲)	۱۲/۳۳	۰/۷۷	۴۰Q			
۰.۸۲۳	(۰.۶۶, ۰.۸۴۶, ۰.۹۶۴)	۱۰/۱۰	۰/۸۱	۴۱Q			
۰.۷۹۲	(۰.۶۲۶, ۰.۸۱۲, ۰.۹۳۸)	۷/۰.۵	۰/۷۴	۴۲Q			
۰.۸۲۳	(۰.۶۶, ۰.۸۴۶, ۰.۹۶۴)	۷/۹۳	۰/۷۰	۴۳Q			
۰.۷۸۳	(۰.۶, ۰.۸۱, ۰.۹۴)	۹/۷۴	۰/۷۲	۴۴Q			
۰.۷۷۰	(۰.۵۸, ۰.۷۹۸, ۰.۹۳۲)	۱۳/۹۲	۰/۷۶	۴۵Q			
۰.۷۹۰	(۰.۶۱, ۰.۸۱۶, ۰.۹۴۴)	۱۸/۴۰	۰/۶۸	۴۶Q			
۰.۸۱۷	(۰.۶۵, ۰.۸۴, ۰.۹۶)	۱۳/۳۱	۰/۷۳	۴۷Q			
۰.۷۵۷	(۰.۵۸, ۰.۷۷۲, ۰.۹۱۸)	۹/۸۸	۰/۷۱	۴۸Q			

ادامه جدول ۴ ←

→ ادامه جدول ۴

۰.۷۶۲	(۰.۵۹۲, ۰.۷۷۴, ۰.۹۲)	۰/۹۳۵	۰/۵۲۶	۴/۰۱	۰/۸۱	۴۹Q	بعد راهبردی
۰.۸۰۷	(۰.۶۴۴, ۰.۸۲۶, ۰.۹۵۲)			۵/۳۷	۰/۷۰	۵۰Q	
۰.۸۵۰	(۰.۷, ۰.۸۷, ۰.۹۸)			۴/۱۴	۰/۷۴	۵۱Q	
۰.۸۴۳	(۰.۶۹, ۰.۸۶۴, ۰.۹۷۶)			۴/۱۵	۰/۷۵	۵۲Q	
۰.۸۳۰	(۰.۶۷, ۰.۸۵۲, ۰.۹۶۸)			۶/۰۹	۰/۷۰	۵۳Q	
۰.۷۹۷	(۰.۶۲, ۰.۸۲۲, ۰.۹۴۸)			۹/۵۷	۰/۶۹	۵۴Q	
۰.۸۲۳	(۰.۶۶, ۰.۸۴۶, ۰.۹۶۴)			۱۱/۹۲	۰/۷۴	۵۵Q	
۰.۷۸۳	(۰.۶, ۰.۸۱, ۰.۹۴)			۱۲/۸۲	۰/۶۸	۵۶Q	
۰.۷۹۷	(۰.۶۲, ۰.۸۲۲, ۰.۹۴۸)			۱۳/۱۵	۰/۷۰	۵۷Q	
۰.۸۲۳	(۰.۶۶, ۰.۸۴۶, ۰.۹۶۴)			۱۱/۰۱	۰/۷۳	۵۸Q	
۰.۸۰۳	(۰.۶۳, ۰.۸۲۸, ۰.۹۵۲)			۱۱/۹۴	۰/۶۸	۵۹Q	
۰.۷۹۰	(۰.۶۱, ۰.۸۱۶, ۰.۹۴۴)			۸/۵۱	۰/۷۴	۶۰Q	

* منبع: محاسبات پژوهشگر

جدول ۵. کدگذاری ثانویه و شکل دهی کدهای مفهومی و مقولات

مقولات	کدهای مفهومی	کدهای ثانویه
رویکرد راهبردی به تأثیرات زیست محیطی آن	افشای استراتژی‌ها برای مدیریت تأثیرات بر تنوع زیستی و منابع طبیعی	افشای استراتژی‌ها و اقدامات در جهت کاهش آثار مخرب فعالیت‌های شرکت بر اقلیم، پیشگیری یا رفع آن
	افشای سیاست‌های آتی محیطی شرکت	
رویکرد راهبردی به حسابداری محیط زیست	آموزش محیطی	افشای میزان آموزش به کارکنان (ساعت- هزینه) برای تولید با توجه به ملاحظات زیست محیطی و کاهش اثرات زیان بار آن افشای آموزش به مشتریان (ساعت- هزینه) برای مصرف با توجه به ملاحظات زیست محیطی و کاهش اثرات زیان بار (بر حسب ساعت یا هزینه) افشای فعالیت‌های آموزشی رعایت مسائل زیست محیطی (برگزاری یا شرکت در همایش زیست محیطی یا محیط زیست)
سیستم مدیریت محیطی	افشای دریافت گواهینامه‌های تطابق سیستم مدیریت محیطی EMS افشای جوایز مربوط به رعایت مسائل زیست محیطی	
حسابداری مدیریت مصرف انرژی	مدیریت و کارایی در مصرف (آب- کاغذ- انرژی) افشای میزان آب، انرژی و... صرفه جویی شده به دلیل بهبود فرایندهای شرکت افشای فعالیت‌های شرکت جهت کاهش مصرف آب و انرژی و... افشای میزان آب و انرژی تجدیدپذیر قابل مصرف	
مدیریت مصرف انرژی	مدیریت پسماند و زباله افشای کل ضایعات و طبقه بندی به عنوان خطرناک و نحوه دفع مناسب افشای میزان آلودگی افشای اقدامات انجام شده برای انتشار گازهای گلخانه‌ای سمی	
مدیریت سرمایه گذاری	مدیریت سرمایه گذاری زیست محیطی افشای میزان سرمایه گذاری در شرکت‌های رعایت کننده مسائل زیست محیطی افشای میزان سرمایه کاهش یافته به دلیل خروج سهام شرکت‌هایی که مسائل زیست محیطی را رعایت نمی کنند.	
و تأمین مالی	تأمین مالی زیست محیطی افشای میزان حمایت و تأمین مالی اقتصاد سبز و انرژی های تجدیدپذیر افشای نحوه تأمین مالی هزینه‌های زیست محیطی شرکت	

← ادامه جدول ۵

→ ادامه جدول ۵		
رعایت اصول حقوق بشر	افشای اقدامات یا هزینه‌های شرکت در حمایت از کودکان کار افشای اقدامات یا هزینه‌های شرکت جهت حمایت از بهداشت و سلامت جوامع	
توسعه اجتماعی و دوستی	افشای کمک‌های مالی برای حمایت از فعالیت‌های اجتماعی، جذب کارآموز، ارتباط با دانشگاه، صنعت و... افشای کمک‌های مالی به مؤسسات خیریه، بلایای طبیعی و...	
حسابداری اجتماعی شرکت در جامعه	افشای سیاست‌ها و رویه‌ها جذب، استخدام کارکنان نحوه جبران عملکرد و رتبه‌بندی کارکنان افشای میزان حقوق، دستمزد و مزایا افشای کل ساعت آموزش، تشریح فعالیت‌ها یا هزینه آموزش نیروی کار	
مدیریت سلامت کارکنان	افشای قوانین، آیین‌نامه‌ها و اصول داوطلبانه سلامت تولید افشای تعداد ساعت کاری از دست رفته به علت حوادث یا تعداد کل حوادث، مرگ و میر کارکنان و نوع آسیب افشای استانداردهای ایمنی و سلامت کارکنان افشای هزینه‌های مربوط به بهداشت حرفه‌ای کارکنان	
حسابداری اجتماعی شرکت برای	مدیریت ارتباط با مشتریان گارانتی و خدمات پس از فروش به مشتریان	
مدیریت شکایات و رضایت مشتریان	افشای تعداد شکایات دریافتی از مشتریان یا میزان پرداخت خسارت افشای نظرسنجی از مشتریان یا ارزیابی میزان رضایت مشتریان	
مدیریت برند	افشای هزینه و منفعت برنامه‌های شرکت به منظور شناخته شدن برند افشای ساختار کمیته، واحد یا کارگروه مدیریت برند	
عملکرد مالی پایدار	عملکرد مالی افشای سرمایه‌های مصرف شده و منافع حاصل افشای مشارکت‌های مالیاتی	
مدیریت ریسک و کار	افشای اقدامات شرکت برای مدیریت ریسک سرمایه‌گذاری‌ها از جمله تنوع بخشی افشای گزارش کنترل داخلی افشای چارچوب یکپارچه مدیریت ریسک واحد اقتصادی	
مدیریت ریسک پایداری	افشای خطرات بالقوه فعالیت‌های شرکت برای سلامتی انسان و محیط افشای ریسک موارد غیرمالی	
محصولات و مسئولانه خدمات ارائه شده	تأثیرات محصولات ارائه شده بر اقتصاد و جامعه توجه به حمایت از رشد بلندمدت اقتصادی در جامعه افشای میزان اشتغال‌زایی در جامعه	
رفتار ضد رقابتی	افشای توافقاتی در خصوص توسعه محصولات شرکت یا پروژه‌های تحقیقاتی برای بهبود تولید یا افشای مخارج	
انطباق با قوانین	افشای اطاعت از قوانین مرتبط تجاری و حقوقی افشای دعاوی حقوقی یا انتظار دادخواهی قضایی شرکت	
قانون مداری	افشای دستورالعمل مالکیت سهام شرکت توسط مدیران افشای پیشنهاد تقسیم سود متعلق به سهامداران افشای رویه‌های مربوط به انتخاب تأمین‌کنندگان	
شفاف‌سازی راهبردی	افشای راهبری شرکت در بخش جداگانه افشای سیاست‌های راهبری آتی	
حاکمیت شرکتی	افشای ترکیب هیئت مدیره از حیث (دوگانگی، تعداد جلسات، میزان حضور، وجود زنان، موظف بودن و نبودن مدیران) افشای کمیته‌ها از حیث تعداد کمیته‌ها، تعداد جلسات کمیته‌ها، مدیران مستقل هر کمیته، نحوه انتصاب حسابرس، جایگزین	
اخلاق و اصول رفتاری	افشای کدها، نظام‌نامه‌ها و منشور اخلاقی افشای آیین‌نامه‌ها و منشور اخلاقی	
رفتار اخلاقی	افشای اقدامات شرکت برای جلوگیری و مبارزه با فساد (مالی، اداری و اخلاقی) افشای اقدامات شرکت در ترویج و تشویق ارزش‌ها و اصول اخلاقی کسب و کار	

جدول ۶. شکل‌دهی طبقات کلی از مقولات

مقوله	ابعاد اصلی
رویکرد راهبردی به محیط زیست حسابداری مصرف انرژی مدیریت سرمایه‌گذاری و تأمین مالی محیط زیست	محیط زیست
حسابداری اجتماعی شرکت برای جامعه حسابداری اجتماعی شرکت برای کارکنان حسابداری اجتماعی شرکت برای مشتریان	عوامل اجتماعی
عملکرد مالی پایدار محصولات و خدمات ارائه شده مدیریت ریسک	عوامل اقتصادی
قانون‌مداری حاکمیت شرکتهای اخلاق و اصول رفتاری	راهبری

جدول ۷. میانگین فازی اهمیت و عملکرد هر شاخص

عملکرد	اهمیت	شاخص‌ها
(۰.۳۶۸, ۰.۵۸۸, ۰.۱۸۴)	(۰.۶۱۶, ۰.۸۰۴, ۰.۹۳۸)	افشای استراتژی‌ها برای مدیریت تأثیرات بر تنوع زیستی و منابع طبیعی
(۰.۱۶۸, ۰.۳۵۶, ۰.۵۶۷)	(۰.۵۸, ۰.۷۷۲, ۰.۹۱۸)	افشای استراتژی‌ها و اقدامات در جهت کاهش آثار مخرب فعالیت‌های شرکت بر اقلیم، پیشگیری یا رفع آن
(۰.۱۶۴, ۰.۳۴۸, ۰.۵۶۸)	(۰.۶۱۶, ۰.۸۰۴, ۰.۹۳۸)	افشای سیاست‌های آبی محیطی شرکت
(۰.۱۵۶, ۰.۳۲۸, ۰.۵۴۴)	(۰.۶۳, ۰.۸۲۸, ۰.۹۵۲)	افشای میزان آموزش به کارکنان (ساعت- هزینه) برای تولید با توجه به ملاحظات زیست‌محیطی و کاهش اثرات زیان‌بار آن
(۰.۰۷۲, ۰.۲۱۶, ۰.۴۰۸)	(۰.۶۴, ۰.۸۳۴, ۰.۹۵۶)	افشای آموزش به مشتریان (ساعت- هزینه) برای مصرف با توجه به ملاحظات زیست‌محیطی و کاهش اثرات زیان‌بار (بر حسب ساعت یا هزینه)
(۰.۱۲۸, ۰.۳۹۲, ۰.۴۹۸)	(۰.۵۵۶, ۰.۷۴۴, ۰.۸۹)	افشای فعالیت‌های آموزشی رعایت مسائل زیست‌محیطی (برگزاری یا شرکت در همایش زیست‌محیطی یا محیط زیست)
(۰.۲۳۲, ۰.۴۳۲, ۰.۶۵۴)	(۰.۶۰۶, ۰.۷۹۸, ۰.۹۳۴)	افشای دریافت گواهینامه‌های تطابق سیستم مدیریت محیطی EMS
(۰.۲۸۴, ۰.۴۹۴, ۰.۷۱)	(۰.۵۵۶, ۰.۷۴۶, ۰.۸۹۲)	افشای جوایز مربوط مربوط به رعایت مسائل زیست‌محیطی
(۰.۰۹۶, ۰.۲۳۶, ۰.۴۳)	(۰.۵۹۸, ۰.۷۸۸, ۰.۹۲۸)	افشای میزان آب، کاغذ، انرژی و... صرفه جویی شده به دلیل بهبود فرایندهای شرکت
(۰.۱۹۲, ۰.۳۵۲, ۰.۵۵۲)	(۰.۵۸۸, ۰.۷۸۲, ۰.۹۲۴)	افشای فعالیت‌های شرکت جهت کاهش مصرف آب و انرژی و...
(۰.۱۴۸, ۰.۳۱۲, ۰.۵۱۸)	(۰.۵۸۶, ۰.۷۶۴, ۰.۹۰۴)	افشای میزان آب و انرژی تجدیدپذیر قابل مصرف
(۰.۲۴۸, ۰.۴۳۸, ۰.۶۳۴)	(۰.۶, ۰.۷۸۸, ۰.۹۱۸)	افشای کل ضایعات و طبقه‌بندی به عنوان خطرناک و نحوه دفع مناسب
(۰.۱۲۴, ۰.۲۹, ۰.۴۹۴)	(۰.۶۱۸, ۰.۸, ۰.۹۳۶)	افشای میزان آلودگی
(۰.۱۵۲, ۰.۳۲۲, ۰.۵۱۶)	(۰.۶۶۴, ۰.۸۳۸, ۰.۹۶)	افشای میزان سرمایه‌گذاری در شرکت‌های رعایت کننده مسائل زیست‌محیطی
(۰.۱۲۴, ۰.۲۷۶, ۰.۴۸۴)	(۰.۵۹۸, ۰.۷۸۸, ۰.۹۲۸)	افشای میزان سرمایه کاهش یافته به دلیل خروج سهام شرکت‌هایی که مسائل زیست‌محیطی را رعایت نمی‌کنند
(۰.۱۸۸, ۰.۳۶۸, ۰.۵۶۸)	(۰.۵۹۶, ۰.۷۷۸, ۰.۹۱۴)	افشای میزان حمایت و تأمین مالی اقتصاد سبز و انرژی‌های تجدیدپذیر
(۰.۲۵۲, ۰.۴۴۸, ۰.۶۶)	(۰.۵۷۲, ۰.۷۶۶, ۰.۹۰۴)	افشای نحوه تأمین مالی هزینه‌های زیست‌محیطی شرکت
(۰.۱۸, ۰.۳۶, ۰.۵۶۴)	(۰.۵۵۲, ۰.۷۵۴, ۰.۸۹۶)	افشای اقدامات یا هزینه‌های شرکت در حمایت از کودکان کار
(۰.۱۸۴, ۰.۳۵۸, ۰.۵۵۴)	(۰.۵۶۲, ۰.۷۵۸, ۰.۹۰۴)	افشای اقدامات یا هزینه‌های شرکت جهت حمایت از بهداشت و سلامت جوامع
(۰.۱۶, ۰.۳۴, ۰.۵۶)	(۰.۵۶۲, ۰.۷۵۶, ۰.۹۰۸)	افشای کمک‌های مالی برای حمایت از فعالیت‌های اجتماعی، جذب کارآموز، ارتباط با دانشگاه، صنعت و...
(۰.۲۳۲, ۰.۴۳۶, ۰.۶۴۶)	(۰.۵۷۶, ۰.۷۸, ۰.۹۲۲)	افشای کمک‌های مالی به مؤسسات خیریه، بلایای طبیعی و...

ادامه جدول ۷ ←

→ ادامه جدول ۷		
(۰.۲۳۲,۰.۴۲,۰.۶۱۸)	(۰.۵۸۴,۰.۷۹,۰.۹۲۸)	افشای سیاست‌ها و رویه‌ها جذب، استخدام کارکنان
(۰.۲۲۲,۰.۴۰۸,۰.۶۱۶)	(۰.۵۳۸,۰.۷۵۲,۰.۹۰۴)	نحوه جبران عملکرد و رتبه‌بندی کارکنان
(۰.۲,۰.۴۰۲,۰.۶۱)	(۰.۵۹,۰.۷۷۸,۰.۹۲۲)	افشای میزان حقوق، دستمزد و مزایا
(۰.۲۲۸,۰.۴۲۸,۰.۶۶)	(۰.۶۳۲,۰.۸۲۴,۰.۹۵)	افشای کل ساعت آموزش، تشریح فعالیت‌ها یا هزینه آموزش نیروی کار
(۰.۲,۰.۳۸۶,۰.۵۷۶)	(۰.۶۳۴,۰.۸۲,۰.۹۴۸)	افشای قوانین، آیین‌نامه‌ها و اصول داوطلبانه سلامت تولید
(۰.۱۰۸,۰.۲۵۲,۰.۴۴۸)	(۰.۵۹۴,۰.۷۹۶,۰.۹۳۲)	افشای تعداد ساعت کاری از دست رفته به علت حوادث یا تعداد کل حوادث، مرگ و میر کارکنان و نوع آسیب
(۰.۲۵۶,۰.۴۶۲,۰.۶۷۲)	(۰.۵۹۶,۰.۷۹۲,۰.۹۳)	افشای استانداردهای ایمنی و سلامت کارکنان
(۰.۲۰۸,۰.۴,۰.۵۹۶)	(۰.۵۷۲,۰.۷۶۲,۰.۹۱۲)	افشای هزینه‌های مربوط به بهداشت حرفه‌ای کارکنان
(۰.۱۲۴,۰.۲۷۴,۰.۴۷۶)	(۰.۵۸۴,۰.۷۶۴,۰.۹۱۴)	افشای رویه‌های حفظ حریم خصوصی مشتریان
(۰.۱۸,۰.۳۶۶,۰.۵۸۴)	(۰.۶۴,۰.۸۳۴,۰.۹۵۶)	گزارشی و خدمات پس از فروش به مشتریان
(۰.۱۷۲,۰.۳۲۴,۰.۵۳۴)	(۰.۵۴,۰.۷۲۸,۰.۸۷۶)	افشای تعداد شکایات دریافتی از مشتریان یا میزان پرداخت خسارت
(۰.۱۸۴,۰.۳۶۴,۰.۵۷۴)	(۰.۵۴۲,۰.۷۳۲,۰.۸۸)	افشای نظرسنجی از مشتریان یا ارزیابی میزان رضایت مشتریان
(۰.۱۸,۰.۳۵۴,۰.۵۵۴)	(۰.۶۷,۰.۸۵۲,۰.۹۶۸)	افشای هزینه و منفعت برنامه‌های شرکت به منظور شناخته شدن برند
(۰.۱۲۴,۰.۲۸,۰.۴۸۲)	(۰.۵۹۴,۰.۷۸۴,۰.۹۱۲)	افشای ساختار کمیته، واحد یا کارگروه مدیریت برند
(۰.۲۰۸,۰.۴۰۴,۰.۶۳۲)	(۰.۷۵,۰.۹,۱)	افشای سرمایه‌های مصرف شده و منافع حاصل
(۰.۲۰۸,۰.۳۹۶,۰.۶۲۶)	(۰.۷۱,۰.۸۷۶,۰.۹۸۴)	افشای مشارکت‌های مالیاتی
(۰.۲۶۴,۰.۴۵۲,۰.۶۵۸)	(۰.۶۹,۰.۸۶۴,۰.۹۷۶)	افشای اقدامات شرکت برای مدیریت ریسک سرمایه‌گذاری‌ها از جمله تنوع بخشی
(۰.۱۸,۰.۳۸,۰.۶)	(۰.۶۶,۰.۸۴۶,۰.۹۶۴)	افشای گزارش کنترل داخلی
(۰.۱۹۶,۰.۳۸۲,۰.۵۸۸)	(۰.۶۸,۰.۸۵۸,۰.۹۷۲)	افشای چارچوب یکپارچه مدیریت ریسک واحد اقتصادی
(۰.۲۹۲,۰.۵۰۲,۰.۶۹۸)	(۰.۶۶,۰.۸۴۶,۰.۹۶۴)	افشای خطرات بالقوه فعالیت‌های شرکت برای سلامتی انسان و محیط
(۰.۱۶۴,۰.۳۳۸,۰.۵۴۴)	(۰.۶۲۶,۰.۸۱۲,۰.۹۳۸)	افشای ریسک موارد غیر مالی
(۰.۱۸۸,۰.۳۵۴,۰.۵۵۸)	(۰.۶۶,۰.۸۴۶,۰.۹۶۴)	تأثیرات محصولات ارائه شده بر اقتصاد و جامعه
(۰.۱۵۲,۰.۳۳۸,۰.۵۲۸)	(۰.۶,۰.۸۱,۰.۹۴)	توجه به حمایت از رشد بلندمدت اقتصادی در جامعه
(۰.۱۶۴,۰.۳۴۶,۰.۵۵)	(۰.۵۸,۰.۷۹۸,۰.۹۳۲)	افشای میزان اشتغال‌زایی در جامعه
(۰.۲,۰.۳۹۲,۰.۵۹۲)	(۰.۶۱,۰.۸۱۶,۰.۹۴۴)	افشای توافقات‌های تجاری با شرکت‌های رقیب
(۰.۱۸۴,۰.۳۷۲,۰.۵۷۴)	(۰.۶۵,۰.۸۴,۰.۹۶)	افشای اطلاعاتی در خصوص توسعه محصولات شرکت یا پروژه‌های تحقیقاتی برای بهبود تولید یا افشای مخارج
(۰.۲۴۸,۰.۴۴۲,۰.۶۶۴)	(۰.۵۸,۰.۷۷۲,۰.۹۱۸)	افشای اطاعت از قوانین مرتبط تجاری و حقوقی
(۰.۲۲۸,۰.۴۲۴,۰.۶۳)	(۰.۵۹۲,۰.۷۷۴,۰.۹۲)	افشای دعاوی حقوقی یا انتظار دادخواهی قضایی شرکت
(۰.۱۷۶,۰.۳۳۴,۰.۵۳۲)	(۰.۶۴۴,۰.۸۲۶,۰.۹۵۲)	افشای دستورالعمل مالکیت سهام شرکت توسط مدیران
(۰.۲۸۸,۰.۴۸۲,۰.۶۷۶)	(۰.۷,۰.۸۷,۰.۹۸)	افشای پیشنهاد تقسیم سود متعلق به سهامداران
(۰.۲۲۴,۰.۳۹۸,۰.۵۸۲)	(۰.۶۹,۰.۸۶۴,۰.۹۷۶)	افشای رویه‌های مربوط به انتخاب تأمین‌کنندگان
(۰.۱۵۲,۰.۳۱۸,۰.۵۱۸)	(۰.۶۷,۰.۸۵۲,۰.۹۶۸)	افشای راهبری شرکت در بخش جداگانه
(۰.۱۱۶,۰.۲۴۸,۰.۴۲۲)	(۰.۶۲,۰.۸۲۲,۰.۹۴۸)	افشای سیاست‌های راهبری آتی
(۰.۱۲,۰.۲۷۲,۰.۴۷۴)	(۰.۶۶,۰.۸۴۶,۰.۹۶۴)	افشای ترکیب هیئت مدیره از حیث (دوگانگی، تعداد جلسات، میزان حضور، وجود زنان، موظف بودن و نبودن مدیران)
(۰.۶,۰.۸۱,۰.۹۴)	(۰.۶,۰.۸۱,۰.۹۴)	افشای کمیته‌ها از حیث تعداد کمیته‌ها، تعداد جلسات کمیته‌ها، مدیران مستقل هر کمیته، نحوه انتصاب حسابرس، جایگزین
(۰.۱۷۲,۰.۳۶۶,۰.۵۵۸)	(۰.۶۲,۰.۸۲۲,۰.۹۴۸)	افشای کدها، نظام نامه‌ها و منشور اخلاقی
(۰.۱۶,۰.۳۳۲,۰.۵۵۴)	(۰.۶۶,۰.۸۴۶,۰.۹۶۴)	افشای آیین‌نامه‌ها و منشور اخلاقی
(۰.۱۷۲,۰.۳۴۲,۰.۵۳)	(۰.۶۳,۰.۸۲۸,۰.۹۵۲)	افشای اقدامات شرکت برای جلوگیری و مبارزه با فساد (مالی، اداری و اخلاقی)
(۰.۱۸,۰.۳۶۸,۰.۵۸)	(۰.۶۱,۰.۸۱۶,۰.۹۴۴)	افشای اقدامات شرکت در ترویج و تشویق ارزش‌ها و اصول اخلاقی کسب و کار

جدول ۸. شکاف میان اهمیت و عملکرد با روش تفاضل فازی

شکاف	عملکرد	اهمیت	شاخص
۰.۴۰۸	(۰.۱۸۴, ۰.۳۶۸, ۰.۵۸۸)	(۰.۶۱۶, ۰.۸۰۴, ۰.۹۳۸)	Q۰۱
۰.۳۹۱	(۰.۱۶۸, ۰.۳۵۶, ۰.۵۶۷)	(۰.۵۸, ۰.۷۷۲, ۰.۹۱۸)	Q۰۲
۰.۴۲۸	(۰.۱۶۴, ۰.۳۳۸, ۰.۵۶۸)	(۰.۶۱۶, ۰.۸۰۴, ۰.۹۳۸)	Q۰۳
۰.۴۶۲	(۰.۱۵۶, ۰.۳۲۸, ۰.۵۴۴)	(۰.۶۳, ۰.۸۲۸, ۰.۹۵۲)	Q۰۴
۰.۵۷۹	(۰.۰۷۲, ۰.۲۱۶, ۰.۴۰۸)	(۰.۶۴, ۰.۸۳۴, ۰.۹۵۶)	Q۰۵
۰.۴۲۵	(۰.۱۲۸, ۰.۲۹۲, ۰.۴۹۸)	(۰.۵۵۶, ۰.۷۴۴, ۰.۸۹)	Q۰۶
۰.۳۴۳	(۰.۲۳۲, ۰.۴۳۲, ۰.۶۵۴)	(۰.۶۰۶, ۰.۷۹۸, ۰.۹۳۴)	Q۰۷
۰.۲۳۸	(۰.۲۸۴, ۰.۴۹۴, ۰.۷۱)	(۰.۵۵۶, ۰.۷۴۶, ۰.۸۹۲)	Q۰۸
۰.۵۳۸	(۰.۰۹۶, ۰.۲۳۶, ۰.۴۳)	(۰.۵۹۸, ۰.۷۸۸, ۰.۹۲۸)	Q۰۹
۰.۴۰۱	(۰.۱۹۲, ۰.۳۵, ۰.۵۵۲)	(۰.۵۸۸, ۰.۷۸۲, ۰.۹۲۴)	Q۱۰
۰.۴۲۶	(۰.۱۴۸, ۰.۳۱۲, ۰.۵۱۸)	(۰.۵۸۶, ۰.۷۶۴, ۰.۹۰۴)	Q۱۱
۰.۳۳۰	(۰.۲۴۸, ۰.۴۳۸, ۰.۶۳۴)	(۰.۶, ۰.۷۸۸, ۰.۹۱۸)	Q۱۲
۰.۴۸۳	(۰.۱۲۴, ۰.۲۹, ۰.۴۹۴)	(۰.۶۱۸, ۰.۸, ۰.۹۳۶)	Q۱۳
۰.۴۹۲	(۰.۱۵۲, ۰.۳۲۲, ۰.۵۱۶)	(۰.۶۶۴, ۰.۸۳۸, ۰.۹۶)	Q۱۴
۰.۴۷۷	(۰.۱۲۴, ۰.۲۷۶, ۰.۴۸۴)	(۰.۵۹۸, ۰.۷۸۸, ۰.۹۲۸)	Q۱۵
۰.۳۸۹	(۰.۱۸۸, ۰.۳۶۸, ۰.۵۶۸)	(۰.۵۹۶, ۰.۷۷۸, ۰.۹۱۴)	Q۱۶
۰.۲۹۶	(۰.۲۵۲, ۰.۴۴۸, ۰.۶۶)	(۰.۵۷۲, ۰.۷۶۶, ۰.۹۰۴)	Q۱۷
۰.۳۶۷	(۰.۱۸, ۰.۳۶, ۰.۵۶۴)	(۰.۵۵۲, ۰.۷۵۴, ۰.۸۹۶)	Q۱۸
۰.۳۷۷	(۰.۱۸۴, ۰.۳۵۸, ۰.۵۵۴)	(۰.۵۶۲, ۰.۷۵۸, ۰.۹۰۴)	Q۱۹
۰.۳۹۰	(۰.۱۶, ۰.۳۴, ۰.۵۶)	(۰.۵۶۲, ۰.۷۵۶, ۰.۹۰۸)	Q۲۰
۰.۳۲۳	(۰.۲۳۲, ۰.۴۳۶, ۰.۶۴۶)	(۰.۵۷۶, ۰.۷۸, ۰.۹۲۲)	Q۲۱
۰.۳۴۵	(۰.۲۳۲, ۰.۴۲, ۰.۶۱۸)	(۰.۵۸۴, ۰.۷۹, ۰.۹۲۸)	Q۲۲
۰.۳۱۶	(۰.۲۲۲, ۰.۴۰۸, ۰.۶۱۶)	(۰.۵۳۸, ۰.۷۵۲, ۰.۹۰۴)	Q۲۳
۰.۳۶۱	(۰.۲, ۰.۴۰۲, ۰.۶۱)	(۰.۵۹, ۰.۷۷۸, ۰.۹۲۲)	Q۲۴
۰.۳۶۷	(۰.۲۲۸, ۰.۴۲۸, ۰.۶۶)	(۰.۶۳۲, ۰.۸۲۴, ۰.۹۵)	Q۲۵
۰.۴۱۴	(۰.۲, ۰.۳۸۶, ۰.۵۷۶)	(۰.۶۳۴, ۰.۸۲, ۰.۹۴۸)	Q۲۶
۰.۵۰۵	(۰.۱۰۸, ۰.۲۵۲, ۰.۴۴۸)	(۰.۵۹۴, ۰.۷۹۶, ۰.۹۳۲)	Q۲۷
۰.۳۱۱	(۰.۲۵۶, ۰.۴۶۲, ۰.۶۷۲)	(۰.۵۹۶, ۰.۷۹۲, ۰.۹۳)	Q۲۸
۰.۳۴۸	(۰.۲۰۸, ۰.۴, ۰.۵۹۶)	(۰.۵۷۲, ۰.۷۶۲, ۰.۹۱۲)	Q۲۹
۰.۴۶۳	(۰.۱۲۴, ۰.۲۷۴, ۰.۴۷۶)	(۰.۵۸۴, ۰.۷۶۴, ۰.۹۱۴)	Q۳۰
۰.۴۳۶	(۰.۱۸, ۰.۳۶۶, ۰.۵۸۴)	(۰.۶۴, ۰.۸۳۴, ۰.۹۵۶)	Q۳۱
۰.۳۷۲	(۰.۱۷۲, ۰.۳۲۴, ۰.۵۳۴)	(۰.۵۴, ۰.۷۲۸, ۰.۸۷۶)	Q۳۲
۰.۳۴۵	(۰.۱۸۴, ۰.۳۶۴, ۰.۵۷۴)	(۰.۵۴۲, ۰.۷۳۲, ۰.۸۸)	Q۳۳
۰.۴۶۹	(۰.۱۸, ۰.۳۵۴, ۰.۵۵۴)	(۰.۶۷, ۰.۸۵۲, ۰.۹۶۸)	Q۳۴
۰.۴۶۹	(۰.۱۲۴, ۰.۲۸, ۰.۴۸۲)	(۰.۵۹۴, ۰.۷۸۴, ۰.۹۱۲)	Q۳۵
۰.۴۷۴	(۰.۲۰۸, ۰.۴۰۴, ۰.۶۳۲)	(۰.۷۵, ۰.۹, ۱)	Q۳۶
۰.۴۵۱	(۰.۲۰۸, ۰.۳۹۶, ۰.۶۲۶)	(۰.۷۱, ۰.۸۷۶, ۰.۹۸۴)	Q۳۷
۰.۳۸۸	(۰.۲۶۴, ۰.۴۵۲, ۰.۶۵۸)	(۰.۶۹, ۰.۸۶۴, ۰.۹۷۶)	Q۳۸

ادامه جدول ۸ ←

→ ادامه جدول ۸			
Q۳۹	(۰.۶۶, ۰.۸۴۶, ۰.۹۶۴)	(۰.۱۸, ۰.۳۸, ۰.۶)	۰.۴۴۰
Q۴۰	(۰.۶۸, ۰.۸۵۸, ۰.۹۷۲)	(۰.۱۹۶, ۰.۳۸۲, ۰.۵۸۸)	۰.۴۵۰
Q۴۱	(۰.۶۶, ۰.۸۴۶, ۰.۹۶۴)	(۰.۲۹۲, ۰.۵۰۲, ۰.۶۹۸)	۰.۳۲۹
Q۴۲	(۰.۶۲۶, ۰.۸۱۲, ۰.۹۳۸)	(۰.۱۶۴, ۰.۳۳۸, ۰.۵۴۴)	۰.۴۴۵
Q۴۳	(۰.۶۶, ۰.۸۴۶, ۰.۹۶۴)	(۰.۱۸۸, ۰.۳۵۴, ۰.۵۵۸)	۰.۴۵۸
Q۴۴	(۰.۶, ۰.۸۱, ۰.۹۴)	(۰.۱۵۲, ۰.۳۳۸, ۰.۵۲۸)	۰.۴۴۵
Q۴۵	(۰.۵۸, ۰.۷۹۸, ۰.۹۳۲)	(۰.۱۶۴, ۰.۳۴۶, ۰.۵۵)	۰.۴۱۸
Q۴۶	(۰.۶۱, ۰.۸۱۶, ۰.۹۴۴)	(۰.۲, ۰.۳۹۲, ۰.۵۹۲)	۰.۳۹۷
Q۴۷	(۰.۶۵, ۰.۸۴, ۰.۹۶)	(۰.۱۸۴, ۰.۳۷۲, ۰.۵۷۴)	۰.۴۴۲
Q۴۸	(۰.۵۸, ۰.۷۷۲, ۰.۹۱۸)	(۰.۲۴۸, ۰.۴۴۲, ۰.۶۶۴)	۰.۳۰۷
Q۴۹	(۰.۵۹۲, ۰.۷۷۴, ۰.۹۲)	(۰.۲۲۸, ۰.۴۲۴, ۰.۶۳)	۰.۳۳۶
Q۵۰	(۰.۶۴۴, ۰.۸۲۶, ۰.۹۵۲)	(۰.۱۷۶, ۰.۳۳۴, ۰.۵۳۲)	۰.۴۶۱
Q۵۱	(۰.۷, ۰.۸۷, ۰.۹۸)	(۰.۲۸۸, ۰.۴۸۲, ۰.۶۷۶)	۰.۳۷۱
Q۵۲	(۰.۶۹, ۰.۸۶۴, ۰.۹۷۶)	(۰.۲۲۴, ۰.۳۹۸, ۰.۵۸۲)	۰.۴۴۳
Q۵۳	(۰.۶۷, ۰.۸۵۲, ۰.۹۶۸)	(۰.۱۵۲, ۰.۳۱۸, ۰.۵۱۸)	۰.۵۰۲
Q۵۴	(۰.۶۲, ۰.۸۲۲, ۰.۹۴۸)	(۰.۱۱۶, ۰.۲۴۸, ۰.۴۲۲)	۰.۵۳۵
Q۵۵	(۰.۶۶, ۰.۸۴۶, ۰.۹۶۴)	(۰.۱۲, ۰.۲۷۲, ۰.۴۷۴)	۰.۵۳۶
Q۵۶	(۰.۶, ۰.۸۱, ۰.۹۴)	(۰.۶, ۰.۸۱, ۰.۹۴)	۰.۳۹۷
Q۵۷	(۰.۶۲, ۰.۸۲۲, ۰.۹۴۸)	(۰.۱۷۲, ۰.۳۶۶, ۰.۵۵۸)	۰.۴۳۲
Q۵۸	(۰.۶۶, ۰.۸۴۶, ۰.۹۶۴)	(۰.۱۶, ۰.۳۳۲, ۰.۵۵۴)	۰.۴۷۷
Q۵۹	(۰.۶۳, ۰.۸۲۸, ۰.۹۵۲)	(۰.۱۷۲, ۰.۳۴۲, ۰.۵۳)	۰.۴۵۶
Q۶۰	(۰.۶۱, ۰.۸۱۶, ۰.۹۴۴)	(۰.۱۸, ۰.۳۶۸, ۰.۵۸)	۰.۴۱۶

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

اهمیت بالا	حیطه ضعیف	حیطه قابل قبول
	حیطه بی تفاوتی	حیطه اتلاف
اهمیت پایین		

شکل ۱. شکل کلی ماتریس اهمیت - عملکرد

عملکرد که با P نمایش داده می‌شود. از آنجا که تحلیل جداگانه داده‌های بعد عملکرد و بعد اهمیت، به‌ویژه زمانی که هر مجموعه داده‌ها، همزمان مورد مطالعه قرار می‌گیرند، ممکن است معنادار نباشد، لذا داده‌های مربوط به سطح اهمیت و عملکرد شاخص‌ها روی شبکه‌ای دوبعدی نشان داده می‌شوند (شکل ۱). در این شبکه محور Y نشانگر بعد "اهمیت" و محور X نشانگر بعد "عملکرد" است. این شبکه دو بعدی ماتریس اهمیت/عملکرد یا ماتریس^{۱۰} (IPA) نامیده می‌شود. نقش ماتریس IPA که در واقع از چهار قسمت یا ربع تشکیل شده و در هر ربع استراتژی خاصی قرار دارد، کمک به فرایند تصمیم‌گیری است.

بر اساس اینکه هر شاخص چه میزان اهمیت دارد (وضعیت مطلوب) و عملکرد در زمینه این شاخص در چه حد

۰.۳۲۳ ؛ ۰.۳۴۵ ؛ ۰.۳۱۶ ؛ ۰.۳۶۱ ؛ ۰.۳۶۷ ؛ ۰.۴۱۴ ؛ ۰.۵۰۵
 ۰.۳۱۱ ؛ ۰.۳۴۸ ؛ ۰.۴۶۳ ؛ ۰.۴۳۶ ؛ ۰.۳۷۲ ؛ ۰.۳۴۵ ؛ ۰.۴۶۹
 ۰.۴۶۹ ؛ ۰.۴۷۴ ؛ ۰.۴۵۱ ؛ ۰.۳۸۸ ؛ ۰.۴۴۰ ؛ ۰.۴۵۰ ؛ ۰.۳۲۹
 ۰.۴۴۵ ؛ ۰.۴۵۸ ؛ ۰.۴۴۵ ؛ ۰.۴۱۸ ؛ ۰.۳۹۷ ؛ ۰.۴۴۲ ؛ ۰.۳۰۷
 ۰.۳۳۶ ؛ ۰.۴۶۱ ؛ ۰.۳۷۱ ؛ ۰.۴۴۳ ؛ ۰.۵۰۲ ؛ ۰.۵۳۵ ؛ ۰.۵۳۶
 ۰.۳۹۷ ؛ ۰.۴۳۲ ؛ ۰.۴۷۷ ؛ ۰.۴۵۶ ؛ ۰.۴۱۶)

بهترین حالت زمانی است که انتظارات (وضعیت موجود) بر ادراکات (وضعیت مطلوب) منطبق باشد. در بدترین حالت نیز فاصله از ۱ بیشتر خواهد بود. به‌طور کلی چنانچه فاصله میان دو مقدار فازی از ۰.۲ بزرگ‌تر باشد، اختلاف مشاهده شده معنادار است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸). در تمامی موارد فوق فاصله فازی زدایی شده بزرگ‌تر از شدت آستانه است. بنابراین نتایج بیانگر آن است که در تمامی موارد بین وضعیت موجود (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) فاصله معناداری وجود دارد.

در پژوهش حاضر هر شاخص از دو منظر مورد بررسی قرار گرفت، منظر اهمیت که با I نمایش داده می‌شود و منظر

10. Importance-Performance Analysis

شکاف وضعیت متغیرهای افشای اطلاعات حسابداری توسعه پایدار بنا بر نظر خبرگان پرداخته شد که در تمامی موارد فاصله فازی زدایی شده بزرگتر از شدت آستانه است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که در تمامی موارد بین انتظارات (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه که باید باشد) فاصله معناداری وجود دارد و همچنین نتیجه ارزیابی اهمیت-عملکرد نیز نشان داد که شاخص‌ها در محدوده "حیطه ضعف" قرار دارند، به عبارتی همه شاخص‌ها دارای اهمیت بالا و عملکرد پایین می‌باشند و در نهایت وضعیت افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار در ۲۹ شرکت دولتی در دوره زمانی چهارساله بررسی شد که نتایج، نظر خبرگان را تأیید می‌کند.

نتیجه حاصل‌شده در این پژوهش با نتایج برخی پژوهش‌های دیگر از قبیل یافته‌های پژوهش؛ یگانه و بزرگر (۱۳۹۱)، مبنی بر پایین بودن افشای بعد اجتماعی در شرکت‌های بورس و تأکید بر شکاف بالای وضعیت موجود از انتظارات جامعه و همچنین یافته‌های پژوهش؛ فخاری و همکاران (۱۳۹۵)، سطح پایین افشای ابعاد "ای‌اس‌جی" در شرکت‌های ایرانی، نشان‌دهنده شکاف وضعیت موجود از انتظارات خبرگان و با یافته‌های پژوهش احمد (۲۰۱۸)، در شرکت‌های بنگلادشی، همخوانی دارد. لذا گزارشگری پایداری شرکت‌های ایرانی همانند شرکت‌های سایر کشورهای آسیایی در سطح پایینی بوده و نیاز به بهبود بسیاری در افشای موارد مربوط به حاکمیت شرکتی، وضعیت اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی است که البته این موارد اجزاء اصلی پایداری هستند (خوزین و همکاران، ۱۳۹۷). در پایان انتظار می‌رود این پژوهش علاوه بر غنا بخشیدن به ادبیات مطالعه افشای اطلاعات حسابداری پایدار، بتواند برای تحلیل‌گران، مدیران و سیاست‌گذاران امور شرکتی مفید باشد تا با تدوین سیاست‌های مناسب در حوزه مسائل زیست‌محیطی، اجتماعی، اقتصادی و راهبری شرکتی و افشای هر چه بیشتر آنها در گزارش‌های مالی، اطلاعات شفاف‌تری را در اختیار ذینفعان قرار دهند که در نهایت باعث عملکرد پایدار شرکت‌ها در بلندمدت شود. حال با توجه به یافته‌های پژوهش موارد زیر به‌عنوان راه‌کارهایی جهت ارتقاء افشای اطلاعات حسابداری توسعه پایدار ارائه می‌شود. لذا به سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود تدابیری اتخاذ نماید تا امتیاز کارایی گزارشگری پایداری شرکت‌ها محاسبه و رتبه‌بندی آنها بر اساس الگوی پیشنهادی صورت پذیرد تا کیفیت افشاء از نظر موضوع، برای استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها و اطلاعات ارائه‌شده از سوی بورس بهبود یابد. و همچنین در ساختار سازمانی خودواحد یا کمیته مستقل گزارشگری پایداری

است (وضعیت موجود) چهار ربع قابل تشخیص است:

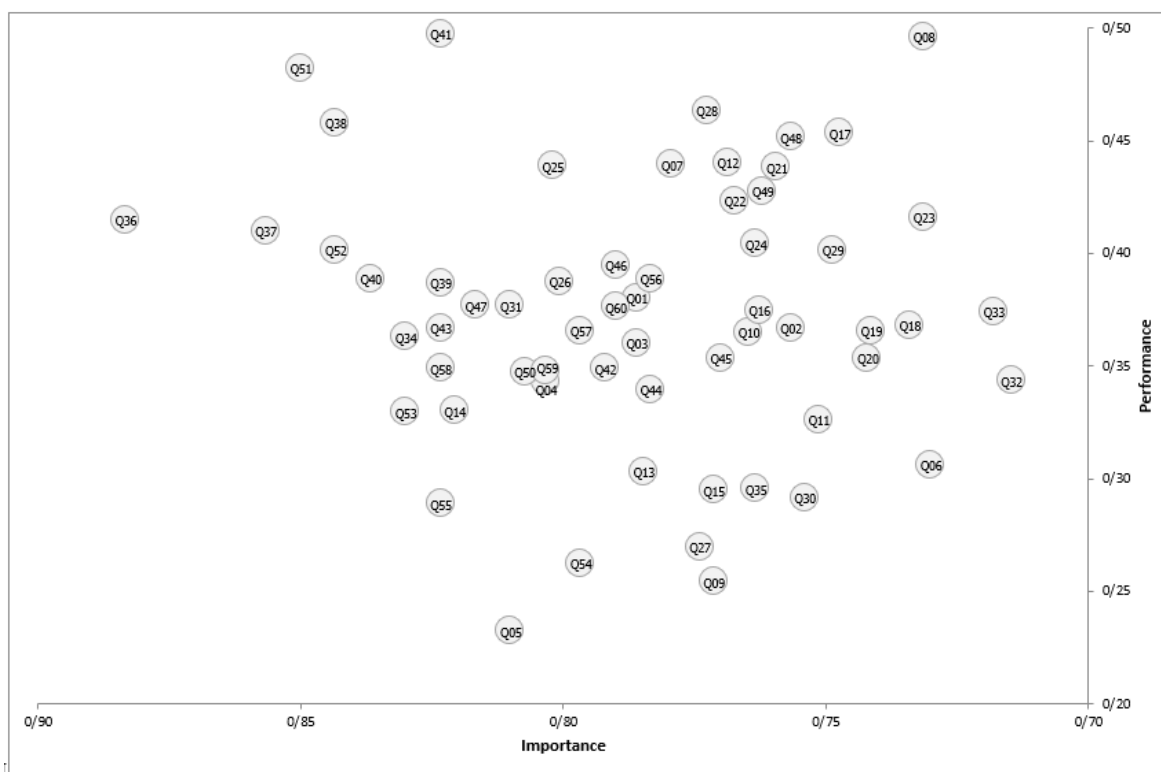
۱. حیطه بی‌تفاوتی: عملکرد پایین-اهمیت پایین،
۲. حیطه اتلاف: عملکرد بالا-اهمیت پایین،
۳. حیطه ضعف: عملکرد پایین-اهمیت بالا،
۴. حیطه قابل قبول: عملکرد بالا-اهمیت بالا،

نتیجه ارزیابی اهمیت-عملکرد برای شاخص‌های پژوهش حاضر به صورت شکل ۲، می‌باشد.

از آنجا که تمامی شاخص‌های پژوهش بااهمیت است، بنابراین حیطه بی‌تفاوتی و حیطه اتلاف وجود ندارد. از طرفی عملکرد در تمامی موارد پایین (کمتر از ۰.۵) در نوسان است. بنابراین شاخص‌ها در محدوده "حیطه ضعف" قرار دارند. به عبارتی همه شاخص‌ها دارای اهمیت بالا و عملکرد پایین می‌باشند. علاوه بر بررسی وضعیت افشاء شرکت‌ها بر اساس نظر خبرگان، در یک پروسه زمان‌بر، گزارش‌ها و مستندات شرکت‌های نمونه در دوره زمانی ۴ ساله در زمینه افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار بررسی شد که نتایج حاصل، حاکی از تأیید نظر خبرگان و وضعیت ضعیف افشاء در بسیاری از شاخص‌ها می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

محبوبیت حسابداری توسعه پایدار در دو دهه گذشته افزایش چشمگیری داشته است. به طوری که بسیاری از شرکت‌ها در حال گزینش روش‌های جدید و همچنین روش‌هایی برای افشای اطلاعات مالی خود در مورد فعالیت‌های هسته‌ای، اجتماعی، نتایج تأثیرات آنها و... هستند. حسابداری توسعه پایدار باید با استراتژی‌های شرکت متصل باشد و از یک چارچوب پایدار پیروی کند. به‌عنوان یک نتیجه از این موضوع؛ سهامداران، تأمین‌کنندگان و نهادهای دولتی می‌خواهند که درک بهتری از اینکه چگونه شرکت مدیریت منابع خود را برای رسیدن به هدف‌های سازمان و همچنین برای تحقق توسعه پایدار تخصیص می‌دهند، داشته باشند. باوجود مطرح‌شدن حسابداری توسعه پایدار در ایران، در زمینه افشاء اطلاعات با رویکرد پایداری، خلاء تحقیقات زیادی وجود دارد. در این راستا، این پژوهش باهدف تحلیل شکاف فازی و شناسایی شاخص‌های افشاء اطلاعات حسابداری پایدار انجام شد. جهت شناسایی متغیرهای پژوهش به تحلیل محتوای تحقیقات و منابع معتبر در زمینه افشای اطلاعات حسابداری توسعه پایدار پرداخته شد که از ۱۴۷ کد اولیه، ۶۰ شاخص استخراج شد که در قالب چهار بعد اجتماعی، اقتصادی، زیست‌محیطی و راهبری، دسته‌بندی شدند و با استفاده از تکنیک دلفی فازی، شاخص‌ها نهایی شدند و سپس به تحلیل



شکل ۲. نتیجه ارزیابی اهمیت و عملکرد

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۹. وضعیت افشاء اطلاعات حسابداری توسعه پایدار در شرکت‌های نمونه

سال				شاخص‌ها	
۱۳۹۷	۱۳۹۶	۱۳۹۵	۱۳۹۴		
۵	۶	۷	۷	افشا نشده	افشای استراتژی‌ها برای مدیریت تأثیرات بر تنوع زیستی و منابع طبیعی
۲۵	۲۳	۲۲	۲۲	افشا شده	
۲۶	۲۷	۲۶	۲۶	افشا نشده	افشای استراتژی‌ها و اقدامات در جهت کاهش آثار مخرب فعالیت‌های شرکت بر اقلیم، پیشگیری و رفع آن
۳	۲	۳	۳	افشا شده	
۴	۵	۵	۵	افشا نشده	افشای سیاست‌های آتی محیطی شرکت
۲۵	۲۴	۲۴	۲۴	افشا شده	
۴	۴	۵	۴	افشا نشده	افشای میزان آموزش به کارکنان (ساعت-هزینه) برای تولید با توجه به ملاحظات زیست‌محیطی و کاهش اثرات زیان‌بار آن
۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	افشا شده	
۲۸	۲۷	۲۷	۲۸	افشا نشده	افشای آموزش به مشتریان (ساعت - هزینه) برای مصرف با توجه به ملاحظات زیست‌محیطی و کاهش اثرات زیان‌بار (بر حسب ساعت یا هزینه)
۱	۲	۲	۱	افشا شده	
۲۴	۲۵	۲۷	۲۶	افشا نشده	افشای فعالیت‌های آموزشی رعایت مسائل زیست‌محیطی (برگزاری یا شرکت در همایش زیست‌محیطی یا محیط زیست)
۵	۴	۲	۳	افشا شده	
۴	۴	۴	۳	افشا نشده	افشای دریافت گواهینامه‌های تطابق سیستم مدیریت محیطی EMS
۲۵	۲۵	۲۵	۲۶	افشا شده	
۲۶	۲۶	۲۷	۲۸	افشا نشده	افشای جوایز مربوط به رعایت مسائل زیست‌محیطی
۳	۳	۲	۱	افشا شده	

ادامه جدول ۹ ←

→ ادامه جدول ۹					
۲۷	۲۷	۲۷	۲۸	افشا نشده	افشای میزان آب، کاغذ، انرژی و... صرفه‌جویی شده به دلیل بهبود فرایندهای شرکت
۲	۲	۲	۱	افشا شده	
۲۹	۲۹	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای فعالیت‌های شرکت جهت کاهش مصرف آب و انرژی و...
۲۸	۲۸	۲۸	۲۷	افشا نشده	افشای میزان آب و انرژی تجدیدپذیر قابل مصرف
۱	۱	۱	۲	افشا شده	
۲۴	۲۵	۲۶	۲۷	افشا نشده	افشای کل ضایعات و طبقه‌بندی به عنوان خطرناک و نحوه دفع مناسب
۵	۴	۳	۲	افشا شده	
۷	۷	۷	۷	افشا نشده	افشای میزان آلودگی
۲۲	۲۲	۲۲	۲۲	افشا شده	
۷	۷	۷	۷	افشا نشده	افشای اقدامات انجام شده برای انتشار گازهای گلخانه‌ای سمی
۲۲	۲۲	۲۲	۲۲	افشا شده	
۲۸	۲۸	۲۸	۲۸	افشا نشده	افشای میزان سرمایه‌گذاری در شرکت‌های رعایت‌کننده مسائل زیست‌محیطی
۱	۱	۱	۱	افشا شده	
۲۹	۲۹	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای میزان سرمایه‌کاهش یافته به دلیل خروج سهام شرکت‌هایی که مسائل زیست‌محیطی را رعایت نمی‌کنند
۰	۰	۰	۰	افشا شده	
۲۸	۲۸	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای میزان حمایت و تأمین مالی اقتصاد سبز و انرژی‌های تجدیدپذیر
۱	۱	۰	۰	افشا شده	
۲۵	۲۶	۲۶	۲۸	افشا نشده	افشای نحوه تأمین مالی هزینه‌های زیست‌محیطی شرکت
۴	۳	۳	۱	افشا شده	
۲۹	۲۹	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای اقدامات یا هزینه‌های شرکت در حمایت از کودکان کار
۲۵	۲۷	۲۸	۲۹	افشا نشده	افشای اقدامات یا هزینه‌های شرکت جهت حمایت از بهداشت و سلامت جوامع
۴	۲	۱	۰	افشا شده	
۲۵	۲۶	۲۵	۲۶	افشا نشده	افشای کمک‌های مالی برای حمایت از فعالیت‌های اجتماعی، جذب کارآموزی ارتباط با دانشگاه، صنعت و...
۴	۳	۴	۳	افشا شده	
۲۰	۲۱	۲۲	۲۲	افشا نشده	افشای کمک‌های مالی به مؤسسات خیریه، بلایای طبیعی و...
۹	۸	۷	۷	افشا شده	
۲۵	۲۶	۲۷	۲۸	افشا نشده	افشای سیاست‌ها و رویه‌ها جذب، استخدام، نحوه جبران عملکرد و رتبه‌بندی کارکنان
۴	۳	۲	۱	افشا شده	
۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	افشا نشده	افشای میزان حقوق، دستمزد و مزایا
۴	۴	۴	۴	افشا شده	
۲۹	۲۹	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای کل ساعت آموزش، تشریح فعالیت‌ها یا هزینه آموزش نیروی کار
۲۹	۲۹	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای قوانین، آیین‌نامه‌ها و اصول داوطلبانه سلامت تولید
۲۹	۲۹	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای تعداد ساعت کاری از دست رفته به علت حوادث با تعداد کل حوادث، مرگ و میر کارکنان و نوع آسیب
۰	۰	۰	۰	افشا نشده	افشای استانداردهای ایمنی و سلامت کارکنان
۲۹	۲۹	۲۹	۲۹	افشا شده	
۵	۵	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای هزینه‌های مربوط به بهداشت حرفه ای کارکنان
۲۴	۲۴	۰	۰	افشا شده	
۱۴	۲۲	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای رویه‌های حفظ حریم خصوصی مشتریان
۱۵	۷	۰	۰	افشا شده	

→ ادامه جدول ۹					
۲۳	۱۲	۱۰	۲۹	افشا نشده	گارانتی و خدمات پس از فروش به مشتریان
۲۳	۱۷	۱۹	۰	افشا شده	
۲۵	۲۵	۲۶	۲۷	افشا نشده	افشای تعداد شکایات دریافتی از مشتریان با میزان پرداخت خسارت
۴	۴	۳	۲	افشا شده	
۲۵	۲۵	۲۶	۲۷	افشا نشده	افشای نظرسنجی از مشتریان یا ارزیابی میزان رضایت مشتریان
۴	۴	۳	۲	افشا شده	
۲۵	۲۵	۲۶	۲۷	افشا نشده	افشای هزینه و منفعت برنامه‌های شرکت به منظور شناخته شدن برند
۴	۴	۳	۲	افشا شده	
۲۶	۲۵	۲۶	۲۵	افشا نشده	افشای ساختار کمیته، واحد یا کارگروه مدیریت برند
۳	۴	۳	۴	افشا شده	
۱۶	۱۵	۱۵	۱۴	افشا نشده	افشای سرمایه‌های مصرف شده و منافع حاصل
۱۳	۱۴	۱۴	۱۵	افشا شده	
۱۴	۱۲	۱۳	۱۴	افشا نشده	افشای مشارک‌های مالیاتی
۱۵	۱۷	۱۶	۱۵	افشا شده	
۲۹	۲۹	۲۹	۲۹	افشا نشده	ریسک سرمایه‌گذاری‌ها از جمله تنوع بخشی
۰	۰	۰	۰	افشا نشده	افشای گزارش کنترل داخلی
۲۹	۲۹	۲۹	۲۹	افشا شده	
۲۷	۲۸	۲۸	۲۷	افشا نشده	افشای چارچوب یکپارچه مدیریت ریسک واحد اقتصادی
۳	۱	۱	۲	افشا شده	
۲۷	۲۸	۲۸	۲۷	افشا نشده	افشای خطرات بالقوه فعالیت‌های شرکت برای سلامتی انسان و محیط
۳	۱	۱	۲	افشا شده	
۲۷	۲۸	۲۹	۲۸	افشا نشده	افشای ریسک موارد غیرمالی
۲	۱	۰	۱	افشا شده	
۵	۵	۲۹	۲۹	افشا نشده	تأثیرات محصولات ارائه شده بر اقتصاد و جامعه
۲۴	۲۴	۰	۰	افشا شده	
۵	۵	۲۹	۲۸	افشا نشده	توجه به حمایت از رشد بلندمدت اقتصادی در جامعه
۲۴	۲۴	۰	۱	افشا شده	
۲۶	۲۷	۲۸	۲۷	افشا نشده	افشای میزان اشتغال‌زایی در جامعه
۳	۲	۱	۲	افشا شده	
۲۶	۲۷	۲۸	۲۸	افشا نشده	افشای توافقاتی با شرکتهای رقیب
۳	۲	۱	۱	افشا شده	
۲۹	۲۸	۲۶	۲۶	افشا نشده	افشای اطلاعاتی در خصوص توسعه محصولات شرکت با پروژه‌های تحقیقاتی برای بهبود تولید با افشای مخارج
۰	۱	۳	۳	افشا شده	
۲۶	۲۶	۲۸	۲۷	افشا نشده	افشای اطاعت از قوانین مرتبط تجاری و حقوقی
۳	۳	۱	۲	افشا شده	
۲۶	۲۵	۲۷	۲۶	افشا نشده	افشای دعاوی حقوقی با انتشار دادخواهی فضایی شرکت
۳	۴	۲	۳	افشا شده	
۲۵	۲۶	۲۷	۲۷	افشا نشده	افشای دستورالعمل مالکیت سهام شرکت توسط مدیران
۲	۳	۲	۲	افشا شده	
۲۷	۲۷	۲۶	۲۷	افشا نشده	افشای پیشنهاد تقسیم سود متعلق به سهامداران
۲	۲	۳	۲	افشا شده	

→ ادامه جدول ۹					
۲۶	۲۷	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای رویه‌های مربوط به انتخاب تأمین‌کنندگان
۳	۲	۰	۰	افشا شده	
۲۵	۲۶	۲۸	۲۸	افشا نشده	افشای راهبری شرکت در بخش جداگانه
۴	۳	۱	۱	افشا شده	
۲۴	۲۵	۲۸	۲۶	افشا نشده	افشای سیاست‌های راهبری آتی
۵	۴	۱	۳	افشا شده	
۵	۸	۱۲	۱۲	افشا نشده	افشای ترکیب هیئت مدیره از حیث دوگانگی، تعداد جلسات، میزان حضور، وجود زنان، موظف بودن و نبودن مدیران
۲۴	۲۱	۱۷	۱۷	افشا شده	
۰	۰	۰	۰	افشا نشده	افشای کمیته‌ها از حیث تعداد کمیته‌ها، تعداد جلسات کمیته‌ها، مدیران مستقل هر کمیته، نحوه انتصاب حسابرس، جایگزین
۲۹	۲۹	۲۹	۲۹	افشا شده	
۲۱	۲۵	۲۹	۲۹	افشا نشده	افشای کدها، نظام نامه‌ها و منشور اخلاقی
۸	۴	۰	۰	افشا شده	
۲۱	۲۵	۲۵	۲۷	افشا نشده	افشای آیین‌نامه‌ها و منشور اخلاقی
۸	۴	۴	۲	افشا شده	
۲۳	۲۵	۲۵	۲۹	افشا نشده	افشای اقدامات شرکت برای جلوگیری و مبارزه با فساد (مالی - اداری - اخلاقی)
۶	۴	۴	۰	افشا شده	
۲۱	۲۴	۲۴	۲۷	افشا نشده	افشای اقدامات شرکت در ترویج و تشویق ارزش‌ها و اصول اخلاقی کسب و کار
۸	۵	۵	۲	افشا شده	

* منبع: محاسبات پژوهشگر

- شرکت‌ها را جهت تدوین استراتژی‌ها و اهداف دایر کنند، تا چگونگی افشای آن را مدنظر قرار دهند.
- خوزین، علی؛ طالب‌نیا، قدرت اله؛ گرکز، منصور و بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۷). بررسی اثر ساختار مالکیت بر توسعه سطح گزارشگری پایداری. *حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۶)، ۱-۱۳.
- خوزین، علی؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ گرکز، منصور و بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۵). بررسی سطح توسعه گزارشگری مالی زیست‌محیطی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری سلامت*، ۵(۲)، ۲۸-۴۶.
- دارابی، رویا و اکبری، مریم. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر اجرای حسابداری محیط زیست. *پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار*، ۶(۱۰)، ۷۱-۸۴.
- زارعیان، حسین؛ حیرانی، فروغ و معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۸). ارائه مدل ساختاری تفسیری شاخصه‌های مؤثر بر ریسک حسابداری مالیاتی در طرح جامع مالیاتی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۶(۱)، ۹۷-۱۱۴.
- زین‌الدین میمند، فاطمه؛ مخملباف، احمد و ابراهیمی رومنجان، مجتبی. (۱۳۹۶). حسابداری اجتماعی، دانش محیط زیست و رفتار مسئولیت‌پذیرانه حسابداران. *دوفصلنامه حقوق محیط زیست*، ۲(۱)، ۵۷-۵۰.
- طالب‌نیا، قدرت اله؛ علیخانی، راضیه و مران‌جوری، مهدی. (۱۳۹۱). ارزیابی کمیته و ماهیت افشای اطلاعات حسابداری زیست‌محیطی و اجتماعی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۴۳، ۶۹-۶۰.
- شرکت‌ها را جهت تدوین استراتژی‌ها و اهداف دایر کنند، تا چگونگی افشای آن را مدنظر قرار دهند.
- منابع
- افضل‌یاری، مسعود و عبدالله‌زاده، بهناز. (۱۳۹۵). نقش حسابداری توسعه پایدار در حمایت از توسعه پایدار بخش صنعتی. *ماهنامه علوم انسانی اسلامی*، ۱(۱۰)، ۱-۱۰.
- باباجانی، جعفر؛ بولو، قاسم و ابراهیم پور، شهرام. (۱۳۹۸). وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران. *دانش حسابداری مالی*، ۶(۲)، ۲۸-۱.
- حاجیان، نجمه؛ انواری رستمی، علی اصغر؛ رحمانی، علی و آذر، عادل. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر سطح افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۷(۱)، ۹۲-۷۱.
- حساس یگانه، یحیی و برزگر، قدرت اله. (۱۳۹۱). مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها سیر تکامل مفاهیم و تعاریف. *حسابدار رسمی*، ۲۹(۱۰)، ۳۱-۲۲.
- حیدری‌پور، فرزانه و قرنی، محمد. (۱۳۹۴). تأثیر حسابداری زیست‌محیطی بر شاخص‌های مالی و عملیاتی شرکت‌های تولیدی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۷(۲۶)، ۵۰-۳۹.

- عباسی استمال، محمدرضا. (۱۳۹۸). *ارائه مدلی برای افشاء عوامل اطلاعات مربوط به حسابداری توسعه پایدار در ایران*. مهدی زینالی، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز، ایران.
- عباسی، ابراهیم و محمدی، فرهاد. (۱۳۹۱). بررسی گزارش‌گری مالی عملکرد زیست‌محیطی شرکت‌های آلاینده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری سلامت*، (۱)۱، ۳۳-۴۶.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا و رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارش‌گری پایداری شرکت‌ها. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، (۱۱)۴، ۲۳-۴۴.
- فخاری، حسین؛ ملکیان، اسفندیار و جفایی، منیر. (۱۳۹۶). تبیین و رتبه‌بندی مولفه‌ها و شاخص‌های گزارش‌گری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی به روش تحلیل سلسله مراتبی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، (۴)۲، ۱۵۳-۱۸۷.
- فروغی، داریوش؛ شهشهانی، مرتضی میر شمس و پورحسین، سمیه. (۱۳۸۷). نگرش مدیران درباره افشای اطلاعات حسابداری اجتماعی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۳)۱۵، ۳.
- گل ارضی، غلام حسین و سعید زنگوری. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین کیفیت سود و بازده سهام با میانجی‌گری مالکیت نهادی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس
- اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۷۲-۸۶-۶۵.
- مران‌جوری، مهدی و علیخانی، راضیه. (۱۳۹۰). پژوهش حسابداری اجتماعی و محیطی. *مجله دانش و پژوهش حسابداری*، انجمن حسابداری ایران، (۲۴)۷.
- معصومی، سیدرسول؛ صالح نژاد، سیدحسن و ذبیحی، علی. (۱۳۹۷). شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارش‌گری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، (۷۰)۱۸، ۱۹۵-۲۲۰.
- مهدوی، غلامحسین؛ دریائی، عباسعلی؛ خانی، رضیه و مران‌جوری، مهدی. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین اندازه شرکت، نوع صنعت و سودآوری با افشای اطلاعات حسابداری زیست‌محیطی و اجتماعی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، (۱)۵، ۸۷-۱۰۳.
- نادری خورشیدی، علیرضا و سلگی، محمد. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر قابلیت‌های سازمان و ساختار صنعت بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مدیریت بازرگانی*، (۱)۷، ۲۰۹-۲۲۹.
- نمازی، محمد؛ رجب دری، حسین و روستا، اعظم. (۱۳۹۶). تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه ای حسابداری. *اخلاق در علوم و فناوری*، (۸۰-۷۰).
- بیلویی خمسلویی، مالک؛ ایزدی نیا، ناصر و عرب‌صالحی، مهدی. (۱۳۹۷). تأثیر میزان شاخص‌های پایداری افشاء شده بر کیفیت سود. *مجله دانش حسابداری*، (۱)۹، ۷-۴۳.
- Abbasi Astemal, M. (2020). *Presenting a model for disclosing information factors related to sustainable development accounting in Iran*. Mehdi Zeinali, Faculty of Economics, Management and Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, Tabriz, Iran (In Persian).
- Abbasi, E. & Mohammadi, F. (2012). Investigating the Financial Reporting of the Environmental Performance of Polluting Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Health Accounting*, (1)1, 33-46 (In Persian).
- Abdi, M., Kurdistan, Gh. & Rezazadeh, J. (2020). Designing a Coherent Model for Corporate Sustainability Reporting. *Financial Accounting Research*, (11)4, 23-44 (In Persian).
- Afzalianmand, M. & Abdollahzadeh, B. (2016). The Role of Sustainable Development Accounting in Supporting the Sustainable Development of the Industrial Sector. *Islamic Humanities*, (10)1 (In Persian).
- Ahmed, M. (2018). Quality of Sustainable Corporate Reporting: An Evidence from Bangladesh.
- Babajani, J.; Bolo, Q. & Ebrahimpour, SH. (2019). Status of Implementation of Accounting Standards Approved by the Auditing Organization in Public Sector Institutions of the Islamic Republic of Iran. *Knowledge of Financial Accounting*, (2)6, 1-28.
- Bebbington, J. & Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An enabling

- role for accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (1) 31, 2-24 (In Persian).
- Braam, G. & Peeters, R. (2018). Corporate sustainability Performance and Assurance on Sustainability Reports: Diffusion of accounting practices in the realm of sustainable development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, (2)25, 164-181.
 - Bravo, F. & Reguera-Alvarado, N. (2018). Sustainable Development Disclosure: Environmental, Social and Governance Reporting and Gender Diversity in the Audit Committee. *Business Strategy and the Environment*.
 - Chintrakarn, P., Jiraporn, P., Tong, S. & Proctor, M. (2017). Using Demographic Identification to Estimate the Effects of Board Size on Corporate Performance. *Applied Economics Letters*, 24(11), 766-770.
 - Darabi, R. & Akbari, M. (2015). Investigating the Effective Factors on the Implementation of Environmental Accounting. *Journal of Economics and Business*, 6 (10), 71-84 (In Persian).
 - Fakhari, H., Malekian, E. & Jafayi, M. (2017) Explaining and Ranking the Components and Indicators of Environmental, Social and corporate reporting Through Hierarchical Analysis in Companies Listed on the Stock Exchange. *Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, (4)2, 153-187 (In Persian).
 - Foroughi, D., Shahshahani, M. & Pourhossein, S. (2008). Managers' Attitudes Towards Disclosure of Social Accounting Information: Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, *Accounting and Auditing Reviews*, (15)52, 55-70 (In Persian).
 - Gol Arzi, G. & Zangouri, S. (2013). Investigating the Relationship between Earnings Quality and Stock Returns with Mediation of Institutional Ownership in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Reviews*, 72, 65-86 (In Persian).
 - Haidarpour, F. & Qarni, M. (2015). The Effect of Environmental Accounting on Financial and Operational Indicators of Manufacturing Companies. *Financial Accounting and Auditing Research*, (26)7, 39-50 (In Persian).
 - Hajiyan, N., Anwari Rostami, A., Rahmani, A. & Azar, A. (2015). Investigating the Factors Affecting the Level of Information Disclosure of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Research*, (1)7, 71-92 (In Persian).
 - Hasas Yeganeh, Y. & Barzegar, G. (2012). Corporate Social Responsibility Evolution of Concepts and Definitions. *Certified Public Accountant*, (10)29, 22-31 (In Persian).
 - Hasson, F., Keeney, S. & McKenna, H. (2003) Research Guidelines for the Delphi Survey Technique. *Journal of Advanced Nursing*, (4)32, 1008-1015.
 - Huang, L., Wu, J. & Yan, L. (2015). Defining and Measuring Urban Sustainability: A Review of Indicators. *Landscape ecology*, (7)30, 1175-1193.
 - Jizi, M. (2017). The Influence of Board Composition on Sustainable Development Disclosure. *Business Strategy and the Environment*, (5)26, 640-655.
 - Joss, S. & Rydin, Y. (2018). Prospects for Standardising Sustainable Urban Development.
 - Khozein, A., Talebnia, G., Gerkaz, M. & Bani Mahd, B. (2017). Investigating the Level of Development of Environmental Financial Reporting of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Health Accounting*, (2)5, 28-46 (In Persian).
 - Khozein, A., Talebnia, G., Gerkaz, M. & Bani Mahd, B. (2018). Investigating the Effect of Ownership Structure on the Development of Sustainability Reporting Level. *Management Accounting*, (36)11, 1-13 (In Persian).
 - Kim, K.H., Kim, M. & Qian, C. (2018). Effects of Corporate Social Responsibility on Corporate Financial Performance: A Competitive-Action Perspective. *Journal of Management*, (3)44, 1097-1118.
 - Mahdavi, G., Daryaei, A., Khani, R. & Maranjouri, M. (2015). Investigating the Relationship between Firm

- Size, Industry Type and Profitability with Disclosure of Environmental and Social Accounting Information. *Empirical Accounting Research*, (3)4, 87-103 (In Persian).
- Manes-Rossi, F., Tiron-Tudor, A., Nicolò, G. & Zanellato, G. (2018). Ensuring More Sustainable Reporting in Europe Using Non-Financial Disclosure-De Facto and De Jure Evidence. *Sustainability*, 10(4), 1162.
 - Maran Jori, M. & Alikhani, R. (2011). Social and Environmental Accounting Research. *Journal of Accounting Knowledge and Research*, Iranian Accounting Association, (7)24 (In Persian).
 - Masoumi, S., Saleh Nejad, S. & Zabihi, A. (2015). Identification of Variables Affecting the Level of Sustainability Reporting of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge*, (18)70, 195-220 (In Persian).
 - Naderi Khorshidi, A. & Solgi, M. (2015). Investigating the Effect of Organizational Capabilities and Industry Structure on Social Responsibility in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Business Management*, (1)7, 209-229 (In Persian)
 - Namazi, M., Rajab Dori, H. & Rosta, A. (2017). Development of a Model for Sustainable Development of Professional Accounting Ethics. *Ethics in Science and Technology*, 70-80 (In Persian).
 - Okoli, C. & Pawlowski, D. (2004). The Delphi Method as a Research Tool: An example. *Design Considerations and Applications*, 42, 21-32.
 - Powell, C. (2003). The Delphi Technique: Myths and Realities. *Journal of Advanced Nursing*, 41(4), 376-38.
 - Sokil, O. (2017). Concept of Accounting for Sustainable Development. *Accounting and Finance*, (1), 85-92.
 - Talebnia, G., Alikhani, R. & marjanjori, M. (2012), Assessing the Quantity and Nature of Disclosure of Environmental and Social Accounting Information in Iran, *Accounting and Auditing Reviews*, (43), 69-60 (In Persian).
 - Thomson, I., Grubnic, S. & Georgakopolous, G. (2018). Time Machines, Ethics and Sustainable Development: Accounting for Inter-Generational Equity in Public Sector Organizations. *Public Money & Management*, (5)38, 379-388.
 - Thorbecke, E. (2017). Social Accounting Matrices and Social Accounting Analysis. *In Methods of Interregional and Regional Analysis*, 281-332, Routledge.
 - Wu, C.H. & Fang, W. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi Method for Developing Critical Competences of Electronic Commerce Professional Managers. *Quality & Quantity*, (4)45, 751-768.
 - Yablooi Khumslooi, M., Izadinia, N. & Arabsalehi, M. (2018). The Effect of Disclosed Sustainability Indicators on Earnings Quality. *Journal of Accounting Knowledge*, (1)9, 7-34 (In Persian).
 - Yang, N., Li, Z. & Feng, Y. (2017). Empirical Study for Influencing Factors on Environmental Accounting Information Disclosure in Chemical Industry. *Chemical Engineering Transactions*, 62, 1591-1596.
 - Yigitcanlar, T. & Teriman, S. (2015). Rethinking Sustainable Urban Development: Towards an Integrated Planning and Development Process. *International Journal of Environmental Science and Technology*, (1)12, 341-352.
 - Zainuddin, F., Makhmal Baf, A. & Ebrahimi Romanjan, M. (2017). Social Accounting, Environmental Knowledge and Accountable Behavior of Accountants. *Environmental Rights*, 4, 50-57 (In Persian).
 - Zareian, H., Hiyrani, F. & Moinuddin, M. (2019). Provide an Interpretive Structural Model of the Effective Indicators on Tax Audit Risk in the Comprehensive Tax Plan. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (1)6, 97-114 (In Persian).

امکان سنجی قابلیت تعمیم طبقات صورت جریان وجوه نقد در استانداردهای ملی به واحدهای گزارشگر بخش عمومی

مهرداد جباری^۱، *عباسعلی پورآقاچان^۲، محمد مهدی عباسیان^۳

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

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

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

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۹/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۰/۷

Feasibility Study of Generalizability of Cash Flow Classes in National Standards to Public Sector Reporting Units

M. Jabbari¹, *A.A. Pour-Aghajan², M.M. Abbasian³

1. PhD. Student in Accounting, Ghaemshahr Branch, Islamic Azad University, Ghaemshahr, Iran.

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

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

Received: 2019/12/14 Accepted: 2019/12/28

Abstract

Subject and Purpose of the Article: According to the users of financial reporting of financial statements in the public sector and their information needs, the present study has examined the generalizability of the three main parts of the cash flow statement in the private sector to the reporting units of the public sector.

Research Method: The statistical population of this study was financial controllers of executive agencies and their deputies and university professors who were selected by regular sampling of the relevant sample. Data were collected through a library study and field surveys, through a questionnaire in the form of 17 questions (items), data related to the three research hypotheses and the research hypotheses were tested using statistical tests.

Research Findings: The results show that from the respondents' point of view, the three main categories (operational sector, investment and financing) of the private sector cash flow statement can also be used and generalized for public sector reporting units.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the results, the main classes of cash flow statements according to national standards can be generalized to public sector reporting units, which can be used by the competent authorities in developing the relevant standard in the public sector.

Keywords: Cash Flow, Operational Activities, Investment Activities, Financing Activities, Public Sector.

JEL Classification: I19, H83, M41

* Corresponding Author: M. Mehrabanpour

E-mail: Abbas_acc46@yahoo.com

چکیده

موضوع و هدف مقاله: با توجه به استفاده کنندگان از گزارش مالی صورت‌های مالی در بخش عمومی و نیازهای اطلاعاتی آنان، پژوهش حاضر تعمیم‌پذیری سه بخش اصلی صورت جریان وجوه نقد در بخش خصوصی را به واحدهای گزارشگر بخش عمومی مورد بررسی قرار داده است.

روش پژوهش: جامعه آماری این پژوهش ذیحسابان و معاونین ذیحساب دستگاه‌های اجرایی و اساتید دانشگاه بوده که با نمونه‌گیری به روش منظم نمونه مربوطه انتخاب گردید. داده‌ها، از طریق مطالعه کتابخانه‌ای و بررسی‌های میدانی، از طریق پرسشنامه‌ای در قالب ۱۷ سؤال (گویه) داده‌های مربوط به سه فرضیه پژوهش را جمع‌آوری نموده و با استفاده از آزمون‌های آماری فرضیات پژوهش آزمون گردید.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشان می‌دهد که از نظر پاسخ‌دهندگان ۳ طبقه اصلی (بخش عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی) صورت جریان وجوه نقد بخش خصوصی برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی نیز قابلیت استفاده و تعمیم دارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به نتایج، طبقات اصلی صورت جریان وجوه نقد طبق استانداردهای ملی به واحدهای گزارشگر بخش عمومی نیز قابلیت تعمیم داشته، که می‌تواند توسط مراجع در تدوین استاندارد مربوط در بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: جریان وجه نقد، فعالیت‌های عملیاتی، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، فعالیت‌های تأمین مالی، بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: I19, H83, M41

* نویسنده مسئول: عباسعلی پورآقاچان

Doi: 10.30473/GAA.2020.50262.1331

مقدمه

در دنیای امروز، دسترسی به اطلاعات از جمله اطلاعات مالی بدون توجه به مقوله کیفیت آن، یک راهبرد سودمند محسوب نمی‌شود. صورت‌های مالی به عنوان یکی از مهمترین اطلاعات در دسترس ذینفعان نیز نمی‌تواند فاقد کیفیت باشد. به منظور بهبود گزارشگری مالی و در نتیجه ارتقای سودمندی آن باید به نیازهای اطلاعاتی ذینفعان توجه کرد. با توجه به هدف گزارشگری مالی، یعنی ارائه اطلاعات سودمند برای تسهیل قضاوت‌ها و تصمیمگیری‌های استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و این که نیازهای استفاده‌کنندگان مذکور می‌تواند معیار کیفیت صورت‌های مالی باشد (اعتمادی و تاری‌وردی، ۱۳۸۵)، فراهم آوردن اطلاعات مربوط، مهمترین وظیفه حسابداری محسوب می‌شود. از این رو توجه به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان بسیار راهگشا خواهد بود. حسابداری از طریق ارائه گزارش‌های مالی که بخش عمده آن را صورت‌های مالی تشکیل می‌دهد، این نقش را ایفا می‌نماید. هدف صورت‌های مالی عبارت است از: ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد (مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۲). صورت‌های مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابدهی آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی، غالباً خواهان ارزیابی وظیفه مباشرت یا حسابدهی مدیریت می‌باشند (بند ۱ و ۲ فصل اول مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۲). اجزای صورت‌های مالی در بخش عمومی طبق بند ۱۲ استاندارد حسابداری شماره ۱ بخش عمومی عبارتند از:

(الف) صورت وضعیت مالی،

(ب) صورت تغییر در وضعیت مالی،

(پ) گردش حساب تغییرات در ارزش خالص،

(ت) صورت مقایسه بودجه و عملکرد،

(ث) یادداشت‌های توضیحی.

در ایران به استناد بند فوق ارائه صورت جریان وجوه نقد در واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای بخش عمومی، اختیاری است. اما طبق بند ۲۱ استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره یک بخش عمومی، صورت جریان وجوه نقد یکی از گزارش‌های اصلی و لاینفک صورت‌های مالی است. ضمن آنکه در هیچ یک از استانداردهای حسابداری بخش

عمومی کشور به نحوه ارائه این گزارش پرداخته است. از طرفی گزارش مالی یاد شده بنا به دلایل ذیل حایز اهمیت می‌باشد:

- ابزاری برای مشخص کردن عملکرد مالی یک سازمان بوده و عملکرد مالی سازمان را بر مبنای نقدی ارائه می‌کند.

- به همراه سایر صورت‌های مالی اساسی برای اندازه‌گیری انعطاف‌پذیری مالی استفاده می‌شود.

- برای ارزیابی جریان‌های نقدی آتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

- ابزاری برای ارزیابی توان ایجاد گردش وجوه نقد در آینده است.

- ارزیابی از توان تأمین تعهدات پرداخت سود سهام و نیاز واحد به تأمین مالی خارجی ارائه می‌دهد.

- دلایل تفاوت میان سود حسابداری و دریافت‌ها و پرداخت‌ها را بیان می‌کند.

- آثار رویدادهای غیرنقدی مربوط به فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را بیان می‌کند.

- با توجه به اینکه مبنای حسابداری در واحدهای گزارشگر بخش عمومی تعهدی و مبنای بودجه نقدی است لذا صورت جریان وجوه نقد می‌تواند نقش پل ارتباطی بین آن دو را ایفا نماید.

لذا سؤال مطرح این است که آیا صورت گردش وجوه نقد طبق استانداردهای ملی برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی قابل تعمیم بوده و دارای محتوای اطلاعاتی است. "آیا سه بخش صورت جریان وجوه نقد بخش بازرگانی که با ویژگی‌ها و شرایط حاکم بر بخش مذکور تبیین گردیده است، پاسخگوی نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی بخش عمومی با شرایط حاکم بر بخش عمومی خواهد بود؟" آیا سه قسمت در نظر گرفته شده برای صورت جریان وجوه نقد بخش خصوصی برای بخش عمومی (با توجه به استفاده کنندگان متفاوت و نیازهای اطلاعاتی متفاوت) نیز جامع و مانع است؟" یا اینکه باید در عناوین و محتوای آن تغییراتی ایجاد شود. به عبارتی دیگر "مدل صورت جریان وجوه نقد در دستگاه‌های اجرایی چگونه خواهد بود؟"

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نحوه ارائه صورت‌های مالی در سطح جهانی یکسان نیست و تفاوت‌های زیادی نظیر نحوه ارائه، طبقه‌بندی و طول دوره تمایز اقلام جاری و غیرجاری وجود دارد. در آلمان، یکی از مصادیق بارز کشورهای اروپایی^۱، در ترازنامه ابتدا دارایی‌های

حسابداری آن کشور موارد استفاده از آن صورت مالی بستگی دارد.

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آنان طبق اصل ۶ قانون اساسی "در جمهوری اسلامی ایران امور کشور باید به اتکاء آراء عمومی اداره شود". بنابراین شهروندان به منظور ارزیابی عملکرد مسئولیتی که به اتکای این آراء اداره امور کشور را به عهده می‌گیرند نیازمند اطلاعات می‌باشند. رسانه‌های عمومی، سازمان‌های مردم‌نهاد و مراکز پژوهشی جزء این گروه از استفاده‌کنندگان محسوب می‌شوند.^۳

شهروندان از ابعاد مختلف به عملکرد دولت توجه دارند. شهروندان، دریافت‌کننده خدمات عمومی تأمین شده از محل مالیات و سایر منابع عمومی هستند و بنابراین ستاده و پیامد آن را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. شهروندان نگران معیشت خانواده و همچنین نسل‌های آینده هستند. شهروندان اغلب وقت و توانایی محدودی برای تجزیه و تحلیل گزارش‌های دولت دارند. آنان می‌خواهند اطمینان یابند که دولت با رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی وظایف خود را انجام می‌دهد.

از آنجا که رسانه‌های خبری و گروه‌های حافظ منافع عمومی، به نوعی نماینده شهروندان و سازمان دهنده ایشان می‌باشند، بنابراین شهروندان خواهان اطلاعات بیشتری از آنان درباره فعالیت‌های دولت هستند.^۴

پاسخگویی زمانی بهبود می‌یابد که این وظیفه در سطوح مختلف تقسیمات کشوری نیز صورت گیرد. شوراهای شهرستان و استان (موضوع اصل ۱۰۰ قانون اساسی) از ارکان مهم پاسخگویی هستند و باید به عنوان استفاده‌کننده به نیازهای اطلاعاتی آنان توجه شود.^۵

مجلس شورای اسلامی متشکل از نمایندگان مردم است که با رأی مستقیم آنها انتخاب می‌شوند و به موجب اصل ۷۶ قانون اساسی، حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور را دارند. قوانین برنامه پنج ساله و بودجه سالانه کل کشور توسط مجلس تصویب می‌شود و به عنوان مهم‌ترین اسناد مالی کشور، اجرای آن توسط مجلس تحت نظارت قرار می‌گیرد. رییس جمهور باید گزارش پیشرفت برنامه‌های ۵ ساله و عملکرد سالانه دولت را به مجلس ارائه دهد. علاوه بر این، مجلس درباره عوارض و مالیات‌ها و نحوه انجام مخارج

بلندمدت، سپس دارایی‌های جاری ارائه می‌شود، این در حالی است که در درون دارایی‌های بلندمدت نیز به ترتیب دارایی‌های نامشهود، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و دارایی‌های مالی ارائه می‌شوند. از سوی دیگر، در بخش حقوق صاحبان سهام و بدهی‌ها ابتدا حقوق صاحبان سهام، سپس بدهی‌ها ارائه می‌شوند. در مقابل، در آمریکا، مصداق بارز کشورهای آنگلو ساکسون^۲، در ترازنامه، ابتدا دارایی‌های جاری، سپس دارایی‌های بلندمدت ارائه می‌شود، در حالی که در درون دارایی‌های بلندمدت نیز به ترتیب دارایی‌های مالی، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و دارایی‌های نامشهود ارائه می‌شوند. از سوی دیگر، در بخش بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام، ابتدا بدهی‌ها، سپس حقوق صاحبان سهام ارائه می‌شوند. هر یک از این کشورها برای اینگونه ارائه توجیه خاص خود را دارند. در آلمان با تفکر اهمیت سودآور بودن دارایی‌ها، ابتدا دارایی‌های نامشهود، سپس سایر دارایی‌ها ارائه می‌شوند. در حالی که در آمریکا، با تفکر نقدینگی، ابتدا دارایی‌های جاری، سپس دارایی‌های بلندمدت ارائه می‌شوند. در آلمان، از آنجا که بانک‌ها عمده تأمین‌کننده منابع مالی واحدهای تجاری می‌باشند. لذا ابتدا حقوق صاحبان سهام، سپس بدهی‌ها ارائه می‌شوند. این در حالی است که در آمریکا، از آنجا که عمده منابع مالی واحدها از طریق بازار سرمایه صورت می‌گیرد، لذا ابتدا بدهی‌ها، سپس حقوق صاحبان سهام ارائه می‌گردد. در خصوص توجیه نحوه ارائه دارایی‌های جاری نیز این دو کشور متفاوت هستند. در آلمان خرید و فروش مواد اعتباری انجام می‌شود. در حالی که، در آمریکا خرید و فروش شرکت‌ها به صورت نقد انجام می‌شود و چرخه تجاری از طریق استقراض بانکی صورت می‌گیرد. نحوه ارائه ترازنامه در انگلستان نیز منحصر به فرد است. ارائه دارایی‌های بلندمدت، مشابه آلمان است اما در بخش بعد از آن دارایی‌های جاری پس از کسر بدهی‌های جاری گزارش می‌شود. تلقی یک قلم به عنوان غیرمترقبه نیز در کشورها می‌تواند متفاوت باشد. یکی از مزایای ترازنامه از نوع کشور انگلستان، توجه به بازار سرمایه در گردش است که محتوای اطلاعاتی ترازنامه را افزایش می‌دهد و دیگر اینکه ساختار سرمایه به سهولت تبیین می‌شود که مورد توجه مدیریت مالی است (تاری وردی، ۱۳۷۵).

موارد فوق نمونه‌هایی از تأثیرگذاری محیط اقتصادی و شرایط کسب و کار بر ساختار گزارشگری مالی کشورها بوده و نشان دهنده آن است که نوع صورت‌های مالی و طبقه‌بندی اقلام در آن به فایده‌مندی آن در شرایط اقتصادی و

۳. مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی با عنوان اهداف گزارشگری مالی،

بند ۱۸

۴. همان، بند ۱۹

۵. همان، بند ۲۰

2. Anglo-Saxon

تصمیمگیری می‌کند.^۶

مجلس در اتخاذ تصمیمات اساسی نسبت به اهداف دولت به گونه‌ای گسترده مشارکت می‌کند. این تصمیمات منجر به تصویب قوانین در پاسخ به نیازهای شهروندان و تخصیص منابع به برنامه‌های گوناگونی می‌شود که بر وضعیت اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی شهروندان تأثیر دارد.

این تصمیمات معمولاً با توجه به نتایج تحلیل هزینه - فایده و آثار مالی آن بر اقتصاد کشور، اتخاذ می‌شود. مجلس شورای اسلامی با توجه به وظایف مهمی که به عهده دارد از استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی است.^۷

طبق بند ۲ اصل ۱۱۰ قانون اساسی، رهبر مسئول نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های کلی نظام است. اطلاعات مورد نیاز برای انجام این مسئولیت اساساً در مورد مجموعه دولت است. رئیس‌جمهور در برابر رهبر مسئول است و باید اطلاعات لازم درباره عملکرد دولت را به ایشان ارائه کند.^۸

مقامات اجرایی، با هدف برنامه‌های بلندمدت، میان‌مدت و کوتاه‌مدت کشور و سیاست‌های مربوط به تحقیق این اهداف سروکار دارند. این مقامات، مسئول اجرای طرح‌ها و فعالیت‌ها در چارچوب قانون بودجه می‌باشند. آن‌ها همچنین مدیریت برنامه‌ها را به عهده دارند به گونه‌ای که عملیات با رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی انجام شود. مقامات اجرایی به منظور ایفای بهتر وظایف خود، از گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند. نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی.^۹

بند ۲۶-۳۵ و بند ۳۷ مفاهیم نظری با عنوان اهداف گزارشگری مالی کیفیت صورت‌های مالی وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، رکن اصلی پاسخگویی و تصمیمگیری‌های اقتصادی و از ملزومات بی‌بدیل رشد و توسعه اقتصادی هر کشور است. در راستای تحقیق پاسخگویی و تصمیمگیری‌های اقتصادی، وجود اطلاعات مالی معتبر، مربوط و قابل فهم ضروری است. اگر چه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است، اما در حال حاضر صورت‌های مالی، هسته اصلی، اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد. از صورت‌های مالی باید از کیفیت مطلوب برخوردار باشند. صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهند بود که بر اساس ضوابط معتبر تهیه شود. یکی از مهم‌ترین راه‌های بهبود کیفیت گزارشگری مالی،

توجه به کیفیت نحوه ارائه صورت‌های مالی است. جهت تعیین کیفیت مطلوب در نحوه ارائه صورت‌های مالی بایستی به اهداف ارائه صورت‌های مالی توجه داشت. با توجه به اینکه اطلاعات صورت‌های مالی در راستای نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان فراهم می‌شود، لذا کیفیت مطلوب نحوه ارائه صورت‌های مالی می‌تواند از طریق مشارکت آن‌ها تعیین شود چرا که کیفیت یک محصول را نمی‌توان جدای از مصرف‌کننده آن ارزیابی نمود. بنابراین ارزیابی مصرف‌کننده اطلاعات از کیفیت آن می‌تواند در راستای ارتقای کیفی صورت‌های مالی بسیار راهگشا باشد (تاری وردی، ۱۳۸۵).

FSAB (۱۹۸۷، بند ۸۳)، در توجیه مدل سه بخشی تصریح می‌کند طبقه‌بندی سه‌گانه در سال‌های اخیر متداول تر شده است و یکی از دلایل حمایت این مدل را مقایسه پذیری می‌داند. و نیز یکی‌دیگر از دلایل حمایت از این مدل را پاسخ‌دهندگان به متن پیشنهادی از مدل سه بخشی می‌داند و بیان می‌دارد تقریباً تمامی پاسخ‌دهندگان به متن پیشنهادی با این طبقه‌بندی (سه‌گانه) موافق بوده‌اند (همان، بند ۸۴). اما سؤال این است که "آیا مدل‌های دیگر در کنار این مدل در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفته بود؟"

از طرفی قضاوتی بودن اجتناب‌ناپذیر طبقه‌بندی سه‌گانه، در برخی موارد به طبقه‌بندی جریان‌های نقدی مشابه، به‌طور متفاوت و جریان‌های نقدی متفاوت، به‌طور مشابه منجر شده است. بنابراین، اگر چه این طبقه‌بندی سه‌گانه صورت جریان وجوه نقد، جریان‌های نقدی مرتبط مشخصی را پیوند می‌زند، اما در سایر موارد از این کار عاجز است (نورنبرگ، ۱۹۹۳: ۶۳). طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران، صورت جریان وجوه نقد در قالب پنج بخش ارائه می‌گردد. یعنی طبق استاندارد حسابداری یاد شده، دو بخش "بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" و "مالیات بر درآمد" به مدل سه بخشی (طبق SFAS-95) و استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۷) افزوده شده است. در ادامه بازشناسی مدل‌های مختلف صورت جریان وجوه نقد به بازشناسی تفکیک این اقلام پرداخته می‌شود.

یک ایراد مهم، تعریف فعالیت عملیاتی است. فعالیت عملیاتی طبق تعریف در برگیرنده فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری است. درآمدها و هزینه‌های ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در صورت سود و زیان جداگانه منعکس می‌شود و در صورت جریان وجوه نقد هم باید حداکثر تلاش صورت گیرد تا جریان‌های نقدی فعالیت‌های عملیاتی جداگانه انعکاس یابد. سود یا زیان خالص نه تنها حاصل فعالیت‌های عملیاتی و غیرعملیاتی است بلکه اقلام غیرمترقبه هم در آن دخیل

۶. همان، بند ۲۱

۷. همان، بند ۲۲

۸. همان، بند ۲۳

۹. همان، بند ۲۵

دو بخش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تأمین مالی باید با ترازنامه هماهنگی داشته باشند. بنابراین انتقال سود و زیان غیرعملیاتی (ناشی از فروش دارایی‌های غیرجاری) از بخش فعالیت‌های عملیاتی به بخش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری اشتباهی منطقی است. یعنی به اندازه این اشتباه که یک دارایی را هزینه قلمداد نمود، یا یک هزینه را دارایی به شمار آورد.

بزرگ اصل اشاره داشت که تمامی بهره‌های پرداخت شده، اعم از هزینه‌بری یا سرمایه‌بری شده در صورت جریان وجوه نقد یکجا ارائه می‌شود. سؤالی که بروز می‌کند این است که "آیا ارائه تمامی بهره پرداخت شده (اعم از هزینه‌بری شده یا سرمایه‌بری شده) در بخش بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی که مصداق مطابقت با صورت سود و زیان محسوب شده، تناقض منطقی تلقی نمی‌شود؟" پاسخ مثبت است، چون ارائه بهره پرداخت شده سرمایه‌بری شده در این بخش، در حالی که در ترازنامه در قالب فعالیت‌های سرمایه‌گذاری گزارش شده، تناقض منطقی به شمار می‌رود. یا باید استدلال هماهنگی بین صورت‌های مالی اساسی را نپذیرفت یا اگر پذیرفته شد، نمی‌توان مدعی شد تا آنجا به این استدلال تمسک می‌جوئیم که برای ما میوه‌های شیرین بدهد. مرادزاده (۱۳۸۱: ۷۲)، در مقاله خود به تفکیک مالیات بر درآمد انتقاد می‌کند و بیان می‌دارد: "ارائه مالیات بر درآمد به عنوان طبقه‌ای جداگانه علاوه بر اینکه موجب ناهماهنگی بین فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجوه نقد و صورت سود و زیان است". این پرسش را نیز به میان می‌آورد: "بر اساس کدام نیاز این جریان نقدی آن قدر اهمیت یافته است که مبلغ مربوط به آن باید در طبقه‌ای جداگانه ارائه شود؟"

بزرگ اصل (۱۳۸۱: ۶۸)، در پاسخ به انتقاد وارد شده فوق در مقاله خود اولاً بیان می‌دارد طبق بند ۳۵ استاندارد بین‌المللی شماره ۷، جریان‌های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد باید به عنوان جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی شود، مگر این که بتوان به طور مشخص ارتباط آن را با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی تعیین کرد. ثالثاً همان دلایل مطرح شده در بند ۳۱ استاندارد شماره ۲ ایران را که در ابتدا همین بخش ارائه شده را بیان نموده است.

استدلال‌های ارائه شده از سوی بزرگ اصل برای عدم تخصیص مالیات تحت سرفصل‌های مختلف مفید فایده است، اما برای این استدلال که به صرف مهم بودن مالیات بر درآمد توجیه مناسبی برای اختصاص یک طبقه جداگانه به مالیات بر درآمد نیست. یکی از اصول اساسی طبقه‌بندی آن است که اقلام ذاتاً مشابه، بطور مشابه و اقلام ذاتاً متفاوت، به‌طور

هستند. بنابراین مبنا قرار دادن سود یا زیان خالص برای تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی اشکال اساسی دارد. سود فروش دارایی‌ها در تعیین سود خالص مؤثر است. "آیا باید جریان نقدی مربوط در سر فصل فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی شود؟" هزینه تأمین مالی جزو هزینه‌های غیرعملیاتی است. حال آن طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۷ می‌توان جریان نقدی آن را در سر فصل فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی کرد. این شیوه برخورد تناقض منفی دارد. اقلام تشکیل دهنده فعالیت‌های عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد باید با بخش عملیاتی صورت سود و زیان هماهنگی داشته باشد نه با رقم نهایی سود و زیان. در اینجا لازم است اضافه شود که رقم هزینه تأمین مالی نه تنها شامل هزینه تأمین مالی منظور شده در صورت سود و زیان بلکه شامل هزینه‌های تأمین مالی اضافه شده به بهای تمام شده دارایی‌ها می‌شود، بنابراین انعکاس آن در سر فصل فعالیت‌های عملیاتی ضمن تبیین با نتیجه فعالیت‌های عملیاتی با سود و زیان خالص نیز سازگار است.

بنابراین مستثنی کردن این اقلام از فعالیت‌های عملیاتی نه تنها باعث هماهنگی صورت جریان وجوه نقد با صورت سود و زیان می‌شود بلکه نقص اساسی عدم یکنواختی و تنوع روش را نیز از بین می‌برد.

پاسخ بزرگ اصل به انتقادات وارد شده مرادزاده تا حدود زیادی مستدل است. اما در پاسخ ارائه شده ایشان دو نکته مبهم وجود دارد. اول "آیا این هماهنگی بین صورت‌های مالی اساسی تا آنجا که با روش‌های ارائه شده ما مطابقت دارد ضروری است در حالی که در مواردی که با روش‌های ارائه شده ما مطابقت ندارد ضروری محسوب نمی‌شود؟" یا اساساً باید استدلال هماهنگی بین صورت‌های مالی اساسی را نپذیرفت و به تمامی میوه‌های تلخ و شیرین آن علاقه نشان داد، یا اساساً نباید به این استدلال تمسک جست. حال که به این استدلال اتکاء می‌شود "آیا ارائه سود و زیان غیرعملیاتی (نظیر سود و زیان فروش دارایی‌های غیرجاری) که در صورت سود و زیان ارائه می‌شود در حالی که در صورت جریان وجوه نقد در بخش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری انعکاس می‌یابد، تناقض منطقی محسوب نمی‌شود؟"

پاسخ مثبت است، یعنی جایگاه نهایی فعالیت‌های سرمایه‌گذاری ترازنامه است. این در حالی است که خاستگاه سود یا زیان غیرعملیاتی مذکور، صورت سود و زیان می‌باشد. بنابراین منطقی است که بگوئیم بخش فعالیت‌های عملیاتی و بخش بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی اساساً باید با صورت سود و زیان هماهنگ باشند. در حالی که

متفاوت طبقه‌بندی گردند، چرا که مقوله مقوله کردن مبنایی متفاوت‌های مدل‌های مختلف صورت جریان وجوه نقد در این قسمت با مقایسه نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر

جدول ۱. تفاوت‌های مدل‌های مختلف صورت جریان وجوه نقد

ردیف	عنوان	آمریکا (بیانیه ۹۵)	انگلستان (استاندارد ۱)	ایران (استاندارد ۲)	بین‌المللی (استاندارد ۷)	مدل ۴ بخشی
۱	تعداد بخش‌های اصلی	۳ بخش	۸ بخش	۳ بخش (از سال ۱۳۹۸)	۳ بخش	۴ بخش
۲	جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی	با لحاظ بازده سرمایه‌گذاری و سود پرداختی بابت تأمین مالی و مالیات	بدون لحاظ بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی و مالیات	مشابه آمریکا	تقریباً مشابه آمریکا	تقریباً مشابه انگلستان
۳	مخارج سرمایه‌ای	فعالیت سرمایه‌گذاری	در یک بخش مجزا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا
۴	سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت	شبه نقد	در یک بخش مجزا با عنوان مدیریت منابع نقد گونه	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه ایران
۵	بهره و سود سهام دریافت شده	فعالیت‌های عملیاتی	بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	بازده سرمایه‌گذاری (فعالیت‌های مالی)
۶	بهره پرداخت شده	فعالیت‌های عملیاتی	بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	سود پرداختی بابت تأمین مالی
۷	سود سهام پرداخت شده	فعالیت‌های تأمین مالی	در یک بخش مجزا	بازده سرمایه‌گذاری و سود پرداختی بابت تأمین مالی	مشابه آمریکا	سود پرداختی بابت تأمین مالی
۸	مالیات عملکرد پرداخت شده	فعالیت‌های عملیاتی	در یک بخش مجزا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	سود پرداختی بابت تأمین مالی
۹	سود (زیان) تسویه بدهی‌ها	فعالیت‌های تأمین مالی	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	سود پرداختی بابت تأمین مالی
۱۰	سود (زیان) غیر عملیاتی واگذاری دارایی‌های غیر جاری	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	بازده سرمایه‌گذاری (فعالیت‌های عملیاتی)
۱۱	استهلاک	فعالیت‌های عملیاتی	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	فعالیت سرمایه‌گذاری
۱۲	مزایای پایان خدمت پرداخت نشده کارکنان	فعالیت‌های عملیاتی	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	مشابه آمریکا	فعالیت‌های تأمین مالی

* حساب‌هایی نظیر حساب‌های دریافتی، پرداختی، پیش‌پرداخت‌ها و پیش‌دریافت‌های عملیاتی می‌باشند. توجه: شماره‌های مذکور، شماره‌های سرفصل‌های مختلف در سه مدل می‌باشند.

مدل پنج‌بخشی فعالیت عملیاتی	مدل چهاربخشی بازده سرمایه‌گذاری‌ها	مدل سه‌بخشی فعالیت عملیاتی
<ul style="list-style-type: none"> - سود عملیاتی - هزینه استهلاک - افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان - سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی - تغییرات سرمایه در گردش عملیاتی - دریافت‌های فروش نسبی بلندمدت کالا - پرداخت‌های خرید نسبی بلندمدت کالا - وام‌های اعطایی به کارکنان 	<ul style="list-style-type: none"> - فعالیت‌های عملیاتی - سود عملیاتی - تغییرات سرمایه در گردش عملیاتی - سود و زیان واگذاری دارایی غیرجاری عملیاتی - فعالیت مالی - بهره و سود سهام دریافت شده - سود و زیان واگذاری دارایی غیرجاری مالی (سرمایه‌گذاری) 	<ul style="list-style-type: none"> - سود خالص (با لحاظ بهره مالیات و سود سهام دریافت شده) - هزینه استهلاک - افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان - تغییرات سرمایه در گردش عملیاتی - افزایش (کاهش) ذخیره مالیات عملکرد - کاهش (افزایش) پیش‌پرداخت بهره - افزایش (کاهش) بهره پرداختی - دریافت‌های فروش نسبی بلندمدت - کالاپرداخت‌های خرید نسبی بلندمدت کالا
بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی	سود پرداختی بابت تأمین مالی	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها
<ul style="list-style-type: none"> - بهره و سود سهام دریافت شده - بهره و سود سهام پرداخت شده 	<ul style="list-style-type: none"> - بهره پرداخت شده (خالص از سود و زیان تسویه بدهی‌ها) - مالیات عملکرد پرداخت شده - سود سهام پرداخت شده 	<ul style="list-style-type: none"> - وجوه نقد حاصل از واگذاری دارایی‌های غیرجاری شامل سود و زیان آنها - وام‌های اعطایی به کارکنان
مالیات بر درآمد	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها
<ul style="list-style-type: none"> - مالیات عملکرد پرداخت شده 	<ul style="list-style-type: none"> - وجوه نقد حاصل از واگذاری دارایی‌های غیرجاری - معادل ارزش دفتری - استهلاک (بازیافت دارایی) - دریافت‌های فروش نسبی بلندمدت کالا - وام‌های اعطایی به کارکنان 	<ul style="list-style-type: none"> - وجوه نقد پرداختی جهت تسویه بدهی‌ها شامل سود و زیان آنها - سود سهام پرداخت شده
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها	فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها	
<ul style="list-style-type: none"> - وجوه نقد حاصل از واگذاری دارایی‌های غیرجاری شامل سود و زیان آنها 	<ul style="list-style-type: none"> - وجوه نقد پرداختی جهت تسویه بدهی‌ها - معادل ارزش دفتری - مزایای پایان خدمت پرداخت نشده کارکنان - پرداخت‌های خرید نسبی بلندمدت کالا 	
فعالیت‌های سرمایه‌گذاری‌ها		
<ul style="list-style-type: none"> - وجوه نقد پرداختی جهت تسویه بدهی‌ها شامل سود و زیان آنها 		

شکل ۱. تفاوت‌های مدل‌های مختلف صورت جریان وجوه نقد

شکل ۱، ارائه شده است (تاری‌وردی، ۱۳۸۵).
پیشینه خارجی
نورنبرگ (۱۹۹۳)، در مطالعات نظری خود به ارائه انتقادات،

طبق SFAS-95 آمریکا، استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱ (FRSI) انگلستان، استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران، استاندارد حسابداری شماره ۷ بین‌المللی و نیز مدل چهار بخشی، تفاوت‌های اساسی مشخص شده‌اند که در جدول ۱ و

استدلال‌ها و نظرها درباره نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد پرداخت وی در خصوص بیانیه شماره ۹۵ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری با هدف برجسته‌سازی پارادوکس‌های موجود اینگونه عنوان می‌کند که جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی نتایج نقدی این فعالیت‌ها را در بر نمی‌گیرد؛ لذا نباید بدون اصلاح در مدل‌های تصمیمگیری و قضاوت به کار برده شود.

پژوهش کریشنان و لارگای (۲۰۰۰)، می‌کوشد به این سؤال پاسخ دهد که کدام روش ارائه جریان‌های نقدی عملیاتی (مستقیم یا غیرمستقیم) از توانایی پیش‌بینی بالاتری برخوردار است. نتایج این پژوهش با استفاده از داده‌های کشور آمریکا، حاکی از آن است که روش مستقیم نسبت به روش غیرمستقیم ارائه جریان‌های نقدی عملیاتی در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی مفیدتر است. همچنین، یافته‌های آنها گویای آن است برآورد دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی از طریق روش غیرمستقیم به اندازه‌گیری نادرست معناداری منجر می‌شود.

کووک (۲۰۰۲)، به بررسی تأثیر شیوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر تصمیمات وام‌دهندگان می‌پردازد. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که وام‌دهندگان معمولاً از اطلاعات موجود در صورت جریان وجوه نقد در تصمیمگیری‌های خودشان بهره نمی‌گیرند و در نتیجه، شیوه ارائه صورت جریان وجوه نقد، تأثیری بر تصمیمگیری آنها ندارد.

گویال (۲۰۰۴)، به بررسی شیوه ادراک روش گزارشگری وجوه نقد (با تأکید بر روش مستقیم) بر فرایند تصمیمگیری استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌پردازد. جامعه آماری این پژوهش را مدیران، سهامداران، کارکنان، فروشندگان و مشتریان تشکیل می‌دهند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که روش مستقیم گزارشگری جریان‌های نقدی از محبوبیت بیشتری در بین استفاده‌کنندگان صورت جریان وجوه نقد برخوردار است.

پیشینه داخلی

اعتمادی و تارویوردی (۱۳۸۵)، در مطالعه خود به بررسی تأثیر نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای پرداختند. طبق اظهارات آنها در اکثر کشورهای دنیا صورت جریان وجوه نقد، دارای سه بخش بوده، در حالی که این گزارش در ایران پنج بخشی است (برای بخش خصوصی). افزون بر این مدل چهار بخشی صورت جریان وجوه نقد نیز برای نخستین بار توسط مؤلفان همراه با استدلال‌های آن ارائه شد. این مقاله نتایج یک طرح پس از آزمون چند گروهی، برای تعیین تأثیر نحوه ارائه

صورت جریان وجوه نقد بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای را ارائه می‌نماید. نتایج آزمون کروسکال والیس نشان داد که نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای تأثیر دارد. افزون بر این، طبق نتایج آزمون یومان ویتنی مشخص شد که بین قضاوت‌های سرمایه‌گذاران مبتنی بر مدل‌های سه بخشی و پنج بخشی از یک سو و مبتنی بر مدل‌های پنج بخشی و چهار بخشی از سوی دیگر، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. این در حالی است که بین قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای مبتنی بر مدل‌های سه بخشی و چهار بخشی تفاوت معنی‌داری مشاهده می‌شود.

انوار رستمی و تارویوردی (۱۳۸۹)، در مطالعه‌ای نحوه ارائه برتر صورت جریان وجوه نقد از دیدگاه دانشجویان رشته حسابداری، اعضای جامعه حسابداران رسمی و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای را با اتکا بر طرح زمینه‌یابی مقطعی بررسی کردند. نتایج آزمون علامت رتبه‌ای ویلکاکسون نشان داد که مدل پنج بخشی صورت جریان وجوه نقد از دو مدل چهار بخشی و سه بخشی بهتر و مدل چهار بخشی نیز از مدل سه بخشی بهتر است. نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن نیز گویای آن است که مدل پنج بخشی از مدل چهار بخشی و این مدل از مدل سه بخشی برتر است و تفاوت بین این مدل‌ها معنادار است. علاوه بر این بر اساس آزمون‌های کراسکال والیس و یومن ویتنی مشخص شد که بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف یاد شده در خصوص نحوه ارائه برتر صورت جریان وجوه نقد تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

پورحیدری و همکاران (۱۳۸۸)، در مطالعه‌ای به بررسی مقایسه‌ای توانایی پیش‌بینی اطلاعات صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم و غیرمستقیم پرداخته‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش مؤید آن است که روش مستقیم ارائه جریان‌های نقدی عملیاتی دارای توانایی بالاتری در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی است و در صورتی که صورت جریان وجوه نقد به صورت مستقیم تهیه نگردد، اطلاعات مربوطی از دسترس استفاده‌کنندگان خارج خواهد شد.

وجه تمایز این تحقیق با پژوهش‌های قبلی در این است که تحقیق حاضر در خصوص صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی خواهد بود و در نهایت منتج به ارائه مدل مناسبی از صورت جریان وجوه نقد در این بخش خواهد شد.

اهداف پژوهش

هدف کلی پژوهش امکان‌سنجی قابلیت تعمیم استانداردهای

تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده به وسیله ذیحسابان، مدیران بودجه و اساتید برای فرضیه‌های پژوهش وجود دارد. بنابراین، وضعیت شغلی افراد پاسخ‌دهنده، در خصوص تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش مؤثر بوده است.

در این پژوهش برای آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها از کولموگروف-اسمیرنوف بهره گرفته شده است. برای پژوهش باید تصمیم بگیریم که آیا از آزمون‌های پارامتریک استفاده کنیم یا ناپارامتریک. یکی از اصلی‌ترین ملاک‌ها برای این انتخاب انجام آزمون کولموگروف-اسمیرنوف است. که این آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها را نشان می‌دهد، یعنی اینکه توزیع یک صفت در یک نمونه را با توزیعی که برای جامعه، مفروض است مقایسه می‌کند.

مفهوم توزیع نرمال در مورد داده‌های پارامتری صدق می‌کند (نه داده‌های ناپارامتریک). آزمون نرمال بودن، با ایجاد یک نمودار احتمال نرمال بودن (به شکل زنگوله و نیز متقارن نسبت به میانگین)، به آزمون این فرض می‌پردازد که آیا مشاهدات پژوهش از توزیع نرمال تبعیت می‌کنند یا خیر. بسیاری از مشخصه‌های انسانی مانند هوش، نگرش‌ها و شخصیت در جمعیت (جامعه) دارای توزیع نسبتاً نرمال هستند، البته توزیع نرمال به معنای توزیع استاندارد یا مطلوب نیست. نرمال بودن، اساسی‌ترین پیش فرض تحلیل چندمتغیره است. اگر این فرض برقرار نباشد، برخی آزمون‌های آماری مشخص، غیرمعتبر بوده و قابل استفاده نیستند (هیر و همکاران، ۲۰۱۰). اهمیت آشنایی و سنجش نرمال بودن توزیع داده‌ها در این است که برخی از روش‌های آماری مانند همبستگی پیرسون، آزمون‌های t و آزمون تحلیل واریانس بر فرض نرمال بودن توزیع داده‌ها (در جامعه) استوارند. همچنین برآورد پارامتر جمعیت نیز با اتکاء به نرمال بودن توزیع متغیر در جمعیت صورت می‌گیرد.

همچنین با آزمون تک متغیری مجذور کای به آزمون فرضیات پژوهش پرداخته شده است.

روایی پژوهش

بررسی روایی ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش، استفاده از پرسشنامه‌های ارزیابی نظر ذیحساب‌ها، معاونین ذیحساب و اساتید و خبرگان دانشگاهی است. لذا، پرسشنامه مذکور دارای روایی مطلوبی می‌باشد.

پایایی پژوهش

اعتمادپذیری ابزار میزان پایایی و سازگاری آن را در اندازه‌گیری یک مفهوم نشان می‌دهد. توانایی ابزار در حفظ

پاسخ‌دهنده از میان آنها یکی را انتخاب کند. پاسخ‌دهنده این سؤال‌ها را به سرعت درک کرده و به آسانی به آنها پاسخ می‌دهد. از طرفی هنگام استخراج داده‌ها می‌توان به سهولت آنها را مقوله‌بندی و تجزیه و تحلیل کرد (خاکی، ۱۳۸۶).

پرسشنامه طراحی شده برای پژوهش حاضر شامل ۱۷ گویه، به صورت جدول ۲، می‌باشد.

برای سنجش داده‌های پرسشنامه از مقیاس لیکرت استفاده می‌نماییم. این مقیاس از مجموعه‌ای منظم از عبارات که به ترتیب خاصی تدوین شده است، ساخته می‌شود و حالات خاصی از پدیده مورد اندازه‌گیری را به صورت عباراتی که از لحاظ ارزش اندازه‌گیری دارای فاصله‌های مساوی است، عرضه می‌کند (سرمد و همکاران، ۱۳۷۶) و برای تبدیل پاسخها به مقیاس کمی به صورت زیر عمل می‌گردد:

۱ = کاملاً مخالفم، ۲ = مخالفم، ۳ = نظری ندارم، ۴ = موافقم، ۵ = کاملاً موافقم.

برای ارزیابی میزان پایایی، پس از طراحی و تهیه پرسشنامه، تعداد ۳۰ نسخه از آن تکثیر و به وسیله پاسخگویان تکمیل گردید، سپس داده‌ها جمع‌آوری و کدگذاری شد و وارد رایانه گردید و با استفاده از نرم‌افزار SPSS، عدد 0.7605 برای آلفای کرونباخ به دست آمد که نشان دهنده پایایی پرسشنامه پژوهش می‌باشد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در پژوهش حاضر، داده‌های عددی حاصل از پرسشنامه با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. همچنین به منظور توصیف جامعه آماری، از جدول فراوانی، شاخص‌های مرکزی همچون میانگین، مد و میانه و شاخص‌های پراکندگی نظیر انحراف معیار استفاده می‌گردد.

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون T مستقل و آزمون همبستگی پیرسون و سایر آزمون‌های به شرح ذیل استفاده شده است:

آزمون کروسکال والیس برای مقایسه پذیرش فرضیه‌های پژوهش در بین سه گروه ذیحساب، معاون ذیحساب و استاد استفاده شد. نتایج نشان داد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد حداقل بین دو گروه در خصوص موافقت با هر فرضیه تفاوت وجود دارد. در نتیجه فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌شود که بدین معناست که میزان پذیرش هر فرضیه بین سه گروه در نظر گرفته شده تفاوت وجود دارد.

با توجه به متقارن نبودن توزیع فراوانی فرضیه‌های پژوهش، از آزمون یومن ویتنی برای تحلیل تأثیر موقعیت شغلی استفاده شد. سطوح معناداری حاکی از آن است که

آزمون نهایی مربوط به فرضیه‌های پژوهش می‌بایست بر مبنای توزیع نامتقارن انجام گیرد.

آزمون تک متغیری مجذور کای: با توجه به این جدول ۴، سطح معنی‌داری مجذور کای همه فرضیه‌ها از سطح خطای ۵ درصد کمتر است. بنابراین از جنبه آماری بین فراوانی مشاهده شده و فراوانی مورد انتظار تفاوت وجود دارد و فراوانی طبقات با یکدیگر برابر نیست.

آزمون کروسکال والیس: باتوجه به متقارن نبودن توزیع مشاهده‌های پژوهش برای تحلیل فرضیه‌های پژوهش در بین سه ردیف شغلی پاسخ‌دهندگان از آزمون کروسکال- والیس استفاده شده است. نتیجه این آزمون در جدول ۵، ارائه شده است. این جدول نشان می‌دهد تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده برای عامل سمت شغلی در همه فرضیه‌های پژوهش وجود دارد.

آزمون یومن - ویتنی: آزمون یومن- ویتنی یک آزمون مقایسه‌ای برای مقایسه وضعیت دو گروه مستقل است و وقتی داده‌های یک مطالعه به صورت کیفی ترتیبی باشند بهتر است از این آزمون که یک آزمون نامتقارن و معادل آزمون دو نمونه مستقل t است، استفاده کرد. با توجه به متقارن نبودن بودن توزیع فراوانی فرضیه‌های پژوهش، از آزمون یومن ویتنی برای تحلیل تأثیر موقعیت شغلی استفاده شد. نتیجه آزمون سطوح معناداری حاکی از آن است که تفاوت معناداری بین میانگین پاسخ‌های داده شده به‌وسیله ذیحسابان، مدیران بودجه و اساتید برای فرضیه‌های پژوهش وجود دارد. بنابراین، وضعیت شغلی افراد پاسخ‌دهنده، در خصوص تأیید یا رد فرضیه و ساختارهای پژوهش مؤثر بوده است.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های به‌دست آمده از آزمون فرضیه اصلی اول پژوهش این طور ثابت می‌کند در خصوص فرضیه اول، بررسی فراوانی طبقات نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی متعلق به طبقات کاملاً موافقم و موافقم است. از مجموع ۱۴۶ پاسخگو، تعداد

پایایی خود در طول زمان، علیرغم شرایط غیرقابل کنترل آزمون و وضعیت خود پاسخگویان، حاکی از پایداری آن و تغییرپذیری اندک آن می‌باشد. سازگاری ابزار حاکی از متجانس بودن عناصر ابزار است که به سازه مربوط می‌شود. به بیان دیگر، عناصر (پرسش‌ها یا گویه‌ها) باید به عنوان یک مجموعه با هم پیوند داشته باشند و بتوانند به‌طور مستقل مفهوم یکسانی را اندازه بگیرند؛ به گونه‌ای که پاسخ‌دهندگان معنای کلی یکسانی را برای هر یک از عناصر قائل شوند (سرمد و همکاران، ۱۳۸۱). برای محاسبه اعتبار ابزار اندازه‌گیری در این پژوهش از روش آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. جهت محاسبه آلفای کرونباخ ابتدا باید واریانس نمرات هر سؤال پرسشنامه و واریانس کل آزمون را محاسبه کرد و سپس با استفاده از فرمول زیر مقدار ضریب آن را محاسبه کرد (بازرگان، ۱۳۹۷):

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left[1 - \frac{\sum S_i^2}{S_x^2} \right]$$

α = ضریب آلفای کرونباخ،

K = تعداد سؤال پرسشنامه،

S = واریانس مربوط به سال n ام،

S = واریانس کل آزمون.

در مرحله محاسبه پایایی، مقدار آلفای خروجی نرم‌افزار برای ۱۴۶ پرسشنامه توزیع شده برابر با ۰/۹۸۷ محاسبه شده است که مقدار قابل قبولی می‌باشد. چرا که از عدد ۰/۷ بیشتر است و پایایی پرسشنامه طبق جدول ۳، مورد تأیید قرار گرفته است.

آمار استنباطی

آزمون متقارن بودن توزیع مشاهده‌ها: در این پژوهش برای آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها از کولموگروف-اسمیرنف بهره گرفته شده است.

یافته‌های برآمده از آزمون فرضیه‌ها و ساختار مدل پژوهش در خصوص متقارن بودن توزیع مشاهده‌ها نشان از آن دارد که سطح معنی‌داری آماره Z تمامی فرضیه‌ها و ساختارها با مقدار ۰/۰۰۰، از سطح خطای ۵ درصد کمتر است، بنابراین توزیع تمامی فرضیه‌ها به صورت نامتقارن می‌باشد، در نتیجه

جدول ۳. نتیجه آلفای کرونباخ پرسشنامه پژوهش

تعداد گویه	آلفای کرونباخ
۱۴۶	۰/۹۸۷

۱۳۸ نفر در مفید بودن وجود بخش عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی اتفاق نظر دارند. در نتیجه این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد.

در خصوص فرضیه دوم بررسی فراوانی طبقات نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی متعلق به طبقات کاملاً موافقم و موافقم است. از مجموع ۱۴۶ پاسخگو، تعداد ۱۲۳ نفر در مفید بودن وجود بخش سرمایه‌گذاری در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی اتفاق نظر دارند. در نتیجه

این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. در خصوص فرضیه سوم، بررسی فراوانی طبقات نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی متعلق به طبقات کاملاً موافقم و موافقم است. از مجموع ۱۴۶ پاسخگو، تعداد ۱۳۸ نفر در مفید بودن وجود بخش تأمین مالی در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی اتفاق نظر دارند. در نتیجه این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. با توجه به یافته‌های پژوهش و جدول ۴ می‌توان گفت

جدول ۴. نتایج آزمون برازندگی مجذور کای فرضیه‌های پژوهش

شماره فرضیه	مجذور کای	درجه آزادی	سطح معنی‌داری
سؤالات مربوط به (فرضیه ۱)	۵۰/۹۷	۲	۰/۰۰۰
سؤالات مربوط به (فرضیه ۲)	۱۵۰/۳	۳	۰/۰۰۰
سؤالات مربوط به (فرضیه ۳)	۵۰/۹۷	۲	۰/۰۰۰

جدول ۵. نتایج آزمون کروسکال والیس فرضیه‌های پژوهش

شماره فرضیه و ساختار	آماره کای دو	سطح معناداری	نتیجه
فرضیه ۱	۹۵/۶۴۱	۰/۰۰۰	پذیرش
فرضیه ۲	۸۹/۸۸۳	۰/۰۰۰	پذیرش
فرضیه ۳	۸۴/۸۶۳	۰/۰۰۰	پذیرش

جدول ۶. نتایج کلی آزمون مدل‌های پژوهش

فرضیه	شرح	نتیجه
۱	وجود بخش عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی مفید است.	تأیید
۲	وجود بخش سرمایه‌گذاری در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی مفید است.	تأیید
۳	وجود بخش تأمین مالی در صورت جریان وجوه نقد دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی مفید است.	تأیید

منابع

- اعتمادی، حسین و تازی‌وردی، یداله. (۱۳۸۵). تأثیر نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران حرفه‌ای. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۴۵(۱۳)، ۶۹-۸۸.
- انوار رستمی، علی و تازی‌وردی، یداله. (۱۳۸۹). نحوه ارائه برتر صورت جریان وجوه نقد از دیدگاه گروه‌های مختلف در ایران. *پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲(۷)، ۱۰۹-۱۰۰.
- پورحیدری، امید؛ ناظمی تاردکانی، مهدی و محمدی، امیر. (۱۳۸۸). بررسی مقایسه‌ای توانایی پیش‌بینی اطلاعات صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم و غیرمستقیم. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۵۷.
- سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و مجازی، الهه. (۱۳۷۹). *روش‌های پژوهش در علوم و فناوری*. چاپ چهارم، تهران: نشر ترمه.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. (۱۳۹۲). *مفاهیم نظری گزارشگری مالی*. تهران: سازمان حسابرسی.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۲). *استانداردهای حسابداری*. شماره ۱۶۰، تهران: سازمان حسابرسی.
- Anwar Rostami, A. & TariVerdi, Y. (2010). How to Present the Best Cash Flow Statement from the Perspective of Different Groups in Iran. *Accounting and Auditing Research*, (7)2, 109-100 (In Persian).
- Audit Organization Technical Committee. (2003). *Accounting standards*. No. 160, Tehran: Auditing Organization (In Persian).
- Etemadi, H. & TariVerdi, Y. (2006). The Effect of Cash Flow Statement on the Judgments of Professional Investors. *Accounting and Auditing Reviews*, (13)45, 69-88 (In Persian).
- Government Accounting Standards Development Committee. (2013). *Theoretical concepts of financial reporting*. Tehran: Auditing Organization (In Persian).
- Goyal, M.K. (2004). A Survey on Popularity of the Direct Method of Cash Flow Reporting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, (2)2, 41.
- که طبقات صورت جریان وجوه نقد برای واحدهای بخش خصوصی برای واحدهای گزارشگر بخش عمومی نیز قابلیت استفاده داشته و کاربردی است لکن جزئیات نحوه ارائه و ساختار درون طبقات خود مستلزم انجام پژوهشی دیگر است.
- **پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش**
با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها و پژوهش در قالب سؤالات و فرضیات مطرح شده می‌توان گفت طبقات اصلی صورت جریان وجوه نقد طبق استانداردهای ملی به واحدهای گزارشگر بخش عمومی نیز قابلیت تعمیم داشته، که می‌تواند توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سازمان حسابرسی و معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور در وزارت امور اقتصادی و دارایی در تدوین استاندارد مربوط در بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد. اگر چه جزئیات و ساختار طبقات نیز می‌تواند در پژوهشی دیگر مورد استفاده قرار گیرد.
- **پیشنهاد‌هایی برای پژوهش‌های آینده**
۱- انجام پژوهش به منظور تدوین ساختار و جزئیات هر یک از بخش‌های صورت جریان وجوه نقد در بخش عمومی،
۲- انجام پژوهش به منظور سنجش اثربخشی محتوای اطلاعاتی صورت جریان وجوه نقد در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بخش عمومی.
- Krishnan, G.V. & Largay, J.A. (2000). The Predictive Ability of Direct Method Cash Flow Information. *Journal of Business, Finance & Accounting (JBFC)*, (27)2, <https://doi.org/10.1111/1468-5957.00311>.
- Kwok, H. (2002). The Effect of Cash Flow Statement Format on Lenders Decisions. *The International Journal of Accounting*, (37)3, 347-362, [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(02\)00171-1](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(02)00171-1).
- Nurnberg, H. (1993). In Consistencies and Ambiguities in Cash flow statement. *under FASB stastement*.
- Pourheidari, O., Nazemi Tardakani, M. & Mohammadi, A. (2009). Comparative Study of the Ability to Predict Cash Flow Information Directly and Indirectly. *Accounting and Auditing Reviews*, 57 (In Persian).

- Sarmad, Z., Bazargan, A. & Majazi, A. (2000). *Research methods in science and technology*. Fourth Edition, Tehran: Termeh Publishing (In Persian).

مدل سازی تفاوت استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت با استفاده از معادلات ساختاری و انتخاب بهترین مسیر تأثیر گذاری

اصغر عزیزی^۱، * علی اصغر انواری رستمی^۲، رسول عبدی^۳، نادر رضایی^۴

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

۲. استاد مالی، گروه برنامه‌ریزی و مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

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

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱/۱۴

Impacts of Utilizing Different Management Accounting Techniques on the Efficiency of Management Control Systems of Organizations

A. Azizi¹, * A.A. Anvary Rostamy², R. Abdi³, N. Rezaei⁴

1. PhD. Student in Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

2. Professor of Finance, Department of Management & Planning, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.

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

4. Assistant Professor of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

Received: 2021/4/1

Accepted: 2021/4/3

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Today, management accounting techniques provide the valuable information needed by managers of organizations and are expected to be effective on management control systems. The main purpose of this study is to provide a model that can explain the impact of different management accounting techniques on the performance of management control systems of companies.

Research Method: The statistical population of this study is all companies active in the Tehran Stock Exchange whose major shareholders are the government or are affiliated with the government in 2019 and the statistical sample is 140 companies. The research measurement tool was a questionnaire. Correlation analysis and causality analysis (path analysis) have been used to test the research hypotheses.

Research Findings: Findings showed that the use of management accounting techniques by companies has significant differences and that different management accounting techniques do not have the same effect on the performance of management control systems.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to this research, with the improvement of management accounting techniques, the efficiency of management control systems will also be improved. Also, the techniques available in the resource reduction category have the most direct impact on the efficiency of the management control system, and the other techniques are sources of information, planning, management control, and value creation, respectively.

Keywords: Accounting Management, Efficiency, System Control Management.

JEL Classification: M40, G21

چکیده

موضوع و هدف مقاله: امروزه تکنیک‌های حسابداری مدیریت، اطلاعات ارزشمند و مورد نیاز مدیران سازمان‌ها را فراهم می‌نمایند و انتظار می‌رود که بر سیستم‌های کنترل مدیریت مؤثر واقع شوند. هدف اصلی این پژوهش، ارائه مدلی است که بتواند تأثیر به کارگیری تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریتی شرکت‌ها را به خوبی تبیین نماید.

روش پژوهش: جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران که سهامدار عمده آنها دولت بوده و یا وابسته به دولت می‌باشند در سال ۱۳۹۸ و نمونه آماری ۱۴۰ شرکت می‌باشد. ابزار اندازه‌گیری پژوهش نیز پرسشنامه بوده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل همبستگی و تحلیل علیت (تحلیل مسیر) استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش نشان داد که میزان استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها اختلاف معنی‌داری دارد و اینکه تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت تأثیر یکسانی بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت ندارند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: براساس این پژوهش با بهبود تکنیک‌های حسابداری مدیریت، کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت نیز ارتقاء خواهد یافت. همچنین تکنیک‌های موجود در طبقه کاهش اتلاف منابع بیشترین تأثیر مستقیم بر کارایی سیستم کنترل مدیریت را داشته و سایر تکنیک‌ها به ترتیب منابع تأمین اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریتی و خلق ارزش‌ها می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: تکنیک‌های حسابداری مدیریت، کارایی، سیستم‌های کنترل مدیریت.

طبقه‌بندی موضوعی: M40, G21

* Corresponding Author: A.A. Anvary Rostamy

E-mail: anvary@modares.ac.ir

* نویسنده مسئول: علی اصغر انواری رستمی

Doi: 10.30473/GAA.2021.58391.1468

مقدمه

استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت می‌تواند اطلاعات مهم و ضروری مدیران ارشد و دیگر کارکنان را فراهم نموده و موفقیت شرکت‌ها را رقم بزند. بررسی‌های انجام شده در زمینه دلایل موفقیت شرکت‌های بزرگ اهمیت وجود یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب را برای تحقق اهداف سازمانی نشان می‌دهد، این سیستم با تهیه اطلاعات مورد نیاز، مدیران را در تولید محصولات با قیمت پایین و با کیفیت بالا، تحویل به موقع و نوآوری مطابق با شرایط روز یاری می‌رساند (حجازی و فتوحی، ۱۳۸۸). مدیریت در مصاف با تغییرات سریع محیط‌های اقتصادی و رقابتی و تغییر تقاضا و سلیقه مشتریان و تجدید ساختار به منظور رشد در آینده، سیستم کنترل مدیریت را به خدمت می‌گیرد تا بتواند به موقع از خود واکنش مناسب نشان دهد (تاروردی و همکاران، ۱۳۹۶).

سیستم‌های کنترل مدیریتی^۱ به واسطه اطلاعاتی که از طریق تکنیک‌های حسابداری مدیریت به دست می‌آورد، موجب افزایش کارایی، کاهش ریسک از دست دادن دارایی‌ها، حصول اطمینان معقول از قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات می‌شوند (عادل رامادان، ۲۰۱۷)، صاحب‌نظران بر این باورند که سیستم‌های کنترلی سازمان جزئی از ساختار سازمان می‌باشند بدین معنا که ساختار سازمان و روابط تعریف شده در آن، مکانیزم‌های کنترلی را در خود می‌گنجانند و حسابداری مدیریت یکی از مرتبط‌ترین ابزارها در تحقق کنترل سازمانی است و اصلی‌ترین منبع اطلاعاتی در کنترل سازمانی محسوب می‌شود (کانینگهام^۲، ۱۹۹۲؛ بروک و بری^۳، ۲۰۰۳)، در واقع تأثیر تکنیک‌های حسابداری بر روی سیستم‌های کنترل مدیریتی و در نتیجه دستیابی به اهداف سازمانی یک امر منطقی است که از ادبیات پژوهش قابل استنباط است اما تکنیک‌های حسابداری مدیریت اثری یکسان بر سیستم‌های کنترل مدیریت ندارد. فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۴ (IFAC، ۱۹۹۸) چارچوبی را ارائه نمود که بیانگر توسعه حسابداری مدیریت در یک مدل تحول چهار مرحله‌ای (شناسایی هزینه و کنترل مالی، تأمین اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریتی، کاهش اتلاف در منابع و خلق ارزش‌ها) می‌باشد.

هدف پژوهش حاضر تأثیر احتمالی متفاوت این تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل

مدیریت شرکت‌ها است. بنابراین، سؤالات اصلی پژوهش حاضر عبارتند از اینکه "تأثیر تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت چگونه است؟" و سؤال دوم این است که "بیشترین تأثیر مربوط به کدام دسته از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است؟" و سؤال سوم اینکه "برای تأثیرگذاری تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت مدلی مناسب کدام است؟"

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

سیستم کنترل مدیریت سیستمی است که اطلاعات مشخصی را به منظور ارزیابی عملکرد منابع مختلف سازمانی مانند منابع انسانی، فیزیکی، و مالی جمع‌آوری و مورد استفاده قرار می‌دهد. همچنین این سیستم سازمان را به مثابه یک کل در استراتژی‌های سازمانی در نظر می‌گیرد (گوینداراجان^۵، ۲۰۰۷). کنترل مدیریت به عنوان فرایندی تعریف شده است که در آن مدیران، دیگر اعضای سازمان را برای پیاده‌سازی استراتژی‌های سازمانی تحت تأثیر قرار می‌دهند و سیستم‌های کنترل مدیریت ابزارهایی برای کمک به مدیریت برای هدایت سازمان به سوی اهداف استراتژیک و مزیت رقابتی می‌باشند. کنترل مدیریت تنها یکی از ابزارهایی است که مدیران در اجرای استراتژی‌های مورد نظر از آنها استفاده می‌کنند. با این وجود، استراتژی‌ها از طریق کنترل‌های مدیریتی، ساختار سازمانی، مدیریت منابع انسانی و فرهنگ اجرا می‌شوند. سیستم کنترل مدیریت مکانیسمی مهم است که مسئول طراحی و اجرای استراتژی‌ها است. ارائه اطلاعات مدیریتی که در فرایند برنامه‌ریزی و کنترل استفاده می‌شود، به لحاظ دامنه و قابلیت اطمینان، امری ضروری است که توسط سیستم حسابداری مدیریت تهیه می‌شود. یک سیستم کنترل مدیریتی از دو بعد تشکیل شده است: (۱) انتخاب اطلاعات، (۲) تهیه و ارائه اطلاعات (فرزاتی و همکاران^۶، ۲۰۱۱). اولین بعد مربوط به انتخاب اطلاعات مناسب حسابداری مدیریتی است (چنهال و موریس^۷، ۱۹۹۵؛ بونس و آبرنتی^۸، ۲۰۰۰ و تیلما^۹، ۲۰۰۵؛ گردین^{۱۰}، ۲۰۰۵)، و دومین بعد، اشاره به روش‌های کنترل مدیریت به کار رفته در سازمان از جمله روش‌های سنتی مانند برنامه‌ریزی استراتژیک و بودجه‌بندی دارد (بهیمانی و گاسلین^{۱۱}، ۱۹۹۷؛ چنهال و لانگفیلد-اسمیت^{۱۲}، ۱۹۹۸؛ هالدا

5. Anthony & Govindarajan

6. Frezatti et al

7. Chenhall & Morris

8. Bouwens & Abernethy

9. Tillema

10. Gerdin

11. Bhimani & Gosselin

12. Chenhall & Langfield-Smith

1. Management Control System (MCS)

2. Cunningham

3. Brock & Barry

4. International Federation of Accountants (IFAC)

مفهومی وسیع تر از حسابداری مدیریت است، زیرا کنترل های بیشتری را در بردارد. او اضافه می کند، مفهوم سیستم کنترل مدیریت به آرایش کاملی از کنترل های مورد استفاده یک سازمان اطلاق می شود.

سازمان ها به منظور مدیریت کسب و کار و دستیابی به موفقیت سازمانی بعضی از عوامل مانند ساختار سازمانی، سبک مدیریت و سیستم کنترلی مدیریت که شامل سیستم حسابداری مدیریت است، را در اختیار می گیرند (گویندراجان^{۱۹}، ۱۹۸۸).

فدراسیون بین المللی حسابداران چارچوبی را ارائه نمود که بیانگر توسعه حسابداری مدیریت در یک مدل تحول چهار مرحله ای می باشد. تمرکز اصلی مرحله اول شناسایی هزینه و کنترل مالی است. حسابداری مدیریت در این مرحله اساساً با موضوعات داخلی و به خصوص ظرفیت تولید درگیر است. در نیمه ابتدایی قرن بیستم استفاده از بودجه بندی و حسابداری هزینه بسیار شایع بود. در عین حال توزیع اطلاعات هزینه بی اهمیت شمرده می شد و به کارگیری آن در تصمیم گیری مدیریت بسیار ناچیز بود. تمرکز حسابداری مدیریت در دومین مرحله تحول، در دهه ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰، به سمت تأمین اطلاعات برای اهداف برنامه ریزی و کنترل تغییر یافت. کنترل های مدیریتی ناشی از آن بیشتر به سمت امور اداری داخلی و تولیدی متمایل بود تا ملاحظات استراتژیک و محیطی. حسابداری مدیریت به عنوان بخشی از یک سیستم کنترل مدیریتی بیشتر منفعلانه بود و تنها در زمان انحراف از برنامه، مسائل را شناسایی می کرد. در مرحله سوم از تحولات حسابداری مدیریت، تمرکز به سمت "کاهش اتلاف منابع مصرفی در فرآیندهای کسب و کار" تغییر یافت این تغییر تا حدی به بحران اقتصادی جهان در دهه ۱۹۷۰ و افزایش رقابت جهانی در ابتدای دهه ۱۹۸۰ برمی گردد. رقابت فزاینده با پیشرفت های تکنولوژیکی سریع همراه شد که بر بسیاری از جنبه های صنعت اثر گذاشت. این تغییرات به طور چشمگیری ماهیت و حجم داده هایی که مدیران می توانند ارزیابی کنند را تغییر داد. بنابراین، طراحی، نگهداری و تفسیر سیستم های اطلاعاتی در مدیریت مؤثر از اهمیت چشمگیری برخوردار شد. چالش حسابداران مدیریت به عنوان تأمین کنندگان اصلی این اطلاعات، کسب اطمینان از این موضوع بود که از طریق تحلیل فرآیند و تکنیک های مدیریت هزینه، اطلاعات لازم برای پشتیبانی از مدیران و کارکنان در همه سطوح در دسترس باشد. لذا تمرکز حسابداری مدیریت در مرحله چهارم به ایجاد و خلق ارزش از طریق استفاده مؤثر از منابع تغییر

و لاتس^{۱۳}، ۲۰۰۲؛ جرمیس و گانی^{۱۴}، ۲۰۰۴). رابطه بین این دو بعد سیستم کنترل مدیریت، در واقع تعیین کننده طرح سیستم کنترل مدیریت است (فرا و اوتلی^{۱۵}، ۲۰۰۹).

آنتونی و یانگ^{۱۶} (۱۹۹۹)، سیستم کنترل مدیریت را به عنوان یک جعبه سیاه و سفید را نشان دادند. آنها حسابداری مدیریت را شامل سه جزء می دانند: (۱) حسابداری بهای تمام شده کامل، (۲) حسابداری تفاضلی و (۳) کنترل مدیریت یا حسابداری مسئولیت.

ویژگی های اطلاعات ایجاد شده به وسیله سیستم حسابداری مدیریت بر انتخاب روش های کنترل مدیریت تأثیر می گذارد. در واقع حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزه ای را هدایت می کند و ارزش های فرهنگی را که برای به دست آوردن هدف های استراتژیک سازمان لازم است، خلق و حمایت می کند (معین الدین و همکاران، ۱۳۹۱) تکنیک های عملیاتی حسابداری مدیریت به منظور تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات مالی جهت برنامه ریزی، کنترل و مدیریت بهتر منابع واحدهای تجاری استفاده شده و منجر به افزایش قدرت تولید و کاهش هزینه ها می شود این به این معنی است که تکنیک های حسابداری مدیریت منجر به اثر بخشی فعالیت های کنترلی مدیریت می شود. در سال های اخیر، استفاده از این تکنیک ها به دلیل تغییرات فناوری، تغییر نیاز مشتریان و افزایش رقابت، رشد چشمگیری داشته است، در نتیجه تأثیر این ابزارها بر کارایی شرکت ها بر کسی پوشیده نیست. بررسی پیامدهای متقابل تکنیک های حسابداری مدیریت و ابعاد سیستم کنترل مدیریت، به منظور دستیابی به درک رابطه بین آنها امری ضروری است (فریرا و اوتلی، ۲۰۰۶). شناسایی مشخصه های ویژگی ها می تواند تفاوت های مرتبط میان تکنیک ها را از لحاظ فرایند برنامه ریزی، سطح کاربرد و حتی سطح رضایت با استفاده از اثر بخشی در سازمان را توضیح دهد (فرزاتی و همکاران، ۲۰۱۱). سیستم کنترل مدیریت فرایندی است که به مدیران کمک می کند تا از سازماندهی اطمینان حاصل کنند، استراتژی ها و برنامه ها اجرا می شوند (آنتونی و گویندراجان، ۲۰۰۷؛ مچانت و وان دره استید^{۱۷}، ۲۰۰۷).

دروی^{۱۸} (۲۰۱۲)، در هشتمین ویرایش از کتاب حسابداری مدیریت خود تأکید می کند که سیستم کنترل مدیریت

موقعیت رقابتی، تحلیل رقبا و بهینه‌سازی از اقدامات سازمان‌های برتر، به سازمان کمک می‌کنند تا ارزش ایجاد شده برای مشتریان و سایر ذینفعان را حداکثر سازد و در واقع، برای تصمیمات سازمان نقش استراتژیک ایفاء می‌کنند.

جدول ۱، عناوین طبقات مختلف تکنیک‌های حسابداری مدیریت و تکنیک‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده در هر طبقه را شرح می‌دهد.

بررسی پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که برخی از محققین به‌طور غیرمستقیم به بررسی برخی از زوایای موضوع پژوهش پرداخته‌اند ولی موضوع اصلی مورد نظر در این پژوهش مورد بررسی قرار نگرفته است. به عنوان مثال، رضایی دولت آبادی و مهرآذین (۱۳۹۲)، بیان کرده‌اند حسابداری مدیریت با ارائه سیستم‌های هزینه‌یابی جدید و کاهش هزینه، ارائه تکنیک‌های مدیریتی جدید و حل مشکلات و موانع سازمان‌ها در راه کسب موفقیت آنها می‌تواند مؤثر واقع گردد، استفاده از تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت تنها یک توصیه نبوده و در عصر حاضر به عنوان ابزار مدیریت در فضای کسب و کار رقابتی، یک نیاز اساسی و یک ضرورت حیاتی به شمار می‌رود.

موسوی شیری و شاکری (۱۳۹۳)، به ارزیابی تأثیر انطباق حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی، موجب بهبود عملکرد پرداختند و نشان دادند که به‌کارگیری استراتژی جویا

یافت. این هدف از طریق به‌کارگیری تکنیک‌هایی حاصل می‌شود که محرک‌های ارزش مشتری، ارزش ذینفعان و نوآوری سازمانی را مورد مذاقه قرار می‌دهند. استفاده از منابع (از جمله اطلاعات) برای خلق ارزش، جزئی لاینفک از فرآیند مدیریت در سازمان امروزی است. هرچه، از سطح اول به سطح چهارم می‌رویم پیچیدگی تکنیک‌ها افزایش می‌یابد.

تکنیک‌هایی مانند بودجه‌بندی برای کنترل هزینه‌ها، ارزیابی عملکرد با معیارهای مالی، تحلیل و سودآوری محصول، مدل‌های کنترل موجودی، و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تکنیک‌هایی هستند که هزینه‌ها را حداقل، فرایند تولید را کنترل، ضایعات را حداقل و ارزیابی عملکرد را از دیدگاه مالی انجام می‌دهند و در گروه‌های اول تا سوم حسابداری مدیریت قرار می‌گیرند. البته هرچه از تکنیک‌های موجود در گروه اول به تکنیک‌های موجود در گروه دوم و سوم حرکت می‌کنیم، نقش حسابداری مدیریت از نقشی منفعلانه و صرفاً گزارش‌گرانه تبدیل به نقشی فعال در تصمیم‌گیری‌ها و برنامه‌ریزی‌های کلان مدیریتی می‌شود.

در مقابل، در گروه چهارم تکنیک‌هایی قرار می‌گیرند که دارای تمرکز بیرونی هستند، بدین معنی که به جای توجه بر فرایندهای سازمان، به عوامل بیرونی مانند مشتری و رقبا توجه می‌کنند. این تکنیک‌ها با ارائه اطلاعات درباره اولویت‌های مشتری، تحلیل سودآوری مشتری، تحلیل

جدول ۱. عناوین طبقات و تکنیک‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده در هر طبقه (IFAC, ۱۹۸۸)

ردیف	عنوان طبقه‌بندی تکنیک‌های حسابداری مدیریت	تکنیک‌های حسابداری مدیریت در هر طبقه
گروه اول	شناسایی هزینه و کنترل مالی	بودجه‌بندی برای کنترل هزینه‌ها، ارزیابی عملکرد بر مبنای معیارهای مالی، ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری با دوره برگشت سرمایه و نرخ بازده حسابداری
گروه دوم	تأمین اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریتی	بودجه‌بندی برای برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی برای طرح‌های بلندمدت، ارزیابی عملکرد بر مبنای معیارهای غیرمالی مربوط به عملیات، تحلیل هزینه-منفعت برای محصولات اصلی، تحلیل سودآوری محصول، مدل‌های کنترل موجودی، ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری با روش‌های جریان‌ات نقد تنزیل شده
گروه سوم	کاهش اتلاف در منابع	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، بودجه‌بندی بر مبنای صفر، ارزیابی عملکرد بر مبنای معیارهای غیرمالی مربوط به کارکنان، ارزیابی ریسک پروژه‌های سرمایه‌گذاری با شبیه‌سازی رایانه‌ای، تحلیل حساسیت "اگر - چگونه" در ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری
گروه چهارم	خلق ارزش	هزینه‌یابی هدف، ارزیابی عملکرد بر مبنای معیارهای غیرمالی مربوط به مشتریان، ارزیابی عملکرد بر مبنای ارزش افزوده اقتصادی، بهینه‌سازی و تحلیل سودآوری مشتری، توجه به جنبه‌های غیرمالی در ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری، استفاده از هزینه سرمایه در تنزیل جریان‌ات نقد پروژه‌های سرمایه‌گذاری، تجزیه و تحلیل ارزش ذینفعان، تحلیل صنعت، تحلیل موقعیت رقابتی، تحلیل زنجیره ارزش

ابهام کاری و عملکرد مدیران است. این در حالی است که سیستم حسابداری مدیریت دارای اثر مداخله گرانه بر روی ارتباط بین عدم تمرکز و عملکرد مدیران است.

سعیدی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی نقش میانجی گری حسابداری مدیریت بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت با استفاده معادلات ساختاری پرداختند و نتایج نشان داد که بین سیستم طراحی هزینه و استفاده از روش حسابداری مدیریت رابطه مثبت معناداری وجود دارد و بین روش های حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت رابطه مثبت معناداری وجود دارد. روش های حسابداری مدیریت نقش میانجی بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد دارد.

در بررسی پیشینه پژوهش خارجی می توان به مطالعاتی چند اشاره نمود. به عنوان مثال جرمیس و گانی (۲۰۰۴)، در مطالعه ای به بررسی همسوسازی استراتژی تجاری، طرح سازمانی و سیستم های حسابداری مدیریت با اثربخشی واحدهای کسب و کار پرداختند داده های این مطالعه از طریق مصاحبه های حضوری با ۱۰۶ مدیر تجاری دولتی و خصوصی جمع آوری گردید، نتایج این مطالعه نشان داد که میزان همسویی بین استراتژی تجاری، طرح سازمان، و سیستم حسابداری مدیریت بر اثربخشی شرکت، اثر مثبت دارد؛ تحلیل های بعدی نشان داد که اولویت های استراتژیک بر نوع کنترل و سیستم حسابداری مدیریت مورد استفاده نیز مؤثر است.

ابوگالیا^{۲۰} (۲۰۱۱)، در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر اثربخشی ابزارهای حسابداری مدیریت پرداخته و بیان می کند که ویژگی های محیط بیرونی (پویایی، عدم یکنواختی و تخصص) تأثیری بر به کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت ندارد.

آفس و ایادی^{۲۱} (۲۰۱۴)، در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر استفاده از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت پرداخته اند، نتایج پژوهش نشان می دهد که عدم اطمینان محیطی تأثیر معنی داری بر میزان استفاده از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت دارد.

گریو و همکاران^{۲۲} (۲۰۱۷)، به بررسی تأثیر جامعه در سیستم های کنترل مدیریت پرداخته آنها به این سؤالات می پردازند که آیا کنترل های مدیریتی خاصی در جوامع (محیطی اجتماعی و فرهنگی) تثبیت شده است و اینکه آیا اثربخشی سیستم های کنترل مدیریت (MCS) بسته به

و تکنیک های هزینه یابی (یک دسته از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک)، عملکرد را بهبود می بخشد. همچنین انطباق حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی، موجب بهبود عملکرد می گردد.

مقدس (۱۳۹۳)، در پژوهشی نشان داد شرکت های دارای استراتژی تمایز نسبت به شرکت های دارای استراتژی رهبری هزینه، تکنیک های حسابداری مدیریت پیچیده تری را به کار می گیرند و شرکت های دارای فرهنگ بازاری و ادوکراسی نسبت به شرکت های دارای فرهنگ سلسله مراتبی و قبیله ای، تکنیک های حسابداری مدیریت پیچیده تری را به کار می گیرند و تکنیک های حسابداری مدیریت بر اساس میزان استفاده و میزان اهمیت اولویت بندی شدند.

کمالی دهکردی و غلامیان (۱۳۹۴)، به بررسی کاربرد تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک پرداختند، نتایج نشان داد که میانگین میزان کاربرد در ۱۴ تکنیک از ۱۶ تکنیک ارزیابی شده بالاتر از سطح متوسط می باشد و همچنین میزان استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک میان انواع صنایع متفاوت است.

پاک مرام و رضایی (۱۳۹۶)، به بررسی تأثیر محیط رقابتی و شاخصه های سازمانی بر شیوه های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی پرداختند، نتایج پژوهش نشان داد تغییر در محیط رقابتی با تغییر در ساختار و استراتژی سازمان رابطه مثبت و معنادار دارد و تغییر در استراتژی سازمان به نوبه خود منجر به تغییر در سیستم حسابداری مدیریت می شود. و ارتباط قابل توجهی میان استراتژی های سازمانی و شیوه های حسابداری مدیریت و ساختار وجود دارد که منجر به افزایش عملکرد سازمانی می گردد.

تاری وردی و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی اثربخشی کنترل های مدیریتی و استراتژی، با تأکید بر نقش حسابداری مدیریت پرداختند، بررسی ها نشان داد که در بافت تدافعی دو سازوکار حسابداری تشخیصی و عوامل انگیزشی مبتنی بر قواعد عینی رابطه مکمل داشته و به کارگیری همزمان آنها هم افزایی ایجاد می کند. همچنین وجود رابطه مشابه بین ساختار ارگانیک و حسابداری تعاملی در بافت تهاجمی و ساختار مکانیکی و حسابداری تشخیصی در بافت تدافعی مشاهده شد.

بحری ثالث و طالبی (۱۳۹۷)، نشان دادند که بین ابهام کاری و سیستم حسابداری مدیریت رابطه معنادار و مثبتی وجود ندارد ولی بین عدم تمرکز و عملکرد مدیران با سیستم حسابداری مدیریت رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. سیستم حسابداری مدیریت فاقد اثر مداخله گرانه بر روی ارتباط بین

20. Abugalia

21. Affes & Ayadi

22. Greve et al

بوس اوراق بهادار تهران که سهامدار عمده آنها دولت است و یا به نوعی وابسته به دولت می‌باشد، توزیع گردید، که ۸۴ پرسشنامه تکمیل شده دریافت شد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از تحلیل همبستگی و تحلیل علیت (تحلیل مسیر) استفاده شده است.

در این پژوهش، متغیر مستقل، تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت است و متغیر وابسته، کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت می‌باشد. برای سنجش متغیر مستقل، از چارچوب دسته‌بندی چهارگانه و تکنیک‌های موجود در هر طبقه که توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC، ۱۹۸۸)، ارائه شده، استفاده گردید. همچنین به منظور ارزیابی کارایی سیستم‌های کنترل مدیریتی از پرسشنامه استاندارد هادر و محافدی^{۲۵} (۲۰۱۷)، استفاده شده است. در نهایت پرسشنامه تهیه و توزیع شده شامل متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش بوده است. موارد اساسی پرسشنامه هادر و محافدی توجه خود را بر عوامل تعیین کننده موفقیت (کارایی) سیستم‌های کنترل مدیریت متمرکز نموده است. عوامل موفقیت مذکور به شرح زیر می‌باشند:

- موفقیت در اجرای استراتژی‌های شرکت به سیستم کنترل مدیریتی وابسته است؛
- سیستم کنترل مدیریت فعلی شرکت باید برای رسیدن شرکت به اهدافش کفایت کند؛
- موفقیت سیستم‌های کنترل مدیریت به کیفیت طراحی آن بستگی دارد؛
- طرح‌های تشویقی نقش اساسی در موفقیت سیستم کنترل مدیریت دارند؛
- تعهد مدیریت ارشد برای اجرای سیستم کنترل مدیریت، تأثیر مستقیمی بر موفقیت آن دارد؛
- سازگاری سیستم کنترل مدیریت با شرایط متغیر، تأثیر مستقیمی بر موفقیت آن دارد؛
- استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای سیستم کنترل مدیریت بسیار حیاتی است.

فرضیات پژوهش

- این پژوهش به بررسی و آزمون دو فرضیه اساسی زیر می‌پردازد:
- فرضیه اول؛ بین استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها اختلاف معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه دوم؛ تکنیک‌های حسابداری مدیریت تأثیر

محیط اجتماعی و فرهنگی (جامعه‌ای که در آن عمل می‌کند) متفاوت است؟“، نتایج نشان می‌دهد تفاوت قابل توجهی در توزیع سیستم‌های کنترل مدیریت‌ها بین سه گروه اجتماعی- فرهنگی وجود ندارد.

ساماگیو و همکاران^{۲۳} (۲۰۱۸)، به بررسی نقش سیستم‌های کنترلی مدیریت در راه‌اندازی کارهای فناورانه (استارت‌آپ) می‌پردازند در این پژوهش سیستم‌های کنترل مدیریت سنتی به چالش کشیده می‌شود که استفاده از آنها محدودیت‌هایی را برای کارآفرینی ایجاد می‌کند. یافته‌ها نشان می‌دهد به کارگیری سیستم‌های کنترل مدیریت در شروع کار فناورانه (استارت‌آپ) کمک می‌کند که تکنیک‌های پیکربندی زمانی به طور همزمان با عوامل داخلی و خارجی مورد بررسی قرار گیرد و در نتیجه استارت‌آپ‌ها نتیجه و عملکرد بهتری را به دست آورند.

کنوال و همکاران^{۲۴} (۲۰۱۸)، نقش کنترل مدیریتی و تأثیر تعهد منابع و پشتیبانی مدیریت عالی را بر عملکرد سیستم و تحویل پروژه‌های سیستم اطلاعاتی در شرکت‌های پاکستانی مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان می‌دهد که کنترل مدیریت نقش کلیدی در عملکرد پروژه‌های سیستم‌های اطلاعاتی دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر طبقه‌بندی بر اساس هدف، از نوع کاربردی و به لحاظ روش پژوهش از نوع همبستگی می‌باشد. همچنین این پژوهش از نظر شیوه گردآوری داده‌ها (طرح پژوهش) از نوع پژوهش، توصیفی- پیمایشی می‌باشد. به‌علاوه این پژوهش از نظر روش استدلال، قیاسی- استقرایی می‌باشد. زیرا علاوه بر ارائه فرضیه‌ها بر اساس تئوری (رویکرد قیاسی) با مشاهده اجزایی از جامعه (نمونه) اقدام به ارائه الگویی برای کل جامعه می‌نماید (رویکرد استقرایی)، این پژوهش از نظر تئوری از جمله تحقیقات اثباتی می‌باشد. تئوری اثباتی به تئوری گفته می‌شود که سعی دارد با بررسی آنچه موجود است رفتار آینده متغیر را پیش‌بینی کند.

در این پژوهش با توجه به بررسی ادبیات پژوهش ابتدا پرسشنامه‌ای طراحی گردید که به نظر خبرگان و اساتید حرفه مناسب بوده است و از این طریق روایی پرسشنامه تأیید گردید. سپس با استفاده از این پرسشنامه نسبت به جمع‌آوری داده‌ها اقدام به عمل آمد این پرسشنامه در سال ۹۸ با توجه به حجم نمونه آماری بین ۱۴۰ شرکت‌های پذیرفته شده در

23.Samagaio et al

24.Kanwal et al

متفاوتی بر کارایی سیستم های کنترل مدیریت دارند.

تکنیک های حسابداری مدیریت به صورت دو به دو وجود دارد و فرضیه صفر برای سایر حالات رد می شود.

آزمون فرضیه ها و یافته های پژوهش

آزمون فرضیه اول

برای بررسی فرضیه اول از آزمون کروسکال - والیس استفاده شد که نتایج آن در جداول ۲ و ۳ ارائه شده است.

طبق جدول ۲، ترتیب استفاده شرکت ها از تکنیک های حسابداری مدیریت، به ترتیب عبارتند از:

۱) رتبه اول شامل تکنیک های مربوط به سطح تأمین اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریتی، ۲) رتبه دوم شامل تکنیک های مربوط به خلق ارزش، ۳) رتبه سوم مربوط به تکنیک های شناسایی هزینه ها و کنترل مالی، و ۴) رتبه چهارم مربوط به تکنیک های کاهش اتلاف در منابع است.

جدول ۳، نتایج آزمون کروسکال - والیس جهت بررسی تفاوت شرکت ها در استفاده از سطوح مختلف تکنیک های حسابداری مدیریت را تشریح می نماید.

طبق این جدول، چون سطح معنی داری برابر با ۰.۰۰۰ است و از ۰.۰۰۵ کوچکتر می باشد، لذا با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت فرضیه صفر رد می شود و در استفاده از تکنیک های مختلف حسابداری مدیریت تفاوت معنی داری وجود دارد. نتایج آزمون تجزیه واریانس یکطرفه تکنیک های مختلف حسابداری مدیریت در جدول ۴، ارائه شده است.

چون سطح معنی داری برابر ۰.۰۰۰ می باشد و از ۰.۰۰۵ درصد کمتر است، لذا فرضیه صفر رد می شود و با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت که تفاوت معنی داری بین شرکت ها در استفاده از سطوح مختلف تکنیک های حسابداری مدیریت وجود دارد. حال با توجه به اینکه فرضیه یکسان نبودن اثر تکنیک های حسابداری مدیریت پذیرفته شده است، باید ببینیم کدام تکنیک با یکدیگر اختلاف معنی داری دارند. برای این منظور از روش آماری $LSD^{۲۶}$ استفاده شد. نتایج جدول ۵، نشان می دهد که با توجه به سطح معنی داری ۰.۱۷۱ که از ۰.۰۰۵ بزرگتر است، بین تکنیک های شناسایی هزینه و کنترل مالی با تکنیک های خلق ارزش ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد تفاوت معنی داری وجود ندارد و فرضیه صفر برای این دو تکنیک رد نمی شود، بلکه تأیید می شود. جدول ۵ همچنین نشان می دهد با توجه به سطح معنی داری بین سایر تکنیک های حسابداری مدیریت به صورت دو به دو که برابر ۰.۰۰۰ است و از سطح معنی داری ۰.۰۰۵ کوچکتر است، با اطمینان ۹۵ درصد تفاوت معنی داری بین سطوح مختلف

آزمون فرضیه دوم

برای بررسی فرضیه به منظور بررسی اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیرهای علت (پیش بین) بر متغیر معلول از مدل تحلیل مسیر استفاده می شود که وسیله ای برای بیان منطقی روابط مشاهده شده بین متغیرهایی است که مشمول روابط علی می باشند. برای آزمون مدل مسیر از تحلیل مدلیابی معادله ساختاری (SEM)^{۲۷} استفاده شده است. مدل PLS در دو مرحله اجرا می شود مرحله اول مربوط به بررسی روایی و پایایی مدل اندازه گیری است که در آن رابطه بین شاخص ها (متغیرهای مشاهده شده با سازه متناظر) ارزیابی می شود. مرحله دوم مربوط به ارزیابی مدل ساختاری است که در آن ارتباط بین سازه ها با همدیگر (برآورد مسیر بین سازه ها) بررسی می شود. توالی این دو مرحله، اعتبار و اطمینان مقیاس سنجش سازه ها را قبل از نتیجه گیری در مورد روابط بین سازه ها تضمین می کند.

مرحله اول) ارزیابی مدل اندازه گیری: در این مرحله روایی سازه ها (همگرا و واگرا) و پایایی (ترکیبی) محاسبه و مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به اینکه مدل اندازه گیری متغیرهای این پژوهش از نوع انعکاسی - انعکاسی است، ابتدا میزان پایایی ترکیبی و روایی سازه بررسی شد. در این مدل پس از حذف شاخص های انعکاسی با بار کم، بار همه شاخص های انعکاسی با سازه متناظر (به جز طراحی سیستم های کنترل مدیریتی سطح ۲) بیشتر از ۰.۶ بوده و پایایی ترکیبی بیشتر از ۰.۷ است. لازم به ذکر است اگر مقدار بار عاملی هر شاخص با سازه متناظر با آن کمتر از ۰.۷ بوده ولی تعداد مشاهده پذیرها کم بوده و نیز متوسط واریانس استخراج شده متغیر مربوط بالای ۰.۵ باشد می توان مشاهده پذیر را در مدل اندازه گیری حفظ نمود (ریوارد و هوف، ۱۹۹۸). بنابراین پایایی ابزار اندازه گیری در مدل پس از حذف مشاهده پذیر تکنیک حسابداری مدیریت، (شناسایی هزینه و کنترل مالی) و کارایی سیستم های کنترل مدیریت سطح ۲ در مدل اصلاح شده تأیید می شود. نتایج ارزیابی ها در نمودار ۱ و ۲، نشان داده شده است.

در مدل های فوق علائم اختصاری به شرح زیر می باشند:

MAT1: شناسایی هزینه و کنترل مالی،

MAT2: تأمین اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل

جدول ۲. میانگین رتبه تکنیک‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده در پژوهش

رتبه	میانگین عددی امتیاز رتبه	تکنیک‌های حسابداری مدیریت
۳	۱۷۲.۳۳	(۱) شناسایی هزینه و کنترل مالی
۱	۲۷۱.۳۲	(۲) تأمین اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریتی
۴	۴۸.۸	(۳) کاهش اتلاف در منابع
۲	۱۸۱.۵۵	(۴) خلق ارزش‌ها

جدول ۳. آزمون کروسکال - والیس به منظور بررسی تفاوت شرکت‌ها در استفاده از سطوح مختلف تکنیک‌های حسابداری مدیریت

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره کای دو
۰.۰۰۰	۳	۲۲۴.۲۲

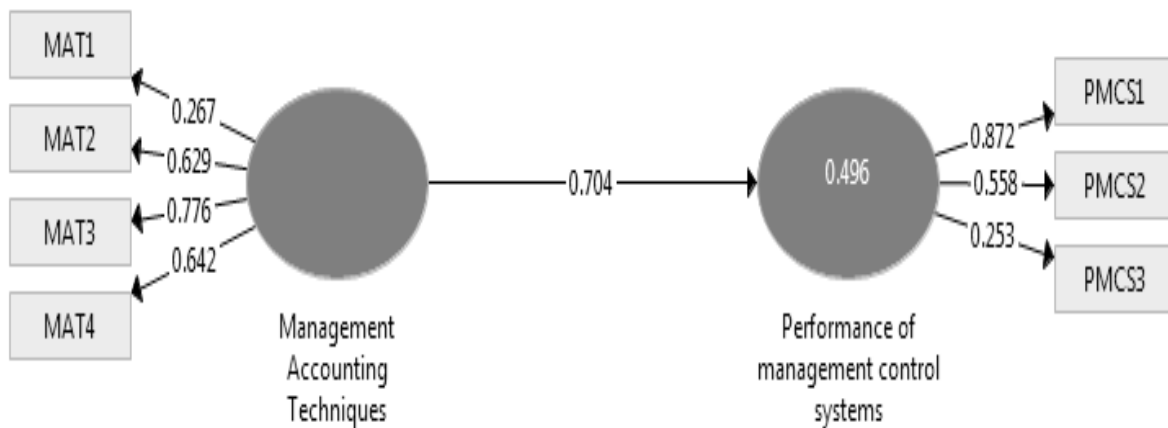
جدول ۴. تجزیه واریانس یک طرفه تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت

سطح معنی‌داری	آزمون F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع تغییرات
۰.۰۰۰	۲۴۹.۱۶۳	۳۳.۲۱۷	۳	۹۹.۶۵	تکنیک‌های حسابداری مدیریت
		۰.۱۳۳	۳۳۲	۴۴.۲۶	خطاها
			۳۳۵	۱۴۳.۹۱	کل

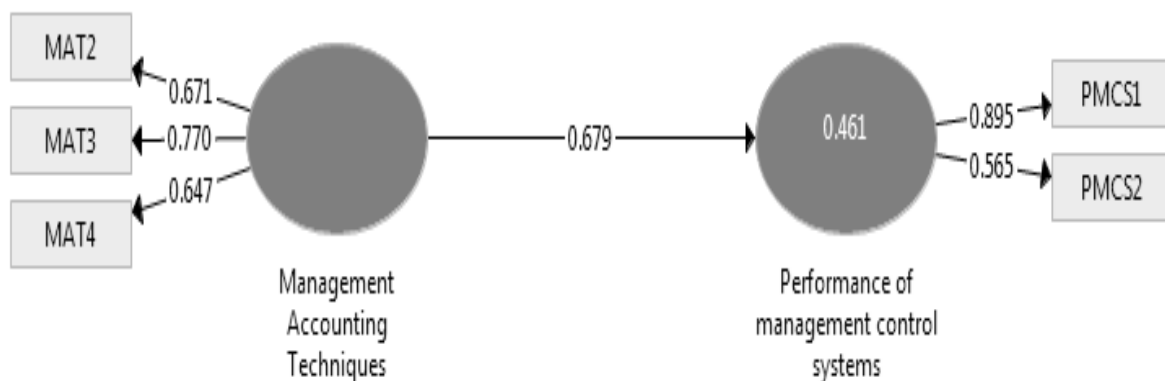
جدول ۵. مقایسه میانگین تکنیک‌های حسابداری مدیریت به روش LSD

سطح معنی‌داری	انحراف استاندارد	تفاوت میانگین (I-J)	سایر تکنیک‌ها	تکنیکی که مقایسه می‌شود
۰.۰۰۰	۰.۰۵۶	-۰.۵۶۹	۲	۱
۰.۰۰۰	۰.۰۵۶	۰.۹۳۷	۳	
۰.۱۷۱	۰.۰۵۶	-۰.۰۷۷	۴	
۰.۰۰۰	۰.۰۵۶	۰.۵۶۹	۱	۲
۰.۰۰۰	۰.۰۵۶	۱.۵۰۶	۳	
۰.۰۰۰	۰.۰۵۶	۰.۴۹۲	۴	
۰.۰۰۰	۰.۰۵۶	-۰.۹۳۷	۱	۳
۰.۰۰۰	۰.۰۵۶	-۱.۵۰۶	۲	
۰.۰۰۰	۰.۰۵۶	۱.۰۱۴	۴	
۰.۱۷۱	۰.۰۵۶	۰.۰۷۷	۱	۴
۰.۰۰۰	۰.۰۵۶	-۰.۴۹۲	۲	
۰.۰۰۰	۰.۰۵۶	۱.۰۱۴	۳	

(۱) شناسایی هزینه و کنترل مالی، (۲) تأمین اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریتی، (۳) کاهش اتلاف در منابع و (۴) خلق ارزش‌ها



نمودار ۱. مدل قبل از اصلاح متغیرهای مشاهده شده با بار کمتر از ۰.۶



نمودار ۲. مدل پس از حذف متغیرهای مشاهده شده با بار کمتر از ۰.۶

جدول ۶، روایی همگرا و پایایی سازه های اندازه گیری در مدل مناسب می باشد.

روایی تشخیصی یا افتراقی (واگرا) توانایی یک مدل اندازه گیری انعکاسی را در میزان افتراق مشاهده پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده پذیرهای موجود در مدل را می سنجد. در این پژوهش از روش فورنل- لاکر برای بررسی روایی واگرا استفاده شد. طبق این روش، اعتبار افتراقی با مقایسه جذر AVE باید بیشتر از همبستگی آن سازه ها در مدل باشد. طبق نتایج مندرج در جدول ۷، مؤلفه های سازه ها کاملاً از هم جدا می باشند، یعنی مقادیر ریشه دوم AVE برای هر سازه بیشتر از همبستگی این سازه ها با سایر سازه های موجود در مدل است. بنابراین می توان نتیجه گرفت که ابزار اندازه گیری از اعتبار مناسبی برخوردار بوده است.

مرحله دوم) ارزیابی مدل ساختاری: این مرحله با استفاده از کارایی مدل (ضرایب تعیین R^2 و شاخص Q^2)، معنی داری ضرایب مسیر، و شاخص اندازه اثر F^2 صورت می پذیرد.

مدیریتی،

MAT3؛ کاهش اتلاف منابع،

MAT4؛ خلق ارزش ها،

PMCS1؛ عوامل تعیین کننده موفقیت آمیز سیستم

کنترل مدیریت،

PMCS2؛ تعیین شیوه های ایجاد انگیزه، نظارت،

کنترل و هدایت فعالیت های سیستم های کنترل مدیریت در شرکت،

PMCS3؛ ارتباط موفقیت سازمانی و اثربخشی در

سیستم کنترل مدیریت شرکت.

در بحث روایی مدل اندازه گیری انعکاسی از دو روش روایی همگرا و روایی تشخیصی (افتراقی یا واگرا) استفاده می شود. از شاخص میانگین واریانس های استخراج شده^{۲۸} (AVE) برای روایی همگرا استفاده شد این شاخص نشان می دهد که چه درصدی از واریانس سازه مورد مطالعه تحت تأثیر نشانگرهای آن سازه بوده است. مقدار بالاتر از ۰.۵ برای شاخص AVE مناسب است. با توجه به نتایج مندرج در

28. Average Variance Extracted (AVE)

جدول ۶. مقادیر بارهای عاملی استاندارد شده و شاخص‌های روایی و پایایی سازه‌ها در مدل اصلاح شده

متغیرها	نمادها	بار عاملی	پایایی ترکیبی	متوسط واریانس استخراج شده
تکنیک‌های حسابداری مدیریت	MAT2	۰.۶۷۱	۰.۷۳۹	۰.۵۰۸
	MAT3	۰.۷۷		
	MAT4	۰.۶۴۷		
کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت	PMCS1	۰.۸۹۵	۰.۷۰۷	۰.۵۶
	PMCS2	۰.۵۶۵		

جدول ۷. شاخص فورنل-لاکر جهت بررسی شاخص روایی و اگر متغیرها در مدل اصلاح شده

متغیرها	۱	۲
تکنیک حسابداری مدیریت	-۰.۷۱۳	۰
کارایی سیستم کنترل مدیریت	۰.۶۷۹	۰.۷۴۸

جدول ۸. شاخص‌های بررسی کارایی (ضرایب تعیین R^2 و شاخص Q^2) در مدل اصلاح شده

سازه‌ها	ضریب تعیین R^2	شاخص افزونگی Q^2
کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت	۰.۴۶۱	۰.۲۲۵

جدول ۹. نتایج بررسی ضرایب مسیر

فرضیه پژوهش	ضریب استاندارد	t-value	مقدار جدول	نتیجه آزمون
تأثیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت و کارایی سیستم کنترل مدیریت	۰.۶۷۹	۱۱.۲۳	۱.۶۹۶	تأیید فرضیه دوم

بررسی کارایی مدل

جهت بررسی کارایی مدل از شاخص بررسی اعتبار استون-گایسلر یا Q^2 و ضریب تعیین R^2 استفاده می‌شود. اعداد مثبت نشانگر کارایی بالای مدل هستند. طبق نتایج مندرج در جدول ۸، میزان R^2 برابر ۰.۴۶۱ می‌باشد، که نشان می‌دهد ۴۶.۱ درصد از تغییرات کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت توسط متغیر تکنیک حسابداری مدیریت پیش‌بینی می‌شود. شاخص Q^2 بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن به روش چشم‌پوشی می‌باشد. اگر مقدار Q^2 بزرگتر از صفر باشد، مقادیر مشاهده شده خوب بازسازی شده و مدل توانایی پیش‌بینی را دارد. در این پژوهش، شاخص افزونگی برای کارایی سیستم کنترل مدیریت ۰.۲۲۵ است، نشان از قدرت پیش‌بینی متوسط به بالای مدل اصلاح شده می‌باشد.

بررسی ضرایب مسیر

در مدل مسیر، یک مسیر معنی‌دار میان تکنیک‌های

حسابداری مدیریت و کارایی سیستم کنترل مدیریت وجود دارد ($P < 0.05$, $t = 11.23$, $B = 0.679$) که نشان می‌داد، تکنیک‌های حسابداری مدیریت روی کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارند. یعنی با بهبود تکنیک‌های حسابداری مدیریت، کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت نیز ارتقا خواهد یافت (جدول ۹).

بررسی شاخص اندازه اثر F^2

شاخص اندازه اثر F^2 در این پژوهش برابر ۰.۸۵۴ است که طبق نظر کوهن^{۳۹} (۱۹۸۸)، از یک برآزش قوی برای مدل اصلاح شده برخوردار است.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی تفاوت در تأثیر استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل

- تاروی وردی، یداله؛ علی محمدی، علی محمد و عباسی مهر، محمدحسین. (۱۳۹۶). اثربخشی کنترل های مدیریتی و استراتژی، با تاکید بر نقش حسابداری مدیریت. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۳)، ۷۹-۹۴.
- حجازی، ر. و فتوحی، ن. (۱۳۸۸). بررسی ارتباط هم زمان بین استراتژی رقابتی سازمان، طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت با عملکرد سازمان: رویکرد تناسب اقتضایی در صنایع شیمیایی و دارویی و وسایل نقلیه موتوری و خودرو. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)*، ۱(۱)، ۱۷-۳۱.
- رضایی دولت آبادی، حسین و مهرآذین، سمیرا. (۱۳۹۲). تحلیل نقش حسابداری مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی برای سازمان ها، در محیط های متغیر و پویا. *حسابداری، پاسخگویی و منافع جامعه*، ۳(۱)، ۸۹-۹۹. doi: 10.22051/ijar.2013.423
- سعیدی، هادی؛ تاناری، نازگل و محمدی، شعبان. (۱۳۹۸). بررسی نقش میانجیگری حسابداری مدیریت بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت با استفاده معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس. *حسابداری مدیریت*، ۱۲(۴۱)، ۳۷-۵۱.
- طالبی، ب. و بحری ثالث، ج. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین اجزای سیستم حسابداری مدیریت، ابهام، عدم تمرکز و عملکرد مدیران شرکت های تولیدی شهرستان بناب. *حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۶)، ۱۵-۳۰.
- قنبری، مهرداد، حیدری نژاد، قدرت اله و پرندین، کاوه. (۱۳۹۵). مدیریت عملکرد، چالش های فراروی و تئوری پیچیدگی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۳(۱)، ۴۹-۵۸.
- کردستانی، غلامرضا، خانکی، امیر و قانونی شیشوان، حوریه. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تغییر در خط مشی های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۹-۲۲.
- کمالی دهکردی، پروانه و غلامیان، مرتضی. (۱۳۹۴). بررسی کاربرد تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های تولیدی شهرک های صنعتی. *ماهنامه پژوهش های مدیریت و حسابداری*، ۲(۱۲)، ۴۷-۶۳.
- موسوی شیرینی، محمود و شاکری، ماهرخ. (۱۳۹۳). استراتژی، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری مدیریت*، ۱(۲۰)، ۹۳-۱۰۷.
- مدیریت است که از چند منظر به موضوع پرداخته شده است. نخست این که تکنیک های مورد استفاده توسط شرکت ها بواسطه بررسی ادبیات پژوهش و مطالعات محققان شناسایی گردیده و در چهار بخش طبقه بندی شده است. در مرحله دوم، وجود تفاوت بین تکنیک های طبقه بندی شده بررسی شد و نتایج نشان داد که شرکت ها در استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت متفاوت می باشند و تکنیک های استفاده شده توسط شرکت ها به ترتیب رتبه عبارتند از:
 - تکنیک های مربوط به سطح تأمین اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریتی،
 - تکنیک های مربوط به خلق ارزش،
 - تکنیک های مربوط به شناسایی هزینه ها و کنترل مالی و
 - تکنیک های مربوط به کاهش اتلاف منابع،
 سپس تأثیر تکنیک های طبقه بندی شده بر کارایی سیستم کنترل مدیریتی بررسی گردید و نتایج نشان داد که تکنیک های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم های کنترل مدیریت تأثیر مستقیم و معنی داری دارند. یعنی با بهبود تکنیک های حسابداری مدیریت، کارایی سیستم های کنترل مدیریت نیز ارتقاء خواهد یافت. همچنین تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش نشان داد که تکنیک های موجود در طبقه کاهش اتلاف منابع بیشترین تأثیر مستقیم بر کارایی سیستم کنترل مدیریت را داشته و سایر تکنیک ها به ترتیب منابع تأمین اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریتی و خلق ارزش ها می باشند. همچنین تکنیک های مربوط به طبقه شناسایی هزینه و کنترل مالی از مدل حذف شدند چرا که تأثیر مستقیمی بر کارایی سیستم های کنترل مدیریتی ندارد.
- این مطالعه دارای محدودیت هایی نظیر بررسی نمونه به جای کل جامعه و محدودیت ذاتی ناشی از مطالعات پیمایشی است که لازم است در به کارگیری نتایج پژوهش به آنها توجه نمود. در انتها پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی به بررسی تأثیر تکنیک های حسابداری مدیریت بر اثر بخشی سیستم های کنترل مدیریت و بررسی شرایط محیطی و اقتصادی دخیل در انتخاب تکنیک ها توسط شرکت های مورد بررسی و مشاهده اثرگذاری استفاده از تکنیک های مختلف بر کارایی سیستم های کنترل مدیریتی پرداخته شود.

منابع

- پاک مرام، عسگر و رضایی، ندا. (۱۳۹۶). تأثیر محیط رقابتی و شاخصه های سازمانی بر شیوه های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی. *حسابداری مدیریت*، ۱۰(۳۴)، ۴۵-۵۵.

- Abugalia, M. (2011). The Influence of Business Environment on the Effectiveness of Management Accounting Practices: Evidence from Libyan Companies. *Unpublished PhD thesis*, University of Huddersfield, UK. Retrived from <http://ethos.bl.uk/OrderDetails.do?did=1&uin=uk.bl.ethos.571527>
- Affes, H. & Ayadi, F. (2014). Contextual factors impact on the use of new management accounting practices: An empirical analysis in the Tunisian context. *Journal of Research in International Business and Management*, 4, 45-55.
- Anthony, R. & Young, D. (1999). *Management control in nonprofit organizations*. Boston: Irwin McGraw-Hill.
- Anthony, R.N. & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. Chicago. Mc-Graw-Hill Irwin.
- Barton Cunningham, J. (1992). Theory can be practical: How managers develop their skills. *Leadership & Organization Development Journal*, (4)13, 20-26.
- Bhimani, A. & Gosselin, M. (1997). Strategy and activity-based costing: A cross national study. Available at: <https://pdfs.semanticscholar.org/657d/88050c880174e39fcd7248b00a829db3a009.pdf>.
- Bouwens, J. & Abernethy, M.A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, (3)25, 221-241.
- Brock, D., & Barry, D. (2003). What if planning was strategic? Exploring the strategy planning relationship in multinationals. *International Business Review*, 12, 43-61.
- Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. (1998c). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, (3)23, 243-264.
- Chenhall, R.H. & Morris, D. (1995). Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega*, (5)23, 485-497.
- Cohen J.E. (1988). *Statistical power analysis for the behavioral sciences*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
- Drury, C. (2012). *Management and cost accounting*. 8th ed., Andover, Hampshire: Cengage learning EMEA.
- Ferrera, A. & Otly, D. (2009). The design and use of performance Management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20, 263-282.
- Frezatti, F. Braga de Aguiar, A. Guerreiro, R. & Gouvea, M.A. (2011). Does management accounting play role in planning process?. *Journal of Business Research*, (3)64, 242-249.
- Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: An empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, (2)30, 99-126.
- Ghanbari, M., Heidarinejad, Q.A. & Parandin, K. (2015). Performance management, challenges and theoretical complexity. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (1)3, 49-58 (In Persian).
- Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: Integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*, 31(4), 828-853.
- Greve, J., Ax, C., Bedford, D.S., Bednarek, P., Brühl, R., & Dergård, J. (2017). The impact of society on management control systems. *Scandinavian Journal of Management*, (4)33, 253-266.
- Haedr, A.R. & Mehafdi, M. (2017). Accounting for management control in large Libyan companies. *Athens Journal of Business and Economics*, 3(3), 279-303 (In Persian).
- مقدس، آی. (۱۳۹۳). ارائه مدل حسابداری مدیریت نوین. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد.

- Haldma, T. & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, (4)13, 379-400.
- Hejazi, R. & Fotouhi, N (2009). Investigating the simultaneous relationship between the competitive strategy of the organizational plan organization and the management accounting system with the performance of the organization. *Journal of Financial Accounting and Auditing*, (1)1, 17- 31 (In Persian).
- Jermias, J. & Gani, L. (2004). Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: A fitness landscape approach. *Management Accounting Research*, 15, 179-200.
- Kamali Dehkordi, P. & Gholaian, M. (2015). Investigating the application of strategic management accounting techniques in industrial towns manufacturing companies. *Management and Accounting Research*, (1)2, 47-63 (In Persian).
- Kanwal, N. Shah Nawaz Zafar, M. & Sajid, B. (2017). The combined effects of managerial control, resource commitment, and top management support on the successful delivery of information systems projects. *International Journal of Project Management*, 35, 1459-1465.
- Kurdistani, Gh.R., Khanaki, A. & Qanuni Shishvan, H. (2018). Investigating the Impact of Changes in Public Sector Accounting Policies on Administrative Reform. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)4, 9-22 (In Persian).
- Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A. (2007) Management Control Systems: Performance Measurement. *Evaluation and Incentives*, Harlow, Pearson Education Ltd.
- Moghaddas, I. (2014). Development of modeling contemporary management accounting model. *Master Thesis in Accounting*, Ferdowsi University, Mashhad, Iran (In Persian).
- Mousavi Shiri, M. & Shakeri, M. (2014). Strategy, strategic management accounting and performance of companies accepted in the Tehran Stock Exchange. *Management Accounting*, (20)7, 93- 107 (In Persian).
- Pakmaram, A. & Rezaei, N. (2017). The impact of competitive environment and organizational measures on management accounting practices and organizational performance., *Management Accounting*, (34)10, 44-55 (In Persian).
- Rezaei Dolatabadi, H. & Maher Azin, S. (2013). Analyze the role of management accounting in creating a competitive advantage for organizations, in changing and dynamic environments. *Journal of Research in Accounting and Auditing*, (1/8)3, 89-99 (In Persian).
- Rivard, A. & Huff, A.L. (1988) . Factors of success for end user computing. *Communications of the ACM*, (5)31, 552-561.
- Saeidi, H., Tatari, N. & Mohammadi, S. (2019). Investigating the role of management accounting mediation on the relationship between cost system design and firm performance using structural covariance equations. *Management Accounting*, 12(41), 37-51 (In Persian).
- Samagaio, A. Fernandes Crespo, N. & Rodrigues, R. (2018). Management control systems in high-tech start-ups: An empirical investigation. *Journal of Business Research*, 89, 351-360.
- Talebi, B. & Bahri Sales, J. (2018). The relationship between management accounting system components, task uncertainty, decentralization and performance of managers manufacturing company Bonab. *Management Accounting*, (36)11, 15-30 (In Persian).
- Tariverdi, Y., Alimohammadi, A. & Abbasimehr, M. (2017). Management control effectiveness and strategy: The role of management accounting. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, (23)6, 79-94 (In Persian).

- Tillema, S. (2005) .Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, (1)16, 101-129.

بررسی و ارزیابی سوگیری انگیزش کارایی در حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران)

*فرشید احمدی فارسانی^۱، شکر اله خواجهی^۲

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

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

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱/۲۲

Investigating and Evaluating Performance Motivation Bias in Auditors under Time Budget Pressure (Case Study: Auditors of the Court of Iran's Audit)

*F. Ahmadi Farsani¹, Sh. Khajavi²

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

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

Received: 2021/2/17 Accepted: 2021/4/11

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The audit quality of the Auditors of the Supreme Audit Court is of particular importance and its enhancement will improve the performance of the government. Recourse to non-professional affairs is one of the most common ways to deal with time budget pressure in auditing. These behaviors and trends that are the result of time budget pressure directly or indirectly affect the quality of audit work. Auditors use different methods to improve their performance under time budget pressure. The present study describes a bias in performance motivation that auditors use to improve their performance.

Research Method: This research is a survey type and the research tool is a questionnaire. The tested sample includes 380 auditors of the Court of Audit who with different experiences evaluated the effectiveness of the client's internal control system as one of the auditing steps under high and low time budget pressure.

Research Findings: The results showed that increasing the time pressure on auditors for using the motivation assessment leads to an increase in performance, and an auditor's experience also has a direct relation with this trend. The results show that less experienced auditors, under high time budget pressure, have reported negative information about controls as less relevant.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results highlight the importance of employing experienced auditors under high time budget pressures to reduce the effects of using performance motivation assessments.

Keywords: Internal Control Evaluation, Time Budget Pressure, Experience, Efficiency Motivated Evaluation, Court of Audit.

JEL Classification: M29, M33

* Corresponding Author: B. Jamshidnavid

E-mail: Ahmadi.farshid2@gmail.com

چکیده

موضوع و هدف مقاله: کیفیت حسابداری حسابرسان دیوان محاسبات از اهمیت خاصی برخوردار بوده و افزایش آن منجر به بهبود عملکرد دولت می‌شود. توسل به انجام امور غیرحرفه‌ای یکی از رایج‌ترین روش‌های مقابله با فشار بودجه زمانی در حسابداری می‌باشد. این رفتارها و گرایش‌ها که معلول فشار بودجه زمانی می‌باشند به طور مستقیم و یا غیرمستقیم بر کیفیت کار حسابداری تأثیر می‌گذارد. حسابرسان برای بهبود کارایی خود تحت فشار بودجه زمانی از روش‌های متفاوتی استفاده می‌نمایند. پژوهش حاضر یک سوگیری را تحت عنوان انگیزش کارایی که حسابرسان به منظور بهبود کارایی خود استفاده می‌کنند، بیان نموده است.

روش پژوهش: این پژوهش از نوع پیمایشی و ابزار پژوهش پرسشنامه می‌باشد. نمونه مورد آزمون شامل ۳۸۰ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد که با تجربیات متفاوت به ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی صاحبکار به عنوان یکی از مراحل حسابداری تحت فشار بودجه زمانی زیاد و کم پرداختند.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشان داد که افزایش فشار زمانی استفاده حسابرسان از سوگیری انگیزش کارایی را تشدید کرده، اما تجربه حسابرس این تمایل را تعدیل نموده است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج، اهمیت به کارگیری حسابرسان با تجربه را تحت فشار بودجه زمانی زیاد به منظور کاهش اثرات ناشی از به کارگیری سوگیری انگیزش کارایی، بیان می‌کند.

واژه‌های کلیدی: ارزیابی کنترل‌های داخلی، فشار بودجه زمانی، تجربه، سوگیری انگیزش کارایی، دیوان محاسبات.

طبقه‌بندی موضوعی: M29, M33

مقدمه

نشان می‌دهد که هر چند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲). متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌گردد که ممکن است حسابرسان در ارزیابی‌های خود متوسل به سوگیری‌های روان‌شناختی مانند انگیزش کارایی شوند. انگیزش کارایی در حسابرسان به عنوان تأکید بر روی شواهد حسابرسی مثبت (وزن بیشتر به این شواهد) و کاستن از اهمیت شواهد حسابرسی منفی (وزن کمتر به این شواهد) و در نهایت انجام ارزیابی‌های مطلوب‌تر به منظور افزایش کارایی تعریف شده است.

شواهد حسابرسی مثبت یعنی شواهدی که قسمتی از کار حسابرسی وضعیت کنترل‌های داخلی را بهتر و شواهد منفی به معنای شواهدی است که وضعیت کنترل‌های داخلی را بدتر نشان می‌دهد. حسابرسان از این روش برای افزایش کارایی خود استفاده می‌نمایند که ممکن است به اثربخشی لطمه وارد کرده، کیفیت را کاهش داده و اثرات ناگواری در پی داشته باشد (آنا و جیمز، ۲۰۰۹). زمانی که حسابرسان تحت افزایش فشار زمانی قرار می‌گیرند ممکن است کیفیت حسابرسی را به خطر بیندازند (گلاور، هانسن و سیدل^۲، ۲۰۱۵). به موقع بودن تکمیل کار حسابرسی با کیفیت حسابرسی مرتبط است (کریستسنسن و همکاران^۳، ۲۰۱۴). از سوی دیگر، کیفیت که تعیین کننده عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی حسابرسان (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) می‌باشد (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰). انجام پژوهشی به منظور اینکه چگونه حسابرسان با تجربه‌های متفاوت تهاوتر اثربخشی و کارایی را به‌ویژه در موقعیت فشار زمانی مدیریت می‌نمایند، ضروری می‌باشد. در حالی که پژوهش‌های پیشین بیان می‌نمایند که فشار زمانی و تجربه، قضاوت‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند (دیزورت و لرد^۴، ۱۹۹۷)، تا کنون پژوهشی که چگونگی تعامل این دو عامل را در رفتار پردازش اطلاعات و استفاده حسابرسان از انگیزش کارایی را نشان دهد، در ایران انجام نشده است.

مبانی نظری پژوهش

ضرورت انجام حسابرسی در بخش عمومی غیرقابل انکار و در

جهانی شدن با توسعه و پویایی بازار و در عین حال افزایش بی‌ثباتی و درجه بالاتر شک و تردید در سطح شرکت‌های بزرگ همراه بوده است. همچنین رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. این رسوایی‌ها و پیامدهای پس از آن، دلیل اصلی توجه بیشتر به کیفیت صورت‌های مالی است. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا (که محصول یک سیستم گزارشگری جامع و مناسب می‌باشد) از ارکان وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیمگیری در مورد سرمایه‌گذاری در آن به حساب می‌آید. در هر رویداد اقتصادی، سرمایه‌گذاران برای تصمیمگیری نیازمند اطلاعات قابل اتکا هستند (شمس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

با رشد رقابت در حرفه و تلاش برای مصون ماندن از دعاوی حقوقی ناشی از کیفیت پایین حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر به بازار را، بیش از پیش درک کرده‌اند، لذا به دنبال متفاوت کردن خدماتشان برای رقابت با یکدیگر بر پایه‌ای به غیر از نرخ حق‌الزحمه هستند. یکی از ابعاد که مؤسسات حسابرسی سعی دارند در آن زمینه خود را از سایر مؤسسات خدماتی متمایز کنند، کیفیت خدمات ارائه شده است. حسابرسان ممکن است اثربخشی و کارایی را با یکدیگر تهاوتر نمایند که انجام این عمل در حسابرسان کم تجربه‌تر بیشتر انجام می‌پذیرد (آنا و جیمز^۱، ۲۰۰۹). حسابرسان برای افزایش کارایی اقدامات متفاوتی انجام می‌دهند، یکی از این موارد استفاده از یک سوگیری روان‌شناختی به نام انگیزش کارایی می‌باشد که ممکن است اثربخشی را تحت شعاع قرار دهد و اثرات ناگواری به همراه داشته باشد. تهیه و تنظیم بودجه زمانی عملیات حسابرسی یک امر رایج در مؤسسات حسابرسی است. لیکن اعمال بودجه زمانی نامتعارف که حصول آن غیرممکن و لزوم دستیابی به آن مورد تأکید قرار گیرد خود منجر به مشکلاتی چند خواهد شد. مهمترین این مشکلات از دست دادن انگیزه و توسل به انجام امور غیرحرفه‌ای به منظور افزایش کارایی در حسابرسان می‌باشد. توسل به انجام امور غیرحرفه‌ای یکی از رایج‌ترین روش‌های مقابله با فشار بودجه زمانی می‌باشد. این رفتارها و گرایش‌ها که معلول فشار بودجه زمانی می‌باشند به طور مستقیم و یا غیرمستقیم بر کیفیت کار حسابرسی تأثیر می‌گذارد. مهمترین این رفتارها انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی بدون کسب مجوز از مافوق و کمتر گزارش نمودن زمان انجام حسابرسی می‌باشد. پژوهش‌ها

2. Glover et al
3. Christensen et al
4. Dezoort & Lord

1. Anna & James

تئوری استدلال انگیزشی و انگیزش کارایی در حسابرسان

استدلال انگیزشی شامل استنباط‌های شناختی است که تحت تأثیر جنبه‌های داغ شناختی شامل انگیزش، عواطف و اهداف هستند (کروگلانسکی^۷، ۱۹۹۶). به طور خاص، انگیزش و عواطف بر مفاهیم، باورها و قواعد مورد استفاده در تصمیمگیری مؤثرند. یعنی افراد از قواعدی در تصمیمگیری و قضاوت استفاده می‌کنند که با اهداف و عواطفشان هماهنگ باشد. به علاوه، انگیزش و عواطف نحوه پردازش را نیز تعیین می‌کنند. بدین صورت که آیا در تصمیمگیری و قضاوت بر یافته‌ها و شواهد تکیه شود و یا فرد درگیر فرایندهای نظام‌دار و تصمیمگیری منطقی گردد، در استدلال انگیزشی امکانات شناختی در اختیار اهداف انگیزشی قرار می‌گیرند. این فرایند شامل تعیین عقاید و نگرش‌ها، ادراک، ارزیابی شواهد، نتیجه‌گیری و تصمیمگیری است (کاندا^۸، ۲۰۰۲).

بر اساس تئوری استدلال انگیزشی، افراد با اهداف مشخص و از پیش تعیین شده، درگیر استدلال‌هایی سوگیرانه به منظور رسیدن به اهداف خود هستند (همان، ۱۹۹۵). برخی از سوگیری‌ها می‌توانند در فرایندهای تصمیمگیری رخنه کنند و تصمیم را تحت تأثیر قرار دهند (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۵). این استدلال‌های سوگیرانه سازوکارهای مختلفی را شامل می‌شود که از جمله می‌توان به تحقیق، تفسیر و پردازش اطلاعات به طریق سوگیرانه اشاره نمود.

برای مثال افراد با اهداف مشخص و از پیش تعیین شده جستجوهای سوگیرانه‌ای را برای پر وزن کردن اهمیت شواهد پشتیبان نظر خود، نشان می‌دهند (هالس^۹، ۲۰۰۲). از طرف دیگر تئوری استدلال انگیزشی نشان می‌دهد که اهداف مشخص و از پیش تعیین شده بر قضاوت شخص در تصمیمگیری مؤثر است. مطابق با تئوری استدلال انگیزشی، تحقیقات حسابداری هم نشان می‌دهند که حسابرسان نیز اهداف مشخص و از پیش تعیین شده‌ای را برای کارا بودن و حمایت از روش‌های کارفرما دارند (گلور و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۵). اهداف مشخص در حسابرسی از مواردی همچون پاسخگویی، فشار حرف‌شنوی، انگیزه‌های پولی مثل حق‌الزحمه حسابرسی و نگهداشتن مشتریان سودآور ناشی می‌شود (دزورت و لورد، ۱۹۹۷؛ جان استون و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۲). براساس تئوری استدلال انگیزشی، پژوهش حاضر

شرایط کنونی با توجه به توسعه روز افزون طرح‌های عمرانی و فعالیت‌های جاری دولت، کاری اجباری و اجتناب‌ناپذیر است. در واقع اطلاعات حاصل از این نوع حسابرسی برای برنامه‌ریزان کشور یکی از عوامل ارزیابی به شمار می‌آید و برنامه‌ریزی بدون استفاده از چنین منابع و مآخذی با واقع‌بینی همراه نخواهد بود (صفرزاده و همکاران، ۱۳۹۹). طبق قانون محاسبات عمومی مسئولیت ارائه تضمین‌های لازم در مورد حفاظت، مصرف و ثبت منابع مالی عمومی بر عهده دیوان محاسبات است (نظری‌پور، ۱۳۹۶).

سوگیری انگیزش کارایی^۵

اصطلاح "انگیزش" نخستین بار از واژه لاتین "موو" به معنی "حرکت" گرفته شده است. "انگیزه" را "چرایی رفتار" گویند. به عبارت دیگر هیچ رفتاری را فرد انجام نمی‌دهد که انگیزه‌ای یا نیازی محرک آن نباشد. انگیزش انسان اعم از خودآگاه یا ناخودآگاه، ناشی از نیازهای اوست. بنابراین در تعریف انگیزه می‌توان گفت: "انگیزه یا نیاز عبارت است از حالتی درونی و کمبود یا محرومیتی که انسان را به انجام یک سری فعالیت وا می‌دارد" (سید جوادین، ۱۳۸۶). تعریف دیگر انگیزه به این شکل می‌باشد که "میل به کوشش فراوان در جهت تأمین هدف‌های سازمان به گونه‌ای که این تلاش در جهت ارضای برخی از نیازهای فردی سوق داده شود" (رابینز، ۱۳۷۷).

انگیزش یک فرایند زنجیره‌ای است که با احساس نیاز یا احساس کمبود و محرومیت شروع می‌شود، سپس خواست را به دنبال می‌آورد و موجب تنش و کنش به‌سوی هدفی می‌شود که محصول آن، رفتار نیل به هدف است. توالی این فرایند ممکن است منجر به ارضای نیاز شود. پژوهش‌های مرتبط با انگیزش نشان می‌دهند که هنوز جایگاه تنبیه و تشویق به عنوان انگیزه‌های بسیار قوی مطرح می‌باشد (سیدجوادین، ۱۳۸۶).

زمانی که در مورد یک اقدام تصمیم گرفته می‌شود فرد بر شواهد یا جایگزین‌هایی متمرکز می‌شود که از عمل انتخاب شده پشتیبانی کند و این موضوع باعث ایجاد سوگیری در تصمیمگیری‌ها می‌شود. حسابرسان نیز از این موضوع استثنا نیستند. شناسایی این سوگیری‌ها می‌تواند به حسابرسان کمک کند توانایی‌های خود را در فرایند قضاوت حرفه‌ای با به‌کارگیری یک فرایند تصمیمگیری مؤثر بهبود بخشند (هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵).

7. Kruglanski
8. Kunda
9. Hales
10. Glover et al
11. Johnstone et al

5. Efficiency Motivated Bias
6. Move

می‌شود که رعایت بودجه زمانی عامل مهمی در ارزیابی عملکرد تلقی شود (نعیمی، ۱۳۸۱).

مک دنیل^{۱۴} (۱۹۹۰)، بیان کرد که افزایش فشار بودجه زمانی کارایی حسابداری را افزایش ولی اثر بخشی را کاهش می‌دهد. اکبری (۱۳۷۸)، نشان داد که افزایش محدودیت زمانی، منجر به کاهش کارایی و اثر بخشی ساختار برنامه‌ای می‌گردد.

الدر و آلن^{۱۵} (۲۰۰۳)، نشان دادند که بررسی‌های حسابرسان و اندازه نمونه‌ها در واکنش به فشار بودجه زمانی کاهش پیدا می‌کند. بنابراین موقعی که فشار بودجه زمانی زیاد می‌شود، حسابرسان ممکن است راهبردهای پردازش اطلاعاتشان را به منظور بهبود کارایی تغییر دهند و از سوگیری انگیزش کارایی استفاده نمایند.

تجربه و انگیزش کارایی در حسابرسان

تجربه در یک زمینه، عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش-اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش مورد نظر کسب می‌شود- فراهم می‌کند (لایبی^{۱۶}، ۱۹۹۵). تجربه در یک زمینه به دانش ساختار یافته منجر می‌شود (بونر و همکاران^{۱۷}، ۱۹۹۶) و این تجربه مرتبط با ساختار دانش، تأثیر مهمی بر کیفیت ارائه مسائل دارد. یک نتیجه تجربه حسابداری این است که حسابرسان دارای ساختار حافظه پیچیده و گسترده هستند که به آنها به عنوان یک منبع اطلاعاتی در تصمیمگیری کمک می‌کند (لایبی، ۱۹۹۵). همچنین ضروری است اطلاعات در کارهای مختلف از طریق حافظه یادآوری شوند (بونر^{۱۸}، ۱۹۹۰).

بنابراین ارتباط تنگاتنگ بین یادآوری اطلاعات و نیاز به آنها در محیط کار بر قضاوت اثر می‌گذارد (فردریک و لایبی^{۱۹}، ۱۹۸۶). این به حسابرسان با تجربه کمک می‌کند تا قضاوت دقیق‌تری انجام دهند. حسابرسان کم تجربه که از این ساختار حافظه برخوردار نیستند، قادر نخواهند بود تا ارتباط ذکر شده را برقرار کنند و در نتیجه قضاوت آنها دارای دقت کمتری نسبت به قضاوت حسابرسان با تجربه است (چانگ و مانرو^{۲۰}، ۲۰۰۰). تجربه حسابرسان ممکن است اثرات فشار بودجه زمانی را بر انگیزش کارایی کاهش دهد، چون که حسابرسان با تجربه‌تر منابع شناختی دارند که با توجه به آن

انگیزش کارایی در حسابرسان که شامل تأکید بر اطلاعات مثبت و کم اهمیت انگاشتن اطلاعات منفی به منظور افزایش کارایی حسابرسان است را بررسی می‌نماید. انگیزش کارایی یک رویکرد ارزیابی برای اهداف مشخص و از پیش تعیین شده می‌باشد که حسابرسان اطلاعات را برای بهبود کارایی خود و به نفع خود ارزیابی می‌نمایند. عوامل زیادی وجود دارد که حسابرسان می‌توانند انگیزشی کارایی را اعمال نمایند. از جمله این عوامل می‌توان به فشار بودجه زمانی و تجربه حسابرسان اشاره کرد، که در قسمت بعدی توضیح داده می‌شوند.

فشار بودجه زمانی و انگیزش کارایی در حسابرسان

فشار زمانی یک عنصر ذاتی در محیط حسابداری می‌باشد و به دلایل مختلفی همچون فشار صاحبکار برای کاهش هزینه‌های حسابداری، ارائه ضعیف توسط صاحبکار، پیچیدگی‌های فنی حسابداری، وجود ریسک تقلب زیاد و نبود حسابرسان به تعداد کافی به وجود می‌آید (آنا و جیمز، ۲۰۰۹). برای اینکه مؤسسات حسابداری به فعالیت خود در دنیای رقابتی امروز ادامه دهند باید کارا و اثربخش عمل کنند (کرام و وودلیف^{۲۱}، ۲۰۰۴). آنها باید هم شواهد کافی برای پوشش استانداردهای حسابداری و هم کاهش و کنترل هزینه‌ها را در نظر بگیرند (بیراستیکر و رایت^{۲۲}، ۲۰۰۵). حسابرسان براساس قضاوت و نظر خود، بعضی از مراحل را به دلیل فشار زمان، کم اهمیت تلقی نموده و انجام نمی‌دهد ولی در کاربرگ‌های خود خلاف آن را نشان می‌دهد. فشار بودجه زمانی می‌تواند دارای اثرات مثبت و منفی باشد. این فشار ممکن است حسابرسان را به سخت‌تر کار کردن وادار کند و در نتیجه برای افزایش کارایی تلاش نماید، اما اگر فشار بودجه زمانی در حد غیرمتعارف باشد، آثار منفی آن بروز می‌نماید و ممکن است این فشار موجب احساس استرس در حسابرسان گردیده و دست به عکس‌العمل‌های متفاوتی بزنند. این عکس‌العمل‌ها می‌تواند به اشکال گوناگونی ظاهر شود. آنها ممکن است به زمان انجام عملیات در سال قبل توجه نموده و سعی نمایند زمان انجام عملیات سال جاری را در همان حد نگه دارند. این عمل از طریق انجام کار در زمان مشخصی صورت می‌پذیرد. ممکن است این استرس آنان را به اعمالی وادار کند تا در جهت رعایت بودجه زمانی، کیفیت حسابرسان را کاهش دهند همچنین احتمال می‌رود با یک رویکرد مثبت آنان افزایش بودجه زمانی را درخواست نمایند. این استرس زمانی شدیدتر

14. McDaniel

15. Elder & Allen

16. Libby

17. Bonner et al

18. Bonner

19. Frederick & Libby

20. Chung & Monroe

12. Coram & Woodliff

13. Bierstaker & Wright

رابطه معنادار و مثبتی بین فشار بودجه زمانی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی وجود دارد.

گلاور و همکاران (۲۰۱۵)، در پژوهشی با عنوان "مهلت تحمیلی فشار زمانی بر کیفیت حسابرسی" به این نتیجه رسیدند، زمانی که حسابرسان تحت افزایش مهلت تحمیلی فشار زمانی هستند، کیفیت حسابرسی کاهش پیدا می‌کند. این تأثیر منفی حتی در میان حسابرسانی که منابع بیشتر را در اختیار خود دارند، باقی می‌ماند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان روبه‌ها در در نزدیکی مهلت مورد نیاز (یا توسعه یافته) تشکیل پرونده، تکمیل می‌کنند که این امر ممکن است کیفیت حسابرسی را برای پاسخگویی به گزارش مورد نیاز به خطر بیندازد. همچنین در بررسی‌های اخیر از حسابرسان شرکت‌های عمومی نشان می‌دهد که به موقع بودن تکمیل کار میدانی حسابرسی با کیفیت حسابرسی مرتبط است (کریستنسن و همکاران^{۲۸}، ۲۰۱۴).

رابرتسون^{۲۹} (۲۰۰۷)، در پژوهشی با عنوان "اثر همزمان فشار انجام کار در موعد مقرر و فشار بودجه‌ای بر روی کتمان شواهد حسابرسی" به این نتیجه دست یافت که، از دیدگاه حسابرسان در شرایطی که در محیط روزمره حسابرسی، فشار انجام کار در موعد مقرر از اهمیت فزاینده‌ای برخوردار است، عدم رعایت انجام کار در موعد مقرر و بودجه به شهرت حسابرسان به عنوان یک فرد اثربخش خدشه وارد می‌کند.

لهمن و نرمن^{۳۰} (۲۰۰۶)، پژوهشی با عنوان "اثر تجربه بر ارائه مسائل پیچیده و قضاوت در حسابرسی: یک بررسی تجربی" انجام دادند. هدف این مطالعه، بررسی نتایج قضاوت در مورد ارزیابی تداوم فعالیت در سطوح مختلف تجربه می‌باشد. تجربه حسابرس به عنوان متغیر مستقل و قضاوت حسابرس به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از این است که حسابرسان با تجربه در پاسخگویی به موارد مطرح شده و ارائه نتایج، نسبت به حسابرسان کم تجربه با مشکلات کمتری مواجه شدند.

گلاور و همکاران^{۳۱} (۲۰۰۵)، در پژوهشی تحت عنوان "چرا حسابرسان بر تحلیل‌های ضعیف تکیه می‌کنند؟" نشان دادند که حسابرسان کم تجربه‌تر اتکای بیشتری را روی شواهد حسابرسی ضعیف‌تر دارند، این اتکا حتی تحت تأثیر فشار بودجه زمانی تشدید می‌شود.

اومر و اندراجان^{۳۲} (۲۰۰۴)، در پژوهشی تحت عنوان

می‌توانند زمان لازم برای پردازش اطلاعات را کاهش دهند، در نتیجه پتانسیل خود را برای پذیرش اثرات فشار بودجه زمانی کاهش می‌دهند.

مورنو و باتاچارجی^{۳۱} (۲۰۰۳)، نشان دادند که در صورت وجود فرصتی برای ارائه خدماتی غیر از خدمات حسابرسی به صاحبکار، حسابرسان با تجربه‌تر خطر بالایی را ارزیابی نمودند. شلتون^{۳۲} (۱۹۹۹)، نشان داد که تجربه، اثر اطلاعات غیرمربوط را بر قضاوت کاهش می‌دهد و حسابرسان با تجربه از اطلاعات غیرمربوط، در قضاوت تأثیر نمی‌پذیرد.

تجربه ممکن است برخی از سوگیری‌هایی که در حسابرسان وجود دارد را تعدیل نماید. به عنوان مثال کلی، مارگیم و پاتیسون^{۳۳} (۱۹۹۹)، نشان دادند که حسابرسان با تجربه‌تر سطح پایین‌تری از فشار بودجه زمانی را نسبت به حسابرسان کم تجربه‌تر درک نمایند. بارینکوا و اسپینوسا^{۳۴} (۲۰۱۵)، نحوه عمل حسابرسان در رابطه با بودجه زمانی فشرده را مورد بررسی قرار دادند. بر اساس نتایج، تأثیر فشار بودجه زمانی با توجه به سطح پرسنلی متفاوت حسابرسان، تفاوت دارد.

مروری بر پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی

تاشینگ آبو و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی در کشور چین بین سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۱ به بررسی تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی از منظر فرایند حسابرسی و نتایج حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تلاش حسابرسی با تأثیرگذاری بر فرایند حسابرسی و بازده حسابرسی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی دارد.

جمال الدین و آمبو آس^{۳۶} (۲۰۱۸)، در پژوهشی تحت عنوان "رابطه فشار بودجه زمانی و تصمیم به استعفای حسابرس با رفتار غیرمتعارف حسابرس در کشور اندونزی و توزیع پرسشنامه بین حسابرسان" به این نتیجه رسیدند که فشار بودجه زمانی حسابرسان را ترغیب به انجام رفتارهای نامتعارف می‌کند.

ماناتاپ^{۳۷} (۲۰۱۸)، در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی در حسابرسان بخش عمومی کشور اندونزی" به این نتیجه رسیدند، که

21. Moreno & Bhattacharjee

22. Shelton

23. Kelley et al

24. Barrainkua & Espinosa

25. Tusheng et al

26. Jamaluddin and Ambo Asse

27. Manatap

28. Christensen et al

29. Robertson

30. Lehmann & Norman

31. Glover et al

32. Umar & Anandarajan

کرمی و همکاران (۱۳۹۵)، ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابداری در دیوان محاسبات کشور را بررسی نمودند. نتایج پژوهش بیانگر ارتباط منفی بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثر بخشی حسابداری در دیوان محاسبات کشور می‌باشد.

برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰)، در پژوهشی با عنوان "مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابداری" به بررسی اثر فشارهای شغلی موجود در حرفه حسابداری بر روی رفتار فرصت طلبانه فردی حسابرسان پرداخته که نتیجه نتایج به‌دست آمده بیانگر این است که در صورت مواجه شدن حسابرسان با شواهد متناقض با یافته‌های اولیه در فرایند حسابداری، مسئولیت پاسخگویی، در کار حسابداری انجام شده، و وجود فشار زمانی، منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت گردیده و احتمال کتمان شواهد حسابداری افزایش می‌یابد.

خواجوی و نوشادی (۱۳۸۸)، در پژوهش با عنوان "تجربه حسابرسان و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختار نیافته حسابداری"، حسابرسان را به دو گروه با تجربه و کم تجربه تقسیم نمودند و نشان دادند که بین قضاوت حسابرسان با تجربه و حسابرسان کم تجربه در مورد وظایف ساختار نیافته تفاوت معناداری وجود دارد و تجربه تأثیر بسیار زیادی بر دقت و قضاوت حسابرسان دارد، در نتیجه احتمال کتمان شواهد حسابداری افزایش می‌یابد.

سیرانی و همکاران (۱۳۸۸)، پژوهشی با عنوان "تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابداری بر قضاوت حسابرسان" انجام دادند، نتایج به‌دست آمده بیانگر آن بود که، تفاوت‌های معناداری در تصمیمگیری افراد با تجربه و کم تجربه میان وظایف ساختار نیافته و نیمه ساختاریافته دیده شده است. هر چند که در وظایف ساختار نیافته تفاوت‌های حسابرسان بسیار بیشتر از وظایف نیمه ساختاریافته مشاهده شده و این نتایج در راستای این فرض است که در وظایف ساختار نیافته نسبت به وظایف نیمه ساختاریافته مشکلات و سرخ‌ها تعریف نشده و نیاز به قضاوت و بصیرت بیشتری احساس می‌شود.

مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲)، پژوهشی با عنوان "تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل" انجام دادند و به نتیجه رسیدند که، هر چند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند. همچنین متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌شود.

"استقلال قضاوت حسابرسان تحت فشار" دریافتند که حسابرسان کم تجربه‌تر استعداد بیشتری را برای تحمل فشار در جهت نگهداری کارفرما دارند.

چو و فیرس^{۳۳} (۲۰۰۳)، در پژوهشی با عنوان "تأثیر فشار زمانی بر ترکیب فرایند اطلاعاتی حسابرسان" به دنبال بررسی تأثیر فشار زمانی بر ترکیب فرایند اطلاعاتی حسابرسان بودند و یکی از نتایج مبین آن است که ترکیب فرایند اطلاعاتی وابسته به زمان بوده و نتیجه دیگر این پژوهش بیانگر این است که تفاوت و واریانس محاسبه شده و به وسیله شرایط تقابلی تحت فشار زمانی ایجاد شده به واسطه استراتژی‌های مختصرسازی شناخته شده، کاهش خواهد یافت.

شلتون^{۳۴} (۱۹۹۹)، پژوهشی با عنوان "تأثیر تجربه بر قضاوت حسابرسان در استفاده از شواهد نامربوط برای تعیین و تشخیص اطلاعات نامربوط جهت قضاوت در خصوص تداوم فعالیت" انجام دادند. متغیرهای مستقل، نوع شواهد و سطح تجربه بوده و موضوع برآورد، با عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. نتایج پژوهش نشان داد که تجربه، اثر اطلاعات غیرمربوط را بر قضاوت کاهش می‌دهد و حسابرسان با تجربه از اطلاعات غیرمربوط، در قضاوت تأثیر نمی‌پذیرند.

عبدالمحمدی و رایب^{۳۵} (۱۹۸۷)، در پژوهشی، قضاوت حسابرسان با تجربه و کم تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار حسابداری آزمون نمودند و به این نتیجه رسیدند که در کارهای پیچیده حسابداری قضاوت حسابرسان با تجربه و حسابرسان کم تجربه با یکدیگر متفاوت است و در کارهای پیچیده‌تر اثر تجربه نمایان است.

پیشینه داخلی

بیات و جدیدی نقاش کار (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی ارتباط ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی و شواهدی از دستکاری عملکرد واقعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده ارتباط معنی دار ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی با دستکاری واقعی می‌باشد.

مرادی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی و خود ارزیابی عملکرد پایین رابطه مثبتی با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان دارند.

33. Choo & Firth

34. Shelton

35. Abdolmohammadi & Wright

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر یک پژوهش پیمایشی است که در رابطه با یک موضوع خاص دیدگاه‌ها و نظرات حسابرسان دیوان محاسبات در رده‌های مختلف سازمانی و با تجربه‌های متفاوت را اخذ و مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. هدف این پژوهش بررسی نحوه ارزیابی حسابرسان با تجربه و کم تجربه تحت فشار بودجه زمانی نسبت به فرایند حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش یکی از مراحل حسابرسی تحت عنوان ارزیابی کنترل‌های داخلی بررسی شده است. ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل بر اساس هدف‌هایی مانند تشخیص حسابرسی‌پذیری صورت‌های مالی، تدوین طرح کلی حسابرسی، برآورد اولیه خطر کنترل و تعیین خطر عدم کشف برنامه‌ریزی شده انجام می‌شود. شناخت کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل امری ضروری می‌باشد. این شناخت برای شناسایی انواع تحریف‌های بالقوه، بررسی عوامل مؤثر بر خطر وقوع تحریف‌های با اهمیت و طراحی آزمون‌های محتوا مورد استفاده قرار می‌گیرد (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۹). جامعه آماری پژوهش، حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد. انتخاب نمونه به صورت تصادفی می‌باشد. طبق اطلاعات دریافتی از کارگزینی دیوان محاسبات کشور، تعداد حسابرسان این سازمان (در سال ۱۳۹۸) ۱۴۰۰ نفر می‌باشد که با استفاده از فرمول کوکران ۳۸۰ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات کشور به عنوان نمونه تعیین شد که به منظور جمع‌آوری داده پرسشنامه میان آنها توزیع شد. روش مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش تحلیل واریانس می‌باشد.

ویژگی پرسشنامه

پرسشنامه مذکور از سه بخش تشکیل شده است. بخش اول، شامل اطلاعات عمومی پاسخ‌دهندگان؛ بخش دوم، آشنایی با موضوع و بخش سوم هم شامل هفت سؤال راجع به کنترل‌های داخلی صاحبکار، می‌باشد. سه سؤال اول (سؤال‌های یک، دو و سه) مربوط به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی صاحبکار و سه سؤال دوم (سؤال‌های چهار، پنج و شش) مربوط به نقاط قوت کنترل‌های داخلی صاحبکار که از این به بعد به ترتیب با سؤالات منفی و سؤالات مثبت شناخته می‌شوند و سؤال هفتم هم ارزیابی کلی حسابرس را نسبت به کنترل‌های داخلی صاحبکار بررسی می‌نماید. سؤالات مثبت، اطلاعاتی را بیان می‌کند که کنترل‌های داخلی صاحبکار را تقویت می‌کند و سؤالات منفی، اطلاعاتی را بیان می‌کند که کنترل‌های داخلی صاحبکار را تضعیف می‌نماید. برای امتیازدهی به سؤالات از طیف افتراق معنایی که از صفر تا ده

مهرانی (۱۳۷۹)، در پژوهشی با عنوان "تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی" به این نتیجه رسید که بیشترین رفتار غیرحرفه‌ای مربوط به انجام ندادن برخی از مراحل حسابرسی و عدم پیگیری بعضی از موارد بوده و همچنین بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای در بررسی ساختار و رعایت کنترل‌های داخلی بیش از موارد دیگر نظیر موجودی نقد و کالا می‌باشد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی اول

حسابرسان در عمل تحت فشار بودجه زمانی زیاد نسبت به فشار بودجه زمانی کم، سوگیری انگیزش کارایی بیشتری را نشان می‌دهند.

فرضیه فرعی اول: حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد

نسبت به فشار بودجه زمانی کم، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را کم اهمیت‌تر ارزیابی می‌کنند.

فرضیه فرعی دوم: حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد

نسبت به فشار بودجه زمانی کم، نقاط قوت کنترل‌های داخلی را با اهمیت‌تر ارزیابی می‌کنند.

فرضیه فرعی سوم: حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد

نسبت به فشار بودجه زمانی کم، کنترل‌های داخلی را به طور کلی قوی‌تر ارزیابی می‌کنند.

فرضیه اصلی دوم

تعامل فشار بودجه زمانی و تجربه حسابرس نشان دهنده میزان به‌کارگیری سوگیری انگیزش کارایی می‌باشد.

فرضیه فرعی اول: تحت فشار بودجه زمانی زیاد حسابرسان

کم تجربه نسبت به حسابرسان پر تجربه وزن کمتری به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی می‌دهند.

فرضیه فرعی دوم: تحت فشار بودجه زمانی زیاد حسابرسان

کم تجربه نسبت به حسابرسان پر تجربه وزن بیشتری به نقاط قوت کنترل‌های داخلی می‌دهند.

فرضیه فرعی سوم: تحت فشار بودجه زمانی زیاد

حسابرسان کم تجربه نسبت به حسابرسان پر تجربه کنترل‌های داخلی را مطلوب‌تر ارزیابی می‌نمایند.

به یک سؤال مربوط به ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی صاحبکار می‌باشد. جمع امتیازات سه سؤال مربوط به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و جمع امتیازات سه سؤال مربوط به نقاط قوت کنترل‌های داخلی و امتیاز سؤال آخر مربوط به ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی به منظور سنجش سوگیری انگیزش کارایی در حساب‌برسان مورد استفاده قرار می‌گیرد. به طوری که هر چه مجموع امتیازات حساب‌برسان به سؤالات مربوط به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی کمتر، مجموع امتیازات حساب‌برسان به سؤالات مربوط به نقاط قوت کنترل‌های داخلی بیشتر و همچنین امتیاز حساب‌برسان نسبت به ارزیابی کنترل‌های داخلی صاحبکار بیشتر باشد در نتیجه حساب‌برس بیشتر دچار سوگیری انگیزش کارایی شده است (همان، ۲۰۰۹).

تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی و آمار توصیفی

جدول ۱، اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۲، نیز آمار توصیفی مربوط به تعداد هر گروه، میانگین امتیازات و انحراف معیار سؤالات متغیرهای وابسته پژوهش را نشان می‌دهد. امتیاز هر سؤال از صفر تا ۱۰ می‌باشد که برای آزمون سه سؤال منفی از ۳۰ (مجموع امتیاز سه سؤال منفی) و سه سؤال مثبت از ۳۰ (مجموع امتیاز سه سؤال مثبت) و برای سؤال مربوط به ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی از ۱۰ حساب شده است.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش همان‌طور که بیان شد از سه فرضیه فرعی تشکیل شده است. برای ارزیابی فرضیه فرعی اول که مربوط به ارزیابی اطلاعات منفی راجع به کنترل‌های داخلی شرکت می‌باشد، باید در جدول ۲، اعداد مربوط به میانگین و انحراف معیار اطلاعات منفی تحت فشار بودجه زمانی کم (۲/۴۸) (۲۶/۲۱) را با اعداد مربوط به میانگین و انحراف معیار اطلاعات منفی تحت فشار زیاد (۲/۸۲) (۲۴/۷۰) مقایسه کنیم. مقدار آماره F فیشر برای متغیر فشار بودجه زمانی در جدول ۳، معادل ۴۱/۳۸ می‌باشد که در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. بنابراین فرضیه فرعی اول رد نمی‌شود. برای ارزیابی فرضیه فرعی دوم که مربوط به ارزیابی اطلاعات مثبت راجع به کنترل‌های داخلی شرکت می‌باشد باید در جدول ۲، اعداد مربوط به میانگین و انحراف معیار اطلاعات مثبت تحت فشار بودجه زمانی کم (۲/۱۳) (۲۱/۲۴) را با اعداد مربوط به میانگین

امتیازبندی شده و اهمیت سؤالات مطروحه را در رابطه با ارزیابی کنترل‌های داخلی صاحبکار بررسی می‌نماید، استفاده گردیده است. هفت سؤال پرسشنامه به شرح زیر می‌باشند:

- شخص مسئول برای انتقال ثبت‌های دفتر روزنامه فروش به دفتر معین حساب‌های دریافتی همان شخصی است که به حساب کنترل حساب‌های دریافتی در دفتر کل منتقل می‌نماید.

- حساب‌های موعده گذشته به طور منظم و دوره‌ای برای حذف برخی حساب‌ها توسط یک مقام مسئول بررسی نمی‌شوند.

- برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی و اعلامیه‌های بستانکار توسط مقام مسئول با مشورت دایره اعتبارات تأیید نمی‌شوند.

- قبل از این که دایره اعتبارات در مورد فروش تصمیم‌گیری کند، سفارشات فروش با لیست مشتریانی که از مهلت پرداخت بدهی‌شان گذشته است مطابقت داده می‌شود. -فاکتورهای فروش توسط برنامه‌های نقل و انتقال و سفارش مشتریان تأیید می‌شوند.

- جزئیات حساب‌های دریافتی به طور منظم و دوره‌ای با دفتر کل مغایرت‌گیری می‌شوند.

- ارزیابی شما به طور کلی نسبت به سیستم کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی چگونه است.

اندازه‌گیری متغیرها

متغیرهای مستقل: این متغیرها شامل: الف) فشار بودجه زمانی (زیاد در برابر کم) و ب) تجربه حساب‌برس (زیاد در برابر کم)، می‌باشد. برای سنجش فشار بودجه زمانی در پرسشنامه مربوط به فشار بودجه زمانی، پاراگرافی تحت این عنوان که "مؤسسه حسابداری شما با کمبود شدید نیروی حسابداری مواجه است که در نتیجه زمان در نظر گرفته شده برای حسابداری واحد مورد رسیدگی بسیار کم می‌باشد" و در پرسشنامه گروه بدون فشار بودجه زمانی چنین پاراگرافی وجود ندارد. تجربه حساب‌برس نیز بر مبنای هفت سال که با استفاده از مصاحبه با افراد اندیشمند و بررسی منابع (آنا و جیمز، ۲۰۰۹)، به دست آمد، به تجربه بالا و تجربه کم تفکیک شدند.

متغیرهای وابسته: این متغیرها شامل امتیازات حساب‌برسان به سؤالات پرسشنامه می‌باشد. متغیر اول شامل امتیاز به شش سؤال پرسشنامه از امتیاز صفر تا ده برای هر سؤال (سه سؤال مربوط به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و سه سؤال مربوط به نقاط قوت کنترل‌های داخلی) و متغیر دوم امتیاز از صفر تا ده

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر	شرح	فراوانی	درصد
جنس	زن	۷۶	۲۰
	مرد	۳۰۴	۸۰
سابقه کاری	۱-۵ سال	۸۵	۲۲.۳
	۶-۱۰ سال	۱۱۴	۳۰.۰
	۱۱-۱۵ سال	۱۰۰	۲۶.۳
	بالای ۱۵ سال	۸۱	۲۱.۴
پست سازمانی	حسابرس	۱۵۹	۴۲
	حسابرس ارشد	۱۵۵	۴۱
	سر حسابرس	۳۸	۱۰
	سرحسابرس ارشد	۲۲	۶
	حسابرس کل	۴	۱
تحصیلات	کارشناسی	۱۶۲	۴۲.۷
	کارشناسی ارشد	۱۹۰	۵۰.۰
	دکتری	۲۸	۷.۳
رشته تحصیلی	حسابداری	۳۲۳	۸۵.۰
	حسابرسی	۱۱	۲.۸
	سایر	۴۶	۱۲.۲
جمع		۳۸۰	۱۰۰

فرضیه دوم پژوهش تعامل فشار بودجه زمانی و تجربه را در مورد به کار گیری انگیزش کارایی در حسابرسان را مورد آزمون قرار می‌دهد که خود شامل سه فرضیه فرعی می‌باشد. به عبارت دیگر آیا امتیاز حسابرسان با تجربه بیشتر در پاسخ به سؤالات اطلاعات منفی، مثبت و ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی شرکت در شرایط فشار بودجه زمانی و عدم فشار بودجه زمانی نسبت به حسابرسان کم تجربه‌تر متفاوت است یا خیر. نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های فرعی در جداول ۳، ۴ و ۵ بیان شده است. مقدار آماره F فیشر برای تعامل فشار و تجربه در جداول مذکور برای فرضیه فرعی اول $۱۰/۸۹$ ، فرضیه فرعی دوم $۵/۲۳$ و برای فرضیه فرعی سوم $۳۱/۱۰$ می‌باشد که در سطح خطای $۰/۰۵$ معنی‌دار است. بنابراین فرضیه‌های فرعی و در نتیجه فرضیه اصلی دوم پژوهش رد نمی‌شود. به عبارت دیگر حسابرسان با تجربه کمتر نسبت به حسابرسان با تجربه بیشتر، ارزیابی انگیزش کارایی بیشتری را تحت فشار بودجه زمانی از خود نشان می‌دهند. یعنی دادن اهمیت کمتر به اطلاعات منفی راجع به کنترل‌های داخلی، اهمیت بیشتر به اطلاعات مثبت راجع به کنترل‌های داخلی و به طور کلی ارزیابی قوی‌تری نسبت به کنترل‌های داخلی شرکت، می‌باشد.

و انحراف معیار اطلاعات منفی تحت فشار زیاد ($۱/۹۰$) $۲۳/۳۲$ مقایسه کنیم. مقدار آماره F فیشر برای متغیر فشار بودجه زمانی در جدول ۳، معادل $۱۴۱/۷۷$ می‌باشد که در سطح خطای $۰/۰۵$ معنی‌دار است. بنابراین فرضیه فرعی دوم رد نمی‌شود. برای ارزیابی فرضیه فرعی سوم که مربوط به ارزیابی کلی راجع به کنترل‌های داخلی شرکت می‌باشد باید در جدول ۲، اعداد مربوط به میانگین و انحراف معیار اطلاعات کلی تحت فشار بودجه زمانی کم ($۰/۹۴$) $۶/۰۱$ را با اعداد مربوط به میانگین و انحراف معیار ارزیابی کلی کنترل‌های داخلی شرکت تحت فشار زیاد ($۱/۰۲$) $۶/۵۲$ مقایسه کنیم. مقدار آماره F فیشر برای متغیر فشار بودجه زمانی در جدول ۳، معادل $۳۳/۳۲$ می‌باشد که در سطح خطای $۰/۰۵$ معنی‌دار است. بنابراین فرضیه فرعی سوم رد نمی‌شود و در نتیجه فرضیه اصلی اول پژوهش رد نمی‌شود. به عبارت دیگر حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد، ارزیابی انگیزش کارایی بالاتری را از خود نشان می‌دهند. یعنی دادن اهمیت کمتر به اطلاعات منفی راجع به کنترل‌های داخلی، اهمیت بیشتر به اطلاعات مثبت راجع به کنترل‌های داخلی و به طور کلی ارزیابی قوی‌تری نسبت به کنترل‌های داخلی شرکت.

جدول ۲. میانگین امتیازات به سؤالات

تعداد	انحراف معیار	میانگین	تجربه	فشار	
۹۲	۲/۵۹	۲۵/۳۹	کم	کم	امتیازات به سه سؤال منفی
۱۰۰	۲/۱۱	۲۶/۹۸	زیاد		
۱۹۲	۲/۴۸	۲۶/۲۱	کل		
۹۰	۲/۴۲	۲۳/۰۴	کم	زیاد	
۹۸	۲/۲۵	۲۶/۲۲	زیاد		
۱۸۸	۲/۸۲	۲۴/۷۰	کل		
۱۸۲	۲/۷۶	۲۴/۲۳	کم	کل	
۱۹۸	۲/۲۱	۲۶/۶۰	زیاد		
۳۸۰	۲/۷۵	۲۵/۴۶	کل		
۹۲	۱/۸۹	۱۹/۹۳	کم	کم	امتیازات به سه سؤال مثبت
۱۰۰	۱/۵۵	۲۲/۴۵	زیاد		
۱۹۲	۲/۱۳	۲۱/۲۴	کل		
۹۰	۱/۶۶	۲۲/۴۳	کم	زیاد	
۹۸	۱/۷۳	۲۴/۱۴	زیاد		
۱۸۸	۱/۹۰	۲۳/۳۲	کل		
۱۸۲	۲/۱۷	۲۱/۱۷	کم	کل	
۱۹۸	۱/۸۵	۲۳/۲۸	زیاد		
۳۸۰	۲/۲۷	۲۲/۲۷	کل		
۹۲	۰/۹۷	۶/۰۲	کم	کم	امتیازات به سؤال ارزیابی کلی
۱۰۰	۰/۹۲	۶/۰۰	زیاد		
۱۹۲	۰/۹۴	۶/۰۱	کل		
۹۰	۰/۸۶	۷/۰۷	کم	زیاد	
۹۸	۰/۸۹	۶/۰۱	زیاد		
۱۸۸	۱/۰۲	۶/۵۲	کل		
۱۸۲	۱/۰۵	۶/۵۴	کم	کل	
۱۹۸	۰/۹۰	۶/۰۰	زیاد		
۳۸۰	۱/۰۱	۶/۲۶	کل		

جدول ۳. نتایج آمار استنباطی مربوط به سه سؤال منفی

منبع	نوع ۳ مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی داری
مدل تصحیح شده	۸۱۳/۸۶	۳	۲۷۱/۲۸	۴۹/۲۱	۰/۰۰
تقاطع	۲۴۴۸۹۲/۶۷	۱	۲۴۴۸۹۲/۶۷	۴/۴۴	۰/۰۰
فشار	۲۲۸/۱۵	۱	۲۲۸/۱۵	۴۱/۳۸	۰/۰۰
تجربه	۵۳۹/۰۷	۱	۵۳۹/۰۷	۹۷/۷۸	۰/۰۰
فشار* تجربه	۶۰/۰۳	۱	۶۰/۰۳	۱۰/۸۹	۰/۰۱
خطا	۲۰۷۲/۷۵	۳۷۶	۵/۵۱		
جمع کل	۲۴۹۳۷۰/۰۰	۳۸۰			
جمع کل تصحیح شده	۲۸۸۶/۶۲	۳۷۹			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۷۶				

جدول ۴. نتایج آمار استنباطی مربوط به سه سؤال مثبت

منبع	نوع ۳ مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی داری
مدل تصحیح شده	۸۵۱/۰۷	۳	۲۸۳/۶۹	۹۶/۵۸	۰/۰۰
تقاطع	۱۸۷۶۰۴/۶۰	۱	۱۸۷۶۰۴/۶۰	۶/۳۸	۰/۰۰
فشار	۴۱۶/۴۵	۱	۴۱۶/۴۵	۱۴۱/۷۷	۰/۰۰
تجربه	۴۲۳/۱۰	۱	۴۲۳/۱۰	۱۴۴/۰۴	۰/۰۰
فشار* تجربه	۱۵/۳۸	۱	۱۵/۳۸	۵/۲۳	۰/۰۲
خطا	۱۱۰۴/۴۵	۳۷۶	۲/۹۳		
جمع کل	۱۹۰۴۸۰/۰۰	۳۸۰			
جمع کل تصحیح شده	۱۹۵۵/۵۳	۳۷۹			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۳۱				

جدول ۵. نتایج آمار استنباطی مربوط به سؤال ارزیابی کلی

منبع	نوع ۳ مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی داری
مدل تصحیح شده	۷۸/۲۸	۳	۲۶/۰۹	۳۱/۳۰	۰/۰۰
تقاطع	۱۴۹۴۶/۱۱	۱	۱۴۹۴۶/۱۱	۱/۷۹	۰/۰۰
فشار	۲۶/۹۵	۱	۲۶/۹۵	۳۲/۳۳	۰/۰۰
تجربه	۲۸/۱۲	۱	۲۸/۱۲	۳۳/۷۴	۰/۰۰
فشار* تجربه	۲۵/۹۲	۱	۲۵/۹۲	۳۱/۱۰	۰/۰۰
خطا	۳۱۳/۴۰	۳۷۶	۰/۸۳۴		
جمع کل	۲۴۹۳۷۰/۰۰	۳۸۰			
جمع کل تصحیح شده	۳۹۱/۶۸	۳۷۹			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۹۳				

بحث و نتیجه گیری

پژوهش حاضر چگونگی تعامل فشار بودجه زمانی و تجربه حسابرس را در استفاده از سوگیری انگیزش کارایی در ارزیابی کنترل‌های داخلی صاحبکار توسط حسابرسان دیوان محاسبات، بررسی می‌نماید. طبق نتایج پژوهش، حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد نیاز به افزایش کارایی بالاتری در خود احساس می‌کنند به طوری که انگیزش کارایی بیشتری از خود نشان می‌دهند. به عبارت دیگر حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی زیاد اطلاعات مثبت راجع به

کنترل‌های داخلی صاحبکار را با اهمیت‌تر، اطلاعات منفی راجع به کنترل‌های داخلی صاحبکار را کم اهمیت‌تر و به طور کلی اثربخشی کنترل‌های داخلی صاحبکار را بالاتر در نظر می‌گیرند. علاوه بر این موارد، حسابرسان با تجربه کمتر نسبت به حسابرسان با تجربه بیشتر نیاز به کارایی بالاتری در خود احساس می‌نمایند، به طوری که سوگیری انگیزش کارایی بیشتری از خود نشان می‌دهند. به عبارت دیگر حسابرسان با تجربه کمتر نسبت به حسابرسان با تجربه بالاتر تحت فشار بودجه زمانی زیاد، اطلاعات مثبت راجع به کنترل‌های داخلی

نشوند و کیفیت حسابرسی تحت تأثیر قرار نگیرد. توجه به این موضوع، به دلیل اهمیت کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات و تأثیری که کیفیت حسابرسی حسابرسان این سازمان بر عملکرد دولت دارند، بسیار مهم است.

با توجه به معرفی موضوع جدید در حسابرسی با نام انگیزش کارایی در حسابرسان در چیده‌های زیادی برای پژوهشگران باز شده است.

پژوهشگران می‌توانند تعامل بین تجربه حسابرس و فشار بودجه زمانی در به‌کارگیری سوگیری انگیزش کارایی را در انجام سایر مراحل حسابرسی غیر از ارزیابی کنترل‌های داخلی بررسی نمایند. پژوهش حاضر می‌تواند در بین حسابرسان داخلی و حسابرسان با رده‌های متفاوت هم انجام پذیرد. پژوهشگران می‌توانند متغیرهای دیگری غیر از فشار بودجه زمانی و تجربه حسابرس مانند پیچیدگی کار حسابرسی که بر انگیزش کارایی حسابرسان مؤثر است را نیز بررسی نمایند. بررسی تأثیر میزان مواجهه حسابرسان با فشار بودجه زمانی زیاد در به‌کارگیری انگیزش کارایی در موقعیت‌های مشابه که در آینده رخ می‌دهد و همچنین بررسی تأثیر جنسیت و تحصیلات دانشگاهی بر انگیزش کارایی حسابرس هم می‌تواند در پژوهش‌های آتی بررسی شوند.

منابع

- برزیده، فرخ و خیراللهی، مرشید. (۱۳۹۰). مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۱۱(۴۵)، ۴-۲۷.
- بیات، ع و جدیری نقاش کار، ج. (۱۳۹۹). بررسی ارتباط ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی و شواهدی از دستکاری عملکرد واقعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۲(۴۷)، ۱۱۴-۱۰۱.
- حیرانی، فروغ؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ بنی مهد، مهدی و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). تأثیر شخصیت حرفه‌ای گرا، ضداجتماعی و بیش اعتمادی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۸(۳۲)، ۱۰۶-۱۴۳.
- خواجوی، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختار نیافته حسابرسی. *تحقیقات حسابداری*، ۳، ۱۲۰-۱۱۰.
- رایبیز، استیفن پی. (۱۳۷۳). *رفتار سازمانی (چاپ اول)*. ترجمه علی پارسائیان و محمد اعرابی، تهران: نوپهار.
- سید جوادین، سیدرضا. (۱۳۸۶). *تئوری‌های مدیریت (چاپ*

صاحبکار را با اهمیت‌تر، اطلاعات منفی راجع به کنترل‌های داخلی صاحبکار را کم اهمیت‌تر و اثربخشی کنترل‌های داخلی صاحبکار را بالاتر در نظر می‌گیرند. به طور کلی، تجربه عواقب نامطلوب فشار بودجه زمانی بر ارزیابی اطلاعات توسط حسابرسان را کاهش می‌دهد. به طوری که حسابرسان با تجربه بیشتر نیاز به افزایش کارایی پایین‌تری را در مواجهه با فشار بودجه زمانی احساس می‌نمایند و تمایل کمتری برای بهره‌گیری از انگیزش کارایی از خود نشان می‌دهند. پژوهش حاضر به شیوه کاربردی به ادبیات موضوع کمک می‌نماید به طوری که یک سوگیری کمتر شناخته شده در حسابرسی به نام انگیزش کارایی را معرفی می‌نماید، که عبارت است از وزن بیشتر به اطلاعات مثبت و وزن کمتر به اطلاعات منفی در رابطه با کنترل‌های داخلی و در نتیجه اتکای زیاد بر کنترل‌های داخلی به منظور افزایش کارایی است. اگر چه سوگیری انگیزش کارایی ممکن است که به افزایش کارایی منجر شود ولی اثربخشی و کیفیت حسابرسی از ضعف کنترل‌های داخلی و کم کاری حسابرسان تأثیر نامطلوبی می‌پذیرند. این نتایج با نتایج پژوهش‌های پیشین مانند گیبینز^{۳۶} (۱۹۸۴)، بونر و پنینگتون^{۳۷} (۱۹۹۱)، مالون و روبرتز^{۳۸} (۱۹۹۶)، دونلی و همکاران^{۳۹} (۲۰۰۳) و آنا و جیمز (۲۰۰۹)، نیز مطابقت دارد.

هر چند که استفاده از حسابرسان کم تجربه‌تر برای ارزیابی کنترل‌های داخلی کم هزینه‌تر است ولی پیشنهاد می‌شود که برای انجام این کار و علی‌الخصوص در شرایط فشار بودجه زمانی زیاد، از حسابرسان با تجربه بیشتر استفاده شود زیرا که تمایل حسابرسان کم تجربه‌تر برای بهره‌گیری از ارزیابی انگیزش کارایی بیشتر است و در نتیجه ممکن است که به سبب احساس نیاز به افزایش کارایی، از اثربخشی لازم برخوردار نباشد و در نتیجه عواقب ناگواری در پی داشته باشد. به عبارت دیگر تجربه اثرات ناشی از فشار بودجه زمانی بر ارزیابی اطلاعات را کاهش می‌دهد. آموزش مداوم حسابرسان و در نظر گرفتن تفاوت‌های فردی حسابرسان در طی فرایند استخدام و طی مراحل مختلف حسابرسی در عمل می‌تواند تمایل حسابرسان را در استفاده از سوگیری انگیزش کارایی کاهش دهد. در ضمن دیوان محاسبات باید بودجه زمانی عملیات خود را به منظور کاهش فشار بودجه زمانی به طور مناسب و متعارفی تهیه و تنظیم نمایند که حسابرسان به منظور افزایش کارایی خود دچار سوگیری انگیزش کارایی

36. Gibbins

37. Bonner & Pennington

38. Malone & Roberts

39. Donnelly et al

- سوم). تهران: نگاه دانش.
- سیرانی، محمد؛ خواجوی شکر اله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۵۵، ۵۰-۳۵.
- شمس‌زاده، ب؛ سیف، ا. و داودآبادی فراهانی، ح. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکا حسابرسی با کیفیت حسابرسی. *مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی*، ۱، ۱۵۶-۱۳۵.
- صفرزاده، محمد حسین؛ سجادی، سید حسین و شعبانی، محیا. (۱۳۹۹). تأثیر تیپ شخصیتی بر کیفیت حسابرسی (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران). *دوفصلنامه حسابداری دولتی ایران*، ۶(۲)، ۱۶۸-۱۵۱.
- کرمی، غلامرضا. و کیلی فرد، حمیدرضا و مزینانی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳)، ۳۳-۵.
- کمیته تدوین استانداردها. (۱۳۸۹). *استانداردهای حسابرسی. تهران: سازمان حسابرسی.*
- مرادی، مهدی؛ رستمی، امین و ابادری، زهره. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۳۰(۱)، ۶۴-۴۰.
- مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس. (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲، ۴۱-۶۳.
- مهرانی، ساسان. (۱۳۷۹). تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی. *رساله دکتری حسابداری دانشگاه تهران.*
- نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی. *دو فصلنامه حسابداری دولتی*، ۳(۲)، ۹۲-۷۹.
- نعیمی، مهدیس. (۱۳۸۱). بررسی تأثیر فشار زمان بر رفتار حسابرسان مستقل. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.*
- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور و جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۳(۹)، ۲۱-۴.
- هرمزی، ش؛ نیکو مرام، ه؛ رویایی، ر و رهنمای رودپشتی، ف. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۴)، ۱۴۸-۱۲۳.
- Abdolmohammadi, M.J. & Wright, M. (1987). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review*, 62, 1-13.
- Akbari, M.A. (2000). The Relationship between Time Constraints and the Structure of the Audit Program on Audit Performance and Execution. *Master Thesis in Accounting*, Allameh Tabatabai University (In Persian).
- Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, M. (2015). New Insights into under Reporting of Time: The Audit Partner Context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (4)28, 494-514.
- Barzideh, F. & Khairollahi, M. (2012). Accountability, time pressure and concealment of audit evidence. *Auditing Knowledge*, (45)11, 4-27 (In Persian).
- Bayat, A. & Jodeiri, J. (2020). Investigating the Relationship between Weaknesses with the Importance of Internal Control and Evidence of Actual Performance Manipulation in Companies Listed in the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, 12(47), 101-114.
- Bierstaker, J. & Wright, A. (2005). The Effect of Partner Preferences on the Development of Risk-Adjusted Program Plans. *Advances in Accounting*, 21, 1-23.
- Bonner, S., Libby, R. & Nelson, M.W. (1996). Using Decision Aid to Improve Auditors Conditional probability judgment. *The Accounting Review*, 71, 221-240.
- Bonner, S.E. & Pennington, N. (1991). Cognitive Processes and Knowledge as Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Literature*, 10, 1-50.
- Bonner, S.E. (1990). Experience Effects in Auditing: The Role of Task-Specific knowledge. *The Accounting Review*, 66, 72-92.

- Choo, F. & Firth, M. (2003). The Effect of Time Pressure on Auditors' Configural Information Processing. *International Journal of Auditing*, (2) 1, 21-33.
- Christensen, B.E., Glover, S.M., Omer, T.C & Shelley, M.K. (2014). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. *Working paper*, Texas A&M University, Brigham Young University and the University of Nebraska-Lincoln
- Chung, J. & S. Monroe. (2000). The Effects of Experience and Task Difficulty on Accuracy and Confidence Assessments of Auditors. *Accounting and Finance*, (40), 135-152.
- Cianci, A.M. & Bierstaker, J. (2009). Auditors Efficiency Motivated Evaluation. *Advances in Accounting*, 25, 20-27.
- Coram, P., Ng, J. & Woodliff, D. (2004). The Effect of Risk of misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts Under Time Budget Pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (2) 23, 159-167.
- DeZoort, F.T. & Lord, A.T. (1997). A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16, 28-85.
- Donnelly, D., Quirin, J. & O'Bryan, D. (2003). Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15, 87-110.
- Elder, R. & Allen, R. (2003). A Longitudinal Field Investigation of Auditor Risk Assessments and Sample Size Decisions. *The Accounting Review*, 983-1002.
- Fredrick, D. & R. Libby. (1986). Expertise and Auditors Judgments of Conjunctive Events. *Journal of Accounting Research* (forthcoming, Autumn).
- Gibbins M. (1994). Proposition About the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting. *Journal of Accounting Research*, (22) 1, 103-125.
- Glover, S.M., Hansen, J.C. & Seidel, T.A. (2015). The Effect of Deadline Imposed Time Pressure on Audit Quality. *Ssrn. February 6, 2015*.
- Glover, S.M., Prawitt, D.F., Wilks, T.J. & McDaniel, L. (2005). Why Do Auditors Over-Rely on Weak Analytical Procedures? The Role of Outcome and Precision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24, 197-233.
- Hales, J.W. (2002). Understanding Bias and Dispersion in Forecasts: The Role of Motivated Reasoning. *Working paper*, Cornell University.
- Heyrani, F., Vakilifard, H., Banimahd, B. & Rahnamayeh Roudposhti, F. (2017). The Effect of Professionalism, Antisocial and Overconfidence on Their Judgments to Resolve the Conflict Between the Auditor and Management. *Quarterly Financial Accounting Journal*, (32)8, 106-143 (In Persian).
- Hormozi, S., Nikoomaram, H., Royae, R. & Rahnama Roodposhti, F. (2017). The Effects of Psychological Biases on Auditors' Professional Skepticism. *Empirical Research in Accounting*, (4)6, 123-148 (In Persian).
- Johnstone, K.M., Bedard, J.C. & Biggs, S.F. (2002). Aggressive Client Reporting: Factors Affecting Auditors' Generation of Financial Reporting Alternatives. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (21)1, 47-65.
- Karami, G., 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, 5-33 (In Persian).
- Kelley, T., Margheim, L. & Pattison, D. (1999). Survey on the Differential Effects of Time Deadline Pressure Versus Time Budget Pressure on Audit Behavior. *The Journal of Applied Business Research*, (15) 4, 117-127.
- Khajavi, S. & Noshadi, M. (1388). The Impact of Experience and Its Role in Judging Unstructured Audit Issues. *Accounting Research*, 3, 120-110 (In Persian).

- Kruglanski, A.W. (1996). *Motivated social cognition: Principles of the interface*. In E.T. Higgins & A.W. Kruglanski (Eds.), *Social psychology: Handbook of basic principles* (pp. 493-520). New York: Guilford Press.
- Kunda, Z. (1995). The Case for Motivated Reasoning. *Psychological Bulletin*, 108, 480-498.
- Kunda, Z. (2002). *Social cognition: making sense of people*. Cambridge, MA: MIT Press.
- Lehmann, C. & Norman, C.S. (2006). The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment in Auditing: An Experimental Investigation. *Behavioral Research in Accounting*, 18, 65-83.
- Libby, R. (1995). *The role of knowledge and memory in audit judgment, judgment and decision-making research in accounting and auditing*. Cambridge University Press, New YORK, NY, 176-206.
- Majid, J. & Asse, A. (2018). Time Budget Pressure and turnover Intention with Dysfunctional Accountant Behavior. *International Journal of Economics Management and Social Science*, (1)1, 9-16.
- Malone, C.F. & Roberts, R.W. (1996). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (15)2, 49-64.
- Manatap, B.L.G. (2018). The Influence of Audit Time Budget Pressure on Reduced Audit Quality Behavior. *Journal of Accounting Research, Organization and Economics*, (1)1, 57-64.
- McDaniel, L. (1990). The Effects of Time Pressure and audit program Structure on Audit Performance. *Journal of Accounting Research*, 28, 267-286.
- Mehrani, S. & Naeemi, M. (2004). Ethical Theory and the Effect of Time Budget Pressure on the Behavior of Independent Auditors. *Journal of Accounting and Auditing Reviews*, 32, 41-63 (In Persian).
- Mehrani, S. (2000). The Effect of Time Budget Pressure on the Behavior of Independent Auditors Under the Theory of Relative Justice. *PhD. Dissertation in Accounting*, University of Tehran (In Persian).
- Moradi, M., Rostami A. & Abazari, Z. (2016). Investigating the Determinants of Dysfunctional Auditing Behaviors. *Quarterly Financial Accounting Journal*, (30)8, 40-64 (In Persian).
- Moreno, K. & Bhattacharjee, S. (2003). The Impact of Pressure from Potential Client Business Opportunities on the Judgments of Auditors Across Professional Ranks. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (22) 1, 13-28.
- Naimi, M. (2003). Investigating the Effect of Time Pressure on The Behavior of Independent Auditors. *Master Thesis in Accounting*, Faculty of Economics and Accounting, Islamic Azad University, Central Tehran Branch (In Persian).
- Namazi, M., Bayazidi, A. & Jabbarzadeh, S. (2011). Investigating the Relationship between Audit Quality and Earning Management of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Research*, (9)3, 4-21 (In Persian).
- Nazaripour, M. (2017). The Necessity of Establishing Performance Audit from the Viewpoint of Public Sector Auditors. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)3, 79-92 (In Persian).
- Robbins, S.P. (1995). *Organizational Behavior (First Edition)*. Translated by Ali Parsaian and Mohammad Arabi, Tehran: Nobahar (In Persian).
- Robertson, J.C. (2007). Staff Auditor Reporting Decisions Under Time Deadline Pressure". *Managerial Auditing Journal*, (22)4, 340-353.
- Safarzadeh, M.H., Sajadi, S.H. & Shabani, M. (2020). The Effects of Personality Type on the Audit Quality (Case Study: Evidence from Supreme Audit Court Auditors of Iran). *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)5, 151-168 (In Persian).
- Sayrani, M., Khajavi, S. & Noshadi, M. (2009). An Examination of the Effects of Experience and Task

- Complexity on Audit Judgments. *Accounting and Auditing Review*, (2)16, 35-50 (In Persian).
- Seyed Javadin, S.R. (2008). *Management Theories* (Third Edition). Tehran: Knowledge Look (In Persian).
 - Shamszadeh, B., Seif, A. & Davodabadi Farahani, H. (2016). Studying Relationship between Characteristics of Audit Institutions and Audit Partners with Audit Quality. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, (1)3, 135-186 (In Persian).
 - Shelton, S.W. (1999). The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgment. *The Accounting Review*, 217-224.
 - Standards Development Committee. (2010). *Audit Standards*. Tehran, IR: Audit Organization (In Persian).
 - Tusheng, X., Chunxiao, G. & Chun, Y.(2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, (13)1, 109-127.
 - Umar, A. & Anandarajan, A. (2004). Auditors' Independence of Judgment Under Pressure. *Internal Auditing*, (19)1, 22-32.

آینده پژوهی نظام مالیاتی در ایران: از منظر فرهنگی - اجتماعی

عین اله زمانی اسکندری^۱، *محمدرضا مهربان پور^۲، آزیتا جهانشاد^۳

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بین الملل کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران.

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

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۱۹

Futures Studies of the Tax System in Iran: A Socio-Cultural Perspective

E. Zamani Eskandari¹, *M.R. Mehrabanpour², A. Jahanshad³

1. PhD. Student, Department of Accounting, Kish International Branch, Islamic Azad University, Kish Island, Iran.

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

3. Associate Professor, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Received: 2020/4/5

Accepted: 2021/2/7

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to identify and evaluate the effective drivers in the socio-cultural field of the country's tax system.

Research Method: The present study is based on data type, Hybrid; by purpose, Practical and from the perspective of data collection, it is a descriptive-survey research. The drivers of the country's tax system in the socio-cultural field were identified using the methods of the panel of experts, open questionnaire, interview and fuzzy triangular Delphi.

Research Findings: The following drivers were identified as effective drivers in the socio-cultural sphere of the country's tax system: 1. People's faith and belief in paying taxes, 2. Attention to justice and fairness, 3. People's use of reciprocal services, 4. Fundamental change in the framework Sovereignty, 5. Indicators of governance, and 6. Determining the effects of paying taxes in the society were identified. Which according to the type of distribution in the center of coordinates, indicates the instability and non-inferiority of the system under study.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: It is necessary to establish a futures research center in the country's tax affairs organization in general and to pay attention to the governance indicators, taxpayers' tax citizenship rights, and the government's support for the general tax-free tax.

Keywords: Futures Studies, Cross-Impact Analysis, Delphi-Fuzzy, Socio-Cultural, Tax.

JEL Classification: H21, L30, E66

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف از این پژوهش، شناسایی و ارزیابی پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز در حوزه فرهنگی-اجتماعی نظام مالیاتی کشور است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر براساس نوع داده، ترکیبی؛ بر اساس هدف، کاربردی و از منظر جمع‌آوری داده، یک پژوهش توصیفی-پیمایشی است. پیشران‌های مؤثر بر نظام مالیاتی در حوزه فرهنگی-اجتماعی با استفاده از روش‌های پانل خبرگان، پرسشنامه باز، مصاحبه و دلفی فازی مثلثی شناسایی شد.

یافته‌های پژوهش: پیشران‌های زیر به عنوان پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز در حوزه فرهنگی-اجتماعی نظام مالیاتی کشور شناسایی شد: ۱. ایمان و اعتقاد مردم به پرداخت مالیات، ۲. توجه به عدالت و انصاف، ۳. استفاده مردم از خدمات متقابل، ۴. تحول اساسی در چارچوب حاکمیتی، ۵. شاخص‌های حکمرانی و ۶. مشخص نمودن آثار پرداختی مالیات در جامعه. با توجه به نوع پراکنش در مرکز مختصات، مبین ناپایداری سیستم مورد پژوهش است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: ضرورت ایجاد مرکز آینده‌پژوهی در سازمان امور مالیاتی کشور به‌طور کلی و توجه به شاخص‌های حاکمیتی، حقوق شهروندی مالیاتی مؤدیان و حمایت حاکمیت از کلیت مالیات بدون سونگری می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: آینده‌پژوهی، تحلیل اثرات متقابل، دلفی فازی، فرهنگی - اجتماعی، مالیات.

طبقه‌بندی موضوعی: H21, L30, E66

مقدمه^۱

مالیات، تعهد مالی و قانونی اشخاص نسبت به دولت است. در واقع یک حق اجتماعی بر گردن کسانی است که در سایه مواهب جامعه به زندگی و کار مشغولند یا اینکه سهمی از حاصل کار و تلاش افرادی است که به جامعه تعلق دارند.

مالیات زمینه مهم برای ایجاد دموکراسی در کشورها را ایجاد می‌کند، چرا که بستر لازمی برای اطاعت دولت‌ها از شهروندان را فراهم می‌نماید. به عبارتی، اگر دولت‌ها در تأمین مالی مخارج خود به منابعی غیر از مردم متکی باشند، اتکا و نیازمندی کمی به مردم داشته و زمینه برای حرکت به طرف حکومت‌های غیردموکراسی فراهم می‌شود. در بحث مالیات، دولت انتظار دارد تا مالیات صحیح را در زمان مناسب وصول نماید و هرچه این انتظارات معقول دولتمردان برآورده شود، مالیات از کیفیت بالایی برخوردار خواهد بود، یعنی هر چه نظام وصول مالیات، کارآمدی بالایی داشته و مؤدیان به سادگی مالیات واقعی خود را به موقع بپردازند، می‌توان گفت که کیفیت بیشتری در این زمینه وجود دارد. به موجب انتظارات دریافت‌کنندگان مالیات در جهت کسب درآمدهای مالیاتی باید عنوان نمود که پرداخت‌کنندگان نیز انتظار دارند که در این فرآیند، حقوق آنها رعایت شود، قوانین مناسب مالیاتی تدوین و رعایت گردد و چگونگی فرآیند وصول تسهیل شده و سازمان مالیاتی پاسخگویی مناسبی بابت مالیات وصولی داشته باشد تا انگیزه آنها در پرداخت مالیات دوچندان گردد. اما باید اعتراف کرد که به دلیل مشکلات موجود در سیستم مالیاتی کشور، این سیستم قادر به تأمین بخش عمده‌ای از درآمدهای دولت نیست (ایمانی و همکاران، ۱۳۹۵).

آینده‌پژوهی، ضمن شناسایی پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز در نظام مالیاتی، جهت و مسیر فعالیت‌های عملیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را تبیین نموده و ضمن تعیین اولویت‌ها، تصمیم‌های امروز را در پرتو پیامدهای آینده اتخاذ و ضمن ایفای نقش هماهنگ‌کننده بین برنامه‌های اجرایی سازمان، اقدامات واحدهای مختلف را در یک مسیر، سمت و سو می‌بخشد.

مطالعات سوابق پیشینه پژوهش نشان داد که تاکنون هیچگونه پژوهش مشابهی در راستای "آینده‌پژوهی نظام مالیاتی در ایران: از منظر فرهنگی-اجتماعی" صورت نپذیرفته است. با اجرای این پژوهش به پاسخگویی سؤالات

۱. با تشکر و قدردانی از خبرگان مالیاتی بزرگوار که در اجرای پژوهش یاری نموده و وقت گرانبه خود را در اختیار نویسنده قرار دادند و نیز لازم به ذکر است که این مقاله هیچگونه حامی مالی نداشته است.

زیر خواهیم پرداخت:

- پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز در حوزه فرهنگی-اجتماعی نظام مالیاتی کدامند؟
- ضمن بررسی سیستم، روابط (تأثیرگذاری و تأثیرپذیری) بین این پیشران‌ها چگونه است؟
لذا این پژوهش درصدد آن است تا به تحلیل مشکلات موجود در حوزه فرهنگی-اجتماعی نظام مالیاتی در ایران پرداخته و ضمن شناسایی پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز در این حوزه از نظام مالیاتی، تأثیرگذاری و تأثیرپذیری هر یک از پیشران‌ها بر یکدیگر را تعیین، و نتیجه را به‌عنوان راهنمای سازمان مالیاتی کشور ارائه کند. با توجه به خلاء مطالعاتی موجود در این حوزه، انجام این پژوهش هم از دیدگاه نظری و هم از بعد عملی دارای دانش‌افزایی بوده و می‌تواند علاوه بر پرکردن خلاء مطالعاتی، بایسته‌های ضروری جهت برنامه‌ریزی بلندمدت مالیاتی را در اختیار برنامه‌ریزان مربوطه قرار دهد.

مبانی نظری پژوهش

مفاهیم آینده‌پژوهی^۲

یکی از مشهورترین تعاریف آینده‌پژوهی را وندل بل (Wendell Bell) ارائه داده است. وی بر این باور است که آینده‌پژوهی در پی شناسایی، ابداع، ارائه، آزمون و ارزیابی آینده‌های ممکن و محتمل است تا بر پایه ارزش‌های جامعه، آینده‌های مرجح را انتخاب و برای پی‌ریزی ساخت مطلوب‌ترین آینده کمک کند، هدف اصلی بل، ارائه تعریفی بوده است که تمامی تعاریف موجود را در بر بگیرد. بنابراین از این حیث می‌توان توصیف بل را در مقایسه با تعاریف دیگران دارای مزیت دانست. بل تصریح می‌کند که رواج اندیشه دورنگر (Prospective Thinking) در میان جوامع را می‌توان از مهم‌ترین دستاوردهای آینده‌پژوهان دانست. آینده‌پژوهان می‌خواهند با استفاده از این اندیشه، افزون بر تأمین رفاه نسل‌های کنونی، در کامیابی نسل‌هایی که هنوز پای به عرصه وجود نگذاشته‌اند نیز مؤثر باشند. آینده‌پژوهی برای شکل بخشیدن به آینده‌ای مطلوب، نیازمند پژوهش علمی است تا بر پایه آن بتواند توصیه‌ها و تجویزهای الزام را برای تحقق آینده مورد نظر فراهم آورد، در آینده‌پژوهی، تجویز بدون پژوهش، قابل استناد و تکیه نیست (بل، ۲۰۱۵).
آینده به طور دقیق قابل پیش‌بینی نیست، چرا که تغییرات روزافزون در دنیا، مسیر روندهای موجود را تغییر داده و آن را

می‌شود. امروزه بی‌اعتمادی آشکار و مشترک در مورد قدرت علم و بحث‌هایی همچون نظریه‌های آشفتگی و پست مدرنیسم و علوم فرا معمول دلالت بر این دارد که رویکردی جدید برای مواجهه با عدم قطعیت و پیچیدگی جهانی لازم است. رویکرد نوین باید بر این حقیقت تأکید کند که آینده شدیداً انعطاف‌پذیر است و انتخاب‌ها در رابطه با آینده، متفاوت است. از آنجایی که در آینده پژوهی به دلیل وجود عدم قطعیت‌ها، به دنبال پژوهش هستیم، پیشران‌هایی که علاوه بر تأثیرگذاری بالا از تأثیرپذیری بالایی هم برخوردار هستند به عنوان پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز یاد می‌شود. چرا که از عدم قطعیت بالایی برخوردارند (خزایی و محمودزاده، ۱۳۹۳).

انواع آینده

آینده ممکن: آینده‌های اعم از خوب یا بد، محتمل یا بعید، که وقوع آن‌ها امکان دارد.

آینده محتمل: آنچه به احتمال بسیار زیاد در آینده به وقوع خواهد پیوست (مبتنی بر استمرار روندهای کنونی در آینده).

آینده مطلوب: آینده‌های باارزش و آرمان‌های مطلوب آینده‌پژوهان بوده و آنچه که مرجح‌ترین و مطلوب‌ترین رویداد آینده به شمار می‌رود (همان، ۱۳۹۳).

تفاوت آینده پژوهی و برنامه‌ریزی

تفاوت آینده پژوهی و برنامه‌ریزی را می‌توان به صورت خلاصه در جدول ۱، مشاهده کرد.

جدول ۱. تفاوت برنامه‌ریزی و آینده پژوهی

برنامه‌ریزی	آینده پژوهی
کوتاه‌مدت‌تر (یک تا ۵ سال)	بلندمدت‌تر (۵ تا ۵۰ سال)
پیش‌بینی آینده	خلق آینده
انحراف آینده‌ها از یکدیگر	متعهد به آینده‌ای بدیل معتبر
دیدگاه مبتنی بر واقعیت خشک	تعبیر گوناگون از واقعیت
اجرا توسط یک گروه خاص	مشارکتی‌تر با حضور ذینفعان
به خود برنامه اهمیت می‌دهد	به فرایند برنامه‌ریزی اهمیت می‌دهد
ابزارگرا است	کم‌تر ابزارگرا است (اقدام‌محور)

غیرقابل پیش‌بینی می‌سازد. بنابراین با توجه به مداخله متغیرها و نیروهای مختلف در زمان‌های گوناگون، کسی دانش قطعی آینده را نداشته و نمی‌تواند ادعا کند که آینده را می‌داند. لذا سازمان‌ها برای مواجهه با چالش‌های آینده و پاسخگویی به موقع به نیازهای ذینفعان، باید دارای قدرت درک و طراحی آینده را داشته باشند. بر همین اساس توصیه می‌گردد که فرهنگ آینده‌نگری به عنوان بخش مهمی از فرهنگ سازمان امور مالیاتی کشور منظور شود. در پارادایم نوین مطالعه آینده، آینده‌پژوهی در برگیرنده مجموعه مطالعات منظم و سیستماتیکی است که با استفاده از تکنیک‌های مختلف، به جای یک آینده، آینده‌های مختلف باورکردنی، ممکن، محتمل و مطلوب را ارزیابی و ترسیم نموده و تصمیم‌گیرندگان را یاری می‌نماید.

آینده پژوهی، فرآیند تلاش سیستماتیک برای نگاه به آینده بلندمدت می‌باشد که با هدف شناسایی تکنولوژی‌های عام نوظهور و تقویت حوزه‌های تحقیقات استراتژیکی است که احتمالاً بیشترین منافع اقتصادی و اجتماعی را به همراه دارند (مارتین، ۲۰۰۰).

لوک معتقد است آینده پژوهی ابزاری سیستماتیک برای ارزیابی آن دسته از توسعه‌های علمی و تکنولوژیکی است که می‌تواند تأثیرات بسیار شدیدی بر رقابت صنعتی، خلق ثروت و کیفیت زندگی داشته باشند (لوک، ۱۹۹۶).

آینده پژوهی معادل لغت لاتین "Futures Studies" است. کلمه جمع Futures به این دلیل استفاده شده است که با بهره‌گیری از طیف وسیعی از متدولوژی‌ها به گمانه‌زنی‌های سیستماتیک و خردورزانه، در مورد نه فقط یک آینده، بلکه چندین آینده متصور مبادرت می‌شود (مینایی، ۱۳۹۲).

پیشران^۳

عوامل تأثیرگذار بر روندها و رویدادها و اقدام‌ها و تصاویر که ممکن است آینده‌های متمایزی پدید آورند. نیروهای پیشران مفهومی است که بیشتر در طراحی سناریوها مورد استفاده قرار می‌گیرد. و منظور آن نیروهایی است که بر پیامد رویدادها اثر دارند. به عبارت دیگر عناصری که باعث حرکت و تغییر در طرح اصلی سناریوها شده و سرانجام داستان‌ها را مشخص می‌کنند (شوارتز، ۱۳۸۱).

عدم قطعیت - پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز

تمام ارزش‌های مدیریت از مدیریت عدم قطعیت ناشی

پارادایم‌های آینده‌پژوهی

هدف کلان مطالعات آینده‌پژوهی، محتمل ساختن آینده مطلوب است، لذا باید از آنچه که در آینده می‌خواهیم، تصویری روشن و شفاف در ذهن داشته باشیم. با توجه به وجود دو نوع پارادایم اکتشافی و هنجاری در آینده‌پژوهی، هر کدام از این پارادایم‌ها نگاه ویژه‌ای به آینده و نحوه رسیدن به آن دارند (ناظمی، ۱۳۸۶).

۱. پارادایم اکتشافی: در این پارادایم، آینده، نتیجه علی و معلولی گذشته است و نوعی جبرگرایی پنهان در آن وجود دارد. نتیجه این نگاه به آینده، آینده‌ای محتوم و ثابت است که تاریخ مطابق با قوانین خود، حال را به آن آینده تبدیل خواهد کرد در این پارادایم، انسان صرفاً ناظر بیرونی است که تنها می‌تواند به اکتشاف آن آینده محتوم بپردازد این پارادایم مبتنی بر پیش‌بینی است و اکتشاف آینده تنها نتیجه منطقی آن است.

۲. پارادایم هنجاری: در این پارادایم، نیروی انسان در ساخت آینده در نظر گرفته می‌شود و انسان جایگاه بیرونی و مشاهده‌گر خود را تغییر داده و با مفهوم ساخت آینده روبرو است. در این پارادایم انسان با طیف وسیعی از آینده‌های ممکن، محتمل و باور کردنی روبروست که رسیدن به هر کدام از آنها بستگی به سطح و کیفیت خواسته انسان یعنی آینده مطلوب وی دارد و برخلاف پارادایم اکتشافی، جبرگرایی پنهان وجود ندارد بلکه انسان کاملاً مختار است مسیر زندگی خود را خود انتخاب کند. در این پارادایم، انسان با سه سؤال اساسی روبه‌رو می‌باشد: ۱. وقوع کدام آینده‌ها ممکن است، ۲. وقوع کدام آینده محتمل است، و ۳. وقوع کدام آینده‌ها مطلوب است.

مقایسه این دو پارادایم بیانگر وجود تفاوت اساسی در شیوه برنامه‌ریزی آن دو در نگاه به آینده است. در پارادایم اکتشافی عمل برنامه‌ریزی از زمان حال شروع و به سمت آینده حرکت می‌کند و در جهت کشف نوع آینده است. در پارادایم هنجاری برنامه‌ریزی رو به درون است، یعنی با انتخاب موقعیت‌های خاص در آینده، با رویکرد پس‌نگری از آینده به امروز برنامه‌ریزی شروع می‌شود.

روش‌های آینده‌پژوهی

با توجه به پارادایم‌های بیان شده، روش‌های آینده‌پژوهی نیز به دو دسته تقسیم می‌شود، که پارادایم‌های اکتشافی منجر به شناخت آینده‌های باورپذیر و محتمل می‌گردد و در مقابل

پارادایم‌های هنجاری به سوی طراحی آینده‌های مطلوب حرکت می‌کند. بنابراین با توجه به نوع پارادایم مطالعاتی، ابزارهای مختلفی در آینده‌پژوهی استفاده می‌شود. روش‌های معمول آن عبارتند از:

۱. دیده‌بانی آینده: به مفهوم زیر نظر داشتن یک موضوع خاص با هدف شناسایی چالش‌ها و فرصت‌های آینده است. دیده‌بانی علاوه بر آن برای شناسایی حوزه‌های مؤثر جهت سناریوپردازی نیز سودمند است.

۲. تکنیک دلفی: از جمله روش‌های طوفان فکری است و نوعی مشاوره از طریق خبرگان موضوع پژوهش است که پس از مراحل مصاحبه و پرسشنامه در طی گام‌های مختلف، با هدف یافتن دیدگاه‌های کارشناسانه در یک حوزه خاص انجام می‌شود.

۳. روندکاوی: این روش همانند معادلات رگرسیونی، آینده را از روی قرائن و شواهد تاریخی پیش‌بینی می‌کند. ساده‌انگارانه تعقیب روند گذشته از معایب این روش است.

۴. تجزیه و تحلیل پیشران‌ها: برای شناسایی پیشران‌هایی که روندهای آتی را شکل می‌دهند از این روش استفاده می‌شود. در این روش پس از شناسایی پیشران‌ها تعامل بین آنها مورد بررسی و مبنایی برای تدوین سناریوها، نقشه راه یا چشم‌انداز استفاده می‌گردد.

۵. سناریوپردازی: تصاویری از آینده‌های محتمل که از درون به هم وابسته هستند. سناریوها از اطلاعات مربوط به احتمالات و روندهای متنوع تصاویری باورپذیر و درون‌سازگار از آینده ایجاد می‌کنند. سناریوپردازی کمک می‌کند تا با شناسایی چالش‌ها، استراتژی‌ها تدوین گردیده و با توجه به شرایط محیطی متفاوت آینده، به هدایت صحیح امور بپردازیم (پدرام، ۱۳۸۸). شایان ذکر است که در برخی از پژوهش‌ها نیازمند استفاده ترکیبی از روش‌ها است.

آینده‌پژوهی و شیوه‌های رویارویی با آینده

چهار شیوه برای رویارویی با آینده از دیدگاه مدیریت شناسایی می‌شود که عبارتند از:

۱. واکنش زده: در این شیوه منتظر اتفاقات مانده و هیچ واکنشی از خود نشان نمی‌دهیم.

شهروندان هزینه می‌کند آنگاه می‌توان ادعا کرد که مقدمات یک فرهنگ مالیاتی خوب برای پرداخت مالیات توسط عامه مردم به وجود آمده است. به این منظور باید:

۱. مقبولیت عامه نسبت به مفهوم مالیات یعنی باور و اعتقاد عمومی نسبت به مالیات را ایجاد و گسترش داد.

۲. مردم نسبت به حکومت و شرایط سیاسی جامعه، نگاهی مثبت داشته باشند، به عبارت دیگر حکومت مورد پذیرش مردم باشد.

۳. یک باور دو طرفه بین دولت و مردم وجود داشته باشد. مالیات از آن دست ویژگی‌های نظام اجتماعی است که پذیرش آن از طرف مؤدیان و نحوه اجرای آن از طرف دولت

و حساسیت نخبگان و سازمان‌های مردم‌نهاد نسبت به آن، بسیار به ویژگی‌های فرهنگی کشور بستگی دارد. با این توصیف، فرهنگ مالیاتی که عبارت است از، بررسی جریان

فرهنگ مالیات در عناصر مادی و معنوی پرداخت مالیات از طرف شهروندان و دریافت آن از طرف دولت و هزینه‌کرد آن است،

بسیار پیچیده خواهد بود. شناخت و آگاهی نسبت به فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه برای سیاست‌گذاران، تصمیم‌گیران و مدیران کشور در امر برنامه‌ریزی از اهمیت بالایی برخوردار

است. وجود یک فرهنگ پیشرو مالیاتی کمک قابل توجهی به توسعه اقتصادی آن کشور می‌نماید. از سوی دیگر مدیران با آگاهی و مطالعه عوامل دربرگیرنده ارتقای فرهنگ مالیاتی

حاکم بر جامعه بهتر می‌توانند فرهنگ مالیاتی را مدیریت کرده و توسعه دهند. تلاش در جهت ایجاد یک فرهنگ مالیاتی

پیشرو و قوی در کشور می‌تواند تأثیر مهمی در کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمدهای دولت و ایجاد کنترل‌های مؤثر

داشته باشد که نتیجه آن افزایش عدالت اجتماعی و رفاه عمومی داشته باشد. با ایجاد یک نظام مالیاتی منسجم، اتکاء

دولت به درآمدهای نفتی کم شده و بخش عظیمی از هزینه‌های جاری و عمرانی آن تأمین می‌گردد که در این

راستا تقویت فرهنگ مالیاتی امری ضروری به نظر می‌رسد. به طور کلی می‌توان گفت که عدالت و کارکرد سازمان مالیاتی،

صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان، ساده‌سازی متون قوانین مالیاتی و منطقی کردن مراحل اخذ مالیات، آموزش مردم با

قوانین و مقررات مالیاتی، مشخص کردن نحوه خرج کردن مالیات در جامعه و آگاه کردن مردم از اهمیت پرداخت مالیات

از جمله عواملی هستند که می‌توانند بر گسترش و ارتقاء فرهنگ مالیاتی در ایران تأثیرگذار باشد.

ضرورت ارتقاء فرهنگ مالیاتی: از آنجایی که مالیات یکی از مهم‌ترین منابع تأمین‌کننده درآمد دولت‌ها محسوب

شده و همچنین مردم به یک باور برسند که دولت مالیات دریافتی را برای بهبود وضع جامعه و توسعه اجتماعی و رفاه

۲. **واکنش‌گرا:** که منتظر اتفاقات مانده و سپس به حل مشکلات. فکر می‌کنیم و همواره در حال حل مشکلات گذشته هستیم.

۳. **پیش‌نگرانه:** پیش‌بینی رخدادهای آینده انجام می‌شود.

۴. **فعال:** در این مورد تمام متغیرها در اختیار ماست و برای رویارویی با آینده یک رفتار فعالانه انجام می‌دهیم.

با توجه به شیوه‌های مذکور، آینده‌پژوهی، مجموعه فعالیت‌های پیش‌نگرانه و فعال در خصوص آینده است (خزایی و محمودزاده، ۱۳۹۳).

مالیات و حوزه فرهنگی

عناصر اساسی فرهنگ - فرهنگ مالیاتی: برای شناخت فرهنگ مالیاتی، آگاهی و شناخت نسبت به فرهنگ و عناصر آن ضروری است. اصطلاح فرهنگ به معنی جامعه‌شناختی و

مردم‌شناختی آن، نخستین بار به وسیله مردم‌شناس انگلیسی "ادوارد بارنت تیلور" در سال ۱۸۷۱ در کتابی با عنوان "فرهنگ

ابتدایی" به کار رفت. وی در تعریف فرهنگ می‌گوید: "فرهنگ مجموعه پیچیده‌ای است که در برگیرنده دانستی‌ها،

اعتقادات، هنرها، اخلاقیات، قوانین، عادات و هرگونه توانایی دیگری است که انسان به عنوان عضوی از جامعه به دست می‌آورد".

به اعتقاد کروبر و کلوکهون، فرهنگ مجموع رفتارهای اکتسابی و ویژگی اعتقادی اعضای یک جامعه معین است. کلمه اساسی و مهم در تعریف یاد شده کلمه "اکتسابی" است

که فرهنگ را از رفتارهای برخاسته از وراثت و ویژگی‌های زیستی متمایز می‌کند (محمدی، ۱۳۷۰).

فرهنگ عبارت است از: "کیفیت یا شیوه بایسته و یا شایسته برای آن دسته از فعالیت‌های حیات مادی و معنوی انسان‌ها که مستند به طرز تعقل و احساسات تصعید شده آنان

در حیات معقول تکاملی باشد" (جعفری، ۱۳۷۹).

فرهنگ مالیاتی به معنای باورها و شناخت مردم در مورد مالیات و لزوم پرداخت آن توسط آنها است. هرگاه بتوانیم

ضرورت دریافت مالیات از مردم را به صورت مستدل و منطقی برای آنها بیان کرده، به آنان آگاهی‌های لازم را داده و برای

آنها به صورت شفاف توضیح دهیم که مالیات دریافتی از مردم و توسط دولت صرف چه هزینه‌هایی می‌شود و در صورت

نپرداختن مالیات، دولت و مردم دچار چه مشکلاتی خواهند شد و همچنین مردم به یک باور برسند که دولت مالیات

دریافتی را برای بهبود وضع جامعه و توسعه اجتماعی و رفاه

تخصیص سرمایه‌گذاری‌های لازم، با کمبود مواجه خواهد شد. وظایف و مسئولیت‌های کلانی از دولت انتظار می‌رود در حالی که منابع لازم برای عمل به آنها وجود ندارد. همچنین این امکان وجود دارد که فرار مالیاتی، باعث نارسایی در توزیع عادلانه درآمد و انباشت ثروت برای گروه‌های خاص شده و در نتیجه منجر به افزایش تنش‌های سیاسی و اجتماعی شود. گروهی که از رانت برخوردار هستند و به منابع دسترسی دارند هر روز غنی‌تر و قوی‌تر می‌شوند و در مقابل گروه‌ها و اقشاری که از این منابع استفاده نمی‌کنند هر روز عرصه‌های بیشتری را از دست بدهند.

عدالت مفهومی اساسی در حقوق انسانی است. عدالت ایجاد رابطه‌ای خاص میان اهداف متعالی انسانی و نوع زندگی انسان‌ها مانند رفاه و بهره‌برداری از مواهب جامعه چون ثروت و منزلت است. همچنین عدالت، محور و هدف بسیاری از کنش‌های کلان اجتماعی و سیاسی است. این مفهوم پیچیده، ابعاد، مصداق‌ها و شیوه‌های تحقق آن در جامعه همواره مورد توجه متفکران و کنش‌گران اقتصادی، اجتماعی و سیاسی بوده است. با نگاهی به نظریات مرتبط با عدالت اجتماعی می‌توان فهمید که در نقش و جایگاه دولت در تأمین عدالت اجتماعی اشتراک نظر وجود دارد و مالیات تقریباً به عنوان یکی از ابزارهای تحقق عدالت اجتماعی پذیرفته شده است، هر چند در روش‌ها و شیوه‌ها تفاوت نظر وجود دارد. مالیات نیز یکی از ابزارهای تأمین عدالت اجتماعی است و نقش آن نیز انکارناپذیر است. اگر در گذشته اقتضای خاصی از جامعه مالیات پرداخت می‌کردند امروزه همه شهروندان مالیات بر ارزش افزوده مالیات پرداخت می‌کنند و در راه تحقق عدالت اجتماعی مشارکت دارند.

از طرف دیگر بهبود نظام مالیاتی و افزایش کارایی و اثربخشی آن راهکارهای متعددی دارد و مسئله‌ای چند بعدی است و عمدتاً ترکیبی از راهکارهای قانونی، فنی و اقتصادی برای بهبود عملکرد سیستم‌های مالیاتی به کار گرفته می‌شوند. اما اولین قدم در این راه، تمایل مؤدیان به پرداخت مالیات است که اساساً فعالیت با ماهیت اجتماعی و سیاسی است. مؤدیان منفعت کوتاه‌مدتی (مبلغ مالیات) را به قصد کسب منفعتی درازمدت (خیر جمعی، رفاه عمومی و...) هزینه می‌کنند. انجام این کنش، ماهیتاً اجتماعی و سیاسی است و از عوامل مختلفی مانند اعتماد عمومی، برداشت و احساس مؤدیان از میزان تحقق عدالت در جامعه، میزان رعایت عدالت در بین مؤدیان، نحوه برخورد سازمان مالیاتی با مؤدیان، ادراک آنها درباره میزان فساد و درک قوانین و مقررات تأثیر می‌پذیرد (حسینی، ۱۳۹۷).

می‌گردد می‌تواند تکیه‌گاه مطمئنی نیز برای دستیابی به اهداف اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و بعضاً سیاسی واقع گردد. از این‌رو در سال‌های اخیر کلیه کشورها تلاش می‌کنند که برای تأمین هزینه‌های جاری خود سهم بیشتری را به مالیات اختصاص دهند. عدم فاصله میان دولت و مردم مهم‌ترین مسئله در پرداخت با رغبت مالیات است. زمانی که مردم بدانند هرگونه شانه خالی کردن از زیر بار مالیات، در نهایت به ضرر خود آنهاست و مانع از اجرای برنامه‌های رفاهی دولت خواهد شد، مطمئناً مالیات را با رغبت می‌پردازند و به چشم خود آثار پرداخت مالیات را در همه زمینه‌های زندگی اجتماعی خود از آموزش گرفته تا درمان و بهداشت، توسعه و عمران شهری، راه‌های ارتباطی و... مشاهده می‌کنند. در سال‌های اخیر دامنه وظایف دولت به شکل‌های گوناگون گسترش یافته و به رغم اجرای برنامه‌های خصوصی‌سازی، کماکان هزینه‌های دولت به مقیاس بی‌سابقه‌ای فزونی یافته و در نتیجه نیاز به منابع عظیم مالی دارد. از بین این منابع، مالیات در جهان امروز نقش اصلی را ایفا می‌کند و توجه دولت به توان و انسجام نظام مالیاتی بیش از پیش نمایان گشته است.

مالیات و حوزه اجتماعی

مالیات یکی از ابزارهای اصلی و پایدار دولت برای تأمین بودجه است. بدیهی است در یک نظام مردم‌سالار، هزینه خدمات دولت را مردم باید تأمین کنند و وابستگی به درآمدهای نفتی که سرمایه همگانی و بین‌نسلی است، بایستی قطع گردد. علاوه بر تأمین منابع مالی بودجه دولت، امروزه نقش دیگری که برای مالیات تعیین شده، مدیریت و سیاست‌گذاری در بخش‌های مختلف اقتصادی است. دولت می‌تواند در کنترل و مدیریت عرضه و تقاضا و نیز توسعه بخش‌های مختلف اقتصاد از سیاست‌های مالیاتی بهره گیرد.

کاربرد دیگر مالیات، بهبود گردش مالی و توزیع درآمد در جامعه است و می‌توانیم از آن به عنوان ابزاری برای گسترش عدالت در جامعه و مبارزه با فساد استفاده نماییم. لذا می‌توان گفت که مالیات سالم‌ترین و بهترین راه برای اداره کشور می‌باشد و در این امر تردیدی وجود ندارد. از این‌رو وجود یک نظام مالیاتی کارآمد، از ضروریات است.

پذیرش مسئولیت پرداخت مالیاتی و اعتقاد به مسئولیت‌پذیری اجتماعی منجر به پایبندی به قوانین و مقررات مالیاتی و عدم تلاش برای فرار و اجتناب مالیاتی می‌گردد. پیامدها و آثار فرار مالیاتی بسیار وسیع است. فرار مالیاتی منابع دولت را کاهش می‌دهد. در نتیجه، دولت در

پیشینه پژوهش

مطالعات سوابق پیشینه پژوهش نشان داد که تاکنون هیچ‌گونه پژوهش مشابهی در راستای "آینده پژوهی نظام مالیاتی در ایران: از منظر فرهنگی - اجتماعی"، صورت نپذیرفته است.

در پژوهش‌های پیشین، بیشتر به موجب سوابق تاریخی در جهت شناسایی عوامل مؤثر در نظام مالیاتی پرداخته‌اند، ولیکن محدودیت اساسی در آن پژوهش‌ها این است که رویدادها و روندها یک به یک، و بدون آنکه اشاره آشکاری به تأثیر احتمالی آنها بر یکدیگر شود، مورد بررسی و یا پیش‌بینی قرار گرفته‌اند. از آنجایی که اغلب رویدادها و روندها کم‌وبیش و به گونه‌ای با یکدیگر مرتبط هستند، اکثر تحلیلگران معتقدند که احتمال هر رخداد، تا حدی مشروط به وقوع سایر رخدادها است. لذا در این پژوهش تا حدودی کاستی‌های موجود در روش دلفی را در ساز و کار کشف ماتریس تأثیرات متقابل^۴ برطرف ساخته است. در این پژوهش علاوه بر شناسایی پیشران‌ها، با ارزیابی نوع و میزان تأثیرات آنها بر یکدیگر، نوع پیشران‌ها در نظام مالیاتی کشور تبیین و اولویت‌های آنها نیز بیان می‌گردد. این موضوع را می‌توان از مباحث نوآوری در مقایسه با سایر پژوهش‌ها یاد کرد.

لک و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان "آینده پژوهی در تحقیقات و آموزش حسابداری، پیش‌بینی نمودند که تحقیقات و پژوهش‌های آینده حسابداری در سطح بین‌المللی در راستای اندازه‌گیری اثرات اجتماعی گزارشات مالی و حسابداری، ایفای وظیفه مباشرت اجتماعی، تأکید بر اندازه‌گیری و گزارشگری اثرات معاملات بر جامعه پیرامون خود، نزدیک کردن تحقیقات و پژوهش‌های حسابداری به روش‌های عملی حسابداری در حوزه عمل، تلاش در جهت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری به منظور پاسخگویی به نیاز حرفه در سطح عمل و در سازمان‌ها و نهادهای چندمنظوره و تدوین روش‌های حسابداری جدید به منظور پاسخگویی و رفع نیازهای جدید استفاده‌کنندگان و تصمیم‌گیرندگان در فضای اقتصادی و کسب و کار جدید می‌باشد.

زمانی اسکندری و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش، آینده‌نگاری پیشران‌های حوزه آموزش و پژوهش در نظام مالیاتی ایران؛ آموزش‌های موردکاو و ایجاد انگیزه مامورین مالیاتی را با تأثیرگذاری بالا و آموزش علوم رفتاری و تک‌ریم ارباب رجوع را از مجموعه پیشران‌های تأثیرپذیر عنوان نموده و آموزش‌های استفاده جدید از امکانات و نرم‌افزارهای روز را

4. Cross-Impact analysis

به عنوان پیشران‌های خروجی یاد کردند.

نیک‌اندیش و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود مبنی بر "تأثیر نوع فعالیت اشخاص حقوقی بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی)"، دریافتند که نوع فعالیت مؤدیان تأثیر معناداری بر روی اختلاف مذکور دارد.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود با عنوان "آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر آموزش و پژوهش"، دریافتند که وضعیت حسابداری مدیریت، مطلوب نیست و برای بهبود آینده آن باید تلاش مضاعف نمود. از نظر خبرگان مرحله دلفی فازی، بحران آموزش و پژوهش مهم‌ترین پیشران تأثیرگذار در آینده است و بر این موضوع دلالت دارد که وضعیت آموزش و پژوهش نابه‌سامان است و خواهد بود، طوری که خبرگان شرایط آن را به عنوان بحران تأیید کرده‌اند. ارتباط دانشگاه‌ها و صنایع در جایگاه دوم قرار دارد و دلالت بر این موضوع دارد در آینده دانشگاه‌ها برای بهبود روابط خود با صنایع، تلاش مضاعف خواهند کرد.

حیدری و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهش انجام گرفته تحت عنوان "ارائه الگوی پارادایمی فرهنگ مالیاتی نزد مؤدیان مالیاتی شهر اصفهان (پژوهش کیفی) در حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی"، الگوی خود را بدین شکل ارائه نمودند، الگوی پارادایمی ارائه شده شامل سه بعد شرایط، عمل - تعامل‌ها و پیامدها است که بر مبنای نتایج پژوهش در بعد شرایط شامل شرایط علی (اقتصاد رانت‌جویانه، نظام‌مندی مالیات، شفافیت قوانین مالیاتی، اقتدارگرایی مالیاتی)، شرایط زمینه‌ای (هزینه روانی تمکین، انصاف رویه‌ای مالیاتی)، کنش متقابل واگرا و اعتماد متقابل کنشگران) و شرایط مداخله‌گر (عدالت مالیاتی، سلامت اقتصادی مسئولین، پاسخگویی مالیاتی و کارآمدی مصارف مالیات) در بعد عمل - تعامل (مالیات به مثابه نفع مشترک، مالیات به مثابه تکلیف و تمکین جبرمحور) و در بعد پیامدها (نارضایتی مؤدیان، غیرشفاف شدن فعالیت‌های اقتصادی و تقویت اقتصاد سایه) است که حول یک مقوله هسته به نام "مطالعه‌گری نامتوازن غیرهنجارمند" شکل گرفته‌اند.

خنکا (۱۳۹۷)، در آینده پژوهی حسابداری مدیریت ایران، به ۴ سناریوی قوی و ۱۱ سناریوی با عدم‌سازگاری یک و ۹۷ سناریو با سازگاری ۲، دست یافته و نوع استراتژی تهاجمی را برای حسابداری مدیریت ایران پیشنهاد دادند.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهش خود تحت عنوان "آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر علم و فن آوری اطلاعات نشان دادند که وضعیت حسابداری مدیریت مطلوب

سایر ارزشها، پول ارزشها (دیجیتالی) و تغییرات انتظارات اجتماعی است.“

کرل (۲۰۱۳)، در بررسی آینده حسابداری مدیریت، عوامل تأثیرگذار بر تغییر در حسابداری مدیریت را به حوزه‌های اجتماعی و جمعیت شناختی، گسترش تنوع فرهنگی، ساختار سنی نیروی کار، هزینه و سهولت دسترسی به آموزش عالی، گسترش حوزه اندازه‌گیری و سنجش ارزش و قرآیند تجارت، تقسیم نمودند. و همچنین، محرک تغییر، چالش‌های سازمانی مقابل شرکت‌ها و سازمان‌ها را تشریح و در نهایت وظیفه حسابداری و حسابداران مدیریت را برای کمک به مدیران عنوان نمودند.

تلها (۲۰۱۰)، مشارکت در کارهای مدیریتی و مشارکت در تدوین استراتژی‌های شرکت را از مجموعه عوامل مهم و مؤثر در آینده حوزه حرفه و رویه‌های حسابداری برشمردند.

سؤال‌های پژوهش

با توجه به هدف پژوهش مبنی بر شناسایی و ارزیابی پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز در حوزه فرهنگی-اجتماعی نظام مالیاتی کشور، سؤالات پژوهش به شرح زیر مطرح گردیده است:

۱. پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز در حوزه فرهنگی-اجتماعی نظام مالیاتی کدامند؟
۲. ضمن بررسی سیستم، روابط (تأثیرگذاری و تأثیرپذیری) بین این پیشران‌ها چگونه است؟

روش‌شناسی پژوهش

در انجام این پژوهش از منظر استدلال، از دو منطق قیاسی و استقرایی استفاده گردیده است. نظر به دنبال پاسخگویی به نیازها و حل مشکلات حاضر در نظام مالیاتی و استفاده از نتایج حاصله از این تحقیق در تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان، این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی (تصمیم‌گرا) بوده و از طرفی از آنجایی که این پژوهش می‌تواند تحقیقات پیشین را توسعه و آنها را تکمیل نماید بعنوان پژوهش توسعه‌ای قلمداد می‌گردد. با توجه به اینکه در این پژوهش ابتدا از طریق تحلیل اکتشافی، مبانی تئوریک آن مشخص و پس از تعیین چارچوب تئوریک (آینده‌پژوهی و ابعاد فرهنگی-اجتماعی در مالیات)، برای سنجش معیارهای مربوطه پرسشنامه‌ای تهیه و از طریق آن از دیدگاه خبرگان آگاه شدیم (کیفی) و سپس از طریق روش‌ها و نرم‌افزارهای مربوطه، تجزیه و تحلیل‌های آماری خود را انجام داده‌ایم (کمی)؛ این نوع پژوهش از منظر فرایند اجرا، یک پژوهش

نمی‌باشد و مطابق با نظر خبرگان توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند مهم‌ترین پیشران تأثیرگذار خواهد بود و دلالت بر این موضوع دارد که در آینده، فناوری در سیستم‌های حسابداری نفوذ کرده و سیستم‌های حسابداری هوشمند خواهند شد. همچنین هوشمندی کسب و کار نیز در جایگاه دوم قرار دارد و گسترش استفاده از فناوری‌های شخصی و رایانش ابری در کسب و کارها به طور مساوی در رتبه سوم قرار دارند.

بابایی (۱۳۹۶)، در بررسی تجربی پیامدها و چالش‌های اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده (VAT) در نظام مالیاتی ایران، دریافته‌اند که به دلیل چالش‌های اجرایی این قانون، تا حدود زیادی بر عملکرد اقتصادی دولت تأثیرگذار است.

نعیمی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش انجام شده تحت عنوان آینده‌پژوهی در حوزه نظام حسابرسی تأکید بر نقش فناوری اطلاعات، آینده‌پژوهی را به عنوان رهیافتی نوین با نگاهی استراتژیک به فناوری اطلاعات، که می‌تواند برای حل معضلات نظام حسابرسی کارساز باشد، معرفی نمودند.

زمانی اسکندری و همکاران (۲۰۲۱)، در بررسی و تبیین موقعیت استراتژیک مدیریت سیستم مالیاتی ایران- با رویکرد آینده‌پژوهی؛ به نوع استراتژی تهاجمی دست یافتند.

نتایج پژوهش انجمن حسابداران خبره انگلیس (۲۰۱۶)، نشان داد قوانین و مقررات، فناوری‌های دیجیتال، انتظارات جامعه از حرفه و جهانی‌سازی، پیشران‌های اصلی آتی حسابداری هستند.

زین‌الدین و همکاران (۲۰۱۶)، چالش‌های پیش روی آینده در حسابداری را در: ۱. محیط تجاری شامل؛ جهانی شدن، سرعت تغییرات در فناوری، ۲. کسب و کار شامل؛ تجارت الکترونیکی بین شرکتی و شرکت به مشتری، ۳. ابزارهای حسابداری؛ از قبیل ابزارهای حسابداری مدیریت، بهابایی، برنامه‌ریزی و سیستم‌های یکپارچه برای مدیریت پیچیدگی تجارت، مهارت‌های سازمانی، تحلیلی و خلاقانه، عنوان نمودند.

انجمن حسابداری خبره انگلیس و انجمن حسابداران مدیریت (۲۰۱۳)، با همکاری یگدیگر به شناسایی پیشران‌های تأثیرگذار بر آینده حسابداری در سه دوره کوتاه‌مدت (تا ۴ سال)، میان‌مدت (۴ تا ۱۰ سال) و بلندمدت (بیش از ۱۰ سال) در آسیا و اقیانوسیه پرداختند و بیان نمودند که: ”تأثیرگذارترین متغیر در کوتاه‌مدت عبارت است از: محیط زیست، علم و فناوری؛ در میان‌مدت: مهارت‌های حسابداری و قدرت‌های اقتصادی نوظهور؛ و در بلندمدت: تغییر ذخایر ارزی از دلار به

آمیخته است.

فرآیند اجرای پژوهش

با توجه به توضیحات داده شده در مبانی نظری و روش پژوهش، فرآیند اجرای پژوهش، مطابق نمودار ۱، است.

قلمرو پژوهش

قلمرو موضوعی: قلمرو موضوعی پژوهش، بررسی پیشران‌های حوزه فرهنگی - اجتماعی در نظام مالیاتی ایران است.

قلمرو زمانی: قلمرو زمانی پژوهش شامل جمع‌آوری نظرات خبرگان، پرسشنامه باز، مصاحبه، دلفی فازی، ماتریس اثرات متقاطع (میک مک)، طی دوره زمانی ۹۹-۹۸ می‌باشد. با توجه به مبانی آینده‌پژوهی افق زمانی پژوهش دوره ۲۰ سال آینده

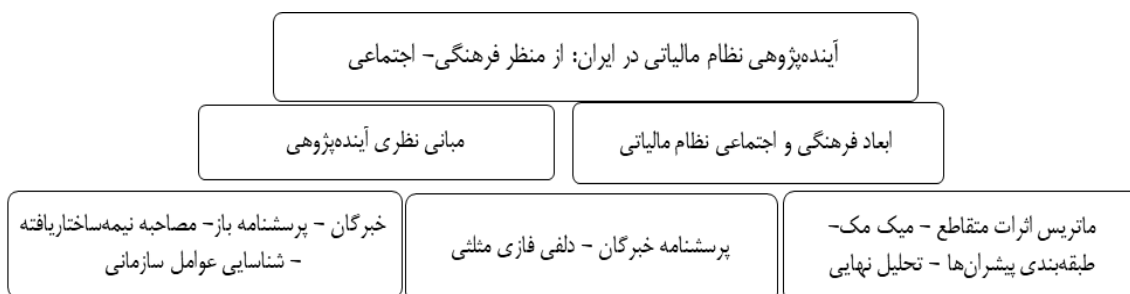
همچنین از منظر روش شناختی، تحقیق پیمایشی (زمینه‌یابی) بوده و به دنبال آن بوده‌ایم که از طریق نظرخواهی از گروه نمونه انتخاب شده (مدیران سازمان امور مالیاتی)، نظر یک جامعه آماری را درباره موضوع پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز در نظام مالیاتی ایران بدانیم. در بخش پژوهش توصیفی - پیمایشی، از طریق پرسشنامه‌ها و مصاحبه‌های انجام گرفته شده از طریق خبرگان موضوع مورد پژوهش، پیشران‌های مؤثر در حوزه فرهنگی - اجتماعی بر نظام مالیاتی ایران را تعیین و نظرات آنها تجزیه و تحلیل گردیده است. (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۶).

با توجه به توضیحات مذکور پیاز پژوهش به شرح جدول ۲، آمده است.

جدول ۲. پیاز پژوهش

منظر پژوهش	روش پژوهش
رویکرد (پارادایم فکری)	طبیعت‌گرایانه (تجربی)
هدف پژوهش	توسعه‌ای، کاربردی، اکتشافی
ماهیت پژوهش	اصیل (دست اول)
ماهیت داده‌ها	آمیخته
روش شناخت	تاریخی، توصیفی، پیمایشی (زمینه‌یابی)، اقدام‌پژوهی
نوع استدلال	قیاسی - استقرائی
بعد زمان	تحقیق آینده‌نگر
طول مدت زمان	مقطعی
روش‌های جمع‌آوری داده	مصاحبه، کتابخانه‌ای، پرسشنامه و اسنادکاوی
روش تحلیل داده‌ها	تحلیل محتوا، نرم‌افزارهای میک‌مک و سناریوو‌بیزارد

* منبع: کتاب روش تحقیق در حسابداری (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۶)



نمودار ۱. فرآیند اجرای پژوهش

است.

چشم‌انداز آتی، مبنای تحقیق را فراهم نموده و با استفاده از تکنیک‌های آماری و همچنین اطلاعات گردآوری شده در مراحل بعدی از طریق روش‌های پانل خبرگان، پرسشنامه باز، مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختاریافته، دلفی فازی، و تحلیل ماتریس اثرات متقاطع با نرم‌افزار میک مک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در این تحقیق کیفی، نمونه‌گیری مورد نیاز، نمونه‌گیری نظری با روش گلوله‌برفی که به منظور انتخاب هدفمند و مناسب نمونه است، صورت پذیرفته است. مشاهده یا نمونه تا جایی افزوده شد که دیگر هیچ‌گونه اطلاعات جدیدی به دست نیامد.

پانل خبرگان، پرسشنامه باز و مصاحبه نیمه ساختاریافته
ابتدا طی تماس تلفنی و همچنین ارتباط از طریق شبکه‌های اجتماعی با خبرگان و نشست‌های تخصصی پانل خبرگان (جدول ۳) به صورت مصاحبه حضوری (دو نفری، سه نفری و چهارنفری)، موضوع مورد پژوهش را در میان گذاشته و پیشران‌های مؤثر در حوزه فرهنگی- اجتماعی نظام مالیاتی کشور در حال حاضر و آینده با ایشان مورد بحث و پیش‌نویس پیشران‌ها تهیه گردید.

دلفی فازی

تکنیک دلفی یک فرآیند قوی مبتنی بر ساختار ارتباطی گروهی است که با هدف دستیابی به نظرات خبرگان استفاده

قلمرو مکانی: قلمرو مکانی پژوهش کشور ایران است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، ۲۶ نفر از مدیران عالی رتبه سازمان امور مالیاتی کشور است که از ایشان به عنوان خبرگان پژوهش یاد می‌شود، که شامل: معاونان رئیس سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس و چند تن از رؤسای شعب شورای عالی مالیاتی کشور، رئیس مرکز عالی دادخواهی مالیاتی (۲۵۱ مکرر) و نمایندگان وزیر امور اقتصادی در آن مرکز، چند تن از مدیران و معاونین مدیرکل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ و مناطق شمال، جنوب و مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران و چند تن از روسای محترم امور مالیاتی بخش‌های حسابرسی عملکرد و ارزش افزوده شهر و استان تهران و تعدادی از حسابداران رسمی عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. اطلاعات عمومی خبرگان در جدول ۳، عنوان گردیده است.

روش و ابزارهای جمع‌آوری داده‌ها

جمع‌آوری داده‌های اولیه پژوهش با استفاده از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی و با مراجعه به اسناد و مدارک موجود (اسنادکاوی) و مشاهده عینی مشکلات مالیاتی حال حاضر و

جدول ۳. اطلاعات عمومی خبرگان

مدرک تحصیلی			سابقه (سال)				رشته تحصیلی				شغل		
کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری	بیش از ۳۰	۲۵-۳۰	۲۰-۲۵	کمتر از ۲۰	سایر	مدیریت	اقتصاد	حسابداری	استاد و مدیر اجرایی	مدیر اجرایی	استاد دانشگاه
۲	۱۴	۱۰	۸	۶	۱۰	۲	۲	۳	۵	۱۶	۴	۲۰	۲

جدول ۴. اعداد فازی مثلثی طیف لیکرت ۵ درجه

عبارات توصیفی	خیلی مخالفم	مخالفم	خنثی (متوسط)	موافقم	خیلی موافقم
مقادیر فازی	۱	۲	۳	۴	۵
اعداد فازی مثلثی	(۰ و ۰ و ۰.۲۵)	(۰.۲۵ و ۰.۲۵ و ۰.۵)	(۰.۲۵ و ۰.۵ و ۰.۷۵)	(۰.۵ و ۰.۷۵ و ۱)	(۰.۷۵ و ۱ و ۱)

فرهنگی - اجتماعی و در اولویت تأیید شدند. نتایج دلفی فازی در جدول ۷، ارائه شده است.

نتایج ماتریس اثرات متقاطع - میک مک

خروجی نرم افزار میک مک نشان داد که درجه پرشدگی ماتریس ۱۰۰ درصد است. در این پژوهش جهت تحلیل ماتریس از معیار مد، که بهترین روش مطرح شده است، استفاده گردیده است (اصغری پور، ۱۳۹۶). این ماتریس براساس شاخص های آماری با ۲ بار چرخش داده ای از مطلوبیت و بهینه شدگی ۱۰۰ درصد برخوردار شده که طبق جدول ۸ و ۹، حاکی از روایی بالای ماتریس اثرات متقاطع و همبستگی بالای پاسخ های خبرگان آن است.

ارزیابی تأثیرگذاری و تأثیرپذیری پیشران ها

توزیع و پراکنش پیشران ها در صفحه مختصات، حاکی از میزان پایداری و ناپایداری سیستم است. به نحوی که در سیستم های پایدار پراکنش پیشران ها به صورت L است. یعنی برخی متغیرها دارای تأثیرگذاری بالا و برخی دارای تأثیرپذیری بالا هستند. در سیستم های پایدار مجموعاً سه دسته شامل متغیرهای بسیار تأثیرگذار بر سیستم (عوامل کلیدی)، متغیرهای مستقل و متغیرهای خروجی سیستم (متغیرهای خروجی) قابل مشاهده است. در مقابل در سیستم های ناپایدار، وضعیت پیچیده تر از سیستم های پایدار است. در این سیستم ها پیشران ها در حول محور قطری صفحه پراکنده هستند و متغیرها در اکثر مواقع حالت بینابینی از تأثیرگذاری و تأثیرپذیری را نشان می دهند. با توجه پراکنش نمودار ۲، حاصل شده در این پژوهش، سیستم از نوع ناپایدار می باشد.

تحلیل تأثیرات مستقیم پیشران ها بر یکدیگر

در تحلیل این پژوهش، پیشران ها به پنج گروه زیر تقسیم شدند و در جدول ۱۰، به رتبه بندی آنها اقدام گردیده است:

پیشران های تأثیرگذار: این پیشران ها، با تأثیرگذاری بالا در

می شود. در این روش، پاسخ خبرگان در قالب اعداد قطعی بیان می شود، از آنجایی که افراد خبره از شایستگی های ذهنی خود برای بیان نظر استفاده می کنند، این نشان دهنده احتمالی بودن عدم قطعیت حاکم بر این شرایط است. جهت شناسایی پیشران های مؤثر نهایی از اعداد فازی مثلثی، طبق جدول ۴، استفاده شده است.

جهت تأیید و غربالگری شاخص ها در این مرحله میانگین هندسی حدهای پایین، متوسط و بالای اعداد فازی مثلثی هر پیشران را محاسبه نموده تا به اعداد فازی برسیم. سپس با یکی از روش های فازی زدایی (روش مرکز ثقل) دیفازی شده و در نهایت با مقایسه این عدد فازی نهایی با مقدار آستان مطابق جدول ۵، پیشران مورد بحث، تأیید یا رد گردیده است.

آزمون روایی و پایایی

بررسی روایی پرسشنامه معمولاً با شیوه دلفی و یا نظرخواهی از خبرگان صورت می گیرد که در این پژوهش نیز از این طریق صورت پذیرفته، جهت بررسی پایایی پرسشنامه، از روش آلفای کرونباخ به وسیله نرم افزار SPSS استفاده گردیده، که نتایج آن در جدول ۶، آمده است.

یافته های پژوهش

نتایج دلفی فازی

به منظور تحلیل و استخراج پیشران های نهایی برای مرحله بعد (میک مک) از دلفی فازی استفاده گردید. به این منظور ابتدا پاسخ های توصیفی (کلامی) خبرگان مطابق طیف لیکرت به اعداد فازی (۱ تا ۵) تبدیل و سپس بر اساس دلفی فازی مثلثی هر یک از این اعداد مطابق حدود تعریف شده، به اعداد فازی مثلثی تبدیل شده است. در ادامه پس از محاسبات میانگین هندسی فازی هر یک از حدود پایین، وسط و بالای اعداد فازی، این اعداد با روش دی فازی مرکز ثقل، دی فازی شده تا یک میانگین هندسی فازی نهایی به دست آید. در پایان چنانچه مقدار میانگین هندسی دی فازی شده داده های فازی حاصل از نظرات خبرگان با حد آستانه مذکور برابر و یا از آن بیشتر بوده باشد به عنوان پیشران های مؤثر در حوزه

جدول ۵. فازی زدایی روش مرکز ثقل

فرمول فازی زدایی	میانگین حد پایین	میانگین حد وسط	میانگین حد بالا
$X = \frac{L+4M+U}{6}$	L	M	U

جدول ۶. نتایج آزمون پایایی

شرح	تعداد	درصد	تعداد پرسش ها	آلفای کرونباخ
نمونه های مورد آزمون	۲۶	۱۰۰	۱۵	۰.۹۵.۴%

* یافته های پژوهشگر

جدول ۷. پیشران‌های مؤثر حوزه فرهنگی- اجتماعی در نظام مالیاتی (نتایج دلفی فازی)

شماره پیشران	شرح پیشران (سؤال)	میانگین هندسی فازی حد پایین	میانگین هندسی فازی حد وسط	میانگین هندسی فازی حد بالا	میانگین هندسی دلفی فازی شده	میانگین موزون فازی هر پیشران	وضعیت با آستانه ۰.۸۳*
۳۸	ایمان و باور و اعتقاد مردم به پرداخت مالیات از نگاه مؤثر بودن آن در جامعه	۰.۶۱۵	۰.۸۷۲	۰.۹۸۹	۰.۸۴۸	۰.۸۳۷	پذیرش
۳۹	توجه به عدالت و انصاف در اجرای یکسان قانون نسبت به همه افراد در جامعه	۰.۶۴۲	۰.۸۹۵	۰.۰۰۰.۱	۰.۸۷۰	۰.۸۵۳	پذیرش
۴۰	افزایش مسئولیت اجتماعی جامعه و دولت در خصوص مالیات (پاسخگویی متقابل)	۰.۵۹۹	۰.۸۵۸	۰.۹۷۸	۰.۸۳۵	۰.۸۲۷	رد
۴۱	استفاده مردم از خدمات متقابل پرداخت مالیات (مجاب مردم از ایجاد رفاه حاکمیت)	۰.۶۱۵	۰.۸۷۲	۰.۹۸۹	۰.۸۴۸	۰.۸۳۷	پذیرش
۴۲	تحول اساسی در چارچوب حاکمیتی ایران جهت افزایش سرمایه اجتماعی مهم به عنوان اعتماد به دولت (حاکمیت)	۰.۶۴۲	۰.۸۹۵	۰.۰۰۰.۱	۰.۸۷۰	۰.۸۵۳	پذیرش
۴۳	ارتقا فرهنگ از طریق گسترش باورهای دینی- مذهبی در قالب امری واجب و تکلیفی شرعی از طریق مراجع دینی	۰.۴۰۱	۰.۵۶۹	۰.۷۷۱	۰.۵۷۵	۰.۵۸۷	رد
۴۴	ارتقا فرهنگ مالیاتی از طریق آموزش‌ها و بسترسازی در کتب درسی (مدارس تا دانشگاه‌ها) به منظور ایجاد مجموعه ای از باورها و اعتقادات در قالب هویت فردی و اجتماعی	۰.۵۱۶	۰.۷۷۵	۰.۸۷۰	۰.۷۴۸	۰.۷۱۵	رد
۴۵	آگاهی مردم از قوانین و مقررات مالیاتی شفاف، به منظور اطلاع از حقوق و تکالیف خود و مزایا و مخاطرات انجام تکالیف قانونی	۰.۵۴۵	۰.۸۰۳	۰.۹۷۸	۰.۷۸۹	۰.۷۸۸	رد
۴۶	شاخص‌های حکمرانی حاکمیت (رضایت از دولت- پاسخگویی- امین- پاکدستی و...)	۰.۶۱۵	۰.۸۷۲	۰.۹۸۹	۰.۸۴۸	۰.۸۳۷	پذیرش
۴۷	مشخص نمودن آثار پرداختی مالیات در جامعه (شفاف‌سازی نحوه چگونگی مصرف مالیات وصولی در امور اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی، عمرانی، زیربنایی و...)	۰.۶۴۵	۰.۹۰۱	۰.۹۸۹	۰.۸۷۳	۰.۸۵۶	پذیرش
۴۸	تغییرات نسلی و سبک زندگی	۰.۳۹۳	۰.۶۳۳	۰.۸۶۲	۰.۶۳۱	۰.۶۵۱	رد
۴۹	NGOها (سازمان‌های مردم نهاد)	۰.۳۹۸	۰.۵۶۹	۰.۸۱۴	۰.۵۸۱	۰.۶۰۶	رد
۵۰	نظام اطلاع‌رسانی جهت حمایت از مالیات (رسانه ملی و...)	۰.۵۰۱	۰.۷۶۱	۰.۹۵۷	۰.۷۵۱	۰.۷۵۶	رد
۵۱	انعکاس مطالبات مردم از طریق رسانه ارتباط جمعی و پاسخگویی نظام مالیاتی	۰.۴۸۸	۰.۷۵۰	۰.۹۴۶	۰.۷۳۹	۰.۷۴۷	رد
۵۲	بومی‌سازی ایرانی- اسلامی حوزه مالیات	۰.۳۳۸	۰.۵۷۰	۰.۷۵۸	۰.۵۶۲	۰.۵۵۸	رد

جدول ۸. نتایج ماتریس اثرات متقاطع - میک مک

شماره پیشران	۳۸	۳۹	۴۱	۴۲	۴۶	۴۷	جمع اثرات
۳۸	۰	۳	۳	۳	۳	۳	۱۵
۳۹	۳	۰	۳	۳	۳	۳	۱۵
۴۱	۳	۳	۰	۳	۳	۳	۱۵
۴۲	۳	۳	۳	۰	۳	۳	۱۵
۴۶	۳	۳	۳	۳	۰	۳	۱۵
۴۷	۳	۳	۳	۳	۳	۰	۱۵
جمع اثرات	۱۵	۱۵	۱۵	۱۵	۱۵	۱۵	۹۰

* یافته‌های پژوهشگر

جدول ۹. تحلیل کلیات داده‌های ماتریس اثرات متقاطع

شاخص	ابعاد	تعداد تکرار	تعداد صفر	تعداد یک	تعداد دو	تعداد سه	درجه پرشدگی
ارزش	۶	۲	۶	۰	۰	۳۰	٪۱۰۰

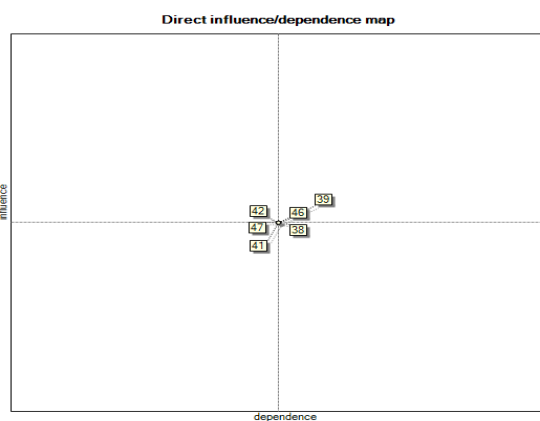
* یافته‌های پژوهشگر

تبدیل شدن به پیشران‌های کلیدی سیستم را دارا هستند. با توجه به خروجی نرم‌افزار، هیچ یک از پیشران‌ها در این حوزه وجود ندارد.

پیشران‌های هدف (شرط): این پیشران‌ها، در زیر ناحیه قطری شمال شرقی صفحه مختصات قرار گرفته و نتایج تکاملی سیستم بوده و نمایانگر اهداف ممکن در یک سیستم هستند. با ایجاد تغییرات در این پیشران‌ها می‌توان به تکامل سیستم (ارتقاء کارایی سیستم) طبق برنامه و هدف خود دست یافت. با توجه به خروجی نرم‌افزار، هیچ یک از پیشران‌ها نیز در این حوزه وجود ندارد.

پیشران‌های وابسته (تأثیرپذیر): این دارای وابستگی قوی و هدایت ضعیف هستند این پیشران‌ها اصولاً تأثیرپذیری بالا ولیکن تأثیرگذاری کمی روی سیستم دارند، در جنوب شرقی مختصات قرار می‌گیرند و از آنها به عنوان پیشران‌ها نتیجه (خروجی) نیز یاد می‌شود. با توجه به خروجی نرم‌افزار، هیچ یک از پیشران‌ها در این حوزه وجود ندارد.

پیشران‌های مستقل: پیشران‌های مستقل دارای وابستگی و هدایت بالا می‌باشند. به عبارتی دیگر تأثیرگذاری و تأثیرپذیری کم از ویژگی‌های این پیشران‌ها است که در ناحیه جنوب غربی صفحه مختصات قرار دارند. با توجه به خروجی



نمودار ۲. توزیع و پراکنش پیشران‌ها

ناحیه شمال غربی مختصات قرار می‌گیرند که از آنها پیشران‌های ورودی هم یاد می‌شود. با توجه به خروجی نرم‌افزار، هیچ یک از پیشران‌ها در این حوزه وجود ندارد.

پیشران‌های دو وجهی: مهم‌ترین ویژگی این پیشران‌ها این است که به طور همزمان دارای دو ویژگی تأثیرگذاری و تأثیرپذیری بالا هستند و هر عملی بر روی این پیشران‌ها بر روی سایر پیشران‌ها نیز واکنش و تغییر ایجاد می‌نماید.

پیشران‌های ریسک: این پیشران‌ها، حول خط قطری ناحیه شمال شرقی مختصات قرار گرفته و ظرفیت بالایی برای

نرم‌افزار، هیچگونه پیشران در این گروه وجود نداشته است.

پیشران‌های تنظیمی: این پیشران‌ها در نزدیکی مرکز ثقل صفحه مختصات قرار دارند و به طور کلی حالت تنظیمی داشته و برخی مواقع به عنوان اهرمی ثانویه عمل می‌کند. بسته به شرایط در خصوص چشم‌اندازها و اهداف، این پیشران‌ها قابل ارتقاء به پیشران‌های تأثیرگذار و دو وجهی و یا تأثیرپذیری هستند. با توجه به خروجی نرم‌افزار، همه پیشران‌های تعیین شده در حوزه فرهنگی - اجتماعی در این حوزه وجود دارند.

بحث و نتیجه‌گیری

سازمان‌ها برای مواجهه با چالش‌های آینده و پاسخگویی به موقع به نیازهای مشتریان خود باید از قدرت درک و طراحی آینده برخوردار باشند. بر همین اساس توصیه می‌گردد که در سازمان امور مالیاتی کشور نیز، فرهنگ آینده‌پژوهی به عنوان بخش مهمی از فرهنگ سازمانی منظور گردد. در پارادایم نوین مطالعات آینده، آینده‌پژوهی مجموعه‌ای از روش‌های مختلف کمی و کیفی است که آینده‌های قوی یا محتمل، باورکردنی (سازگاری بالا) و ضعیف را ترسیم نموده و تصمیم‌گیرندگان را برای مواجهه با این آینده‌ها یاری می‌دهد. این پژوهش با هدف شناسایی و ارزیابی پیشران‌های مؤثر در حوزه فرهنگی، اجتماعی نظام مالیاتی ایران، با رویکرد آینده‌پژوهی به روش دلفی فازی و با استفاده از نظرات خبرگان مالیاتی صورت پذیرفته است. مطابق توضیحات مفصل در بخش‌های قبل، براساس مطالعات کتابخانه‌ای، تحقیقات میدانی و روش‌های پانل خبرگان مالیاتی از طریق

گلوله برفی (روش نمونه‌گیری هدفمند)، پرسشنامه باز و مصاحبه نیمه ساختار یافته و همچنین مطالعه مبانی نظری آینده‌پژوهی و مالیات، در ابتدا ۱۵ پیشران به عنوان حوزه فرهنگی، اجتماعی پیشران‌های مؤثر در نظام مالیاتی کشور شناسایی شده که جهت نهایی کردن نظرات خبرگان پرسشنامه دلفی فازی به ایشان ارسال گردید. پس از حصول پاسخ‌های خبرگان، داده‌های کیفی بر اساس روش دلفی فازی مثلثی به اعداد فازی مثلثی تبدیل و داده‌های کمی به دست آمده، مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در این مرحله از دلفی فازی با توجه به حد آستانه تعریف شده، ماتریس اثرات متقاطع تعداد ۶ پیشران (۶*۶) به عنوان پیشران‌های مؤثر تنظیم گردیده که مجدداً جهت شناسایی و ارزیابی نوع و میزان تأثیرگذاری و تأثیرپذیری میان پیشران‌ها، به خبرگان ارسال شد.

جهت پاسخ به سؤال اول پژوهش مبنی بر "پیشران‌های استراتژیک و آینده‌ساز در حوزه فرهنگی - اجتماعی نظام مالیاتی کدامند؟"، پس از کسب پاسخ‌های ماتریس اثرات متقاطع، جهت نهایی کردن پیشران‌های استراتژیک بر اساس شاخص آماری مد، داده‌های نهایی وارد نرم‌افزار میک مک گردید که در نهایت هر ۶ پیشران به شرح زیر، به عنوان پیشران مؤثر، انتخاب شد:

ایمان و باور و اعتقاد مردم به پرداخت مالیات از نگاه مؤثر بودن آن در جامعه (روحیه مالیاتی)،
توجه به عدالت و انصاف در اجرای یکسان قانون نسبت به همه افراد در جامعه،
استفاده مردم از خدمات متقابل با پرداخت مالیات (مجاب مردم از ایجاد رفاه حاکمیت)،

جدول ۱۰. رتبه‌بندی تأثیرات پیشران‌ها بر همدیگر

رتبه	اثرات مستقیم				اثرات غیرمستقیم (بالقوه)			
	شماره پیشران	تأثیرگذاری	شماره پیشران	تأثیرپذیری	شماره پیشران	تأثیرگذاری	شماره پیشران	تأثیرپذیری
۱	۳۸	۱۶۶۶	۳۸	۱۶۶۶	۳۸	۱۰۳۸	۳۸	۱۶۶۶
۲	۳۹	۱۶۶۶	۳۹	۱۶۶۶	۳۹	۱۰۳۸	۳۹	۱۶۶۶
۳	۴۱	۱۶۶۶	۴۱	۱۶۶۶	۴۱	۱۰۳۸	۴۱	۱۶۶۶
۴	۴۲	۱۶۶۶	۴۲	۱۶۶۶	۴۲	۱۰۳۸	۴۲	۱۶۶۶
۵	۴۶	۱۶۶۶	۴۶	۱۶۶۶	۴۶	۱۰۳۸	۴۶	۱۶۶۶
۶	۴۷	۱۶۶۶	۴۷	۱۶۶۶	۴۷	۱۰۳۸	۴۷	۱۶۶۶

نظام مالیاتی را پیشران‌های تنظیمی تشکیل می‌دهند که برخی مواقع به‌عنوان اهرم ثانویه عمل می‌کنند. بسته به شرایط در خصوص چشم‌اندازها و اهداف، این پیشران‌های قابل ارتقاء به پیشران‌های تأثیرگذار و دو وجهی و یا تأثیرپذیر هستند. نتایج حاصل از پژوهش بر اساس تحلیل دلفی فازی و ماتریس اثرات متقابل، نشان داد که پیشران‌های حوزه فرهنگی، اجتماعی در اولویت اساسی هستند. لذا سازمان امور مالیاتی کشور می‌بایست ضمن افزایش در باور مردم نسبت به مؤثر بودن آثار پرداخت مالیات در جامعه نسبت به تقویت روحیه مالیاتی در مؤدیان مالیاتی بکوشد و همراه با اجرای عدالت مالیاتی و برخورد یکسان با مؤدیان مالیاتی، مردم را نسبت به خدمات متقابل از طرف دولت به جامعه مجاب نماید. این موضوع اتفاق محقق نمی‌شود مگر با تحول اساسی در چارچوب حاکمیتی برای افزایش اعتماد به دولت و حاکمیت، از طریق:

۱. حمایت کامل حاکمیتی از بخش مالیات از قبیل ساماندهی معافیت‌ها و بخشودگی‌ها در برقراری عدالت مالیاتی و عدم ایجاد مزیت رقابتی برای عده خاص،
۲. تقویت روحیه مالیاتی به موجب عنصر اساسی اعتقاد مردم به پرداخت مالیات از نگاه مؤثر بودن آن در جامعه؛ با مشخص نمودن آثار پرداختی مالیات در جامعه از طریق گزارشگری و پاسخگویی به جامعه به هر نحو مقتضی از قبیل شفافیت در بودجه از منظر محل صرف مالیات دریافتی به عنوان مثال، هزینه‌های صرف شده در امور شهری از محل مالیات بر ارزش افزوده و اطلاع رسانی به مردم،
۳. توجه به عدالت و انصاف در اجرای یکسان قانون نسبت به همه افراد در جامعه (با تدوین مقررات شهروندی - با رویکرد حقوق مؤدیان مالیاتی)،
۴. استفاده مردم از خدمات متقابل با پرداخت مالیات (مجاب مردم از ایجاد رفاه حاکمیت)،
۵. تقویت شاخص‌های حاکمیتی (رضایت، پاسخگویی، امین، پاکدستی و...) جهت برقراری ارتباط مطلوب میان دولت و مؤدیان مالیاتی با رویکرد بازدارندگی فرار مالیاتی،
۶. برقراری ارتباط و جلسات با صنایع و افزایش آگاهی متقابل مؤدیان و مأمورین مالیاتی.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

۱. شناسایی پیشران‌های مؤثر در سایر بخش‌های مالیاتی،
۲. آینده پژوهی نظام مالیاتی با سایر روش‌های آینده پژوهی،
۳. آینده پژوهی حسابرسی و گزارشگری بخش عمومی.

تحول اساسی در چارچوب حاکمیتی ایران جهت افزایش سرمایه اجتماعی مهم به‌عنوان اعتماد به دولت (حاکمیت)، شاخص‌های حکمرانی حاکمیت (رضایت از دولت، پاسخگویی، امین، پاکدستی و...)، مشخص نمودن آثار پرداختی مالیات در جامعه (شفاف‌سازی نحوه چگونگی مصرف مالیات وصولی در امور اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی، عمرانی، زیربنایی و...) در پاسخ به سؤال دوم پژوهش، مبنی بر "ضمن بررسی سیستم، روابط (تأثیرگذاری و تأثیرپذیری) بین این پیشران‌ها چگونه است؟"، با توجه به نوع پراکنش در مختصات و میزان تأثیرگذاری و تأثیرپذیری پیشران‌ها بر یکدیگر، سیستم مورد پژوهش از نوع ناپایدار می‌باشد.

این پژوهش، اولین پژوهش آینده‌پژوهی در حوزه فرهنگی و اجتماعی نظام مالیاتی ایران است. در این پژوهش علاوه بر شناسایی پیشران‌ها از روش دلفی فازی با چشم‌انداز آتی، میزان و رتبه‌بندی تأثیرگذاری و تأثیرپذیری آنها بر یکدیگر نیز با استفاده از ماتریس اثرات متقاطع تبیین گردید، که این موضوع در پژوهش‌های دیگر موضوعات مالیاتی، مشاهده نمی‌شود. در پژوهش‌های پیشین، بیشتر به موجب سوابق تاریخی صرفاً در جهت شناسایی عوامل مؤثر در نظام مالیاتی پرداخته‌اند، ولیکن محدودیت اساسی در آن پژوهش‌ها این است که رویدادها و روندها یک به یک، و بدون آنکه اشاره آشکاری به تأثیر احتمالی آنها بر یکدیگر شود، مورد بررسی و یا پیش‌بینی قرار گرفته‌اند. از آنجایی که اغلب رویدادها و روندها کمابیش و به گونه‌ای با یکدیگر مرتبط هستند، اکثر تحلیلگران معتقدند که احتمال هر رخداد، تا حدی مشروط به وقوع سایر رخدادها است. لذا در این پژوهش تا حدودی کاستی‌های موجود در روش دلفی را در ساز و کار کشف تأثیرات متقابل برطرف ساخته است. در این پژوهش علاوه بر شناسایی پیش‌ران‌ها، با ارزیابی نوع و میزان تأثیرات آنها بر یکدیگر، نوع پیشران‌ها در نظام مالیاتی کشور تبیین و اولویت‌های آن‌ها نیز بیان می‌گردد. این موضوع را می‌توان از مباحث نوآوری در مقایسه با سایر پژوهش‌ها یاد کرد.

پیشنهادهای پژوهش

کارایی و اثربخشی نظام مالیاتی کشور به تحقق وصول درآمدهای مالیاتی بستگی دارد که این موضوع می‌تواند در سایه اجرای صحیح سیستم مالیاتی با رعایت عدالت، انصاف، کسب مقبولیت جامعه و... حاصل گردد. با توجه به خروجی نرم‌افزار، همه پیشران‌های حوزه فرهنگی - اجتماعی مؤثر در

محدودیت‌های پژوهش

با توجه به نیاز به شناسایی پیشران‌های اولیه در ابتدای پژوهش، این موضوع از طریق مصاحبه با خبرگان حاضر (مدیران مالیاتی) و پرسشنامه باز و مصاحبه با ایشان صورت پذیرفته است. با توجه به دسترسی سخت به خبرگان مالیاتی (به دلایل موقعیت شغلی و همچنین شرایط ویروس کرونا از پایان سال ۹۸ تاکنون ۹۹)، روند پژوهش همواره به کندی صورت پذیرفته است (هرچند تلاش بر دقت در اجرای پژوهش بوده است).

منابع

- اصغرپور، محمدجواد. (۱۳۹۶). *تصمیم‌گیری گروهی و نظریه بازی‌ها با نگرش تحقیق در عملیات*. تهران: مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.
- ایمانی برندق، محمد؛ پیری، پیروز و قربانی، توفیق. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت مالیات در ایران با استفاده از رویکرد سلسله مراتبی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲(۶)، ۶۳-۴۷.
- باباجانی، جعفر؛ قربانی زاده، وجه اله و خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۹). آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر آموزش و پژوهش. *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۰(۱)، ۹۶-۷۷.
- باباجانی، جعفر؛ ورزیده، فرخ و خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۷). آینده‌پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر علم و فناوری اطلاعات. *مجله حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۸)، ۱۳۸-۱۲۷.
- بابایی، فاطمه؛ جهانگیری کلوری، حسین و پیکانی، فاطمه. (۱۳۹۶). بررسی تجربی پیامدها و چالش‌های اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده (VAT) در نظام مالیاتی ایران. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۳(۲)، ۵۸-۴۳.
- پدram، عبدالرحیم. (۱۳۸۸). *آینده‌پژوهی، مفاهیم، روش‌ها*. انتشارات مرکز آینده‌پژوهی علوم و فناوری دفاعی.
- جعفری، محمدتقی. (۱۳۷۹). *فرهنگ پیرو، فرهنگ پیشرو*. تهران: مؤسسه تدوین و نشر آثار استاد علامه محمدتقی جعفری.
- جورجیو، لوک. (۱۳۹۱). *راهنمای آینده نگاری فناوری مفاهیم و شیوه کار*. مترجم: مسعود منزوی، تهران: مرکز آینده پژوهی علوم و فناوری دفاعی.
- حسنی، علی. (۱۳۹۹). *ابعاد اجتماعی مالیات*. در دسترس: <https://taxjournal.ir/article-1-1458-fa.html>
- حیدری، محمد و قاسمی، وحید. (۱۳۹۸). *ارائه الگوی پارادایمی فرهنگ مالیاتی نزد مؤدیان مالیاتی شهر اصفهان (پژوهش کیفی)* در حوزه جامعه‌شناسی اقتصادی. *مجله پژوهش‌های جامعه‌شناسی معاصر*، ۱۵، ۳۵-۱.
- خزایی، سعید و محمودزاده، امیر. (۱۳۹۳). *روش‌شناسی آینده‌نگاری*. تهران: انتشارات پارس ضیاء.
- خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۷). *آینده‌پژوهی حسابداری مدیریت*. رساله دکتری، دانشکده مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی.
- دیانتی، زهرا. (۱۳۹۶). *روش تحقیق در حسابداری- راهنمای عملی برای نگارش پایان‌نامه و مقاله*. تهران: انتشارات عدالت نوین.
- زمانی اسکندری، عین‌اله؛ مهربان پور، محمدرضا و جهانشاد، آزیتا. (۱۳۹۹). *آینده‌نگاری پیشران‌های حوزه آموزش و پژوهش در نظام مالیاتی ایران- با رویکرد اقتصادی*. *مجله دانش سرمایه‌گذاری*، ۹(۳۶)، ۳۹۵-۳۷۱.
- زمانی اسکندری، عین‌اله؛ مهربان پور، محمدرضا و جهانشاد، آزیتا. (۱۴۰۰). *بررسی و تبیین موقعیت استراتژیک نظام مالیاتی ایران*. *مجله بین‌المللی حسابداری مدیریت و مالی (IJFMA)*، ۶(۲۳)، ۲۰۳-۱۹۳.
- شوارتز، پیتر. (۱۳۸۲). *هنر دورنگری*. ترجمه عزیز علیزاده. تهران: انتشارات مرکز آینده‌پژوهی علوم فناوری دفاعی.
- لک، جمشید؛ پورعلی، محمدرضا و منصوری‌راد، همت. (۱۳۹۹). *آینده‌پژوهی در تحقیقات و آموزش حسابداری*. *نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۲(۴۵)، ۱۴۶-۱۳۳.
- محمدی، ییوک. (۱۳۷۰). *الگوهای فرهنگی*. نشریه فرهنگ، ۹.
- مینایی، حسین. (۱۳۹۲). *آینده‌پژوهی و روش‌های آن*. در دسترس: <http://hosseinminaei.blogfa.com/post/53>.
- ناظمی، امیر. (۱۳۸۶). *آینده‌نگاری منطقه‌ای به مثابه آمایش سرزمین*. تهران: اندیشکده آتی‌نگار.
- نعیمی، علی و قبادی، فرناز. (۱۳۹۵). *آینده پژوهی درحوزه نظام حسابرسی با نگاهی استراتژیک بر نقش فناوری اطلاعات*. *اولین کنفرانس بین‌المللی دستاوردهای نوین پژوهشی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد*.
- نیک اندیش، مسعود؛ مرادی، محمدعلی و پایان، علی. (۱۳۹۹). *تأثیر نوع فعالیت اشخاص حقوقی بر اختلاف بین*

- ACCA & IMA. (2016). Professional Accountants the Future: Drivers of Change and Future Skills. Available at: <http://www.accaglobal.com>.
- Asgharpour, M.J. (2017). *Group decision making and game theory with an operational research approach*. Tehran: University of Tehran Publishing Institute (In Persian).
- Babaee, F., Jahangiri, H. & Peykani, F. (2017). Experimental Study of the Consequences and Challenges of Experimental Implementation of VAT Law in the Iranian Tax System. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)3, 43-58 (In Persian).
- Babajani, J., Ghorbanzadeh, V. & Khanka, A. (2020). The Future of Management Accounting Research: The Perspective of Education and Research. *Journal of Experimental Accounting Research*, (1)10, 77-96 (In Persian).
- Babajani, J., Varzideh, F. & Khanka, A. (2019). Future of Management Accounting Research: The Perspective of Information Science and Technology. *Journal of Management Accounting*, (38)11, 127-138 (In Persian).
- Dianati, Z. (2016). *Research method in accounting-a practical guide for writing dissertations and articles*. Tehran: Adalat Publications (In Persian).
- Giorgio, L. (2012). *Technology foresight guide concepts and workflow*. Translate by Massoud Manzavi, Tehran: Center for Future Studies in Defense Science and Technology (In Persian).
- Hasani, A. (2021). Social Dimensions of Taxation. Available at: <http://www.intamedia.ir> (In Persian).
- Hedari, M. & Ghasemi, V. (2019). Presenting a Paradigm Model of Tax Culture Among Taxpayers in Isfahan (Qualitative Research) in the Field of Economic Sociology. *Contemporary Sociological Research*, 15, 1-15 (In Persian).
- Imani Barandagh, M., Piri, P. & Ghorbani, T. (2015). Investigating the Effect on Financial Quality in Iran Using a Hierarchical Approach. *Empirical Accounting Research*, (6)2, 47-63 (In Persian).
- Jafari, M. (2009). *Follower culture, progressive culture*. Tehran: Institute for Compiling and Publishing the Works of Allameh Mohammad Taghi Jafari (In Persian).
- Khanka, A. (2017). Futures Studies in Management Accounting. *PhD Thesis*, Faculty of Management, Allameh Tabatabaee University (In Persian).
- Khazaei, S. & Mahmoudzadeh, A. (2013). *Foresight Methodology*. Tehran: Pars Zia Publications (In Persian).
- Krell, E. (2013). Forecasting the Future Role of the Management, 2020. *Vision: www.Org/... /Management-Accounting-Roles-And-Challenges-A...*
- Lak, J., Pour Ali, M.R. & Mansouri Rad, H. (2019). Future Studies in Accounting Research and Education. *Journal of Accounting and Auditing Research*, (45)12, 133-146 (In Persian).
- Martin, B.R. (2000). *Matching social needs and technological capabilities: research foresight and the implications for social sciences (paper presented at the OECD workshop on social sciences and innovation)* [Z]. Tokyo: United Nations University.
- Minaee, H. (2013). Futurology and its Methods. Available at: <http://hosseinminaei.blogfa.com/post/53> (In Persian).
- Mohammadi, B. (2000). Cultural Patterns. *Journal of Culture*, 9 (In Persian).
- Naimi, A. & Ghobadi, F. (2015). Future research in the field of auditing system with a strategic view on the role of information technology. *The first international conference on new research achievements in*

مالیات ابرازی و مالیات قطعی (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی). *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۶(۲)، ۹۷-۱۱۴.

- management, accounting and economics*. (In Persian).
- Nazemi, A. (2006). *Regional foresight as land management*. Tehran: Atingar Institute (In Persian).
 - Nikandish, M., Moradi, M.A. & Payam, A. (2020), The Effect of the Type of Activity of Legal Entities on the Difference Between Declared Tax and Definitive Tax (Case study: Tax Affairs of South Khorasan). *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)6, 97-114 (In Persian).
 - Pedram, A. (2008). Future research, concepts, methods. Publications of the Center for Future, Public Research and Defense Technology. (In Persian).
 - Schwartz, P. (2002). *The art of foresight*. Translated by Aziz Alizadeh, Tehran: Defense Technology Science Futures Research Center Publications (In Persian).
 - Talha, M., Raja, J.B. & Seetharaman, A. (2010). A New Look at Management Accounting. *The Journal of Applied Business Research*, (4)26, 83-96.
 - Wendell, B. (2015). *Fundamentals of futurology*. Translate by Mostafa Taghavi & Mohsen Mohaghegh (2017), Tehran: Defense Industries Educational and Research Institute
 - Zainuddin, Z.N. & Suliman, S. (2016). Challenges Faced by Management Accountants in the 21st Century. *Procedia Economics and Finance*, 37, 466-470.
 - Zamani Eskandari, E., Mehrabanpour, M.R. & Jahanshad, A. (2020). Foresight of Education and Research in the Tax System of Iran - with an Economic Approach. *Investment Knowledge*, (36)9, 371-395 (In Persian).
 - Zamani Eskandari, E., Mehrabanpour, M.R. & Jahanshad, A. (2021). Investigating and Explaining the Strategic Position of Iran's Tax System Management. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, (23)6, 193-203 (In Persian).

تحلیل محتوای آزمون برگزار شده توسط هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی وزارت امور اقتصادی و

دارایی؛ سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸

*امیرهادی معنوی مقدم^۱، محمدحسین قائمی^۲، کیهان مهام^۳

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.

۳. دکتری حسابداری و حسابدار رسمی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۳/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۵/۲

Content Analysis of the Exam Held by the Certification Board of CPAs of the Ministry of Economic Affairs and Finance; The Years 2002 to 2019

*A.H. Manavi Moghadam¹, M.H. Ghaemi², K. Maham³

1. PhD. Student in Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

2. Associate Professor of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

3. PhD. in Accounting & IACPA, Tehran, Iran.

Received: 2021/6/7

Accepted: 2021/7/24

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Examining and scrutinizing the exams of the previous periods leads to gaining proper knowledge of the topics, number and combination of questions from different topics, their frequency and repetition. The present study examines, classifies and analyzes the four main sections of the exam during the years 2002 to 2019.

Research Method: In this research, content analysis method has been used to examine the topics and subjects raised in the exam.

Research Findings: The results show that the most important issues in question in the accounting sector are standards 18, 2, 11, 16 and 20; In the auditing department, sections 599-500, 299-200, 399-300 and 799-700; standards 315, 530, 520, 705, 200, 240 and 600; In the section on tax law, the law on direct taxes (exemptions, eligible costs, depreciation and income tax for legal entities); VAT Law (Exemptions, Duties and Duties of Taxpayers); In the section of other laws, commercial law (board of directors, general assemblies and changes in the company's capital); and the general accounting law of the country (miscellaneous regulations, government property, expenses and other payments).

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In order to increase the effectiveness of the exam and its standardization, the exam should be updated using the content analyzes performed in this research and the identified improvement opportunities.

Keywords: Certified Public Accountant Exam, Content Analysis, Board of Certification of CPAs.

JEL Classification: M41, M42, M48

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42, M48

* Corresponding Author: A.H. Manavi Moghadam

E-mail: manavimoghadam@gmail.com

* نویسنده مسئول: امیرهادی معنوی مقدم

Doi: 10.30473/GAA.2021.59451.1489

چکیده

موضوع و هدف مقاله: بررسی و موشکافی آزمون‌های دوره‌های گذشته به کسب آگاهی مناسب از سرفصل‌ها، تعداد و ترکیب پرسش‌های مطرح از مباحث مختلف، تناوب و تکرار آنها می‌انجامد. پژوهش حاضر به بررسی، طبقه‌بندی و تحلیل چهار بخش اصلی آزمون حسابدار رسمی طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸ می‌پردازد.

روش پژوهش: در این پژوهش برای بررسی موضوعات و مباحث مطرح شده در آزمون از روش تحلیل محتوا استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مهم‌ترین مباحث مورد پرسش در بخش حسابداری، استانداردهای ۱۸، ۲، ۱۱، ۱۶ و ۲۰؛ در بخش حسابرسی، بخش‌های ۵۹۹-۵۰۰، ۲۹۹-۲۰۰، ۳۹۹-۳۰۰ و ۷۹۹-۷۰۰؛ استانداردهای ۳۱۵، ۵۳۰، ۵۲۰، ۷۰۵، ۲۰۰، ۲۴۰ و ۶۰۰؛ در بخش قانون مالیات‌ها، قانون مالیات‌های مستقیم (معافیت‌ها، هزینه‌های قابل قبول، استهلاک و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی)؛ قانون مالیات بر ارزش افزوده (معافیت‌ها، وظایف و تکالیف مؤدیان)؛ در بخش سایر قوانین، قانون تجارت (هیئت‌مدیره، مجامع عمومی و تغییرات در سرمایه شرکت)؛ و قانون محاسبات عمومی کشور (مقررات متفرقه، اموال دولتی، هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها) هستند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: به‌منظور ارتقاء اثربخشی آزمون و استانداردسازی آن، با استفاده از تحلیل‌های صورت گرفته و فرصت‌های بهبود شناسایی شده، آزمون به‌روزرسانی شود.

واژه‌های کلیدی: آزمون حسابدار رسمی، تحلیل محتوا، هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی.

مقدمه^۱

آزمون حسابدار رسمی در ایران هر سال یکبار برگزار می‌شود. این آزمون بخش اصلی از فرایند ورود یک حسابدار حرفه‌ای برای عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران است. هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی در اجرای ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، مصوب سال ۱۳۷۲ و آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان مصوب سال ۱۳۷۴ و اصلاحیه‌های بعدی آن، آزمون را برگزار می‌کند. در سال ۱۳۷۸ آیین‌نامه چگونگی استفاده از خدمات حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی موضوع تبصره ۴ ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی به تصویب هیئت وزیران رسید. با تصویب این آیین‌نامه، مقدمات تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران فراهم شد. هم‌زمان هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی نیز تلاش‌های خود را در جهت تکمیل فهرست نخستین گروه حسابداران رسمی آغاز کرد (مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۷). آزمون شامل مهارت‌های:

۱. حسابداری،
۲. حسابرسی،
۳. قانون مالیات‌ها، و
۴. قوانین تجاری، مالی، محاسباتی و سایر قوانین، مرتبط

است.

در اینجا نگاهی عمیق‌تر به محتوا و مباحث مطرح شده در آزمون حسابدار رسمی خواهیم داشت:

هدف از صدور مجوز فعالیت برای حسابداران رسمی، حفاظت از منافع عمومی یا به طور مشخص‌تر، ارائه اطمینان به عموم مردم است که افراد دارای این مجوز، دانش و مهارت‌های لازم برای فعالیت مفید و مؤثر در حرفه را دارند. از جمله شرایط صدور مجوز فعالیت برای حسابداران رسمی می‌توان به داشتن الزام‌های تحصیلی، سابقه کار موردنیاز و گذراندن آزمون حسابدار رسمی اشاره کرد که دانش و مهارت‌های لازم برای عملکرد شایسته حسابداران رسمی را ارزیابی می‌کند (انجمن پژوهش‌های تحصیلی آمریکا، ۲۰۱۴).

۱. مقاله حاضر مستخرج از رساله دکتری رشته حسابداری با عنوان "ارائه مدلی برای ارزیابی و ارتقاء اثربخشی فرایند پذیرش حسابدار رسمی در ایران" می‌باشد. این پژوهش با حمایت علمی و مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی انجام شده است. از هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی وزارت امور اقتصادی و دارایی و نیز خزانه‌دار کل کشور بابت حمایت از این رساله کمال تشکر و قدردانی به عمل می‌آید.

هر سال تعداد زیادی از اهالی حرفه که واجد شرایط اولیه برای شرکت در آزمون هستند، در آزمون حسابدار رسمی شرکت می‌کنند. در رابطه با پرسش‌ها و موضوعاتی که قرار است، در آزمون مورد سؤال واقع شوند، جزئیات کمی به داوطلبان اعلام می‌گردد. در برخی کشورهای توسعه‌یافته، انجمن‌های حرفه‌ای متولی برگزاری آزمون، اطلاعات کاملی را در خصوص فرایند آزمون، منابع، ریز سرفصل‌هایی که قرار است مورد آزمون واقع شوند و تغییرات صورت گرفته نسبت به دوره قبل، به داوطلبان اعلام می‌کنند. بررسی و موشکافی آزمون‌های دوره‌های گذشته به‌منظور کسب آگاهی مناسب از سرفصل‌های مورد پرسش در آزمون، تعداد و ترکیب پرسش‌های مطرح شده از مباحث مختلف، تناوب و تکرار آنها ضروری به نظر می‌رسد. با آگاهی از این موارد می‌توان به نحو مناسب‌تری در خصوص میزان تغییر موردنیاز در آزمون، حوزه‌های مستلزم توجه بیشتر و نحوه به‌روزرسانی آزمون، تصمیمگیری کرد. پرسش اصلی این پژوهش این است که "تمرکز عمده آزمون حسابدار رسمی ایران در بخش‌های مختلف، بر چه مباحثی است؟"

برای پاسخ به این پرسش کلیه سؤال‌های مطرح شده در آزمون حسابدار رسمی از اولین سال برگزاری آن در سال ۱۳۸۱ تا سال ۱۳۹۸ مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این مقاله در نظر است تا بر اساس مراجعه و تحلیل محتوای آزمون‌های برگزار شده، بافت آزمون‌ها و ترکیب و روند پرسش‌ها شناسایی شود.

مبانی نظری

فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی در نقاط مختلف جهان عموماً شامل پیش‌نیازهای تحصیلی، پیش‌نیازهای تجربه کاری و آزمون نهایی است. آزمون حسابدار رسمی بخش مهم و پایانی این فرایند است. برگزاری شایسته آزمون‌های حرفه‌ای این اطمینان را به وجود می‌آورد که افراد پذیرفته‌شده در آزمون از دانش و مهارت‌های فنی لازم به‌عنوان حسابدار رسمی جهت حفاظت از منافع عمومی برخوردار هستند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۵). رویه بعضی از کشورها در نقاط مختلف جهان در خصوص آزمون، آموزش و تجربه کاری مورد نیاز در جدول ۱، آمده است. تجربه کاری مورد نیاز بین دو تا سه سال و مدرک تحصیلی مورد نیاز حداقل لیسانس در رشته حسابداری یا رشته‌های مرتبط می‌باشد. درس‌های مورد سؤال در آزمون حسابدار رسمی با توجه به تغییرات مستمر در حرفه و فناوری به طور پیوسته در حال تغییر و به‌روزرسانی است. در برخی

جدول ۱. خلاصه فرایند تعیین صلاحیت در کشورهای مختلف

نام و منبع	آموزش	تجربه	آزمون	توضیحات
حسابدار رسمی کانادا www.cpacanada.ca	مدرک تحصیلی لیسانس در رشته‌های مرتبط	حداقل ۳۰ ماه	برنامه آموزش حرفه‌ای به همراه آزمون	برنامه شامل واحدهای مشترک، انتخابی و عملی است.
حسابدار رسمی استرالیا www.cpaaustralia.com.au	مدرک تحصیلی لیسانس در حسابداری یا رشته‌های مرتبط	حداقل ۳۶ ماه	چهار مبحث اجباری و دو مبحث انتخابی	تجربه کاری می‌تواند پیش، هم‌زمان و یا پس از گذراندن مباحث باشد.
حسابدار رسمی آمریکا www.aicpa.org	مدرک تحصیلی لیسانس در حسابداری یا رشته‌های مرتبط	حداقل دو سال	آزمون شامل چهاربخش	برخی شرایط در ایالت‌های مختلف، متفاوت است.
حسابدار رسمی آلمان www.wpk.de	مدرک تحصیلی لیسانس در رشته‌های مرتبط	حداقل سه سال	برگزاری آزمون دو بار در سال و شامل هفت مبحث در بخش کتبی	سابقه کار برای مدارک تحصیلی کمتر از ۸ ترم، چهار سال است.
حسابدار رسمی ژاپن www.hp.jicpa.or.jp	دوره سه‌ساله آموزش	حداقل دو سال	آزمون در دو مرحله، مرحله اول دو بار و مرحله دوم یک‌بار در سال	تجربه کاری می‌تواند پیش و یا پس از موفقیت در آزمون کسب شود.
حسابدار رسمی ایران tsh2.mefa.ir	مدرک تحصیلی لیسانس در حسابداری یا رشته‌های مرتبط	حداقل شش سال	آزمون شامل چهاربخش	نیمی از تجربه کاری می‌تواند پس از موفقیت در آزمون کسب شود.

* منبع: در ستون اول برای هر ردیف ذکر شده است.

(AUD)، «مفاهیم و محیط کسب و کار»^۳ (BEC)، «حسابداری و گزارشگری مالی»^۴ (FAR)، و «مقررات»^۵ (REG) است. سطوح مهارت برگرفته از طبقه‌بندی اهداف آموزشی بلوم^۶ مهارت‌های:

۱. درک و به خاطر سپاری (درک و استنباط از اهمیت موضوع، با بهره‌گیری از دانش به‌دست آمده)،
۲. به‌کارگیری (استفاده از دانش، مفاهیم یا فنون یا نشان دادن آنها)،
۳. تحلیل (رسیدگی و مطالعه روابط متقابل بین عرصه‌های جداگانه، به‌منظور شناسایی علت‌ها و یافتن شواهد برای پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌ها)، و

کشورها مباحث آزمون شامل برخی مباحث اجباری و برخی مباحث اختیاری است. تعداد دروس مورد پرسش در آزمون، مباحث آن و تعداد دفعات برگزاری آزمون نیز در کشورهای مختلف، متفاوت است.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا که با بیش از ۴۳۱ هزار عضو بزرگ‌ترین نهاد دارای عضو در حرفه حسابداری در سطح دنیا محسوب می‌شود (اینگ، ۲۰۲۰)، وظیفه طراحی و تدوین، حفظ ساختار و تصحیح آزمون در ایالات‌متحده را برعهده دارد. این انجمن با به‌روز کردن شیوه آزمون، پایبندی خود به تعهدش در ارزیابی و تکامل آزمون در جهت اطمینان از وجود استاندارد قوی برای کسانی که وارد این حرفه می‌شوند را نشان می‌دهد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۶). آزمون شامل چهاربخش «حسابرسی و گواهی‌دهی»^۲

3. Business Environment & Concepts (BEC)
4. Financial Accounting & Reporting (FAR)
5. Regulation (REG)
6. Bloom's Taxonomy of Educational Objectives

2. Auditing & Attestation (AUD)

۴. ارزیابی (رسیدگی یا ارزشیابی مسائل و استفاده از قضاوت برای نتیجه‌گیری) را در بر می‌گیرد (مکرمی، ۱۳۹۴). مدت زمان آزمون برای مجموع چهار بخش ۱۶ ساعت است که به هر بخش ۴ ساعت تخصیص داده شده است (انجمن ملی هیئت‌های ایالتی حسابداری، ۲۰۲۱). آزمون شامل سه نوع پرسش است: پرسش‌های چندگزینه‌ای، شبیه‌سازی‌های وظیفه‌محور، و ارتباط نوشتاری. با استفاده از طرح‌های ساختاری توضیحات مفصلی در خصوص هر یک از بخش‌های چهارگانه آزمون در اختیار شرکت‌کنندگان در آزمون قرار می‌گیرد. این اطلاعات تفصیلی درباره تغییرهای برنامه‌ریزی‌شده و مهارت‌های خواسته‌شده از حسابداران رسمی جدید هستند. داوطلبان می‌توانند در زمان آزمون از نرم‌افزار مایکروسافت اکسل استفاده کنند، ولی توانایی آنها برای استفاده از این نرم‌افزار بررسی نمی‌شود (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۵). هر داوطلب ۱۸ ماه فرصت دارد تا تمام بخش‌های آزمون را قبول شود. نمره آزمون بر مبنای صفر تا ۹۹ و نمره قبولی در هر درس ۷۵ و بالاتر است (بکر، ۲۰۱۹).

در ایران پرسش‌های حسابداری و حسابرسی نباید با استانداردهای حسابداری و استانداردهای حسابرسی ایران (مصوب سازمان حسابرسی) مغایرتی داشته باشند و می‌بایست در سطحی باشند که مهارت‌های حرفه‌ای متقاضی برای امضای گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی احراز شود و پرسش‌های مربوط به قانون مالیات‌ها و سایر قوانین از قوانینی خواهد بود که در سال آزمون لازم‌الاجرا هستند (هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی، ۱۳۹۹). آزمون هر سال یک‌بار و در دو روز متوالی برگزار می‌شود. در هر روز، آزمون دو بخش برگزار می‌شود و فرد برای قبولی در همه بخش‌های آزمون، سه سال فرصت دارد. با توجه به توضیحات محدود و کلی ارائه شده در خصوص آزمون حسابدار رسمی و مباحث آن، این ضرورت احساس می‌گردد تا با بررسی روند آزمون در سال‌های گذشته به درک بهتری در خصوص مباحث مورد نظر و میزان اهمیت آنها دست یافت. همچنین با بررسی این مباحث می‌توان شناخت بهتری از مباحثی که با توجه به تحولات حرفه و فناوری مناسب است در آزمون به آنها توجه بیشتری مبذول شود و یا تا به حال مورد توجه قرار نگرفته‌اند، به دست آورد.

پیشینه پژوهش

گزارش تحقیقی در مورد تحلیل محتوای آزمون مشاهده نشد و پژوهش‌ها عمدتاً در ارتباط با عوامل موفقیت در آزمون، نوع

مدرک تحصیلی داوطلبان و تغییرات صورت گرفته در آزمون حسابدار رسمی هستند. نیگل و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی درباره ویژگی‌های برنامه‌های آموزشی حسابداری و موفقیت در آزمون حسابدار رسمی، به مطالعه عوامل نهادی و تحصیلات تکمیلی پرداخته‌اند. نرخ قبولی در آزمون می‌تواند به‌عنوان نشانه موفقیت یا عدم‌موفقیت یک برنامه آموزشی در آماده‌سازی مناسب داوطلبان به حساب آید. پرسش مورد توجه آنها این است که "آیا گذراندن یک دوره تحصیلات تکمیلی و عوامل نهادی مانند اعتبار دانشگاه، گزینش دانشجویان، مدارج و رتبه علمی اساتید، با عملکرد فرد در آزمون حسابدار رسمی مرتبط است؟" نتایج آنان نشان می‌دهد که گذراندن دوره‌های تحصیلات تکمیلی به بهبود عملکرد داوطلبان در آزمون حسابدار رسمی کمک می‌کند.

منک و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهش خود به بررسی تفاوت عملکرد داوطلبان دارای مدرک تحصیلی لیسانس و داوطلبان دارای تحصیلات تکمیلی در آزمون پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که دارندگان مدرک تحصیلی بالاتر عملکرد بهتری در آزمون حسابدار رسمی داشتند. بلاین و همکاران (۲۰۱۶، الف) و بوون و همکاران (۲۰۰۶)، نیز در تحقیقات خود به نتایج مشابهی دست یافتند.

فریمن (۲۰۱۷)، تغییرات صورت گرفته در فرایند آزمون حسابدار رسمی و میزان آمادگی دانشگاه‌ها برای آموزش مهارت‌های مورد نیاز به دانشجویان را مورد بررسی قرار داد. با توجه به سنجش مهارت‌های تحلیل و ارزیابی در ویرایش ۲۰۱۷ آزمون، نیاز به بهبود شیوه آموزش دانشگاه‌ها برای پوشش این مهارت‌ها وجود دارد.

بلاین و همکاران (۲۰۱۶، ب)، به بررسی این موضوع پرداختند که آیا ترتیب شرکت در بخش‌های مختلف آزمون تأثیری در قبولی داوطلبان دارد یا خیر. بدین منظور ایشان اطلاعات مربوط به ۱۲۱،۲۳۴ داوطلب را در بازه سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۳ مورد بررسی قرار دادند و متوجه شدند که به‌طور میانگین افرادی که بخش "حسابداری و گزارشگری مالی" را در ابتدا می‌گذرانند با سرعت بیشتری نسبت به کسانی که سایر بخش‌ها را در ابتدا می‌گذرانند، فرایند قبولی در همه بخش‌ها را به پایان می‌رسانند. همچنین افرادی که ابتدا بخش "مفاهیم و محیط کسب‌وکار" را می‌گذرانند دیرتر از سایرین، فرایند آزمون را به پایان می‌رسانند.

سلف و همکاران (۲۰۱۳)، در تحلیل تجربی خود به بررسی عملکرد داوطلبان در آزمون حسابدار رسمی پرداختند. آنان مؤسسات آموزشی را در سه دسته دولتی، غیرانتفاعی و آموزشگاه‌های خصوصی طبقه‌بندی کردند. در این مطالعه

حسابرسی؛ و در بخش قانون مالیات‌ها و سایر قوانین ماده قانونی؛ به‌عنوان واحد شمارش انتخاب گردید. همچنین در انتخاب مقوله‌ها، با توجه به دو ویژگی جامع و مانع بودن، در هر بخش به تناسب آن بخش مباحث مناسب تعیین گردید. برخی از پرسش‌ها چندوجهی است که می‌تواند در طبقه‌بندی‌های مختلفی قرار گیرد. این‌گونه پرسش‌ها در مبحث اصلی موردنظر در پرسش طبقه‌بندی گردیده است.

در مرحله سوم، پردازش داده‌های رمزگذاری شده و تحلیل‌های لازم به شرح ادامه، انجام گرفته‌است. بر پایه دروس حسابداری مالی، حسابداری صنعتی، حسابرسی، استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده، دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و احکام مالیاتی، قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین مورد سؤال در آزمون، بررسی مواد و پردازش محتوای پرسش‌ها انجام شده است.

آماره‌های توصیفی میانگین، انحراف معیار، انحراف استاندارد از میانگین، فاصله اطمینان ۹۵ درصد میانگین و کمترین و بیشترین داده برای کلیه پرسش‌های طبقه‌بندی شده بر حسب سال و موضوع محاسبه شده و از آزمون آنالیز واریانس برای مقایسه میانگین استانداردها و مباحث استفاده شد. همچنین برای بررسی پراکندگی پرسش‌های هر بخش از شاخص پراکندگی استفاده شده و برای مقایسه تعداد پرسش‌های مطرح شده از هر مبحث بین دو دوره، از آماره آزمون تی استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

بررسی تحلیلی بخش حسابداری

منبع اصلی پرسش‌های بخش حسابداری آزمون، استانداردهای حسابداری است. در مجموع از سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸ تعداد ۵۱۰ پرسش چندگزینه‌ای و ۱۰۱ پرسش تشریحی در این بخش مطرح شده است. در مجموع ادوار برگزاری آزمون حدود ۷۵ درصد پرسش‌ها از مبحث مالی و حدود ۲۵ درصد پرسش‌ها از مبحث حسابداری صنعتی مطرح شده است. در گام اول، کلیه پرسش‌های مالی مطرح در این بخش مورد بررسی قرار گرفته و استاندارد آن مشخص گردید. ترکیب پرسش‌های آزمون به تفکیک استانداردها و سال برگزاری آزمون در جدول ۲، آمده است. در مجموع سال‌های برگزاری آزمون، پرتکرارترین استانداردهای مورد سؤال شامل:

استاندارد ۱۸: "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی"

میانگین نمره و نرخ قبولی داوطلبان بر مبنای محل آموزش آنها مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که نوع دانشگاه محل آموزش ارتباط معناداری با میزان قبولی داوطلبان دارد. در بررسی منابع در دسترس مشخص می‌شود که تاکنون در زمینه تحلیل محتوای آزمون حسابداری رسمی در ایران گزارش تحقیقی منتشر نشده است. از این‌رو در این پژوهش به بررسی و تحلیل محتوای این آزمون می‌پردازیم.

روش‌شناسی پژوهش

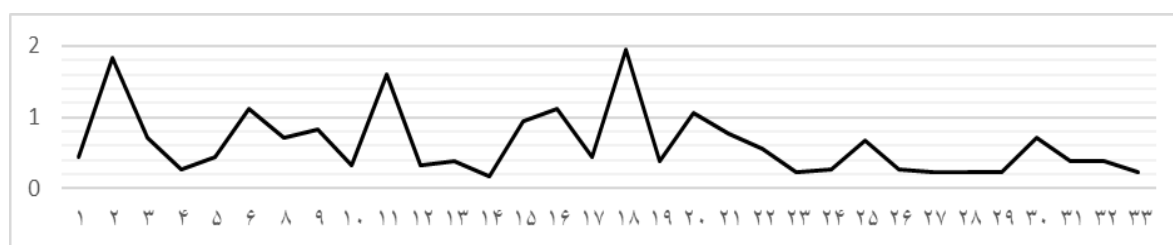
برای بررسی محتوای پیام‌های موجود در یک متن می‌توان از روش تحلیل محتوا استفاده کرد. در این روش محتوای پیام‌ها به طور نظام‌مند و کمی توصیف می‌شود. از این‌رو می‌توان این روش را تبدیل داده‌های کیفی به داده‌های کمی قلمداد کرد (سرمد، ۱۳۹۹). ماهیت این پژوهش توصیفی است و به‌منظور تحلیل آزمون‌های حسابداری رسمی در سال‌های گذشته از تحلیل محتوا استفاده شده است، به این صورت که با بررسی و شناسایی بافت (محتوای) پرسش‌های آزمون برای سال‌های اخیر، ترکیب و روند آن شناسایی می‌گردد. برای این کار ضرورت داشت تا محقق از طریق تحلیل کیفی پرسش‌ها، داده‌های لازم را برآورد نماید. این فرایند در سه مرحله عمده شامل آماده‌سازی و سازماندهی، بررسی مواد پیام و پردازش نتایج انجام گرفته است.

در مرحله آماده‌سازی و سازماندهی کلیه آزمون‌های برگزار شده مورد بررسی قرار گرفته و پرسش اصلی مشخص شد. آزمون‌های برگزار شده از اولین سال برگزاری آزمون در سال ۱۳۸۱ تا سال ۱۳۹۸ گردآوری گردید. جامعه آماری شامل کلیه پرسش‌های مطرح شده در طول ۱۸ سال برگزاری آزمون است. آزمون دارای چهار بخش حسابداری با ۵۱۰ پرسش، حسابرسی با ۴۳۰ پرسش، قانون مالیات‌ها با ۴۳۰ پرسش و سایر قوانین با ۴۳۰ پرسش است. هر بخش از آزمون به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفت.

بررسی مواد پیام (رمزگذاری)^۲ بر مبنای قراردادن داده‌های خام به‌صورت منظم در واحدهایی که امکان توصیف دقیق محتوا را دارد، انجام شد. رمزگذاری شامل انتخاب واحدها، انتخاب سیستم شمارش و انتخاب مقوله‌ها است. واحد بررسی بخش خاصی از محتوا است که مورد تحلیل قرار می‌گیرد. در اینجا هر پرسش آزمون به‌عنوان واحد بررسی انتخاب شد. برای انتخاب سیستم شمارش در هر بخش از آزمون، سیستم مناسب آن بخش در نظر گرفته شد. در بخش حسابداری، استانداردهای حسابداری؛ در بخش حسابرسی، استانداردهای

جدول ۲. ترکیب پرسش‌های آزمون حسابدار رسمی در بخش "حسابداری" به تفکیک استاندارد

جمع	سال																	استاندارد	
	۹۸	۹۷	۹۶	۹۵	۹۴	۹۳	۹۲	۹۱	۹۰	۸۹	۸۸	۸۷	۸۶	۸۵	۸۴	۸۳	۸۲		۸۱
۳۵	۱	۳	۲	۴	۲	۲	۱	۱	۳	۳	۲	۱	۱	۲	۰	۴	۱	۲	۱۸
۳۳	۱	۱	۱	۱	۱	۷	۱	۲	۴	۱	۲	۳	۱	۲	۱	۱	۲	۱	۲
۲۹	۱	۲	۲	۴	۳	۱	۰	۱	۴	۰	۰	۲	۱	۱	۲	۱	۲	۲	۱۱
۲۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۲	۱	۱	۲	۱	۱	۲	۴	۱	۱	۱	۶
۲۰	۱	۱	۱	۲	۲	۰	۰	۰	۱	۳	۱	۱	۱	۰	۱	۳	۱	۱	۱۶
۱۹	۱	۱	۱	۱	۱	۲	۰	۲	۱	۰	۱	۱	۰	۲	۲	۱	۱	۱	۲۰
۱۷	۲	۱	۰	۲	۲	۰	۱	۰	۰	۲	۰	۲	۱	۲	۱	۱	۰	۰	۱۵
۱۵	۱	۱	۱	۱	۰	۲	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۹
۱۴	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۲	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۲۱
۱۳	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۲	۰	۲	۰	۰	۳
۱۳	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۲	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۲	۸
۱۳	۱	۲	۱	۱	۰	۴	۱	۰	۱	۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳۰
۱۲	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۲	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۲۵
۱۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۲	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۲۲
۹	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۲	۰	۰	۰	۲	۰	۰	۴ م ن
۸	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱
۸	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۵
۸	۱	۱	۲	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱۷
۱۲۶	۸	۸	۶	۴	۶	۱۰	۸	۸	۸	۸	۸	۸	۷	۸	۷	۸	۲	۴	صنعتی
۸۸	۵	۶	۶	۵	۷	۱۱	۷	۸	۲	۵	۷	۳	۸	۳	۳	۰	۲	۰	سایر
۵۱۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۴۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۳۰	۲۵	۲۵	۱۵	۱۵	جمع

* منبع: یافته‌های پژوهش^۸

نمودار ۱. میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش حسابداری به تفکیک استاندارد

* منبع: یافته‌های پژوهش^۹

وابسته، بوده‌است که در مجموع بیش از ۳۰ درصد پرسش‌ها را شامل می‌شوند.

استانداردهایی که پرسش‌های کمتری از آنها مطرح شده شامل استاندارد ۱۳ (۷ پرسش)، استاندارد ۱۹ (۷ پرسش)، استاندارد ۳۱ (۷ پرسش)، استاندارد ۱۰ (۶ پرسش)، استاندارد ۱۲ (۶ پرسش)، استاندارد ۴ (۵ پرسش)، استاندارد ۲۴ (۵ پرسش)، استاندارد ۲۶ (۵ پرسش)،

استاندارد ۲: "صورت جریان‌های نقدی"،
 استاندارد ۱۱: "دارایی‌های ثابت مشهود"،
 استاندارد ۱۶: "آثار تغییر در نرخ ارز"،
 استاندارد ۶: "گزارش عملکرد مالی"، و
 استاندارد ۲۰: "سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری"

۸ منبع جداول ۲ تا ۲۶ یافته‌های پژوهش می‌باشد.

۹ منبع نمودارهای ۱ تا ۶ یافته‌های پژوهش می‌باشد.

جدول ۳. مقایسه میانگین استانداردها در بخش حسابداری

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	۱۲۴.۳۱۸	۳۱	۴.۰۱۰	۷.۹۲۲	۰.۰۰۰
Within Groups	۲۷۵.۳۸۹	۵۴۴	۰.۵۰۶		
Total	۳۹۹.۷۰۷	۵۷۵			

جدول ۴. شاخص تنوع پرسش‌های بخش حسابداری

مجموع	۱۳۸۹	۱۳۸۸	۱۳۸۷	۱۳۸۶	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	سال
	۰.۱۱۵۵	۰.۱۰۲۲	۰.۱۱۱۱	۰.۰۸	۰.۱۰۸۸	۰.۱۳۲۸	۰.۱۶۴۸	۰.۰۹۳۳	۰.۱۴۶۶	شاخص
۰.۰۸۶۳	۱۳۹۸	۱۳۹۷	۱۳۹۶	۱۳۹۵	۱۳۹۴	۱۳۹۳	۱۳۹۲	۱۳۹۱	۱۳۹۰	سال
	۰.۰۹۷۷	۰.۱۰۶۶	۰.۰۷۵۵	۰.۰۷۷۷	۰.۰۸۲۲	۰.۱۲۵	۰.۱۰۸۸	۰.۱۰۴۴	۰.۱۲۸۸	شاخص

جدول ۵. همبستگی شاخص تنوع پرسش‌های حسابداری با سال و پرسش‌های مفهومی

Correlations		سال	Correlations		درصد مالی
شاخص تنوع حسابداری	Pearson Correlation	-.۵۲۹	شاخص تنوع حسابداری	Pearson Correlation	-.۷۰۴
	Sig. (2-tailed)	۰.۰۲۴		Sig. (2-tailed)	۰.۰۰۱
	N	۱۸		N	۱۸

خواهد بود. نتایج حاصل از محاسبه شاخص به ازای سال‌های برگزاری آزمون در جدول ۴، آمده است. بیشترین تنوع پرسش‌ها مربوط به سال ۱۳۹۶ بوده و شاخص تنوع برای مجموع سال‌های برگزاری آزمون برابر ۰.۰۸۶۳ است.

جدول ۵، همبستگی بین شاخص تنوع حسابداری با درصد پرسش‌های مالی و سال‌های برگزاری آزمون را نشان می‌دهد. در مورد اول با توجه به کوچک‌تر بودن مقدار احتمال از ۰.۰۵ (۰.۰۰۱)، بین شاخص تنوع پرسش‌های بخش حسابداری و درصد پرسش‌های مالی ارتباط معناداری وجود دارد و با توجه به منفی بودن علامت ضریب همبستگی، روند شاخص تنوع حسابداری طی سال‌ها کاهشی بوده است. در مورد دوم نیز با توجه به کوچک‌تر بودن مقدار احتمال از ۰.۰۵ (۰.۰۲۴) بین شاخص تنوع بخش حسابداری با سال‌های برگزاری آزمون ارتباط معناداری وجود دارد و این شاخص در طی سال‌ها روند کاهشی داشته است.

به‌منظور فراهم کردن امکان مقایسه و بررسی دقیق‌تر تغییرات صورت گرفته در طول سال‌های برگزاری آزمون، این بازه به دو دوره نه‌ساله ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ تقسیم شده است. مهم‌ترین استانداردهایی که در دوره اول مورد پرسش واقع شده است شامل:

استاندارد ۲۳ (۴ پرسش)، استاندارد ۲۷ (۴ پرسش)، استاندارد ۲۸ (۴ پرسش)، استاندارد ۲۹ (۴ پرسش)، استاندارد ۳۳ (۴ پرسش) و استاندارد ۱۴ (۳ پرسش) است که این استانداردها به همراه ۱۰ پرسش که به استاندارد مشخصی قابل رهگیری نبوده‌اند، در قسمت سایر طبقه‌بندی شده‌اند. آماره‌های توصیفی میانگین، انحراف معیار، انحراف استاندارد از میانگین، فاصله اطمینان ۹۵ درصد میانگین و کمترین و بیشترین داده برای جدول ۲، محاسبه شد. نمودار ۱، میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش "حسابداری" به تفکیک استاندارد را نشان می‌دهد.

برای مقایسه میانگین استانداردها از آزمون آنالیز واریانس استفاده شده که در جدول ۳ آمده است. با توجه به اینکه مقدار احتمال آزمون کمتر از ۰.۰۵ (۰.۰۰۰) محاسبه شده، بنابراین بین استانداردهای بخش حسابداری در ترکیب پرسش‌های آزمون حسابدار رسمی، اختلاف معناداری وجود دارد.

اگر Y را تعداد پرسش‌های مطرح از هر استاندارد در هر سال و X را نسبت این پرسش‌ها به مجموع پرسش‌های هر سال در نظر بگیریم، شاخص تنوع برابر با $\sum X^2$ خواهد بود. عدد این شاخص بین صفر و یک است و هر چه کوچک‌تر باشد به معنی تنوع بیشتر پرسش‌های مطرح شده در آن سال

انجام محاسبات ریاضی و رسیدن به پاسخ نیاز دارند، می‌توان افزایش تعداد پرسش‌های محاسباتی و کاهش پرسش‌های مفهومی را گامی در جهت افزایش میزان دشواری آزمون برشمرد.

در راستای طبقه‌بندی صحیح و رسیدن به تحلیل دقیق‌تر سؤالات، کلیه پرسش‌های مالی بخش حسابداری برای یافتن بند یا بندهای مورد نظر در استاندارد مربوطه بررسی شدند. نتایج این بررسی نشان می‌دهد که تقریباً همه پرسش‌های مفهومی قابل ردیابی به بند یا بندهایی از استانداردهای حسابداری هستند.

استانداردهای حسابداری بخش عمومی

کشورهای مختلف از دهه‌های گذشته به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی اقدام نموده‌اند تا در نهایت این تلاش‌ها در سال ۱۹۸۷ منجر به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی توسط کمیته بخش عمومی که از زیر مجموعه‌های آیفک می‌باشد، شده است (غلامی و همکاران، ۱۳۹۸). در کشورمان نیز طی سال‌های اخیر اقداماتی در راستای اصلاحات نظام مالی صورت گرفته که نقطه عطف آن تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی می‌باشد که از ابتدای سال ۱۳۹۴ لازم‌الاجرا گردیده است (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶). با توجه به اینکه این استانداردها در سال‌های اخیر لازم‌الاجرا گردیده‌اند، انتظار نمی‌رود پرسش‌های زیادی در خصوص آنها مطرح گردیده باشد.

در مجموع سال‌های برگزاری آزمون، از مبحث حسابداری بخش عمومی فقط یک پرسش در سال ۱۳۹۸ مطرح شده است. این در حالی است که در آزمون کارکنان حرفه‌ای تعداد پرسش‌های استانداردهای حسابداری بخش عمومی ۳ پرسش از ۲۵ پرسش بخش حسابداری است. به این ترتیب این مبحث که ۱۲ درصد از پرسش‌های بخش حسابداری آزمون کارکنان حرفه‌ای را به خود اختصاص می‌دهد، در آزمون انتخاب حسابدار رسمی سهمی ندارد. در رده حسابرس ارشد از مباحث مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی - اهداف گزارشگری عمومی؛ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی - واحد گزارشگر؛ مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی - عناصر صورت‌های مالی؛ و مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی - ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارشگری مالی با مقاصد عمومی پرسش مطرح می‌شود. در رده سرپرست حسابرسی و رده سرپرست ارشد حسابرسی علاوه بر مباحث گفته شده از استاندارد حسابداری

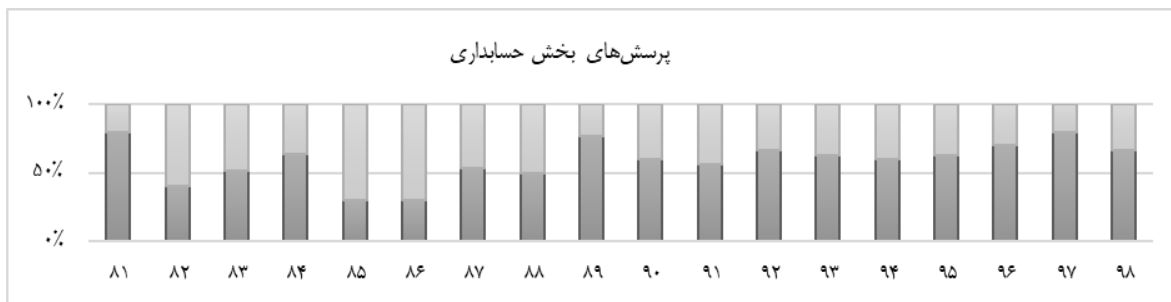
استاندارد ۱۸: "صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی" (۶.۹۶ درصد)؛ استاندارد ۲: "صورت جریان‌های نقدی" (۶.۰۹ درصد)؛ استاندارد ۶: "گزارش عملکرد مالی" (۶.۰۹ درصد)؛ استاندارد ۱۶: "آثار تغییر در نرخ ارز" (۵.۲۲ درصد)؛ و استاندارد ۱۱: "دارایی‌های ثابت مشهود" (۴.۷۸ درصد)؛ بوده است که در مجموع بیش از ۲۹ درصد پرسش‌ها را در بر می‌گیرد.

پرتکرارترین استانداردهای مورد سؤال در دوره اخیر شامل استاندارد ۱۸ (۶.۷۹ درصد)؛ استاندارد ۲ (۶.۷۹ درصد)؛ استاندارد ۱۱ (۶.۴۳ درصد)؛ استاندارد ۳۰: "سود هر سهم" (۳.۹۳ درصد)؛ و استاندارد ۲۰: "سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته" (۳.۵۷ درصد)؛ بوده است که در مجموع بیش از ۲۷ درصد پرسش‌ها را شامل می‌شود. برای مقایسه تعداد پرسش‌ها از هر استاندارد بین دو دوره، از آزمون تی استفاده شد. با توجه به مقادیر احتمال در هر استاندارد، مواردی که کمتر از ۰.۰۵ محاسبه شده، نشان‌دهنده وجود اختلاف معنادار بین دو دوره برای استانداردهای ۶ (۰.۰۴۷)، ۲۳ (۰.۰۳۵)، ۳۰ (۰.۰۴۴) و ۳۲ (۰.۰۰۸) است که در جدول ۶ ارائه شده است. علاوه بر این پرسش‌های آزمون به دو دسته مفهومی و محاسباتی تقسیم‌بندی گردید. پرسش‌های مفهومی پرسش‌هایی هستند که برای پاسخگویی به آنها به محاسبات ریاضی نیازی نیست. تعداد پرسش‌های مفهومی و محاسباتی مطرح شده در آزمون برحسب سال برگزاری آزمون در نمودار ۲، ارائه شده است. ۷۹ درصد پرسش‌های "صنعتی" از نوع پرسش‌های محاسباتی بوده است. این تقسیم‌بندی در خصوص پرسش‌های "مالی" تقریباً برابر است. در مجموع پرسش‌های مطرح شده در بخش حسابداری، ۵۹ درصد پرسش‌ها از نوع محاسباتی و ۴۱ درصد آنها از نوع مفهومی بوده است.

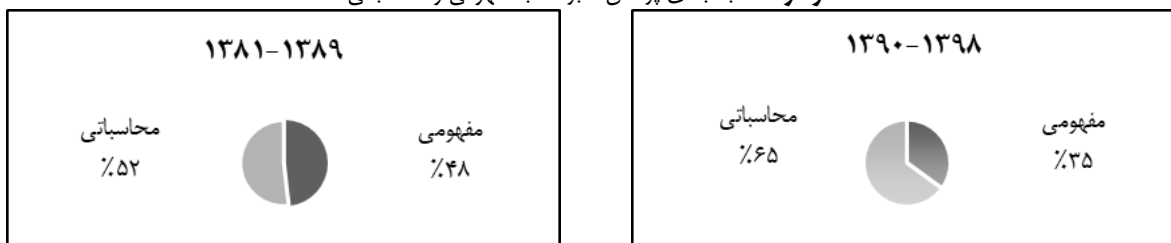
به‌منظور فراهم کردن امکان مقایسه و بررسی دقیق‌تر تغییرات صورت گرفته در نوع پرسش‌ها، این بازه به دو دوره نه‌ساله تقسیم شده که نتایج آن در نمودار ۳، آمده است. مشاهده می‌شود که در دوره ابتدایی برگزاری آزمون تعداد پرسش‌های مفهومی و محاسباتی تقریباً برابر بوده است. اما با گذر زمان این نسبت تغییر کرده و در نه‌ساله اخیر تعداد پرسش‌های محاسباتی افزایش چشمگیری داشته و از تعداد پرسش‌های مفهومی کاسته شده، به‌نحوی که ۶۵ درصد پرسش‌ها از نوع محاسباتی و تنها ۳۵ درصد آنها از نوع مفهومی هستند. با توجه به اینکه زمان آزمون محدود است و پرسش‌های محاسباتی عموماً به مدت‌زمان بیشتری جهت

جدول ۶. مقایسه تعداد پرسش‌ها از هر استاندارد بین دو دوره

Independent Samples Test						
استاندارد	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower
۶	۲.۱۵۷	۱۶	۰.۰۴۷	۰.۸۸۸۸۹	۰.۴۱۲۰۱	۰.۰۱۵۴۶
۲۳	۲.۵۳۰	۸۰۰۰	۰.۰۳۵	۰.۴۴۴۴۴	۰.۱۷۵۶۸	۰.۰۳۹۳۲
۳۰	-۲.۱۸۳	۱۶	۰.۰۴۴	-۱.۰۰۰۰۰	۰.۴۵۸۱۲	-۱.۹۷۱۱۸
۳۲	-۳.۵۰۰	۸۰۰۰	۰.۰۰۸	-۰.۷۷۷۷۸	۰.۲۲۲۲۲	-۱.۲۹۰۲۲



نمودار ۲. طبقه‌بندی پرسش‌ها برحسب مفهومی و محاسباتی



نمودار ۳. طبقه‌بندی پرسش‌های بخش "حسابداری" برحسب مفهومی و محاسباتی - دوره‌های زمانی

جدول ۷. ترکیب پرسش‌های آزمون برحسب ساختار کلی استانداردهای حسابداری

درصد	تعداد	شماره	موضوع
۳۰.۲۳%	۱۳۰	۵۹۹-۵۰۰	شواهد حسابرسی
۱۴.۶۵%	۶۳	۲۹۹-۲۰۰	اصول و مسئولیت‌های کلی
۱۳.۹۶%	۶۰	۴۹۹-۳۰۰	ارزیابی خطر و برخورد با خطرهای ارزیابی شده
۱۲.۳۳%	۵۳	۷۹۹-۷۰۰	گزارشگری و نتیجه‌گیری حسابرسی
۷.۶۸%	۳۳	۶۹۹-۶۰۰	استفاده از خدمات دیگران
۴.۱۹%	۱۸	۸۹۹-۸۰۰	زمینه‌های تخصصی / موارد خاص
۳.۴۹%	۱۵	۲۹۹۹-۲۰۰۰	استانداردهای بررسی اجمالی
۲.۰۹%	۹	۳۹۹۹-۳۰۰۰	استانداردهای خدمات اطمینان بخشی به جز حسابرسی و بررسی اجمالی
۲.۰۹%	۹	-	حسابرسی عملیاتی
۱.۸۶%	۸	۴۹۹۹-۴۰۰۰	استانداردهای خدمات مرتبط
۱.۳۹%	۶	۹۹-۱	استانداردهای کنترل کیفیت
۱.۱۶%	۵	-	آیین رفتار حرفه‌ای
۴.۸۸%	۲۱	-	سایر
۱۰۰%	۴۳۰	-	جمع

بخش عمومی شماره یک: نحوه ارائه صورت‌های مالی؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره دو: نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره سه: درآمد حاصل از عملیات غیر مبادله‌ای؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره چهار: درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره پنج: دارایی‌های ثابت مشهود؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره شش: موجودی‌ها؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره هفت: دارایی‌های نامشهود؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره هشت: ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی؛ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره نه: حسابداری مخارج تأمین مالی؛ و استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ده: رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات نیز سؤال مطرح می‌شود.

بررسی تحلیلی بخش حسابداری

منبع اصلی پرسش‌های بخش حسابداری آزمون، استانداردهای حسابداری است. ساختار کلی استانداردهای حسابداری به همراه تعداد و ترکیب پرسش‌های مطرح شده از هر طبقه در جدول ۷، ارائه شده است. مبحث "شواهد حسابداری" با بیش از ۳۰ درصد، بیشترین تعداد پرسش‌ها را به خود اختصاص داده و پس از آن "اصول و مسئولیت‌های کلی" با ۱۵ درصد، "ارزیابی خطر و برخورد با خطرهای ارزیابی شده" با ۱۴ درصد و "گزارشگری و نتیجه‌گیری حسابداری" با ۱۲ درصد مهم‌ترین مباحث این بخش به حساب می‌آیند.

برای گسترش سطح تحلیل از مباحث کلی به استانداردهایی که سؤال از آن مطرح شده، کلیه پرسش‌های مطرح شده در این بخش مورد بررسی قرار گرفته و استاندارد مورد نظر در هر پرسش مشخص گردید. ترکیب پرسش‌های آزمون به تفکیک استانداردها و سال برگزاری آزمون در جدول ۸، آمده است. در مجموع ۱۸ سال برگزاری آزمون، پرتکرارترین استانداردهای مورد سؤال در درجه اول شامل:

- استاندارد بخش ۳۱۵: "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن؛"
- استاندارد بخش ۵۳۰: "نمونه‌گیری در حسابداری؛"
- استاندارد بخش ۵۲۰: "شواهد حسابداری - روش‌های تحلیلی؛"
- استاندارد بخش ۷۰۵: "اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرسان مستقل؛"
- استاندارد بخش ۲۰۰: "اهداف کلی حسابرسان مستقل و

انجام حسابداری طبق استانداردهای حسابداری؛"

- استاندارد بخش ۲۴۰: "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب در حسابداری صورت‌های مالی؛" و

- استاندارد بخش ۶۰۰: "ملاحظات خاص در حسابداری صورت‌های مالی گروه - شامل کار حسابرسان بخش؛" بوده است که ۳۲ درصد پرسش‌ها را به خود اختصاص داده‌اند.

استانداردهایی که پرسش‌های کمتری از آنها مطرح شده شامل: استاندارد بخش ۳۰۰ (۸ پرسش)، استاندارد بخش ۶۱۰ (۸ پرسش)، استاندارد بخش ۲۵۰ (۷ پرسش)، استاندارد بخش ۵۴۰ (۷ پرسش)، استاندارد بخش ۵۶۰ (۷ پرسش)، استاندارد بخش ۶۲۰ (۷ پرسش)، استاندارد بخش ۷۲۰ (۷ پرسش)، استاندارد بخش ۱ (۶ پرسش)، استاندارد بخش ۵۰۱ (۶ پرسش)، استاندارد بخش ۷۱۰ (۶ پرسش)، استاندارد بخش ۲۴۱۰ (۶ پرسش)، استاندارد بخش ۴۴۰۰ (۶ پرسش)، استاندارد بخش ۲۱۰ (۵ پرسش)، استاندارد بخش ۲۲۰ (۵ پرسش)، استاندارد بخش ۲۳۰ (۵ پرسش)، استاندارد بخش ۸۰۰ (۵ پرسش)، آیین رفتار حرفه‌ای (۵ پرسش)، استاندارد بخش ۲۶۵ (۳ پرسش)، استاندارد بخش ۲۶۰ (۲ پرسش)، استاندارد بخش ۴۴۱۰ (۲ پرسش) و استاندارد بخش ۴۵۰ (۱ پرسش) است که این استانداردها به همراه ۲۱ پرسش که به استاندارد مشخصی قابل رهگیری نبوده‌اند، در قسمت سایر طبقه‌بندی شده‌اند. آماره‌های توصیفی میانگین، انحراف معیار، انحراف استاندارد از میانگین، فاصله اطمینان ۹۵ درصد میانگین و کمترین و بیشترین داده محاسبه شد. نمودار ۴، میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش حسابداری به تفکیک استاندارد را نشان می‌دهد.

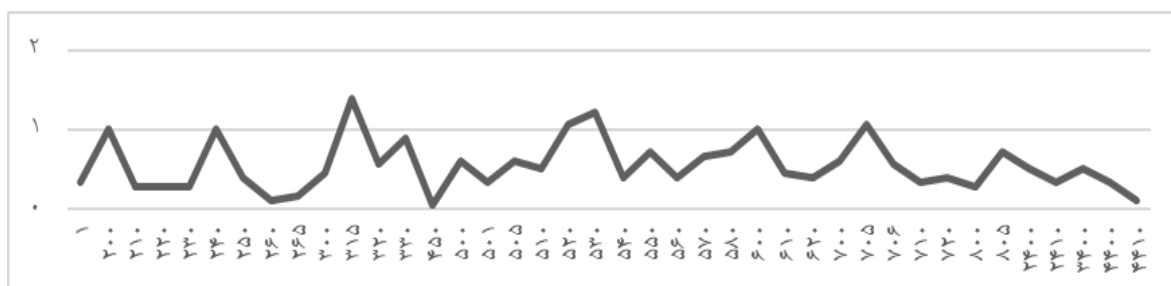
برای مقایسه میانگین استانداردها از آزمون آنالیز واریانس استفاده شده که در جدول ۹، آمده است. با توجه به اینکه مقدار احتمال آزمون کمتر از ۰.۰۵ (۰.۰۰۰۰) محاسبه شده، بنابراین بین استانداردهای حسابداری در ترکیب پرسش‌های آزمون، اختلاف معناداری وجود دارد.

در مجموع از سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸ تعداد ۴۳۰ پرسش چندگزینه‌ای و ۱۰۷ پرسش تشریحی در این بخش مطرح شده است. نتایج حاصل از محاسبه شاخص تنوع به‌ازای سال‌های برگزاری آزمون در جدول ۱۰، آمده است. بیشترین تنوع پرسش‌ها مربوط به سال‌های ۱۳۹۴ و ۱۳۹۷ بوده و شاخص تنوع برای مجموع سال‌های برگزاری آزمون ۰.۰۰۲۶ است.

با گذر زمان برخی مباحث اهمیت خود را از دست داده و بر اهمیت برخی دیگر افزوده شده است. آیین رفتار حرفه‌ای از جمله مباحثی است که در دوره اول اهمیت بیشتری داشته و

جدول ۸. ترکیب پرسش‌های آزمون حسابدار رسمی در بخش "حسابرسی" به تفکیک استاندارد

جمع	سال																	استاندارد	
	۹۸	۹۷	۹۶	۹۵	۹۴	۹۳	۹۲	۹۱	۹۰	۸۹	۸۸	۸۷	۸۶	۸۵	۸۴	۸۳	۸۲		۸۱
۲۵	۱	۰	۰	۲	۱	۱	۱	۴	۲	۲	۱	۴	۱	۱	۲	۱	۰	۱	۳۱۵
۲۲	۲	۱	۲	۲	۲	۱	۱	۱	۲	۱	۲	۲	۲	۰	۰	۰	۰	۱	۵۳۰
۱۹	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۴	۲	۰	۱	۱	۲	۰	۰	۱	۵۲۰
۱۹	۱	۱	۱	۰	۰	۲	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۲	۰	۱	۲	۲	۲	۷۰۵
۱۸	۱	۰	۰	۱	۱	۲	۳	۰	۱	۱	۲	۲	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۲۰۰
۱۸	۰	۱	۱	۰	۲	۱	۰	۱	۳	۱	۱	۰	۲	۱	۱	۲	۰	۱	۲۴۰
۱۸	۲	۱	۱	۲	۱	۳	۲	۰	۲	۰	۰	۰	۰	۱	۲	۰	۰	۱	۶۰۰
۱۶	۱	۰	۱	۲	۱	۱	۱	۱	۲	۱	۱	۰	۲	۱	۰	۰	۰	۱	۳۳۰
۱۳	۲	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۳	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۵۵۰
۱۳	۱	۲	۱	۱	۱	۰	۱	۲	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۵۸۰
۱۳	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۲	۲	۰	۱	۰	۱	۰	۲	۱	۰	۸۰۵
۱۲	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۵۷۰
۱۱	۰	۲	۳	۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۵۰۰
۱۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۲	۲	۱	۰	۰	۵۰۵
۱۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۳	۱	۰	۲	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۷۰۰
۱۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۳۲۰
۱۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۲	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۷۰۶
۹	۲	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۵۱۰
۹	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۲	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۲۴۰۰
۹	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳۴۰۰
۹	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۴ ح
۱۳۵	۹	۱۰	۷	۶	۹	۶	۵	۵	۳	۶	۹	۹	۱۰	۱۱	۸	۱۱	۶	۵	سایر
۴۳۰	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۱۵	۱۵	جمع



نمودار ۴. میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش حسابرسی به تفکیک استاندارد

جدول ۹. مقایسه میانگین استانداردها در بخش حسابرسی

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	۷۱.۴۶۵	۳۹	۱.۸۳۲	۴.۳۷۵	۰.۰۰۰
Within Groups	۲۸۴.۸۳۳	۶۸۰	۰.۴۱۹		
Total	۳۵۶.۲۹۹	۷۱۹			

جدول ۱۰. شاخص تنوع پرسش‌های بخش حسابرسی

مجموع	سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹
	شاخص	۰.۰۷۵۵	۰.۰۷۵۵	۰.۰۷۸۴	۰.۰۵۶	۰.۰۵۲۸	۰.۰۵۲۸	۰.۰۵۲۸	۰.۰۶۵۶	۰.۰۵۹۲
۰.۰۰۲۶	سال	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸
	شاخص	۰.۰۶۵۶	۰.۰۸۴۸	۰.۰۵۲۸	۰.۰۵۶	۰.۰۴۹۶	۰.۰۵۶	۰.۰۵۹۲	۰.۰۴۹۶	۰.۰۶۲۴

دارایی اشخاص حقیقی و حقوقی است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست‌های مالی در راستای حفظ منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور به موجب قوانین و مقررات وصول می‌شود (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴). در سال ۱۳۴۵ اولین قانون جامع مالیات‌های مستقیم در ایران به تصویب رسید که این قانون پس از انقلاب دستخوش تغییراتی گردید و در نهایت قانون مالیات‌های مستقیم جدید در اسفندماه ۱۳۶۶ به تصویب رسید. این قانون در سال ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴ مورد تجدیدنظر قرار گرفته و اصلاحاتی در آن اعمال شد. همچنین قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ به تصویب رسید (فریدونی، ۱۳۹۸). وجود قوانین، دستورالعمل‌ها، و آیین‌نامه‌های متعدد مالیاتی و تغییرات مستمر آنها باعث سردرگمی داوطلبان می‌شود.

پرسش‌های آزمون در این بخش را می‌توان در ۱۸ مبحث به شرح جدول ۱۱، طبقه‌بندی کرد. مهم‌ترین مباحث این بخش در طول ۱۸ دوره برگزاری آزمون عبارت است از معافیت‌ها (مبحث ۸)، قانون مالیات بر ارزش افزوده (مبحث ۱۷)، هزینه‌های قابل قبول و استهلاک (مبحث ۹)، و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (مبحث ۶). این چهار مبحث در مجموع بیش از ۵۷ درصد پرسش‌های آزمون را به خود اختصاص داده‌اند.

در مجموع در طول ۱۸ سال برگزاری آزمون تعداد ۴۳۰ پرسش چندگزینه‌ای و ۵۹ پرسش تشریحی در این بخش مطرح شده است. در چهار سال اخیر به طور متوسط سه پرسش از مبحث "مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی"، سه

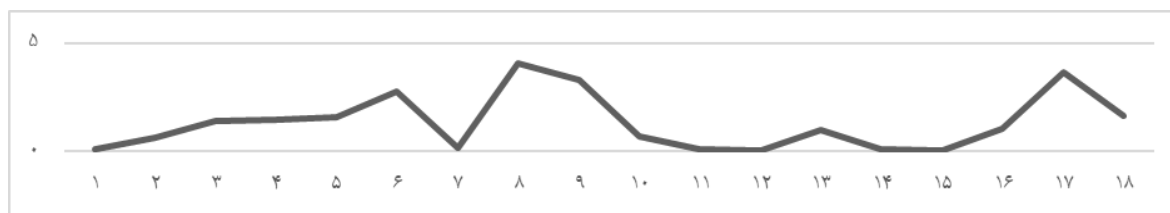
مورد سؤال واقع می‌شده، اما در دوره اخیر، اهمیت خود را از دست داده و پرسشی از این مبحث مطرح نشده است. در مجموع دوره‌های برگزاری آزمون تعداد ۹ پرسش از بحث حسابرسی عملیاتی مطرح شده است. برخی از پرسش‌ها نیز قابل ردیابی مستقیم به استانداردهای حسابرسی نیستند یا از مباحثی خارج از استانداردهای حسابرسی مطرح شده‌اند. به عنوان مثال در سال ۱۳۹۸ سه پرسش از مباحث حسابرسی کامپیوتری مطرح گردیده است که این گونه پرسش‌ها در بخش سایر طبقه‌بندی شده‌اند. استانداردهای گزارشگری شامل استانداردهای ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶ یکی از مباحث مهم آزمون محسوب می‌شود که پرسش‌های چندگزینه‌ای فراوانی به این مباحث پرداخته‌اند. همچنین هر ساله بخشی از پرسش‌های تشریحی که امتیاز بالایی را به خود اختصاص می‌دهد، به این موضوع می‌پردازد. دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسان مستقل، پرسش و پاسخ‌های کمیته فنی سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران نیز مورد سؤال واقع می‌شوند. بررسی پرسش‌های تشریحی نشان می‌دهد که این پرسش‌ها از پراکندگی مناسبی برخوردار بوده و در هر سال پرسش‌های جامعی مطرح شده که بیشتر مباحث را در خود پوشش می‌دهد.

بررسی تحلیلی بخش قانون مالیات‌ها

مالیات یک نوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره‌وری از امکانات و منابع یک کشور موظف به پرداخت آن هستند. به عبارت دیگر، مالیات قسمتی از درآمد یا

جدول ۱۱. مباحث بخش "قانون مالیات‌ها"

عنوان	مبحث	تعداد	درصد	عنوان	مبحث	تعداد	درصد
معافیت‌ها	۸	۷۳	۱۶.۹۸	تشویقات و جرایم مالیاتی	۱۳	۱۸	۴.۱۹
قانون مالیات بر ارزش افزوده	۱۷	۶۶	۱۵.۳۵	مقررات عمومی	۱۰	۱۳	۳.۰۲
هزینه‌های قابل قبول و استهلاک	۹	۵۹	۱۳.۷۲	حق تمبر	۲	۱۲	۲.۸۰
مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی	۶	۵۰	۱۱.۶۳	مالیات درآمد اتفاقی	۷	۳	۰.۶۹
سایر قوانین	۱۸	۳۰	۶.۹۷	اشخاص مشمول مالیات	۱	۲	۰.۴۷
مالیات بردرآمد مشاغل	۵	۲۸	۶.۵۰	وظایف مؤدیان	۱۱	۲	۰.۴۷
مالیات بردرآمد حقوق	۴	۲۶	۶.۰۵	وصول مالیات	۱۴	۲	۰.۴۷
مالیات بردرآمد املاک	۳	۲۵	۵.۸۱	وظایف اشخاص ثالث	۱۲	۱	۰.۲۳
دادستانی انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن	۱۶	۱۹	۴.۴۲	مراجعات تشخیص مالیات و وظایف و اختیارات آنها	۱۵	۱	۰.۲۳
مجموع		۱۰۰٪					



نمودار ۵. میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش قانون مالیات‌ها به تفکیک مباحث

جدول ۱۲. مقایسه میانگین مباحث بخش قانون مالیات‌ها

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	۵۲۲.۲۱۰	۱۷	۳۰.۷۱۸	۱۷.۳۰۷	۰.۰۰۰
Within Groups	۵۴۳.۱۱۱	۳۰۶	۱.۷۷۵		
Total	۱۰۶۵.۳۲۱	۳۲۳			

استفاده شده که در جدول ۱۲، آمده است. با توجه به اینکه مقدار احتمال آزمون کمتر از ۰.۰۵ (۰.۰۰۰) محاسبه شده، بنابراین بین مباحث بخش قانون مالیات‌ها در ترکیب پرسش‌های آزمون، اختلاف معناداری وجود دارد.

پرسش‌هایی که در بخش سایر قوانین طبقه‌بندی شده است به قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی؛ مصوبه شورای عالی هماهنگی اقتصادی؛ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقاء نظام مالی کشور؛ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی ج.ا.ا؛ قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید؛ قانون حمل‌ونقل و عبور کالا از قلمرو ج.ا.ا؛ قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴؛ قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع

پرسش از مبحث "هزینه‌های قابل قبول و استهلاک"، پنج پرسش از مبحث "معافیت‌ها"، و شش پرسش از مبحث "مالیات بر ارزش افزوده" مطرح شده است. بررسی پرسش‌های تشریحی نیز نشان می‌دهد که این پرسش‌ها از پراکندگی مناسبی برخوردار بوده و در هر سال پرسش‌های جامعی مطرح شده که بیشتر مباحث را در خود پوشش می‌دهد. آماره‌های توصیفی میانگین، انحراف معیار، انحراف استاندارد از میانگین، فاصله اطمینان ۹۵ درصد میانگین و کمترین و بیشترین داده برای پرسش‌های این بخش محاسبه شد. نمودار ۵، میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده بخش قانون مالیات‌ها به تفکیک مباحث را نشان می‌دهد. برای مقایسه میانگین مباحث از آزمون آنالیز واریانس

برخی مباحث که در دوره اول اهمیت بیشتری داشته‌اند، کاهش یافته و به جای آنها به مباحث ارزش افزوده پرداخته شده است. مباحثی که وزن آنها در دوره دوم نسبت به دوره اول کاهش چشمگیری داشته‌است عبارت است از مالیات بر درآمد املاک (مبحث ۳ - از ۹.۲۷ درصد به ۲.۶۷ درصد)، مالیات بر درآمد حقوق (مبحث ۴ - از ۹.۲۷ درصد به ۳.۱۱ درصد)، و مالیات بر درآمد مشاغل (مبحث ۵ - از ۹.۷۶ درصد به ۳.۵۶ درصد).

قانون مالیات‌های مستقیم منبع اصلی پرسش‌های این بخش از آزمون است. با توجه به وزن بالای پرسش‌های آن و به منظور گسترش سطح تحلیل، این قانون با جزئیات بیشتری بررسی شده است. قانون مالیات‌های مستقیم دارای ۲۸۲ ماده و مشتمل بر پنج باب است. پرسش‌های مطرح شده از این قانون به تفکیک باب و فصل آن در جدول ۱۵، آمده است.

از فصل‌های اول، دوم، سوم و چهارم از باب دوم؛ فصل‌های دوم و هفتم از باب سوم؛ فصل‌های سوم و هشتم از باب چهارم؛ و فصل‌های دوم، سوم، چهارم و پنجم از باب پنجم پرسشی مطرح نشده است. برای گسترش سطح تحلیل از قوانین و مباحث به ماده قانونی که سؤال از آن مطرح شده، کلیه پرسش‌های مطرح شده از این قانون مورد بررسی قرار گرفته و ماده قانونی مورد نظر مشخص گردید. هر جا که لازم بوده، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوطه مورد بررسی قرار گرفته و با توجه به موضوع هر بخشنامه یا دستورالعمل و بند مورد پرسش، سؤال به ماده قانونی مربوطه رهگیری شده است. مواد قانونی که مورد سؤال واقع شده است و میزان

کشور؛ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور؛ و قوانین بودجه سالانه مرتبط هستند. نتایج حاصل از محاسبه شاخص تنوع به‌ازای سال‌های برگزاری آزمون در جدول ۱۳، آمده است. بیشترین تنوع پرسش‌ها مربوط به سال ۱۳۸۳ بوده و شاخص تنوع برای مجموع سال‌های برگزاری آزمون برابر ۰.۱۰۶۴ است.

به‌منظور فراهم کردن امکان مقایسه و بررسی دقیق‌تر تغییرات صورت گرفته در طول سال‌های برگزاری آزمون، این بازه به دو دوره نه‌ساله تقسیم شده است. مهم‌ترین مباحث در دوره اول شامل معافیت‌ها (مبحث ۸ - ۱۶.۵۹ درصد)، هزینه‌های قابل قبول و استهلاک (مبحث ۹ - ۱۴.۶۳ درصد)، و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (مبحث ۶ - ۱۲.۲۰ درصد) بوده است. "مالیات بر ارزش افزوده" (مبحث ۱۷) از سال ۱۳۸۹ به مباحث آزمون اضافه شده و با ۲۶.۶۷ درصد پرتکرارترین مبحث در دوره نه‌ساله اخیر به شمار می‌رود و پس از آن "معافیت‌ها" با ۱۷.۳۳ درصد و "هزینه‌های قابل قبول و استهلاک" با ۱۲.۸۹ درصد قرار دارند. برای مقایسه تعداد پرسش‌ها از هر مبحث بین دو دوره، از آزمون تی استفاده شد. با توجه به مقادیر احتمال در هر استاندارد، مواردی که کمتر از ۰.۰۵ محاسبه شده، نشان‌دهنده وجود اختلاف معنادار بین دو دوره برای مبحث ۳ (۰.۰۲۱)، مبحث ۴ (۰.۰۲۴)، مبحث ۵ (۰.۰۰۵) و مبحث ۱۷ (۰.۰۰۰) است که در جدول ۱۴، ارائه شده است.

با توجه به اینکه تغییری در تعداد پرسش‌ها به وجود نیامده، به‌منظور پوشش مباحث مربوط به ارزش افزوده، وزن

جدول ۱۳. شاخص تنوع پرسش‌های بخش قانون مالیات‌ها

سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	مجموع
شاخص	۰.۲۰۸۸	۰.۱۳۷۷	۰.۱۰۴	۰.۱۲	۰.۲	۰.۱۴۸۸	۰.۱۶۱۶	۰.۱۷۱۲	۰.۱۴۵۶	
سال	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	۰.۱۰۶۴
شاخص	۰.۱۸۰۸	۰.۱۷۷۶	۰.۱۳۶	۰.۱۷۴۴	۰.۱۶۱۶	۰.۱۲۹۶	۰.۱۳۶	۰.۱۴۵۶	۰.۲	

جدول ۱۴. مقایسه تعداد پرسش‌ها از هر مبحث بین دو دوره

Independent Samples Test						
مبحث	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower
۳	۲.۵۶۲	۱۶	۰.۰۲۱	۱.۴۴۴۴۴	۰.۵۶۳۸۳	۰.۲۴۹۱۸
۴	۲.۵۰۲	۱۶	۰.۰۲۴	۱.۳۳۳۳۳	۰.۵۳۲۸۷	۰.۲۰۳۷۰
۵	۳.۲۰۷	۱۶	۰.۰۰۵	۱.۳۳۳۳۳	۰.۴۱۵۷۴	۰.۴۵۲۰۰
۱۷	-۷.۰۶۰	۶	۰.۰۰۰	-۶.۰۰۰۰۰	۰.۸۴۹۸۴	-۷.۸۰۱۵۷

جدول ۱۵. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از "قانون مالیات‌های مستقیم"

تعداد	ماده قانونی مورد پرسش	مواد قانونی	مبحث
۷۳	۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۵، ۱۴۶ م	۱۳۲ تا ۱۴۶	باب چهارم - فصل اول - معافیت‌ها
۵۹	۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱	۱۴۷ تا ۱۵۱	باب چهارم - فصل دوم - هزینه‌های قابل قبول و استهلاک
۵۰	۱۰۵، ۱۰۷، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۳، ۱۱۵، ۱۱۶	۱۱۸ تا ۱۰۵	باب سوم - فصل پنجم - مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۲۸	۹۵، ۹۷، ۱۰۲، ۱۰۳، ۱۰۴	۹۳ تا ۱۰۴	باب سوم - فصل چهارم - مالیات بر درآمد مشاغل
۲۶	۸۲، ۸۳، ۸۴، ۸۵، ۸۶، ۸۸، ۹۱، ۹۲	۸۲ تا ۹۲	باب سوم - فصل سوم - مالیات بر درآمد حقوق
۲۵	۵۲، ۵۳، ۵۴، ۵۹، ۶۳، ۷۷	۵۲ تا ۸۰	باب سوم - فصل اول - مالیات بر درآمد املاک
۱۹	۲۷۲، ۲۷۴، ۲۷۶	۲۶۳ تا ۲۸۲	باب پنجم - فصل ششم - دادستانی انتظامی مالیاتی و وظایف و اختیارات آن
۱۸	۱۹۰، ۱۹۲، ۱۹۳، ۱۹۹	۱۸۹ تا ۲۰۲	باب چهارم - فصل هفتم - تسهیقات و جرائم مالیاتی
۱۳	۱۵۶، ۱۵۷، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۹، ۱۷۲	۱۵۵ تا ۱۷۶	باب چهارم - فصل چهارم - مقررات عمومی
۱۲	۴۸	۴۴ تا ۵۱	باب دوم - فصل پنجم - حق تمبر
۳	۱۱۹، ۱۲۸	۱۱۹ تا ۱۲۸	باب سوم - فصل ششم - مالیات درآمد اتفاقی
۲	۱، ۲	۱ تا ۲	باب اول: اشخاص مشمول مالیات
۲	۱۸۰، ۱۸۱	۱۷۷ تا ۱۸۱	باب چهارم - فصل پنجم - وظایف مؤدیان
۲	۲۱۰	۲۱۰ تا ۲۱۸	باب چهارم - فصل نهم - وصول مالیات
۱	۱۸۴	۱۸۲ تا ۱۸۸	باب چهارم - فصل ششم - وظایف اشخاص ثالث
۱	۲۲۷	۲۱۹ تا ۲۳۵	باب پنجم - فصل اول - مراجع تشخیص مالیات و وظایف و اختیارات آنها

مطرح شده است. نظر به تعداد بالای سؤال‌های مطرح شده از این قانون، پرسش‌های مربوط به مبحث مالیات بر ارزش افزوده به طور مجزا بررسی و تحلیل شده است. برای این منظور یازده مبحث به شرح جدول ۱۷، تعریف شده است. مباحث اول تا دهم منطبق بر فصول این قانون و مبحث یازدهم مربوط به سایر پرسش‌ها است. عمده پرسش‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده از فصل دوم: "معافیت‌ها"؛ فصل چهارم: "وظایف و تکالیف مؤدیان"؛ فصل سوم: "مأخذ نرخ و نحوه محاسبه مالیات" و فصل هفتم: "عوارض کالاها و خدمات"، طرح شده است که در مجموع بیش از ۷۲ درصد پرسش‌ها را در بر می‌گیرند. از فصل‌های ششم، هشتم و دهم پرسشی مطرح نشده است.

برای گسترش سطح تحلیل از قوانین و مباحث به ماده قانونی که سؤال از آن مطرح شده، کلیه پرسش‌های مطرح شده از این قانون مورد بررسی قرار گرفته و ماده قانونی مورد نظر مشخص گردید. هر جا که لازم بوده، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مربوطه مورد بررسی قرار گرفته‌اند و با توجه به موضوع هر بخشنامه یا دستورالعمل، سؤال به ماده قانونی مربوطه رهگیری شده است. مواد قانونی که مورد سؤال واقع شده است و میزان تکرار آنها در جدول ۱۸، ارائه شده است.

تکرار آنها در جدول ۱۶، آمده است. بیشترین پرسش‌های مطرح شده در مبحث قانون مالیات‌های مستقیم از ماده ۱۴۸، ماده ۱۳۲، ماده ۱۰۵، ماده ۲۷۲، ماده ۱۰۷، ماده ۱۴۳، ماده ۴۸، ماده ۵۳، ماده ۱۳۸ و ماده ۱۴۹ طرح شده است. در مجموع بیش از ۵۱ درصد پرسش‌ها از این ۱۰ ماده قانونی طرح شده است.

بعد از قانون مالیات‌های مستقیم، دومین مبحث مهم این بخش که در دوره اخیر بیش از یک‌چهارم پرسش‌ها را به خود اختصاص داده، قانون مالیات بر ارزش افزوده است. مالیات بر ارزش افزوده^{۱۰} (VAT) نوعی مالیات است که بر اساس افزایش ارزش یک کالا یا خدمات در هر مرحله از تولید یا ارائه خدمات محاسبه می‌شود. این مالیات که در برخی کشورها به‌عنوان مالیات بر کالاها و خدمات شناخته شده است، قدمتی حدود شصت سال دارد و در مقایسه با سایر مالیات‌ها نسبتاً جوان است (فریدونی، ۱۳۹۸).

قانون مالیات بر ارزش افزوده از ده فصل مشتمل بر ۵۳ ماده و ۴۷ تبصره تشکیل شده است. با توجه به تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های اخیر، سال ۱۳۸۹ اولین سالی است که پرسش‌های مالیات بر ارزش افزوده در آزمون

10. Value-added tax (VAT)

جدول ۱۶. پرسش‌های مطرح شده به تفکیک هر ماده از "قانون مالیات‌های مستقیم"

تناوب تکرار پرسش‌ها از هر ماده قانونی در بازه زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸													
ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد
۱	۱	۸۳	۲	۱۰۳	۳	۱۲۸	۱	۱۴۵	۴	۱۶۷	۱	۱۹۹	۵
۲	۱	۸۴	۷	۱۰۴	۹	۱۳۲	۲۶	۱۴۶م	۱	۱۶۹	۵	۲۱۰	۲
۴۸	۱۲	۸۵	۱	۱۰۵	۱۸	۱۳۴	۱	۱۴۷	۶	۱۷۲	۲	۲۲۷	۱
۵۲	۱	۸۶	۷	۱۰۷	۱۵	۱۳۸	۱۱	۱۴۸	۳۷	۱۸۰	۱	۲۷۲	۱۶
۵۳	۱۲	۸۸	۱	۱۱۰	۱	۱۳۸م	۲	۱۴۹	۱۱	۱۸۱	۱	۲۷۴	۲
۵۴	۳	۹۱	۳	۱۱۱	۱	۱۳۹	۳	۱۵۰	۳	۱۸۴	۱	۲۷۶	۱
۵۹	۷	۹۲	۲	۱۱۳	۷	۱۴۱	۳	۱۵۱	۱	۱۹۰	۴	-	-
۶۳	۱	۹۵	۶	۱۱۵	۵	۱۴۲	۴	۱۵۶	۲	۱۹۲	۳	-	-
۷۷	۱	۹۷	۹	۱۱۶	۳	۱۴۳	۱۳	۱۵۷	۱	۱۹۳	۲	-	-
۸۲	۴	۱۰۲	۱	۱۱۹	۲	۱۴۳م	۵	۱۶۶	۲	۱۹۷	۴	-	-

جدول ۱۷. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از "قانون مالیات بر ارزش افزوده"

زیر مبحث‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده	مبحث	مواد قانونی	ماده قانونی مورد پرسش	تعداد	درصد
فصل ۲. معافیت‌ها	۲	۱۲ تا ۱۳	۱۲، ۱۳	۱۳	۱۹.۷۰٪
فصل ۴. وظایف و تکالیف مؤدیان	۴	۱۸ تا ۲۳	۲۱، ۲۲، ۲۳	۱۳	۱۹.۷۰٪
فصل ۳. مأخذ نرخ و نحوه محاسبه مالیات	۳	۱۴ تا ۱۷	۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷	۱۱	۱۶.۶۶٪
فصل ۷. عوارض کالاها و خدمات	۷	۳۸ تا ۴۰	۳۸	۱۱	۱۶.۶۶٪
فصل ۱. کلیات و تعاریف	۱	۱ تا ۱۱	۴، ۶، ۷، ۱۱	۸	۱۲.۱۲٪
فصل ۵. سازمان مالیات بر ارزش افزوده و وظایف و اختیارات آن	۵	۲۴ تا ۳۳	۲۶، ۲۷، ۲۹	۶	۹.۱۰٪
فصل ۹. سایر مالیات‌ها و عوارض خاص	۹	۴۲ تا ۴۹	۴۲، ۴۶	۲	۳.۰۳٪
سایر	۱۱	-	-	۲	۳.۰۳٪
جمع				۶۶	۱۰۰٪

جدول ۱۸. پرسش‌های مطرح شده به تفکیک هر ماده از "قانون مالیات بر ارزش افزوده"

تناوب تکرار پرسش‌ها از هر ماده قانونی در بازه زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۸													
ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد
۴	۱	۱۱	۳	۱۴	۳	۱۷	۵	۲۳	۳	۲۹	۱	۴۶	۱
۶	۳	۱۲	۱۱	۱۵	۲	۲۱	۱	۲۶	۳	۳۸	۱۱	سایر	۲
۷	۱	۱۳	۲	۱۶	۱	۲۲	۹	۲۷	۲	۴۲	۱	-	-

مدت به دو دوره نه‌ساله ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ تقسیم شده است. در دوره اول بیش از ۹۲ درصد پرسش‌های آزمون از دو مبحث قانون تجارت و قانون محاسبات عمومی کشور طرح شده، که سهم قانون تجارت در این بین بیش از ۷۲ درصد بوده است. در دوره نه‌ساله اخیر، تنوع پرسش‌ها بیشتر شده و مباحث بیشتری را در بر گرفته است و به این ترتیب وزن قانون تجارت در سؤال‌های آزمون به ۲۸ درصد کاهش یافته و قانون محاسبات عمومی کشور با یک‌چهارم سؤال‌ها در درجه دوم اهمیت قرار گرفته است. در سال‌های اخیر به طور متوسط یک پرسش از قانون بودجه، یک پرسش از قانون برگزاری مناقصات، یک پرسش از قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر، یک پرسش از قوانین و مقررات مالی دولت، دو پرسش از قانون برنامه پنج‌ساله توسعه و احکام دائمی آن، دو پرسش از قوانین و مقررات مبارزه با پول‌شویی و سه پرسش از قوانین بازار اوراق بهادار مطرح شده است. همچنین سؤالی از دو مبحث قوانین اصل چهل و چهار قانون اساسی و قوانین مدیریت خدمات کشوری و ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد مطرح نشده است.

در مجموع همه سال‌های برگزاری آزمون حدود ۵۰ درصد پرسش‌ها از مبحث قانون تجارت طرح شده است. با توجه وزن بالای پرسش‌های قانون تجارت و به منظور گسترش سطح تحلیل، این مبحث با جزئیات بیشتری بررسی شده است. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از قانون تجارت در جدول ۲۳، ارائه شده است. از مجموع ۲۱۲ پرسش مطرح شده از قانون تجارت، ۴ پرسش از باب اول؛ ۲۰۶ پرسش از باب سوم، فصل اول، مبحث اول؛ و ۲ پرسش از باب سوم، فصل اول، مبحث دوم مطرح شده است. به این ترتیب ۹۷ درصد پرسش‌های قانون تجارت از باب سوم، فصل اول، مبحث اول این قانون مطرح شده است و بخش‌های ششم، پنجم و هشتم با وزن ۵۸ درصد، پر سؤال‌ترین بخش‌های این قانون را تشکیل می‌دهند. قانون تجارت مشتمل بر ۱۶ باب و ۶۰۰ ماده است و از سایر باب‌های آن پرسشی در آزمون مطرح نشده است.

برای گسترش سطح تحلیل از قوانین و مباحث به ماده قانونی که سؤال از آن مطرح شده، کلیه پرسش‌های مطرح شده از این قانون مورد بررسی قرار گرفته و ماده قانونی موردنظر مشخص گردید. مواد قانونی که مورد سؤال واقع شده و میزان تکرار آنها در جدول ۲۴، آمده است. بیشترین پرسش‌های مطرح شده در مبحث قانون تجارت از ماده ۱۵۸، ماده ۱۴۱، ماده ۱۶۷، ماده ۸۸، ماده ۱۳۲ و ماده ۲۴۱ اصلاحیه قانون تجارت طرح شده است.

بیشترین پرسش‌های مطرح شده در مبحث قانون مالیات بر ارزش افزوده از ماده ۱۲ (فصل ۲- معافیت‌ها) با ۱۶۶۷ درصد، ماده ۳۸ (فصل ۷- عوارض کالاها و خدمات) با ۱۶۶۷ درصد و ماده ۲۲ (فصل ۴- وظایف و تکالیف مؤدیان) با ۱۳۶۴ درصد طرح شده است. در مجموع ۴۶۹۸ درصد پرسش‌ها از این سه ماده قانونی طرح شده است.

بررسی تحلیلی بخش سایر قوانین

این قسمت، چهارمین و آخرین بخش آزمون است. گستردگی و پراکندگی منابع بخش سایر قوانین، اصلاحات پی‌درپی قوانین و نبود اطلاعات تفصیلی مناسب که بتواند پراکندگی موضوعات و سرفصل‌های طرح‌شده در آزمون را مشخص کند، بر دشواری کار داوطلبان افزوده است. با توجه به کلی‌گویی صورت‌گرفته در خصوص منابع و بسنده به ذکر عبارت "قوانین تجاری، مالی، محاسباتی و سایر قوانین مرتبط"، برای موفقیت در آزمون، داوطلبان باید تمام قوانین و مقررات تجاری، مالی، محاسباتی و کلیه موارد مرتبط با آخرین اصلاحات و الحاقات آنها را بررسی نمایند. پرسش‌های آزمون در بخش سایر قوانین را می‌توان در ۱۲ مبحث طبقه‌بندی کرد. این مباحث به همراه تعداد و ترکیب پرسش‌های مطرح شده در آزمون برحسب این طبقه‌بندی در جدول ۱۹، آمده است.

ترکیب سؤال‌های مطرح شده در این بخش به تفکیک تعداد پرسش‌های هر مبحث در هر سال برگزاری آزمون، در جدول ۲۰ آمده است. مباحث مطرح در آزمون در سال‌های ابتدایی محدود بوده و به مرور بر تنوع آنها افزوده شده است. نمودار ۶ میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش سایر قوانین به تفکیک مباحث را نشان می‌دهد.

برای مقایسه میانگین مباحث از آزمون آنالیز واریانس استفاده شده که در جدول ۲۱، آمده است. با توجه به اینکه مقدار احتمال آزمون کمتر از ۰.۰۵ (۰.۰۰۰) محاسبه شده، بنابراین بین مباحث بخش سایر قوانین در ترکیب پرسش‌های آزمون، اختلاف معناداری وجود دارد.

در طول ۱۸ سال برگزاری آزمون ۴۳۰ پرسش از این بخش مطرح شده است. نتایج حاصل از محاسبه شاخص تنوع به‌ازای سال‌های برگزاری آزمون در جدول ۲۲، آمده است. بیشترین تنوع پرسش‌ها مربوط به سال ۱۳۹۱ بوده و شاخص تنوع برای مجموع سال‌های برگزاری آزمون برابر ۰.۳۰۱۹ است.

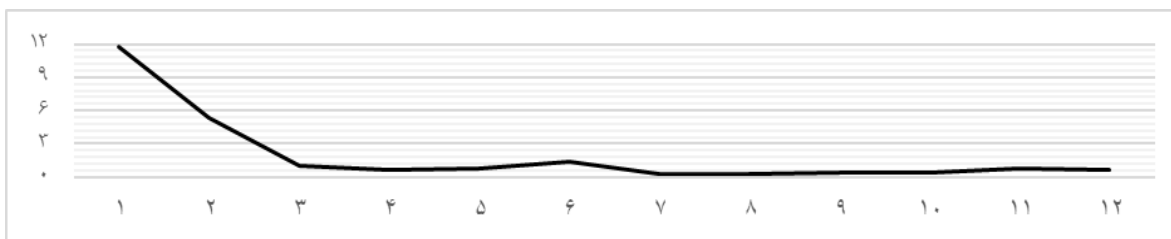
به منظور فراهم کردن امکان مقایسه و بررسی دقیق‌تر تغییرات صورت گرفته در طول سال‌های برگزاری آزمون، این

جدول ۱۹. مباحث بخش "سایر قوانین"

عنوان	مبحث	درصد	عنوان	مبحث	درصد
قانون تجارت	۱	۴۹.۳۰	سایر قوانین، قوانینی که دیگر موضوعیت ندارند و پرسش‌های حذف شده	۱۲	۲.۷۹
قانون محاسبات عمومی کشور	۲	۲۲.۰۹	قوانین تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	۴	۲.۵۶
قوانین بازار اوراق بهادار	۶	۵.۸۱	قوانین اصل چهل و چهار قانون اساسی	۹	۱.۸۶
قانون برگزاری مناقصات	۳	۴.۴۳	قوانین بودجه سال‌های مختلف	۱۰	۱.۸۶
قوانین و مقررات مبارزه با پول‌شویی	۵	۳.۴۹	قوانین مدیریت خدمات کشوری و ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد	۸	۱.۴۰
قوانین برنامه پنج‌ساله توسعه ادوار مختلف و احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور	۱۱	۳.۲۵	قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقاء نظام مالی کشور	۷	۱.۱۶
جمع					
۱۰۰٪					

جدول ۲۰. ترکیب پرسش‌های آزمون در بخش "سایر قوانین" به تفکیک مباحث و سال

جمع	مبحث												سال
	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
۱۵	۲	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳	۹	۱۳۸۱
۱۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۴	۱۱	۱۳۸۲
۲۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۷	۱۸	۱۳۸۳
۲۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۵	۲۰	۱۳۸۴
۲۵	۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳	۲۰	۱۳۸۵
۲۵	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳	۲۱	۱۳۸۶
۲۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۲۴	۱۳۸۷
۲۵	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۲	۶	۱۷	۱۳۸۸
۲۵	۱	۲	۰	۰	۱	۰	۲	۰	۰	۲	۸	۹	۱۳۸۹
۲۵	۳	۱	۱	۱	۰	۰	۳	۰	۱	۲	۵	۸	۱۳۹۰
۲۵	۱	۱	۰	۲	۱	۰	۲	۲	۱	۳	۶	۶	۱۳۹۱
۲۵	۰	۱	۱	۲	۱	۰	۲	۲	۱	۲	۵	۸	۱۳۹۲
۲۵	۰	۲	۱	۱	۱	۰	۲	۲	۱	۲	۶	۷	۱۳۹۳
۲۵	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۲	۲	۱	۲	۶	۷	۱۳۹۴
۲۵	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۲	۲	۲	۱	۷	۷	۱۳۹۵
۲۵	۰	۲	۱	۰	۰	۱	۳	۲	۱	۱	۷	۷	۱۳۹۶
۲۵	۰	۲	۱	۰	۰	۱	۳	۲	۱	۱	۷	۷	۱۳۹۷
۲۵	۱	۲	۱	۰	۰	۱	۴	۱	۲	۱	۶	۶	۱۳۹۸
۴۳۰	۱۲	۱۴	۸	۸	۶	۵	۲۵	۱۵	۱۱	۱۹	۹۵	۲۱۲	جمع



نمودار ۶. میانگین تعداد پرسش‌های مطرح شده در بخش سایر قوانین به تفکیک مباحث

جدول ۲۱. مقایسه میانگین مباحث بخش سایر قوانین

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	۲۲۴۵.۶۴۸	۱۱	۲۰۴.۱۵۰	۴۹.۵۶۰	.۰۰۰۰
Within Groups	۸۴۰.۳۳۳	۲۰۴	۴.۱۱۹		
Total	۳۰۸۵.۹۸۱	۲۱۵			

جدول ۲۲. شاخص تنوع پرسش‌های بخش سایر قوانین

سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	مجموع
شاخص	۰.۴۲۲۲	۰.۶۰۸۸	۰.۵۹۶۸	۰.۶۸	۰.۶۶۰۸	۰.۷۲۱۶	۰.۹۲۳۲	۰.۵۲۶۴	۰.۲۵۴۴	
سال	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	۰.۳۰۱۹
شاخص	۰.۱۸۴	۰.۱۵۵۲	۰.۱۷۴۴	۰.۱۶۸	۰.۱۶۴۸	۰.۱۸۴	۰.۱۹۰۴	۰.۱۹۰۴	۰.۱۶۱۶	

جدول ۲۳. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از "قانون تجارت"

درصد	تعداد پرسش	عنوان	زیر مباحث‌های قانون تجارت	
۲۱.۷۰٪	۴۶	هیئت‌مدیره	بخش ششم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۱۸.۴۰٪	۳۹	مجامع عمومی	بخش پنجم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۱۷.۹۲٪	۳۸	تغییرات در سرمایه شرکت	بخش هشتم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۱۰.۳۸٪	۲۲	حساب‌های شرکت	بخش دهم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۷.۰۷٪	۱۵	سهام	بخش دوم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۶.۶۰٪	۱۴	تعریف و تشکیل شرکت سهامی	بخش اول	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۶.۱۳٪	۱۳	بازرسان	بخش هفتم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۵.۱۹٪	۱۱	انحلال و تصفیه	بخش نهم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۱.۸۹٪	۴	تبدیل سهام	بخش سوم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۱.۸۹٪	۴	تجار و معاملات تجاری	-	باب اول
۱.۴۲٪	۳	مقررات مختلف مربوط به شرکت‌های سهامی	بخش دوازدهم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۰.۴۷٪	۱	مقررات جزایی	بخش یازدهم	باب سوم - فصل اول - مبحث اول
۰.۹۴٪	۲	-	-	سایر
۱۰۰٪	۲۱۲	-	-	جمع

جدول ۲۴. پرسش‌های مطرح شده به تفکیک هر ماده از "قانون تجارت"

تناوب تکرار پرسش‌ها از هر ماده قانونی در بازه زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸													
ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد
۱	۲۳۲	۱	۱۷۲	۲	۱۴۸	۴	۱۱۸	۳	۹۰	۱	۳۹	۱	۱
۱	۲۳۳	۱	۱۸۱	۱	۱۴۹	۲	۱۲۱	۳	۹۱	۱	۴۰	۳	۴
۱	۲۳۴	۱	۱۸۴	۴	۱۵۰	۱	۱۲۲	۱	۹۲	۲	۴۱	۱	۲
۴	۲۳۶	۱	۱۸۷	۲	۱۵۱	۴	۱۲۴	۳	۹۴	۱	۴۲	۱	۴
۱	۲۳۷	۴	۱۸۹	۱	۱۵۴	۱	۱۲۵	۱	۹۵	۴	۴۳	۳	۵
۴	۲۳۸	۲	۱۹۸	۱	۱۵۵	۲	۱۲۶	۱	۹۷	۱	۴۴	۳	۶
۴	۲۳۹	۱	۱۹۹	۱	۱۵۶	۱	۱۲۹	۱	۹۸	۱	۷۵	۱	۱۷
۱	۲۴۰	۱	۲۰۱	۹	۱۵۸	۳	۱۳۰	۲	۱۰۱	۱	۷۸	۲	۲۰
۵	۲۴۱	۱	۲۰۶	۳	۱۵۹	۱	۱۳۱	۱	۱۰۴	۱	۷۹	۱	۲۱
۱	۲۶۷	۱	۲۰۸	۱	۱۶۰	۵	۱۳۲	۱	۱۰۶	۱	۸۲	۲	۲۳
۲	۲۷۸	۱	۲۰۹	۲	۱۶۱	۱	۱۳۳	۲	۱۰۷	۳	۸۳	۱	۲۵
۱	۳۰۰	۱	۲۱۰	۲	۱۶۲	۱	۱۳۴	۲	۱۰۹	۳	۸۴	۱	۲۷
۱	۹۵	۱	۲۱۱	۱	۱۶۴	۱	۱۳۶	۳	۱۱۰	۱	۸۵	۱	۲۹
۱	۹۶	۲	۲۱۲	۲	۱۶۵	۷	۱۴۱	۱	۱۱۱	۳	۸۷	۱	۳۲
-	-	۱	۲۲۳	۱	۱۶۶	۲	۱۴۲	۱	۱۱۲	۶	۸۸	۳	۳۳
-	-	۱	۲۲۷	۷	۱۶۷	۱	۱۴۶	۱	۱۱۳	۲	۸۹	۲	۳۷

جدول ۲۵. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از "قانون محاسبات عمومی کشور"

درصد	تعداد پرسش	عنوان	زیر مبحث‌های قانون محاسبات عمومی کشور	
۳۰.۵۳٪	۲۹	مقررات متفرقه	-	فصل ششم
۲۴.۲۱٪	۲۳	اموال دولتی	-	فصل پنجم
۲۰٪	۱۹	هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها	بخش ۲	فصل دوم - اجرای بودجه
۸.۴۲٪	۸	تعاریف	-	فصل اول
۷.۳۷٪	۷	درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار	بخش ۱	فصل دوم - اجرای بودجه
۴.۲۱٪	۴	معاملات دولتی	بخش ۳	فصل دوم - اجرای بودجه
۳.۱۶٪	۳	تنظیم حساب و تفریح بودجه	-	فصل چهارم
۲.۱۰٪	۲	نظارت ملی	-	فصل سوم
۱۰۰٪	۹۵	-	-	جمع

با ۳۰.۵۳ درصد، فصل پنجم: اموال دولتی با ۲۴.۲۱ درصد، و بخش دوم از فصل دوم: هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با ۲۰ درصد، بیشترین پرسش‌های مطرح شده در آزمون را به خود اختصاص داده‌اند. ترکیب پرسش‌های مطرح شده از این قانون در جدول ۲۵ آمده است.

بعد از قانون تجارت، دومین مبحث مهم این بخش که در دوره اخیر حدود یک‌چهارم و در مجموع سال‌های برگزاری آزمون بیش از ۲۲ درصد پرسش‌ها را به خود اختصاص داده، قانون محاسبات عمومی کشور است. این قانون مشتمل بر شش فصل و ۱۴۰ ماده است که فصل ششم: مقررات متفرقه

به مرور به آزمون راه یافته و در سال‌های اخیر به طور متوسط یک پرسش از مباحث متنوع آن طرح می‌شود. در دوره ابتدایی برگزاری آزمون تعداد پرسش‌های مفهومی و محاسباتی تقریباً برابر بوده اما با گذر زمان این نسبت تغییر کرده و در دوره اخیر تعداد پرسش‌های محاسباتی مطرح شده در آزمون تقریباً دو برابر تعداد پرسش‌های مفهومی است. نسبت پرسش‌های محاسباتی و مفهومی در خصوص پرسش‌های صنعتی چهار به یک است. بعضی ناهماهنگی‌ها نیز در فرایند برگزاری آزمون‌های حرفه‌ای به چشم می‌خورد. به عنوان نمونه می‌توان به عدم طرح سؤال از استانداردهای حسابداری بخش عمومی در آزمون حسابدار رسمی و اختصاص ۱۲ درصد از پرسش‌های بخش حسابداری آزمون کارکنان حرفه‌ای به این مبحث، اشاره کرد. در قسمت حسابرسی، بخش‌های ۵۹۹-۵۰۰، ۲۰۰-۲۹۹، ۳۰۰-۳۹۹، و ۷۰۰-۷۹۹ و استانداردهای شماره ۳۱۵، ۵۳۰، ۵۲۰، ۷۰۵، ۲۰۰، ۲۴۰ و ۶۰۰ پرتکرارترین مباحث در مجموع سال‌های برگزاری آزمون بوده‌اند. بعضی پرسش‌ها نیز از مباحثی خارج از استانداردهای حسابرسی مطرح شده که از آن جمله می‌توان به پرسش‌های مبحث حسابرسی کامپیوتری اشاره کرد. همچنین آیین رفتار حرفه‌ای که از مباحث با اهمیت و ضروری است، در سال‌های اخیر، کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

گذشته از مباحث حسابداری و حسابرسی، نیمی از آزمون بر روی سنجش توانایی داوطلبان در حفظ کردن مواد قانونی در بخش‌های قانون مالیات‌ها و سایر قوانین متمرکز است. موفقیت شرکت‌کنندگان در آزمون به طور عمده به توانایی آنها در به ذهن سپردن مطالب بستگی دارد و مهارت‌های رده بالا مانند به‌کارگیری، تحلیل و ارزیابی چندان مورد آزمون واقع نمی‌شوند. در بخش قانون مالیات‌ها دو سرفصل مهم

برای گسترش سطح تحلیل از قوانین و مباحث به ماده قانونی که سؤال از آن مطرح شده، کلیه پرسش‌های مطرح شده از این قانون مورد بررسی قرار گرفته و ماده قانونی مورد نظر مشخص گردید. مواد قانونی که مورد سؤال واقع شده و میزان تکرار آنها در جدول ۲۶، ارائه شده است. بیشترین پرسش‌های مطرح شده در مبحث قانون محاسبات عمومی کشور از ماده ۱۳۶، ماده ۱۱۳، ماده ۱۳۵، ماده ۱۳۲، ماده ۶۹ و ماده ۱۰۹ طرح شده است. در این بخش هیچ سؤال تشریحی مطرح نمی‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

نقش مهارت‌های فنی حسابرسان در پیشرفت شغلی و موفقیت حرفه‌ای آنان نقشی بی‌بدیل و غیرقابل انکار است. در کشور ما نیز همانند بسیاری دیگر از کشورهای جهان، یکی از رایج‌ترین و مهم‌ترین مسیرهای پیشرفت و ارتقاء شغلی حسابرسان، قبولی آنها در آزمون‌های حرفه‌ای است. هدف این پژوهش بررسی تحلیلی آزمون حسابدار رسمی است که هر ساله با هدف سنجش سطح مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان، برگزار می‌شود. پیش‌ازاین پژوهشی در خصوص تحلیل محتوای آزمون حسابدار رسمی انجام نگرفته است، از این رو پیشنهاد می‌شود یافته‌های این تحقیق مبنای مطالعه و پژوهش‌های دیگر جهت ارتقای کیفیت آزمون و فرایند تعیین صلاحیت حسابداران رسمی قرار گیرد.

در بخش حسابداری استاندارد ۱۸، ۲، ۱۱، ۱۶، ۶ و ۲۰ پرتکرارترین مباحث در مجموع سال‌های برگزاری آزمون بوده‌اند که استاندارد ۶ در سال‌های اخیر به مرور اهمیت خود را از دست داده است. یک‌چهارم پرسش‌های این بخش به مباحث حسابداری صنعتی می‌پردازد و حسابداری مدیریت نیز

جدول ۲۶. پرسش‌های مطرح شده به تفکیک هر ماده از "قانون محاسبات عمومی کشور"

تناوب تکرار پرسش‌ها از هر ماده قانونی در بازه زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۸													
ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد	ماده	تعداد
۱۶	۱	۳۲	۲	۵۳	۲	۷۲	۲	۹۰	۲	۱۱۰	۱	۱۳۲	۶
۱۹	۱	۳۹	۲	۶۱	۲	۷۶	۱	۹۸	۱	۱۱۳	۷	۱۳۳	۲
۲۳	۱	۴۰	۱	۶۳	۱	۷۹	۱	۱۰۲	۱	۱۱۵	۴	۱۳۴	۳
۲۷	۱	۴۴	۳	۶۴	۲	۸۰	۱	۱۰۴	۱	۱۱۷	۱	۱۳۵	۷
۲۹	۱	۴۵	۱	۶۷	۲	۸۲	۱	۱۰۸	۱	۱۱۸	۲	۱۳۶	۱۱
۳۱	۱	۵۲	۲	۶۹	۵	۸۴	۱	۱۰۹	۴	۱۱۹	۳	-	-

قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده مطرح است که قانون مالیات بر ارزش افزوده بیش از یک‌چهارم پرسش‌های دهه اخیر را به خود اختصاص داده است. در بخش سایر قوانین نیز دو سرفصل مهم قانون تجارت و قانون محاسبات عمومی کشور، مورد نظر است. قانون تجارت در سال‌های ابتدایی آزمون حدود سه‌چهارم پرسش‌ها را به خود اختصاص داده بوده که به مرور و به واسطه افزایش تنوع منابع از اهمیت آن کاسته شده است.

با توجه به اینکه اساتید قوی و صاحب‌سبک در طراحی پرسش‌های آزمون دخیل هستند، سؤال‌های آزمون از کیفیت بالایی برخوردارند. با وجود این، به نظر می‌رسد که راهبرد و نظام مشخصی برای طراحی پرسش‌های آزمون وجود ندارد تا در آن بر اساس رویه‌های هدفمند موضوعات و مباحث مبتلابه حسابداران رسمی ارزیابی شده و به استناد آن آزمون به صورت دوره‌ای به‌روزرسانی شود. هدف اصلی امتحان باید آزمون تیزهوشی داوطلبان و روزآمد بودن اطلاعات عمومی حرفه‌ای آنان باشد. بهتر است سؤال‌اتی که از متن استانداردها استخراج می‌شود مفهومی باشند و نه تشویق داوطلب به حفظ استاندارد. همچنین از طرح سؤال‌اتی که مبنای آن قوانین و مقرراتی است که کمتر از یک سال از ابلاغ یا اجرای آن گذشته به‌ویژه در مورد مقرراتی که عموماً شامل دستگاه‌های دولتی است، اجتناب شود (دوانی و شمس‌احمدی، ۱۳۹۹). از جمله نقاط ضعف آزمون می‌توان به ترکیب نامناسب سؤال‌ات آزمون از نظر میزان سختی و آسانی سؤال‌ات، وجود سؤال‌ات گمراه‌کننده، وجود سؤال‌ات با پاسخ‌های دو گانه، وجود سؤال‌ات با پاسخ هیچ‌کدام، و حالت تشریحی داشتن و راه‌حل‌های طولانی برخی سؤال‌ات تستی اشاره کرد.

به منظور بهبود فرایند آزمون پیشنهاد می‌شود کارگروهی متشکل از خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی پیش از برگزاری آزمون، پرسش‌ها را به لحاظ صحت، اهمیت موضوع، میزان دشواری و تناسب زمان تخصیص یافته مورد بررسی قرار دهند و پرسش‌های نامناسب در فرایند آزمون مورد استفاده واقع نشوند. همچنین پس از برگزاری آزمون با استفاده از فنون ارزیابی و روان‌سنجی آزمون، و با توجه به درصد پاسخگویی داوطلبان به هر پرسش، پرسش‌ها مورد ارزیابی واقع شده و نتایج آن در اختیار طراحان پرسش‌های هر بخش از آزمون و کارگروه قرار داده شود تا به منظور ارتقای کیفیت پرسش‌های آزمون در دوره‌های آتی مورد استفاده و تحلیل قرار گیرد.

تدوین راهنمای جامع آزمون (شامل سرفصل‌ها و جزئیات دروس مورد سؤال)، توجه به ترکیب مناسب سؤال‌ات،

متناسب‌سازی زمان آزمون، عدم طرح سؤال‌ات گمراه‌کننده، عدم طرح سؤال‌ات با پاسخ دوگانه، عدم طرح سؤال‌ات با پاسخ هیچکدام، عدم طرح سؤال از موارد خاص با کاربرد خاص مانند احکام برنامه توسعه که حسابرس با آنها سروکار ندارد، حرکت به سمت فراهم ساختن امکان برگزاری آزمون به صورت برخط در آینده، ارائه پاسخ‌های تشریحی سؤال‌ات تستی و تشریحی، استفاده از کیس‌های واقعی و مورد‌های عملی^{۱۱} طراحی شده از سوی افراد حرفه‌ای (قائمی، ۱۳۹۴)، قراردادن تعدادی از پرسش‌ها به صورت آزمایشی در آزمون که نمره آنها در نتیجه نهایی داوطلبان به حساب نیاید و در قبولی آنها تأثیری نداشته باشد و به این ترتیب میزان سختی و آسانی و کیفیت این پرسش‌ها برای دوره‌های آتی مورد سنجش واقع شود، ارزیابی و تحلیل آزمون هر سال و بررسی نقاط قوت و ضعف آن و تلاش در جهت حذف ایرادهای شناسایی شده در آزمون‌های آتی، توصیه می‌گردد.

منابع

- دوانی، غلامحسین و شمس احمدی، منصور. (۱۳۹۹). ارزیابی دانش یا امتحان استرس. *دنیای اقتصاد*، ۵۰۸۳.
- سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و حجازی، الهه. (۱۳۹۹). *روش‌های تحقیق در علوم رفتاری*. تهران: انتشارات آگاه.
- غلامی، ملک محمد؛ فخاری، حسین و ملکیان، اسفندیار. (۱۳۹۸). تبیین عوامل موثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، (۲)۵، ۸۴-۶۹.
- فریدونی، فرشید و نجاتی، امیر. (۱۳۹۸). *مجموعه قوانین مالیاتی*. تهران: انتشارات ترمه.
- قائمی، محمدحسین. (۱۳۹۴). آموزش حسابداری؛ هماهنگی بین اعضای هیئت علمی. *حسابرس*، ۸۱، ۶۵-۶۲.
- کمیته قوانین و مالیاتی. (۱۳۹۸). *قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۰۳/۱۲/۱۳۶۶ و اصلاحیه مصوب ۳۱/۰۴/۱۳۹۴ و اصلاحات بعدی تا تاریخ ۰۳/۰۳/۱۳۹۸*. تهران: سازمان حسابرسی.
- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۹۷). *مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران*. چاپ هفتم، تهران: نشر جامعه حسابداران رسمی ایران.
- معینیان، داوود و پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). بررسی کیفیت

- حسابرس، ۸۱، ۱۰۵-۹۶.
- هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی. (۱۳۹۹). آگهی دعوت به شرکت در آزمون برای انتخاب حسابدار رسمی. دفترچه آزمون، ۶-۱.
 - American Institute of Certified Public Accountants. (AICPA). (2015). Exposure Draft: Maintaining the Relevance of the Uniform CPA Examination. Available at: www.aicpa.org, 1-107.
 - American Institute of Certified Public Accountants. (AICPA). (2016). Uniform CPA Examination Blueprints - Approved by the Board of Examiners. Available at: www.aicpa.org, 1-98.
 - Becker. (2019). Understanding the CPA Exam parts: CPA Exam sections. Available at: www.becker.com.
 - Bline, D.M., Perreault, S. & Zheng, Z. (2016 a). Do accounting faculty characteristics impact CPA exam performance? An investigation of nearly 700,000 examinations. *Issues in Accounting Education*, (3)31, 291-300.
 - Bline, D., Perreault, S. & Zheng, Z. (2016 b). An Exploratory Examination of Order Effects on CPA Exam Passage Timeliness. *Journal of Accounting Education*, 36, 65-74.
 - Boone, J., Legoria, J., Seifert, D.L. & Stammerjohan, W.W. (2006). The Associations among Accounting Program Attributes, 150-hour Status, and CPA Exam Pass Rates. *Journal of Accounting Education*, (4)24, 202-215.
 - Centre for Professional Accounting and Auditing Studies and Training. (2019). *IACPA act and regulations*. Tehran: IACPA publication (In Persian).
 - Certified Public Accountants Competence Board. (2020). Invitation to participate in the test to select a certified public accountant. Test Booklet, 1-6 (In Persian).
 - Chartered Professional Accountants Canada (CPA Canada). (2020). The Chartered Professional Accountant Competency Map. Available at: www.cpacanada.ca.
 - Davani, Gh. & Shams Ahmadi, M. (2020). Assess Knowledge or Stress Test. *Donyaye Eghtesad*, 5083 (In Persian).
 - Fereyduni, F. & Nejati, A. (2019). *A comprehensive review on tax laws*. Tehran: Termeh Publication (In Persian).
 - Freeman, M.S. (2018). The CPA Exam is Changing: Are the Professors Ready?. *The Accounting Educators' Journal*, (28), 1-32.
 - Ghaemi, M.H. (2015). Accounting Training; Coordination Between Faculty Members. *Hesabras*, 81, 62-65 (In Persian).
 - Gholami, M.M., Fakhari, H. & Malekian, E. (2019). Explaining Effective Factors on the Implementation of Public Sector Accounting Standards in Iran. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)5, 69-84 (In Persian).
 - Gleim Exam Prep. (2019). CPA Exam Pass Rate Guide. Available at: www.gleim.com.
 - Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA). (2019). *Becoming a CPA*. Available at: www.jicpa.or.jp.
 - Menk, K.B., Bryan, Nagle, B.M. & Rau, S.E. (2017). Does Earning a Graduate Degree Impact CPA Exam Performance. *Academy of Business Research Journal*, 1, 27-42.
 - Moeiniyan, D. & Pourzamani, Z. (2017). Financial Reporting Quality based on Public Sector Accounting Standards for Information Presentation. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)3, 93-104 (In Persian).
 - Mokarami, Y. (2015). Uniform CPA Exam. *Hesabras*, 88, 96-105 (In Persian).
 - National Association of State Boards of Accountancy (NASBA). (2021). *The Candidate Bulletin: Roadmap to CPA Success*. Available at:

- www.nasba.org*.
- Nagle, B.M., Menk, K.B. & Rau, S.E. (2018). Which Accounting Program Characteristics Contribute to CPA Exam Success? A study of Institutional Factors and Graduate Education. *Journal of Accounting Education*, (45), 20-31.
 - Ng, S. (2020). CPA Exam Guide, Available at: *www.ipassthecpaexam.com*.
 - Sarmad, Z., Bazargan, A. & Hejazi, E. (2020). Research Methods in Behavioral Sciences. *Agah Publication* (In Persian).
 - Self, S., Weaver, D., Proctor, J. & Hicks, M. (2013). Candidate Performance on the Certified Public Accountant Exam: Empirical Analysis. *International Journal of Education Research*, (8)1, 76-88.
 - Tax Laws Committee. (2019). *The law of direct taxes approved on 1987/6/2 and the amendment approved on 2015/7/22 and the subsequent amendments until 20/03/1398*. Tehran: Auditing Organization (In Persian).

اثر تعدیلی مسئولیت اجتماعی بر ارتباط سرمایه‌گذاری و عملکرد در شرکت‌های دولتی

فرهاد فضیلت^۱، *شادی شاهوردیانی^۲، هاشم ولی‌پور^۳

۱. دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. استادیار، گروه مدیریت مالی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شهر قدس، تهران، ایران.

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد فیروز آباد، فیروز آباد، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۲/۱۰

The Moderating Effect of Social Responsibility on the Relationship between Investment and Performance in State-Owned Enterprises

F. Fazilat¹, *Sh. Shahverdiani², H. Valipour³

1. PhD. in Accounting, Economic and Management Faculty, Science and Research Branch Tehran, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Financial Management, Islamic Azad University, Shahre Qods Branch, Tehran, Iran.

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

Received: 2021/4/7

Accepted: 2021/4/30

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Studies on strategic development goals in the last half century indicate that social responsibility and commitment have been the basis for judging the performance of governments. Therefore, in the present study, the effect of social responsibility on the relationship between investment and performance in state-owned Enterprises was investigated.

Research Method: In this research, 125 companies from the listed companies in the stock exchange including 31 public companies were selected as the research sample and the effect of social responsibility on the relationship between the mentioned variables during the period 2013-2019 was tested. To test the hypotheses, regression analysis by panel data method has been used.

Research Findings: The results show that in general, social responsibility has a moderating effect on the relationship between investment and corporate performance. However, this effect is less common in state-owned enterprises due to lower levels of agency problems.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Considering that the negative effect of social responsibilities on performance in state-owned enterprises is less, the government can achieve social development goals by investing in this sector.

Keywords: Corporate Social Responsibility, Investment Efficiency, Agency Theory, State-Owned Enterprise.

JEL Classification: G380, C40

چکیده

موضوع و هدف مقاله: مطالعات انجام شده در زمینه اهداف استراتژیک توسعه در نیم قرن اخیر بیانگر این است که مسئولیت و تعهد اجتماعی مبنای قضاوت در خصوص عملکرد دولت‌ها بوده است. لذا در پژوهش حاضر اثر مسئولیت اجتماعی بر ارتباط سرمایه‌گذاری و عملکرد در شرکت‌های دولتی مورد بررسی قرار گرفت.

روش پژوهش: در این پژوهش تعداد ۱۲۵ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مشتمل بر ۳۱ شرکت دولتی به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب و اثر مسئولیت اجتماعی بر ارتباط متغیرهای ذکر شده در دوره زمانی ۱۳۹۸-۱۳۹۲ مورد آزمون قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌ها از تحلیل رگرسیون به روش داده‌های ترکیبی استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بطور کلی مسئولیت اجتماعی بر ارتباط سرمایه‌گذاری و عملکرد اثر تعدیل‌کنندگی دارد، اما این اثر در شرکت‌های دولتی به دلیل وجود سطح پایین‌تر مشکلات نمایندگی کمتر است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به اینکه اثر منفی ایفای مسئولیت‌های اجتماعی بر عملکرد در شرکت‌های دولتی کمتر است، دولت می‌تواند با سرمایه‌گذاری در این حوزه اهداف توسعه اجتماعی را محقق کند.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، کارایی سرمایه‌گذاری، نظریه نمایندگی، شرکت دولتی.

طبقه‌بندی موضوعی: G380, C40

* Corresponding Author: Sh. Shahverdiani

E-mail: shshahverdiani@gmail.com

* نویسنده مسئول: شادی شاهوردیانی

Doi: 10.30473/GAA.2021.58474.1471

مقدمه

در هزاره جدید مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR)^۱ نقش و جایگاه ویژه‌ای در حوزه آکادمیک به دست آورده است و بسیاری مسئولیت اجتماعی را در ایفای نقش واقعی شرکت‌ها در جامعه ضروری می‌دانند، از این‌رو لازم است شرکت‌ها استانداردهای مسئولانه اجتماعی، اخلاقی، قانونی و محیطی را در فعالیت‌های تجاری خود به کار گیرند (حساس یگانه، ۱۳۹۲). در مفهوم کلی مسئولیت اجتماعی جنبشی است که در صدد وارد کردن فاکتورهای محیطی و اجتماعی در تصمیمات و استراتژی تجاری شرکت‌ها و همچنین سیستم‌های حسابداری با هدف بهبود عملکرد اجتماعی و محیطی در کنار توجه به بعد اقتصادی بوده به گونه‌ای که برای واحد تجاری، جامعه و محیط مفید و سودمند باشد (مک کینلی^۲، ۲۰۰۸).

با توجه به بیانیه کمیسیون اروپا^۳ (۲۰۰۶)، مسئولیت اجتماعی مفهومی است که در آن شرکت‌ها نگرانی‌های محیطی و اجتماعی را در کسب و کار خود و در تعامل با ذینفعان به گونه‌ای داوطلبانه مدنظر قرار می‌دهند، لذا شرکت‌ها امروزه صرفاً به کسب سود و حداکثرسازی آن توجه نمی‌کنند، بلکه اهداف اجتماعی و محیطی نیز در کسب و کار خود در نظر می‌گیرند. با فرض پذیرش مسئولیت اجتماعی داوطلبانه توسط شرکت‌ها سؤالی که مطرح می‌شود این است که «اصولاً چرا دولت به این مفهوم علاقه‌مند است؟» در پاسخ می‌توان گفت که دولت‌ها اولاً به این دلیل به مسئولیت اجتماعی علاقه‌مند هستند که تلاش شرکت‌ها در حوزه مسئولیت اجتماعی می‌تواند به دستیابی به اهداف مشارکت عمومی کمک کند، لذا این تلاش‌ها نه تنها به دستیابی به اهداف توسعه پایدار کمک می‌کند، بلکه اهداف دیگری در حوزه حقوق بشر و مشارکت بخش خصوصی نیز از این طریق محقق می‌شود (هافلر^۴، ۲۰۰۱). ثانیاً می‌توان گفت که سیاست‌های مسئولیت اجتماعی مکمل قوانین وضع شده توسط دولت هستند، خصوصاً در شرایطی که قوانین جدید - به ویژه در سطح بین‌المللی - یا از مطلوبیت کافی برخوردار نبوده و یا اینکه در عمل غیر قابل اجرا هستند (مون^۵، ۲۰۰۲). سومین دلیل اینکه دولت‌ها از مسئولیت اجتماعی حمایت می‌کنند این است که مهمترین نتیجه مسئولیت اجتماعی - که همان باز توزیع منابع تجاری که منجر به توسعه پایدار است -

درست آنجایی آغاز می‌شود که یا خلأهای قانونی وجود دارد و یا قانون از کارایی لازم برخوردار نیست، لذا دولت‌ها کوشش می‌کنند که مفاهیم مربوط به مسئولیت اجتماعی را از یک امر الزام‌آور به امری داوطلبانه توسعه دهند (مک ویلیامز و سیگل^۶، ۲۰۰۱). چهارم با توجه به ادبیات مربوط به حکمرانی عمومی، ایفای نقش مسئولیت اجتماعی توسط شرکت‌ها با تحول از قانون‌گذاری سلسله‌مراتبی به سوی توسعه مشارکت عمومی منطبق است. بنابراین در دیدگاه اخیر مسئولیت اجتماعی خصیصه حکمرانی جدید اجتماعی است (مون، ۲۰۰۷). آخرین و پنجمین دلیل حمایت دولت از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها این است که مسئولیت اجتماعی با مدیریت ارتباطات تجاری با دامنه وسیع از ذینفعان مرتبط بوده که این امر ماهیت ارتباط بین تجارت، دولت و اجتماع را تغییر داده و منجر به انتقال مشارکت از بخش عمومی به بخش خصوصی می‌شود. وجود این عوامل در مجموع منجر به این شده است که دولت‌ها نقش فعالی در شکل دادن و ارتقاء مفاهیم مسئولیت اجتماعی داشته باشند (استیورر^۷، ۲۰۱۰). با در نظر گرفتن نقشی که دولت در زمینه توسعه مفاهیم مسئولیت اجتماعی دارد پژوهش حاضر در صدد این است که به این پرسش پاسخ دهد که «اثر ایفای نقش مسئولیت اجتماعی بر کارایی تخصیص سرمایه در شرکت‌های دولتی به‌عنوان مجری سیاست‌های دولت در این حوزه چگونه است؟» به عبارت دیگر ایفای مسئولیت اجتماعی در شرکت‌های دولتی عملکرد بازار سهام این شرکت‌ها را بهبود می‌دهد یا بالعکس اثر منفی بر عملکرد بازار سهام این شرکت‌ها دارد.

مبانی نظری

اثر مسئولیت اجتماعی بر ارتباط سرمایه‌گذاری و

عملکرد

دو دیدگاه غالب در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد. دیدگاه اول بیانگر این است که اهداف مسئولیت اجتماعی هیئت مدیره منجر به افزایش رفاه سهامداران می‌شود (دنگ^۸، ۲۰۱۳). برخی از تحقیقات (سرفراز و همکاران^۹، ۲۰۱۸)، نیز اینگونه نتیجه‌گیری می‌کنند که فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی اثر مثبتی بر توانایی شرکت‌ها برای تأمین مالی از طریق سرمایه و بدهی دارند. این تحقیقات (شارفمن و فرناندو^{۱۰}، ۲۰۰۸)، همچنین بیان

6. McWilliams & Siegel

7. Steurer

8. Deng

9. Sarfraz et al.

10. Sharfman & Fernando

1. Corporate Social Responsibility

2. McKinley

3. European Council

4. Hauffer

5. Moon

اثر مسئولیت اجتماعی بر ارتباط سرمایه‌گذاری و عملکرد در شرکت‌های دولتی

نقش مالکیت دولت در شرکت‌ها به‌عنوان متغیری که نقش تعدیلی در اثر مسئولیت اجتماعی بر عملکرد شرکت و کارایی تخصیص سرمایه دارد، از دو جنبه قابل بررسی است:

اولاً می‌توان گفت در شرکت‌های دولتی تفکیک مالکیت از مدیریت کم‌رنگ‌تر از شرکت‌های سهامی عام می‌باشد، در نتیجه در نبود مشکلات نمایندگی و همچنین تمرکز مالکیت، فشار بر مدیریت برای کاهش سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی به حداقل رسیده و مدیریت کمتر از طرف مالکان بدلیل سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی - که مصرف‌کننده منابع شرکت است - مورد بازخواست قرار می‌گیرند (اسا و زهری^{۲۳}، ۲۰۱۵). لذا مدیران شرکت‌های دولتی با آسودگی خاطر بیشتری در فعالیت‌های اجتماعی سرمایه‌گذاری می‌نمایند. از سوی دیگر با توجه به اینکه دولت مجری و عرضه‌کننده خدمات مرتبط با جامعه است، شرکت‌های دولتی انگیزه بیشتری برای سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های اجتماعی خواهند داشت (ساید و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۹) و به دلیل سرمایه‌گذاری در مسئولیت‌های اجتماعی کمتر با واکنش منفی از جانب مالکان مواجه می‌شوند. مدیران دولتی نیز از این طریق می‌توانند بر شهرت خود افزوده و شانس ارتقاء خود را افزایش دهند (گرد و همکاران، ۱۳۹۷).

پیشینه پژوهش

باردوس و همکاران^{۲۵} (۲۰۲۰)، به تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در کیفیت محصولات و ارزش بازار شرکت پرداختند. آنها نتیجه گرفتند که مسئولیت اجتماعی تأثیر مثبتی بر انتظار مشتری از بازار محصول شرکت می‌گذارد. به‌ویژه برای محصولات استاندارد و صنایع رقابتی که البته این اثر بر ویژگی‌های کیفی محصولات مشهودتر است. به علاوه نتایج پژوهش آنها حاکی از آن است که مسئولیت اجتماعی به طور غیرمستقیم ارزش بازار شرکت را از طریق درک بازار محصولات افزایش می‌دهد.

هو و چیه^{۲۶} (۲۰۱۹)، در مطالعه‌ای ارتباط مسئولیت اجتماعی و عملکرد مالی پایدار را مورد آزمون قرار دادند. نتایج پژوهش آنها بیانگر این است که شرکت‌های مسئول اجتماعی نتایج مالی مطلوب‌تری - نسبت به شرکت‌هایی که مسئولیت اجتماعی را در اولویت اهداف خود قرار نداده‌اند - کسب

می‌کنند که فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی منجر به کاهش هزینه سرمایه می‌شوند. تحقیقات دیگری (چو و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۳) نیز عملکرد شرکت‌ها را در حوزه مسئولیت اجتماعی بررسی کرده‌اند ارتباط معنی‌دار و مثبتی میان عملکرد و قیمت حق تقدم سهام یافته‌اند. این تحقیقات بحث می‌کنند که فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی منجر به کاهش هزینه‌های نمایندگی مرتبط با سرمایه^{۱۲} و هزینه انتخاب ناسازگار^{۱۳} می‌شود (زو و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۹).

در مقابل فریدمن^{۱۵} از سال ۱۹۷۰ اینگونه بحث می‌کند که "تنها مسئولیت اجتماعی شرکت، خلق پول است". در نتیجه می‌توان گفت مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها منشاء ظهور مسائل مرتبط با نمایندگی است (ایوپرل^{۱۶}، ۱۹۸۵؛ بنابو و تیروا^{۱۷}، ۲۰۱۰؛ کروگر^{۱۸}، ۲۰۱۵؛ مک ویلیامز و همکاران^{۱۹}، ۲۰۰۶)؛ چرا که بر اساس دیدگاه اخیر ایفای مسئولیت اجتماعی توسط شرکت‌ها برای سهامداران مستلزم انجام هزینه است.

پرستون و اوبانون^{۲۰} (۱۹۹۷)، چنین استدلال می‌کنند که اولاً تخصیص منابع به فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی باعث هدر رفتن سرمایه و سایر منابع می‌شود، ثانیاً درگیر شدن مدیران در فعالیت‌های زمان‌بر مسئولیت اجتماعی می‌تواند منجر به کاهش تمرکز نسبت به سایر مسئولیت‌های مدیریتی آنها شده در نتیجه ممکن است توجه به سرمایه‌گذاری‌های سودآور مغفول واقع شود. به علاوه مدیران ممکن است از طریق تبعیض بین ذی‌نفعان - به گونه‌ای فرصت طلبانه - از مسئولیت اجتماعی در جهت منافع شخصی و یا به عنوان سپر بلا استفاده کنند. بنابراین چنین مدیرانی با احتمال بیشتری فرصت‌ها را از بین برده و بر سرمایه‌گذاری‌های غیر بهینه تمرکز می‌کنند (چنگ و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۳).

پس اگر شرکت‌ها قصد برآورده سازی علایق ذینفعانی نظیر گروه‌های فعال زیست محیطی، اتحادیه‌های کارگری و اقلیت‌ها را داشته باشند مجبور به قربانی کردن پروژه‌های با ارزش خالص مثبت خواهند شد (بندری و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۷).

23. Esa & Zahari

24. Said et al.

25. Bardoset al

26. Hou & Cheh

11. Cho et al.

12. Equity-Related Agency Costs

13. Adverse Selection Costs

14. Xu et al.

15. Friedman

16. Aupperle

17. Bénabou & Tirole

18. Krüger

19. McWilliams et al

20. Preston & O'Bannon

21. Cheng et al.

22. Bhandari et al.

می‌کنند.

زنگ و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی اثر مسئولیت محیطی شرکت‌ها بر کارایی سرمایه‌گذاری پرداختند. نتایج تحقیقات آنها حاکی است که مسئولیت‌های محیطی شرکت اثر مثبتی بر کارایی سرمایه‌گذاری دارد. اگرچه این اثر در کوتاه‌مدت اتفاق نخواهد افتاد و اثر آن بر کارایی سرمایه‌گذاری مستلزم زمان است. دیگر نتیجه پژوهش حاکی از آن است که در شرکت‌هایی که مسئولیت‌های محیطی را می‌پذیرند، سرمایه‌گذاری کمتر از حد می‌تواند ظاهر شود. نتایج تحقیقات آنها از تئوری ذی‌نفعان حمایت می‌کند، چرا که مسئولیت محیطی شرکت‌ها فداکاری شخصی نیست. تئودالیدیس و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۷)، به بررسی رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عملکرد مالی از دیدگاه تئوری ذی‌نفعان پرداختند. نتایج نشان داد که مسئولیت اجتماعی اثر مستقیم بر عملکرد مالی می‌گذارد لکن این اثر بر استراتژی شرکت‌ها، غیرمستقیم خواهد بود.

بندری و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی ارتباط مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و کارایی تخصیص سرمایه پرداختند. آنها در پژوهش خود پی‌بردند که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها اثر منفی بر نسبت Q توپین دارد. آنها همچنین اثر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را با توجه به فاکتورهای مبتنی بر نمایندگی بررسی و مشارکت ذینفعان را بر ارتباط بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کارایی تخصیص سرمایه مؤثر یافتند. آنها به این نتیجه رسیدند که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها اثر منفی بر ارتباط تأمین مالی خارجی و Q توپین دارد و همچنین بر ارتباط سرمایه‌گذاری به وجه نقد اثرگذار است. دیگر نتیجه پژوهش آنها حاکی از آن است که کارایی تخصیص سرمایه در حضور متغیر مسئولیت اجتماعی در عملکرد آتی شرکت منعکس می‌شود.

کمالی رضایی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی ارتباط بین مسئولیت اجتماعی و احتمال ورشکستگی شرکت پرداختند و نقش تعدیلی هزینه سرمایه و رقابت بازار را در این ارتباط بررسی نمودند. آنها دریافته‌اند که مسئولیت اجتماعی شرکت نقش تعیین‌کننده‌ای در کاهش احتمال ورشکستگی شرکت‌ها داشته و ارتباط معکوس و معناداری بین احتمال ورشکستگی، انحصار و هزینه سرمایه وجود دارد.

نمازی و مقیمی (۱۳۹۷)، در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر نوآوری و نقش تعدیلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت‌ها در صنایع مختلف می‌پردازند. یافته‌ها نشان

می‌دهد که در بورس اوراق بهادار تهران، نوآوری در صنعت دارویی، شیمیایی و پلاستیک نسبت به صنایع دیگر، تأثیری بیشتری روی عملکرد مالی دارد. مسئولیت‌پذیری اجتماعی در صنعت کانی‌ها و دارویی، شیمیایی و لاستیک نسبت به صنایع دیگر، تأثیر بیشتری بر عملکرد مالی شرکت‌ها دارد و با افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی، عملکرد شرکت‌ها به مراتب بهبود می‌یابد.

فخاری (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی اثر میانجی عملکرد مالی بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ارزش افزوده بازار پرداخته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که سود هر سهم و شاخص Q توپین نقش میانجی کامل در رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ارزش افزوده بازار ایفا می‌کند و مسئولیت‌پذیری اجتماعی از طریق شاخص عملکردی اثر معناداری بر ارزش افزوده بازار دارد.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی رابطه مالکیت دولتی و نهادی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها پرداخته‌اند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن است که مالکیت دولتی رابطه مثبت و معناداری با مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارد. همچنین تمرکز مالکیت دولتی نقش مثبتی در افزایش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ایفا می‌کند. اما نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت نهادی رابطه معناداری با مسئولیت اجتماعی ندارند.

مرور پیشینه پژوهش نشان می‌دهد مطالعات مربوط به اثر مسئولیت اجتماعی بر عملکرد بازار سهام شرکت‌ها نتایج یکسانی ارائه نمی‌کنند، همچنین مطالعه‌ای در خصوص اثر متغیر مذکور بر عملکرد بازار سهام شرکت‌های دولتی به‌عنوان مجریان سیاست‌های دولت در این حوزه انجام نشده است. لذا این پژوهش سعی می‌کند به سؤالات و خلاءهای موجود در این حوزه پاسخ دهد.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و نتایج پژوهش‌های قبلی که از نظر گذشت، مسئولیت اجتماعی می‌تواند بر کارایی سرمایه‌گذاری‌های انجام شده تأثیرگذار باشد، به گونه‌ای که بازده حاصل را سرمایه‌گذاری‌های انجام شده را کاهش دهد. همچنین با توجه به نظریه نمایندگی اثر منفی مسئولیت اجتماعی بر ارتباط سرمایه‌گذاری و عملکرد در شرکت‌های دولتی می‌بایست کمتر باشد. بر این اساس فرضیه پژوهش به شرح زیر تدوین گردید:

فرضیه ۱- مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر رابطه سرمایه‌گذاری و عملکرد (Q) اثر تعدیل‌کنندگی دارد.

27.Zeng et al.

28.Theodoulidis et al.

دولت در مجموعه سهام آنها بیش از ۲۰ درصد بوده است به‌عنوان شرکت دولتی تعیین گردید که بر این اساس ۳۱ شرکت از نمونه‌های انتخاب شده به‌عنوان شرکت دولتی مشخص شدند. جدول ۱، فرآیند انتخاب شرکت‌های نمونه را نشان می‌دهد.

در پژوهش حاضر داده‌های مورد نیاز شرکت‌ها از پایگاه‌های اطلاع‌رسانی سازمان بورس اوراق بهادار تهران و بانک‌های اطلاعاتی همانند نرم‌افزار تدبیرپرداز، صورت‌های مالی، یادداشت‌های همراه و گزارش‌های مجمع عمومی شرکت‌ها استخراج و مورد مطالعه، بررسی و تجزیه تحلیل قرار گرفت. داده‌های به دست آمده پس از انجام محاسبه و پردازش در اکسل به وسیله نرم‌افزار Eviews مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

مدل‌های پژوهش و تعریف عملیاتی متغیرها

چارچوب تجربی پژوهش حاضر بر پایه کارهای بندری و همکاران (۲۰۱۷)، است. برای آزمون فرضیه اول پژوهش مدل زیر تخمین زده می‌شود:

مدل (۱)

$$INV_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Q_{i,t-1} ESG_{i,t-1} + \beta_2 CF_{i,t-1} ESG_{i,t-1} + \beta_3 ESG_{i,t-1} + \beta_4 Q_{i,t-1} + \beta_5 CF_{i,t-1} + \beta_6 PBV_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

و در آن INV ، معیار سرمایه‌گذاری؛ Q ، عملکرد (فرصت‌های رشد) شرکت؛ ESG ، سنجه مسئولیت اجتماعی شرکت؛ PBV ، قیمت به ارزش دفتری هر سهم؛ CF ، جریان وجه نقد شرکت، است.

متغیر اصلی سنجه مسئولیت اجتماعی شرکت است. فرضیه اصلی پیش‌بینی می‌کند که مسئولیت اجتماعی می‌بایست اثر منفی بر حساسیت سرمایه‌گذاری نسبت به

فرضیه ۲- اثر تعدیل‌کنندگی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر رابطه سرمایه‌گذاری و عملکرد (Q) در شرکت‌های دولتی کمتر است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و طرح پژوهش آن شبه تجربی- پس‌رویدادی، در حوزه پژوهش‌های اثباتی حسابداری است که تحلیل و استنتاج از داده‌ها با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره و مدل‌های اقتصادسنجی انجام شده است.

جامعه آماری و نمونه

جامعه آماری مورد مطالعه را شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۹۸-۹۲ تشکیل می‌دهند. نمونه‌های آماری شامل شرکت‌هایی است که دارای شرایط زیر باشند:

۱. شرکت‌هایی که تاریخ پذیرش آنها در بورس اوراق بهادار تهران قبل از سال ۱۳۹۲ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۸ نیز در فهرست شرکت‌های بورسی باشند.
 ۲. به منظور افزایش قابلیت مقایسه سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه باشد.
 ۳. طی سال‌های مذکور تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.
 ۴. اطلاعات مالی از جمله یادداشت‌های توضیحی و گزارش‌های هیئت مدیره آنها در دسترس باشد.
- پس از اعمال شرایط فوق، در نهایت ۱۲۵ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. به‌منظور بررسی اثر مالکیت دولت بر ارتباط متغیرهای پژوهش، با توجه به پژوهش رضازاده (۱۳۹۴)، شرکت‌هایی که درصد مالکیت

جدول ۱. فرآیند انتخاب شرکت‌های نمونه

تعداد شرکت‌ها	شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
۵۰۵	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده تا پایان سال ۱۳۹۲
۱۰۹	(-) شرکت‌هایی که پایان سال مالی آنها پایان اسفندماه نیست
۲۷۱	(-) شرکت‌هایی که اطلاعات آنها در دسترس نیست
۱۲۵	شرکت‌های نمونه
۳۱	شرکت‌های دولتی عضو نمونه (مالکیت بیش از ۲۰ درصد دولت)

عملکرد (Q) داشته باشد، در نتیجه انتظار بر این است که $(\beta_1 < 0)$ باشد.

با توجه به مبانی علم اقتصادسنجی به منظور آزمون فرضیه ۲ مدل رگرسیونی زیر تخمین زده می‌شود:

$$INV_i, t = \beta_0 + \beta_1 GOV_i, t - 1 + \beta_2 GOV_i, t - 1 + \beta_3 GOV_i, t - 1 + \beta_4 Q_i, t - 1 + \beta_5 CFI_i, t - 1 + \beta_6 GOV_i, t - 1 + \beta_7 ESG_i, t - 1 + \beta_8 Q_i, t - 1 + \beta_9 CFI_i, t - 1 + \beta_{10} PBV_i, t - 1 + \varepsilon_{i,t}$$

و در آن GOV، متغیر مالکیت دولتی است.

متغیر وابسته

متغیر وابسته در این پژوهش سرمایه‌گذاری (INV) است که از طریق رشد سالانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به علاوه مخارج پژوهش و توسعه که توسط ارزش دفتری جمع دارایی‌های ابتدای دوره همگن شده اندازه گیری می‌شود.

متغیر مستقل

عملکرد (Q): (فرصت‌های رشد) شرکت است که از طریق ارزش بازار سرمایه منهای ارزش دفتری سرمایه به علاوه ارزش دفتری جمع دارایی‌ها تخمین زده می‌شود که توسط جمع دارایی‌های ابتدای دوره همگن شده است (رحمانی

جدول ۲. نقاط قوت و ضعف در حوزه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها

ابعاد	ویژگی قوت	ویژگی نگرانی
جامعه	امور خیریه، ابداع و نوآوری، حمایت از ساخت مسکن، حمایت از آموزش و پرورش، پیوند با مردم محلی، برنامه‌های داوطلبانه، تعهد نسبت به جامعه و سایر نقاط قوت	مناقشات سرمایه‌گذاری، اثرات اقتصادی منفی، دعاوی مالیاتی و سایر نگرانی‌ها
تنوع ^{۲۹}	یک زن یا یک اقلیت مدیر عامل یا عضوی از هیئت مدیره باشد، سیاست‌های اعطای مزایای شغلی/ زندگی، استخدام معلولین، استخدام گروه‌هایی که درصد کمتری نماینده دارند، گوناگونی و ...	اختلاف نظرها و عقاید، قبضه مدیریت و سایر نگرانی‌ها
کارکنان	ارتباطات اتحادیه‌ای، امنیت شغلی، سهمیم کردن در سود سهام نقدی، مشارکت کارکنان، اعطای مزایای از کار افتادگی، سلامت و امنیت، مزایای بازنشستگی، ارتباط کارکنان، توسعه مهارت، سرمایه انسانی و سایر نقاط قوت	مشکلات در زمینه ارتباطات اتحادیه‌ای، سلامت و امنیت، ارتباطات نیروی کار و نگرانی بابت مزایای از کار افتادگی، سیاست‌های زنجیره تأمین، مناقشات زنجیره تأمین، کار کودکان و سایر نگرانی‌ها
محیط	ارائه خدمات و محصولات مفید، پیشگیری از آلودگی محیط زیست، بازیافت مواد و انرژی، سرمایه‌گذاری در انرژی‌های پاک، ارتباطات، به‌کارگیری ماشین‌آلات و تجهیزات مدرن، سیستم‌های مدیریت، بهینه‌سازی مصرف آب و خاک، تأمین مواد خام و سایر نقاط قوت	تولید پسماندهای پر خطر و گازهای گلخانه‌ای، مواد مضر برای درختان و خاک، تغییرات اقلیمی، خطرات تنوع زیستی، مدیریت زنجیره تأمین و مدیریت آب و سایر نگرانی‌ها
حقوق بشر	ارتباطات با مردم محلی، رعایت حقوق کار و سایر نقاط قوت	حقوق کار، ارتباطات با مردم محلی، سیاست‌های آزادی بیان، سانسور و نقض حقوق بشر، عدم استخدام کارکنان خارجی و سایر نگرانی‌ها
محصول	کیفیت محصول، نوآوری در محصول و تحقیق و توسعه و سایر نقاط قوت	امنیت محصول، سیاست‌های بازاریابی - قرارداد و عدم انحصار، ارتباط با مشتریان، و سایر نگرانی‌ها
حاکمیت شرکتی	شفافیت، پاسخگویی سیاسی، سیاست‌گذاری عمومی، ثبات سیستم مالی و سایر نقاط قوت	مشکلات در زمینه شفافیت، پاسخگویی سیاسی، سیاست عمومی، اختلاف در ساختار مالکیت، فساد و عدم ثبات سیاسی، سرمایه‌گذاری‌های بحث‌انگیز، اخلاق تجاری و سایر نگرانی‌ها

* منبع: بندری و همکاران (۲۰۱۷)

فضلی و همکاران، ۱۴۰۰).

انحراف معیار، کشیدگی، بیشینه و کمینه در جدول ۳، آورده شده است.

مهم‌ترین شاخص مرکزی میانگین است، با نگاهی به جدول فوق می‌توان دریافت که میانگین عمده متغیرها فاصله چندانی با هم ندارد. در بین متغیرها، مسئولیت اجتماعی با مقدار ۵.۹۱۴ دارای بالاترین میانگین می‌باشد. بیشترین انحراف معیار نیز متعلق به متغیر مسئولیت اجتماعی با مقدار ۵.۱۰۳ می‌باشد.

ضریب چولگی که عدم تقارن توزیع را نسبت به شاخص میانگین نشان می‌دهد در همه متغیرها مثبت و چوله به راست می‌باشد و نهایتاً ضریب کشیدگی که نشان دهنده ارتفاع توزیع متغیر است، در همه متغیرها مثبت می‌باشد. شاخص‌های توصیفی متغیرها بیانگر دامنه مناسب برای متغیرهای محاسبه شده است.

آزمون F لیمر

داده‌های این پژوهش از نوع ترکیبی می‌باشد. قبل از تخمین مدل‌ها لازم است که روش تخمین (تلفیقی یا تابلویی) مشخص گردد که برای این منظور از آزمون F لیمر استفاده شده است. برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۵٪ باشد (آماره آزمون کمتر از جدول ۴ باشد) از روش تلفیقی و برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۵٪ است، از روش تابلویی برای تخمین مدل استفاده می‌شود. با توجه به

متغیرهای تعدیل‌گر

مسئولیت اجتماعی شرکت (ESG): از طریق جمع امتیاز نقاط قوت منهای جمع نگرانی‌ها در جدول ۲، برآورد می‌شود.

مالکیت دولتی (GOV): از طریق درصد مالکیت دولت در سهام شرکت محاسبه می‌شود (دارایی و برزرگر، ۱۳۹۷).

متغیرهای کنترل

PBV: قیمت به ارزش دفتری هر سهم است که ارزش‌گذاری بیش از حد را کنترل می‌کند و از تفاوت قیمت به ارزش دفتری سهم و میانگین این نسبت در صنعت به‌دست می‌آید.

CF: جریان وجه نقد که از طریق سود خالص قبل از اقلام غیرمترقبه به‌علاوه هزینه استهلاک و مخارج پژوهش و توسعه محاسبه می‌شود که توسط ارزش دفتری دارایی‌های ابتدای دور همگن شده است.

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، میانه،

جدول ۳. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۸

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	کمینه	بیشینه
سرمایه‌گذاری	۰.۱۱۴	۰.۰۲۱۸	۰.۲۱۴	۲.۳۳۵	۹.۰۷۵	-۰.۲۷۸	۱.۲۵۱
مسئولیت اجتماعی	۵.۹۱۴	۵	۵.۱۰۳	۰.۶۱۶	۲.۱۱۹	۰	۱۷
عملکرد	۲.۱۹۱	۱.۶۵۹	۲.۳۰۱	۸.۳۸۵	۹۵.۱۱۶	۰.۲۵۶	۳۲.۸۰۰
وجه نقد ایجاد شده داخلی	۰.۱۷۳	۰.۱۲۶	۰.۲۱۴	۱.۴۳۶	۷.۹۱۱	-۰.۶۷۰	۱.۴۱۹
قیمت به ارزش دفتری سهم	۱.۳۶۲	۰.۹۱۵	۱.۶۱۴	۱.۷۶۴	۲۴.۰۰۲	-۱۴.۲۲۲	۱۲.۵۸۷
مالکیت دولتی	۰.۱۵۲	۰	۰.۲۷۵	۱.۳۲۱	۲.۸۶۵	۰	۰.۷۸

با توجه به جدول ذکر شده، مقدار سطح احتمال آزمون F کمتر از ۰.۰۵ می‌باشد، بنابراین مدل معنی‌دار بوده و بین متغیر مستقل و وابسته رابطه خطی وجود دارد. ضریب تعیین رگرسیون برابر ۰.۸۸۲ است و بیانگر آن است که تقریباً ۸۸ درصد تغییرات متغیر سرمایه‌گذاری براساس تغییرات متغیرهای مستقل و کنترل بیان می‌شود.

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۶ احتمال آماره t مربوط به حاصل ضرب متغیر عملکرد در مسئولیت اجتماعی کمتر از ۰.۰۵ بوده و معنی‌دار می‌باشد. علامت منفی حاصل ضرب دو متغیر مسئولیت اجتماعی و عملکرد ($\beta_1 < 0$) نشان دهنده اثر منفی سرمایه‌گذاری بر عملکرد در حضور متغیر مسئولیت اجتماعی و مطابق با پیش‌بینی نظری است.

همچنین مقدار احتمال آماره t مربوط به متغیر عملکرد کمتر از ۰.۰۵ بوده و معنی‌دار می‌باشد. لذا برای مقایسه آنها طبق جدول ۷، از نظر مقدار از آزمون والد^۳ استفاده می‌شود.

با توجه به جدول فوق از آنجا که سطح معناداری آزمون والد برای مقایسه ضرایب کمتر از ۰.۰۵ می‌باشد، بنابراین فرضیه برابری ضرایب متغیرها پذیرفته نشده و ضرایب برابر نیستند. مقدار تفاضل ضریب دو متغیر منفی (۰.۰۱۸-) است، پس با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که "مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر رابطه سرمایه‌گذاری و عملکرد (Q) اثر تعدیل‌کنندگی دارد".

برای بررسی فرضیه شماره ۲ پژوهش، مدل ۲ تخمین زده

جدول زیر، احتمال آماره محاسبه شده در هر ۲ مدل کمتر از ۵٪ می‌باشد، لذا برای تخمین مدل‌ها از روش تابلویی استفاده می‌شود.

آزمون هاسمن

روش تابلویی با استفاده از دو مدل "اثرات تصادفی" و "اثرات ثابت" انجام می‌گیرد. برای تعیین اینکه از کدام مدل استفاده شود از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. برای تخمین مدل در مشاهداتی که احتمال آماره آزمون کمتر از ۵٪ است از مدل اثرات ثابت و مشاهداتی که احتمال آماره آزمون بیشتر از ۵٪ است از مدل اثرات تصادفی استفاده می‌گردد. در جدول ۵، با توجه به اینکه احتمال آزمون در هر دو مدل کمتر از ۵٪ می‌باشد، از مدل اثرات ثابت برای تخمین مدل‌ها استفاده می‌شود.

تخمین مدل و تجزیه و تحلیل نتایج

بعد از تعیین روش تخمین، لازم است ضرایب مدل‌های پژوهش برآورد شوند. با توجه به تأیید وجود ناهمسانی واریانس، برای برآورد ضرایب از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده می‌شود.

برای بررسی فرضیه شماره ۱، پژوهش مدل ۱ تخمین زده می‌شود. نتایج حاصل از تخمین مدل به شرح جدول ۶ می‌باشد.

جدول ۴. نتایج حاصل از آزمون F لیمر

احتمال	مقدار آماره	درجه آزادی	نوع آماره	مدل پژوهش
۰.۰۰۰	۷.۹۱۶	(۱۲۴ و ۷۴۴)	F لیمر	مدل (۱)
۰.۰۰۰	۴.۷۰۰	(۱۲۴ و ۷۴۰)	F لیمر	مدل (۲)

جدول ۵. نتایج حاصل از آزمون هاسمن

احتمال	مقدار آماره	درجه آزادی	نوع آماره	مدل پژوهش
۰.۰۰۰	۳۶.۴۷۰	۶	هاسمن	مدل (۱)
۰.۰۰۰	۱۷.۴۸۲	۱۰	هاسمن	مدل (۲)

جدول ۶. نتایج حاصل از تخمین مدل (۱)

$$INV_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Q_{i,t-1} - \beta_2 ESG_{i,t-1} + \beta_3 CF_{i,t-1} - \beta_4 ESG_{i,t-1} + \beta_5 Q_{i,t-1} + \beta_6 PBV_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

متغیر	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره t	احتمال
مقدار ثابت (عرض از مبدأ)	۰.۰۱۱	۰.۰۱۲	۹.۴۵۵	۰.۰۰۰
عملکرد × مسئولیت اجتماعی	-۰.۰۰۱	۰.۰۰۰۲	-۶.۰۸۹	۰.۰۰۰
وجه نقد ایجاد شده داخل × مسئولیت اجتماعی	۰.۰۰۲	۰.۰۰۲	۱.۱۰۳	۰.۲۷۰
مسئولیت اجتماعی	-۰.۰۰۴	۰.۰۰۲	-۲.۱۴۰	۰.۰۳۳
عملکرد	۰.۰۱۹	۰.۰۰۳	۷.۷۰۹	۰.۰۰۰
وجه نقد ایجاد شده داخل	۰.۰۱۵	۰.۰۱۲	۱.۱۹۸	۰.۲۳۱
قیمت به ارزش دفتری سهم	-۰.۰۰۳	۰.۰۰۱	-۳.۰۲۹	۰.۰۰۳
ضریب تعیین	۰.۸۸۲			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۸۶۱			
آماره F	۴۲.۸۰۸			
احتمال (آماره F)	۰.۰۰۰			
آماره دوربین-واتسون	۱.۸۹			

جدول ۷. نتایج آزمون والد در مدل (۱)

متغیرها	تفاضل ضرایب	آماره F	احتمال
عملکرد × مسئولیت اجتماعی	-۰.۰۱۸	۵۹.۸۱۴	۰.۰۰۰
عملکرد			

مقدار احتمال آماره t مربوط به متغیر عملکرد کمتر از ۰.۰۵ بوده و مقدار آن ۰.۰۰۳ معنی‌دار می‌باشد، لذا برای مقایسه آنها طبق جدول ۹، از نظر مقدار از آزمون والد استفاده می‌شود. بر اساس نتایج جدول فوق چون سطح معناداری آزمون والد برای مقایسه ضرایب کمتر از ۰.۰۵ می‌باشد، بنابراین فرضیه برابری ضرایب متغیرها پذیرفته نشده و ضرایب برابر نیستند. مقدار تفاضل ضریب دو متغیر منفی (-۰.۰۲۳) است. پس با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت "اثر تعدیل‌کنندگی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر رابطه سرمایه‌گذاری و عملکرد در شرکت‌های دولتی، کمتر است".

می‌شود. نتایج حاصل از تخمین مدل به شرح جدول ۸، است. با توجه به جدول، مقدار سطح احتمال آزمون F کمتر از ۰.۰۵ می‌باشد، بنابراین، مدل معنی‌دار بوده و بین متغیر مستقل و وابسته رابطه خطی وجود دارد. ضریب تعیین رگرسیون برابر ۰.۸۸۵ است و بیانگر آن است که تقریباً ۸۹ درصد تغییرات متغیر سرمایه‌گذاری براساس تغییرات متغیرهای مستقل و کنترل بیان می‌شود و بر اساس نتایج ارائه شده در جدول مقدار احتمال آماره t مربوط به حاصلضرب متغیر مالکیت دولتی در عملکرد و مسئولیت اجتماعی کمتر از ۰.۰۵ بوده و مقدار آن ۰.۰۱۸ معنی‌دار می‌باشد، همچنین

جدول ۸. نتایج حاصل از تخمین مدل (۲)

$$INV_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 GOV_{i,t-1} + \beta_2 ESG_{i,t-1} + \beta_3 Q_{i,t-1} + \beta_4 GOV_{i,t-1} + \beta_5 ESG_{i,t-1} + \beta_6 GOV_{i,t-1} + \beta_7 ESG_{i,t-1} + \beta_8 Q_{i,t-1} + \beta_9 CF_{i,t-1} + \beta_{10} PB_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

متغیر	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره t	احتمال
مقدار ثابت (عرض از مبدأ)	۰.۰۹۸	۰.۰۲۰	۴.۹۰۰	۰.۰۰۰
مالکیت دولتی × عملکرد × مسئولیت اجتماعی	۰.۰۰۲	۰.۰۰۱	۲.۳۸۱	۰.۰۱۸
مالکیت دولتی × مسئولیت اجتماعی	۰.۰۰۴	۰.۰۰۱	۰.۴۱۴	۰.۶۸۰
مالکیت دولتی × عملکرد	-۰.۰۴۲	۰.۰۰۶	-۶.۵۴۲	۰.۰۰۰
عملکرد × مسئولیت اجتماعی	-۰.۰۰۱	۰.۰۰۰	-۳.۴۶۸	۰.۰۰۰
وجه نقد ایجاد شده داخل × مسئولیت اجتماعی	۰.۰۰۲	۰.۰۰۱	۱.۸۲۱	۰.۰۷۰
مالکیت دولتی	۰.۱۰۰	۰.۰۴۳	۲.۳۳۵	۰.۰۲۰
مسئولیت اجتماعی	-۰.۰۰۴	۰.۰۰۲	-۲.۳۹۶	۰.۰۱۷
عملکرد	۰.۰۲۰	۰.۰۰۳	۷.۶۸۷	۰.۰۰۰
وجه نقد ایجاد شده داخل	۰.۰۱۰	۰.۰۱۱	۰.۹۴۸	۰.۳۴۳
قیمت به ارزش دفتری سهم	-۰.۰۰۴	۰.۰۰۲	-۲.۵۴۴	۰.۰۱۱
ضریب تعیین	۰.۸۸۵			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۸۶۴			
آماره F	۴۲.۵۶۳			
احتمال (آماره F)	۰.۰۰۰			
آماره دوربین-واتسون	۱.۸۹			

جدول ۹. نتایج آزمون والد در مدل (۲)

متغیرها	تفاضل ضرایب	آماره F	احتمال
مالکیت دولتی × عملکرد × مسئولیت اجتماعی	-۰.۰۲۳	۴۵.۳۷۰	۰.۰۰۰
عملکرد			

بحث و نتیجه‌گیری

نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش از اثر منفی مسئولیت اجتماعی بر کارایی تخصیص سرمایه در شرکت‌ها حکایت دارد. این نتیجه‌گیری با مبانی نظریه نمایندگی در توجیه اثر مسئولیت اجتماعی بر ارتباط سرمایه‌گذاری و عملکرد

هماهنگ است، چراکه در عمل ایفای مسئولیت‌های اجتماعی شرکت مستلزم انجام هزینه بوده و بر ارزش و عملکرد مالی شرکت در بلندمدت اثر منفی خواهد داشت. همچنین مدیرانی که به دنبال برآورده کردن علایق ذینفعان مختلف هستند، ممکن است فرصت‌های سرمایه‌گذاری به واقع سودآور را

سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل شرکت برساند. به سازمان خصوصی‌سازی نیز پیشنهاد می‌شود رتبه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌های دولتی را قبل و بعد از خصوصی‌سازی به‌عنوان معیاری برای سنجش موفقیت در واگذاری‌ها مورد ارزیابی قرار دهد، زیرا بعضاً مشاهده می‌شود که شرکت‌ها پس از خصوصی‌سازی صرفاً معیار کسب سود را دنبال کرده و نسبت به مسئولیت‌های اجتماعی خود بی‌توجه شده‌اند که در بسیاری موارد موجب نارضایتی کارکنان و سایر ذینفعان فرعی و محیط پیرامون خود گردیده‌اند.

طی انجام هر پژوهش، ابعاد گسترده و جدیدتری از موضوع نمایان می‌شود که می‌تواند نقطه آغازی برای پژوهش‌های بعدی باشد. با توجه به نتایج پژوهش حاضر که حاکی از محتوای اطلاعاتی نقش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای سرمایه‌گذاران است، پیشنهاد می‌شود پژوهشی با عنوان اثر مسئولیت اجتماعی بر عملکرد آتی شرکت‌ها انجام شود تا سرمایه‌گذاران بالقوه بتوانند اثر مسئولیت اجتماعی بر عملکرد آتی شرکت‌ها را پیش‌بینی نموده و مبنایی برای تصمیمات اقتصادی آنها فراهم آید. همچنین پیشنهاد می‌شود با تفکیک ذینفعان شرکت به ذینفعان اصلی و فرعی اثر مسئولیت اجتماعی این دو گروه از ذینفعان با یکدیگر مقایسه گردد. همچنین با تعیین و محور قرار دادن معیارهای عملکرد در سازمان‌های غیرانتفاعی، می‌توان پژوهشی بر مبنای اثر مسئولیت‌پذیری اجتماعی نهادهای عمومی بر عملکرد آنها انجام و نتایج را بر عملکرد این بخش نیز تعمیم داد.

مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر مربوط به فقدان بانک اطلاعاتی جامع و قابل اتکا در خصوص تعیین رتبه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها می‌باشد، از این‌رو برآورد امتیاز مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌های نمونه توسط پژوهشگر انجام شده است که ضمن زمان بر بودن ممکن است در برخی از نمونه‌ها از دقت کافی برخوردار نباشد. با این وجود تلاش و دقت زیادی به‌عمل آمد که تا حد امکان به روایی و پایایی پژوهش لطمه‌ای وارد نشود.

منابع

- حساس‌یگانه، یحیی و برزگر، قدرت‌اله. (۱۳۹۲). ارائه مؤلفه‌ها و شاخص‌های بعد اجتماعی مسئولیت شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در ایران. *مطالعات توسعه اجتماعی-فرهنگی*، ۲(۱)، ۱۹۹-۲۲۲.
- دارابی، رویا و برزگر، سعید. (۱۳۹۷). تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی

نادیده گرفته که این امر در نهایت موجب کاهش منافع سهامداران خواهد شد. این یافته با نتایج پژوهش بندری و همکاران (۲۰۱۷)، هماهنگ بوده، لکن به‌طور ضمنی با نتایج پژوهش تئودالیس و همکاران (۲۰۱۷)، کریستین و همکاران (۲۰۱۷)، بنملیه و همکاران (۲۰۱۵)، هو و چیه (۲۰۱۹)، فخاری و همکاران (۱۳۹۵)، و نمازی و مقیمی (۱۳۹۷)، سازگار نیست.

تأیید نقش مالکیت دولتی در ارتباط سرمایه‌گذاری و عملکرد با توجه به مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را می‌توان از این منظر مورد بررسی قرارداد که در شرکت‌های دولتی به‌دلیل اینکه تفکیک مالکیت از مدیریت در این شرکت‌ها کم‌رنگ‌تر از شرکت‌های سهامی عام می‌باشد در نتیجه مشکلات نمایندگی بین مدیر و مالک در سطح پایین‌تری قرار دارد، لذا با توجه به مبانی نظری مطروحه مدیریت با توجه به اهداف حاکمیتی ایجاد شرکت‌های دولتی که همان ارائه خدمات عمومی به شهروندان بوده و هدف کسب سود حداکثر در اولویت قرار ندارد، تعارضی بین اهداف مالک و مدیر وجود ندارد لذا مدیریت این شرکت‌ها نه‌تنها از سرمایه‌گذاری در اهداف هزینه بر مسئولیت اجتماعی توسط مالک - که همان دولت است - مورد مؤاخذه و بازخواست قرار نمی‌گیرد، بلکه به دلیل انطباق اهداف ایجاد شرکت با عملکرد مطلوب مسئولیت اجتماعی مورد تشویق نیز قرار خواهد گرفت و مدیران حتی از این طریق می‌تواند به مراتب بالاتری ارتقاء یابند و یا از حسن شهرت در این زمینه برخوردار گردد. در نتیجه حاکمیت می‌تواند از این امکان و مزیت به‌عنوان فرصتی برای ارائه خدمات مورد نیاز جامعه بهره‌برداری و هدف تحقق عدالت اجتماعی از طریق ارائه خدمات عام‌المنفعه را محقق نماید. این نتیجه‌گیری با نتیجه پژوهش ملکیان و همکاران (۱۳۹۵)، سازگار است.

براساس یافته‌های ضمنی پژوهش مسئولیت اجتماعی با ارزش شرکت در ارتباط است. لذا به سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی پیشنهاد می‌شود اثرات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را در مشاوره‌های مالی و تصمیمات اقتصادی خود مد نظر قرار دهند. همچنین به نهادهای ناظر و سیاست‌گذار بورس اوراق و بهادار توصیه می‌شود با توجه به محتوای اطلاعاتی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای سرمایه‌گذاران، افشای آن را در گزارشات مالی شرکت‌ها مد نظر قرار داده و به‌عنوان بخشی از گزارش هیئت مدیره به مجمع الزامی کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار رتبه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را به‌عنوان یکی از عوامل اثرگذار در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری به اطلاع

و احتمال ورشکستگی: شواهدی از نقش رقابت بازار، سرمایه فکری و هزینه سرمایه. *حسابداری و مالی شرکتی*، ۳۱(۱)، ۶۳-۵۳.

- گرد، عزیز؛ چکاو، محمدرضا و شریفی، ناصر. (۱۳۹۷). بررسی رابطه مالکیت دولتی و هزینه‌های نمایندگی. *مطالعات تطبیقی در مدیریت مالی و حسابداری*، ۲(۳)، ۴۰-۲۹.
- ملکیان، اسفندیار؛ شهسواری، معصومه و سلمانی، رسول. (۱۳۹۵). مطالعه رابطه بین مالکیت دولتی و نهادی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها. *دانش سرمایه‌گذاری*، ۵(۱۷)، ۷۴-۵۵.
- نمازی، محمد و مقیمی، فاطمه. (۱۳۹۷). تأثیر نوآوری و نقش تعدیلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت‌ها در صنایع مختلف. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۲)، ۳۱۰-۲۸۹.

شرکت‌ها. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۵(۱)، ۶۸-۵۵.

- رحمانی فضلی، هادی؛ نیکبخت، سعید و تیموری، حمیدرضا. (۱۴۰۰). تأثیر متغیرهای مالی بر عملکرد بهینه هلدینگ سرمایه گذاری تامین اجتماعی (شستا). *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۷(۲)، ۱۰۸-۹۵.
- رضازاده، جواد و خانی لنگی، حمیدرضا. (۱۳۹۴). تأثیر تمرکز مالکیت و مالکیت دولتی بر محافظه‌کاری حسابداری. *دانش حسابداری مالی*، ۲(۲)، ۵۳-۳۳.
- فخاری، حسین و فلاح‌پور، فرهاد. (۱۳۹۶). بررسی اثر میانجی عملکرد مالی بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ارزش افزوده بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *چشم‌انداز مدیریت مالی*، ۲۰، ۱۱۴-۹۷.
- کمالی رضایی، هاشم؛ رستمی انوری، علی اصغر؛ سعیدی، علی و خدایی، محمد. (۱۳۹۹). مسئولیت اجتماعی شرکت

- Aupperle, K.E., Carroll, A.B. & Hatfield, J.D. (1985). An Empirical Examination of the Relationship between Corporate Social Responsibility and Profitability. *Academy of management Journal*, (2)28, 446-463.
- Bardos K.S., Ertugrul, M. & Gao, L.S. (2020). Corporate Social Responsibility, Product Market Perception and Firm Value. *Journal of Corporate Finance*. doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101588
- Bénabou, R. & Tirole, J. (2010). Individual and Corporate Social Responsibility. *Economica*, 77, 1-19. doi:10.1111/j.1468-0335.2009.00843.x
- Bhandari, A. & Javakhadze, D. (2017). Corporate Social Responsibility and Capital Allocation Efficiency. *Journal of Corporate Finance*, 43, 354-377.
- Cheng, I., Hong, H. & Shue, K. (2013). Do Managers Do Good with other People's Money?. *NBER Work Pap*, 18476, 1-49. doi:10.2139/ssrn.1784357
- Cho, S.Y.; Lee, C. & Pfeier, R.J. (2013) Corporate Social Responsibility Performance and Information Asymmetry. *J. Account. Public Policy*, 32, 71-83.
- Darabi, R. & Barzegar, S. (2018). The Effect of Tax Avoidance on the Rela-

tionship between Government Ownership and Corporate Financial Constraints. *Journal of Public Accounting*, (1)5, 55-68 (In Persian).

- Deng, X., Koo Kang, J. & Low, B.S., (2013). Corporate Social Responsibility and Stakeholder Value Maximization: Evidence from Mergers. *Journal of Financial Economics*, (110)1, 87-109. doi:10.1016/j.jfineco.2013.04.014.
- Esa, E. & Zahari, A.R. (2016). Corporate Social Responsibility: Ownership Structures, Board Characteristics & the Mediating Role of Board Compensation. *Procedia Economics and Finance*, 35, 35-43.
- European Council. (2006). Renewed EU Sustainable Development Strategy; 10917/06, Available at: http://ec.europa.eu/sustainable/docs/renewed_eu_sds_en.pdf
- Fakhari, H. & Fallahpour, F. (2017). The Mediating Effect of Financial Performance on the Relationship between Social Responsibility and Market Value Added of Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Financial Management Outlook*, 20, 97-114 (In Persian).
- Gord, A., Chakav, M. & Sharifi N. (2018). Investigating the Relationship

- between State Ownership and Agency Fees. *Comparative Studies in Financial Management and Accounting*, (3)2, 29-40 (In Persian).
- Hassas Yeganeh, Y. & Barzegar, Gh. (2013). Presenting the Components and Indicators of The Social Dimension of Corporate Responsibility and its Current Situation in Iran. *Socio-Cultural Development Studies*, (1)2, 199-222 (In Persian).
 - Haufler, V. (2001). *A public role for the private sector: industry self-regulation in a global economy*. Washington: Brookings Institution.
 - Hou, T.C.T. (2019). The Relationship between Corporate Social Responsibility and Sustainable Financial Performance: Firm-level Evidence from Taiwan. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, (1)26, 19-28.
 - Kamali Rezaei, H., Anvary Rostamy, A.A., Saedi, A. & Khodaei, M. (2020). Corporate Social Responsibility and Bankruptcy Probability: Exploring the role of Market Competition, Intellectual Capital and Equity Cost. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, (1)31, 53-63 (In Persian).
 - Krüger, P. (2015). Corporate Goodness and Shareholder Wealth. *Journal of Financial Economics*, 115, 304-329. doi:10.1016/j.jfineco.2014.09.008
 - Malekian, E., Shahsavari, M. & Salmani, R. (2016). Studying the Relationship between Governmental and Institutional Property with Corporate Social Responsibility. *Investment Knowledge*, (17)5, 55-74 (In Persian).
 - McKinley, A. (2008). The Drivers and Performance of Corporate Environmental and Social Responsibility in the Canadian Mining Industry. *Master Theses*, School of Graduate Studies.
 - McWilliams, A. & Siegel, D. (2001). Corporate Social Responsibility: A Theory of the Firm Perspective. *Academy of Management Review*, 26/1, 117-127.
 - McWilliams, A., Siegel, D.S. & Wright, P.M. (2006). Corporate Social Responsibility: Strategic Implications. *Journal of Management Studies*, (1)43, 1-18.
 - Moon, J. (2002). The Social Responsibility of Business and new Governance. *Government and Opposition*, 385-408.
 - Moon, J. (2007). The Contribution of Corporate Social Responsibility to Sustainable Development. *Sustainable Development*, (5)15, 296-306.
 - Namazi, M. & Moghimi, F. (2018). The Effect of Innovation and the Multiplicity role of Social Responsibility on Financial Performance of Companies in Various Industries. *Accounting and Auditing Studies*, (2)25, 289-310 (In Persian).
 - Preston, L.E. & O'bannon, D.P. (1997). The Corporate Social-Financial Performance Relationship: A Typology and Analysis. *Business & Society*, (4)36, 419-429.
 - Rahmani Fazli, H., Nikbakht, S. & Teymouri, H.R. (2021). The Impact of Financial Variables on the Optimal Performance of Social Security Investment Holding (Shasta). *Journal of Public Accounting*, (2)7, 95-108 (In Persian).
 - Rezazadeh, J. & Khani Langi, H. (2015). The Impact of the Concentration of State Ownership and Ownership on Accounting Conservatism. *Financial Accounting Knowledge*, (2)2, 33-53 (In Persian).
 - Said, R., Zainuddin, Y.H. & Haron, H. (2009). The Relationship between Corporate Social Responsibility Disclosure and corporate governance Characteristics in Malaysian Public Listed Companies. *Social Responsibility Journal*, 212-226.
 - Sarfraz, M., Qun, W., Hui, L. & Abdullah, M.I. (2018). Environmental Risk Management Strategies and the Moderating Role of Corporate Social Responsibility in Project Financing Decisions. *Sustainability*, (8)10, 2771.
 - Sharfman, M.P. & Fernando, C.S. (2008). Environmental Risk Management and the Cost of Capital. *Strategic Management Journal*, (6)29, 569-592.

- Steurer, R., Martinuzzi, A. & Margula, S. (2012). Public Policies on CSR in Europe: Themes, Instruments and Regional Differences. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, (4)19, 206-227.
- Theodoulidis, B., Diaz, D., Crotto, F. & Rancati, E. (2017). Exploring Corporate Social Responsibility and Financial Performance Through Stakeholder Theory in the Tourism Industries. *Tourism Management*, (8)62, 173-188.
- Xu, H., Wu, J. & Dao, M. (2019). Corporate Social Responsibility and Trade Credit. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 1-28.
- Zeng, S., Qin, Y. & Zeng, G. (2019). Impact of Corporate Environmental Responsibility on Investment Efficiency: The Moderating Roles of the Institutional Environment and Consumer Environmental Awareness. *Sustainability*, (17)11, 4512.

ارائه مدلی برای شناسایی چالش‌های ارزش‌های مجازی در بازاریابی صنعت بانکداری ایران

علیرضا آقانوری کوپایی^۱،* اوژن کریمی^۲، شهرام هاشم‌نیا^۳

۱. دانشجوی دکتری مدیریت، گروه مدیریت بازرگانی، واحد اهر، دانشگاه آزاد اسلامی، اهر، ایران.

۲. استادیار، گروه مدیریت، واحد تهران، دانشگاه پیام‌نور، تهران، ایران.

۳. استادیار، گروه مدیریت، واحد تهران، دانشگاه پیام‌نور، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۵/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۶/۲۰

Provide a Model for Identifying the Challenges of Virtual Currencies in the Marketing of the Iranian Banking Industry

A.R. Aghanoori Kopaei¹, *O. Karimi², Sh. Hashemnia³

1. PhD. Student in Management, Department of Business Management, Abhar Branch, Islamic Azad University, Abhar, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Management, Payame Noor University (PNU), Tehran Branch, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Management, Payame Noor University (PNU), Tehran Branch, Tehran, Iran.

Received: 2021/8/16

Accepted: 2021/9/11

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The aim of this study was to develop a framework for identifying the challenges of virtual currencies in the marketing of the Iranian banking industry.

Research Method: In the qualitative stage, the foundation data theory was used. Qualitative stage sampling started with the available method and then continued with the snowball method. Data saturation was also obtained in 16 interviews. A total of 10 categories and 82 concepts were identified. In the quantitative stage, the first and second confirmatory factor analysis methods based on SPSS software and structural equation modeling were used.

Research Findings: The results showed that the findings of the quality department have been fully confirmed by users. In addition, the results showed that causal conditions have a positive and significant effect on the main category. The main category has a positive and significant effect on strategies. Strategies have a positive and significant effect on outcomes. The interventionist conditions have a positive and significant effect on the consequences and finally the bed conditions have a positive and significant effect on the consequences.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Based on the results obtained using the data-based approach in this study, causal conditions have been identified as one of the important dimensions of digital currencies. The causal conditions identified in this study are a combination of three categories of technological, economic, and regulatory factors, and in particular, regulatory factors are of great importance in terms of application.

Keywords: Virtual Currency, Banking Industry, Foundation Data Theory.

JEL Classification: C40, H4

طبقه‌بندی موضوعی: C40, H4

* Corresponding Author: O. Karimi

E-mail: ozhankarimi@yahoo.com

* نویسنده مسئول: اوژن کریمی

Doi: 10.30473/GAA.2021.60433.1510

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر با هدف تدوین چارچوبی برای شناسایی چالش‌های ارزش‌های مجازی در بازاریابی صنعت بانکداری ایران انجام گردید.

روش پژوهش: در مرحله کیفی از نظریه داده بنیاد استفاده گردید. نمونه‌گیری مرحله کیفی با روش در دسترس، شروع و سپس به روش گلوله برفی ادامه یافت. اشباع داده‌ها نیز در ۱۶ مصاحبه حاصل گردید. در مجموع ۱۰ مقوله و ۸۲ مفهوم شناسایی شدند. در مرحله کمی از روش تحلیل عاملی تأییدی مرحله اول و دوم مبتنی بر نرم‌افزار SPSS و مدل معادلات ساختاری استفاده گردید.

یافته‌های پژوهش: نتایج به‌دست آمده بیانگر آن بود که یافته‌های بخش کیفی کاملاً مورد تأیید کاربران قرار گرفته است. علاوه بر این نتایج نشان داد که شرایط علی بر مقوله اصلی تأثیر مثبت و معناداری دارد. مقوله اصلی بر راهبردها تأثیر مثبت و معناداری دارد. راهبردها بر پیامدها تأثیر مثبت و معناداری دارد. شرایط مداخله‌گر بر پیامدها تأثیر مثبت و معناداری دارد و در نهایت شرایط بستر بر پیامدها تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: بر اساس نتایج به‌دست آمده با استفاده از رویکرد داده بنیاد در این پژوهش، شرایط علی به‌عنوان یکی از ابعاد مهم ارزش‌های دیجیتال شناسایی شده است. شرایط علی شناسایی شده در این پژوهش ترکیبی از سه مقوله عوامل فناوری، اقتصادی، و نظارتی می‌باشد و به طور خاص عوامل نظارتی از لحاظ کاربردی دارای اهمیت زیادی هستند.

واژه‌های کلیدی: ارز مجازی، صنعت بانکداری، نظریه داده بنیاد.

مقدمه

امروزه توسعه فناوری‌های نوین به‌طور گسترده‌ای زندگی انسان‌ها را تحت تأثیر قرار داده‌اند و این فناوری‌ها در ساده‌ترین شکل خود بخشی از زندگی اجتماعی انسان‌ها شده‌اند. پول، منابع مالی و نقدینگی نیز که از جمله عناصر بسیار مهم اقتصاد کشورها هستند (بولو و اعرابی، ۱۳۹۸) تحت تأثیر این دگرگونی‌ها قرار گرفته و تغییرات گسترده‌ای در این عرصه به وجود آمده است. به طوری‌که پیشرفت‌های تکنولوژیکی و اجتماعی باعث ایجاد سیلی از برنامه‌های کاربردی و دستگاه‌های دیجیتال جدید شده و همین امر موجب افزایش چشمگیر کاربران دیجیتال در این حوزه‌ها شده است (هوتا و همکاران^۱، ۲۰۱۵). یکی از نمادهای بارز تغییرات در حوزه تجارت و مبادلات اقتصادی است. در عصر کنونی، تجارت از مرزها عبور کرده و پا به عرصه جهانی گذاشته است (دهقانی‌زاده، ۱۳۹۷).

در همین راستا فناوری‌های جدید و به‌طور خاص علم رمزنگاری و شبکه، تغییرات اساسی در ساختار اقتصاد جهانی ایجاد کرده‌اند. از جمله مهم‌ترین این تغییرات می‌توان به پدیده نوظهوری به نام ارز مجازی^۲ اشاره کرد (نوری و نواب‌پور، ۱۳۹۶). با توسعه وسیع فناوری‌ها و افزایش استفاده از اینترنت، سیستم‌های مالی و پولی تغییرات گسترده‌ای را تجربه کرده‌اند که نتیجه آن معرفی سیستم پولی جدیدی به نام ارز مجازی بوده است (دیبرووا^۳، ۲۰۱۶). برای تسهیل انجام امور مالی و ایجاد پولی بدون حضور واسطه‌ها، بانک‌ها و مؤسسات مالی اولین بار در سال ۱۹۹۸ مفهوم ارز مجازی را مطرح کردند (دهقانی‌زاده، ۱۳۹۷). در واقع ارز مجازی یک سیستم خصوصی برای تسهیل انجام مبادلات بین افراد است، بدون آنکه نیازی به حضور نهاد مرکزی و واسط باشد. در حال حاضر ارزهای مجازی و فناوری مرتبط با آن به سرعت در حال فراگیر شدن هستند (نوری و نواب‌پور، ۱۳۹۶).

در این عرصه، بانکداری و تجارت الکترونیک نقش مهم و کلیدی در معاملات اقتصادی ملی و بین‌المللی بر عهده دارند. یکی از ابزارهای مهم در این عرصه، پول الکترونیکی و پول مجازی است که به عنوان متغیر جدید پولی بر بازار پول و در نهایت بر سیاست‌های پولی اثرگذار می‌باشد. اثری که می‌تواند قدرت و توان نظارتی بانک مرکزی را به عنوان سیاست‌گذار پولی تحت تأثیر قرار دهد (کیوانیان، ۱۳۹۶). از طرفی دیگر اقتصاد امروزی به خاطر وجود واسطه‌های زیاد از

جمله نهادهای بین‌المللی باعث افزایش مشکلات در انجام معاملات جهانی شده است. به همین علت پول مجازی ایجاد گردید تا دست واسطه‌ها را در این میان کوتاه کرده و در روابط پولی و تجاری تسهیل ایجاد کند (دهقانی‌زاده، ۱۳۹۷). یکی از مهمترین دلایل فراگیر شدن ارز مجازی مزیت‌های منحصر به فردی است که در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، از جمله سرعت و کارایی بالا در پرداخت‌ها -مخصوصاً پرداخت‌های برون‌مرزی- و همچنین حذف هزینه‌های عملیاتی اضافی که از سوی نهادهای واسط دریافت می‌شود (نوری و نواب‌پور، ۱۳۹۶).

با وجود تحولات ناشی از گسترش ارزهای مجازی و مزیت‌های حاصل از این ارزها برای اقتصاد، هنوز ناشناخته بودن بسیاری از زوایای آنها، چالشی عمده برای افراد و شرکت‌ها تلقی می‌شود. در این ارزها همیشه چالش نوسانات قیمتی و نبود ثبات وجود دارد، به طوری‌که قیمت آنها در سال‌های اخیر با فراز و نشیب‌های فراوانی روبه‌رو بوده است. از طرف دیگر ارزهای مجازی بر خلاف ارزهای سنتی از قوانین و مقررات شفافی برخوردار نیستند و این می‌تواند به یک چالش جدی برای هر دولتی تبدیل شود. حتی گسترش استفاده از این ارزها می‌تواند به تضعیف بانک مرکزی کشورها منجر می‌شود. به لحاظ دیجیتال بودن این دارایی‌ها بروز مشکلات امنیتی نیز غیرقابل انکار است و الکترونیکی بودن رمزین ارزها، چالش‌هایی نظیر گم شدن، هک شدن حساب کاربر و سرقت‌های الکترونیکی را به همراه دارد. مهم‌تر از آن، در صورت انجام تراکنش اشتباه به هیچ عنوان مقصد پول قابل شناسایی نبوده و بازگشت پول امکان‌پذیر نیست. این موارد به همراه موارد متعدد دیگر، این ارزها را در کشور ایران با چالش عمده‌ای مواجه می‌کنند.

از طرفی، خطرات مرتبط با این نوع ارزها نیز باعث شده است تا دولت‌ها در قبال آنها موضع‌های متفاوتی بگیرند. از جمله این خطرات، می‌توان به خطر پول‌شویی، تأمین مالی تروریسم و فرارهای مالیاتی اشاره کرد که همه اینها به دلیل ماهیت رمزنگاری شده این نوع ارزها بسیار محتمل است (نوری و نواب‌پور، ۱۳۹۶). هرچند در مواردی هم ارزهای مجازی چالش‌هایی را در زمینه انتقال غیرقانونی پول فراهم کرده‌اند و در حال حاضر باید اعتراف کرد که تنها مقررات کمی در قواعد ضد پول‌شویی قابل اجرا است (واندزنده^۴، ۲۰۱۷)

بنابراین با اطلاع از اینکه دامنه گسترش ارزهای مجازی هر روز بیشتر می‌شود، شناسایی چالش‌ها و فرصت‌های آنها

در نظام پولی ارزش‌های مجازی، پرداخت‌ها نظیر به نظیر صورت می‌گیرد و هیچ واسطه‌ای در پرداخت وجود ندارد؛ به همین دلیل با این سیستم می‌توان به هر کسی در هر جای دنیا بدون وجود کارمزد نهاد واسط و با سرعت، وجه دلخواه خود را پرداخت کرد. این قابلیت در کشوری مثل ایران به دلیل تحریم‌ها و دخالت‌های کشورهای بیگانه در معاملات مالی در سطح بین‌الملل، می‌تواند مزیت منحصر به فردی به حساب آید و تحولی در نظام مالی کشور ایجاد کند (لو و وانگ^۶، ۲۰۱۵). یکی از معایب نظام‌های متعارف پرداخت در سطح بین‌المللی، هزینه‌های معاملاتی بالایی است که توسط نهادهای واسط دریافت می‌گردد؛ اما در نظام نوین پرداخت ارزش‌های مجازی، به دلیل فقدان نهادهای واسط، هزینه‌های معاملاتی بسیار اندکی وجود دارد و هر فردی بدون نیاز به پرداخت کارمزد مازاد می‌تواند وجه خود را انتقال دهد (چان و همکاران^۷، ۲۰۱۹). یکی از مزایای ارزش‌های مجازی برای اقتصاد ایران، استفاده از آن در شرایط تحریم‌های بانکی است؛ همان‌گونه که بیان شد ارزش‌های مجازی نوعی ارز خصوصی محسوب شده و هیچ نهادی توانایی دخالت در تراکنش‌های آن را ندارد. همچنین فرستنده و گیرنده در این سیستم غیرقابل شناسایی است و تحریم‌های بین‌المللی نمی‌تواند در معاملات مالی ایران از این طریق به راحتی اثرگذار باشد (نوری و نواب‌پور، ۱۳۹۷).

از سوی دیگر، پول‌های مجازی برعکس پول‌های سنتی از قوانین و مقررات شفاف برخوردار نبوده و این می‌تواند به یک چالش جدی برای هر دولتی تبدیل شود. جایی که پول حقیقی و مجازی ارتباط پیدا می‌کنند، پول مجازی مقدار را در دنیای حقیقی می‌تواند تحریک کند. همچنین دیگر عوامل اثرگذار بر سیاست پولی نیز از این طریق می‌تواند تحت تأثیر قرار گیرد (برنده و احمدی جشفقانی، ۱۳۹۷). این پول از سازوکار رمزنگاری شده برای ایجاد امنیت در شبکه استفاده می‌کند، لذا هیچ فرستنده و گیرنده‌ای قابل شناسایی نیست و این می‌تواند به اقدامات مجرمانه منجر شود. همچنین این موارد سبب می‌شود تا انگیزه برای انتقال بخشی از معاملات و نگهداری درآمد و ثروت توسط این سیستم وجود داشته باشد و در نتیجه فرار مالیاتی امکان‌پذیر خواهد بود (کوچلینگ و همکاران^۸، ۲۰۱۹).

مرور پیشینه پژوهش

تا کنون مطالعات متعددی در زمینه ارز مجازی صورت گرفته که تعدادی از آنها در جدول ۱، ارائه شده است.

در بازاریابی صنعت بانکداری، یک ضرورت اساسی است. در کشور ایران نیز به دلیل کارکردهای مثبت و منفی این ارزش‌های مجازی لازم است شناسایی عمیقی بر اساس تحلیل کیفی و مبنایی چالش‌ها و فرصت‌های آنها در بازاریابی صنعت بانکداری ایران انجام گیرد تا با اتکا بر آرای نخبگان و متخصصان این حوزه بتوان بسیاری از تهدیدات ارزش‌های مجازی را به فرصت تبدیل کرد. لذا این پژوهش با هدف ارائه مدلی برای شناسایی چالش‌های ارزش‌های مجازی در بازاریابی صنعت بانکداری ایران انجام شده است تا امکان شناسایی بسترها، شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، استراتژی‌ها، فرصت‌ها و چالش‌های آنها فراهم گردد.

مبانی نظری پژوهش

ارز مجازی

ارز مجازی نوعی دارایی مالی است که بر بستری دیجیتال، غیرمتمرکز و شفاف به نام زنجیره بلوک موجودیت می‌یابد. این دارایی‌ها می‌توانند در شرایطی کارکرد پولی به خود بگیرند. ارز مجازی یک مفهوم عام برای انواع گوناگونی از ارزهاست و از این جهت که غیرملموس است نوعی ارز دیجیتال محسوب می‌شود. وجه تمایز ارز مجازی با پول دیجیتال این است که پول دیجیتال نماینده اسکناس‌های بانکی است که فقط سازوکار آن غیر فیزیکی شده است در حالی که ارز مجازی هیچ‌گونه ارتباطی با پول بانکی نداشته و یک ارز جدید با سازوکار منحصر به فرد است. البته گاهی در پژوهش‌های مورد بررسی به جای پول مجازی، پول دیجیتال نیز به کار برده می‌شود، زیرا واژه مجازی مفهوم منفی را در مقابل حقیقی به ذهن انتقال می‌دهد (نوری و نواب‌پور، ۱۳۹۷).

یکی از انگیزه‌های اصلی اختراع این ارز، غیرمتمرکز بودن آن است؛ زیرا این پول در پی نارضایتی از دخالت نهاد مرکزی و ناظر در سیستم اقتصادی پدید آمد. بدین جهت مخترعان این پول درصدد آن بودند که تبادلات مالی به صورت فرد به فرد، بدون دخالت هیچ نهاد واسطی صورت پذیرد که در این صورت هم هزینه مبادلات کاهش می‌یابد، هم سرعت انتقال افزایش پیدا می‌کند و مهم‌تر از همه کسی نمی‌تواند به چاپ بی‌رویه پول برای منافع خود اقدام کند و ارزش پول را کاهش دهد. راه‌حل این مسئله اختراع یک پول غیرمتمرکز، بر پایه انتقال فرد به فرد و متن‌باز بود که تحت نظارت و کنترل هیچ نهادی نباشد (چن و همکاران^۵، ۲۰۱۷).

6. Lo & Wang

7. Chan et al

8. Köchling et al

5. Chen et al

جدول ۱. بررسی پژوهش‌های داخلی و خارجی

پژوهشگر(ان)	هدف	نتیجه‌گیری
عسکرزاده و دهقانی‌زاده (۱۳۹۷)	بررسی ریسک سرمایه‌گذاری بر روی ارزهای دیجیتال در بازار بورس ایران	با توجه به شفاف نبودن معاملات ارزهای خارجی دیجیتال و بخشنامه ممنوعیت معاملات آن برای کارگزاری‌ها، سرمایه‌گذاری در این بازار مورد تأیید باشگاه کارگزاری آگاه و مشتریان آگاه نیست.
سکوتی و خدایی فام (۱۳۹۷)	بررسی جنبه‌های حقوقی کاربرد ارز مجازی در ایران	با توجه به ویژگی‌ها و خصوصیتی که برای یک پول به‌عنوان ارزش مبادله‌ای بیان می‌شود، در حال حاضر نمی‌توان ارز مجازی را به‌عنوان یک پول شناخت و اطلاق لفظ ارز دیجیتال (مجازی) به آن، نوعی تسامح در تعبیر است.
برنده و احمدی جشقانی (۱۳۹۷)	مدیریت ارزهای دیجیتال مورد مطالعه: رفتار دولت ایران	با نگاهی به اقتصاد جهان و رویکردهای نهادهای قانونگذار بین‌المللی به بررسی مدیریت این پدیده مالی در اقتصاد ایران پرداخته شده و ضرورت تسریع در قانونگذاری و شناخت ابعاد چالشی ارزهای دیجیتال بیان شده است.
رضوی و ضیاء‌الدینی (۱۳۹۷)	بررسی به‌کارگیری الگوریتم درخت تصمیم ID3 با هدف بهبود دقت در پیش‌بینی قیمت بیت‌کوین در بلاک‌چین	در این پژوهش، با تکیه بر ایده‌ای نوین به نام الگوریتم درخت تصمیم ID3 در ارز دیجیتال بیت‌کوین، میزان دقت روش پیشنهادی پژوهش با راهکارهای پیشین مقایسه شده که نتایج به‌دست آمده نشان دهنده بهبود دقت در پیش‌بینی قیمت بیت‌کوین در بلاک‌چین می‌باشد.
عزیزی و سلیمانی (۱۳۹۸)	معرفی بیت‌کوین و چالش‌های امنیتی آن	در این پژوهش، چالش‌هایی از قبیل حمله و گمنامی در بیت‌کوین بررسی شده است. همچنین بیان شده است که شناخت چالش‌ها و ویژگی‌های ارزهای دیجیتال و به‌ویژه بیت‌کوین می‌تواند ما را در فهم چالش‌ها و فرصت‌های پیشرو در این حوزه یاری کند.
آقامحمدی و همکاران (۱۳۹۹)	برآورد ریسک سرمایه‌گذاری در یک پرتفوی ارز دیجیتال و بهینه‌سازی آن	در این پژوهش بیان شده است که مزایایی مانند عدم امکان دستکاری اطلاعات، هوشمندسازی و غیرمتمرکزسازی فرآیندها، به همراه شفافیت بالا از جمله مسائلی است که افراد را به آینده این فناوری خوش‌بین می‌کند.
مددی و همکاران (۱۴۰۰)	بررسی فقهی و حقوقی در مسئله قانونمندسازی ارزهای رمزنگاری شده	بر اساس نتایج این پژوهش، از منظر فقهی مسائلی مانند اثبات مالکیت ارزهای رمزنگاری شده و عدم راهیابی غرر و ربا در معاملات مبتنی بر این رسته از ارزها و از منظر حقوقی مسائلی مانند در امکان‌سنجی مالیاتی، قانونمندسازی و راهکارهای کاهش خطر پول‌شویی قابل طرح است.
فتاحی و همکاران (۱۴۰۰)	مدلسازی و پیش‌بینی سود و زیان در بانک به صورت تجربی	نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که پیش‌بینی سود و زیان بانک توسعه تعاون بر پایه عوامل مکتون شناسایی شده از نسبت‌های مالی امکان‌پذیر است و این عوامل می‌توانند بیش از ۹۰ درصد از تغییرات موجود در نسبت‌های مالی را تبیین نمایند.
واندزنده (۲۰۱۷)	پایامدهای ارزهای مجازی تحت قوانین ضد پول‌شویی اتحادیه اروپا	برای حل مشکلات ناشی از استفاده از ارزهای مجازی، باید مسئله نظارتی آن توسط قانونگذاران در سراسر جهان پیگیری شود. بر اساس قوانین ضد پول‌شویی اتحادیه اروپا در تمام اروپا ارزهای مجازی تحت این قوانین عمل می‌کنند و دامنه پوشش این قوانین شامل بازار بورس اوراق بهادار نیز شده است.
سیایان و همکاران ^۹ (۲۰۱۸)	روابط مجازی در ارزهای مجازی در بازار کوتاه‌مدت و بلندمدت بیت‌کوین و لایت‌کوین	ارزهای مجازی از نظر هزینه‌های معامله، جایگزینی ارزان‌تر بجای ارزهای اصلی هستند. با این وجود، قیمت ارزهای مجازی به‌طور قابل‌ملاحظه‌ای دارای نوسان قیمتی هستند و شدت این نوسانات بسیار بیشتر از ارزهای استاندارد است.
کورادی و همکاران ^{۱۰} (۲۰۱۸)	رفع ابهام از بیت‌کوین: پرده‌برداری از افسانه ارز دیجیتال	مصرف‌کنندگان و قانونگذاران نهادی باید نسبت به ریسک‌های بیت‌کوین و قدرت ادعایی آن که مفهوم پول را به چالش کشیده است، هوشیار باشند.

ادامه جدول ۱ ←

→ ادامه جدول ۱		
نتایج به‌دست آمده نشان داد که ارزش‌های دیجیتال با تحولی که در حوزه مالی ایجاد کرده‌اند بستر مناسبی برای ارتقای سطح معیشت افرادی با توانایی مالی پایین فراهم آورده است.	بررسی ارزش دیجیتال به عنوان یک نوآوری پولی فراگیر برای افراد فقیر بدون بانک	چیپره ^{۱۱} (۲۰۱۸)
شواهدی قوی از دو بازار بیت‌کوین (با توجه به دلار آمریکا و یوان چین) نشان داده‌اند که تقریباً بین سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۷ ناکارآمد بوده است، به‌استثنای چند دوره که مستقیماً پس از افزایش‌های شبه حسابی قیمت، آرام بود.	بررسی کارایی (ناکارآمدی) بازارهای بیت‌کوین و ارزیابی آن	کریستوفک ^{۱۲} (۲۰۱۹)
اثرات مثبت GPR بر نوسان قیمت و بازده بیت‌کوین در چارک‌های بالاتر بیشتر است؛ بنابراین، نتیجه‌گیری می‌شود که بیت‌کوین می‌تواند به‌عنوان یک ابزار مقابله با ریسک در برابر خطرات ژئوپلیتیک جهانی محسوب شود.	بررسی اثرات ریسک‌های وابسته به جغرافیای سیاسی بر بازده و نوسان بیت‌کوین	آيسان و همکاران ^{۱۳} (۲۰۱۹)
نتایج نشان می‌دهد که بازار بیت‌کوین غیرمتمرکز دارای نوسانات بیشتری نسبت به بازار متمرکز است. همچنین بازار موجب ایجاد نوسان می‌شود و حجم معاملات به دلیل کاهش قیمت‌ها، افزایش می‌یابد.	بررسی بازارهای بیت‌کوین متمرکز و غیرمتمرکز: یورو در برابر دلار و پوند	متکوسکی ^{۱۴} (۲۰۱۹)
بازده بیت‌کوین نسبت به شاخص‌های S&P و Euro با فرانکس داده متوسط و نیز در برابر Shanghai A-Share با فرانکس داده کم، دارای پوشش ریسک قوی‌تری است.	بررسی نگهداری طولانی‌تر بیت‌کوین: توانایی پوشش ریسک پویای بیت‌کوین	چان و همکاران (۲۰۱۹)
نتایج نشان داد که متوسط تأخیر قیمت به میزان قابل توجهی در طول سه سال گذشته کاهش یافته است. علاوه بر این تأخیرها به‌شدت با نقدینگی مرتبط است.	بررسی تأخیر قیمت و حساسیت‌های بازار در بازارهای ارزش دیجیتال	کوچلینگ و همکاران (۲۰۱۹)
در این پژوهش، با استفاده از داده‌های میکرو و شناسایی قیمت‌های درست نهایی شامل هزینه‌های خود کالا، هزینه‌های جانبی و نیز هزینه‌های ورودی‌های غیرتجاری برای خرده‌فروشی مانند فضای کار و کارگر، ارزش مفهومی دوقطبی کلاسیک مجدداً برقرار می‌شود.	بررسی نرخ‌های ارزش واقعی با استفاده از داده‌های میکرو	کروسینی ^{۱۵} (۲۰۱۹)
نتایج به‌دست آمده نشان داد که ارزش‌های دیجیتال نیز می‌تواند تکنیکی برای انجام تخلفات مالی و دور زدن قانون‌های نظارتی مالی باشد؛ لذا باید چالش‌های مرتبط با ارزش‌های دیجیتال را جدی‌تر گرفت.	بررسی نقش ارزش‌های دیجیتال برای پول‌شویی توسط سازمان‌های متخلف و مقایسه آن با ربا	بارونه و ماسیاندارو ^{۱۶} (۲۰۱۹)
در این پژوهش در مورد قانون و مقررات، مصرف زیاد انرژی، احتمال سقوط قیمت ارزش‌های دیجیتال، تشکیل حباب و حملات به شبکه بحث شده است. همچنین بهبود قوانین نظارتی و اصلاح آنها به منزله یک راه‌حل مؤثر برای گسترش ارزش‌های دیجیتال در اقتصاد کلان، پیشنهاد شده است.	بیت‌کوین و ارزش رمزنگاری شده: چالش‌ها، فرصت‌ها و کارهای آینده	فوزی و همکاران ^{۱۷} (۲۰۲۰)
نتایج به‌دست آمده نشان داد که از دیدگاه دست‌اندرکاران بانکی، ارزش‌های دیجیتال بیش از آن که یک فرصت باشند، به عنوان یک ریسک تلقی می‌شوند.	بررسی بی‌اعتمادی به سرمایه‌گذاری در ارزش‌های دیجیتال در ایالات متحده	اوتر و ترسرو-لوکاس ^{۱۸} (۲۰۲۱)

15. Crossini

16. Barone & Masciandaro

17. Fauzi et al

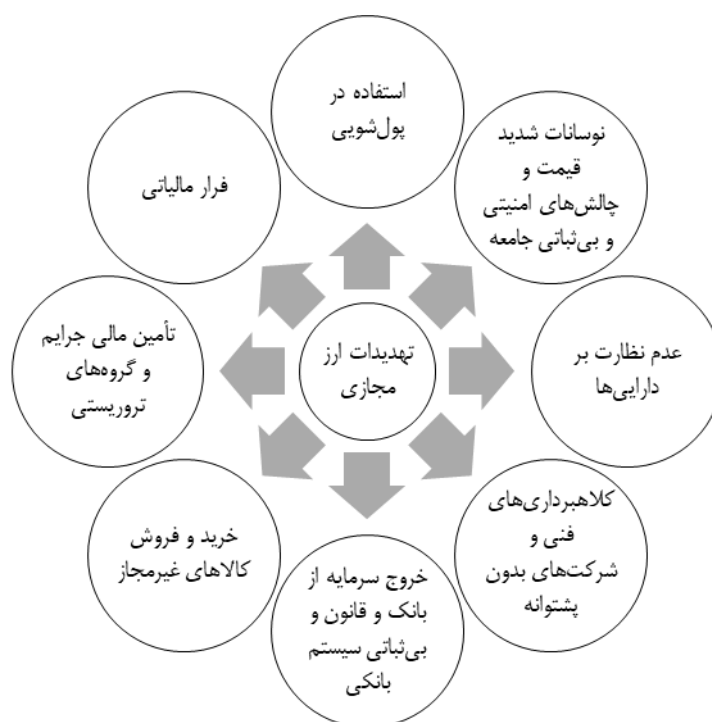
18. Auer & Tercero-Lucas

11. Chipere

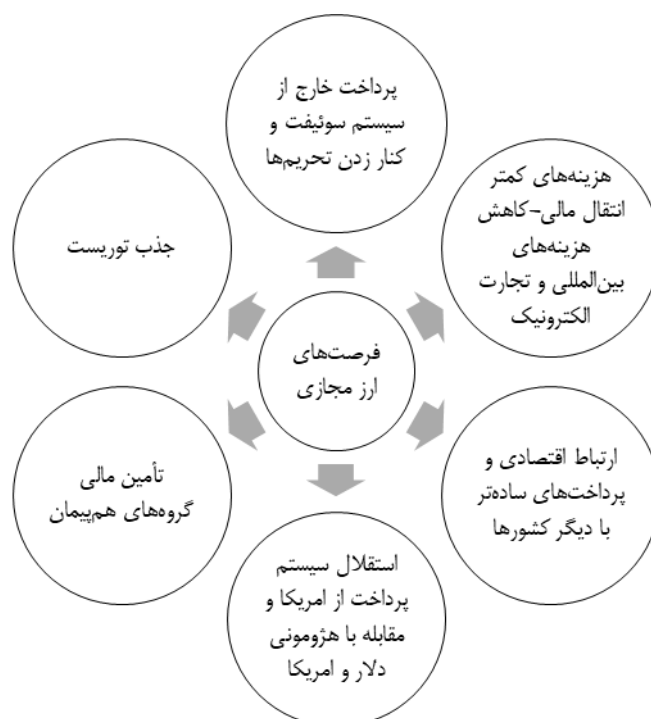
12. Christophek

13. Aysan et al

14. Makovsky



شکل ۱. تهدیدات ارزش مجازی



شکل ۲. فرصت‌های ارزش مجازی

بر اساس تهدیدات و فرصت‌های ارزش‌های مجازی برای کشور، می‌توان دریافت که نبود مقررات ارزش مجازی در کشور، این بازار نابه‌سامان را بیشتر از منافع به سمت تهدیدات سوق می‌دهد. به منظور دستیابی به یک ساختار مقرراتی مطلوب، رویکردهای کشورهای مختلف در رویارویی با ارزش‌های مجازی

بر اساس تحقیقات داخلی و خارجی انجام شده، عوامل مؤثر بر ارزش‌های مجازی در بازاریابی صنعت بانکداری ایران بررسی شده است. شکل ۱، بیانگر تهدیدات ناشی از ارزش دیجیتال برای اقتصاد، بانکداری، تجارت و فرهنگ کشورها و شکل ۲، بیانگر فرصت‌های ناشی از آن می‌باشد.

می‌باشد. چان و همکاران (۲۰۱۹)، معتقد است که بازار ارزی بیت‌کوین تقریباً ۲۶ برابر پر ریسک‌تر از بازار سهام است. به علاوه، بازار بیت‌کوین توسط اعضای داخلی بازار هدایت شده و تحت تأثیر عوامل اقتصادی خارجی قرار نمی‌گیرد، شاید به این دلیل بیت‌کوین در مراحل اولیه چرخه محصول قرار داشته و به دنبال پیشرفت بیشتر در طول چرخه خود، عوامل اقتصادی خارجی شروع به نقش آفرینی کنند.

عوامل نظارتی

یکی از ریسک‌های ارزش‌های مجازی که توجه زیادی را جلب کرده، وضعیت غیرقانونی آن است. همان‌طور که IRS اعلام کرده است، ارزش‌های مجازی مانند بیت‌کوین در هیچ حوزه قضایی مشمول وضعیت پول قانونی رایج نیستند. با این حال محبوبیت این ارز همچنان روبه رشد است، به طوری که برای مثال افزایش در تعداد خودپردازهای بیت‌کوین در سرتاسر جهان کاملاً مشهود است.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و با توجه به دانش‌افزایی ناشی از طراحی و تبیین مدل چالش‌های ارز مجازی، جهت‌گیری توسعه‌ای دارد. داده‌ها و اطلاعات مندرج در این پژوهش از دو منبع مختلف به‌دست آمده است. داده‌های اولیه با استفاده از مصاحبه و پرسشنامه باز حاصل شده‌اند. داده‌های ثانویه نیز در این پژوهش از کتاب‌ها، مقالات و اسناد و مدارک به‌دست آمده است. از این منظر پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های میدانی و کتابخانه‌ای به‌شمار می‌رود. در این پژوهش از روش‌های ترکیبی اکتشافی به‌عنوان راهبرد پژوهشی استفاده شده است.

جامعه آماری این پژوهش شامل خبرگان بانکداری و متخصصان ارز دیجیتال در ایران می‌باشد. این افراد یا در حوزه بانکی مشغول به فعالیت بوده و یا در زمینه ارزش‌های دیجیتال دارای کسب و کار مرتبط هستند. حجم نمونه آماری پیشنهادی نیز ۳۶۵ نفر برآورد شده است. برای انتخاب شرکت‌کنندگان سه مسئله اساسی در نظر گرفته شده است که شامل مشخصات جمعیت شناختی و روانشناختی، آگاهی از موضوع پژوهش و موقعیت جغرافیایی که در آن شرکت‌کنندگان بالقوه زندگی می‌کنند، می‌باشد. از نظر ویژگی‌های جمعیت‌شناختی در نمونه آماری در نظر گرفته شده، ۸۱ درصد از نمونه آماری، مرد و ۱۹ درصد زن بوده‌اند. از نظر سنی نیز، ۲۹/۵۰ درصد از آنها در رده سنی ۲۵-۳۵ سال، ۳۹/۵۰ درصد در رده سنی ۳۶-۴۵ سال، ۲۷ درصد در



شکل ۳. رویکردهای موجود در برابر ارز مجازی

در شکل ۳، نشان داده شده است و بنا به تحلیل صورت گرفته، به طور کلی، چهار رویکرد متفاوت در برخورد با ارزش‌های مجازی به خصوص بیت‌کوین در میان کشورهای جهان متداول است.

بر اساس تحقیقات انجام شده، عوامل علی به طور کلی به صورت زیر دسته‌بندی شده‌اند:

عوامل فناوری

ارزش‌های مجازی باید در کیف‌های پولی دیجیتالی ذخیره شوند که به حملات سایبری، هک شدن، ویروس‌های کامپیوتری و خرابی احتمالی هارد دیسک حساسند. علاوه بر این اگر تصادفاً کیف پول دیجیتالی از بین رود، هیچ مؤسسه‌ای آن را بیمه نمی‌کند. همچنین محدود کردن پلتفرم این ارزها به کشورهای توسعه یافته از دیگر مشکلات آنها است. آيسان و همکاران (۲۰۱۹)، بیان می‌کنند که تراکنش‌های بیت‌کوین توسط میلیون‌ها نفر از اقشار کم درآمد جامعه حمایت نمی‌شود. کشورهای توسعه نیافته و یا کشورهای جهان سوم به فناوری مورد نیاز برای پشتیبانی از تراکنش‌های بیت‌کوین دسترسی ندارند. در نهایت یکی از ریسک‌های فناوری ارزش‌های دیجیتالی، فرآیند استخراج است. طبق نظر متکوسکی (۲۰۱۹)، پایداری روند استخراج ارزش‌های مجازی جای سؤال دارد. او بیان می‌کند که با توجه به رشد سریع هزینه‌های سخت‌افزاری استخراج ارزش‌های جدید، در حال حاضر توان محاسباتی جهانی ارزی مانند بیت‌کوین‌ها صدها برابر سریع‌تر از ترکیب ۵۰۰ ابر کامپیوتر برتر در کره زمین است. استخراج ارزش‌های بیشتر برابر با چالش بیشتر در این فرآیند بوده که به نوبه خود نیازمند سخت‌افزار و قدرت محاسباتی بیشتر است.

عوامل اقتصادی

در عمل می‌توان گفت ارزش‌های مجازی در هیچ دستگاه قضایی وضعیتی مشابه با پول قانونی رایج را ندارند. یکی از ریسک‌های اقتصادی در ارز مجازی، نوسان قیمت آنها

الف- شرایط علی: شرایط علی عبارتست از حوادث یا رویدادهایی که به وقوع یا گسترش پدیده‌ای می‌انجامد. در پژوهش حاضر براساس دیدگاه مشارکت‌کنندگان، مقوله‌های چالش عوامل فناوری، عوامل اقتصادی و عوامل نظارتی ارتباط داده شده است (جدول ۲).

ب- راهبردها: راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و بازخورد پدیده مورد بررسی هستند که در جدول ۳، ارائه شده‌اند.

پ- پیامدها: پیامدها نتایجی هستند که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. در واقع پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند (جدول ۴).

ت- شرایط زمینه‌ای: بستر یا زمینه مجموعه مشخصه‌های ویژه‌ای است که به پدیده مورد نظر دلالت می‌کند؛ یعنی محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده. بستر نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد (جدول ۵).

ث- شرایط مداخله‌گر: شرایط مداخله‌گر، شرایطی ساختاری هستند که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آنها را محدود و مقید می‌کنند (جدول ۶).

از میان عوامل شناسایی شده، پارادایم کدگذاری محوری انجام شده و بر اساس آن ارتباط خطی میان مقوله‌های پژوهش شامل شرایط علی، مقوله‌های محوری، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها مشخص شده است. شکل ۴، پارادایم کدگذاری محوری و به عبارت دیگر مدل فرآیند کیفی پژوهش را نشان می‌دهد.

۲- غربالگری شاخص‌های پژوهش (دلفی فازی)

بر اساس تحلیل محتوایی مصاحبه‌های تخصصی انجام شده در نهایت ۸۲ شاخص شناسایی شده است. برای غربالگری و حصول اطمینان از اهمیت شاخص‌های شناسایی شده و انتخاب شاخص‌های نهایی از روش دلفی فازی استفاده شده است. برای سنجش اهمیت شاخص‌ها نیز از دیدگاه خبرگان استفاده شده است. از طرفی به دلیل اینکه فرآیند سنتی کمی‌سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را به طور کامل ندارد، از اعداد فازی مثلثی برای کمی‌سازی

رده سنی ۴۵-۵۵ سال و ۴ درصد بالای ۵۶ سال بوده‌اند. همچنین ۷۷ درصد از نمونه آماری دارای تحصیلات کارشناسی، ۲۱/۵۰ درصد کارشناسی ارشد و ۱/۵۰ درصد دکتری، بوده‌اند.

در مرحله کیفی ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه‌هایی رو در رو و عمیق بوده که با طرح پرسش‌های باز بین ۳۰ تا ۱۲۰ دقیقه انجام شده است؛ گاه مصاحبه‌ها به‌منظور به اشتراک‌گذاری یافته‌های مقدماتی، تکمیل، اصلاح و جرح و تعدیل داده‌ها تکرار شده‌اند. نمونه‌گیری مرحله کیفی با روش در دسترس، آغاز شده و پس از آن به روش گلوله برفی ادامه یافته است. اشباع داده‌ها نیز در طی ۱۶ مصاحبه حاصل گردیده است. با هدف اعتباربخشی یافته‌ها، مصاحبه‌ها تا ۲۰ نفر ادامه یافته است. هم‌زمان با گردآوری داده‌ها کدگذاری نیز انجام شده است. در مرحله کیفی، پس از جمع‌آوری و طبقه‌بندی داده‌های پژوهش، با استفاده از روش دلفی پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده تجزیه و تحلیل شده‌اند.

به‌منظور گردآوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای پژوهشگر ساخته تدوین شده است. سپس به منظور تحلیل داده‌های مرحله کمی از روش تحلیل عاملی تأییدی مرحله اول و دوم مبتنی بر نرم‌افزار SPSS و مدل معادلات ساختاری بر پایه نرم‌افزارهای لیزرل استفاده شده است. در نهایت مقبولیت مدل پیشنهادی با استفاده از شاخص‌های آماری سنجیده شده است.

یافته‌های پژوهش

نتایج به‌دست آمده از این پژوهش در دو بخش تنظیم شده است. در بخش اول داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و در بخش دوم تجزیه و تحلیل اطلاعات حاصل از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها انجام شده است.

۱- کدگذاری عوامل

در مرحله نخست به گردآوری داده‌های کیفی از خلال مصاحبه‌های عمیق با مشارکت‌کنندگان پژوهش پرداخته شده است. در فرآیند کدگذاری باز، مضمون‌های بسیاری حاصل شده که طی فرآیند رفت و برگشتی تحلیل داده‌ها، مجموعه این داده‌های کیفی اولیه به مقوله‌های کمتری تقلیل یافته است. در ادامه به بررسی هر یک از این مقوله‌های به‌دست آمده در مرحله کیفی پرداخته شده است. متن مصاحبه‌ها در نرم‌افزار MAXQDA وارد شده و به تفسیر مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۲. کدگذاری باز داده‌های کیفی (شرایط علی)

مقوله	کدگذاری باز
عوامل فناوری	به روزآوری و تغییرات در فناوری و تجهیزات
	امنیت اینترنت بدون نظارت و هک‌های اینترنتی
	بازار استفاده (وب تاریک)
	دشواری در استخراج بیت کوین
	عدم بازگشت‌پذیری وجه در صورت گم شدن کیف الکترونیکی (رمز)
عوامل اقتصادی	پول شویی و تقلب در معاملات
	ارزش دفتری تجهیزات استخراج ارزهای دیجیتال
	ماهیت غیرپولی
	به رسمیت نشناختن ارزهای دیجیتال
	هزینه بالای استخراج بیت کوین (برق، اینترنت و دستگاه‌های مربوطه)
	نوسانات قیمتی
عوامل نظارتی	ریسک بالای سرمایه‌گذاری
	تهدید اقتصاد واقعی
	اقدامات فریبه‌کارانه در داد و ستد
	عملیات پولی و پرداخت بدون مجوز و یا ثبت نشده
	دغدغه‌های پولی (مقررات پولی برای ارزهای دیجیتال)
	عدم وجود نظارت قانونی و دولتی بر دارایی‌های دیجیتال
	جابه‌جایی و خروج ارز بازرسی نشده از کشور
	افزایش شبکه‌های جاسوسی
	باج‌گیری اینترنتی
	افزایش قاچاق مواد مخدر و اعضای بدن
	فرار مالیاتی
	افزایش جرایم سایبری
تأمین مالی گروه‌های معاند	

رابطه ۱

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

سپس میانگین فازی و برون‌داد فازی‌زدایی شده مقادیر مربوط به شاخص‌ها به‌دست آمده است. مقدار فازی‌زدایی شده بزرگتر از هفت مورد قبول بوده و هر شاخصی که امتیاز آن کمتر از هفت باشد، رد می‌شود (وو و فانگ، ۲۰۱۱). تمامی مواردی که امتیازی کمتر از ۰/۷ کسب کرده‌اند نیز حذف شده

استفاده شده است. بر همین اساس، دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری شده است.

در راند نخست تکنیک دلفی دیدگاه ۲۰ خبره پیرامون هر شاخص بررسی شده است. در گام بعدی دیدگاه خبرگان با استفاده از روش میانگین فازی تجمیع شده است. برای فازی‌زدایی نیز از روش مرکز سطح به صورت زیر استفاده شده است (زنگ و تانگ، ۱۹۹۳):

جدول ۳. کدگذاری باز داده‌های کیفی (شرایط راهبردی)

کدگذاری باز	راهبردها
اصلاح سیاست‌های پولی، ارزی مجازی و بانکی کشور جهت پشتیبانی از صنعت	راهبردهای سیاسی و قوانین
بازنگری سیاست‌های کلان اقتصادی/سیاسی در جهت حمایت و توسعه ارز دیجیتال	
اصلاح شیوه قانونگذاری ارز مجازی	
لزوم رفع تحریم‌ها	
سخت‌گیری در تدوین و اجرای مقررات ناظر بر پیاده‌سازی استانداردهای ایمنی استخراج ارز مجازی	
اصلاح مقررات و تعرفه‌های صادرات برق (از طریق استخراج ارز)	
تدوین واقع‌گرایانه خط‌مشی‌ها بر اساس عوامل مؤثر بر ارز مجازی در وضعیت حال و آینده	
تدوین برنامه جامع ارز مجازی	
ضرورت بازنگری در اجرای قوانین ارز مجازی	راهبردهای ساختاری
اصلاح برنامه استخراج ارز مجازی	
تمرکز بر تخصص‌گرایی و آموزش (امنیت شبکه)	
پذیرش ارز مجازی به عنوان ارز واحد جهانی	
لزوم ارتقای دانش فنی در زمینه ارز مجازی (پذیرش فناوری)	
لزوم تلاش در جهت بهبود شرایط بین‌المللی	راهبردهای بهینه‌سازی
ترغیب شرکت‌های خارجی جهت مشارکت در پروژه‌های تولیدی و ایجاد پلتفرم‌های مشترک	
ترغیب به سرمایه‌گذاری خارجی در ارز مجازی (صادرات برق)	
برنامه‌ریزی صحیح منابع انسانی براساس نیازسنجی و آینده پژوهشی	
تزریق هدفمند و برنامه‌ریزی شده نقدینگی به حیطه بسترسازی استخراج ارز مجازی	
استراحت دو ساله به صنعت جهت بازپرداخت معوقات بانکی	
ایجاد مراکز R&D مشترک با سازمان‌های مالی بین‌المللی	
ایجاد مشوق‌های مالیاتی در تولید و کارآفرینی در ارز مجازی	
توسعه داخلی‌سازی و همسان‌سازی سطح توسعه یافتگی	
ایجاد مراکز و رشته‌های دانشگاهی مرتبط و مؤثر در جهت پیشرفت ارز مجازی	

جدول ۴. کدگذاری باز داده‌های کیفی (پیامدها)

کدگذاری باز	پیامدها
رشد تولید و سرمایه‌گذاری	پیامدهای رقابتی
رشد صادرات و تجارت بین‌المللی	
شتاب کارآفرینی براساس سیستم پرداخت نوین	
قرابت استانداردهای مالی به استانداردهای جهانی	
جذب توریست	
کاهش قدرت تحریم دلاری آمریکا علیه اقتصاد ایران	پیامدهای بهره‌وری
تمرکز زدایی از سیستم مالی همراه با اصطکاک	
استفاده از ارز مجازی در شرایط تحریمی ایران	
سرعت‌بالا در انتقالات بین‌المللی و فرامرزی	
تأمین مالی گروه‌های هم‌پیمان	
بهبود نظارت بر اجرا	

جدول ۵. کدگذاری باز داده‌های کیفی (شرایط زمینه‌ای)

کدگذاری باز
عدم پشتیبانی زیرساخت‌های کشور از ارزش مجازی
مشکلات ناشی از عدم تطابق تبادلات مالی بین‌المللی
قدرت خرید پایین مردم ناشی از شرایط اقتصادی عمومی کشور
تدوین خط‌مشی بدون در نظر گرفتن ملاحظات مجریان
تأثیر منفی گروه‌های ذی‌نفع و منفعت طلب (سیاسیون)
تأثیر منفی گروه‌های ذی‌نفع و منفعت طلب (شرکت‌های واردکننده دستگاه‌های استخراج)
نا‌آشنایی عموم مردم با ارزش مجازی
مشکلات عدم ثبات مقررات در عدم حمایت کافی از ارزش مجازی
تورم بالا در کشور
چندوجهی بودن ارزش‌های مجازی و چالش تنظیم‌گری
ضعف‌های مقرراتی در حوزه استانداردهای کیفی استخراج ارزش مجازی
وضعیت بین‌المللی و سیاسی کشور

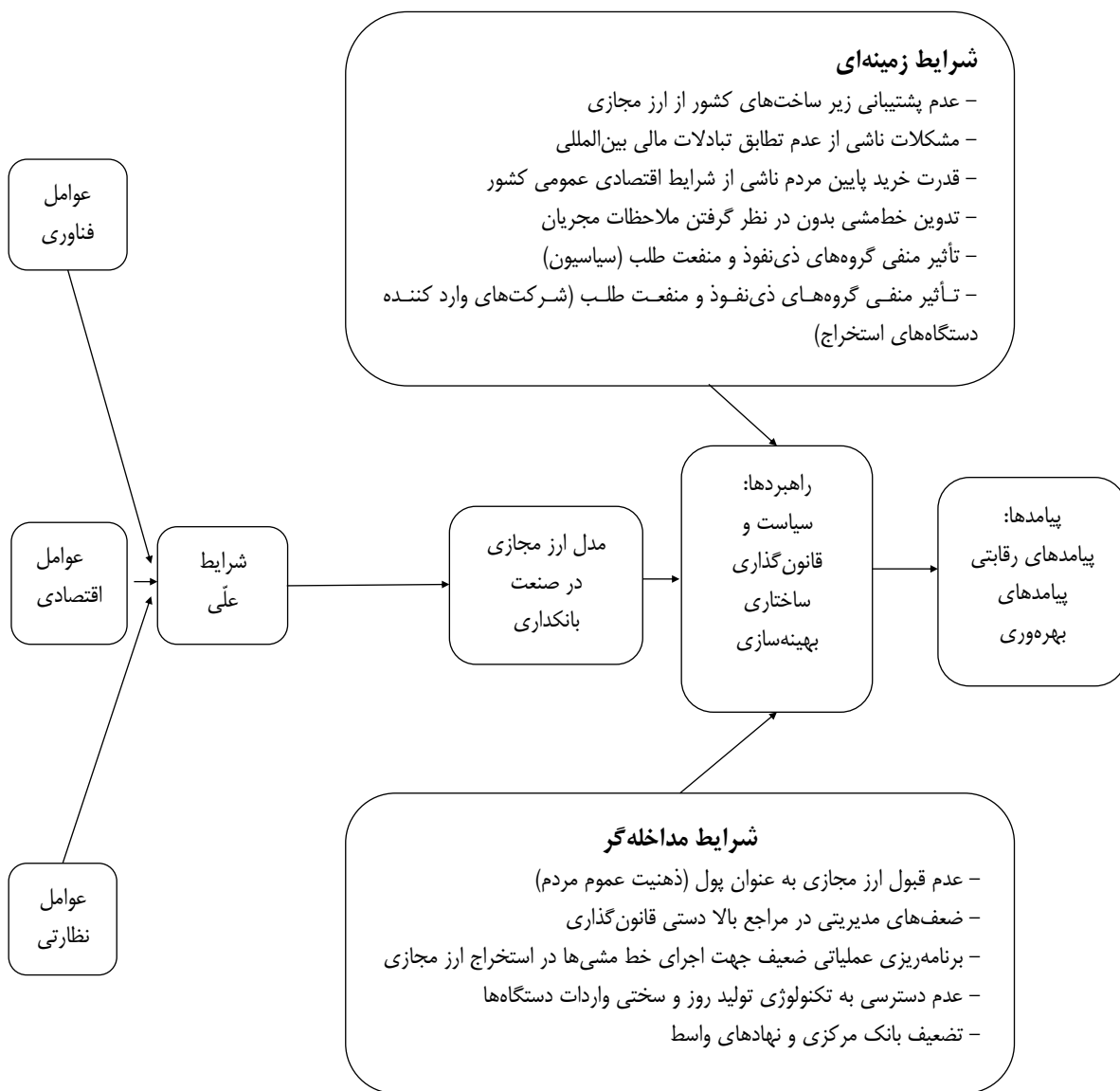
جدول ۶. کدگذاری باز داده‌های کیفی (شرایط مداخله‌گر)

کدگذاری باز
عدم قبول ارزش مجازی به عنوان پول (ذهنیت عموم مردم)
مشروعیت فقہی بی‌ثبات
سازوکارهای نامشخص طرح دعوی حقوقی
در حال توسعه بودن ارزش مجازی
نامشخص بودن آینده ارزش مجازی
برنامه‌ریزی عملیاتی ضعیف جهت اجرای خط‌مشی‌ها در استخراج ارزش مجازی
عدم دسترسی به تکنولوژی تولید روز و سختی واردات دستگاه‌ها
تضعیف بانک مرکزی و نهادهای واسط

قطعی به‌دست آمده در راند دوم هیچ عاملی حذف نشده است. سپس تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌های باقی مانده در راند سوم ادامه پیدا کرده و در این مرحله نیز ۸۰ شاخص بر اساس دیدگاه ۲۰ خبره مورد ارزیابی قرار گرفته و بر اساس مقادیر قطعی هیچ عاملی حذف نشده است. در دور سوم هیچ

است. با توجه به نتایج به‌دست آمده کد محوری ۲۵ و ۵۲ حذف شده‌اند.

تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌های باقی مانده در راند دوم ادامه پیدا کرده است. در این مرحله ۸۰ شاخص براساس دیدگاه ۲۰ خبره مورد ارزیابی قرار گرفته است. براساس مقدار



شکل ۴. نمودار علی پژوهش

جدول ۷. اختلاف نتایج راند سوم و چهارم

شاخص	نتیجه راند سوم	نتیجه راند دوم	اختلاف	نتیجه
A1	۰/۷۹۴	۰/۸۰	۰/۰۰۶	پذیرش
A2	۰/۹۲۵	۰/۸۱	۰/۱۱۵	پذیرش
A3	۰/۸۷۵	۰/۷۹	۰/۰۸۵	پذیرش
A4	۰/۷۷۶	۰/۸۵	۰/۰۷۴	پذیرش
A5	۰/۹۰۴	۰/۸۵	۰/۰۵۴	پذیرش
A6	۰/۷۳۸	۰/۸۱	۰/۰۷۲	پذیرش
A7	۰/۹۲۸	۰/۹۱	۰/۰۱۸	پذیرش
A8	۰/۷۷۷	۰/۸۹	۰/۱۱۳	پذیرش
A9	۰/۸۰۳	۰/۸۹	۰/۰۸۷	پذیرش
A10	۰/۸۹۰	۰/۸۲	۰/۰۷	پذیرش
A11	۰/۹۱۸	۰/۸۵	۰/۰۶۸	پذیرش

ادامه جدول ۷ ←

→ ادامه جدول ۷				
پذیرش	۰/۱۱۶	۰/۷۵	۰/۸۶۶	A12
پذیرش	۰/۰۳۲	۰/۹۰	۰/۹۳۲	A13
پذیرش	۰/۰۱۷	۰/۸۳	۰/۸۴۷	A14
پذیرش	۰/۰۹۶	۰/۸۰	۰/۸۹۶	A15
پذیرش	۰/۰۱۶	۰/۸۸	۰/۸۹۶	A16
پذیرش	۰/۰۸۸	۰/۸۴	۰/۷۵۲	A17
پذیرش	۰/۲۰۲	۰/۹۱	۰/۷۰۸	A18
پذیرش	۰/۰۸۲	۰/۸۶	۰/۷۷۸	A19
پذیرش	۰/۰۴۲	۰/۸۹	۰/۹۳۲	A20
پذیرش	۰/۰۷۷	۰/۷۷	۰/۸۴۷	A21
پذیرش	۰/۰۵۷	۰/۷۷	۰/۸۲۷	A22
پذیرش	۰/۱۲۶	۰/۷۷	۰/۸۹۶	A23
پذیرش	۰۰۰۸۲	۰۰۸۵	۰/۹۳۲	A24
پذیرش	۰/۱۸۶	۰/۹۳	۰/۷۴۴	A26
پذیرش	۰/۱۱۶	۰/۹۱	۰/۷۹۴	A27
پذیرش	۰/۱۰۵	۰/۸۲	۰/۹۲۵	A28
پذیرش	۰/۰۰۵	۰/۸۷	۰/۸۷۵	A29
پذیرش	۰/۱۱۹	۰/۹۰	۰/۷۸۱	A30
پذیرش	۰/۰۳۴	۰/۸۱	۰/۷۷۶	A31
پذیرش	۰/۰۵۴	۰/۸۵	۰/۹۰۴	A32
پذیرش	۰/۰۷۲	۰/۸۱	۰/۷۳۸	A33
پذیرش	۰/۰۳۸	۰/۸۹	۰/۹۲۸	A34
پذیرش	۰/۱۱۳	۰/۸۹	۰/۷۷۷	A35
پذیرش	۰/۰۴۷	۰/۸۵	۰/۸۰۳	A36
پذیرش	۰/۰۵۳	۰/۹۰	۰/۸۴۷	A37
پذیرش	۰/۰۰۳	۰/۸۳	۰/۸۲۷	A38
پذیرش	۰/۰۱۶	۰/۸۸	۰/۸۹۶	A39
پذیرش	۰/۱۵۸	۰/۹۱	۰/۷۵۲	A40
پذیرش	۰/۰۴۲	۰/۸۹	۰/۹۳۲	A41
پذیرش	۰/۰۳۲	۰/۸۴	۰/۸۷۲	A42
پذیرش	۰/۱۱۴	۰/۷۷۸	۰/۸۹۲	A43
پذیرش	۰/۱۸۷	۰/۷۴۱	۰/۹۲۸	A44
پذیرش	۰/۰۵۲	۰/۸۱۳	۰/۷۶۱	A45
پذیرش	۰/۱۹۵	۰/۹۲۸	۰/۷۳۳	A46
پذیرش	۰/۰۳۴	۰/۷۷۸	۰/۷۴۴	A47
پذیرش	۰/۰۶۳	۰/۷۳۱	۰/۷۹۴	A48
پذیرش	۰/۲۱۷	۰/۷۰۸	۰/۹۲۵	A49
پذیرش	۰/۰۵۷	۰/۹۳۲	۰/۸۷۵	A50
پذیرش	۰/۰۲۴	۰/۷۵۲	۰/۷۷۶	A51
پذیرش	۰/۰۳۲	۰/۸۷۲	۰/۹۰۴	A53

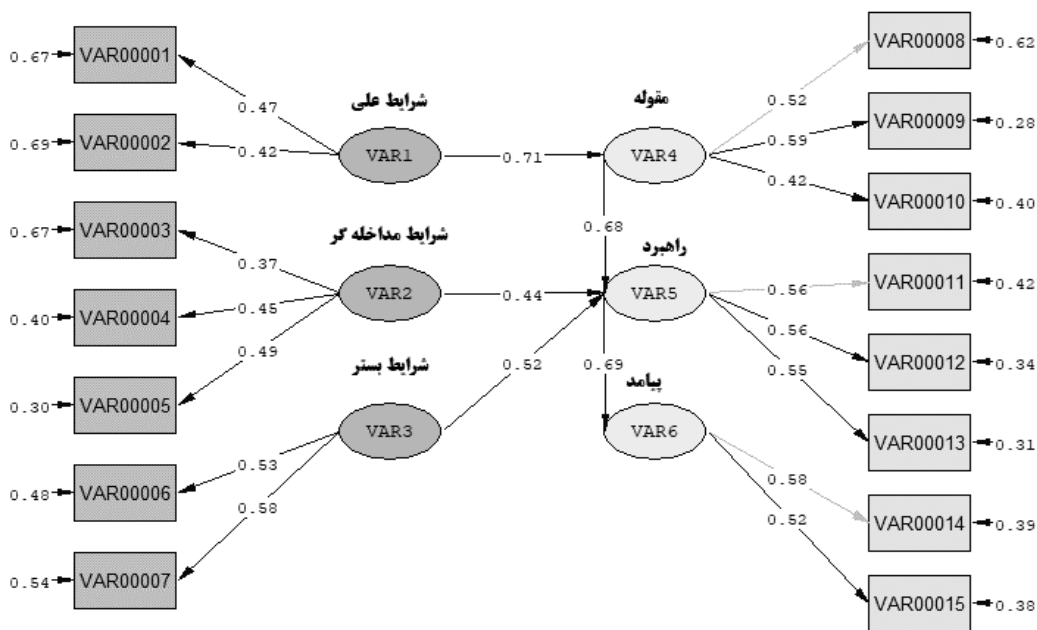
→ ادامه جدول ۷				
پذیرش	۰/۰۴	۰/۷۷۸	۰/۷۳۸	A54
پذیرش	۰/۱۶۷	۰/۷۶۱	۰/۹۲۸	A55
پذیرش	۰/۰۳۳	۰/۷۴۴	۰/۷۷۷	A56
پذیرش	۰/۱۲۲	۰/۹۲۵	۰/۸۰۳	A57
پذیرش	۰/۱۴۹	۰/۷۴۱	۰/۸۹۰	A58
پذیرش	۰/۱۳۷	۰/۷۸۱	۰/۹۱۸	A59
پذیرش	۰/۰۳۸	۰/۹۰۴	۰/۸۶۶	A60
پذیرش	۰/۰۴۲	۰/۸۹۰	۰/۹۳۲	A61
پذیرش	۰/۰۱۹	۰/۸۶۶	۰/۸۴۷	A62
پذیرش	۰/۰۴۹	۰/۸۴۷	۰/۸۹۶	A63
پذیرش	۰	۰/۷۷۸	۰/۷۷۸	A64
پذیرش	۰/۰۰۳	۰/۷۳۸	۰/۷۴۱	A65
پذیرش	۰/۰۳۶	۰/۷۷۷	۰/۸۱۳	A66
پذیرش	۰/۱۱۵	۰/۸۱۳	۰/۹۲۸	A67
پذیرش	۰/۰۲۵	۰/۸۰۳	۰/۷۷۸	A68
پذیرش	۰/۱۹۷	۰/۹۲۸	۰/۷۳۱	A69
پذیرش	۰/۱۸۲	۰/۸۹۰	۰/۷۰۸	A70
پذیرش	۰/۱۵۴	۰/۷۷۸	۰/۹۳۲	A71
پذیرش	۰/۰۱۴	۰/۸۱۳	۰/۸۲۷	A72
پذیرش	۰/۱۶۶	۰/۹۱۸	۰/۷۵۲	A73
پذیرش	۰/۱۴۱	۰/۷۳۱	۰/۸۷۲	A74
پذیرش	۰/۱۰۵	۰/۸۶۶	۰/۷۶۱	A75
پذیرش	۰/۰۳۶	۰/۷۰۸	۰/۷۴۴	A76
پذیرش	۰/۱۴	۰/۷۷۸	۰/۹۱۸	A77
پذیرش	۰/۰۶۶	۰/۹۳۲	۰/۸۶۶	A78
پذیرش	۰/۰۸۵	۰/۸۴۷	۰/۹۳۲	A79
پذیرش	۰/۰۲	۰/۸۲۷	۰/۸۴۷	A80
پذیرش	۰	۰/۸۹۶	۰/۸۹۶	A81
پذیرش	۰/۰۲۶	۰/۷۵۲	۰/۷۷۸	A82

حاصل از بخش کیفی با استفاده از آزمون کولموگراف-اسمیرنوف تأیید شده است. برای سنجش متغیرهای تحقیق نیز از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. همچنین جهت اثبات صحت اندازه‌گیری، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده بوسیله بار عاملی نشان داده می‌شود که مقداری بین صفر و یک می‌باشد.

سپس نتایج تحلیل عاملی مقیاس متغیر شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، عوامل راهبردها و پیامدها بررسی شده است. بار عاملی مشاهده در تمامی موارد مقداری بزرگتر از ۰/۳ به‌دست آمده که نشان می‌دهد همبستگی بین

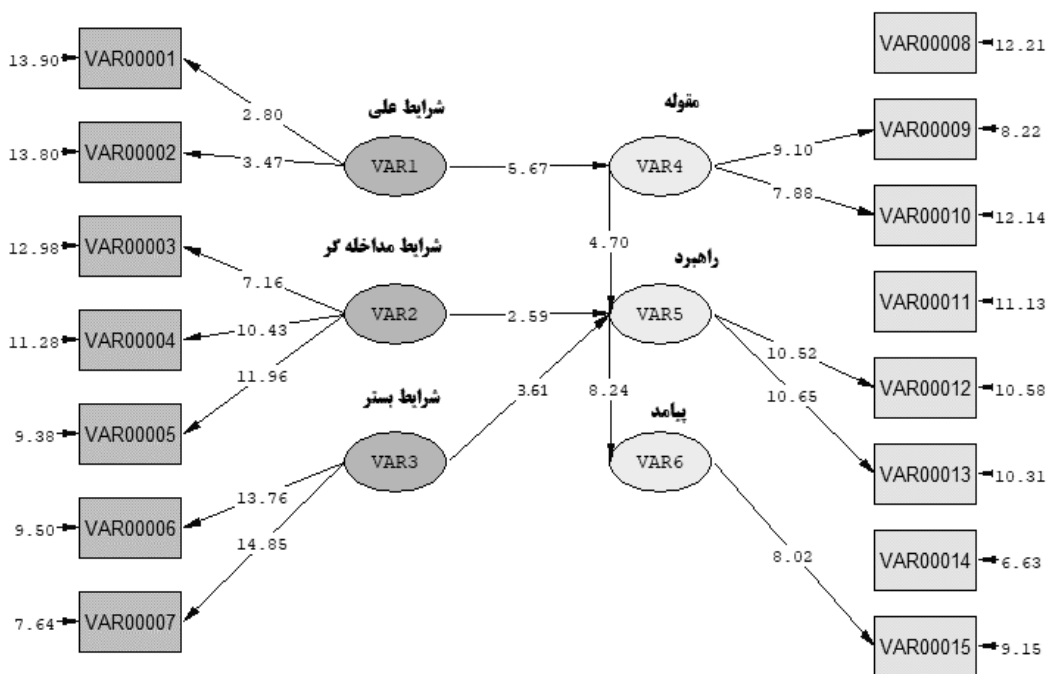
سوآلی حذف نشده که این خود نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. به‌طور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سوآلات دو راند آخر باهم مقایسه شوند. در صورتی که اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲)، کوچکتر باشد در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود. نتایج مربوط به راند دوم و سوم و اختلاف آنها در جدول ۷، ارائه شده است.

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۷، مشخص می‌شود که در تمامی موارد اختلاف نتایج کوچکتر از ۰/۲ است، بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد. در بخش کمی پژوهش، ابتدا نرمال بودن متغیرهای



Chi-Square=204.29, df=82, P-value=0.00000, RMSEA=0.026

شکل ۵. بار عاملی مدل پژوهش



Chi-Square=204.29, df=82, P-value=0.00000, RMSEA=0.026

شکل ۶. آماره تی مدل پژوهش

جدول ۸. شاخص‌های برازش مدل اصلی پژوهش

مدل	X ² /df	RMSEA
میزان قابل قبول	۱-۳	۱/۰ >
محاسبه شده	۲/۴۹۱	۰/۰۲۶

جدول ۹. بررسی تأثیر عوامل شناسایی شده مدل داده بنیاد بر یکدیگر

تأثیر	بارعاملی	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
عوامل علی بر مقوله اصلی	۰/۷۱	۵/۶۷	۰/۰۰۰	تأیید رابطه
عوامل زمینه‌ای بر راهبردها	۰/۵۲	۳/۶۱	۰/۰۰۰	تأیید رابطه
عوامل مداخله‌گر بر راهبردها	۰/۴۴	۲/۵۹	۰/۰۰۰	تأیید رابطه
مقوله اصلی بر راهبردها	۰/۶۸	۴/۷۰	۰/۰۰۰	تأیید رابطه
راهبردها بر پیامدها	۰/۶۹	۸/۲۴	۰/۰۰۰	تأیید رابطه

متغیرهای پنهان (ابعاد هر یک از سازه‌های اصلی) با متغیرهای قابل مشاهده قابل قبول است (شکل‌های ۵ و ۶). پس از تأیید ساختار عاملی سازه‌های پژوهش، جهت بررسی روابط میان متغیرها از مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شده است. برای سنجش فرضیه‌های پژوهش نیز از معادلات ساختاری استفاده شده است.

برای بیان مقبولیت مدل نیز از شاخص‌های برازش هنجار شده بنتلر-بونت، برازش نسبی، برازش افزایشی، شاخص‌های تطبیقی و مجذور کامل استفاده شده است. نتایج به‌دست آمده از برخی از شاخص‌های برازش مدل در جدول ۸، نمایش داده شده که نشان می‌دهد مدل از برازش مناسبی برخوردار است. بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۹، عوامل شناسایی شده در مدل داده بنیاد بر یکدیگر تأثیرگذار بوده است. بار عاملی عوامل علی بر مقوله اصلی ۰/۷۱ و آماره تی آن ۵/۶۷ به‌دست آمده است، بار عاملی عوامل زمینه‌ای بر راهبردها ۰/۵۲ و آماره تی آن ۳/۶۱ است. بار عاملی عوامل مداخله‌گر بر راهبردها ۰/۴۴ و آماره تی آن ۲/۵۹، بار عاملی مقوله اصلی بر راهبردها ۰/۶۸ و آماره تی آن ۴/۷۰ محاسبه شده است. در نهایت بار عاملی راهبردها بر پیامدها ۰/۶۹ و آماره تی آن ۸/۲۴ به‌دست آمده است. بنابراین می‌توان گفت مدل پژوهش مورد تأیید است.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف تدوین چارچوبی برای شناسایی چالش‌های ارزش‌های مجازی در بازاریابی صنعت بانکداری ایران بر اساس جامعه آماری متشکل از خبرگان بانکداری و متخصصان ارز دیجیتال در ایران و با رویکرد آمیخته اکتشافی انجام شده است. در این پژوهش به دلیل انتخاب رویکرد

آمیخته اکتشافی، داده‌های کیفی علاوه بر اینکه اهمیت بیشتری داشتند، در توالی گردآوری داده‌ها نیز ابتدا داده‌های کیفی و سپس داده‌های کمی گردآوری شده‌اند. در مرحله کیفی از بین استراتژی‌های پژوهش کیفی از نظریه داده بنیاد استفاده شده و به تدوین مدلی جامع که شامل عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای ارزش مجازی در صنعت بانکداری است، پرداخته شده است. برای تحلیل داده‌های به‌دست آمده نیز از سه نوع کدگذاری استفاده شده که عبارتند از: کدگذاری باز، محوری و انتخابی. در مجموع ۱۰ مقوله و ۸۲ مفهوم شناسایی و استخراج شده‌اند. در مرحله کمی پرسشنامه‌ای بر اساس یافته‌های مرحله کیفی، تدوین شده و به منظور برآورد سازه از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. برای محاسبه روایی همگرا نیز از میانگین واریانس استخراج شده استفاده شده که نتایج حاصل از آن نشان داد که همبستگی بین بارهای عاملی گویه‌ها بیشتر از ۰/۵ بوده است.

نتایج حاصل از بخش کمی پژوهش بیانگر آن بود که یافته‌های بخش کیفی به طور کامل مورد تأیید کاربران قرار گرفته است. علاوه بر این، شاخص‌های برازش مدل نیز همگی در سطح مطلوبی قرار گرفته‌اند. شاخص‌هایی چون کای اسکوئر، نیکویی برازش، تعدیل شده نیکویی برازش و ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب، نشان می‌دهند که کاربران که در واقع اعضای هیئت علمی بوده‌اند، بدون حذف هیچ یک از شاخص‌ها، الگوی فوق را تأیید نموده‌اند. یافته‌های بخش کمی نیز عیناً مؤید بخش کیفی است.

سپس برای بررسی همزمان روابط همبستگی از مدلسازی معادلات ساختاری استفاده شده که نتایج برآورد معادلات ساختاری نشان داد که شرایط علی بر مقوله اصلی، مقوله

زمینه‌های مانع از به‌کارگیری ارزش دیجیتال در نظام بانکی شناسایی شده است. این یافته با نتایج بسیاری از پژوهش‌های پیشین مطابقت دارد که نشان می‌دهد فقدان شرایط زمینه‌ای مناسب یکی از بازدارنده‌های اصلی در توسعه کاربرد رمز ارزها در صنعت مالی به شمار می‌رود. در مطالعه نوری و همکاران (۱۳۹۶)، با عنوان طراحی چارچوب مفهومی سیاست‌گذاری ارزش‌های دیجیتال در اقتصاد ایران به کمبود زیرساخت‌ها و سیاست‌گذاری‌های غیرکارشناسی به‌عنوان یک چالش مهم در حوزه ارزش‌های دیجیتال در ایران اشاره شده است. در مطالعه‌ای که توسط کانکانام پاسیرنج و همکاران^{۲۱} (۲۰۲۱)، راجع به استفاده از ارزش‌های دیجیتال (با تأکید بر بیت‌کوین) در کشورهای در حال توسعه انجام شده نیز این محققان به چالش‌هایی از قبیل کمبود زیرساخت‌ها و وضعیت بین‌المللی و سیاسی کشورهای در حال توسعه اشاره کرده‌اند که با نتایج به‌دست آمده در پژوهش حاضر همخوانی دارد.

عدم قبول ارزش دیجیتال به عنوان پول، مشروعیت فقهی بی‌ثبات، سازوکارهای نامشخص طرح دعوی حقوقی، نامشخص بودن آینده ارزش دیجیتال و غیره به‌عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی شده است. مقوله‌های فرعی شناسایی شده در رابطه با شرایط مداخله‌گر نشان می‌دهد که هنوز بستر مناسب از لحاظ حقوقی، فقهی و نظارتی برای استفاده گسترده از ارزش‌های دیجیتال در کشور وجود ندارد. در این راستا حل مشکلات فقهی و حقوقی یکی از مهمترین اقداماتی است که برای استفاده از ارزش دیجیتال در نظام بانکی کشور باید انجام شود. شایان ذکر است که چالش‌های شناسایی شده نه تنها راجع به ارزش‌های دیجیتال بلکه در مقیاسی وسیع‌تر در رابطه با بانکداری دیجیتال نیز کماکان وجود دارد. در تحقیقاتی که پیش از این انجام شده است نیز کمابیش به چنین چالش‌های اشاره شده است. یالامان و ایلدریم^{۲۲} (۲۰۱۹)، چالش‌های حقوقی راجع به نحوه اخذ مالیات از ارزش‌های دیجیتال را یکی از مشکلات اساسی در استفاده قانونی از ارزش‌های دیجیتال در ترکیه بر شمرده‌اند. به همین ترتیب، سینگ و همکاران^{۲۳} (۲۰۱۹)، نیز عدم مطابقت بین نحوه کارکرد ارزش‌های دیجیتال با نظام نظارتی فعلی مالی-بانکداری را یکی از چالش‌های مهم به‌کارگیری ارزش دیجیتال در سیستم بانکداری معرفی کرده‌اند که این موارد با شاخص‌های شناسایی شده ذیل شرایط مداخله‌گر در پژوهش حاضر همخوانی دارد.

در رابطه با راهبردها نیز سه دسته از استراتژی‌های شامل

اصلی بر راهبردها، راهبردها بر پیامدها، شرایط مداخله‌گر بر پیامدها و شرایط زمینه‌ای بر پیامدها تأثیر مثبت و معناداری دارند. در مجموع الگوی به‌دست آمده در پژوهش حاضر به ترتیب اولویت مشتمل بر ۶ بعد، ۱۰ مؤلفه و ۸۰ شاخص است. بر اساس نتایج به‌دست آمده با استفاده از رویکرد داده بنیاد در این پژوهش، شرایط علی به‌عنوان یکی از ابعاد مهم ارزش‌های دیجیتال شناسایی شده است. شرایط علی شناسایی شده در این پژوهش ترکیبی از سه مقوله عوامل فناوری، اقتصادی، و نظارتی می‌باشد. به طور خاص عوامل نظارتی از لحاظ کاربردی دارای اهمیت زیادی هستند؛ چرا که تجربه کشورهای که در استفاده از ارزش‌های دیجیتال در صنایع مالی از ایران جلوتر هستند نشان می‌دهد که تمامی این کشورها به سرعت قوانینی را در رابطه با نظارت بر کسب و کار مبتنی بر رمز ارزها به تصویب رسانده‌اند که نمونه مشخص آن ایالات متحده آمریکا می‌باشد. عدم وجود نظارت قانونی و دولتی بر دارایی‌های دیجیتالی، جابه‌جایی و خروج ارزش بازرسی نشده از کشور و افزایش شبکه‌های جاسوسی از چالش‌های مهم نظارتی محسوب می‌شوند که در مطالعات خارج از کشور نیز به آنها اشاره شده است. به‌عنوان مثال، اوماروا^{۱۹} (۲۰۲۰)، گزارش کرده است که فقدان نظام نظارتی در کشورهای شرق اروپا یکی از چالش‌های اساسی توسعه ارزش‌های دیجیتال است. به همین ترتیب، لاتیمر و دافی^{۲۰} (۲۰۱۹)، نیز در بررسی چالش‌های ارزش‌های دیجیتال به اهمیت وجود یک نظام نظارتی اکید برای اجتناب از سوءاستفاده‌ها و تخلفات مالی اشاره کرده‌اند. در رابطه با مقوله فناوری نیز چالش‌های اساسی همچون اینترنت بدون نظارت و هک‌های اینترنتی، بازار استفاده (وب تاریک) و عدم بازگشت‌پذیری وجه در صورت گم شدن کیف الکترونیکی وجود دارد. در نهایت مقوله‌های اقتصادی همچون پول‌شویی و تقلب در معاملات، ارزش دفتری تجهیزات استخراج ارزش‌های دیجیتالی، ماهیت غیرپولی، به رسمیت نشناختن ارزش‌های دیجیتالی و هزینه بالای استخراج بیت‌کوین شناسایی شده است. مقوله‌های فرعی شناسایی شده ذیل شرایط علی در برخی مطالعات پیشین نیز مورد توجه قرار گرفته‌اند.

از سوی دیگر طیف وسیعی از شاخص‌ها مانند عدم پشتیبانی زیرساخت‌های کشور از ارزش دیجیتال، مشکلات ناشی از عدم تطابق تبادلات مالی بین‌المللی، قدرت خرید پایین مردم ناشی از شرایط اقتصادی عمومی کشور، تدوین خط‌مشی بدون در نظر گرفتن ملاحظات مجریان به‌عنوان شرایط

21. Kankanam Pathirana et al

22. Yalaman & Yıldırım

23. Singh et al

19. Omarova

20. Latimer & Duffy

ظهور و گسترش استفاده از ارزشهای دیجیتال را یک چالش مهم برای تداوم تحریم‌های ایالات متحده علیه کشورهای دشمن معرفی کرده است. نارسیز^{۲۵} (۲۰۱۹)، نیز به استفاده از ارزشهای دیجیتال توسط دولت کره شمالی برای دور زدن تحریم‌های آمریکا اشاره کرده است. به همین ترتیب، روزالس^{۲۶} (۲۰۲۱)، به استفاده از ارزشهای دیجیتال توسط دولت ونزوئلا به عنوان یک استراتژی بلندمدت برای مقابله با پیامدهای ناشی از تحریم‌های آمریکا اشاره کرده است.

نتایج و یافته‌های پژوهش حاضر به لحاظ مقایسه‌ای از دو جنبه قابل بحث است: اولاً نتایج به دست آمده، الگویی نسبتاً جامع و کامل بر اساس استلزامات و ویژگی‌های نظام بانکی کشور است و از سایر الگوهای ارائه شده توسط صاحب‌نظران با توجه به اینکه برای جوامعی غیر از نظام بانکی تدوین شده‌اند، مناسب‌تر است. سایر الگوهای ارائه شده برای جوامعی مثل شعب بانک بوده و اگر برخی از آنها نیز برای صنعت بانکداری بوده، بسیار مختصر بوده‌اند و جامعیت و تعمیم‌پذیری آنها بسیار کم بوده و نمی‌توانند الگوی مناسبی برای صنعت بانکداری باشند. این الگو هر چند مشابهت‌هایی با سایر الگوها دارد ولی تا حد امکان متناسب با ویژگی‌های نظام مالی و به طور خاص صنعت بانکداری کشور ترسیم شده است. دوم این که الگوی به دست آمده در مقایسه با سایر الگوها، از نظر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های به دست آمده، جامعیت بیشتری را نشان می‌دهد. مقایسه نتایج به دست آمده با پژوهش‌های داخلی و خارجی نیز نشان می‌دهد که الگوی ارائه شده ضمن برخورداری از اکثر مؤلفه‌ها و شاخص‌های پژوهش‌های پیشین، تعدادی مؤلفه و شاخص جدید نیز شناسایی و احصاء نموده است که نقطه قوتی برای پژوهش حاضر است. در واقع دستاورد اصلی پژوهش جامعیت الگو و بومی بودن آن برای صنعت بانکداری بر اساس ویژگی‌های فعلی نظام مالی و اقتصادی کشور است. علاوه بر این، پژوهش‌های پیشین به صورت داده بنیاد نظام‌مند نبوده و همه جوانب موضوع ارزش مجازی در آنها بررسی نشده است. لذا الگوی به دست آمده در پژوهش حاضر در مقایسه با سایر الگوها کامل‌تر و جامع‌تر است. برای نمونه، دهقانی‌زاده (۱۳۹۷)، به اهمیت کاهش واسطه‌ها و تسهیل روابط تجاری اشاره کرده است. عسکرزاده و دهقانی‌زاده (۱۳۹۷)، به شفاف نبودن معاملات ارزشهای خارجی دیجیتال و بخشنامه ممنوعیت معاملات آن برای کارگزاری‌ها اشاره کرده‌اند. میرغفوری و همکاران (۱۳۹۷)، نیز تنها به جنبه امنیت ارزش مجازی به خصوص بیت‌کوین

راهبردهای سیاستی و قوانین، راهبردهای ساختاری، و راهبردهای بهینه‌سازی شناسایی شده است. بررسی شاخص‌های تعریف شده ذیل هر یک از راهبردهای سه‌گانه فوق نشان می‌دهد که راهبردهای شناسایی شده در واقع برای مرتفع نمودن چالش‌هایی است که تحت عناوین مداخله‌گر، زمینه‌ای و علی شناسایی شده است. به عبارت دیگر این راهبردها به منزله نقشه‌راهی برای مدیران نظام بانکی جهت برطرف نمودن مشکلات فعلی و فراهم آوردن بستر لازم برای استفاده بهینه از پتانسیل‌های ارزش دیجیتال عمل می‌کنند. در مجموع راهبردهای شناسایی شده در این پژوهش نشان دهنده لزوم بازنگری در قوانین نظارتی، افزایش امنیت شبکه و در نهایت ترغیب سرمایه‌گذاران معمولی و نهادی برای ورود به حوزه ارزشهای دیجیتال است. برخی از راهبردهای شناسایی شده در این پژوهش پیش از این توسط پژوهشگران دیگری نیز خاطر نشان شده‌اند. به عنوان مثال، فوزی و همکاران (۲۰۲۰)، بهبود قوانین نظارتی و اصلاح آنها را یک راه‌حل مؤثر برای گسترش ارزشهای دیجیتال در اقتصاد کلان دانسته‌اند. چپیره (۲۰۱۸)، نیز تغییر برخی قوانین و اجرای مقررات ناظر بر پیاده‌سازی استانداردهای ایمنی استخراج ارزش دیجیتال را راهبرد مؤثری برای استفاده کشورهای در حال توسعه از ظرفیت‌های ارزش دیجیتال معرفی کرده‌اند.

در نهایت پیامدهای استفاده از ارزش دیجیتال در نظام بانکی کشور در قالب دو دسته نتایج بهره‌وری و رقابتی شناسایی شده است. هر چند تمرکز اصلی پژوهش حاضر بر شناسایی چالش‌های ارزش دیجیتال بوده است اما پیامدهای شناسایی شده در این پژوهش از لحاظ کاربردی دارای اهمیت بالایی است. به طور خاص با توجه به تحریم‌های گسترده بین‌المللی که علیه ایران در جریان است و نظام مالی و بانکی کشور را نیز دچار کرده است، پیامدهایی همچون کاهش قدرت تحریم دلاری آمریکا علیه اقتصاد ایران، تمرکززدایی از سیستم مالی همراه با اصطکاک، استفاده از ارزش دیجیتال در شرایط تحریمی ایران، سرعت بالا در انتقالات بین‌المللی و فرامرزی، و تأمین مالی گروه‌های هم پیمان بسیار امیدوار کننده به نظر می‌رسد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که در صورت سیاستگذاری صحیح در حوزه ارزشهای دیجیتال می‌توان بسیاری از مشکلات اقتصادی کشور که ناشی از تحریم‌های بین‌المللی است را برطرف نمود و بدین ترتیب شرایط برای رشد و شکوفایی اقتصادی کشور فراهم می‌شود. از سوی دیگر نتایج به دست آمده در این پژوهش در مورد پیامدها با نتایج برخی محققان دیگر همخوانی دارد. به عنوان مثال، کونوویکز^{۲۴} (۲۰۱۸)،

25. Narciz
26. Rosales

24. Konowicz

پدافند غیر عامل و مدیریت بحران، تهران، دانشگاه افسری امام علی (ع).

• بولو، قاسم و اعرابی، مهران. (۱۳۹۸). شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک جامع بانک‌های دولتی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۵(۲)، ۴۶-۲۵.

• دهقانی‌زاده، نصرت؛ میرغفوری، سید حبیب‌اله و صیادی، حسین. (۱۳۹۷). بررسی موانع مؤثر در سرمایه‌گذاری در ارزش‌های دیجیتالی در ایران با رویکرد فازی (مورد مطالعه بیت‌کوین). *پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشکده علوم انسانی گروه مدیریت*، دانشگاه علم و هنر یزد.

• رضوی، ابراهیم و ضیاء‌الدینی، سلیمه. (۱۳۹۷). به‌کارگیری الگوریتم درخت تصمیم ID³ با هدف بهبود دقت در پیش‌بینی قیمت بیت‌کوین در بلاک‌چین. *کنفرانس بین‌المللی مدیریت حسابداری اقتصاد و بانکداری نوین*، تهران، شرکت همایش آروین البرز.

• سکوتی اسکویی، علی و خدایی‌فام، حجت. (۱۳۹۷). جنبه‌های حقوقی کاربرد ارز مجازی در ایران. *ششمین کنفرانس ملی حقوق و مطالعات قضایی*، تهران، پردیس بین‌الملل توسعه ایده هزاره.

• عزیزی، فاطمه و سلیمانی، هادی. (۱۳۹۸). معرفی بیت‌کوین و چالش‌های امنیتی آن. *فصلنامه پدافند غیرعامل*، ۱۰(۴)، ۸۰-۶۹.

• عسکرزاده، غلامرضا و دهقانی‌زاده، نصرت. (۱۳۹۷). بررسی ریسک سرمایه‌گذاری بر روی ارزش‌های دیجیتالی در بازار بورس ایران. *اولین همایش ملی مدیریت و اقتصاد با رویکرد اقتصاد مقاومتی*، مشهد، دانشگاه پیام‌نور خراسان رضوی.

• فتاحی، سید باقر؛ میر برگ کار، سید مظفر؛ وطن پرست، محمدرضا و چیرانی، ابراهیم. (۱۴۰۰). ارائه مدل پیش‌بینی سود و زیان در بانک توسعه تعاون. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۷(۲)، ۲۸-۹.

• کیوانیان، شهرام؛ حسینی، شمس‌الدین و ارباب، حمیدرضا. (۱۳۹۶). مطالعه اثرات ترویج پول‌های مجازی، به خصوص بیت‌کوین، بر توان نظارت بانک مرکزی. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته اقتصاد-گرایش تجارت الکترونیک*، دانشگاه علامه طباطبایی پردیس تحصیلات تکمیلی خودگردان.

• مددی، مهدی؛ قائمی خرق، محسن و شفیعی، قاسم. (۱۴۰۰). جستار فقهی حقوقی در مسئله قانونمندسازی "ارزش‌های رمزنگاری شده". *مجلس و راهبرد*، ۲۸(۱۰۵)، ۳۳۴-۳۰۳.

پرداخته‌اند. واندزنده (۲۰۱۷)، به پیگیری مسئله نظارتی توسط قانونگذاران در سراسر جهان اشاره کرده است. سیایان و همکاران (۲۰۱۸)، به نوسان قیمتی ارزش‌های مجازی که بسیار بیشتر از ارزش‌های استاندارد است، اشاره کرده‌اند. کوردی و همکاران (۲۰۱۸)، در رفع ابهام از بیت‌کوین به بررسی موفقیت غیرمنتظره و مداوم بیت‌کوین از یک دیدگاه جامعه‌شناختی پرداخته‌اند. کریستوفک (۲۰۱۹)، نیز به ناکارآمد بودن دو بازار بیت‌کوین بین سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۷ به استثنای چند دوره آرام، اشاره کرده‌اند. تحقیقاتی نیز مانند کروسینی (۲۰۱۹)، کوچلینگ و همکاران (۲۰۱۹) و دیگر موارد نیز به نوسانات قیمتی ارز مجازی اشاره داشته‌اند.

در نهایت، بر اساس عوامل علی‌شناسایی شده در این پژوهش پیشنهاد می‌شود که فناوری به روز و مدرن و همگام با تغییرات جهان در جهت گسترش ارز مجازی استفاده شود. پورتال‌های امنیتی در جهت کاهش ریسک ارز مجازی به کارگرفته شود. براساس قوانین و استانداردهای ممکن شرایط پول‌شویی و تقلب‌های معاملاتی شناسایی و از وقوع آنها جلوگیری شود. با تغییرات شرایط حاکم بر بازار، نوسانات قیمتی کنترل شود. قوانین کاربردی و اجرایی در جهت کنترل دارایی‌های دیجیتالی تدوین شوند. همچنین براساس راهبردهای شناسایی شده پیشنهاد می‌شود تا بسترهای مبادلات ارز مجازی به منظور بی‌تأثیر کردن تحریم‌ها در تراکنش‌های مالی در هنگام انجام مبادلات مالی بهبود یابند. از تجارب جهانی در مورد ارز مجازی و انجام اقدامات قانونی لازم برای امکان انتقالات ارزی به وسیله ارز مجازی استفاده شود. نتایج به‌دست آمده در این پژوهش و پیشنهادات ارائه شده، می‌تواند راهنمایی برای مسئولان و تصمیم‌گیرندگان مرتبط با موضوع ارز مجازی باشد تا ضمن برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری‌های لازم، اقدامات اجرایی مورد نیاز را در نظر بگیرند.

منابع

- آقامحمدی، احمد؛ اوحدی، فریدون؛ صیقلی، محسن و بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۹). برآورد ریسک سرمایه‌گذاری در یک پرتفوی ارز دیجیتال و بهینه‌سازی آن با استفاده از روش ارزش در معرض خطر. *دانش مالی تحلیل اوراق بهادار*، ۱۳(۴۷)، ۱۷-۳۱.
- برنده، احمد و احمدی جشقانی، حسین. (۱۳۹۷). مدیریت ارزش‌های دیجیتال مورد مطالعه: رفتار دولت ایران. *کنفرانس بین‌المللی امنیت، پیشرفت و توسعه پایدار مناطق مرزی، سرزمینی و کلانشهرها، راهکارها و چالش‌ها با محوریت*

- میرغفوری، حبیب‌اله؛ صیادی تورانلو، حسین و دهقان زاده، نصرت. (۱۳۹۷). بررسی سرمایه‌گذاری در ارزهای دیجیتال در ایران (مورد مطالعه: بیت‌کوین). سومین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در علوم انسانی، چالش‌ها و راه‌حل‌ها، تهران، دانشگاه پیام‌نور.
- Agha Mohammadi, A., Ouhadi, F., Seyghali, M. & Bani Mahd, B. (2020). Estimating the Risk of Investing in a Digital Currency Portfolio and Optimizing it Using the Risk-Value Method. *Financial Knowledge of Securities Analysis*, (47)13, 17-31 (In Persian).
- Askarzadeh, G. & N. Dehghanizadeh. (2018). Investigating the Investment Risk on Digital Currencies in the Iranian Stock Market. *The First National Conference on Management and Economics with the Approach of Resistance Economics*, Mashhad, Payame Noor University of Khorasan Razavi (In Persian).
- Auer, R. & Tercero-Lucas, D. (2021). Distrust or Speculation? The Socioeconomic Drivers of US Cryptocurrency Investments. *Bank for International Settlements*, 951.
- Aysan, A.F., Demir, E., Gozgor, G. & Lau, C.K.M. (2019). Effects of the Geopolitical Risks on Bitcoin Returns and Volatility. *Research in International Business and Finance*, 47, 511-518.
- Azizi, F & Soleimani, H. (2019). Introducing Bitcoin and its Security Challenges. *Passive Defense Quarterly*, (4)10, 69-80 (In Persian).
- Barone, R. & Masciandaro, D. (2019). Cryptocurrency or Usury? Crime and Alternative Money Laundering Techniques. *European Journal of Law and Economics*, (2)47, 233-254.
- Brandeh, A. & Ahmadi Jashfeghani, H. (2018). Management of Digital Currencies Studied: Behavior of the Iranian Government. *International Security Conference, Sustainable Development of Border Areas, Territories and Metropolises, Solutions and Challenges with a Focus on Passive Defense and Crisis Management*, Tehran, Imam Ali Officer University (In Persian).
- Blue, Gh. & Arabi, M. (2019). Identifying Effective Factors on Comprehensive Risk of Government-Owned Banks. *Biannual Journal of Governmental Accounting*, 5(2), 25-46.
- Chan, W.H., Le, M. & Wu, Y.W. (2019). Holding Bitcoin Longer: The Dynamic Hedging Abilities of Bitcoin. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 71, 107-113.
- Chen, P., Jiang, B. & Wang, C. (2017). Blockchain-Based Payment Collection Supervision System Using Pervasive Bitcoin Digital Wallet. *Fifth International Workshop on Pervasive and Context-Aware Middleware*, 4, 120-187.
- Chipere, M. (2018). Virtual Currency as an Inclusive Monetary Innovation for the Unbanked Poor. *Electronic Commerce Research and Applications*, 28, 37-43.
- Christophek, R. (2019). Efficiency (Inefficiency) of Bitcoin Markets and Valuation. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 71, 270-279.
- Ciaian, P., Rajcaniova, M. & Kancs, A. (2018). Virtual Relationships: Short and Long Run Evidence from Bitcoin and Altcoin Markets. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 52, 173-195.
- Coradi, K., Saadi, S., Abid, I. & Ftiti, Z. (2018). Unblocking Bitcoin: Unveiling the Legend of Digital Currency: Evidence from Bitcoin. *International Review of Financial Analysis*, Available online 26 March 2018, In Press, Corrected Proof What are Corrected Proof articles
- Crossini, E. (2019). Real Exchange Rates Using Micro Data. *Nikkei Asian Review*, 7, 21-64.
- Dehghanizadeh, N., Mir Ghafori, S.H. & Sayadi, H. (2018). Investigating Effective Barriers to Investing in Digi-

- tal Currencies in Iran with a Fuzzy Approach, Case Study: Bitcoin. *Master Thesis, Faculty of Humanities, Department of Management, Yazd University of Science and Art* (In Persian).
- Dibrova, A. (2016). Virtual Currency: New Step in Monetary Development. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 229, 42-49.
 - Fattahi, S.B., Mirbargkar, S.M., Vatanparast, M.R. & Chirani, E. (2021). Provide Profit and Loss Forecasting Model in the Tose'e Ta'avon Bank. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 7(2), 9-28.
 - Fauzi, M. A., Paiman, N. & Othman, Z. (2020). Bitcoin and Cryptocurrency: Challenges, Opportunities and Future Works. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, (8)7, 695-704.
 - Hota, C., Upadhyaya, S. & Al-Karaki, J.N. (2015). Advances in Secure Knowledge Management in the Big Data Era. *Information Systems Frontiers*, (5)17, 983-986.
 - Kankanam Pathiranaage, H.S., Xiao, H. & Li, W. (2021). The Inefficiencies of Bitcoins in Developing Countries. *Applied Economics Letters*, (5)28, 408-412.
 - Kiwanian, Sh., Hosseini, Sh. & Arbab, H. (2017). Study of the Effects of Promoting Virtual Currencies, Especially Bitcoin, on the Ability of the Central Bank to Supervise. *Master Thesis in Economics-E-Commerce*, Allameh Tabataba'i University Postgraduate Campus (In Persian).
 - Köchling, G., Müller, J. & Posch, P.N. (2019). Price Delay and Market Frictions in Cryptocurrency Markets. *Economics Letters*, 174, 39-41.
 - Konowicz, D.R. (2018). The new Game: Cryptocurrency Challenges US Economic Sanctions. *Naval War College Newport United States*.
 - Latimer, P. & Duffy, M. (2019). Deconstructing Digital Currency and its Risks: Why ASIC must Rise to the Regulatory Challenge. *Federal Law Review*, (1)47, 121.
 - Lo, S. & Wang, C. (2015). *Bitcoin as Money?*. USA: Federal Reserve Bank of Boston.
 - Madadi, M., Ghaemi Kharq, M. & Shafiee, Q. (2021). Legal Jurisprudential Research on the Issue of Legalization of "Cryptocurrencies". *Parliament and Strategy*, (105)28, 303-334 (In Persian).
 - Matkovskyy, R. (2019). Centralized and Decentralized Bitcoin Markets: Euro vs USD vs GBD. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 71, 270-279.
 - Mirghfour, H., Sayadi Turanloo, H. & Dehghanizadeh, N. (2018). Investigating Investment in Digital Currencies in Iran (Case Study: Bitcoin). *Third National Conference on New Approaches in the Humanities, Challenges and Solutions*. Tehran, Payame Noor University (In Persian).
 - Narciz, B. (2019). North Korea—From the Nuclear Dossier to the Circumvention of Economic Sanctions through Cryptocurrency Speculation [Corea de Nord—de la dosarul nuclear la cursa eludării sancțiunilor economice prin speculația cu criptomonede]. *Revista OEconomica*, (3).
 - Nouri, M. & Nawabpour, A. (2017). Designing a Conceptual Framework for Virtual Currency Policy in the Iranian Economy. *Quarterly of Public Policy*, (4)3, 51-78 (In Persian).
 - Omarova, S.T. (2020). Technology vs Technocracy: Fintech as a Regulatory Challenge. *Journal of Financial Regulation*, (1)6, 75-124.
 - Razavi, A. & Zia al-Dini, S. (2018). Using the ID3 Decision Tree Algorithm to Improve the Accuracy of Bitcoin Price Forecasting in the Blockchinese. *International Conference on Accounting Management of Economics and Modern Banking*, Tehran, Arvin Alborz Conference Company. (In Persian)
 - Rosales, A. (2021). Unveiling the power behind Cryptocurrency mining in Venezuela: A Fragile Energy Infrastructure and Precarious Labor. *Energy Research & Social Science*, 79, 102167.

- Singh, A. & Chawla, S. (2019). Cryptocurrency Regulation: Legal Issues and Challenges. *International Journal of Reviews and Research in Social Sciences*, 7(2), 365-375.
- Sukooti Oskooi, A. & Khodayifam, H. (2018). Legal Aspects of Using Virtual Currency in Iran. *Sixth National Conference on Law and Judicial Studies*, Tehran, National Conference on Law and Judicial Studies, Tehran, Hezareh Idea International Campus (In Persian).
- Vandezande, N. (2017). Virtual Currencies under EU Anti-Money Laundering Law. *Computer Law & Security Review*, (3)33, 341-353.
- Yalaman, G.Ö. & Yıldırım, H. (2019). Cryptocurrency and Tax Regulation: Global Challenges for Tax Administration, In *Blockchain Economics and Financial Market Innovation*. Springer, Cham, 407-422.

رویکرد هوش مصنوعی قانون‌گرا در تحلیل عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی)

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

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

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱/۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۲/۶

Legalistic AI Approach in Analyzing the Factors Affecting Tax Adjustment of Legal Entities in the Tax Litigation System (Case Study: Tax Affairs of South Khorasan)

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

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

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Sistan & Blouchestan University, Iran.

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

Received: 2021/8/7

Accepted: 2021/4/26

Abstract

Subject and Purpose of the Article: In this research, the factors affecting the adjustment of the diagnostic tax of legal entities in the tax litigation system have been studied through the legal-oriented artificial intelligence approach in order to reduce the tax dispute and timely collection of taxes.

Research Method: The research data has been collected through the databases of the Tax Affairs Organization and referring to the taxpayers' tax files. The statistical population of the study includes those Legal entities of South Khorasan that have submitted their performance tax returns and their taxes have been finalized in the tax dispute resolution authorities. Screening method was used to select the sample and 162 companies were selected as the final sample by applying the mentioned conditions.

Research Findings: Tax disputes, due to "non-compliance with the rules of writing of legal offices", "lack of evidence of reported expenses" and "inconsistency of accounting standards with tax laws", respectively, more than other factors, cause the correction of diagnostic tax.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Utilizing the results of this research provides the basis for reducing the disputes in the tax litigation system and ultimately the correct identification and timely collection of tax revenues.

Keywords: Tax Dispute, Tax Adjustment, Tax Litigation, Diagnostic Tax.

JEL Classification: M41, M42, H26

* Corresponding Author: M.A. Moradi

E-mail: moradi@acc.usb.ac.ir

چکیده

موضوع و هدف مقاله: در این پژوهش عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی از طریق رویکرد هوش مصنوعی قانون‌گرا باهدف کاهش اختلاف مالیاتی و وصول به‌موقع مالیات‌ها مورد بررسی قرار گرفته است.

روش پژوهش: داده‌های پژوهش از طریق بانک‌های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان، گردآوری شده است. جامعه آماری پژوهش شامل آن دسته از اشخاص حقوقی خراسان جنوبی است که نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود اقدام نموده و مالیات آنها در مراجع حل اختلاف مالیاتی به قطعیت رسیده است. برای انتخاب نمونه از روش غربالگری استفاده گردید و با اعمال شرایط مزبور تعداد ۱۶۲ شرکت، به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب گردید.

یافته‌های پژوهش: طرح اختلاف مالیاتی به ترتیب ناشی از "عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی"، "فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی" و "مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی"، بیشتر از سایر عوامل موجب تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی می‌گردد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: بهره‌گیری از نتایج این پژوهش زمینه کاهش اختلاف‌های مطروحه در نظام دادرسی مالیاتی و نهایتاً شناسایی صحیح و وصول به‌موقع درآمدهای مالیاتی را فراهم می‌آورد.

واژه‌های کلیدی: اختلاف مالیاتی، تعدیل مالیات، دادرسی مالیاتی، مالیات تشخیصی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42, H26

* نویسنده مسئول: محمدعلی مرادی

Doi: 10.30473/GAA.2021.58305.1465

مقدمه^۱

فرآیند وصول مالیات در کشور به طور کلی از واحدیابی و مراحل رسیدگی و تشخیص و تعیین مالیات آغاز شده و در نهایت با پرداخت و یا در صورت اعتراض مؤدی به مالیات متعلقه وارد فرآیند دادرسی مالیاتی شده که این امر نیز در پایان به وصول مالیات حقه دولت منتهی می‌شود. فرآیند دادرسی و دادخواهی مالیاتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عناصر هر نظام مالیاتی و جزء حقوق شناخته‌شده مؤدیان و در عین حال لازمه حفظ حقوق مرجع مالیاتی است. نگاهی اجمالی به پرونده‌های مالیاتی از لحاظ کمیت و کیفیت صحه‌ای بر این مدعا است (موسوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷). وصول به‌موقع مالیات در کشور ما از چالش‌های اصلی نظام مالیاتی است. دلایل متفاوتی برای تأخیر در وصول مالیات می‌توان برشمرد که بدون شک، سرعت پایین فرایند حل و فصل اختلاف‌های مالیاتی یکی از اصلی‌ترین عوامل چنین تأخیری است. در فرایند وصول مالیات، بروز اختلاف بین مؤدیان و ممیزین مالیاتی، امری اجتناب‌ناپذیر است (یاوری و ادریسیان، ۱۳۹۷). فقدان معیارهای مدون جهت رسیدگی، وجود قضاوت سلیقه‌ای گسترده در تشخیص مالیات و عدم ارائه اظهارنامه توسط برخی از مؤدیان در سیستم مالیاتی کشور، باعث افزایش اختلاف‌های مالیاتی گردیده است (نیک‌اندیش و مخملباف، ۱۳۹۶). فقدان اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین، نوع رسیدگی در نظام مالیاتی ایران را از مختصات یک رسیدگی بهینه دور می‌کند. دور بودن رسیدگی مالیاتی از یک رسیدگی بهینه موجب بروز اختلاف‌های بین مؤدیان و سازمان امور مالیاتی و متعاقباً سبب طرح پرونده‌های مالیاتی در مراجع دادرسی می‌گردد (منصوریان و چشم پیام، ۱۳۹۲). یکی از مهم‌ترین مشکلات نظام مالیاتی کشور، حجم بالای پرونده‌های ارجاعی به مراجع دادرسی هست که علل اصلی این امر را می‌توان کیفیت پایین تشخیص مالیاتی، عدم آگاهی مؤدیان نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی، حجم بالای ابلاغ قانونی، توجیه‌پذیر بودن ادامه فرایند دادرسی برای مؤدیان از منظر اقتصادی و نقش کم‌رنگ ممیز کل در جلوگیری از ارجاع پرونده به هیئت‌های حل اختلاف دانست از سوی دیگر بخش عمده‌ای از آرای صادره توسط هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی منتج به تعدیل درآمد مالیاتی مؤدیان می‌شود (موسوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷).

دستگاه مالیاتی یکی از دستگاه‌های قضاتوی از نوع مالی است که به دلیل حساس بودن بحث عدالت و اجرای آن

خودبه‌خود می‌تواند زمینه‌های ایجاد فساد را در خود پرورش دهد؛ لذا به‌جاست که در سیستم حکومتی و اداری جامعه، روشی را برای کاهش آن به‌طور سیستماتیک به وجود آورد (رستمی و نوروزی، ۱۳۹۸).

نحوه کارکرد نظام مالیاتی در هر کشوری با توجه به تعامل گسترده آن با آحاد جامعه، اثر قابل‌توجهی بر سطح رضایت‌مندی جامعه دارد. به‌صورتی که کارکرد نامطلوب این نظام می‌تواند زمینه‌ساز بروز نارضایتی‌های اجتماعی و سیاسی شود. تداوم نارضایتی نسبت به عملکرد نظام مالیاتی با گذشت زمان، باعث می‌شود رفتارهایی که در تقابل با این نظام صورت می‌پذیرند، به‌هنگار تبدیل شوند و این به معنای افزایش عدم تمکین و افزایش هزینه‌های وصول مالیات است (موسوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷).

هر چقدر دانش و آگاهی مؤدیان مالیاتی، حسابداران و مدیران مالی در خصوص دلایل اختلاف بین سود مشمول مالیات و سود گزارش‌شده حسابداری و روش‌های تعدیل آن افزایش یابد، به همان نسبت از مشکلات سازمان مالیاتی نیز کاسته شده و موجب وصول صحیح و به‌موقع درآمدهای مالیاتی می‌شود (برزگری و طالب‌نیا، ۱۳۹۲).

با توجه به آنچه اشاره شد و بر اساس یافته‌ها و نتایج بررسی و مطالعه ادبیات موضوعی در این مورد، پرسش‌های متعددی به ذهن پژوهشگر می‌رسد از جمله اینکه "عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی ایران کدام هستند؟" با توجه به این عوامل، "راهکار عملی به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زودهنگام و وصول به‌موقع آن چیست؟"

از این‌رو در این مقاله باهدف کاهش پرونده‌های ارجاعی به مراجع دادرسی و ارتقای نظام دادرسی مالیاتی کشور ضمن شناسایی دلایل ایجاد اختلاف‌های مالیاتی به بررسی عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی پرداخته می‌شود. برای این منظور در بخش اول مقاله از منظر حسابداری عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی با توجه به نتایج تحقیقات به عمل آمده تبیین گردیده، سپس فرایند نظام دادرسی مالیاتی ایران از منظر حقوقی مورد بحث قرار گرفته است. در ادامه عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی ایران احصاء و فرضیه‌های پژوهش ارائه و مورد آزمون قرار می‌گیرد. در نهایت بر اساس یافته‌های پژوهش راهکارها و پیشنهادها لازم به منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زودهنگام و وصول به‌موقع آن بیان خواهد شد.

مبانی نظری

دلایل ایجاد اختلاف‌های مالیاتی

از منظر تئوری‌های حسابداری اختلاف‌های مالیاتی را می‌توان تحت دو عنوان اصلی اختلاف‌های دائمی^۲ و اختلاف‌های موقتی^۳ طبقه‌بندی نمود. اختلاف‌های دائمی از قوانین خاص یا محدودیت‌های ایجاد شده، ناشی می‌شوند و یا به دلایل اقتصادی، سیاسی یا اداری غیرمرتبط با محاسبه سود خالص حسابداری پدید می‌آیند. درآمدهای معاف از مالیات، هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی و تخفیفات خاص مالیاتی نظیر معافیت‌های مربوط به درآمد حاصل از صادرات کالاها، غیرنفتی و یا برخی معافیت‌های مقرر در مواد ۱۳۲ تا ۱۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم نمونه‌هایی از این اختلاف‌ها می‌باشند (شباهنگ، ۱۳۸۷). دلیل دیگر اختلاف‌های مالیاتی، وجود پاره‌ای از اقلام است که با وجود منظور شدن در تعیین هر دو مبلغ، در محاسبات دوره‌های متفاوت منظور می‌شوند که ناشی از اختلاف بین دوره‌ای یا زمان‌بندی^۴ و اختلاف ارزیابی^۵ است. اختلاف زمان‌بندی هنگامی که معاملات بر سود مشمول مالیات یک دوره و بر سود حسابداری در دوره دیگر اثر بگذارند، پدید می‌آید که تسهیم بین دوره‌ای مالیات‌ها را ضروری می‌نماید. تفاوت ارزیابی نیز مربوط به تفاوت مبانی اندازه‌گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی است. در ارتباط با مبانی ارزیابی به‌عنوان اختلاف‌های موقت مواردی از قبیل کاهش در منای مالیاتی دارایی‌های استهلاک‌پذیر به‌واسطه معافیت‌های مالیاتی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها مطرح شده‌اند. تعامل میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتی شاید در بعضی از موارد امکان‌پذیر باشد، اما با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری منشعب از استانداردهای بین‌المللی و نیز قوانین مالیاتی برگرفته از شرایط خاص اقتصادی و سیاسی و اجتماعی حاکم بر هر جامعه است، لذا به‌هیچ‌وجه امکان تعامل مطلق میان این دو وجود نداشته و بایستی به دنبال تعامل نسبی باشیم. از آنجا که شرایط حاکم بر اوضاع و احوال اقتصادی هر کشور دائماً در حال تغییر و تحول است، این تغییرات قوانین و مقررات حاکم بر جامعه را نیز دستخوش تغییر می‌نماید (همان، ۱۳۸۷).

واقعیت این است که قوانین مالیاتی هیچ الزامی را برای حسابداران و صاحبان واحدهای تجاری و انتفاعی در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی‌شان مطابق با قوانین مالیاتی به وجود نمی‌آورند بلکه الزام می‌کنند که صورت‌های مالی باید لزوماً بر

اساس استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری برای مقاصد عمومی تهیه شوند. نکته دیگر اینکه، اولویت اول با قوانین و مقررات مالیاتی است و رعایت استانداردهای حسابداری در اولویت‌های بعدی قرار داد. لذا با همین اعتقاد، تئوری‌های حسابداری بحث تخصیص بین دوره‌ای مالیات را جهت رفع این تفاوت‌ها مطرح نموده‌اند.

در حقیقت اختلاف‌های دائمی تنها بر جمع مالیات پرداختی تأثیر می‌گذارند و عموماً مستلزم تخصیص‌های بین دوره‌ای مالیاتی نمی‌باشند؛ اما از لحاظ تئوری‌های حسابداری، این اختلاف‌ها نیز موجب طرح مسائل بحث برانگیز نمی‌شود. به این دلیل که در تئوری‌های حسابداری فرض می‌شود که مؤدیان مالیاتی در زمان تسلیم اظهارنامه مالیاتی، سود حسابداری را قبل از طرح اختلاف‌های موقت به جهت اختلاف‌های دائمی تعدیل می‌نمایند و برای رفع اثرات ناشی از اختلاف‌های موقت نیز از تخصیص بین دوره‌ای مالیات استفاده می‌نمایند که در آن حسابی تحت عنوان مالیات انتقالی به دوره آتی برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد می‌گردد (همان، ۱۳۸۷).

فرآیند دادرسی مالیاتی

دادرسی مالیاتی مفهوم گسترده‌ای را در برمی‌گیرد که از مرحله وضع قوانین مالیاتی تا مراحل تشخیص، تعیین، مطالبه، وصول، رسیدگی و حل و فصل اختلافات، طرح و اقامه شکایات کیفری و دادخواست‌های حقوقی و چگونگی اتخاذ تصمیم، صدور و اجرای آرای کلیه مراجع اداری، انتظامی و قضایی، اعم از درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را در خود جای می‌دهد (طجرلو و مرادی، ۱۳۹۹).

دادرسی مالیاتی در ایران از لحاظ حقوقی دارای سه مرحله است:

۱. رسیدگی اداری (رفع اختلاف در اداره امور مالیاتی)،
۲. رسیدگی در مراجع شبه قضایی؛ این مراجع شامل هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، شعب شورای عالی مالیاتی و هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم است. در این پژوهش صرفاً تعدیل مالیات تشخیصی در مراجع شبه قضایی مورد بررسی قرار گرفته است.
۳. رسیدگی در مراجع قضایی؛ مراجع قضایی برای اشخاص حقیقی و حقوقی بخش خصوصی، دیوان عدالت اداری و برای دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های عمومی، محاکم عمومی دادگستری هستند (رستمی و نوروزی، ۱۳۹۸).

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

رفع اختلاف در اداره امور مالیاتی (رسیدگی اداری): طبق مقررات ماده (۲۳۸) ق.م.م در مواردی که مؤدی نسبت به برگ تشخیص ابلاغ شده معترض باشد، به شرط رعایت نکات قانونی در اولین گام می‌تواند جهت رفع اختلاف به اداره امور مالیاتی مراجعه و کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. رئیس امور مالیاتی (ممیز کل) به موضوع رسیدگی و با توجه به اسناد و مدارک ابرازی اعلام نظر می‌نماید. بدین ترتیب که یا مندرجات برگ تشخیص را قبول نموده و رأی به تعدیل درآمد می‌دهد و یا اینکه اسناد و مدارک ارائه شده را برای تعدیل درآمد کافی ندانسته و برگ تشخیص را تأیید می‌کند. در صورتی که مؤدی نیز با نظرات اعلام‌شده موافق باشد، موضوع خاتمه می‌یابد.

هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی: در صورتی که مسئول مربوطه (رئیس امور مالیاتی یا ممیز کل) در مرحله قبل با مؤدی به توافق نرسند و همچنین در مواردی که برگ تشخیص بر اساس مقررات تبصره یک ماده (۲۰۳) به مؤدی ابلاغ گردد (ابلاغ قانونی)، پرونده مالیاتی به‌موجب ماده (۲۴۴) قانون، جهت حل و فصل موضوع به هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی ارجاع می‌گردد.

هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر: در مواردی که مأموران مالیات یا مؤدیان نسبت به آراء صادره از سوی هیئت حل اختلاف بدوی معترض باشند، می‌توانند بر اساس ماده (۲۴۷) قانون، ظرف بیست روز از ابلاغ رأی مذکور کتباً تقاضای رسیدگی در هیئت حل اختلاف تجدیدنظر را نمایند. البته مؤدی مکلف است نسبت به پرداخت مالیات مورد قبول خویش در مهلت تعیین شده اقدام نماید.

مرجع حل اختلاف مالیاتی دیگری که مؤدیان می‌توانند جهت رفع اختلاف‌های مالیاتی به آن مراجعه نمایند، هیئت موضوع ماده (۲۱۶) می‌باشد. طبق نص صریح این ماده، هیئت مذکور فقط به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی رسیدگی می‌کند. در صورتی که پرونده قبل از قطعیت به اجرا گذاشته شده باشد، ضمن باطل نمودن اقدامات اجرایی، حسب نیاز وارد ماهیت نیز خواهد شد.

شورای عالی مالیاتی: برحسب ماده (۲۵۱) ق.م.م مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیئت حل اختلاف مالیاتی به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقض رأی و تجدید رسیدگی

را درخواست نماید. رسیدگی در این مرجع مالیاتی بدین ترتیب است که بدون ورود به ماهیت امر، پرونده مذکور صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه، مورد رسیدگی قرار گرفته و رأی مقتضی صادر می‌گردد. طبق ماده (۲۵۷) ق.م.م در مواردی که رأی مورد شکایت از طرف شعبه نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیئت حل اختلاف مالیاتی دیگر ارجاع خواهد شد. مرجع مزبور مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رأی مقتضی می‌دهد. رأی صادره به این ترتیب، قطعی و لازم‌الاجراء است.

هیئت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر: گاهی این احتمال وجود دارد که اجرای قانون با عدالت همراه نگردد. برای پرهیز از این معضل، قانون‌گذار ماده ۲۵۱ مکرر را در قانون مالیات‌ها گنجانده تا اولاً بتواند به برقراری عدالت کمک نموده و ثانیاً در رفع هرگونه تبعیض مؤثر واقع گردد. بر این اساس قانون‌گذار در مورد مالیات‌های قطعی که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستند به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود، وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیئتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیئت به اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد.

دیوان عدالت اداری: دیوان عدالت اداری به‌عنوان یکی دیگر از مراجع دادرسی مالیاتی به‌عنوان آخرین مرحله دادخواهی برای رفع اختلاف‌های مالیاتی محسوب شود. دیوان عدالت اداری مطابق اصل یک‌صد و هفتاد و سوم (۱۷۳) قانون اساسی کشور، به‌منظور رسیدگی به شکایات و اعتراضات مردم نسبت به مأمورین و ادارات و آیین‌نامه‌های دولتی خلاف قانون یا شرع یا خارج از حدود اختیارات مقام تصویب‌کننده، زیر نظر قوه قضائیه تشکیل شده است.

چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی

از منظر حقوقی متعدد بودن مراحل دادرسی و عدم پیش‌بینی سازوکار مناسب در برخی از این مراحل، موجب اطاله دادرسی می‌شود. لذا وجود یک نظام دادرسی مالیاتی کارآمد می‌تواند سرعت حل و فصل اختلاف‌های مالیاتی را افزایش دهد. رابطه بین ادارات و مراجع مالیاتی با مؤدیان مبتنی بر موازین و مقررات قانونی می‌باشد. همان‌گونه که افراد جامعه در روابط

تعدیل مالیات در نظام دادرسی مالیاتی

طبق ماده ۲۳۷ ق.م.م، برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به‌طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. چنانچه شرایط مزبور در تشخیص مالیات مؤدی رعایت نشده باشد و مؤدی مالیاتی نیز مدارک و مستنداتی در این خصوص ارائه نماید، به‌نحوی که مورد تأیید هیئت حل اختلاف مالیاتی قرار گیرد، در این صورت هیئت حل اختلاف مالیاتی اقدام به تعدیل درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات صادره می‌نماید.

به‌طور کلی بعد از ارجاع پرونده‌های مالیاتی به هیئت‌های حل اختلاف، با توجه به محتویات پرونده مالیاتی اعم از گزارش‌های مبنای صدور برگ تشخیص مالیات، اسناد و مدارک موجود در پرونده و سایر اوراق ضبط شده در پرونده مورد رسیدگی و نیز با توجه به لایحه یا لوائح اعتراضی تسلیمی و یا اظهارات شفاهی مؤدی یا نماینده اداره امور مالیاتی حاضر در جلسه هیئت نسبت به صدور رأی یا اظهار نظر مبنی بر تأیید درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات صادره و یا تعدیل درآمد مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات اقدام می‌نماید. همچنین هیئت ممکن است نسبت به صدور رأی یا اظهار نظر مبنی رفع تعرض از مؤدی مالیاتی؛ استرداد مالیات اضافه پرداختی؛ عدم طرح در هیئت حل اختلاف مالیاتی؛ صدور قرار استمهال؛ صدور قرار تجدید دعوت مجدد از مؤدی و صدور قرار رفع نقص در ارتباط با پرونده مالیاتی مطروحه اقدام نماید. نتایج بررسی‌های به‌عمل آمده حاکی است؛ بخش عمده‌ای از آرای صادره توسط هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مربوط به تعدیل درآمد مالیاتی مؤدیان می‌شود. که به‌طور متوسط ۲۸٪ از آرا را به خود اختصاص داده است (موسوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷).

ساختار نظام دادرسی مالیاتی در کشورهای توسعه‌یافته

در ادامه به بررسی ساختار نظام دادرسی مالیاتی در برخی از کشورهای توسعه‌یافته در مقایسه با نظام دادرسی ایران می‌پردازیم:

نظام دادرسی مالیاتی آمریکا: دادگاه صالح برای رسیدگی به اختلاف مالیاتی در آمریکا بر اساس پرداخت یا عدم پرداخت مالیات متفاوت است. هر دعوی مالیاتی در ایالات متحده می‌تواند در هر یک از سطوح فدرال، ایالتی، محلی ایجاد شود. هر یک از ۵۰ ایالت و بسیاری از نقاط

میان خود دچار اختلاف می‌شوند به جهت پایان دادن دعاوی فی‌مابین به مراجع دادخواهی متوسل می‌شوند. وقوع اختلاف بین مؤدیان و مقامات مالیاتی نیز محتمل و امری کاملاً طبیعی است. این واقعیت ساده و طبیعی در سراسر جهان پذیرفته شده است و دستگاه‌های دادرسی و دادخواهی پیش روی مؤدیان و همچنین مقامات مالیاتی گسترده شده و در اختیار هر دو سوی رابطه مالیاتی است (موسوی و ابراهیمی، ۱۳۹۷).

دادرسی مالیاتی به احقاق حقوق هر یک از طرفین می‌انجامد اما در این بین می‌تواند از یک‌سو موجبات نارضایتی مؤدیان مالیاتی و از سوی دیگر اطاله وصول مالیات و نیز تحمیل هزینه‌های دادرسی به سازمان امور مالیاتی را در پی داشته است. به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زودهنگام و وصول به‌موقع آن باید فرایندهای مالیاتی به‌گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های نظام دادرسی مالیاتی گردد (منصوریان و چشم‌پیام، ۱۳۹۲).

موسوی و ابراهیمی (۱۳۹۷)، در پژوهشی وضعیت موجود نظام دادرسی ایران را در مقایسه با سایر کشورهای پیشرفته، مورد بررسی قرار داده‌اند نتایج بررسی‌ها در خصوص مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی در ایران حاکی از آن است که طولانی بودن فرآیند دادرسی مالیاتی در ایران، تعدد مراجع مختلف، حجم بالای پرونده‌های مالیاتی مطرح در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم استقلال هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و به‌تبع آن عدم رعایت بی‌طرفی در آرای صادره، استفاده نکردن از ظرفیت‌های قانونی ماده ۲۳۸ ق.م.م، عدم اجرای مفاد ماده ۲۴۸ ق.م.م از لحاظ کیفیت آراء صادره، از مهم‌ترین مشکلات نظام دادرسی مالیاتی ایران است.

از دیگر چالش‌های موجود در دادرسی مالیاتی، وجود وابستگی مقامات به دولت و سازمان امور مالیاتی و نیز عدم تخصص کافی مقامات رسیدگی‌کننده در هیئت رسیدگی‌کننده می‌باشد؛ علاوه بر این، ابهام در مرجع کشف جرایم مالیاتی، عدم تعیین مدت و مهلت مناسب در رسیدگی‌ها و وجود کاستی‌های متعدد در رعایت حقوق مؤدیان از جمله فقدان جایگاه مناسب و مشخص قانونی در تضمین حقوق مؤدیان مالیاتی، بی‌توجهی به آموزش مؤدیان مالیاتی و وجود کاستی‌های متعدد در حمایت از حقوق مؤدیان در برابر نهادهای اداری و قضایی و از جمله حق انتخاب وکیل و مشاور مالیاتی به‌عنوان چالشی مهم در دادرسی مالیاتی محسوب می‌گردد (طجریلو و مردای، ۱۳۹۹).

می‌شود. البته برخی از کارشناسان دوره‌های آموزشی حقوق و قضا را طی کرده و مجوز استماع اعتراضات مؤدیان به تنهایی یا به اتفاق یک کارشناس دیگر را دریافت نموده‌اند. مؤدیانی که نسبت به تصمیمات و آرای هیئت داورى بدوی اعتراض داشته باشند، می‌توانند به قضات هیئت داورى عالی شکایت کنند قضات این هیئت به همراه یک نفر متخصص امور مالیاتی رأی صادر می‌کنند. هر دو هیئت داورى بدوی و عالی جزء قوه قضاییه بریتانیا هستند (مورس و ویلیام، ۲۰۰۰).

نظام دادرسی مالیاتی فرانسه: اختلافات مربوط به مالیات‌های غیرمستقیم در دادگاه‌های حقوقی فرانسه و اختلافات مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در دادگاه‌های اداری فرانسه رسیدگی می‌شود. در مورد مالیات‌های غیرمستقیم، وقتی مؤدی مالیات خود را نمی‌پردازد و اعتراض دارد، برای او ابلاغی فرستاده می‌شود تا مالیات خود را تأدیه کند و او اعتراض خود را در این خصوص به مدیرکل مالیات‌ها ارائه می‌دهد و در صورتی که تصمیم مدیرکل مورد قبول مؤدی نباشد، مؤدی در دادگاه طرح دعوی می‌کند. در این صورت تحقیق و رسیدگی کتباً انجام می‌شود. اما مؤدی یا دستگاه مالیاتی می‌توانند درباره درخواست کتبی خود شفاهاً نیز توضیح دهند و در صورت تمایل بدون دخالت وکیل مالیاتی از خود دفاع کنند و رأی صادره قطعی خواهد بود. در مورد مالیات‌های مستقیم، تشریفات و روش رسیدگی منوط به تصمیم مدیرکل مالیاتی درباره تقاضای مؤدی است و این تصمیم به دادگاه‌های اداری ارجاع می‌شود. رسیدگی به آن دعاوی کتبی و محرمانه بوده، جنبه تفتیشی دارد و تا حدود زیادی بر مبنای عرف و عادت صورت می‌گیرد. کتبی بودن سبب می‌شود قاضی دقت بیشتری کند و حقوق شاکیان تضمین گردد. درخواست‌های مؤدیان دو نوع هستند: یکی مربوط به خود مالیات است و دیگری تعقیب و وصول آن، که رسیدگی به درخواست‌های نوع اول کاملاً در صلاحیت دادگاه‌های اداری است در حالی که درخواست‌های نوع دوم جنبه حقوقی دارند در دادگاه‌های غیراداری هم رسیدگی می‌شوند (منصوریان و چشم‌پیام، ۱۳۹۲).

نظام دادرسی مالیاتی چین: به موجب قانون، هر شهروند در نظام مالیاتی کشور چین موظف به پرداخت مالیات است اما در صورتی که مشخص شود هر یک از اقدامات اداری انجام شده از سوی مرجع وصول مالیات غیرصحیح یا مخالف قانون است و حق وی ضایع گردیده است، از حق پژوهش‌خواهی نیز

درونی هر یک از ایالات دارای مجموعه‌ای از قوانین و قواعد مالیاتی و همچنین قوانین رسیدگی به اختلاف مالیاتی می‌باشند. در سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا رسیدگی اداری ذیل قوه مجریه و در داخل سازمان درآمد ملی آمریکا انجام می‌گیرد و به‌علاوه دادگاه‌های ویژه‌ای در امور مالیاتی ذیل قوه قضائیه تشکیل شده که در کنار مراجع عمومی دادگستری به شکایات ناشی از امور مالیاتی رسیدگی می‌نمایند. بدین ترتیب در سیستم حل اختلاف مالیاتی آمریکا چندین نقطه دسترسی ساختاری برای مراجعه معترضان طراحی گردیده است. رسیدگی اداری با بهره‌گیری از شیوه‌های جایگزین حل اختلاف برای مسائل کم‌اهمیت و دادگاه مالیاتی و سایر مراجع دادگستری عمومی برای رسیدگی به امور مهم و با آئین دادرسی مدون تشکیل شده‌اند. ایجاد چنین ساختاری در امر دادرسی مالیاتی، موجب شده که نظام دادرسی مالیاتی آمریکا با بهره‌گیری از روش‌های نوین حل اختلاف اداری در داخل سازمان مالیاتی و دادگاه مالیاتی به‌عنوان مرجعی تخصصی برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی در کنار مراجع دادگستری عمومی، انتخاب‌های متعددی را پیشروی مؤدیان مالیاتی برای طرح دعاوی قرار دهد. هر چند امکان انتخاب‌های متعدد برای طرح دعاوی موجب سردرگمی شهروندان می‌گردد، لیکن ایجاد مراکز مشاوره‌ای و حمایتی از مؤدیان، وجود دادگاه‌های مختلف با هزینه‌های متفاوت و مزایای گوناگون را می‌توان از مزایا و نقاط قوت سیستم حل اختلاف آن محسوب کرد (باقری و همکاران، ۱۳۹۸).

نظام دادرسی مالیاتی انگلستان: کلیه شکایات و اعتراضات مؤدیان حقیقی و حقوقی از اداره گمرکات و مالیات بریتانیا در زمینه انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در دایره مالیاتی مستقل از اداره مذکور قابل طرح است. دایره مالیات، کارگروه‌های مختلفی دارد که اعضای آن‌ها از تخصص‌های گوناگونی برخوردارند و اعتراض مؤدی با توجه به موضوع و ماهیت آن در یکی از کارگروه‌ها مطرح و مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. هر یک از این کارگروه‌ها متشکل از قضات ذی‌صلاح و کارشناسان فنی است. رسیدگی به اعتراضات مؤدیان در ساختمان متعلق به هیئت داورى بریتانیا انجام می‌شود و ربطی به اداره گمرکات و مالیات ندارد. قضات دایره مالیات به دامنه وسیعی از اختلافات مالیاتی رسیدگی می‌کنند. دادخواست مؤدیان معترض اکثراً به صورت شفاهی ارائه می‌شود ولی در برخی موارد نیز به تشخیص قضات، دادخواست کتبی دریافت شده و مرحله شفاهی حذف می‌شود. استماع شکایات توسط یک قاضی و یک کارشناس فنی انجام

قرار داده باشد، مشاهده نگردید. ضمن اینکه در اغلب مطالعاتی که با هدف بررسی فرآیند دادرسی مالیاتی صورت پذیرفته است جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه انجام گرفته است. در این پژوهش جهت افزایش اطمینان و اتکا به نتایج حاصله، داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز از پرونده‌های مالیاتی مطروحه در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی جمع‌آوری شده که از این بابت منحصر به فرد است. با این حال با استفاده از مفاهیمی نظیر اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی، تمکین مالیاتی، ریسک مالیاتی، اختلاف مالیات ابرازی و مالیات قطعی و دادرسی مالیاتی می‌توان به پژوهش‌هایی مشابه دست یافت که مهم‌ترین پژوهش‌ها به تفکیک در دو سطح داخلی و خارجی به شرح زیر می‌باشد:

پیشینه داخلی

رحیمی و فروغی (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر کارایی سرمایه‌گذاری نشان دادند اختلاف‌های مالیاتی ناشی از کتمان حقایق و انجام معاملات پیچیده است که منجر به رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت می‌شود؛ طرح اختلاف‌های مالیاتی رویه‌ای است که به‌طور معمول توسط شرکت‌ها دنبال می‌شود. طایفه و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی عوامل مؤثر بر ریسک تمکین اشخاص حقوقی در قالب ۱۵ متغیر مستقل شناسایی و معنی‌داری آن‌ها با متغیر وابسته ریسک تمکین مؤدی را در بین ۲۲۸ مؤدی حقوقی مالیات‌های مستقیم در امور مالیاتی غرب تهران مورد آزمون قرار دادند که نتایج حاکی است ویژگی‌های مؤدیان و سابقه مالیاتی آنان بر ریسک تمکین مؤدی اثر معناداری دارد. دارابی و برزگر (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی شرکت‌ها نشان دادند اختلاف‌های مالیاتی ممکن است با تأثیر بر محیط اطلاعاتی باعث ابهام و عدم شفافیت اطلاعات شده و امکان سوءاستفاده از منابع برای مدیران فرصت‌طلب را ایجاد کند.

یاوری و ادیسیان (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی عواملی را که موجب اطاله دادرسی مالیاتی می‌شود را بررسی و نشان دادند پذیرش توافقات جزئی بین مؤدی و سرممیز و محدود کردن حق اعتراض به‌عنوان راهکارهای مؤثری برای کاهش اطاله دادرسی مالیاتی است.

ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶)، در پژوهشی اثر اجرای حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی،

برخوردار است. از اول ژوئیه ۲۰۰۰، سه سطح راهکار اداری پدید آمده است که عبارتند از: بررسی مجدد، پژوهش‌خواهی، پیگیری اداری. در مورد بررسی مجدد باید درخواستی به مرجع وصول مالیات که از همان ابتدا پرونده را رسیدگی نموده است داده شود؛ برای پژوهش‌خواهی، موضوع مذکور باید به مقام ارشد ذی‌صلاح ارجاع شود؛ جهت تعقیب اداری، پرونده باید به دادگاه اداری زیر نظر دیوان قضایی ارجاع شود. البته هیچ پژوهش‌خواهی را نمی‌توان بدون بررسی مجدد انجام داد و هیچ پیگیری قوانین اداری بدون پژوهش‌خواهی میسر نخواهد شد (راهنمای مالیات‌های جمهوری دموکراتیک چین^۷، ۲۰۰۴).

نظام دادرسی مالیاتی استرالیا: در نظام مالیاتی کشور استرالیا، مؤدیان مالیاتی می‌توانند به تصمیمات اداره مالیات اعتراض کنند منتهی مؤدی مجاز نیست که در هر موردی اقدام به اعتراض کند. عمده‌ترین مواردی که مؤدی مجاز به اعتراض است، عبارتند از:

۱- عدم پذیرش ارزیابی ممیز مالیاتی (یا عدم پذیرش برگ مالیاتی متمم یا تعدیل یافته)؛

۲- اختلاف نظر در مورد تفسیر قانون توسط مرجع مالیاتی؛

۳- تردید در زمینه تفسیر شخص مؤدی از قانون.

نظام دادرسی مالیاتی در کشور استرالیا مشتمل بر دو مرحله رسیدگی است:

۱- کمیسیون رسیدگی به شکایات یا کمیسیون بدوی که مرجع حل اختلاف درون‌سازمانی است.

۲- دیوان شکایات اداری یا کمیسیون تجدیدنظرخواهی که مرجع حل اختلاف برون‌سازمانی است.

در عین حال، اداره مالیات استرالیا همواره به مؤدیان مالیاتی توصیه می‌کند که قبل از تسلیم اعتراض کتبی، به حوزه مالیاتی مربوطه مراجعه نموده و نسبت به گرفتن مشاوره مالیاتی از ممیزان مالیاتی یا مشاوران مالیاتی اقدام نمایند. مشاوره قبل از اعتراض صرفاً یک فرآیند توصیه‌ای است و در توالی امر دادرسی قرار نداشته و به تعدیل درآمد و مالیات مؤدی منتهی نمی‌شود و بیشتر برای رفع سوء تفاهمات احتمالی است (راهنمای دادرسی مالیاتی اداره مالیات استرالیا، ۲۰۰۴).

مروری بر پیشینه پژوهش

در بررسی مطالعات پیشین، پژوهشی که عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی را از طریق مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان مورد بررسی

این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل شناسایی ذخایر بیش از نصاب مقرر، پرداخت حقوق و مزایای مدیران و کارکنان مازاد بر میزان مقرر در قوانین و مقررات و شناسایی هزینه کار یا کالای در جریان ساخت مازاد بر حجم واقعی عملیات، مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۴. عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی؛ برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل اعمال هزینه‌های مالی غیرمرتبط با کسب درآمد، هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف، اختلاف بین دوره‌ای، هزینه‌های غیرمرتبط با درآمد و عملیات اصلی و سایر هزینه‌های متفرقه، احتساب اقلام سرمایه‌ای به حساب هزینه دوره، منظور نمودن هزینه سایر سنوات به عنوان هزینه دوره و احتساب هزینه شخصی مدیران و صاحبان واحد اقتصادی، مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۵. فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی؛ برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل فقدان مدارک مثبت مبنی بر تحقق هزینه (از قبیل بارنامه، اصل فاکتور، مصرف مواد)، فقدان مدارک مثبت مبنی بر پرداخت وجه (رسید بانکی)، مغایرت لیست حقوق ابرازی و تسلیمی، خرید از اشخاص نامعلوم یا فاقد اعتبار مالیاتی و عدم ارائه مستندات در خصوص ضایعات و زیان ناشی از واگذاری دارایی‌ها مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۶. عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی؛ برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل عدم انطباق اطلاعات دفاتر با سامانه‌های مالیاتی، عدم ثبت یک یا چند فعالیت در دفاتر، تأخیر در ثبت دفاتر مازاد بر میزان مقرر، عدم انطباق دفاتر با اظهارنامه، لاک گرفتگی، تراشیدن و دست‌کاری دفاتر و بستنکار شدن حساب‌های نقد و بانک مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

۷. کتمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی؛ برای سنجش این متغیر، فراوانی مواردی از قبیل عدم ثبت کامل فروش با توجه به قرائن خارج از واحد، عدم انطباق درآمد ابرازی با اطلاعات سامانه‌های مالیاتی، منظور نمودن درآمد غیرمعاف به عنوان درآمدهای معاف، عدم افشای کامل درآمدهای معاف، عدم صدور فاکتور رسمی با سریال چاپی و عدم ثبت فروش دارایی‌های ثابت مبنای ارزیابی قرار گرفته است.

پیشینه خارجی

نتایج پژوهش هو^۸ (۲۰۱۸)، نشان داد که اختلاف مالیاتی موجب تأخیر پرداخت مالیات توسط شرکت‌ها می‌گردد. ضمن اینکه اجتناب مالیاتی شرکت خطرات بالقوه و ضرر و زیان‌های

شرقی، شرق و جنوب تهران را بررسی نموده‌اند؛ نتایج نشان می‌دهد که اجرای حسابداری مالیاتی تأثیری بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که حسابداری مالیاتی شده‌اند ندارد. کرباسی یزدی و راسخ صالح (۱۳۹۲)، نیز در پژوهشی با استفاده از داده‌های نمونه انتخابی از ۸۰ شرکت نشان دادند که در بازار سرمایه ایران، اختلاف سود حسابداری و سود مأخذ محاسبه مالیات با تغییرات آتی سود خالص بعد از مالیات رابطه معنی‌داری دارد.

منصوریان و چشم‌پیم (۱۳۹۲)، در پژوهشی با عنوان تحلیل حقوقی-تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران، نقایص نظام دادرسی مالیاتی ایران را با مطالعه تطبیقی نظام دادرسی مالیاتی کشورهای انگلستان، چین، فرانسه و استرالیا تبیین نمودند. نتایج پژوهش حاکی است به منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات باید فرایندهای مالیاتی به‌گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های نظام دادرسی مالیاتی گردد. به عبارت بهتر سازوکاری طراحی شود که تعداد بیشتری از اظهارنامه‌های تسلیمی مؤدیان مورد قبول واقع شود و این امر در سایه شفاف‌سازی و ساده‌سازی قوانین مالیاتی، ترویج فرهنگ مالیاتی، طراحی شبکه اطلاعات جامع مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت اجرای قوی قابل تحقق خواهد بود.

بر اساس پیشینه پژوهش عوامل مؤثر بر اختلاف‌های مالیاتی به‌طور خلاصه به شرح جدول ۱، ارائه شده است. با توجه به نتایج مطالعات مشروحه، مهم‌ترین عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف‌های مالیاتی در این پژوهش به شرح زیر تعیین شده است:

۱. مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی؛ برای سنجش این متغیر، رویدادهایی که طبق استانداردهای حسابداری مجاز بوده ولیکن در قوانین و مقررات مالیاتی پیش‌بینی نشده (از قبیل ذخایر و سایر هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، تعدیلات سنواتی غیرقابل قبول از نظر مالیاتی، تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد و بهره پرداختی به مؤسسات غیرمجاز) مورد بررسی قرار گرفته است.

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

۳. عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی؛ برای سنجش

جدول ۱. خلاصه نتایج پژوهش‌های انجام‌شده در مورد عوامل مؤثر بر اختلاف مالیاتی

عوامل مؤثر بر اختلاف مالیاتی	عنوان پژوهش	سال	نام پژوهشگران
مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری، عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی و عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی.	شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابرازی و مالیات بر سود قطعی و رابطه آن با نوع فعالیت مؤدیان (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی)	۱۳۹۹	نیک‌اندیش و همکاران
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، ابهام در متن قانون و مقررات مالیاتی، نحوه محاسبه هزینه‌ها، معافیت‌های مقرر و تعدیلات سنواتی	بررسی تفاوت درآمد مشمول مالیات طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره امور مالیاتی	۱۳۹۲	فضل‌زاده و نجفی
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی	شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابرازشده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی	۱۳۹۲	طالب‌نیا و برزگری
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، ویژگی‌های شرکت، اندازه، فرصت‌های رشد و سودآوری شرکت	بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	۱۳۹۱	پورحیدری و سروستانی
فرارهای مالیاتی، اختلاف بین اصول حسابداری و قوانین مالیاتی، شرایط اقتصادی، حدنصاب‌های مقرر در قوانین مالیاتی	علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی	۱۳۹۰	طالب‌نیا و موق
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، برداشت و تفسیر نادرست مؤدیان مالیاتی از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیرمرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، عدم رعایت حدنصاب اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی در مورد هزینه‌ها	بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی	۱۳۸۸	پورزمانی و شمسی
مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، عدم ارائه یا عدم وجود مستندات در اثبات هزینه	شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی	۱۳۸۷	شمس‌زاده و ذکوری

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

رابطه بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی با نقش تعدیلی کیفیت حسابرسی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین مالکیت خانوادگی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

اساسی ریسک‌های حسابرسی شامل خطر دعوی قضایی، جریمه‌های قانونی، افت اعتبار و غیره را افزایش می‌دهد. همچنین گایا و همکاران^۹ (۲۰۱۷)، در مطالعه‌ای به بررسی

فرضیه سوم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

فرضیه چهارم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

فرضیه پنجم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

فرضیه ششم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

فرضیه هفتم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از کتمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از حیث روش پژوهش از نوع همبستگی است. در پژوهش حاضر که یک تحقیق کمی است، عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی از طریق رویکرد هوش مصنوعی قانون‌گرا با هدف کاهش اختلاف مالیاتی و وصول به موقع مالیات‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. در پژوهش حاضر برای تبیین تئوری و ادبیات پژوهش از مقالات و پایان‌نامه‌های لاتین و فارسی معتبر و مرتبط استفاده گردیده است. سپس از طریق بانک‌های اطلاعاتی موجود در سازمان امور مالیاتی کشور، ستاد طرح جامع مالیاتی و مراجعه به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان مالیاتی، داده‌های پژوهش گردآوری شده است. در این پژوهش ابتدا داده‌های گردآوری شده دسته‌بندی و اقدام به تکمیل پایگاه داده‌ها شده است سپس با استفاده از الگوریتم قانون‌گرا اقدام به آزمون فرضیه‌های پژوهش شده است.

جامعه و نمونه آماری و حجم آن

جامعه آماری این پژوهش شامل آن دسته از اشخاص حقوقی استان خراسان جنوبی است که نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود در یکی از سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ اقدام نموده و مالیات آن تا پایان سال ۱۳۹۸ در یکی از مراجع حل اختلاف مالیاتی به قطعیت رسیده است. برای انتخاب نمونه از روش غربالگری استفاده گردید و شرکت‌هایی در نمونه قرار گرفتند که شرایط زیر را برآورده کنند:

ساک و ژائو بلوین^{۱۰} (۲۰۱۷)، در تحقیقی به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی محیط اطلاعاتی بر رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری با اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های حاضر در بازار سرمایه آمریکا پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی باعث کاهش اختلاف مذکور می‌گردد.

ازنظر بلکرشنون و بلوین^{۱۱} (۲۰۱۱)، با توجه به نوع صنعت و اندازه شرکت، آن دسته از شرکت‌هایی که با فرصت‌های برنامه‌ریزی مشابه به میزان غیرمنتظره‌ای میزان مالیات کمتری گزارش می‌کنند، دارای سیاست‌های مالیاتی متهورانه می‌باشند و اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی قابل توجه است. همچنین نتایج پژوهش آلابد و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۱)، نشان می‌دهد که عوامل اقتصادی، اجتماعی، روانشناسی و فرهنگی بر طرح دعاوی مرتبط با اختلاف مالیاتی اثر معناداری دارد.

نکته قابل توجه در مطالعات ذکر شده آن است که در اکثر آنها عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات تبیین گردیده لیکن عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی مورد بررسی قرار نگرفته است. ضمن اینکه مطالعات انجام شده در خصوص چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی نیز وارد فضای کاری هیئت‌های حل اختلاف نگردیده و تنها به استناد مواد قانونی به احصاء مشکلات این بخش پرداخته شده است. لذا در این مطالعه سعی شده است که عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی اشخاص حقوقی در نظام دادرسی مالیاتی با در نظر گرفتن نتایج مطالعات معنون مورد بررسی قرار گرفته تا از این طریق بتوان نسبت به ارائه راهکارهای عملی به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زود هنگام و وصول به‌موقع آن مبادرت نمود.

با توجه به مطالب پیش گفته و به‌منظور رسیدن به پاسخ مسئله پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

فرضیه دوم: طرح اختلاف مالیاتی ناشی از عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری در نظام دادرسی مالیاتی بر تعدیل مالیات تشخیصی تأثیر دارد.

10.Suk, I, Zhao, Blouin

11.Balakrishnan & Blouin

12.Alabede

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

آمار توصیفی: فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف مالیاتی به شرح جدول ۲، ارائه شده است.

مقایسه تعداد آرای صادره و میزان مالیات تعدیل‌شده توسط مراجع دادرسی مالیاتی در خصوص مالیات عملکرد سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ که تا پایان سال ۱۳۹۸ به قطعیت رسیده است به شرح جدول ۳، ارائه شده است.

همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد آرای صادره هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م، بیشترین میزان تعدیل و آرای صادره توسط هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۷ ق.م.م، کمترین میزان تعدیل مالیات تشخیصی را در پی داشته است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

درخت تصمیم طبقه‌بندی و رگرسیون (CART): در این پژوهش عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات در نظام دادرسی مالیاتی از طریق درخت تصمیم مورد بررسی قرار گرفته است. درخت تصمیم یکی از پرکاربردترین و مفیدترین روش‌ها برای استدلال استقرایی است. درخت تصمیم یک روش یادگیری

۱. در سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ اظهارنامه مالیاتی خود را متکی به دفاتر قانونی تهیه و تنظیم نموده باشند.

۲. در اجرای بند (۲) ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم به درخواست اداره امور مالیاتی نسبت به ارائه کلیه اسناد مدارک دفاتر اقدام و رسیدگی از طریق قبول دفاتر صورت گرفته باشد.

۳. در مهلت مقرر قانونی نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی عملکرد خود طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ اقدام نموده باشند.

۴. برگ تشخیص مالیات توسط اداره امور مالیاتی صادر و بعد از اعتراض مؤدی به آن و طی مراحل قانونی مالیات آن‌ها تا پایان سال ۱۳۹۸ توسط یکی از مراجع دادرسی مالیاتی (مراجع شبه قضایی) به قطعیت رسیده باشد.

در انتخاب قلمرو زمانی پژوهش تا حد امکان سعی شده تا به زمان حال نزدیک‌تر بوده و ویژگی سنجش جامعه مذکور را داشته باشد، از این‌رو، انتخاب سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ به دلیل انجام شدن و طی تشریفات قانونی پرونده‌های مالیاتی تا مرحله قطعیت درآمد مشمول مالیات مدنظر قرار گرفته است، با اعمال شروط فوق، تعداد ۱۶۲ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب گردید.

جدول ۲. فراوانی عوامل مؤثر بر اختلاف‌های مالیاتی

ردیف	عوامل اصلی (متغیر)	عوامل تفصیلی	تعداد مشاهدات
۱	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی	تعدیلات سنواتی غیرقابل قبول	۲۷
		تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد	۲۱
		ذخایر و هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۸	۶۳
		استهلاک زیان سنواتی	۶
۲	عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری	سود و کارمزد پرداختی به مؤسسات غیرمجاز	۳۶
		عدم رعایت مبنای تعهدی	۱۳
		عدم رعایت اصل تطابق	۴۳
		عدم رعایت اصل بهای تمام شده (عدم اعمال هزینه‌های سرمایه‌ای به حساب دارایی)	۵۷
۸	عدم رعایت استاندارد حسابداری مربوط		

ادامه جدول ۲ ←

→ ادامه جدول ۲			
۳	محاسبه استهلاک بیش از نرخ مقرر	عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی	۳
۵۹	محاسبه ذخایر بیش از نصاب مقرر (ذخیره م پ خ و ذخیره م م و)		
۴	شناسایی خرید مواد اولیه با نرخ‌های مازاد بر نرخ بازار		
۵۵	پرداخت حقوق و مزایای مدیران و کارکنان مازاد بر میزان مقرر		
۲۱	هزینه کار یا کالای در جریان ساخت مازاد بر حجم واقعی عملیات		
۱۱	برگشت از فروش و تخفیفات بیش از حد نصاب		
۳۸	احتساب هزینه شخصی مدیران و صاحبان واحد اقتصادی تبصره ۲ ماده ۱۴۸	عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی	۴
۷۳	هزینه‌های مالی غیرمرتبط با کسب درآمد و هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف		
۶۰	اختلاف بین دوره‌ای		
۵۳	هزینه‌های غیرمرتبط با درآمد و عملیات اصلی و سایر هزینه‌های متفرقه (هزینه تشریفات و غیرضرور)		
۴۸	منظور نمودن هزینه سایر سنوات به‌عنوان هزینه دوره		
۵۰	احتساب ارقام سرمایه‌ای به حساب هزینه دوره		
۳۰	مغایرت لیست حقوق ابرازی و تسلیمی	فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی	۵
۸	عدم ارائه مستندات در خصوص ضایعات و زیان ناشی از واگذاری دارایی‌ها		
۸	محاسبه هزینه استهلاک دارایی‌های خارج از تملک		
۳۴	فقدان مدارک مثبت مبنی بر پرداخت وجه (رسید بانکی)		
۴۶	فقدان مدارک مثبت مبنی بر تحقق هزینه (بارنامه، اصل فاکتور و مصرف مواد)		
۱۴	خرید از اشخاص نامعلوم یا فاقد اعتبار مالیاتی		
۱۰	تأخیر در ثبت دفاتر مازاد بر میزان مقرر	عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی	۶
۲۹	عدم ثبت یک یا چند فعالیت در دفاتر		
۳	بستانکار شدن حساب‌های نقد و بانک		
۵۰	عدم انطباق اطلاعات دفاتر با سامانه‌های مالیاتی		
۷	عدم انطباق دفاتر با اظهارنامه		
۳	لاک گرفتگی، تراشیدن و دست‌کاری دفاتر		
۳۲	عدم افشای کامل درآمدهای معاف	کتمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی	۷
۱۰	عدم ثبت فروش دارایی‌های ثابت		
۴۶	منظور نمودن درآمد غیرمعاف به‌عنوان درآمدهای معاف		
۵۸	عدم ثبت کامل فروش با توجه به قرائن خارج از واحد		
۵۸	عدم انطباق درآمد ابرازی با اطلاعات سامانه‌های مالیاتی		
۱۴	عدم صدور فاکتور رسمی با سریال چاپی		

جدول ۳. مقایسه تعداد آرای صادره و میزان مالیات تعدیل‌شده توسط مراجع دادرسی مالیاتی

درصد تعدیل مالیات قطعی نسبت به مالیات تشخیصی ناشی از آرای صادره	تعداد	مراجع دادرسی (مراجع شبه قضایی)
۲۶,۵	۱,۵۸۴	آرای صادره هیئت حل اختلاف-هیئت بدوی
۲۶,۳	۶۲۵	آرای صادره هیئت حل اختلاف-هیئت تجدیدنظر
۳۲,۳	۲۵	آرای صادره هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۱۶
۱۹,۳	۱۲	آرای صادره هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۷ ناشی از نقض رأی مورد شکایت توسط شورای عالی مالیاتی
۸۲,۱	۳	آرای صادره هیئت حل اختلاف موضوع ماده ۲۵۱ مکرر
۲۵,۴	۲,۲۴۹	جمع

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

داده‌های اولیه ضریب جینی را با استفاده از رابطه ۱، محاسبه می‌کند. سپس، مقدار سودمندی اطلاعات هر یک از ویژگی‌ها از رابطه ۲، به دست می‌آید:

(۲)

$$Gain(A) = I_{gini} - I_{res_{gini}}(A)$$

که:

$$I_{res_{gini}}(A)$$

از رابطه (۲) محاسبه می‌گردد که در آن:

که با کمک مجموع احتمال وقوع هر یک از تقسیمات قابل حصول است. سپس ویژگی F که دارای بیشترین سودمندی است، به‌عنوان ریشه ویژگی جداساز در رابطه ۳، انتخاب می‌شود:

که در رابطه (۳)، a بیانگر زیرشاخه به وجود آمده با انتخاب ویژگی A به‌عنوان ویژگی جداساز است.

یادگیری بیش از حد و تکنیک‌های اجتناب از آن: فرض کنید یک فرضیه به نام h (در اینجا منظور همان درخت تصمیم است) وجود داشته باشد. خطای فرضیه h روی داده‌های یادگیری به‌صورت $error_{train}(h)$ و خطای آن روی کل داده‌ها به صورت $errorD(h)$ نمایش داده شود. تعریف می‌گردد فرضیه h داده‌های یادگیری را بیش از حد

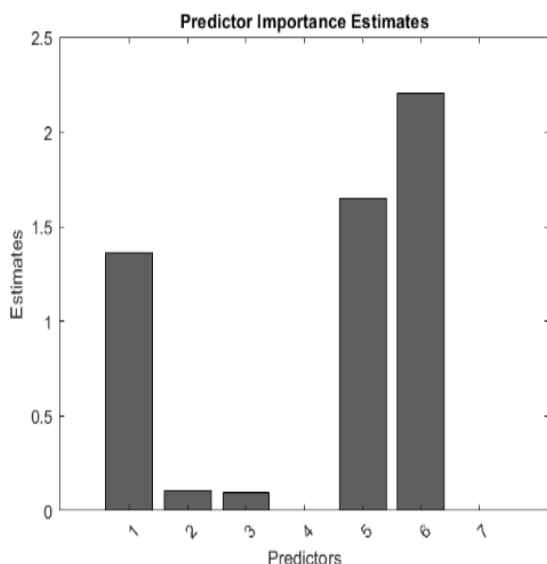
تعدیل شده است که با استراتژی و راهکارهای تقسیم اجرا می‌شود. در این روش، تابع اکتسابی (یا مدل) به‌عنوان یک درخت تصمیم نشان داده می‌شود که گاهی اوقات به مجموعه‌ای از قوانین مشروط تبدیل می‌شود تا خوانایی آن برای انسان افزایش یابد. این الگوریتم‌ها درختی را بر اساس داده‌های مجموعه یادگیری ایجاد می‌کنند که هر گره داخلی نشان‌دهنده آزمون روی یک مشخصه، هر شاخه نمایانگر یک نتیجه ارزیابی است و هر برگ دارای برچسب کلاس است. یک درخت تصمیم از یک سری گره‌های تصمیم‌گیری داخلی، برگ‌های نهایی و ریشه تشکیل شده است. گره ریشه فاقد لبه درج و لبه‌های خروجی صفر یا بیشتر است. گره‌های داخلی، هر کدام دقیقاً یک لبه ورودی و یک یا چند لبه خروجی دارند. گره‌های انتهایی یا برگ نیز هر کدام دقیقاً دارای یک لبه ورودی و بدون لبه خروجی هستند.

درخت تصمیم CART از ضریب جینی استفاده می‌کند. رابطه ضریب جینی به‌صورت رابطه ۱، تعریف می‌گردد:

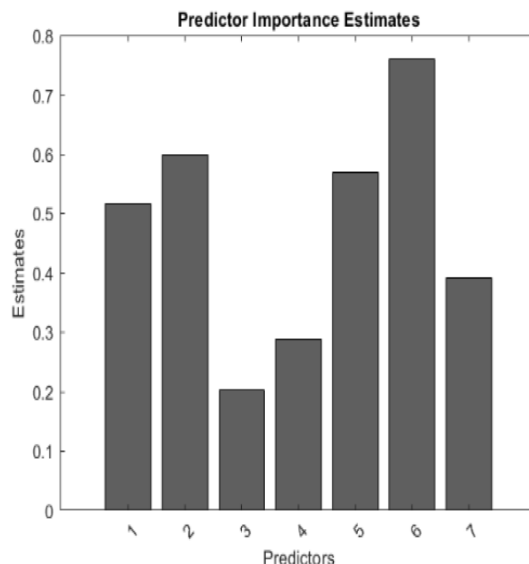
(۱)

$$I_{gini} = 1 - \sum_j p(c_j)^2$$

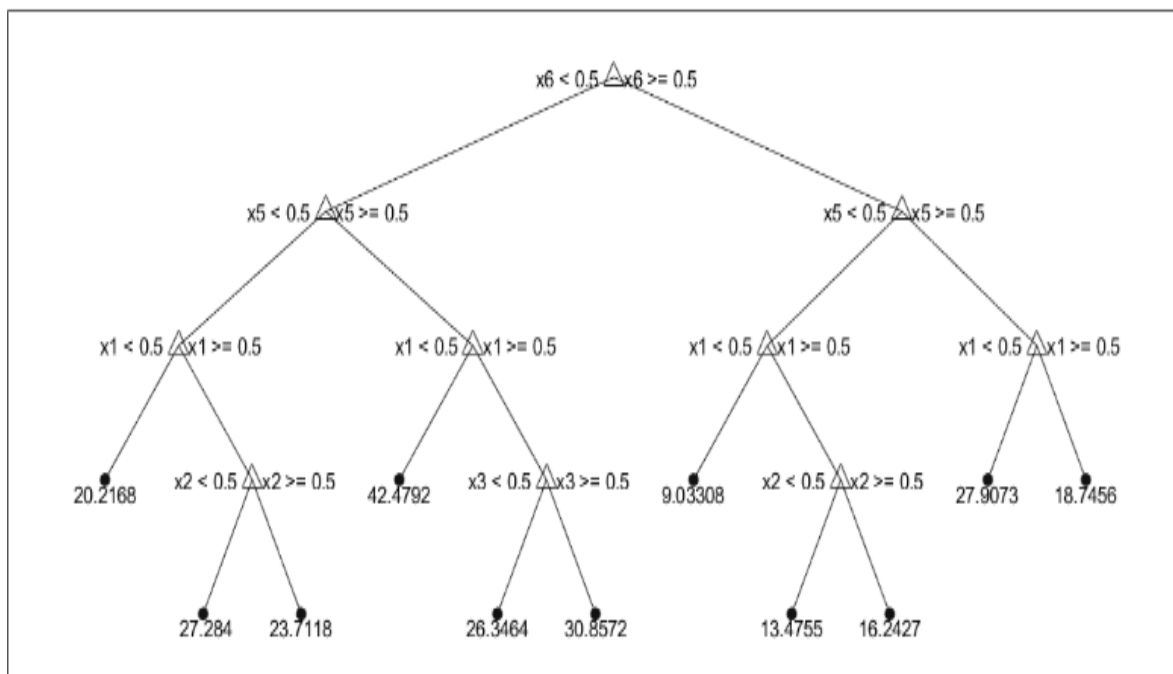
که در آن $p(c_j)$ نسبت داده‌های متعلق به کلاس c را نشان می‌دهد. این الگوریتم ابتدا برای تمامی ویژگی‌های



نمودار ۲. اهمیت متغیرها بعد از هرس درخت تصمیم
*منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۱. اهمیت متغیرها قبل از هرس درخت تصمیم
*منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۱. درخت تصمیم با در نظر گرفتن هرس

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

روی داده‌های یادگیری کمتر از خطای h' است اما خطای h روی کل داده‌ها بیشتر از h' است و همین مسئله یادگیری بیش از حد نامیده می‌شود. هر چه سائز درخت (تعداد گره‌ها) افزایش یابد، دقت روی داده‌های یادگیری افزایش می‌یابد اما دقت روی داده‌های تست کاهش می‌یابد، بنابراین نیاز به روش‌هایی است که رشد درخت را از یک نقطه به بعد متوقف کنند و از بروز پدیده یادگیری بیش از حد جلوگیری به عمل

یاد گرفته است، اگر فرضیه دیگری (درخت دیگری) مانند h' وجود داشته باشد به شکلی که شرایط زیر برقرار باشد:
(۴)

$$error_{train}(h) < error_{train}(h')$$

$$and \quad error_D(h) > error_D(h')$$

این روابط به این معنا هستند که خطای فرضیه h

آورند.

روش‌هایی برای مواجه‌شدن با یادگیری بیش‌ازحد درخت تصمیم، پیشنهاد شده‌اند "هرس" نام دارند و به دو دسته به شرح زیر، تقسیم می‌شوند:

یک سری از روش‌ها قبل از این که درخت به صورت کامل رشد کند، جلوی رشد آن را می‌گیرند. متوقف ساختن درخت قبل از اینکه درخت پر باشد را "پیش هرس درخت" می‌گویند. در دسته دوم روش‌های برخورد با یادگیری بیش‌ازحد، ابتدا به درخت اجازه داده می‌شود که به صورت کامل رشد کند و سپس شروع به هرس کردن درخت می‌کنند. به این‌گونه روش‌ها "پس هرس" گفته می‌شود. در عمل نشان داده شده که روش اول از سرعت بالایی برخوردار است ولی کارایی روش‌های دسته دوم بیشتر است. حال داده‌های آموزشی به الگوریتم درخت تصمیم CART اعمال می‌گردد و درخت تصمیم CART با استفاده از این داده‌ها یک درخت تصمیم تخمین‌گر می‌سازد، در مرحله یادگیری درخت ابتدا به درخت اجازه داده می‌شود که به صورت کامل رشد کند و سپس برای برخورد با پدیده یادگیری بیش‌ازحد، شروع به هرس کردن درخت با استفاده از داده‌های اعتبارسنجی می‌شود. بعد از آموزش درخت CART ساختار درخت، در حافظه کامپیوتر ذخیره می‌شود. حال برای ارزیابی آن داده‌های آزمون که تا به حال توسط درخت مشاهده نشده‌اند به آن اعمال می‌گردد و خطای آزمون محاسبه می‌گردد.

متغیرهای انتخاب شده: داده‌های شرکت-سال جمع‌آوری شده برای متغیر وابسته درصد تعدیل به الگوریتم درخت تصمیم داده شدند. ابتدا به درخت تصمیم اجازه می‌دهیم تا حد امکان رشد کند. در این درخت به ترتیب هر کدام از متغیرهای X_1 تا X_7 ، "مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی"، "عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری"، "عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی"، "عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی"، "فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی"، "عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی" و "کنمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی" متغیرهای مستقل است. هر برگ درخت، نشان‌دهنده مقدار درصد تعدیل (نسبت تفاوت مالیات تشخیصی و مالیات قطعی بر مالیات تشخیصی) است.

میزان اهمیت هر کدام از ۷ متغیر به صورت نمودار میله‌ای توسط الگوریتم درخت تصمیم برای پیش‌بینی درصد تعدیل در نمودار ۱، نشان داده شده است. در بین گره‌های درخت متغیرهایی وجود دارند که زائد هستند. اگر درخت

تصمیم هرس نشود سعی می‌کند از همه متغیرهای مستقل در کنار هم استفاده کند تا میزان متغیر وابسته را پیش‌بینی کند و این منجر به درختی بزرگ می‌شود. اهمیت هر کدام از متغیرها با به‌کارگیری سایر متغیرها در درخت نشان داده می‌شود. این مقادیر اهمیت با خطای پیش‌بینی MAE، ۸۲.۱۶ و ۱۷.۹۲ به ترتیب روی ۹۰٪ داده‌ها که به عنوان آموزش استفاده شدند و ۱۰٪ داده‌ها که به عنوان تست استفاده شدند، به دست آمده است.

در نمودار ۱، عوامل ایجادکننده اختلاف مالیاتی به ترتیب عبارتند از:

- ۱- مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی،
- ۲- عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری،
- ۳- عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی،
- ۴- عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی،
- ۵- فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی،
- ۶- عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی،
- ۷- کنمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی.

بر اساس این نمودار، در مواردی که اختلاف مالیاتی ناشی از عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی باشد مالیات تشخیصی بیشترین تعدیل و در مواردی که اختلاف مزبور ناشی از عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی باشد مالیات تشخیصی کمترین تعدیل را دارد.

حال اگر درخت تصمیم هرس شود و متغیرهای زائد و شاخه و برگ‌های اضافی آن حذف و برخی شاخه و برگ‌ها با هم تلفیق شوند. درخت تصمیم هرس شده مطابق شکل ۱، به دست می‌آید. این درخت کم پهناتر و کم‌عمق‌تر است و فاقد متغیرهای زائد است. مقدار خطای پیش‌بینی MAE، ۱۶.۰۵ و ۱۷.۸۴ به ترتیب روی ۹۰٪ داده‌ها که به عنوان آموزش استفاده شدند و ۱۰٪ داده‌ها که به عنوان تست استفاده شدند، به دست آمده است که نشان‌دهنده این است که در این درخت نیز می‌تواند مشابه درخت اول متغیر وابسته را پیش‌بینی نماید.

حال اهمیت متغیرهای مستقل در نمودار ۲، نشان داده شده است. همان‌طور که از شکل مشخص است، اختلاف مالیاتی ناشی از "عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی" بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی تأثیر ندارد. همچنین، اختلاف مالیاتی ناشی از "کنمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی" بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی تأثیر ندارد. ولی سایر متغیرها بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی تأثیر دارد. علاوه بر این

می‌توان مشاهده کرد که به ترتیب متغیرهای x_1 ، x_5 ، x_6 و x_2 و x_3 تأثیر بیشتری بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی دارند.

بر اساس نمودار ذکر شده، طرح اختلاف مالیاتی به ترتیب ناشی از عواملی شامل عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی، فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی، مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی، عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی با احتمال بیشتری منجر به تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی می‌گردد. ضمن اینکه اختلاف مالیاتی ناشی از عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی و کتمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی با احتمال کمتری منجر به تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

به‌طور کلی یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد که طرح اختلاف مالیاتی ناشی از "عدم ارتباط موضوع هزینه‌های ابرازی" و "کتمان درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی" بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی تأثیر ندارد، ولی سایر متغیرها بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی تأثیر دارد. بر این اساس طرح اختلاف‌های مالیاتی ناشی از دو عامل فوق‌الذکر از سوی مؤدیان در نظام دادرسی مالیاتی تا حدود زیادی موجب تعدیل مالیات تشخیصی نخواهد شد و اغلب باهدف اجتناب مالیاتی از سوی مؤدیان صورت می‌پذیرد. لذا ضروری است ضمن شناسایی موارد فوق نسبت به صدور رأی قطعی توسط مراجع دادرسی مالیاتی جهت تعیین تکلیف نهایی پرونده‌های مطروحه اقدام عاجل صورت پذیرد.

همچنین یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد اختلاف مالیاتی به ترتیب ناشی از متغیرهای "عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی"، "فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی"، "مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی"، "عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری" و "عدم رعایت نصاب هزینه‌های ابرازی"، بیشتر از سایر متغیرها موجب تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی می‌گردد.

بر این اساس طرح اختلاف‌های مالیاتی ناشی از "عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی" و "فقدان مدارک و شواهد مؤید در خصوص هزینه‌های ابرازی" از سوی مؤدیان در نظام دادرسی مالیاتی تا حدود زیادی موجب تعدیل مالیات

تشخیصی می‌گردد. بنابراین به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زود هنگام و وصول به‌موقع آن توصیه می‌گردد اداره امور مالیاتی در ابتدا تحقیقات و بررسی‌های لازم را انجام و در صورتی که امکان استخراج قرائن مالیاتی از دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی وجود نداشته باشد، با مراجعه به محل کار یا تولید و عنداللزوم به اشخاص ثالث و انجام تحقیقات کافی قرینه یا قرائن مناسب را مشخص و آنگاه با توجه به وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی قرینه یا قرائن و رقم آن‌ها را با توجه کافی در تشخیص مالیات اعمال و حتی‌الامکان از تشخیص مالیات به‌صورت علی‌الراس خودداری نماید. در این راستا باید فرایندهای مالیاتی به‌گونه‌ای بازطراحی شوند که رسیدگی‌ها مبتنی بر اطلاعات دقیق و شفاف بوده و منجر به کاهش ورودی‌های نظام دادرسی مالیاتی گردد به عبارت بهتر سازوکاری طراحی شود که تعداد بیشتری از اظهارنامه‌های تسلیمی مؤدیان مورد قبول واقع شود. این امر در سایه شفاف‌سازی و ساده‌سازی قوانین مالیاتی، ترویج فرهنگ مالیاتی، طراحی شبکه اطلاعات جامع مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت اجرای قوی قابل تحقق خواهد بود.

ضمناً یافته‌های پژوهش، نشان می‌دهد طرح اختلاف‌های مالیاتی ناشی از "مغایرت‌های استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی" در نظام دادرسی مالیاتی از سوی مؤدیان نیز تا حدودی می‌تواند موجب تعدیل مالیات تشخیصی می‌گردد. اختلاف‌های مالیاتی ناشی از مغایرت‌های استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی به ترتیب ناشی از شناسایی اقلامی از قبیل ذخایر و سایر هزینه‌های پیش‌بینی نشده در ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، تعدیلات سنواتی غیرقابل قبول از نظر مالیاتی، تعدیل فروش اقساطی در محاسبه درآمد و بهره برداری به مؤسسات غیرمجاز توسط واحدهای اقتصادی می‌باشد که علیرغم اینکه وفق استانداردهای حسابداری مجاز شمرده شده لیکن در قوانین و مقررات مالیاتی پیش‌بینی نشده و به‌منظور رسیدگی بهینه به امر مالیات و قطعیت زود هنگام و وصول به‌موقع آن می‌بایست تعدیلات لازم از این بابت در قوانین و مقررات مالیاتی صورت پذیرد.

با توجه به اینکه هزینه‌های غیرقابل قبول موضوع ماده ۱۴۸ مانند استهلاک جذب نشده، حقوق جذب نشده، سایر هزینه‌های سرباز جذب نشده و مواردی این چنینی، که ناشی از پیچیدگی مقررات مربوطه است و بستری جهت اتخاذ تفاسیر گوناگون را به وجود می‌آورد لذا به‌منظور کاهش اختلاف مالیاتی ناشی از برداشت‌های متفاوت از هزینه‌های

منابع

- قابل قبول مالیاتی پیشنهاد می‌گردد؛ مسائل روز مرتبط با انواع واحدهای اقتصادی به‌ویژه در خصوص مفاد ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم در قوانین و مقررات مالیاتی پیش‌بینی و تعدیلات دوره‌ای از این بابت صورت پذیرد. ضمناً در خصوص ارتباط هزینه‌ها با کسب درآمد در سال مورد رسیدگی، متن ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم تا حدودی با ابهام مواجه است که در این باره نیز پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی از ظرفیت‌های موجود در قانون مالیاتی و استفاده از اختیارات رئیس کل سازمان با همکاری شورای عالی مالیاتی اقدام به صدور بخشنامه در ارتباط با دسته‌بندی موارد مشابه و پرتکرار در شرکت‌ها و ارائه اظهارنظر صریح و ایجاد وحدت رویه نماید.
- به‌منظور کاهش اختلاف مالیاتی ناشی از عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی و تنظیم گزارش‌های مالیاتی پیشنهاد می‌گردد؛ هم‌اندیشی‌ها و کارگاه‌های آموزشی برای حسابرسان و مؤدیان مالیاتی در خصوص چگونگی تنظیم گزارش‌های مالیاتی و آشنایی با قانون مالیات‌ها و همچنین ابلاغ و تفسیر بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مرتبط و آشنایی هر چه بیشتر آنها با استانداردهای حسابداری و حسابرسی به‌طور منظم برگزار گردد.
- به‌منظور کاهش اختلاف مالیاتی ناشی از کتمان درآمد پیشنهاد می‌گردد؛ نظام جامع مالیاتی به نحوی پیاده‌سازی گردد که کلیه گردش اطلاعات و معاملات در جامعه در چرخه سیستم مالیاتی قرار گرفته و این اطمینان در جامعه و مؤدیان به وجود بیاید تا امکان کتمان درآمد وجود نداشته باشد.
- در صورتی که نتایج این پژوهش مورد توجه مدیران و حسابداران واحدهای اقتصادی از یکسو و مقامات، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و حسابرسان مالیاتی از سوی دیگر قرار گیرد؛ می‌توان انتظار داشت اختلاف‌های مطروحه در نظام دادرسی مالیاتی تا حدود زیادی کاهش یابد و بدهی‌ها و درآمدهای مالیاتی به نحو صحیح شناسایی، مطالبه و وصول گردد.
- با توجه به نتایج پژوهش و سوالات مطرح شده در فرآیند آن، جهت پژوهش‌های آتی پیشنهادهایی به شرح ذیل ارائه می‌گردد:
- ۱- شناسایی و بررسی عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی در نظام دادرسی مالیاتی ایران برحسب نوع فعالیت واحدهای اقتصادی،
- ۲- تحلیل عوامل مؤثر بر تعدیل مالیات تشخیصی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار.
- باقری، مصطفی؛ توسلی نائینی، منوچهر و دالمن پور، محمد. (۱۳۹۸). تأملی در نظام دادرسی مالیاتی (اداری-قضایی) ایران و آمریکا. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۷(۴۴)، ۴۷-۶۹.
 - برزگری، محمدرضا و طالب‌نیا، قدرت‌اله. (۱۳۹۲). شناسایی و بررسی علل اختلاف بین مالیات بر سود ابرازشده و مالیات بر سود قطعی شده اشخاص حقوقی غیردولتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۱(۱۸)، ۵۶-۳۱.
 - پروان، عباسعلی. (۱۳۹۳). جایگاه تجدیدنظر ماهوی در نظام دادرسی مالیاتی ایران. *پژوهشنامه مالیات (نشریه علمی)*، ۲۲(۲۳).
 - پورحیدری، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۰(۱۴)، ۶۱-۷۸.
 - پورحیدری، امید و سروستانی، امیر. (۱۳۹۲). شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۴(۱۲)، ۸۹-۱۱۰.
 - پورزمانی، زهرا و شمسی، ابوالقاسم. (۱۳۸۸). بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات*، ۱۷(۵)، ۹-۲۶.
 - دارابی، رؤیا و برزگر، سعید. (۱۳۹۷). تأثیر اجتناب از مالیات بر رابطه بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی شرکت‌ها. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۱(۹)، ۵۵-۶۸.
 - رحیمی، علیرضا و فروغی، عارف. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر کارایی سرمایه‌گذاری. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۲(۱۱).
 - رستمی، ولی و نوروزی، عزیز اله. (۱۳۹۸). بسترهای حقوقی مقابله با فساد مالیاتی. *حقوق اداری*، ۹(۱۸)، ۵۵-۷۹.
 - شباهنگ، رضا. (۱۳۸۷). *تئوری حسابداری*. چاپ هفتم، تهران: سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.
 - شمس‌زاده، باقر و ذکوری، وجیه اله. (۱۳۸۷). شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی. *پژوهشنامه*

- مالیات، ۱۶(۲)، ۱۰۷-۱۳۶.
- طالب‌نیا، قدرت‌اله و موثق، رحمان. (۱۳۹۰). علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۳(۱۱)، ۱۵۴-۱۳۳.
 - طایفه، سیامک؛ دستگیر، محسن؛ رضایی، فرزین و علی احمدی، سعید. (۱۳۹۸). رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی شرکتی. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۷)، ۳۰۹-۳۴۱.
 - طجزلو، رضا و مردای، رامین. (۱۳۹۹). اصول دادرسی مالیاتی در نظام حقوقی ایران و انگلستان با نگاهی به آموزه‌های فقهی. *پژوهشنامه حقوق اسلامی*، ۲۱(۵۱)، ۲۴۲-۲۳۳.
 - کرباسی یزدی، حسین و راسخ صالح، سمن. (۱۳۹۲). رابطه اختلاف میان سود حسابداری و سود مأخذ محاسبه مالیات با رشد و پایداری سود. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۵(۲۰)، ۲۳۶-۲۰۳.
 - ملکیان، اسفندیار و فرزاد، سروه. (۱۳۹۶). تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹(۳۳)، ۶۸-۵۵.
- Alabede, J., Zaimah, O., Zainol, A. & Mdidris, K. (2011). Determinants of Tax Compliance Behavior: A Proposed Model for Nigeria. *International Research Journal of Finance and Economics*, (78).
- Bagheri, M., Tavassoli Naeini, M. & Dalmanpour, M. (2020). A Reflection on the Tax (Administrative-Judicial) System of Iran and United States. *Journal of Tax Research*, (44)27, 47-69 (In Persian).
 - Balakrishnan, K., Blouin, L. & Guay, R. (2011). Does Tax Aggressiveness Reduce. *Financial Reporting Transparency*.
 - Barzegari, M.R. & Talibonia, Q. (2013). Identify and Investigate the Causes of the Difference between the Declared Profit Tax and the Final Profit Tax of Non-Governmental Legal Entities. *Journal of Tax Research*, (18)21, 31-56 (In Persian).
 - Darabi, R. & Barzegar, S. (2019). The Effect of Tax Avoidance on the Relationship Between Government Ownership and Corporate Financial Constraints. *Biannual Journal of Scientific*
- ۵۱-۶۴.
- منصوریان، ناصر علی و چشم‌پیام، بهرام. (۱۳۹۲). تحلیل حقوقی-تطبیقی مراجع دادرسی مالیاتی ایران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۱(۱۹).
 - موسوی، سیدیحیی و ابراهیمی کرهرودی، احمد. (۱۳۹۷). بررسی مشکلات و چالش‌های نظام دادرسی مالیاتی ایران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۶(۳۷).
 - نیک‌اندیش، مسعود و مخملباف، احمد. (۱۳۹۶). واکاوی تحقیقات تجربی حوزه حسابرسی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده. *ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری*، ۵(۴۰)، ۵۵-۳۳.
 - نیک‌اندیش، مسعود؛ مرادی، محمدعلی و پاپان، علی. (۱۳۹۹). تأثیر نوع فعالیت اشخاص حقوقی بر اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی (مطالعه موردی: امور مالیاتی خراسان جنوبی). *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۶(۲)، ۱۱۴-۹۷.
 - یآوری، اسداله و ادریسیان، حامد. (۱۳۹۷). راهکارهایی برای کاهش اطاله دادرسی مالیات. *دانشنامه حقوق اقتصادی*، ۲۵(۱۳)، ۲۶-۱.

- Payam, B. (2013). Legal-Comparative Analysis of Iranian Tax Authorities. *Journal of Tax Research*, (19)21 (In Persian).
- Morse, G. & Williams, D. (2000). *Devises: Principles of Tax Law*. London: Sweet & Maxwell.
 - Mousavi, S.Y. & Ebrahimi Karhroudi, A. (2017). A Study of the Problems and Challenges of the Iranian Tax Procedure System. *Journal of Tax Research*, (37)26 (In Persian).
 - Nikandish, M. & Makhmalbaf, A. (2014). Analysis of Empirical Research in the Field of Value Added Tax System Auditing. *Journal of Management and Accounting Research*, (40)5, 33-55 (In Persian).
 - Nikandish, M., Moradi, M.A. & Payan, A. (2020). The Effect of the Type of Activity of Legal Entities on the Difference between the Declared Tax and the Definitive Tax (Case Study: Tax Affairs of South Khorasan). *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)6, 97-114 (In Persian).
 - Parwan, A.A. (2014). Substantial Appeal in Iran's Taxation Proceedings System. *Journal of Tax Research (Scientific Journal)*, (23)22 (In Persian).
 - Pourheidari, O. & Sarvestani, A. (2012). Investigating the Impact of Company Characteristics, Institutions, and Institutions on the Balance of Taxes and Acceptance Accepted in the Class of Securities. *Journal of Tax Research*, (14)20, 61-78 (In Persian).
 - Pourheidari, O. & Sarvestani, A. (2013). Identify and Explain the Factors Affecting Tax Management. *Scientific Journal of Accounting Knowledge*, (12)4, 89-110 (In Persian).
 - Pourzamani, Z. & Shamsi, A. (2009). Investigate the Reasons for the Discrepancy between the Taxable Income of Corporate Income and the Taxable Income of Diagnostic units by Tax Units. *Journal of Tax Research*, (5)17, 9-26 (In Persian).
 - Rahimi, A. & A .Foroughi.(2020). Investigating the Impact of Tax Avoidance on Investment Efficiency, *Journal of Accounting Knowledge/ Vol. 11/ No. 2/ Summer 2020/Ser.41*. (In Persian).
 - Rahimi, A. & Foroughi, A. (2020). Investigating the Effect of Tax Avoidance on Investment Efficiency. *Scientific Journal of Accounting Knowledge*, (11)2 (In Persian).
 - Rostami, V. & Nowruz, A. (2019). Legal Contexts for Combating Tax Corruption. *Administrative Law*, (18) 9, 55-79 (In Persian).
 - Shabahang, R. (2008). *Accounting theory*. Seventh Edition, Tehran: Auditing Organization, Accounting and Auditing Research Center (In Persian).
 - Shamszadeh, B. & Dhokuri, W. (2008). Identify the Causes of the Difference between the Declared Taxable Profit and the Definitive Taxable Profit of Legal Entities. *Journal of Tax Research*, (2)16, 106-136 (In Persian).
 - Suk, I. & Zhao, Y. (2017). Does Financial Statement Comparability Deter Aggressive Tax Avoidance?. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3065250> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3065250>
 - Taefeh, S., Dastdir, M., Rezaei, F. & Ali Ahmadi, S. (2019). Ranking of Factors Affecting Corporate Tax Avoidance. *Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, (7)4, 309-341.
 - Tajarloo, R. & Mardai, R. (2020). Principles of Tax Proceedings in the Legal System of Iran and the United Kingdom with a Look at the Teachings of Jurisprudence. *Journal of Islamic Law*, (51)21, 223-242 (In Persian).
 - Talibonia, G. & Movasagh, R. (2011). The Main Reasons for the Difference between the Declared Profit and the Taxable Profit of Legal Entities. *Financial Accounting and Auditing Research*, (11)3,133-154 (In Persian).
 - Taxation and Tariff committee, Ministry of Finance, the Republic of China. (2004). *Guide to ROC taxes*. China: Ministry of Finance.
 - Yavari, A. & Idrisian, H. (2018).

Solutions for Reducing the Time of
Tax Litigation. *Encyclopedia of*

Economic Law, (13)25, 1-26 (In
Persian).

ارائه مدل شفافیت مالی در شهرداری

سمیه حسینی عقدایی^۱، *حسن قدرتی^۲، حسین جباری^۳، حسین پناهیان^۴

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

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

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

۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۳/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۶/۷

Provide Financial Transparency Model in the Municipality

S. Hosseini Aghdaei¹, *H. Ghodrati², H. Jabbari³, H. Panahian⁴

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

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

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

4. Associate Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.

Received: 2021/6/19

Accepted: 2021/8/29

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to present a model of factors affecting financial transparency in municipalities and public non-governmental organizations.

Research Method: In this regard, content texts and previous researches were reviewed by content analysis method and the components affecting transparency were extracted. Then, using the Delphi approach and the opinion of experts, the mentioned criteria were monitored.

Research Findings: The results showed that by using the social, organizational, economic and political dimensions along with its components and characteristics, a suitable model of financial reporting transparency can be presented and also strengthen each dimension and each factor. It can make financial reporting more transparent in municipalities and public organizations.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Creating financial transparency in public non-governmental organizations such as municipalities should be done in a radical, legal and cultural way. This research is one of the rarest researches in the field of financial transparency and is the first research in this field for the general public in presenting a financial transparency model that has contributed to the richness of the research literature.

Keywords: Transparency, Financial Reporting, Municipality, Public Institutions.

JEL Classification: H83, M41

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف این پژوهش ارائه مدل شفافیت مالی در شهرداری و ارگان‌های عمومی غیردولتی می‌باشد.

روش پژوهش: با روش تحلیل محتوا به بررسی متون و پژوهش‌های قبلی پرداخته شد و مؤلفه‌های مؤثر بر شفافیت استخراج گردید، در ادامه با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری روش دلفی و استفاده از نظر خبرگان معیارهای مذکور مورد پایش قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش: نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که با استفاده از ابعاد اجتماعی، سازمانی، اقتصادی و بعد سیاسی به همراه مؤلفه‌ها و شاخصه‌های خود می‌توان مدل مناسبی از شفافیت گزارشگری مالی ارائه نمود و همچنین تقویت هر بعد و هر عامل می‌تواند گزارشگری مالی در شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی را شفاف‌تر نماید.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزودن آن به دانش: ایجاد شفافیت مالی در دستگاه‌های عمومی غیردولتی نظیر شهرداری‌ها باید به صورت ریشه‌ای، قانون‌مند و با فرهنگ‌سازی صورت پذیرد. این پژوهش یکی از کم‌نظیرترین پژوهش‌ها در زمینه شفافیت مالی بوده و اولین پژوهش در این زمینه برای نهادهای عمومی در ارائه مدل شفافیت مالی می‌باشد که به غنای ادبیات پژوهش کمک نموده است.

واژه‌های کلیدی: شفافیت، گزارشگری مالی، شهرداری، نهادهای عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: H83, M41

مقدمه^۱

از منظر دموکراسی، شفافیت و انتشار اطلاعات برای گروه‌های مختلف جامعه برای مشارکت در فرایند تصمیم‌گیری بسیار مهم است. این مفهوم یکی از مفاهیم اصلی دموکراسی‌های مشروط است که بر رفتار سیستم سیاسی جامعه تأثیر می‌گذارد. فراتر از دیدگاه نهادی، شفافیت از دیدگاه اقتصادی نیز مطلوب است، زیرا با کاهش مشکلات نمایندگی، کارایی در تخصیص منابع را افزایش می‌دهد (کالدرون و چونگ^۲، ۲۰۰۶). در حقیقت، شفافیت مبتنی بر دسترسی به اطلاعات است، که یک کالای عمومی بوده و عملکرد بازارها را بهبود می‌بخشد و از اعمال اثرات مخرب بر بازار جلوگیری می‌کند (استیگلitz^۳، ۲۰۰۹). از طرفی دیگر، شفافیت با کاهش احتمال فساد، زمینه را برای رشد اقتصادی، کارایی و توسعه به عنوان ابزاری برای بهبود حکمرانی خوب فراهم می‌کند. لاسن و آلت^۴ (۲۰۰۶)، اثرات شفافیت مالی (FT)^۵ را در انباشت بدهی‌های عمومی نشان می‌دهند. با این وجود، سایر مقالات نظری اخیر، مانند پژوهش الساید مینوز و همکاران (۲۰۱۷)، شفافیت سود مورد انتظار و بدون ابهام از جمله معیارهای شفاف را بیان می‌کنند و نشان می‌دهند که در صورت شفافیت کامل درآمدها، می‌تواند انگیزه‌هایی را برای بهبود مدیریت هزینه ایجاد کند. برخی دیگر، مانند باک^۶ (۲۰۰۱)، استدلال می‌کند که افزایش شفافیت انگیزه برای ایجاد فساد را کاهش می‌دهد. کابا و همکاران (۲۰۰۸)، سیستم‌های حسابداری و حاکمیتی، که صورت‌های مالی، گزارش‌های مالی و دیگر اطلاعات مالی را تولید و ارائه می‌کنند، را پایه اساسی برای پاسخگویی مالی در بخش عمومی می‌دانند (کابا و همکاران^۷، ۲۰۰۸). از این رو، دسترسی به اطلاعات درباره عملکرد مالی دولت، تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی را بهتر (آلن^۸، ۲۰۰۲) و مکانیزم پاسخگویی و شفافیت دولت را بهبود می‌بخشد (چن^۹، ۲۰۰۳). همچنین، ارائه اطلاعات مالی قابل فهم، یک وسیله مهم برای پاسخگویی به بخش عمومی در محیط‌های پیچیده است (وانگ، ۲۰۰۲).

تعاریف بسیاری از شفافیت وجود دارد و در همه آنها بر دسترسی به اطلاعات تمرکز دارند. به عنوان مثال، وانگ^{۱۰}

(۲۰۰۲) شفافیت را به عنوان جریان فزاینده اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی به موقع و قابل اطمینان تعریف می‌کنند که در دسترس همه ذینفعان مرتبط می‌باشد. این تعریف ممکن است به چندین فعالیت عمومی اشاره داشته باشد. با این حال، شفافیت نیز ممکن است در مورد موضوعات سیاسی متمرکز شود. شفافیت همیشه یک شرط لازم برای پاسخگویی است، زیرا دسترسی به اطلاعات اولین گام در فرایند پاسخگویی است (آلبالات، ۲۰۱۲).

تجزیه و تحلیل افشای اطلاعات در بخش‌های عمومی غیردولتی از اهمیت بسیاری برخوردار است، زیرا تحقیقات پیشین نشان داده‌اند که دولت‌هایی که برای افشای اطلاعات، انگیزه بیشتر دارند، نسبت به دولت‌هایی که کمتر مواردی از افشا را انجام می‌دهند، به سطوح فساد پایین‌تری دست می‌یابند (الساید مینوز و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۷). از طرفی، با توجه به اینکه شهرداری‌ها نهادهای مهمی در حاکمیت محسوب می‌شوند، زیرا عملکرد آنها به صورت مستقیم بر زندگی مردم تأثیر دارد و اکثر درآمد آن مستقیماً توسط مردم شهر تأمین می‌شود. اگر شهرداری‌ها ناکارآمد باشند، زندگی روزمره مردم دچار اختلال خواهد شد. به همین دلیل جلوگیری از وقوع ناکارآمدی در شهرداری‌ها بسیار مهم است. با توجه به اینکه شهرداری‌ها از جمله نهادهای عمومی غیردولتی محسوب می‌شوند که زیر نظر شهردار اداره می‌شود و نهادهای نظارتی مالی نظیر دیوان محاسبات کشور به دلیل ماهیت عمومی بودن و غیردولتی بودن شهرداری‌ها را به صورت مستقیم تحت نظارت خود ندارند و از طرفی با توجه به اینکه شرکت سهامی و پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیز نمی‌باشد لذا نظارت‌های کمتری جهت شفافیت مالی و سازمانی آن وجود دارد همچنین شهرداری سازمانی است که تمامی فعالیت‌های آن به همراه صورت حساب‌های مالی باید شفاف باشد و میزان درآمدها، پروژه‌های عمرانی، هزینه‌کردها، متمم‌ها و تمامی مسائل حول محور فعالیت‌های شهرداری باید بدون هیچ ابهامی ارائه شود و شهرداری موظف است که حساب‌های مالی خود را به شکل دوره‌ای و منظم به شورای شهر ارائه کند و صورت حساب‌های مالی شهرداری به اطلاع عموم شهروندان برسد (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۸). با توجه به اینکه در طول چند سال اخیر یک سری رسوایی‌های مالی در سازمان‌های عمومی نظیر شهرداری‌ها منجر به تأکید بیشتر بر تقویت پاسخگویی این نهاد از طریق افشای اطلاعات مالی می‌شود (شکری و پاک‌مرام، ۱۳۹۸؛ خدادای کریم‌وند و

۱. این مقاله برگرفته از رساله دکتری می‌باشد.

2. Calderón & Chong
3. Stiglitz
4. Alt & Lassen
5. Financial Transparency
6. Bac
7. Caba et al
8. Allen
9. Chan
10. Wang

(۲۰۰۸). در امور مالی عمومی نظیر شهرداری‌ها، نظریه توهّم مالی بیان می‌کند که چرا به نظر می‌رسد هزینه دولت کمتر از آن است که در واقع رخ می‌دهد. این نتیجه زمانی اتفاق می‌افتد که پیچیدگی در ساختار سیستم مالیات کشور باعث می‌شود درآمدهای بودجه کل کشور کاملاً شفاف نباشد. همچنین نظریه توهّم مالی نشان می‌دهد که دولت‌ها سعی می‌کنند بار مالیات را پنهان کنند و همچنین سعی می‌کنند مزایای هزینه‌های عمومی را افزایش دهند (کمپبل، ۲۰۰۴). عدم شفافیت به مدل رفتار بوروکراتیک و نظریه توهّم مالی مرتبط می‌باشد. اول، مدیریت بوروکراتیک از طریق گزارشگری مالی ضعیف، ناکارآمدی را پنهان می‌کند. دوم، توهّم مالی ممکن است با عدم افشای عواقب آینده سیاست‌های هزینه‌ای فعلی حاصل شود، بنابراین از عدم تقارن اطلاعاتی استفاده می‌شود. نظریه مشروعیت ادعا می‌کند که انتشار اطلاعات به سهامداران بر قانونی بودن اقدامات سازمان تأثیر می‌گذارد (دیپ هاوز و چینمن، ۲۰۰۸)، در حقیقت، این نظریه رابطه مثبت بین سیاست عمومی و نیاز به تلاش برای تأثیرگذاری بر روند از طریق افشای اطلاعات را نشان می‌دهد. همچنین طبق نظریه مشروعیت، شفافیت در مورد فعالیت‌های سازمان راهی برای اقدامات قانونی برای ذینفعان آنها و اعطای مشروعیت به سازمان است (فرانسیسکو^{۱۷}، ۲۰۱۷). این نظریه ادعا می‌کند، اگر مشروعیت سازمانی مورد تهدید قرار گیرد، سازمان‌ها در تلاش برای ارتقا مشروعیت سازمانی، اطلاعات را افشا می‌کنند. علاوه بر این، ارائه تصویری از حکمرانی خوب در پاسخ به فشارهای عمومی راهی برای تأمین مشروعیت و ارتقای شهرت شهرداری‌ها است (پینا و همکاران، ۲۰۱۸).

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های خارجی

در سال‌های اخیر و با توجه به بحران‌های مالی و اقتصادی علاقه به شفافیت مالی به طور فزاینده‌ای افزایش یافته است و سازمان‌های دولتی و شبه دولتی برای افشای اطلاعات مالی با کیفیت با هدف کنترل استفاده از منابع عمومی، تشخیص بحران مالی و دستیابی به توازن مالی پایدار تحت فشار بوده‌اند (بولیوار و همکاران^{۱۸}، ۲۰۱۵). پارونسید و بولیوار^{۱۹} (۲۰۱۸) و آریپس و ریتانو^{۲۰} (۲۰۱۷)، به صورت جداگانه عوامل تعیین کننده شفافیت مالی را از طریق تمرکز بر عوامل اجتماعی،

عقیقی، ۱۳۹۸). همچنین از یک طرف، بسیاری از مطالعات موجود به معیارهای تک بعدی شفافیت اختصاص داده شده است، یا به شرکت‌های خصوصی متمرکز شده است و کمتر بخش دولتی و نیمه‌دولتی را بررسی نموده‌اند و تا کنون پژوهشی به صورت منسجم در زمینه شفافیت مالی در شهرداری و ارزیابی مدل طراحی شده با استفاده از روش‌های کمی و کیفی معتبر صورت نگرفته است. از طرف دیگر، با توجه به اینکه پژوهش مذکور در مورد کشورهای درحال توسعه مانند ایران است می‌تواند برای محققین سایر کشورها نیز مفید باشد. از طرفی دیگر، با وجود ارتباط اجتماعی و اقتصادی شفافیت در مؤسسات عمومی و نیمه دولتی و شهرداری‌ها، هنوز مطالعات تجربی کمی در مورد عوامل تعیین کننده شفافیت وجود دارد و ادبیات پژوهش از مطالعه عوامل تعیین کننده شفافیت و ارائه مدلی جهت شفافیت گزارشگری مالی در شهرداری‌ها غافل مانده است.

این پژوهش به بررسی عواملی می‌پردازد که علاوه بر اثبات تأثیرگذاری آنها بر شفافیت مطابق تحلیل محتوا متون گذشته، تأثیر چشمگیری بر شفافیت مالی شهرداری داشته و لایه‌های پنهان وجود سیستم‌های مالی در دستگاه‌های عمومی و مخصوصاً در شهرداری‌ها را تا حدودی نشان می‌دهد و مؤلفه‌هایی را ارائه می‌نماید، که تا کنون مورد توجه قرار نگرفته‌اند. همچنین این پژوهش به غنای مطالعات در زمینه شفافیت مالی در حوزه نیمه‌دولتی می‌پردازد که می‌تواند برای نهادهای نظارتی از جمله سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات کشور، شهرداری‌ها و همچنین سایر نهادهای مرتبط با شفافیت مالی مفید واقع گردد.

مبانی نظری

نظریه‌های متعددی در ارتباط با شفافیت مالی ارائه گردیده است که هر کدام جنبه‌های متفاوتی از شفافیت مالی را پوشش می‌دهند، از شاخص‌ترین آنها می‌توان به نظریه توهّم مالی^{۱۲}، نظریه رفتار بوروکراتیک^{۱۳}، نظریه نمایندگی^{۱۴}، نظریه سازمانی نو و تغییر نهادی^{۱۵} و نظریه مشروعیت^{۱۶} اشاره کرد (رودروگز بولیوار، ۲۰۱۳)، که چارچوب نظری مطالعات در مورد شفافیت مالی را ارائه می‌دهند. توهّم مالی نظریه انتخاب عمومی هزینه دولت است که برای اولین بار توسط اقتصاددان ایتالیایی آمیلکارا پویانی در سال ۱۹۰۳ ارائه شد (مورائو،

17. Francisca

18. Bolívar

19. Puron-Cid & Bolívar

20. Arapis & Reitano

12. Fiscal Illusion Theory

13. Bureaucratic Behavior Theory

14. Agency Theory

15. Neo Institutional Theory

16. Legitimacy Theory

تقاضای شهروندان برای کسب اطلاعات را افزایش داده و مقاومت در برابر افشای اطلاعات را کاهش دهد.

باستیدا و همکاران (۲۰۱۷)، عوامل سیاسی و اقتصادی را در خصوص شفافیت مالی دولت‌های محلی (شهرداری‌ها)، ارزیابی نمود. به عنوان مثال، اظهار داشتند که شهرداری‌هایی که مالیات بیشتری می‌گیرند و عوارض بیشتری دریافت می‌کنند، اطلاعات مالی بیشتری را افشا می‌کنند. بنابراین به نظر می‌رسد عدم تعادل منابع مالی و بدهی‌ها نقش مهمی در شفافیت مالی دارند.

کیم و لی^{۲۵} (۲۰۰۹)، شفافیت اطلاعات در جهت افزایش اعتماد به دولت‌ها را مورد توجه قرار داده و عدم اعتماد به دولت‌ها را به عنوان فشار بیشتری برای افزایش و بهبود کیفیت اطلاعات و شفافیت مالی می‌دانند. اهمیت دادن به شفافیت اطلاعات مالی موجب توسعه مطالعاتی با شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر افزایش سطح شفافیت مالی دولت از طریق سازمان‌های دولتی در زمینه‌های متنوع، منجر شده است و توجه به ماهیت متنوع شفافیت مالی در میان دولت‌های مختلف، برای درک افشای آنلاین اطلاعات مالی حیاتی است.

پژوهش‌های داخلی

نتیجه پژوهش محمدی و همکاران (۱۴۰۰)، نشان داد که حسابداری دولتی و عوامل روانشناختی می‌توانند بر کاهش فساد اداری مؤثر باشند که خود نیز به نوعی شفافیت را افزایش می‌دهد. همچنین یافته‌های آنها می‌تواند در درک بهتر عوامل مؤثر بر فساد در نهاد شهرداری و سایر نهادها مؤثر واقع شوند.

شکری و پاک‌مرام (۱۳۹۸)، در پژوهش خود به ارائه مدل عوامل مؤثر بر شفافیت صورت‌های مالی با روش تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی، نشان داد که در شرکت برق منطقه‌ای آذربایجان عوامل فردی، عوامل قوانین و استانداردهای سازمان، عوامل سازمانی، عوامل نگرش کارکنان و عوامل توانمندساز از جمله عوامل مؤثر بر شفافیت صورت‌های مالی هستند.

غفوری (۱۳۹۸)، نقش گزارش تفریح بودجه بر شفافیت مالی شهرداری‌ها را مورد ارزیابی قرار داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که این گزارش در شهرداری‌های ایران ضعیف و ناقص بیان می‌شود و شفافیت مالی نامطلوب است.

ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۸)، با بررسی ارتباط بین فرهنگ و تعهد سازمانی با کاهش فساد و شفافیت مالی در

اقتصادی، سیاسی و سازمانی و پیاده‌سازی و افشای اطلاعات مالی در بخش عمومی نشان داده‌اند (آرییس و ریتانو، ۲۰۱۷). مرگل^{۲۱} (۲۰۱۳)، بیان می‌کند که، تحول تکنولوژی، نقش غیر فعال شهروندان را به مشارکت فعال تغییر داده است و اجازه می‌دهد که شهروندان، بیشتر در فضای عمومی (و مبتنی بر وب) حضور پیدا کنند و الگوهای جدیدی را برای مدیریت رابطه میان دولت و شهروندان ایجاد کند که از هماهنگی، مشارکت و شفافیت بیشتری برخوردار باشد.

پارونسید و بولیوار (۲۰۱۸)، نشان دادند که اجرای مناسب دولت الکترونیک جهت افشای کامل اطلاعات و تکامل و توسعه ابعاد آن، منجر به افزایش رشد اقتصادی می‌شود و زمینه‌هایی را برای ایجاد ساختارهای جامع پاسخگویی فراهم می‌آورد. در دهه‌های گذشته، اکثر دولت‌ها اقداماتی را برای تقویت نظام جامع اطلاعاتی، ارتقاء برنامه‌ها و افزایش نوآوری‌ها برای افزایش شفافیت مالی، کاهش فساد و ترویج و گسترش مشارکت شهروندان انجام داده‌اند.

نظریه نمایندگی نشان می‌دهد که، عوامل تعیین کننده اقتصادی که بر شفافیت مالی تأثیر می‌گذارد به دلیل تأثیر دائمی بر نگرش و رفتار آنها است (پیتروسکی، ۲۰۰۷). از این رو پیش‌بینی می‌شود که توسعه اقتصادی، گشایش اقتصاد و رفاه نسبی اقتصادی شهروندان احتمالاً بر شفافیت مالی در دولت‌ها تأثیر بگذارد. همچنین مطالعات دیگر تأیید می‌کند که عرضه و تقاضا برای شفافیت مالی با رونق اقتصادی رشد می‌کند (گیتا و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۸).

ریوز و باستیدا^{۲۳} (۲۰۱۸)، ادعا می‌کنند که شهروندان در اقتصادهای کمتر توسعه یافته یا دچار رکود اقتصادی انگیزه بیشتری برای اعمال فشار بر دولت‌ها برای بهبود شفافیت دارند. از دیدگاه نظریه مشروعیت، توسعه اقتصادی و شفافیت مالی نیز ممکن است در دولت‌ها با یکدیگر رابطه منفی داشته باشند زیرا مقامات و شهروندان توسعه اقتصادی را به عنوان شاخص مهمتری از قانونی بودن از شفافیت در نظر می‌گیرند.

فنی^{۲۴} (۲۰۱۶) و سان (۲۰۲۰)، به صورت جداگانه نشان دادند که ویژگی‌های جمعیتی یک منطقه می‌تواند بر شفافیت مالی تأثیر بگذارد، زیرا ممکن است تقاضای مردم برای اطلاعات دولت و ظرفیت آنها برای تأثیرگذاری در سیاست‌ها را شکل دهد. از طرفی با گسترش جمعیت، ممکن است انگیزه‌های شهروندان و دولت برای ارتقای شفافیت مالی قوی‌تر شود از طرفی دیگر سطح تحصیلات ممکن است

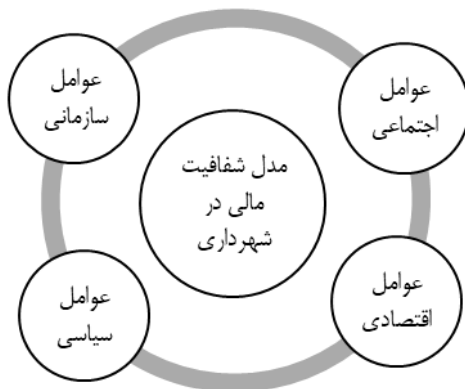
21. Mergel

22. Gaeta et al

23. Rios & Bastida

24. Feeney

25. Kim & Lee



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

کمی) اقدام به طراحی و تبیین مدل شفافیت مالی می‌نماید. بدین منظور ابتدا در فاز کیفی با تحلیل محتوا و مطالعه مبانی نظری تحقیقات پیشین یک چارچوب مفهومی به منظور سنجش شفافیت پیشنهاد خواهد شد. سپس به منظور سنجش و تقویت اعتبار مدل پیشنهادی نظرات کارشناسان خبره دانشگاهی و حرفه‌ای طی پرسشنامه دریافت خواهد شد (روش دلفی).

برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون سؤالات پژوهش از روش کتابخانه‌ای و میدانی به شرح زیر استفاده گردید:

الف) مطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در این مرحله مبانی نظری و پیشینه پژوهش در خصوص شفافیت مالی در نهادهای عمومی (شهرداری) مورد مطالعه قرار گرفت و عوامل کلیدی مبتنی بر مبانی نظری و پژوهشی که به نظر پژوهشگر با ویژگی‌های محیطی جامعه ایران سازگاری دارد با استفاده از تحلیل محتوا استخراج گردید تا بر اساس آن سؤالات کلیدی قابل درج در پرسشنامه جهت نظر خواهی خبرگان طراحی شود.

ب) نظرخواهی از خبرگان

در این مرحله از پژوهش، از روش پژوهش دلفی که یک مدل معتبر علمی و شناخته شده برای نظرخواهی عمومی است استفاده می‌شود. در این مرحله مفاهیم کلیدی و مبانی نظری شفافیت گزارشگری مالی در شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی منطبق با شرایط ایران بر اساس اجماع خبرگان شناسایی می‌شود.

جامعه و نمونه آماری

پژوهش حاضر از لحاظ زمانی طی سال ۱۳۹۹ انجام شده است و از لحاظ موضوعی مربوط به شفافیت مالی در نهادهای

شهرداری‌ها با استفاده از روش توصیفی-تحلیلی می‌باشد. نتایج پژوهش آنها نشان داد که، بین فرهنگ و تعهد سازمانی، با کاهش فساد و شفافیت مالی در شهرداری رابطه مستقیم وجود دارد. تعهد سازمانی به عنوان وابستگی عاطفی و روانی فرد به سازمان در نظر گرفته می‌شود که براساس آن فردی که بسیار متعهد است، هویت خود را از طریق سازمان تعیین کرده، در سازمان مشارکت می‌کند و درگیر می‌شود و از عضویت در سازمان لذت می‌برد.

آرامی (۱۳۹۸)، نیز نشان داد که حوزه مالی و اداری شهرداری مشهد شفافیت (شفافیت هدف و شفافیت فرایند) رابطه بین عدالت سازمانی و مقاومت در برابر تغییر را تعدیل می‌کند. محمدی و قنبری‌نیا (۱۳۹۷)، با بررسی پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی بر شفافیت مالی شهرداری زنجان نشان دادند که، اجرای سیستم حسابداری تعهدی تأثیر معنادار بر شفافیت‌های مالی شهرداری زنجان دارد.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش خود با بررسی تأثیر رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی در بخش عمومی 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. همچنین استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به‌کارگیری رویکرد مشارکتی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دولت و افزایش شفافیت در بخش عمومی می‌شود.

با توجه به ادبیات پژوهش و همچنین بررسی متون مرتبط با موضوع شفافیت مالی در شهرداری، سؤالات پژوهش به صورت زیر می‌باشد و همچنین در شکل ۱، مدل مفهومی اولیه مطرح گردیده است:

- مدل مناسب برای طراحی و تبیین شفافیت مالی در شهرداری به چه صورت است؟

- مؤلفه‌های توضیح دهنده شفافیت مالی در شهرداری کدامند؟

- چه مدلی رابطه بین مؤلفه‌ها را تبیین می‌کند؟

روش‌شناسی پژوهش

به طور کلی روش پژوهش مورد استفاده در این پژوهش از منظر هدف یک پژوهش کاربردی است و از نظر ماهیت، یک پژوهش توصیفی پیمایشی است. از آنجایی که هدف این پژوهش طراحی و تبیین مدلی جهت شفافیت مالی می‌باشد این پژوهش طی دو مرحله از روش‌شناسی آمیخته (کیفی-

سپس از طریق فرایند مقایسه‌ای شباهت‌ها و تفاوت‌های مفاهیم، بررسی و مفاهیم شبیه به هم در یک مقوله قرار داده شدند. این شیوه مقایسه مستمر مفاهیم با یکدیگر را شیوه تطبیقی پیوسته یا روش تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای مداوم می‌گویند (استراس و کوربین، ۱۳۸۷). پس از انجام مرحله کدگذاری، ۵۷ کد، ۴۸ مفهوم و ۸ مؤلفه پدیدار و در قالب ۴ بعد شناسایی و استخراج گردید (جدول ۲).

رای تأمین اعتبار پژوهش از روش ارزیابی لینکولن و گوبا^{۲۶} (۱۹۸۵)، استفاده گردید که معادل روایی و پایایی در تحقیقات کمی است. این روش چهار معیار برای ارزیابی اعتبار نتایج به دست آمده در پژوهش‌های کیفی دارند:

- ۱- باورپذیری، ۲- انتقال‌پذیری، ۳- وابستگی، و
- ۴- اعتماد (تأیید) پذیری (مؤمنی‌راد و همکاران، ۱۳۹۲).

باورپذیری: برای تحقق این معیار در این پژوهش، صرف زمان کافی جهت بررسی داده‌ها، مشاهده مستمر، بر برخی موارد گفتگو با خبرگان، دقت در جمع‌آوری داده‌ها، تحلیل کدگذاری مورد توجه قرار داشت.

انتقال‌پذیری: در پژوهش حاضر، نتایج حاصل از جمع‌آوری، تفسیر، تحلیل داده‌ها پس از هر مرحله در اختیار دو نفر محقق دیگر (به عنوان همکار پژوهش) قرار می‌گرفت و بر اساس نتایج به دست آمده اصلاحات لازم انجام گرفت (یک نفر دارای مدرک تحصیلی دکتری حسابداری و یک نفر مدیر مالی شهرداری).

وابستگی: پیروی از روشی واحد از ابتدا تا انتهای کدگذاری، ثبت دقیق مراحل و شیوه ترکیب، تلفیق و تلیخیص داده‌ها در این روش به شکلی صورت گرفته است که می‌تواند به دیگر محققان در تکرار پژوهش و رسیدن به نتایج مشابه کمک نماید.

اعتماد (تأیید) پذیری: به منظور تأیید داده‌های مورد بررسی در این پژوهش توسط نخبگان، علاوه بر توجه به شاخص تکرارپذیری، جداول مربوط به نحوه شکل‌گیری مفاهیم و مؤلفه‌ها در بخش یافته‌های پژوهش ارائه شده تا امکان کسب اطمینان لازم از اینکه یافته‌های مذکور منعکس کننده خصوصیات پنهان یا آشکار خلاصه شده در داده‌ها می‌باشد و نه ترجیحات و سوگیری‌های محقق، فراهم گردد.

مهمترین اقدام پس از شکل‌گیری و استخراج مؤلفه‌ها از

عمومی نظیر شهرداری‌ها می‌باشد. ابتدا به وسیله ارتباط و استفاده از متون گذشته از قبیل مقالات، پایان‌نامه‌ها و کتب و سایر مطالب مرتبط (به عنوان متون اصلی) جامعه و مقالات مورد استفاده به عنوان نمونه (به صورت هدفمند) انتخاب و مورد تحلیل قرار گرفت.

در بخش دوم پژوهش، پرسشنامه‌های مورد نظر با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس از جامعه مورد بررسی به شرح ذیل جمع‌آوری شده و تجزیه و تحلیل‌های مربوطه بر اساس پرسشنامه‌های مذکور صورت گرفته است:

”جامعه آماری این پژوهش شامل دو بخش می‌باشد. اعضای هیئت علمی گروه‌های حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه‌ها، مدیران مالی و مسئولین شهرداری‌ها که آشنایی کامل با فرایندها و عوامل مؤثر بر شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی شهرداری‌ها دارند و همچنین حسابداران رسمی و حسابرسان شاغل و همچنین پرسنل دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور به لحاظ آشنایی با شفافیت گزارشگری مالی، دارای تجربه مفید در زمینه تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و شناسایی فساد در دستگاه‌های تحت رسیدگی“.

روش نمونه‌گیری

در پژوهش به روش دلفی، نمونه مورد مطالعه باید به نحوی انتخاب گردد که افراد خبره و متخصص در خصوص موضوع پژوهش، موسوم به اعضای گروه دلفی به عنوان نمایندگان جامعه مورد نظر در نظرستجی نقش اساسی ایفا می‌کنند، به همین جهت انتخاب روش نمونه‌گیری تصادفی برای انتخاب این افراد مناسب نمی‌باشد، بلکه در این پژوهش‌ها اشخاص صاحب‌نظر از طریق بررسی دانش و تجربیاتی که دارند انتخاب می‌شوند. نمونه مورد مطالعه و شرکت کننده در این پژوهش تعداد ۱۱۰ نفر می‌باشند که اطلاعات دموگرافیک آنها در جدول ۱، شامل جنسیت پاسخ‌دهنده، سن، میزان تحصیلات، میزان تجربه کاری ارائه گردیده است.

یافته‌های پژوهش

تحلیل محتوا

در تحلیل محتوا کیفی در مرحله نخست، با بررسی خط به خط متون و مقالات و پایان‌نامه‌های فارسی و لاتین در زمینه موضوع پژوهش و با توجه به کلید واژه‌های مورد نظر محقق، جملات کلیدی که مستقیم یا غیرمستقیم به شفافیت مالی در شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی اشاره دارد انتخاب و با استخراج مفاهیم از آنها، نخستین چرخه کدگذاری آغاز شد.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان^{۲۷}

فرآوانی	نام متغیر	
۲۳	زن	جنسیت
۸۷	مرد	
۱۵	کمتر از ۳۰ سال	سن
۲۰	بین ۳۱ تا ۳۵ سال	
۴۴	بین ۳۶ تا ۴۰ سال	
۳۱	بیش از ۴۰ سال	
۴۶	کارشناسی ارشد (شاغل در مقطع دکتری)	تحصیلات
۶۴	دکتری	
۷	کمتر از ۵ سال	تجربه کاری
۱۵	بین ۵ تا ۱۰ سال	
۲۳	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	
۳۵	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	
۳۰	بیش از ۲۰ سال	

جدول ۲. شاخص‌ها و ابعاد استخراج شده از متون به روش تحلیل محتوا و ضرایب بارهای عاملی- مدل عوامل مؤثر بر شفافیت

ابعاد	شاخص‌ها	متغیرها	نماد	بعد اجتماعی	بعد اقتصادی	بعد سازمانی	بعد سیاسی
اجتماعی اجتماعی Social1	اطلاعات مربوط به شهروندان	فرهنگ مسئولیت خواهی	Social11	۰/۷۳۴	۰/۶۰۷	۰/۵۰۲	۰/۴۱۵
		میانگین سن شهروندان	Social12	۰/۶۹۱	۰/۵۷۱	۰/۴۷۳	۰/۳۹۱
		میزان جمعیت	Social13	۰/۸۲۳	۰/۶۸۱	۰/۵۶۳	۰/۴۶۵
		تحصیلات شهروندان	Social14	۰/۸۵۹	۰/۷۱۰	۰/۵۸۷	۰/۴۸۶
		متوسط درآمد هر خانوار	Social15	۰/۷۸۲	۰/۶۴۷	۰/۵۳۵	۰/۴۴۲
		سطح شهرنشینی	Social16	۰/۸۳۴	۰/۶۹۰	۰/۵۷۰	۰/۴۷۲
		شاخص پراکندگی درآمد (مثلاً شاخص جینی)	Social17	۰/۷۴۴	۰/۶۱۵	۰/۵۰۹	۰/۴۲۱
		نهادینه شدن ارتشا و فساد	Social18	۰/۸۳۳	۰/۶۸۹	۰/۵۷۰	۰/۴۷۱
دسترسی Social2	دسترسی	دسترسی به موقع به گزارش‌های مالی	Social21	۰/۹۱۱	۰/۷۵۳	۰/۶۲۳	۰/۵۱۵
		وجود وب سایت مرتبط با شفافیت و ارائه اطلاعات	Social22	۰/۸۹۸	۰/۷۴۳	۰/۶۱۴	۰/۵۰۸
		دسترسی شهروندان به اینترنت	Social23	۰/۸۱۲	۰/۶۷۲	۰/۵۵۵	۰/۴۵۹

ادامه جدول ۲ ←

27. تمامی خروجی‌های جداول، نمودارها و اشکال‌های این مقاله از یافته‌های پژوهش می‌باشد.

					→ ادامه جدول ۲			
۰/۳۶۵	۰/۴۴۱	۰/۶۳۸	۰/۵۱۷	Economic11	بدهی شهرداری	مالی Economic	اقتصادی economic	
۰/۴۱۵	۰/۵۰۲	۰/۷۲۶	۰/۵۸۹	Economic12	فشار مالی شهرداری			
۰/۴۵۰	۰/۵۴۴	۰/۷۸۶	۰/۶۳۷	Economic13	کسری بودجه			
۰/۴۲۹	۰/۵۱۸	۰/۷۴۹	۰/۶۰۷	Economic21	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی	توسعه اقتصادی Economic2		
۰/۴۶۵	۰/۵۶۲	۰/۸۱۲	۰/۶۵۹	Economic22	وابستگی مالی به دولت			
۰/۵۲۰	۰/۶۲۸	۰/۹۰۸	۰/۷۳۶	Economic23	وابستگی به عوارض (درآمد) دریافتی از شهروندان			
۰/۴۱۷	۰/۵۰۴	۰/۷۲۹	۰/۵۹۱	Economic24	نرخ بیکاری			
۰/۵۹۳	۰/۸۲۷	۰/۶۸۲	۰/۵۵۳	Organ11	وجود مسئولیت پاسخگویی به شهروندان	سازمانی Organ1		سازمانی
۰/۵۲۳	۰/۷۲۹	۰/۶۰۱	۰/۵۴۸	Organ12	پاسخگویی به شورای شهر و دیگر نهادهای فرادستی			
۰/۵۲۱	۰/۷۲۶	۰/۵۹۹	۰/۵۶۳	Organ13	اجرای مصوبات شورای اسلامی شهر			
۰/۶۰۰	۰/۸۳۷	۰/۶۹۱	۰/۵۶۰	Organ14	تغییر مکرر شهردار			
۰/۶۶۱	۰/۹۲۲	۰/۷۶۱	۰/۶۱۷	Organ15	وجود رتبه‌بندی اداری			
۰/۵۷۰	۰/۷۹۵	۰/۶۵۶	۰/۵۳۲	Organ16	اجرای مصوبات و دستورالعمل‌های تهیه شده توسط وزارت کشور			
۰/۵۹۰	۰/۸۲۳	۰/۶۷۹	۰/۵۵۱	Organ17	فرآهم آوردن بسترهای مناسب نظیر اینترنت			
۰/۶۶۰	۰/۹۲۱	۰/۷۶۰	۰/۶۱۶	Organ18	وجود و فرآهم کردن دستورالعمل‌های کامل و مناسب			
۰/۵۶۱	۰/۷۸۳	۰/۶۴۶	۰/۵۲۴	Organ19	وجود سیاست‌ها و خط‌مشی‌های دقیق			
۰/۶۶۱	۰/۹۲۲	۰/۷۶۱	۰/۶۱۷	Organ110	اجرای دقیق حسابداری تعهدی			
۰/۵۱۸	۰/۷۲۳	۰/۵۹۶	۰/۴۸۴	Organ21	وجود پرسنل فعال با بهره‌وری بالا	پرسنلی Organ2		
۰/۶۰۰	۰/۸۳۷	۰/۶۹۱	۰/۵۶۰	Organ22	تعداد پرسنل مالی			
۰/۶۵۶	۰/۹۱۵	۰/۷۵۵	۰/۶۱۲	Organ23	تحصیلات پرسنل			
۰/۵۶۱	۰/۷۸۲	۰/۶۴۵	۰/۵۲۳	Organ24	تخصص پرسنل			
۰/۵۲۸	۰/۷۳۷	۰/۶۰۸	۰/۴۹۳	Organ25	انگیزه			
۰/۶۸۳	۰/۹۵۳	۰/۷۸۶	۰/۶۳۸	Organ26	فرهنگ و تعهد سازمانی			
۰/۶۱۳	۰/۸۵۵	۰/۷۰۵	۰/۵۷۲	Organ27	تجربه کاری بالا			
۰/۵۱۱	۰/۷۱۳	۰/۵۸۸	۰/۴۷۷	Organ28	جنسیت شهردار			
۰/۶۰۸	۰/۸۴۸	۰/۷۰۰	۰/۵۶۷	Organ29	سن شهرداری			
					← ادامه جدول ۲			

→ ادامه جدول ۲						
۰/۵۰۱	۰/۶۹۹	۰/۵۷۷	۰/۴۶۸	Organ31	حسابرسی توسط حسابرس مستقل منتخب شورای شهر	سازمانی
۰/۴۹۰	۰/۶۸۳	۰/۵۶۳	۰/۴۵۷	Organ32	وجود کمیته حسابرسی داخلی در شهرداری	
۰/۶۸۳	۰/۹۵۲	۰/۷۸۵	۰/۶۳۷	Organ33	سرعت و دقت در رسیدگی	
۰/۶۰۲	۰/۸۴۰	۰/۶۹۳	۰/۵۶۲	Organ34	پیگیری تخلفات توسط نهادهای مستقل	
۰/۶۶۸	۰/۹۳۱	۰/۷۶۸	۰/۶۲۳	Organ35	اعمال مجازات‌ها و تشویق‌های جهت افزایش شفافیت	
۰/۸۵۷	۰/۶۱۳	۰/۵۰۶	۰/۴۱۰	Political11	وجود حق پاسخ‌خواهی از نهادهای دریافت‌کننده بودجه	سیاسی
۰/۹۳۸	۰/۶۷۱	۰/۵۵۳	۰/۴۴۹	Political12	همبستگی سیاسی شهردار با فرماندار	
۰/۸۲۲	۰/۵۸۸	۰/۴۸۵	۰/۴۹۱	Political13	همبستگی سیاسی شهردار با اعضای شورای اسلامی شهر	
۰/۷۱۱	۰/۵۰۸	۰/۴۱۹	۰/۴۵۲	Political14	همبستگی سیاسی شهردار با نمایندگان مجلس شورای اسلامی آن شهر	

دوم شاخص‌های مرتبط با هر بعد مورد سؤال قرار گرفت که اکثریت پاسخ‌ها میانگین بالاتر از ۴ را دارند بدین معنا است که شاخص‌های استخراج شده از متون مورد تأیید فرهیختگان و نخبگان جامعه آماری پژوهش قرار گرفته‌اند.

بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها

در این پژوهش از آزمون معتبر کلموگروف اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای اصلی استفاده می‌شود. این آزمون در حالت تک نمونه‌ای به مقایسه تابع توزیع تجمعی مشاهده شده با تابع توزیع تجمعی مورد انتظار در یک متغیر در سطح سنجش فاصله‌ای می‌پردازد.

بر اساس نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف که در جدول ۳، خلاصه شده است، با توجه به کوچک بودن اندازه نمونه، عدم نرمال بودن توزیع شاخص‌ها و گویه‌های پرسشنامه، چند سطحی بودن مدل و همچنین تعدد شاخص‌های پرسشنامه، از روش حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شده است. همچنین، یکی دیگر از فروض معادلات ساختاری، عدم وجود هم خطی شدید بین شاخص‌های مدل می‌باشد. برای بررسی هم خطی میان شاخص‌ها از شاخص تورم واریانس استفاده شده است. هم خطی میان شاخص‌ها در تمامی شاخص‌ها دارای مقدار تورم واریانس کمتر از ۴ شده‌اند که سطح مطلوب و قابل قبولی می‌باشد.

مفاهیم متون در روش تحلیل محتوا کیفی، تعیین شاخص‌های اندازه‌گیری است. اندازه‌گیری مؤلفه‌های شفافیت مالی در شهرداری و سازمان‌های عمومی در ابعاد مختلف نیازمند استخراج و تعیین شاخص‌های مرتبط و مؤثر در زمینه‌های مربوطه می‌باشد. برای همین منظور شاخص‌های اندازه‌گیری (کمی و کیفی) برای ۸ مؤلفه و در ۴ بعد، شناسایی و استخراج گردید.

تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها

پس از شناسایی و استخراج ابعاد و مؤلفه‌ها و متغیرهای شفافیت مالی در شهرداری و سازمان‌های عمومی از طریق تحلیل محتوا کیفی، یافته‌ها از طریق پرسشنامه در دسترس اظهار نظر خبرگان و فرهیختگان جامعه آماری قرار گرفت که نتایج حاصل از توزیع و جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های پرسشنامه به تفکیک در ادامه ارائه گردیده است.

ابتدا ابعاد اجتماعی، اقتصادی، سازمانی و سیاسی شفافیت مالی شهرداری‌ها مورد سؤال قرار گرفته است. در پاسخ‌ها از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت به ترتیب با تأثیر کمتر (امتیاز ۱) و بیشترین تأثیر (امتیاز ۵) طبقه‌بندی شده است. میانگین پاسخ‌ها در بعد اقتصادی و سپس بعد سازمانی بیشترین میزان را داشته است به طوری که اکثریت پاسخ‌دهندگان این بعد از ابعاد چهارگانه را تأثیرگذارتر از ابعاد دیگر دانسته‌اند. در مرحله

تحلیل عاملی تأییدی

تحلیل عاملی تأییدی برای بررسی ارتباط بین متغیرهای پنهان (متغیرهای اصلی) و متغیرهای مشاهده شده (گویه‌های پرسشنامه) به کار برده می‌شود و بیانگر مدل اندازه‌گیری است (برن، ۱۹۹۴). در تحلیل عاملی تأییدی پیش فرض اساسی آن است که هر عاملی با زیرمجموعه خاصی از متغیرها ارتباط دارد و برای ارزیابی اعتبارسنجی مدل‌های اندازه‌گیری مقادیر پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ باشند همچنین روایی همگرا و روایی واگرا دارای سطوح مشخص خود باشند که در ادامه به این موضوع پرداخته می‌شود.

برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش از روش دو مرحله‌ای هالاند (۱۹۹۹)، برای مدل‌یابی به روش حداقل مربعات جزئی استفاده گردیده است. در مرحله اول از برآورد روایی و پایایی به منظور بررسی مدل اندازه‌گیری استفاده شده است که روش‌های تأییدی شایستگی گویه‌هایی که برای معرفی متغیرها برگزیده شده‌اند را بررسی می‌کند. در مرحله دوم از تحلیل مسیر شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری و ضریب تعیین جهت بررسی مدل ساختاری استفاده شده است. در نمودار ۱، اعداد و یا ضرایب به سه دسته تقسیم می‌شوند. دسته اول تحت عنوان معادلات اندازه‌گیری مرتبه اول هستند که روابط بین مؤلفه‌ها (بیضی) و شاخص‌های پرسشنامه (مستطیل) می‌باشد. این معادلات را اصطلاحاً بارهای عاملی مرتبه اول گویند، دسته دوم تحت عنوان معادلات اندازه‌گیری مرتبه دوم هستند که روابط بین متغیر متغیرهای عوامل اقتصادی، اجتماعی و سازمانی و سیاسی با مؤلفه‌های خود می‌باشد، که این معادلات را اصطلاحاً بارهای عاملی مرتبه دوم گویند و دسته سوم روابط بین متغیرهای اصلی می‌باشد که به این ضرایب اصطلاحاً ضرایب مسیر یا معادلات ساختاری گفته می‌شود. تمامی شاخص‌ها دارای بارعاملی بزرگتر از ۰/۵ می‌باشند. با توجه به اینکه مقدار مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی ۰/۵ می‌باشد، در جدول ۳، ضرایب بارهای عاملی، مشاهده می‌گردد که هر یک از عوامل مربوط به چهار بعد شفافیت مالی بیشتر از ۰/۵ می‌باشد که نشان‌دهنده پایایی آن عامل است. در ادامه آلفای کرونباخ و همچنین پایایی ترکیبی محاسبه می‌گردد که پایایی عوامل تأثیر گذار بر شفافیت گزارشگری مالی شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی مورد ارزیابی و آزمون قرار می‌گیرد.

نمودار ۱، معادلات اندازه‌گیری (بارهای عاملی مرتبه اول، دوم و ضرایب مسیر) را با استفاده از آماره t ، آزمون می‌کند. بر طبق این مدل، اگر مقدار آماره t خارج بازه $-۱/۹۶$ تا $+۱/۹۶$ قرار گیرد، بار عاملی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار

می‌باشد. همچنین، آلفای کرونباخ سنج‌های جهت بررسی ارزیابی پایداری درونی می‌باشد. پایداری درونی در تحلیل عاملی تأییدی در مدل‌های اندازه‌گیری استفاده می‌شود و میزان همبستگی ابعاد و عوامل مربوط به آن را نشان می‌دهد. مقدار بالای واریانس بین ابعاد و عوامل مربوط به آن در مقابل خطای اندازه‌گیری مربوط به هر عامل، پایداری درونی بالا را نشان می‌دهد. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است. در برخی موارد مقدار آلفای ۰/۶ ملاک قرار می‌گیرد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲).

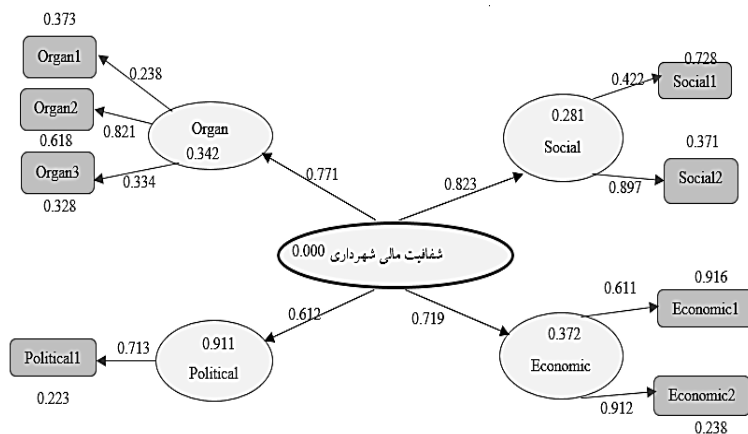
با توجه به جدول ۴، مقدار مربوط به آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ابعاد پژوهش در همه ابعاد بالاتر از ۰/۷ است که نشان‌دهنده پایایی مناسب مدل می‌باشد. همچنین مقدار AVE روایی همگرا بالاتر از ۰/۵ می‌باشد که نشان‌دهنده نتایج مطلوب در قسمت بارهای عاملی است و می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای مدل مربوط به عوامل را تأیید نمود.

جدول ۵، بررسی اعتبار همگرای مدل پژوهش، مؤلفه‌های پنهان را نشان می‌دهد، همان‌طور که عنوان شد شاخص (AVE) "شاخص متوسط واریانس استخراج شده"، 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 (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱). همان‌طور که در جدول ۵، مشاهده می‌شود مقدار این متغیر برای سازه‌های مدل دارای مقدار میانگین واریانس تبیین شده بالاتر از ۰/۵ شده است و نشان از تأیید روایی همگرا در مدل می‌باشد. از دیگر شاخص‌های روایی همگرا شاخص رانو از نظر هنسler و همکاران می‌باشد که لازم است مقداری بالای ۰/۶ اختیار کند. این شاخص نیز برای تمامی متغیرهای پژوهش بالاتر از حد مجاز بوده است. برای بررسی پایایی متغیرهای پنهان نیز از دو شاخص پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ استفاده شده است. پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ بنا به گفته فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بایستی ۰/۷ یا بالاتر باشد که نشان از کافی بودن همگرایی درونی دارد. سازگاری درونی همان پایایی می‌باشد که در آن هم از آلفای کرونباخ و هم از پایایی ترکیبی استفاده می‌شود. برای تمامی متغیرهای پژوهش مقدار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی از ۰/۷ بزرگتر شده‌اند که نشان از پایایی ابزار اندازه‌گیری می‌باشد.

کیفیت مدل اندازه‌گیری توسط شاخص اشتراک با روایی متقاطع (Q^2) محاسبه می‌شود. برای بررسی کل مدل اندازه‌گیری میانگین این شاخص را گرفته و چنانچه مثبت باشد، کل مدل اندازه‌گیری از کیفیت مناسبی برخوردار است.

جدول ۳. نتایج پیش فرض‌های معادلات ساختاری

شخص هم خطی	آزمون کلموگروف اسمیرنوف		شخص هم خطی	آزمون کلموگروف اسمیرنوف		نماد			
	آماره آزمون	Sig		آماره آزمون	Sig				
۱/۸۴۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۹۶۵	Organ16	۱/۹۴۲	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۵۳	Social11
۲/۶۵۸	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۳۶	Organ17	۲/۳۱۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۲۹	Social12
۲/۱۴۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۷۸۸	Organ18	۲/۰۴۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۲	Social13
۲/۴۲۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۹۶۵	Organ19	۱/۵۴۷	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۱۹۸	Social14
۱/۲۲۳	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۶۵۲	Organ110	۲/۳۵۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۸	Social15
۱/۰۰۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۲۵	Organ21	۲/۵۵۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۷۱	Social16
۱/۷۴۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۴۷۸	Organ22	۲/۵۸۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۶۷	Social17
۱/۳۵۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۵۴۹	Organ23	۲/۱۶۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۸	Social18
۱/۴۸۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۸۴۶	Organ24	۲/۸۱۲	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۱۹	Social21
۱/۱۲۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۶۳۲	Organ25	۲/۵۱۳	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۳۲	Social22
۱/۴۴۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۱۲۴	Organ26	۲/۷۵۲	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۲۳	Social23
۱/۹۶۳	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۴	Organ27	۲/۵۶۸	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۱۸۱	Economic11
۲/۷۷۷	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۲۴	Organ28	۲/۴۴۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۴	Economic12
۲/۵۶۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۵۵۶	Organ29	۳/۱۵۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۴۴	Economic13
۲/۳۳۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۶۴۶	Organ31	۲/۴۴۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۱۵۹	Economic21
۱/۵۴۸	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۱۴	Organ32	۲/۴۴۷	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۴۵۶	Economic22
۱/۹۶۳	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۵۶۴	Organ33	۱/۴۶۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۴۵	Economic23
۱/۵۶۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۹۶۵	Organ34	۱/۸۵۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۸۸	Economic24
۱/۶۲۲	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۴۶۲	Organ35	۱/۷۹۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۷۶۵	Organ11
۱/۴۸۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۸۲۳	Political11	۱/۹۱۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۲۴	Organ12
۱/۴۱۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۶۲	Political12	۲/۴۵۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۱	Organ13
۱/۶۰۷	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۴۹۹	Political13	۲/۶۷۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۱۴	Organ14
۱/۳۹۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۷۲۵	Political14	۲/۲۴۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۸۷	Organ15



نمودار ۱. مدل تحلیل عاملی تأییدی چندسطحی و معادلات ساختاری

جدول ۴. آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و روایی همگرا برای ابعاد پژوهش

ابعاد	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
بعد اجتماعی	۰/۸۱۲	۰/۸۰۱	۰/۵۸۶
بعد اقتصادی	۰/۷۱۹	۰/۷۳۵	۰/۶۲۲
بعد سازمانی	۰/۷۶۰	۰/۷۸۱	۰/۵۹۳
بعد سیاسی	۰/۸۳۳	۰/۸۴۶	۰/۶۴۱

جدول ۵. بررسی اعتبار همگرایی مدل پژوهش - مؤلفه‌های پنهان

متغیرهای پنهان / مؤلفه‌ها	آلفا کرونباخ	rho_A	CR	AVE	Q ²
اطلاعات مربوط به شهروندان	۰/۷۴۶	۰/۸۱۵	۰/۸۲۳	۰/۶۳۵	۰/۷۳۹
دسترسی	۰/۸۱۲	۰/۸۴۴	۰/۸۶۱	۰/۷۴۶	۰/۷۴۴
مالی	۰/۷۵۶	۰/۷۲۱	۰/۸۴۹	۰/۵۶۱	۰/۷۶۶
توسعه	۰/۸۵۲	۰/۸۲۹	۰/۹۱۴	۰/۶۲۰	۰/۷۴۹۶
اقتصادی	۰/۶۲۳	۰/۷۹۳	۰/۸۲۴	۰/۵۷۶	۰/۷۶۴
سازمانی	۰/۸۶۶	۰/۸۴۰	۰/۹۴۴	۰/۷۱۱	۰/۷۲۲
پرسنلی	۰/۷۴۹	۰/۸۹۶	۰/۹۳۱	۰/۷۸۹	۰/۶۳۸
تشکیلات	۰/۷۷۴	۰/۸۸۱	۰/۸۹۲	۰/۷۲۵	۰/۷۹۶

جدول ۶. بررسی روایی واگرا به روش فورنل و لارکر - ابعاد پژوهش

ابعاد شفافیت مالی شهرداری	اجتماعی	اقتصادی	سازمانی	سیاسی
بعد اجتماعی	۰/۸۴۲			
بعد اقتصادی	۰/۵۴۹	۰/۸۰۶		
بعد سازمانی	۰/۶۲۱	۰/۵۵۶	۰/۶۷۴	
بعد سیاسی	۰/۷۱۶	۰/۶۳۸	۰/۶۱۴	۰/۷۳۵

مقدار این شاخص نشان از کیفیت مطلوب و بالای مدل اندازه‌گیری می‌دهد. روش فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا بدین صورت است که قطر اصلی این ماتریس جذر مقادیر AVE مربوط به هر یک از ابعاد می‌باشد (جدول ۶). لازم تأیید روایی واگرا 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 بعد سیاسی (۰/۷۳/۵) شده است که از مقدار همبستگی این متغیر با سایر متغیرها بیشتر است (جدول ۷).

مقدار این شاخص نشان از کیفیت مطلوب و بالای مدل اندازه‌گیری می‌دهد. روش فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا بدین صورت است که قطر اصلی این ماتریس جذر مقادیر AVE مربوط به هر یک از ابعاد می‌باشد (جدول ۶). لازم تأیید روایی واگرا بیشتر بودن مقدار ریشه دوم

آزمون مدل ساختاری

در آزمون مدل ساختاری متغیرهای پنهان همراه با روابط میان آنها از طریق بررسی ضرایب معناداری t و همچنین R Square و معیار Q^2 تعیین می‌گردد.

یکی از اولین و اساسی‌ترین معیارهای بررسی برازش مدل عاملی تأییدی ضرایب معناداری t و یا همان مقادیر t -values است.

همان‌طور که در نمودار ۲، مشاهده می‌شود برای همه رابطه‌ها بین تمامی متغیرهای مدل رابطه معنی‌داری برقرار است، زیرا مقادیر t برای تمامی متغیرها بیش از $1/96$ می‌باشد.

در این پژوهش برای ارزیابی مدل تحلیل عاملی تأییدی از شاخص بسیار مهم ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب استفاده شده است. برای مدل مقدار این شاخص برابر $0/089$ از مقدار $0/1$ کمتر می‌باشد و می‌توان گفت مدل برازش مناسبی داشته است و داده‌های این پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری تحقیق برازش مناسبی دارد.

معیار R Square برای اتصال بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برونزا یا مستقل بر یک متغیر درونزا یا وابسته می‌گذارد. با توجه به جدول ۸، مقدار R^2 برای همه متغیرهای وابسته مدل در حد قوی قرار دارد و با توجه به مقدار ملاک، مناسب بودن برازش مدل ساختاری تأیید می‌شود. همچنین معیار Q^2 قدرت پیش بینی مدل را مشخص می‌سازد و اندازه

اثر هر بعد بر شفافیت مالی در شهرداری را مشخص می‌کند. همان‌طور که مشاهده می‌گردد بیشترین اثر را در بین ابعاد پژوهش، بعد اجتماعی با مقدار Q^2 برابر 41% بر شفافیت مالی گزارشگری شهرداری‌ها دارد. در مرتبه بعدی ابعاد اقتصادی، سازمانی و سیاسی با مقدار Q^2 به ترتیب برابر 33 و 30 و 20 درصد بر شفافیت تأثیرگذار هستند.

معیار GOF مربوط به بخش کلی مدل‌های ساختاری می‌باشد که با توجه به این معیار محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش مدل ساختاری پژوهش خود، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. با توجه به اینکه 0.36 به عنوان مقادیر قوی برای معیار GOF معرفی گردیده است و حصول نتیجه (برگرفته از جدول ۸) که مقدار میانگین 0.54 برای GOF را نشان می‌دهد، نمایانگر برازش مناسب مدل دارد. این عدد از جذر حاصل ضرب میانگین‌های Commuality در R Square به دست آمده است:

$$GOF = \sqrt{Commuality * R Square} = 0/541$$

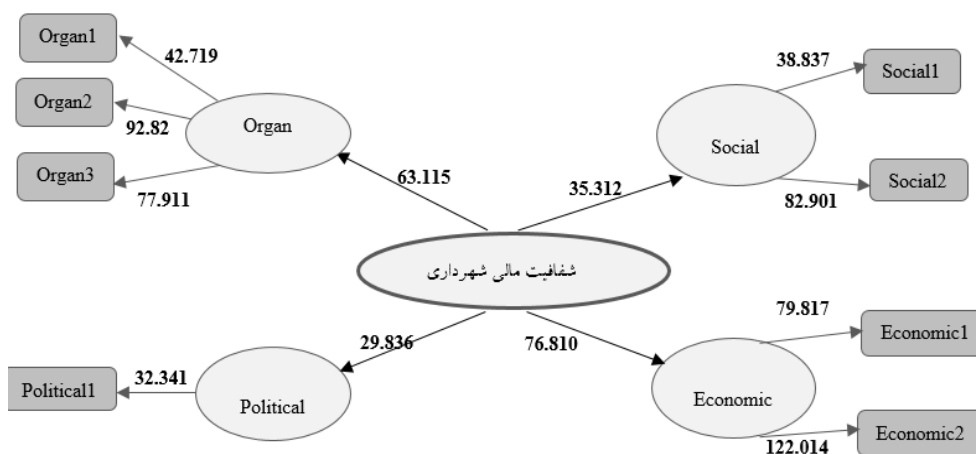
Commuality، نشان دهنده میانگین مقادیر اشتراکی هر متغیر درونزای مدل می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

مدل نهایی پژوهش (شکل ۲)، که مدل جامع از شفافیت مالی در شهرداری می‌باشد، نتایج پژوهش را نشان می‌دهد که متغیرها و مؤلفه‌های برگرفته از تحلیل محتوا متون گذشته و

جدول ۷. شاخص برازش مدل

شاخص برازش مدل	مقدار برآورد شده	حد مجاز
SRMR	$0/089$	کمتر از $0/1$



نمودار ۲. رابطه‌های بین تمامی متغیرهای مدل

جدول ۸. بررسی معیارهای R Square و Q² و معیار کلی GOF

Communality	Q ²			R ²	رابطه درون مدل پژوهش	
	1-SSE/SSO	SSE	SSO			
۰/۴۲۸	۰/۴۱۴۹۳	۲۵۱/۰۴۸	۴۲۹	۰/۶۲۱	بعد اجتماعی	ابعاد شفافیت مالی
۰/۶۵۴	۰/۳۳۴۱۹	۵۲۰/۳۷۲	۷۸۱	۰/۵۴۸	بعد اقتصادی	
۰/۵۱۹	۰/۳۰۲۰۲	۳۷۹/۰۱۴	۵۴۳	۰/۴۸۲	بعد سازمانی	
۰/۶۲۷	۰/۲۰۹۴۳	۲۶۸/۰۲۲	۳۳۹	۰/۵۱۹	بعد سیاسی	
۰/۵۵۷	-	-	-	۰/۵۲۷	میانگین	

همچنین نتایج این پژوهش با یافته‌های استایلز و تیسون (۲۰۱۷)، تاوارز و کروز (۲۰۱۵)، باستیدا و همکاران (۲۰۱۷)، همراستا می‌باشد. در ایران نیز مطالعات ابراهیمی (۱۳۹۷)، شکری و پاک‌مرام (۱۳۹۸)، خدادای کریم‌وند و عقیق (۱۳۹۸)، غفوری (۱۳۹۸)، ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۸)، آرامی (۱۳۹۸) و دیهیم‌پور و همکاران (۱۳۹۷)، همراستا با این پژوهش می‌باشند.

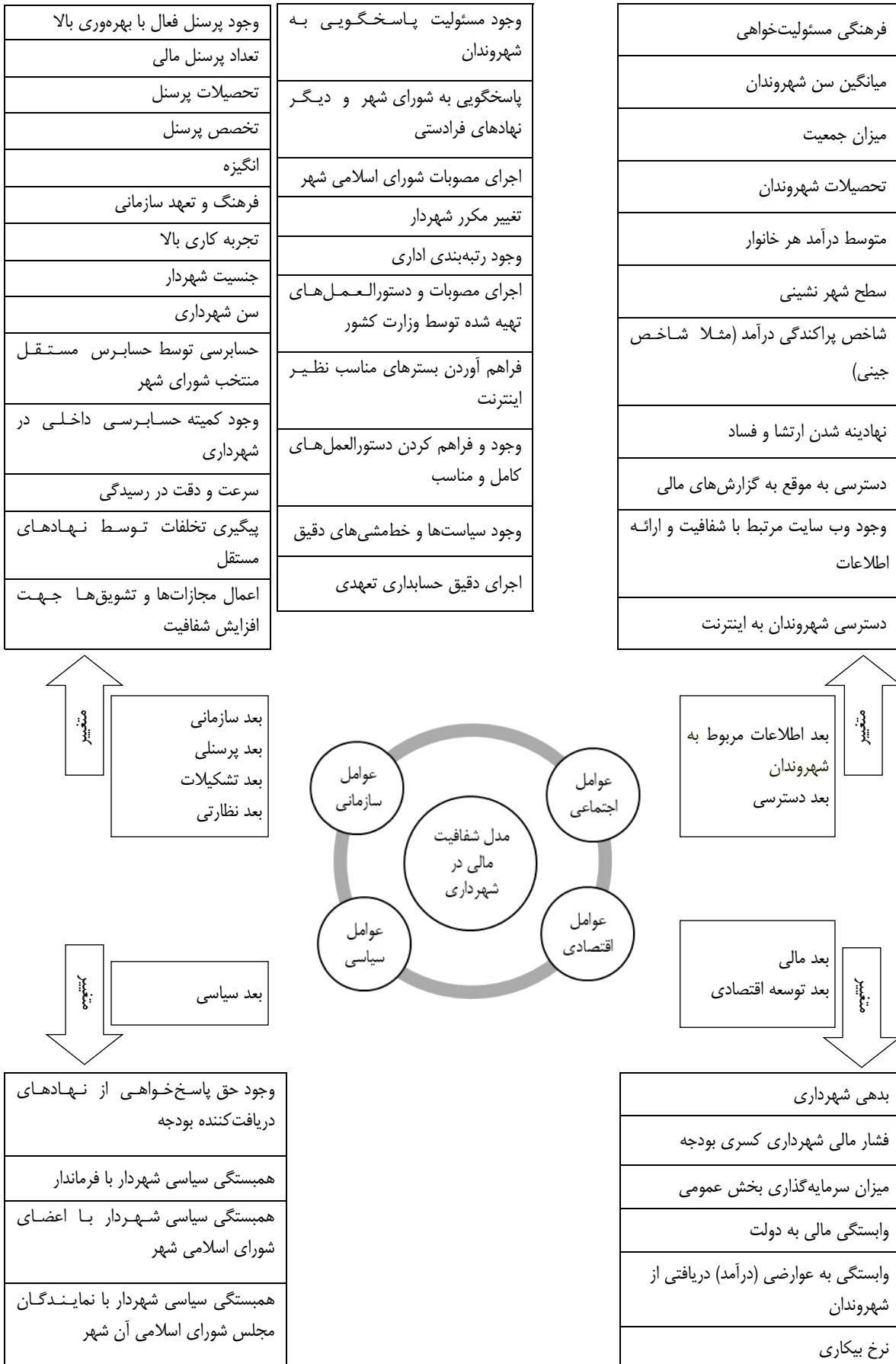
با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود که با توجه به تأثیر عوامل اجتماعی، اقتصادی، سازمانی و سیاسی متغیرهای کشف شده در این پژوهش توسط ارکان تصمیم‌گیرنده جهت افزایش شفافیت مالی مورد مذاقه قرار گرفته و از آنها بهره برده شود (می‌توان جهت استفاده و ایجاد چک لیست شفافیت مالی در شهرداری از آنها استفاده نمود). همچنین به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود با توجه به عوامل خروجی تأثیرگذار بر شفافیت مالی در شهرداری مدل اندازه‌گیری شفافیت را در شهرداری تبیین و ارائه نمایند.

منابع

- آرامی، مجتبی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین عدالت سازمانی و مقاومت در برابر تغییر با توجه به متغیر تعدیلگر شفافیت نقش در بین کارکنان حوزه مالی و اداری شهرداری مشهد با همکاری شهرداری مشهد. *اولین همایش تحقیقات کاربردی در علوم اقتصاد، مدیریت و حسابداری، کرمان*.
- ابراهیمی، حیدر؛ قربانی، آناهیتا؛ قاسمی، محمد و شاکرفارسی، آرزو. (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین فرهنگ و تعهد سازمانی با کاهش فساد و شفافیت مالی در شهرداری‌ها. *کنفرانس بین‌المللی عمران، معماری و مدیریت توسعه شهری در ایران، تهران*.
- خدادای کریم‌وند، سمیه و عقیقی، محمد. (۱۳۹۸). نقش حسابداری در شفافیت مالی. *چهارمین کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم*.
- دیهیم‌پور، مهدی؛ میانداری، کمال؛ نجاری، رضا و عابدی

مورد استفاده در پژوهش‌ها و مطالعات جهانی مؤلفه‌های مشترکی را به عنوان عوامل مؤثر بر شفافیت مالی در شهرداری‌ها و سایر ارگان‌های عمومی غیردولتی می‌دانند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که ابعاد و مؤلفه‌های برگرفته از تحلیل محتوا متون و ادبیات پژوهش مطابق نظر نخبگان و جامعه آماری در ایران از قبیل بعد اجتماعی، بعد سازمانی، بعد اقتصادی و بعد سیاسی هر کدام بر شفافیت گزارشگری مالی شهرداری‌ها تأثیرگذار می‌باشد. همچنین ابعاد اجتماعی، سازمانی، اقتصادی و بعد سیاسی به همراه مؤلفه‌ها و شاخصه‌های خود تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری مالی می‌گذارند و تقویت هر بعد و هر عامل می‌تواند گزارشگری مالی در شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی را شفاف‌تر نماید (شکل ۲). در بعد اجتماعی متغیرهای "دسترسی به موقع به گزارش‌های مالی" و "وجود وب سایت مرتبط با شفافیت و ارائه اطلاعات" با توجه به ضریب بارهای عاملی، رتبه اول و دوم را در گروه خود کسب کردند. به همین ترتیب متغیرهای "وابستگی به عوارض (درآمد) دریافتی از شهروندان" و "وابستگی مالی به دولت" و همچنین "کسری بودجه" رتبه‌های اول تا سوم را در بعد اقتصادی به‌دست آورده‌اند. در بعد سازمانی نیز "فرهنگ و تعهد سازمانی" جایگاه اول عوامل مؤثر بر شفافیت را داشته است و در بعد سیاسی نیز متغیر "وجود حق پاسخ‌خواهی از نهادهای دریافت‌کننده بودجه" دارای رتبه اول در گروه را کسب نمود.

از این رو نتایج این پژوهش مطابق با پژوهش (بلات، ۲۰۱۲)، می‌باشد وی در پژوهش خود نشان داد که میزان بدهی با شفافیت مالی رابطه معنادار دارد زیرا هر اندازه بدهی بالاتر باشد شفافیت مالی کاهش یافته و کارگزار (مدیران) جهت بقا در سیستم خواستار پنهان نمودن بدهی‌های موجود می‌باشند. استایلز و تیسون (۲۰۱۷)، نیز دسترسی به گزارشگری مالی در اینترنت و همچنین بیکاری و انباشت بدهی را عوامل مؤثر بر شفافیت مالی در شهرداری معرفی نمود.



شکل ۲. مدل شفافیت مالی شهرداری

- جعفری، حسن. (۱۳۹۷). تأثیر شفافیت سازمانی بر مدیریت ترومای سازمانی با میانجی‌گری سرمایه اجتماعی. *مدیریت سرمایه اجتماعی*, ۵(۳), ۳۳۷-۳۶۳.
- شکری بناب، نوید و پاک‌مرام، عسگر. (۱۳۹۸). ارائه مدل عوامل مؤثر بر شفافیت صورت‌های مالی با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی در شرکت برق منطقه‌ای آذربایجان. *دانش حسابداری*, ۱۹(۷۶), ۳۰۱-۳۲۲.
- غفوری، پروین. (۱۳۹۸). ارزیابی نقش گزارش‌تفریغ بودجه بر شفافیت مالی شهرداری‌ها. *دومین کنفرانس ملی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری در ایران*، تهران.
- کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین و جمشیدی، National fiscal Transparency. *American Review of Public Administration*, 1-15.
- Bastida Benito, B.F. & Muñoz, M. (2010). Exploratory Factors of the Municipal fiscal Burden. *Spanish Accounting Review*, (2)13, 239-284.
- Bastida, F., Benito, B. & Guillamón, M.D. (2009). An Empirical Assessment of the Municipal financial Situation in Spain. *International Public Management Journal*, 12, 451-499.
- Bearfield, D.A. & Bowman, A.O.M. (2017). Can You find it on the Web? An Assessment of Municipal E-Government Transparency. *American Review of Public Administration*, (2)47, 172-188.
- Berry, J., Portney, K. & Thomson, K. (1993). *The rebirth of urban democracy*. Washington, DC: Brookings Institution Press.
- Bolívar, M.P.R., Pérez, C.C. & Hernández, A.M.L. (2007). E-government and Public financial Reporting. *The case of Spanish Regional Governments*, *The American Review of Public Administration*, (2)37, 142-177.
- Caba, C., Rodríguez Bolívar, M.P. & López, A.M. (2008). E-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, (3)32, (3), 379-400.
- Cárcaba, A. & García, J. (2008). Factors Behind the Disclosure of Accounting Information Online on Be-
- کلانتری، فرشاد. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*, ۳(۱), ۸۰-۶۹.
- محمدی، داور؛ کرد میرزا نیکویی، عزت‌اله و قربانخانی، احمد. (۱۴۰۰). نقش حسابداری دولتی و عوامل روانشناختی در فساد ادراک شده. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*, ۷(۲), ۱۶۶-۱۴۳.
- محمدی، نبی‌اله و قنبری‌نیا، رسول. (۱۳۹۷). بررسی پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی بر کیفیت خدمات و شفافیت مالی و تحقق چشم‌انداز ۲۰ ساله شهرداری زنجان. *چهارمین سمپوزیوم بین‌المللی علوم مدیریت*، تهران.
- Alcaide Muñoz, L., Rodríguez Bolívar, M.P. & López Hernández, A.M. (2013). Financial determinants for improving public sector accountability: A meta-analytic study Special Issue. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 66-87.
- Alcaide Muñoz, L., Rodríguez Bolívar, M.P. & López Hernández, A.M. (2017). Transparency in governments: A meta-analytic review of incentives for digital versus hard-copy public financial disclosures. *American Review of Public Administration*, (5)47, 573-550.
- Allen, T.L. (2002). Public Accountability and Government financial Reporting. *OECD Models of Public Budgeting and Accounting Reform*, (2), 11-31.
- Alt, J.E. & Lassen, D.D. (2006). Fiscal Transparency, Political Parties and Debt in OECD Countries. *European Economic Review*, 50, 1403-1439.
- Arami, M. (2017). A Study of the Relationship between Organizational Justice and Resistance to Change with Respect to the Moderation Variable of Role Transparency Among the Financial and Administrative Staff of Mashhad Municipality in collaboration with Mashhad Municipality. *the First Conference on Applied Research in Economics, Management and Accounting*, Kerman (In Persian).
- Arapis, T. & Reitano, V. (2017). Examining the Evolution of Cross-

- half of Local Governments. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 137, 63-84.
- Chan, J.L. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, (1)23, 13-20.
 - Dihimpour, M., Miandari, K., Najjari, R. & Abedi Jafari, H. (2018). The Effect of Organizational Transparency on the Management of Organizational Trauma through Social Capital Mediation. *Social Capital Management*, (3) 5, 337-363 (In Persian).
 - Ebrahimi, H., Ghorbani, A., and Ghasemi, M. & Shakerfarsi, A. (2019). A Study of the Relationship between Culture and Organizational Commitment with Reducing Corruption and Financial Transparency in Municipalities. *International Conference on Civil Engineering, Architecture and Urban Development Management in Iran, Tehran* (In Persian).
 - Feeney, M.K. & Grimmelikhuijsen, S.G. (2016). Developing and Testing an Integrative Framework for Open Government Adoption in Local Governments. *Public Administration Review*, 1-12.
 - Ferlie, E. & Pollitt, C. (2005). *The Oxford handbook of public management*. (Eds.1), UK: Oxford University Press.
 - Fitoussi, J., Stiglitz, J. & Sen, A. (2009). Report of the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress. *Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*.
 - Francisca, T.R., Joaquim F.F. & de Araujo, E. (2015). Determinants of Local Governments' Transparency in Times of Crisis: Evidence from Municipality-Level Panel Data. *Administration & Amp; Society OnlineFirst*, published on September 29.
 - Ghafouri, P. (2019). Evaluating the Role of Budget Allocation Report on Financial Transparency of Municipalities. *The Second National Conference on Modern Studies of Economics, Management and Accounting in Iran, Tehran* (In Persian).
 - Hacche, G. (1979). *The theory of economic growth: an introduction*. New York: St. Martins Press.
 - Khodadai Karimvand, S. & Aghighi, M. (2019). The Role of Accounting in Financial Transparency. *Fourth National Conference on New Accounting and Management Research in the Third Millennium* (In Persian).
 - Kim, S. & Schachter, H.L. (2013). Citizen Participation in the Budget Process and Local Government Accountability. *Public Performance and Management Review*, (3)36, 456-471.
 - Kim, S., Kim, H.J. & Lee, H. (2009). An Institutional Analysis of an E-Government System for Anti-corruption: The Case of OPEN. *Government Information Quarterly*, (1) 26,42-50.
 - Kurdistani, Gh.R., Parsian, H. & Jamshidi Kalantari, F. (2016). Performance-Based Budgeting and Accountability in the Public Sector. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (1)3, 69-80 (In Persian).
 - Kurtzman, J., Yago, G. & Phumiwasana, T. (2004). The Global Costs of Opacity Measuring Business and Investment Risk Worldwide. *MIT Sloan Management Review*, (1)64, 38-44.
 - Mergel, I. (2013). Social Media Adoption and Resulting Tactics in the U.S. Federal Government. *Government Information Quarterly*, (2)30, 123-130.
 - Mohammadi, N. & Ghanbarinia, R. (2015). A Study of the Implementation of Operational Budgeting and Accrual Accounting System on Service Quality and Financial Transparency and the Realization of Zanjan Municipality's 20-Year Vision. *4 th International Symposium on Management Sciences, Tehran* (In Persian).
 - Mohammadi, D., Kurd Mirza Nikouei, E. & Ghorbankhani, A. (2021). The Role of Public Accounting and Psychological Factors in Perceived Corruption. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)7, 143-166 (In Persian).
 - Nuno Ferreira, C., Tavares. A.F., Marques, R.C., Jorge, S. & de Sousa, L. (2015). Measuring Local Govern-

- ment Transparency, *Public Management Review*.
- Puron-Cid, G. & Rodríguez Bolívar. M.P. (2018). The effects of contextual factors into different features of financial transparency at the municipal level. *Government Information Quarterly*, 35, 135-150.
 - Shokri Bonab, N. & Pak Maram, A. (2019). Presenting a Model of Factors Affecting the Transparency of Financial Statements using Factor Analysis Technique in Azerbaijan Regional Electricity Company. *Auditing knowledge*, (76)19, 301-322 (In Persian).
 - Shuo, R.A. (2020). The Determinants of Fiscal Transparency in Chinese City-Level Governments. *Local Government Studies*, (46)1, 44-67.
 - Wang, X. (2002). Assessing Administrative Accountability. *Results from a National Survey*, *American Review of Public Administration*, (3)32, 350-370.

شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی

*افشین نخبه فلاح^۱، غلامرضا کردستانی^۲، نظام الدین رحیمیان^۳

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد پرند، پرند، ایران.

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

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۸/۳۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۲۸

The Gap between the Current Situation and the Desired Level of Performance Audit Report from the Perspective of Public Sector Auditors

*A. Nokhbeh Fallah¹, Gh.R. Kordestan², N. Rahimian³

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities, Islamic Azad University, Parand Branch, Parand, Iran.

2. Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Finance, Khatam University, Tehran, Iran.

Received: 2020/11/20

Accepted: 2021/1/17

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Performance audit reports play an important role in fulfilling the responsibility of accountability and transparency in the public sector and facilitate the achievement of goals by providing guidelines for improving performance and methods.

Research Method: To answer the research question as to whether there is a significant difference between the information expected to be presented in performance audit reports (desired level) and the information provided in performance audit reports in the public sector (current situation), A survey plan was developed and the necessary analyzes were performed based on 65 questionnaires that were completed by experts in the field of performance auditing.

Research Findings: The results indicated that there is a significant difference between the current and desirable situation in performance audit reports and respondents believe that presenting information on three key elements and sustainable development and systems and controls in reports will contribute to improve public sector accountability.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The nature of the public sector require that performance audit reports include concepts beyond the three key elements and it is expected that with the improvement of performance audit reports, the position of performance auditing and accountability in the public sector will be improved. This research helps to develop performance audit literature and better understand the content of reports.

Keywords: Performance Auditing Report, Accountability, Sustainable Development, Systems and Controls.

JEL Classification: M42

چکیده

موضوع و هدف مقاله: گزارش‌های حسابرسی عملکرد نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی ایفاء می‌کند و از طریق ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد و روش‌ها، دستیابی به اهداف را تسهیل می‌کند.

روش پژوهش: برای پاسخ به سؤال پژوهش مبنی بر اینکه آیا بین اطلاعات مورد انتظار جهت ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد (سطح مطلوب) و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی (وضع موجود) تفاوت معنی‌داری وجود دارد، یک طرح پیمایشی تدوین و بر مبنای تعداد ۶۵ پرسشنامه که توسط صاحب‌نظران حوزه حسابرسی عملکرد تکمیل شد، تحلیل‌های لازم صورت گرفت.

یافته‌های پژوهش: یافته‌ها نشان می‌دهد بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش‌های حسابرسی عملکرد تفاوت معنی‌دار وجود دارد و ارائه اطلاعات مربوط به سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها در گزارش‌ها به بهبود پاسخگویی در بخش عمومی کمک می‌کند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: ماهیت بخش عمومی ایجاب می‌کند که گزارش‌های حسابرسی عملکرد مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه اساسی را شامل شود و انتظار می‌رود با بهبود گزارش‌های حسابرسی عملکرد، جایگاه حسابرسی عملکرد و به دنبال آن پاسخگویی در بخش عمومی ارتقاء یابد. این پژوهش به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد، شناخت حوزه‌های حسابرسی عملکرد و درک بهتر محتوای گزارش‌ها کمک می‌کند.

کلمات کلیدی: گزارش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی، توسعه پایدار، سیستم‌ها و کنترل‌ها.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

مقدمه

جوهره اصلی و اولیه حسابرسی عملکرد، ارزیابی عینی فعالیت‌ها، برنامه‌ها و سیستم‌های بخش عمومی از جنبه‌های صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی در پیشرفت عملکرد مدیریت است (داجوتایت و ادموویکیوت، ۲۰۱۷). حسابرسی عملکرد بیشتر بر این موضوع تأکید دارد که سازمان چگونه فرآیند عملکرد مدیریت را تجزیه و تحلیل، توسعه و بهبود می‌بخشد (آرمسترانگ، ۲۰۰۱). هدف‌های کلی حسابرسی عملکرد شامل ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر در برخی از فعالیت‌ها بوده و بخش عمومی را قادر می‌سازد تا سیاست‌های خود را بر اساس ارتباط با شهروندان اصلاح، بهبود یا تقویت کند (برنینکمیجر، ۲۰۱۸) و به طور قابل ملاحظه‌ای بر روی سازمان و رفتار دستگاه‌های سیاسی و اداری تأثیرگذار می‌باشد (داجوتایت و ادموویکیوت، ۲۰۱۷). در حسابرسی عملکرد هدف گزارشگری کمک به مدیریت یا مسئولان درباره عملیات و نتایج است در کشورهای توسعه یافته با توجه به پاسخ‌خواهی مالی و عملکردی نمایندگان مردم از بخش دولتی، نهادهای عالی حسابرسی این کشورها، گزارش‌های حاصل از انجام حسابرسی‌های مالی و عملکرد را در اختیار نمایندگان مردم در مجلس قرار داده و آنان را از نحوه مصرف صحیح و کارای منابع دولتی مطلع می‌کنند (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶). گزارش‌های حسابرسی عملکرد، نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی ایفا می‌کند (داجوتایت و ادموویکیوت، ۲۰۱۷). هدف اصلی این گزارش‌ها، تعیین این مسئله است که آیا سازمان‌های دولتی با توجه به مؤلفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی اداره می‌شوند (رایکبورن، ۲۰۱۳). ارائه اطلاعات کامل‌تر در مورد عملکرد واحدهای دولتی، ذینفعان را در ارزیابی کارایی، اثربخشی و تداوم خدمات ارائه شده یاری می‌رساند. رضایت استفاده‌کنندگان، مهم‌ترین شاخص اثربخشی برای حسابرسی عملکرد خدمات عمومی است (آرتور و همکاران، ۲۰۱۲). حسابرسی عملکرد به مؤسسات حسابرسی اجازه می‌دهد تا از طریق توصیه‌های گزارش‌های خود در بهبود صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نهادهای بخش عمومی سهیم باشند (تورس و همکاران، ۲۰۱۶). تعدیل قوانین و مقررات، تغییر در مدیریت منابع انسانی، تغییر در برنامه‌ریزی استراتژیک، عملکرد و مدیریت ریسک، تصویب بهترین رویه‌ها و تغییر در کارکنان به عنوان نتیجه‌ای از حسابرسی عملکرد مطرح شده‌اند (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵). ماهیت بخش عمومی و نیز قوانینی که دستگاه‌های اجرایی را مکلف به انجام حسابرسی عملکرد نموده ایجاد می‌کند که گزارش‌های حسابرسی

عملکرد، مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را شامل شود. ارائه اطلاعات کامل‌تر در گزارش‌های حسابرسی عملکرد، ذینفعان را در ارزیابی کارایی، اثربخشی و تداوم خدمات ارائه شده توسط واحدهای بخش عمومی یاری می‌رساند. گزارش حسابرسی عملکرد باید برای ذینفعان ایجاد ارزش کند و هدف‌های تهیه آن محقق شود. ارائه گزارش حسابرسی عملکرد با کیفیت، می‌تواند منجر به بهبود اداره امور و پاسخگویی بخش دولتی گردد.

پرسش اصلی پژوهش این است که «آیا بین اطلاعات مورد انتظار جهت ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد (سطح مطلوب) و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی (وضع موجود) تفاوت معنی‌داری وجود دارد؟»

در این پژوهش پس از مطالعه مبانی نظری مرتبط با حسابرسی عملکرد، اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد بخش عمومی مورد تحلیل قرار گرفته و با ابزار پرسشنامه، وضعیت موجود با وضعیت مطلوب مقایسه گردید. این پژوهش ضمن توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد و شناخت ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد، مبنایی برای بهبود پاسخگویی در بخش عمومی فراهم می‌کند. ساختار مقاله به این شرح است: بخش دوم به مبانی نظری حسابرسی عملکرد، الزامات قانونی حسابرسی عملکرد، گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی و مروری بر پیشینه پژوهش اختصاص داشته و بخش سوم روش پژوهش شامل روش گردآوری، جامعه و نمونه آماری و روایی و پایایی را توصیف می‌کند. بخش چهارم، تجزیه و تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش را گزارش نموده و در بخش پنجم، نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان شده است.

مبانی نظری

حسابرسی عملکرد در چارچوب مؤلفه‌ها

با استقرار مدیریت عمومی نوین که از ویژگی‌های مهمی نظیر تأکید بر خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به جای تأکید بر ورودی‌ها برخوردار بود، حسابرسی مالی و رعایت، قادر به انجام رسالت خود نبوده و نیاز به استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید. در چنین شرایطی حسابرسی عملکرد با مدیریت عمومی نوین وارد عمل شد تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت، سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد (باباجانی، ۱۳۸۹). به‌رغم پذیرش گسترده حسابرسی عملکرد در سطح جهان و وجود بدنه عظیم پژوهشی برای بررسی کار حسابرسی عملکرد و تعاریفی که از

حسابرسی عملکرد، ارزیابی مستقل مبتنی بر آینده، سیستماتیک و مبتنی بر کسب و کار مدیریت و فعالیت‌های سازمان است و هدف از انجام آن، منفعت رسانده به ذینفعان مختلف است که به حساب‌برسان اعتماد نموده تا هنجارها را شناسایی و به کارگیری صحیح منابع و ساختار بندی و فعالیت‌های سازمان به شیوه‌ای موفق را تأیید نماید (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۸). حسابرسی عملکرد، تدوین و توسعه مدل حسابرسی برای ارزیابی مؤلفه‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملکرد کسب و کارهای مختلف است که در سال‌های اخیر مؤلفه‌های محیط زیست، عدالت اجتماعی و اخلاق به سه مؤلفه فوق اضافه شده است (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷). این نیازها از مفاهیم تئوری ذینفعان برگرفته شده است. این تئوری ترکیبی از تئوری‌های سازمانی و اجتماعی است. اساس این تئوری، آن است که سازمان‌ها آنچنان بزرگ شده اند و تأثیر آنها آنچنان عمیق شده است که باید به گروه کثیری از جامع و ذینفعان توجه کنند. افراطی‌ترین حامیان تئوری ذینفعان بر این باورند که محیط زیست، گونه‌های جانوری و نسل‌های آینده نیز باید در زمره ذینفعان گنجانده شود. با توجه به تئوری مذکور در سال‌های اخیر مؤلفه‌های جدیدی مطرح شده و برخی از صاحب‌نظران بر شش مؤلفه کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، عدالت، اخلاق و محیط زیست تأکید بیشتری دارند. سه مؤلفه دیگر حسابرسی عملکرد را می‌توان به شرح زیر تعریف نمود:

- عدالت سازمانی؛ خودداری از هر گونه جانبداری و بی‌عدالتی در سازمان‌ها،

- محیط زیست؛ فعالیت سازمان‌ها به شیوه‌ای مسئولانه نسبت به محیط زیست،

- اخلاق سازمانی؛ رفتار اخلاقی و قانونی توسط مدیریت و کارکنان سازمان‌ها (حساس یگانه، ۱۳۸۳).

مؤلفه‌های پیشگفته، نقش اساسی در موفقیت یا شکست سازمان ایفا می‌کنند. زمانی که این مؤلفه‌ها در شکل‌های مختلف خود به کار می‌روند، به حساب‌برسان کمک می‌کنند تا ارزش‌افزایی قابل توجهی در کار حسابرسی داشته باشند و به صاحبکاران نشان دهند که حساب‌برسان علاقه‌مند به کمک به موفقیت سازمان هستند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۸). دامنه حسابرسی عملکرد به طور معمول برای تأکید بر دستیابی بر اهداف، شناسایی فرصت‌ها برای بهبود و پاسخگویی برای نتایج طراحی شده است (نالویک و میلز، ۲۰۱۵). منشأ وجود حسابرسی عملکرد، در پاسخ به افزایش مطالبه از نهادهای عمومی در مورد چگونگی استفاده از منابع محدود و اندازه‌گیری عملکرد این نهادها و پاسخگویی آنان بوده است

سوی برخی مؤسسه‌های عالی حسابرسی و کنگره بین‌المللی نهادهای عالی حسابرسی ارائه می‌شود، اغلب اظهار می‌شود که حسابرسی عملکرد مفهومی مبهم است و به دشواری می‌توان تعریفی برای حسابرسی عملکرد ارائه داد (سلیمانی و صادقی، ۱۳۹۳). حسابرسی عملکرد به مراتب، به عنوان ساختاری نرم‌تر و انعطاف‌پذیرتر از حسابرسی مالی به رسمیت شناخته شده است و برای حساب‌برسان بخش عمومی مجموعه‌ای پیچیده است که قضاوت بیشتری را در پی داشته و در نتیجه حساب‌برسان به طور مکرر در معرض انتقادات سازمان‌های بخش عمومی قرار دارند (فانل، ۲۰۱۵). تعاریف متعددی از حسابرسی عملکرد وجود دارد، به اعتقاد سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (اینستوسای)، حسابرسی عملکرد، بررسی هدفمند مدارک به منظور ارزیابی مستقل عملکرد سازمان، برنامه‌ها و فعالیت‌ها و نیز ارزیابی مستقل دستیابی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی برای بهبود در پاسخگویی و سهولت تصمیم‌گیری می‌باشد. در حقیقت این نوع حسابرسی متشکل از سه مؤلفه اساسی "کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی" است که از این بین حسابرسی اثربخشی سازمان، چالش برانگیزترین است (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵). هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی و ارتقاء تجربیات حساب‌برسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیت‌های موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران بستر مناسبی برای استقرار این حسابرسی فراهم کرده است (رحیمیان، ۱۳۸۲). نقدهایی به سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی به‌عنوان مبانی تعریف حسابرسی عملکرد وارد است. نخست آنکه همه حسابرسی‌های عملکرد شامل سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی نمی‌شود. دوم اینکه حتی اگر سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را واقعاً به‌عنوان قلمرو حسابرسی عملکرد در نظر بگیریم، این تعریف کامل نخواهد بود. حسابرسی عملکرد می‌تواند مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را به‌خصوص در بخش عمومی و دولتی شامل شود؛ مواردی مانند منافع عمومی و مسئولیت پاسخگویی، پیروی دقیق از اصول، موارد اخلاقی. سوم، بین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مرزهای شفاف وجود ندارد (سلیمانی و صادقی، ۱۳۹۳). امروزه، حسابرسی عملکرد، ارزیابی آینده محور، روشمند و مستقل اهداف سازمان است. در این حسابرسی، منابع اصلی شواهد شامل سیاست‌های عملیاتی، دستاوردهای مرتبط با اهداف سازمانی و داده‌های مالی است و کنترل‌های داخلی و اثربخشی سازمان نیز مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرد.

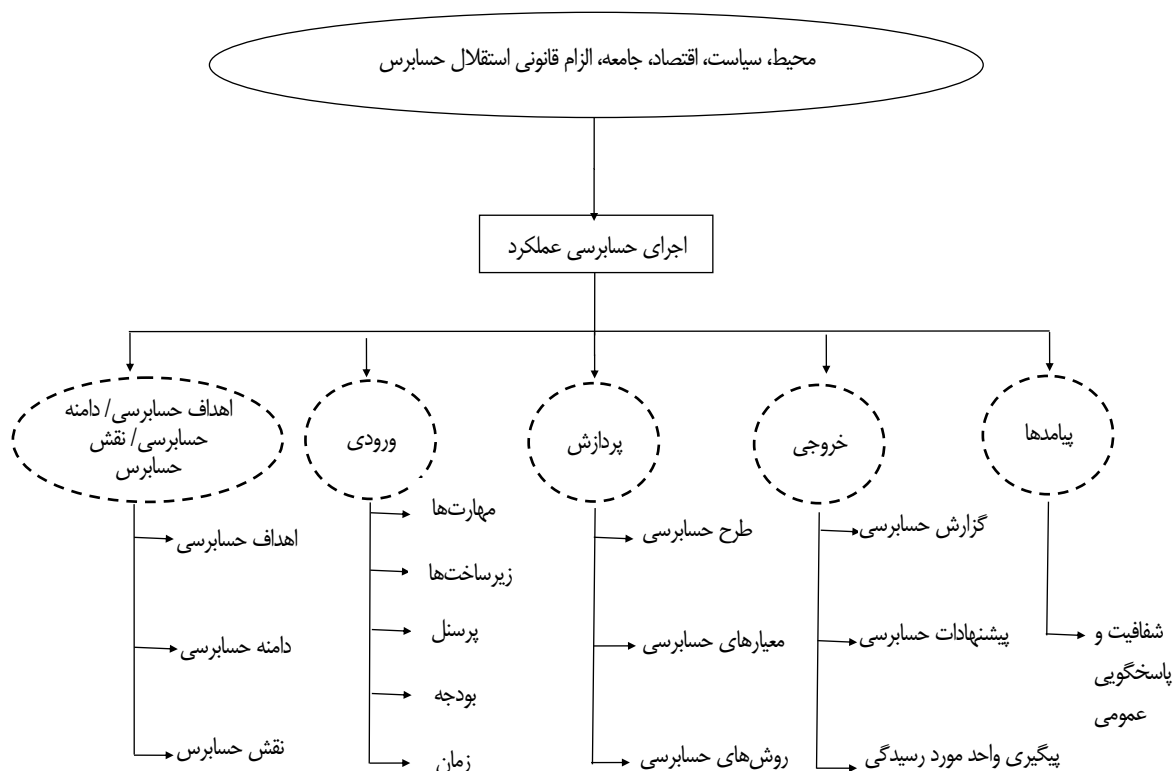
الزامات قانونی استقرار حسابرسی عملکرد در بخش

عمومی

استقرار حسابرسی عملکرد در کشور نیازمند وجود قوانین الزام‌آور و شفافیت است که زمینه لازم را برای اجرای صحیح آن فراهم نماید. اغلب کشورهای که سیستم حسابرسی عملکرد را با موفقیت در کشور خود مستقر نموده‌اند، قوانین و مقررات لازم‌الاجرای برای آن به تصویب رسانده‌اند. همزمان با سایر کشورهای جهان، حسابرسی عملکرد در ایران نیز پیشرفت‌های زیادی نموده و در قوانین و مقررات توجه زیادی به آن شده است. هیئت وزیران در سال‌های ۱۳۹۳ و ۱۳۹۵ بر اساس مفاد ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه (۱۳۹۵ و ۱۳۹۴-۱۳۹۰) و نیز ماده ۲۵ قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ مصوب اسفندماه ۱۳۹۳، جمعاً تعداد ۹۰ دستگاه اجرایی را مشمول حسابرسی عملکرد اعلام نموده و این دستگاه‌های اجرایی مکلف گردیدند که برای افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی، نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی از طریق سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و ارائه آن به مجمع عمومی اقدام کنند که با احتساب دو دستگاه اجرایی حذف شده از فهرست، اغلب

(گیلدنویس و روس، ۲۰۱۵). چارچوب حسابرسی عملکرد را می‌توان به صورت شکل ۱، نشان داد.

حسابرسی عملکرد در سال‌های اخیر دستخوش تحولات زیادی شده است. این تغییر با تغییرات ساختار دولت و دغدغه برای حاکمیت پاسخگویی و شفافیت ارتباط تنگاتنگی دارد. حسابرسی عملکرد به طور قابل ملاحظه‌ای علاوه بر اداره امور دولتی در تقویت اقتصاد دولتی و بهبود رفاه عمومی تأثیرگذار بوده است. چنین تغییراتی، حسابرسی عملکرد را به مشاور مستقل و خالق ارزش برای مدیریت تبدیل نموده (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷)، که در ارزیابی انواع و سطوحی از مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶). در حال حاضر حسابرسی عملکرد به طور گسترده توسط سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مرکزی برای راهبری خوب و شیوه‌ای از پاسخگویی قانونی و کنترلی مورد پذیرش واقع شده است (پارکر و جاکوبز، ۲۰۱۴). حسابرسی عملکرد با تأکید بر دو کارکرد یا هدف اصلی ظهور کرده است. در کارکرد اول، حسابرسی عملکرد به عنوان مکانیسمی برای افزایش پاسخگویی در بخش عمومی در نظر گرفته می‌شود. در کارکرد دوم، چنین انتظار می‌رود که حسابرسی عملکرد در آموزش، ایجاد بهبود و نیز تغییر مشارکت نماید (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷).



شکل ۱. چارچوب حسابرسی عملکرد (ایروان، ۲۰۱۵)

پاسخگویی عمومی باشیم.

گزارش حسابرسی عملکرد

هدف از تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد بیان نتایج حسابرسی، قانع کردن مدیریت در مورد اعتبار و ارزش پیشنهادها و سرانجام زمینه برای تغییرات سازنده است (بنی‌فاطمی، ۱۳۸۴). دو دلیل وجود دارد که حسابرسی عملکرد می‌تواند بر اداره یک سازمان عمومی تأثیر بگذارد:

- نخست، یافته‌ها و نتایج آن می‌تواند اطلاعاتی را فراهم سازد که مدیران از آنها برای بهبود سازمان استفاده کنند، بنابراین ارزش اطلاعاتی دارند.

- دوم اینکه یافته‌ها و نتایج می‌توانند منتشر شوند که در این صورت، ارزش پاسخگویی دارند (سلیمانی و صادقی، ۱۳۹۳).

گزارش‌های حسابرسی عملکرد الزاماً دارای شکل یکنواختی نیست، اما به طور کلی در برگزیده هدف حسابرسی و دامنه عملیات، محدودیت‌های حاکم بر رسیدگی، روش رسیدگی، یافته‌های مهم و پیشنهادها است. هدف اساسی گزارش‌ها، انتقاد از اشتباهات گذشته نیست اما به ایجاد ارزش و بهبود در سیستم‌ها و کنترل‌ها کمک می‌کند. در نتیجه، معمولاً دامنه و تأکید گزارش‌های حسابرسی عملکرد نسبت به گزارش‌های حسابرسی مالی متفاوت می‌باشند. حسابرس عملکرد باید مشخص نماید که اهداف، ماهیت شواهد و مدارک و گزارش حسابرسی عملکرد از انواع آنها در حسابرسی با قاعده متفاوت هستند (فردوسی، ۲۰۱۲). در چند دهه اخیر تغییرات قابل توجهی در محیط عملیاتی، فناوری، اقتصادی و اجتماعی رخ داده است و حسابرسان باید به گونه‌ای مناسب به این تغییرات واکنش نشان دهند و انتظار می‌رود که نحوه سازماندهی سازمان، میزان کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها را در پیروی از مأموریت، چشم‌انداز و اهداف مشخص شده، آزمون نمایند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۸). در بیشتر کشورها، ساختار گزارش به‌وسیله مؤسسه عالی حسابرسی^۲ تعیین می‌شود. در صورتی که هیچ ساختار تعیین شده‌ای وجود نداشته باشد، آنگاه حسابرس درباره ساختار گزارش تصمیم می‌گیرد. استانداردهای مشترک برای گزارش‌های حسابرسی عملکرد منجر به افزایش شفافیت و پاسخگویی می‌شود و این امر می‌تواند "شکاف انتظارات حسابرسی" را کاهش داده و به

گزارش‌های مذکور توسط سازمان حسابرسی ارائه شده است. در سال ۱۳۹۸ نیز ۵۰ شرکت مشمول توسط هیئت وزیران اعلام که از این شرکت‌ها، ۴۷ شرکت همان شرکت‌های مشمول سنوات قبل بوده و سازمان حسابرسی نیز از دستگاه‌های اجرایی مشمول حسابرسی عملیاتی است. حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی توسط هیئت عالی نظارت سازمان انجام می‌گیرد. ضمناً مقرر گردیده حسابرسی عملیاتی بقیه شرکت‌های مشمول توسط مؤسسه‌ای انجام شود که حسابرسی صورت‌های مالی شرکت مربوطه را بر عهده دارد. براساس تبصره ۲ ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، سازمان حسابرسی مکلف گردیده است که چارچوب و استانداردهای حسابرسی عملیاتی را ظرف مدت شش ماه پس از تصویب این قانون تهیه و ابلاغ نماید. در این راستا، تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی در دستور کار سازمان حسابرسی قرار گرفت. بر اساس ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی و رسیدگی دیوان محاسبات کشور مصوب سال ۱۳۹۴ کمیسیون مشترک برنامه و بودجه و محاسبات و اجتماعی مجلس شورای اسلامی، دیوان محاسبات کشور می‌تواند در اجرای وظایف و اختیارات خود حسب مورد انواع رسیدگی، بررسی و حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد را انجام دهد. در بخش بازتعریف و استقرار برنامه‌ریزی جامع حسابرسی دیوان محاسبات، اصلاح و ارتقای برنامه‌ریزی جامع حسابرسی، طراحی و بومی‌سازی حسابرسی عملکرد، بومی‌سازی استانداردهای حسابرسی و در استراتژی کلان توسعه و استقرار نظام‌های حسابرسی در حوزه‌های نوین نیز طراحی و پیاده‌سازی حسابرسی‌های نوین (زیست‌محیطی، پولشویی و مبارزه با فساد، IT، آسیب‌های اجتماعی و حسابرسی‌های اجتماعی پیش‌بینی گردیده است. در ماده ۸ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه (۱۴۰۰-۱۳۹۶) دولت مکلف گردیده برای ارتقاء و انطباق نظام نظارت مالی با نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق طراحی نظام نظارت مالی متناسب با شرایط کشور و نظارت مالی بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و نیز استقرار نظام نظارت مالی بازطراحی شده بر مبنای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نماید.^۳ انتظار می‌رود با افزایش اهمیت حسابرسی عملکرد در قوانین و مقررات، شاهد ارتقای جایگاه حسابرسی عملکرد و به دنبال آن بهبود

۲. آیین‌نامه اجرایی بندهای الف، ب و پ ماده ۸ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه و بخشی از دستورالعمل‌های اجرایی آن در سال ۱۳۹۸ تصویب و ابلاغ شده است.
۳. برای مؤسسات عالی حسابرسی در کشورهای مختلف از عناوینی مانند GAO و NAO استفاده می‌شود.

۱. هیئت عالی نظارت سازمان حسابرسی متشکل از یک رئیس و چهار نفر از افراد مسلط به امور حسابداری و حسابرسی است که رئیس هیئت عالی نظارت و یک عضو با پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیئت وزیران و دو عضو با انتخاب رئیس دیوان محاسبات و یک عضو با پیشنهاد دادستان کل کشور منصوب می‌شوند.

جدول ۱، ارسال گردید.

فرآیند حسابرسی عملکرد با صدور گزارش به اتمام نرسیده و باید از سوی حسابرس یا متولی نظارت، پیشنهادات قابل اجرا، برای اجرایی شدن پیگیری شوند. هدف از پیگیری، شناسایی واکنش‌های مدیریت در مقابل پیشنهادهای ارائه شده و ارزیابی نتایج این واکنش‌ها به منظور استفاده از بازخورد حاصل از آن است. این مرحله معمولاً هنگامی توسط حسابرس انجام می‌شود که موضوع در قراردادهای پیش‌بینی شده باشد. بخش‌های عمومی حسابرسی شده باید توصیه‌های حسابرسی عملکرد را اجرا نمایند تا شاهد بهبود عملکرد در این بخش‌ها باشیم و فعالیت‌های قوه مقننه و رسانه‌ها در مورد یافته‌های گزارش‌های حسابرسی نیز باید بیشتر باشد تا تأثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی افزایش یابد (بولچا و همکاران، ۲۰۱۹). به نظر می‌رسد که پس از بسترسازی و فراهم کردن زیرساخت‌های لازم در سال‌های آتی بتوان حسابرسی عملکرد را به طور مستمر انجام داد و در مرحله پیگیری است که می‌توان از اثربخشی انجام حسابرسی عملکرد اطمینان حاصل نمود. انجام مستمر حسابرسی عملکرد در بخش عمومی عامل مؤثری برای بهبود پاسخگویی و افزایش بهره‌وری خواهد بود.

مرور پیشینه پژوهش

اغلب ادعا بر آن است که حسابرسی عملکرد باعث بهبود کارایی، اثربخشی و پاسخگویی در بخش دولتی خواهد شد، هر چند شواهد مبتنی بر تحقیقات محدودی برای حمایت از این ادعا وجود دارد (رایکبورن، ۲۰۱۳). در زمینه حسابرسی عملکرد و در قالب اصطلاحات معمول شامل حسابرسی عملیاتی، نسبت به حسابداری و حسابرسی مالی مطالعات به مراتب کمتری انجام شده است. در ادامه به پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شده در زمینه حسابرسی عملکرد در بخش عمومی اشاره می‌گردد.

مدیریت خوب در دولت محلی کمک کند (پونتون و پرز، ۲۰۱۵). ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد سازمان حسابرسی بر اساس دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی تعیین گردیده و عمدتاً بر دو موضوع ارزیابی عملکرد و ارزیابی کنترل‌های داخلی تأکید دارد. برای گزارش نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی از چارچوب کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (کوزو) شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت استفاده گردیده و برنامه‌ریزی راهبردی، بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی، محیط زیست، پژوهش و تحقیقات، منابع انسانی، ارزیابی ریسک، ارزیابی عملکرد، تأمین قطعات و تجهیزات، فناوری اطلاعات و راهبری شرکتی از موارد با اهمیت ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد است (نخبه فلاح و همکاران، ۱۳۹۸). گزارش‌های حسابرسی عملکرد، ارزیابی مستقلی از فعالیت بخش عمومی بوده و تلاش می‌کند تا مدیریت منابع را بهبود بخشد و از طریق ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد و روش‌ها، ارزش سازمان‌های دولتی را افزایش دهد. ارائه گزارش حسابرسی عملکرد با کیفیت می‌تواند در بهبود فرایند عملیات مفید و مؤثر واقع شود (محمدی، ۱۳۹۳).

یک گزارش حسابرسی عملکرد مطلوب به قانونگذاران و نمایندگان مردم امکان می‌دهد به طور مؤثر عملکرد دولت و سازمان‌ها را مورد رصد قرار دهند و تصمیم‌گیرندگان بخش دولتی و عمومی را یاری نمایند تا تصمیماتی با دستاوردهای عملکردی بهتر اتخاذ نمایند. عموم مردم و سایر ذینفعان همچون بخش خصوصی، رسانه‌ها و سازمان‌های مردم‌نهاد نیز ممکن است با نگاه خاص خود به خروجی و نتایج حسابرسی عملکرد علاقه‌مند باشند. توزیع گزارش‌های حسابرسی عملکرد به ارتباط حسابرسان با سازمان مورد حسابرسی و ماهیت اطلاعات مندرج در گزارش بستگی دارد. گزارش‌های حسابرسی عملکرد در حال حاضر برای ذینفعان اشاره شده در

جدول ۱. مخاطب و ذینفع گزارش‌های حسابرسی عملکرد (نخبه فلاح و همکاران، ۱۳۹۸)

مخاطب و ذینفع گزارش حسابرسی عملکرد (عملیاتی)			حسابرس
معاونت امور بانکی، بیمه و شرکت‌های دولتی (وزارت امور اقتصادی و دارایی)	رئیس مجمع	هئیت مدیره دستگاه اجرایی	سازمان حسابرسی
کمیسیون‌های تخصصی مجلس	بالاترین مقام دستگاه اجرایی یا وزیر مربوطه		دیوان محاسبات کشور
معاونت نظارت و حسابرسی دفتر مقام معظم رهبری	بالاترین مقام نهاد مربوطه / مدیر هلدینگ	بالاترین مقام دستگاه اجرایی	مؤسسه حسابرسی مفید راهبر

پیشینه داخلی

نامناسب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، استفاده نکردن از نظام حسابداری مناسب، فقدان دانش و مهارت کافی، عدم استفاده از کارشناسان مستقل در انجام حسابرسی عملکرد، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، نبود شاخص مناسب برای سنجش معیارها، چارچوب نامناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد، عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد نسبت به حسابرسی عملکرد، آگاهی نداشتن مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد و عدم توجه مدیران ارشد به پیشنهادهای ارائه شده از سوی حسابرسان بخش عمومی، تناسب نداشتن اختیارات مدیران و کارکنان، نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی عمومی، محدودیت در بودجه و وجود نداشتن تشکلهای حرفه‌ای خصوصی تأثیرگذار، مهم‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی است.

پیشینه خارجی

پژوهش پراتاما (۲۰۱۹)، با هدف مطالعه در مورد برداشت حسابرسان و واحدهای حسابرسی شونده در مورد حسابرسی عملکرد بخش عمومی کشور اندونزی انجام شده است. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد تأثیر چشمگیری در بهبود عملکرد نداشته و در مورد درک انتظارات از نقش حسابرس و ارائه توصیه‌هایی که حل‌کننده‌تر هستند، در برداشت‌ها اختلاف وجود دارد.

اشمیتز (۲۰۱۹)، دیدگاه‌های ذینفعان در خصوص اثرگذاری حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشور استرالیا را بررسی نموده و به این نتیجه رسید که پاسخگویی مدیریتی، سیاسی و عمومی بین ذینفعان کلیدی (حسابرسی‌شوندگان، حسابرسان عملکرد، اعضای پارلمان و روزنامه‌نگاران) بر برداشت آنها از "اثر"، تأثیر می‌گذارد و تغییرات پیچیده و اصلاحات اساسی، در صورتی که به موقع و ضروری باشند، مفید و مؤثر تلقی خواهند شد.

پژوهش برینگسلیوس (۲۰۱۸)، نشان می‌دهد اخلاق به طور فزاینده به عنوان یکی از چندین بعد مهم عملکرد شناخته می‌شود. با این وجود، حسابرسی عملکرد که توسط مؤسسات عالی حسابرسی انجام می‌شود، معمولاً این بعد را شامل نشده و تأکید بیشتر بر روی سه مؤلفه (کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی) است. عدم تمایل به پرداختن به مسائل مربوط به سوءرفتار اخلاقی، عمل حسابرسی مؤسسات عالی حسابرسی را به یک مقطع حساس سوق داده است، جایی که در نهایت مشروعیت این حسابرسی‌ها در معرض خطر است. پس مؤسسات عالی حسابرسی باید حسابرسی اخلاقی به‌عنوان بعد چهارم اضافه کنند. بررسی نحوه اجرای اصول حسابرسی عملکرد در آلمان توسط وایریش (۲۰۱۸)، نشان می‌دهد تمرکز اصلی

در پژوهش باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی حسابرسی عملکرد، وضعیت عملکردی هر شاخص ارزیابی و با استفاده از دیدگاه خبرگان، میزان تفاوت موجود بین وضعیت موجود و مطلوب مشخص گردید. در تمامی موارد بین انتظارات (آنچه هست) با وضعیت مطلوب (آنچه باید باشد) فاصله معناداری وجود دارد.

یافته‌های پژوهش نخبه فلاح و همکاران (۱۳۹۸)، با استفاده از تحلیل تم نشان می‌دهد برای بهبود پاسخگویی در بخش عمومی لازم است علاوه بر سه مؤلفه اساسی (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی)، اطلاعات مرتبط با عوامل توسعه پایدار (برنامه‌ریزی راهبردی، رعایت قوانین و مقررات، محیط زیست، اخلاق و عدالت سازمانی) و سیستم‌ها و کنترل‌ها (کنترل‌های داخلی، راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، سیستم‌های ارزیابی عملکرد، سیستم‌های بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای، سیستم‌های بهیابایی و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه) در گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه گردد. باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، از طریق نظرخواهی از خبرگان با به‌کارگیری روش دلفی فازی، ابعاد الگوی نظام حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران را به ترتیب زیر ساخت‌ها، قوانین و مقررات لازم‌الاجرا، شناسایی و معرفی مقیاس‌های ارزیابی، فرهنگ‌سازی، تأمین نیروی انسانی و آموزش مستمر و استفاده از تیم‌های تخصصی و بخش خصوصی در نظر گرفته‌اند. نتایج حاصل از پژوهش داودی و همکاران (۱۳۹۸)، نشان داد که به نظر مدیران دولتی، اجرای حسابرسی عملکرد بر متغیرهای پاسخگویی (تعهد، تکریم، شفافیت، کنترل‌پذیری) تأثیر مثبت و معناداری داشته است. بر اساس نتایج پژوهش کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، چالش عمده حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران، تعریف و اندازه‌گیری معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بوده و اجرای مطلوب حسابرسی عملکرد مستلزم استفاده از تکنیک‌های نوین مدیریتی از جمله ارزیابی متوازن، مدیریت کیفیت جامع و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد. پژوهش احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، با هدف طراحی الگوی مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی برای بانک‌های دولتی انجام گرفته که بررسی نظرات خبرگان نشان داده عوامل زمینه‌ای، ساختاری و محتوایی به ترتیب اولویت‌بندی اعضای پانل قرار گرفته است.

نتایج تحقیق محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷)، مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶)، نظری‌پور (۱۳۹۶) و ایمانی برندق (۱۳۹۴)، نشان داد که عدم تدوین قوانین و استانداردهای حرفه‌ای مناسب، شفاف و روشن نبودن چشم‌انداز و اهداف بخش عمومی، اجرای

بوده و حمایت مجلس می‌تواند نقش مهمی در اجرای این نوع حسابرسی داشته باشد. نتایج پژوهش ساندر و همکاران (۲۰۱۰)، در کشور هلند نشان داد انجام حسابرسی عملکرد نه تنها باید در فرایند ارزیابی پاسخگویی ایفای نقش نماید بلکه باید در ارائه اطلاعاتی مفید واقع شود که مورد استفاده مدیریت سازمان به منظور بهبود عملکرد قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، حسابرسی عملکرد باید بین این دو نقش توازن برقرار نماید.

همانگونه که مشاهده می‌گردد پژوهش‌های قبلی در زمینه حسابرسی عملکرد عمدتاً بر فواید و چالش‌های اجرایی این حسابرسی در بخش عمومی متمرکز بوده و پژوهشی در خصوص ارزیابی گزارش‌های حسابرسی عملکرد انجام نشده است. بنابراین این پژوهش در راستای پر کردن خلاء موجود به ارزیابی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی پرداخته است.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش، پژوهش کاربردی و روش مورد استفاده نیز توصیفی پیمایشی است. هدف پژوهش کاربردی، آزمون مفاهیم نظری در موقعیت‌های واقعی است. در روش توصیفی پیمایشی، پژوهشگر به دنبال آن است که وضعیت کنونی موضوع پژوهش را با استفاده از جامعه آماری آزمون کند. هدف پژوهش توصیفی پیمایشی شناخت صفات، ویژگی‌ها، عقاید، نگرش‌ها، رفتارها و سایر مسائل افراد یک جامعه از طریق مراجعه به آنها است (طاهری و همکاران، ۱۳۹۷).

هدف اصلی پژوهش ارزیابی وضع موجود گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران و مقایسه با سطح مطلوب از منظر صاحب‌نظران حوزه حسابرسی عملکرد بوده پس نتایج آن را می‌توان برای بهبود گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی به کار گرفت. این پژوهش در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ در شهر تهران انجام شده است. در این پژوهش به منظور بیان مسئله، مبانی نظری و پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای استفاده شده و برای پاسخ به پرسش پژوهش از روش‌های میدانی استفاده می‌شود. برای گردآوری داده‌ها، از روش میدانی؛ پرسشنامه استفاده شده و داده‌های جمع‌آوری شده، با استفاده از آزمون‌های آماری متناسب با ماهیت پژوهش؛ مورد بررسی قرار می‌گیرد و در نهایت، با توجه به شرایط فعلی گزارش‌های حسابرسی عملکرد و همچنین، براساس اظهارات کارشناسان و متخصصان، راهکارهایی در جهت بهبود گزارش‌ها ارائه می‌شود.

مؤسسات حسابرسی عمومی در آلمان در حسابرسی عملکرد روی کارایی و اثربخشی بوده است. داجوتایت و ادوماویکیوت (۲۰۱۷)، تأثیر حسابرسی عملکرد به عنوان ابزار مهم کنترل خارجی را در زمینه اداره امور دولتی کشور لیتوانی مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد حسابرسی عملکرد باعث صرفه‌جویی در بودجه، کاهش هزینه‌ها، بهبود کیفیت عملکرد، تقویت سیستم مدیریت و فرایندهای سازمانی، بهبود قوانین و تقویت انضباط مالی می‌شود. آمارا (۲۰۱۵)، به بررسی عوامل بهبود حسابرسی عملکرد در بخش عمومی کشور لیبی می‌پردازد. یافته‌های این بررسی نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد در کشور لیبی می‌تواند از طریق افزایش مهارت‌های حسابرسان عملکرد با ارائه دوره‌های مختلف و نیز توجه مقامات رسمی و اداری در سطح بالاتر بهبود یابد.

اودیا (۲۰۱۴)، نقش دیوان محاسبات کشور نیجریه در ارتقای پاسخگویی بخش عمومی را مورد بررسی قرار می‌دهد و پیشنهاد شده است که تقویت نظارت مجلس، ایجاد ظرفیت سازمانی دیوان محاسبات از لحاظ استقلال، کیفیت کار و تأکید بیشتر بر حسابرسی عملکرد، پاسخگویی بخش عمومی را در نیجریه افزایش می‌دهد و نیاز به بهترین شیوه‌های حسابرسی بین‌المللی برای تثبیت و اصلاح حسابرسی در نیجریه وجود دارد.

روزا و همکاران (۲۰۱۴)، با اشاره به برنامه ریاضتی دولت اسپانیا در بخش عمومی، حسابرسی عملکرد را به عنوان راهکاری برای سنجش و بهبود کارایی در بخش عمومی اسپانیا مطرح کرده‌اند. ارزیابی حسابرسی عملکرد در مؤسسه عالی حسابرسی اندونزی در پژوهش ایراوان (۲۰۱۴)، نشان داد که تجدید ساختار حسابرسی عملکرد در بخش عمومی اندونزی و در پیش گرفتن نگرش و راهبردی تازه ضروری است و به منظور بهبود پاسخگویی عمومی، حسابرسی عملکرد باید علاوه بر ابعاد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، ابعاد محیطی و پایداری را نیز شامل شود. رونالد و توماس (۲۰۱۴)، آموزش، تأمین مالی، قوانین ایالتی و محلی، حسابرسی داخلی، رهنمودها و استانداردهای حسابرسی عملکرد، صلاحیت کارکنان، حسابرسی داخلی، دسترسی به اطلاعات و استقلال و فردوسی (۲۰۱۲)، کمبود نیروی انسانی آموزش دیده، عدم استفاده از خدمات مشاوران و عدم وجود اهداف از پیش تعیین شده را به عنوان مهم‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد به ترتیب در کشورهای کانادا و بنگلادش مطرح نمودند.

رایکبورن (۲۰۱۳)، در پژوهشی بر اساس نظرات حسابرسان دیوان محاسبات نروژ به این نتیجه رسید که انجام حسابرسی عملکرد در بخش عمومی این کشور دارای منافع

مؤلفه‌های اصلی و فرعی

بر اساس مبانی نظری پژوهش اگر سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را به‌عنوان قلمرو حسابرسی عملکرد در نظر بگیریم، این تعریف کامل نخواهد بود. اطلاعات گزارش‌های حسابرسی عملکرد در قالب سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها تقسیم‌بندی گردیده که در ادامه به تفکیک تشریح شده است:

سه مؤلفه اساسی

سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عناصری هستند که سنگ‌بنای اصلی ساختمان تعریف حسابرسی عملکرد را می‌سازند. این سه مؤلفه به‌صورت گسترده‌ای در ادبیات و کتاب‌های راهنما و استانداردها و قوانین برای نهادهای حسابرسی عمومی ذکر می‌شوند.

توسعه پایدار

توسعه پایدار در گرو توجه به ابعاد مختلف اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و زیست‌محیطی است. از توسعه پایدار تاکنون تعاریف متعددی ارائه شده است، اما در مجموع توسعه پایدار را می‌توان تلاش انسان برای آشتی میان پیشرفت، توسعه، حفاظت از محیط زیست و منابع موجود در جهان دانست. به سخن دیگر، توسعه پایدار را می‌توان برآوردن نیازهای نسل حاضر بدون لطمه زدن به منابع مورد استفاده نسل‌های آینده در جهت برآوردن نیازهای طبیعی آنها دانست (قادرزاده و همکاران، ۱۳۹۶). آنچه در تعاریف مربوط به توسعه پایدار مشترک هست، جنبه پویایی آن، رفع نیازهای اساسی، توجه به حفاظت از محیط زیست و جلوگیری از تخریب و آلودگی آن است. از اهداف اصلی توسعه پایدار، دستیابی به سطحی معقول از خوب زیستی اقتصادی است که به طور عادلانه بین اقشار جامعه توزیع شده باشد و بتواند به طور مداوم بین نسل‌های آینده تداوم یابد. در این تعریف پایداری در واقع گذار جامعه از رشد اقتصادی مبتنی بر مصرف بی‌حد و حصر منابع تجدیدنپذیر به پیشرفت و بهبود کیفیت زندگی مبتنی بر استفاده بیشتر از منابع تجدیدپذیر در درازمدت است که مفاهیمی چون عدالت و اخلاقیات در آن مشهود است. پس قلمرو توسعه پایدار، تنها به حفاظت از محیط زیست محدود نمی‌شود، بلکه مفاهیمی نظیر عدالت اجتماعی، توزیع عادلانه ثروت، اخلاقیات، مشارکت مردم در تصمیم‌گیری‌ها و برنامه‌ریزی‌ها را نیز شامل می‌شود. در واقع همه زوایای زندگی انسان امروزی و نسل‌های آینده را در بر می‌گیرد (آقاجانی و خیری‌دوست، ۱۳۹۴). در ادامه به سه مؤلفه

طبقه‌بندی شده تحت عنوان توسعه پایدار شامل محیط زیست، اخلاق و عدالت سازمانی پرداخته می‌شود.

محیط زیست: تعامل بین شرکت‌ها و سازمان‌ها به عنوان مجریان اهداف و برنامه‌های دولت با محیط زیست، یک پیش شرط فهم شکاف توسعه پایدار موجود در سطح خرد است که در کل اقتصاد کشور می‌تواند تعمیم یابد (فتوره و دارابی، ۱۳۹۶). در عصر حاضر، با توجه به وجود برخی محدودیت‌های زیست محیطی به ویژه در تجارت جهانی و تنگ شدن عرصه رقابت، همگان بر این موضوع توافق نظر دارند که مدیران واحدهای تجاری نه تنها باید هزینه‌های عملیاتی را کاهش دهند، بلکه باید تأثیرات زیست محیطی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی خود را نیز به حداقل برسانند.

اخلاق: اخلاق را مجموعه‌ای از صفات روحی و باطنی انسانی تعریف کرده‌اند که به صورت اعمال و رفتاری از خلیات درونی انسان ناشی می‌شود و بروز ظاهری پیدا می‌کند (کاروان و مرادی، ۱۳۹۷). رعایت اخلاق در سازمان، امری لازم و ضروری است پس لازم است در تعیین اثربخشی (میزان تحقق اهداف سازمانی) و هدایت منابع (از جمله منابع انسانی) به میزان آموزش اخلاق در سازمان توجه شود.

عدالت سازمانی: عدالت سازمانی به ادراک کارکنان از انصاف و رفتارهای عادلانه شغلی اشاره می‌کند. تحقیقات نشان داده است که فرایندهای عدالت نقش مهمی را در سازمان ایفاء می‌کنند. شناسایی ابعاد مختلف عدالت سازمانی و استقرار آن در تمام رویه‌ها و فرایندهای درون سازمانی و برون سازمانی برای مدیران سازمان ضروری است. عدالت اغلب در قالب واژه‌های انصاف، عمل متقابل و بی‌طرفی در نظر گرفته می‌شود.

سیستم‌ها و کنترل‌ها

انجام رسالت و مأموریت هر سازمانی متأثر از عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده تحت عنوان سیستم‌ها و کنترل‌ها استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل اجرای کار، مؤثر و با صرفه عملیات سازمان، مطابقت عملیات با قوانین و مقررات و حفاظت از منابع سازمانی نیز دنبال می‌شود که لازمه فعالیت‌ها و عملیات در تحقق رسالت و مأموریت سازمان به شمار می‌رود. سیستم‌ها و کنترل‌ها بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های

اجراشدنی برای دستیابی به وظیفه‌ها، هدف‌ها و مقاصد و به عبارت دیگر پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است. در این پژوهش مؤلفه اصلی سیستم‌ها و کنترل‌ها به مؤلفه‌های فرعی شامل کنترل‌های داخلی، راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، سیستم‌های ارزیابی عملکرد، سیستم‌های بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای، سیستم‌های بهایابی، سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه طبقه‌بندی شده که شرح آنها در ادامه آمده است:

کنترل‌های داخلی: ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی، امروزه به خوبی احساس می‌شود؛ زیرا سیستم کنترل داخلی اگر به درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سیستم‌های اطلاعاتی می‌شود و کیفیت گزارشگری بخش عمومی را بهبود می‌بخشد و مطابقت آن با قوانین موضوعه را سبب می‌شود. از این رو طراحی و اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی در بخش عمومی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است (طاهری و همکاران، ۱۳۹۷). به همین دلیل، مدیران بخش‌های عمومی باید برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هر گونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابداری نسبت به فعالیت‌های انجام‌شده، به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب بپردازند. برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مدیران و ایجاد شفافیت اطلاعاتی و برقراری نظم و انضباط مالی و مبارزه با مفاسد اقتصادی و مالی ضرورت دارد تا کنترل داخلی اثربخش در سازمان‌های بخش عمومی استقرار یابد که استقرار این کنترل‌های داخلی قوی و مؤثر باعث شفافیت گزارشگری مالی و ارتقای ظرفیت پاسخگویی مالی و عملیاتی خواهد شد. امروزه، حسابرسی عملکرد، ارزیابی آینده محور، روشمند و مستقل اهداف سازمان است. در این حسابرسی، منابع اصلی شواهد شامل سیاست‌های عملیاتی، دستاوردهای مرتبط با اهداف سازمانی و داده‌های مالی است و کنترل‌های داخلی و اثربخشی سازمان نیز مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۸).

راهبری شرکتی: راهبری شرکتی (حاکمیت شرکتی) مجموعه‌ای است از روابط بین سهامداران، مدیران و حسابرسان شرکت که متضمن برقراری نظام کنترلی به منظور رعایت حقوق سهامداران جزء و اجرای درست مصوبات مجمع و جلوگیری از سوءاستفاده‌های احتمالی می‌باشد. این قانون که

بر نظام پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی استوار است مجموعه‌ای از وظایف و مسئولیت‌هایی است که باید توسط ارکان شرکت صورت گیرد تا موجب پاسخگویی و شفافیت گردد. راهبری شرکتی در بخش عمومی به علت وجود اهداف و ساختار مدیریتی متنوع، متمایز از بخش خصوصی است لیکن با مطالعه ادبیات موجود می‌توان بیان کرد که عموماً راهبری شرکتی مؤسسات دولتی به عنوان روش کنترل و راهبری، شامل مجموعه‌ای از اصول و قوانین شفاف از جمله یکپارچگی، صداقت، شفافیت و پاسخگویی است. هدف از اصول راهبری شرکتی، کمک به ختم‌شده‌گذاران در ارزیابی و بهبود چارچوب قانونی، مقرراتی و نهادی برای راهبری شرکتی با هدف حمایت از اثربخشی، کارایی، رشد پایدار و ثبات مالی شرکت است (اسعدی، ۱۳۹۵). از جمله برنامه‌های حاکمیت شرکتی می‌توان به استراتژی‌ها و اهداف شرکت، برنامه‌های تجاری، کمیته حسابرسی، ساختار کنترلی، مدیریت ریسک، ارزیابی عملکرد، و نظارت بر عملکرد اشاره کرد (حسینی و گرامی‌راد، ۱۳۹۷).

حسابرسی عملکرد در شناخت اجزای حاکمیت شرکتی، اعمال شدن یا نشدن آنها را نیز مورد توجه قرار می‌دهد. حاکمیت شرکتی مؤثر در بخش دولتی می‌تواند استفاده کارآمد از منابع و پاسخگویی نسبت به آنها را افزایش داده، مدیریت و ارائه خدمات را بهبود بخشد و به این ترتیب به بهبود زندگی مردم کمک کند. آیین‌نامه راهبری شرکتی در شرکت‌های دولتی موضوع بند "ب" ماده (۴) قانون برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی در حال تصویب در هیئت وزیران می‌باشد. بر اساس مواد ۳۹ و ۴۱ این آیین‌نامه، مسئولیت نظارت بر حسن اجرای این مصوبه بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده و مجامع عمومی شرکت‌های مشمول این آیین‌نامه که مرجع تصویب اساسنامه آنها، هیئت وزیران می‌باشد موظفند حداکثر ظرف مدت سه ماه نسبت به اصلاح اساسنامه شرکت‌های مشمول اقدام لازم به عمل آورند.

مدیریت ریسک: با رشد رقابت میان سازمان‌های امروزی و تهدیدات و فرصت‌هایی که گریبان‌گیر تمامی سازمان‌ها در سطوح مختلف داخلی و بین‌المللی می‌باشد، مفهوم ریسک اهمیت بسیار زیادی پیدا کرده است. تهدیدات یاد شده می‌تواند به حدی باشد که سازمان را با شکست مواجه نماید. از این رو مدیران برای رشد و بقای سازمان باید به فکر راه‌هایی برای کاهش ریسک‌های نامطلوب باشند (حسینی و همکاران، ۱۳۹۳). مدیریت ریسک کاربرد سیستماتیک

افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی بودجه، نحوه تخصیص منابع از طریق تأکید بر اهداف سنجش پذیر، افزایش پاسخگویی مسئولان امر در قبال اعطای آزادی عمل بیشتر، از جمله ویژگی‌های خاص بودجه‌ریزی عملیاتی نسبت به سایر شیوه‌های بودجه‌ریزی است که دولت‌ها را برای استقرار چنین شیوه‌ای اقتناع کرده است (رضایی، ۱۳۹۵). نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با هدف نتیجه محوری این سند مالی تلاش می‌کند با پیوند اعتبارات بودجه‌ای به نتایج اقدامات دولت به اهداف صرفه‌جویی، شفافیت، کارایی، و اثربخشی بودجه دست یابد. بودجه‌ریزی عملیاتی به اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی این بخش می‌پردازد. بر اساس نتایج پژوهش مرادی و صفی‌خانی (۱۳۹۵)، نظام بودجه‌ریزی فعلی مناسب ارزیابی نمی‌شود و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی می‌تواند به بهبود ایفای مسئولیت پاسخگویی منجر شود و نتایج پژوهش کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، نشان می‌دهد زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کشور بر پاسخگویی مالی در بخش عمومی تأثیری نداشته در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دارد. ارزیابی عملکرد دولت در بودجه‌ریزی عملیاتی در قالب معیارهای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی نمایان شده و ابزار مکمل این امر، پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد است. بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان یکی از روش‌های جدید بودجه‌ریزی بر اهمیت شناسایی نتایج قابل اندازه‌گیری حاصل از هزینه‌های عمومی تأکید داشته و می‌تواند شفافیت خاصی به فرآیند بودجه‌ریزی در سازمان‌های دولتی بخشیده و پاسخگویی نسبت به هدف‌های طرح‌های سازمانی را افزایش دهد (حسن آبادی و صراف، ۱۳۸۷).

سیستم‌های بهایابی: وقوع رویدادهایی نظیر توسعه رقابت جهانی، پیشرفت فناوری اطلاعات و دسترسی به سیستم‌های اطلاعاتی ارزان در سال‌های اخیر و داشتن نگرش‌هایی همچون رضایت مشتریان، مدیریت فعالیت‌ها را اجتناب‌ناپذیر کرده است. موفقیت و تداوم فعالیت در محیط رقابتی جدید، مستلزم استفاده از روش‌های نوینی است که کسب‌وکار را در رده جهانی قرار می‌دهد. از مهم‌ترین ابزارهای رقابتی در این زمینه، عامل قیمت و تعیین بهای تمام‌شده خدمات و محصولات است (دوشابی و همکاران، ۱۳۹۴). دولت‌های خیلی موفق بین اثربخشی و کارایی تعادل برقرار می‌کنند؛ این موضوع با استفاده از اطلاعات هزینه و مدیریت آنها به دست می‌آید. مدیریت هزینه را می‌توان فرآیند برنامه‌ریزی و کنترل اثربخش هزینه‌های دولت معرفی کرد. وجود تکنیک‌های متعددی همچون هزینه‌یابی

سیاست‌های مدیریتی، رویه‌ها و فرایندهای مربوط به فعالیت‌های تحلیل، ارزیابی و کنترل ریسک می‌باشد. سازوکارهای کنترلی و مدیریت ریسک شفاف، عناصر ضروری برای دستیابی به اهداف مؤسسات دولتی است. تقاضا برای راهبردهای مدیریت ریسک بهتر در سازمان‌های دولتی از پیچیدگی و پویایی محیط عمل، نیازهای روزافزون جامعه همراه با الگوی غیرقابل پیش‌بینی عمومی و منابع رو به کاهش برای توسعه ملی سرچشمه می‌گیرد (فتحی و همکاران، ۱۳۹۶). عدم اطمینان محیطی و شدت رقابت سازمان‌ها و مدیران، آنها را با چالش‌های متعدد مواجه ساخته است. شناسایی و مدیریت ریسک از رویکردهای جدیدی است که برای تقویت و ارتقای اثربخشی سازمان‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. مدیریت ریسک با اهدافی مانند شناسایی ریسک‌های احتمالی، کاهش ریسک‌ها، تصمیم‌گیری بهتر درباره بحران‌های احتمالی و برنامه‌ریزی در پروژه‌های مختلف انجام می‌شود. بررسی و مدیریت ریسک مناسب‌ترین و مطمئن‌ترین راه برای مبارزه با موانع و تهدیدهای احتمالی یک پروژه است.

سیستم‌های ارزیابی عملکرد: ارزیابی عملکرد سازمان‌های بخش عمومی امروزه در کشورهای توسعه یافته به صورت مداوم صورت می‌گیرد و در نظام برنامه‌ریزی این کشورها جایگاهی شایسته دارد. در صورتی که این امر در کشورهای در حال توسعه همچنان مغفول مانده و یا به صورت ناکارآمد به آن نگریسته می‌شود بر همین اساس نیز نتایج ارزیابی‌های انجام گرفته نتایج قابل استفاده و مطلوبی نمی‌باشد. ارزیابی عملکرد سازمان‌های بخش عمومی و دقت آن نقش کلیدی در موفقیت این سازمان‌ها دارد. اگر سیستم ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی مناسب دستگاه‌های دولتی نباشد، اهداف و رفتارهای انحرافی و فرهنگ نامناسب را در اجرای عملکرد سازمان‌های دولتی به وجود خواهد آورد (الوانی و همکاران، ۱۳۸۴). سنجش، ارزش‌گذاری و قضاوت در خصوص عملکرد دستگاه‌های اجرایی کشور بر اساس قوانین و مقررات مصوب، معیارهای اثربخشی، کارایی اقتصادی و اخلاقی به منظور ارتقای کیفیت خدمات دولتی از اهداف ارزیابی عملکرد می‌باشد. ارزیابی عملکرد در بهبود مستمر در سازمان‌های بخش عمومی بسیار مؤثر می‌باشد.

سیستم‌های بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای: تحولات در نقش و مأموریت‌های دولت در اداره امور جامعه، نظام‌های بودجه‌ریزی و مدیریت مالی دولت‌ها را نیز متحول کرده است.

عمومی و خصوصی محسوب می‌گردد. بکارگیری سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در بخش عمومی مانند بخش خصوصی سبب ایجاد طبقه‌بندی اطلاعاتی، دسترسی سریع و آسان به اطلاعات، پاسخگویی به موقع، تعامل با شهروندان و تصمیم‌گیری مؤثر شده است.

ساختار پرسشنامه

اطلاعات مذکور در ۳۰ پرسش دسته‌بندی شده و پس از راهنمایی اساتید و بهره‌جستن از رهنمودهای صاحب‌نظران شاغل در حسابداری عملیاتی، در قالب پرسشنامه‌ای در اختیار اعضای نمونه انتخاب شده از جامعه آماری قرار می‌گیرد. با توجه به موضوع پژوهش، در این نوع پرسشنامه، حالت استاندارد وجود نداشته پس پرسشنامه استفاده شده، پرسشنامه "خود ساخته" است. مؤلفه‌های اصلی، فرعی و نقاط قابل تأکید گزارش حسابداری در ساختار پرسشنامه به شرح جدول ۲، بیان شده است. سؤالات پرسشنامه به سه بخش تفکیک شده است: بخش اول (مشخصات فردی)، بخش دوم (سؤالات تخصصی)، و بخش سوم (سؤالات تشریحی). پرسشنامه شامل سؤالات باز و بسته می‌باشد، در بخش دوم پرسشنامه مذکور از صاحب‌نظران درخواست می‌شود که موافقت یا مخالفت خود را با هر یک از ۳۰ پرسش درج شده در پرسشنامه مشخص کرده و میزان موافقت و یا مخالفت خود را به صورت عددی از ۰ تا ۹ که در پیوستار هر پرسش مشخص شده است را اعلام نمایند. سپس در گزینه بعدی پاسخ‌دهنده ارزیابی خود را از مناسب بودن وضع موجود بابت ارائه گزارش موارد اعلام شده در گویه از طریق پیوستار به صورت عددی از ۰ تا ۹ مشخص می‌نماید (مطابق شکل ۲).

به عنوان نمونه، گزارش‌های حسابداری عملکرد حسابداری باید "رعایت اصول راهبری شرکتی" را منعکس نماید.

پس از تنظیم پرسشنامه یک بررسی مقدماتی بر روی آن انجام گرفت. هدف این بررسی بر طرف نمودن اشکالات احتمالی بود. هرگونه اصلاح سؤال‌های پرسشنامه به نتیجه حاصل از این بررسی مقدماتی بستگی داشت. علاوه بر نظرخواهی از اساتید راهنما و مشاور، نظرات سه نفر از صاحب‌نظران نیز در خصوص پرسشنامه دریافت و موارد اصلاحی آنان نیز قبل از توزیع پرسشنامه بین نمونه آماری

هدف، کارت ارزیابی متوازن، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، نظریه محدودیت‌ها و... برای مدیریت هزینه و اختصاص بودجه برای این امر توسط دولت تنها زمانی مفید و قابل استفاده است که عزم جدی دولت وجود داشته باشد. طبق بند (الف) تبصره ۲۰ قانون بودجه سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ کل کشور، در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تمامی دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری از جمله بانک‌ها و شرکت‌های دولتی، مکلفند نسبت به تکمیل و استقرار کامل سامانه (سیستم) حسابداری قیمت تمام‌شده اقدام کنند. با توجه به اهداف و تکالیف دولت در اصلاح نظام بودجه‌ریزی کشور به ویژه مبحث اصلاح روش‌های مدیریت بودجه که موضوع محاسبه قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها، شفافیت عملکرد و حسابداری مدیران را پیگیری می‌کند لازم است نظام بودجه‌بندی و هزینه‌یابی دستگاه‌های اجرایی اصلاح و ارتباط معنادار و تأثیرگذاری بین فعالیت‌ها و بودجه به وجود آید که ضروری است سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با پیگیری فرایند محاسبه هزینه فعالیت‌ها و سپس اختصاص منابع به دستگاه‌ها بر حسب فعالیت در مرحله تخصیص اعتبار گام‌های جدی و اساسی در تحقق بودجه‌ریزی عملیاتی در نظام بودجه‌ریزی دولتی برداشته شود.

سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه: در دنیای رقابتی امروز، سیستم‌ها و بانک‌های اطلاعاتی جامع در هر سازمان، به خصوص سازمان‌های بزرگ به یکی از نیازهای اساسی تبدیل شده است و هر چه سازمان‌ها بزرگتر و چندشعبه‌ای باشند، این نیاز به طور گسترده‌تری احساس می‌شود (سهرابی و همکاران، ۱۳۹۵).

در محیط متحول، پویا و رقابتی کسب و کار کنونی سازمان‌ها، توسعه و استقرار سیستم‌های اطلاعاتی مدرن به صورت بسیار گسترده مورد توجه مدیران قرار گرفته و کاربرد این سیستم‌ها تأثیرات شگرفی را در تسهیل فرآیند مدیریت بر جای گذاشته است، به گونه‌ای که با ارائه ابزارهای تولید، پردازش و توزیع اطلاعات به مدیران سطوح مختلف این امکان را فراهم نموده که با اتکا به دانش بیشتر بتوانند بر جریان حرکت اطلاعات در سازمان خود نظارت داشته باشند و مدیریت سنجیده و فنی‌تری بر آن اعمال نمایند. بنابراین، ارزیابی موفقیت سیستم اطلاعاتی از مهمترین موضوعات در همه سازمان‌ها اعم از بخش

۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	میزان توافق یا عدم توافق (نظر شما)	<input type="checkbox"/> مخالف	<input type="checkbox"/> موافق
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	------------------------------------	--------------------------------	--------------------------------

۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	ارزیابی وضعیت موجود
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---------------------

شکل ۲. پیوستار گویه به صورت عددی از ۰ تا ۹

جدول ۲. تقسیم‌بندی اطلاعات گزارش‌های حسابرسی عملکرد (ساختار پرسشنامه)

شماره سؤال	نقاط قابل تأکید	مؤلفه فرعی	مؤلفه اصلی
۱	کمّی بودن اهداف پیش‌بینی شده در برنامه‌ها	اثربخشی	سه مؤلفه اساسی (۳E)
۲	اندازه‌گیری کمی اهداف محقق شده		
۳	میزان کمی دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده		
۴	مقایسه اهداف پیش‌بینی شده در برنامه‌ها با معیارها		
۵	مشخص بودن بهای تمام شده خدمات، فعالیت‌ها، پروژه‌ها و طرح‌های پیش‌بینی شده در برنامه‌ها	کارایی	
۶	اندازه‌گیری بهای تمام شده واقعی خدمات، فعالیت‌ها، پروژه‌ها و طرح‌ها		
۷	مقایسه بهای تمام شده واقعی خدمات و فعالیت‌ها و پروژه‌ها و طرح‌ها با مقادیر پیش‌بینی شده آنها		
۸	مشخص بودن بهای منابع تحصیل شده	صرفه اقتصادی	
۹	مقایسه بهای منابع تحصیل شده با معیارها		
۱۰	تعریف و تنظیم هزینه‌های جاری در سقف درآمدهای جاری	عدالت	
۱۱	مصرف منابع عمومی دولت و استقراض برای سرمایه‌گذاری‌های قابل توجیه طبق برنامه راهبردی		
۱۲	منصفانه بودن نظام‌های استخدامی، انتصابات و ارزیابی عملکرد کارکنان		
۱۳	رعایت عدالت بین نسلی		
۱۴	عدالت در توزیع منابع و توزیع فرصت‌ها	اخلاق	
۱۵	اقدامات عملی سازمان در جهت حمایت از اهمیت درستکاری و پایداری به ارزش‌های اخلاقی		
۱۶	استقرار فرآیندهای لازم جهت ارزیابی عملکرد افراد در جهت رعایت ارزش‌های اخلاقی	محیط زیست	
۱۷	فعالیت‌های پیشگیری از بروز آلودگی و تخریب زیست محیطی		
۱۸	اعمال قوانین و مقررات و استانداردهای زیست محیطی در ارتباط با کلیه طرح‌های اجرایی	سیستم‌ها و کنترل‌ها	
۱۹	برنامه‌ریزی راهبردی		
۲۰	رعایت قوانین و مقررات		
۲۱	پایداری سازمان		
۲۲	پژوهش و تحقیقات		
۲۳	کنترل‌های داخلی		
۲۴	راهبری شرکتی		
۲۵	مدیریت ریسک		
۲۶	سیستم‌های ارزیابی عملکرد		
۲۷	سیستم‌های بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای		
۲۸	سیستم‌های بهیابایی		
۲۹	سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه		
۳۰	مدیریت فرآیندهای کسب و کار		

اعمال گردید.

تعیین اعتبار ابزار اندازه‌گیری وجود دارد از جمله روایی محتوا. روایی محتوای یک پرسشنامه معمولاً توسط افرادی متخصص در موضوع مورد مطالعه تعیین می‌گردد. بنابراین پرسشنامه مذکور با راهنمایی‌های کارشناسان خبره و اساتید طراحی و در نهایت توسط آنان بررسی و تأیید گردید. پایایی با این امر سروکار دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسان به دست می‌دهد. برای محاسبه ضریب پایایی شیوه‌های مختلفی به کار برده می‌شود از جمله آلفای کرونباخ. مقدار ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای پرسشنامه به شرح جدول ۴، می‌باشد.

آزمون پایایی سؤالات پرسشنامه نشان می‌دهد که ضرایب آلفای کرونباخ حاصل از حداقل ۰/۸۹۳ تا حداکثر ۰/۹۷۴ در نوسان بوده که همگی در حد قابل قبول به بالا هستند.

نتایج و تجزیه و تحلیل داده‌ها

پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، ابتدا داده‌های مربوطه در اکسل وارد گردید و با استفاده از نرم‌افزار SPSS۱۶ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسشنامه، آمار توصیفی شامل توزیع فراوانی و نیز آزمون‌های آماری شامل آزمون دوجمله‌ای به منظور

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش برای توزیع پرسشنامه شامل نهادهای حرفه‌ای مرتبط با حسابداری عملکرد در بخش عمومی به شرح جدول ۳، می‌باشد.

چون جامعه مورد مطالعه کوچک (محدود) می‌باشد، پس از محاسبه n با استفاده از فرمول کوکران، با استفاده از ضریب زیر حجم نمونه اصلاح می‌شود:

$$n' = \frac{n}{1 + \frac{n}{N}}$$

N حجم جامعه (۱۰۹ نفر) و n حجم نمونه اولیه با فرمول کوکران ۸۵ نفر محاسبه شده است. بنابراین با استفاده از فرمول اصلاح شده کوکران، حداقل حجم نمونه ۴۸ نفر نسبت به جامعه آماری به دست آمده است.

روایی و پایایی پرسشنامه

مفهوم روایی به این سؤال پاسخ می‌دهد که پرسشنامه تا چه حد خصیصه مورد نظر را می‌سنجد. روش‌های متعددی برای

جدول ۳. جامعه آماری

توضیحات	تعداد- نفر	سمت سازمانی	سازمان
	۵۱	حسابرس کل، مدیر کل، مستشار و معاون رئیس کل	دیوان محاسبات کشور
واحد حسابداری عملیاتی و واحدهایی که گزارش حسابداری عملیاتی ارائه نموده‌اند	۴۰	حسابرس ارشد / سرپرست / سرپرست ارشد / مدیر	سازمان حسابداری
عضو هیئت مدیره و عضو کارگروه حسابداری عملیاتی	۱۱	شریک و مدیر	جامعه حسابداران رسمی ایران
واحد حسابداری عملیاتی	۷	سرپرست / سرپرست ارشد / مدیر	مؤسسه حسابداری مفید راهبر
	۱۰۹	جمع کل	

جدول ۴. محاسبه پایایی سؤالات پرسشنامه

آلفای کرونباخ		تعداد سؤال	شماره سؤالات	عامل
وضع موجود	وضع مطلوب			
۰/۹۲۶	۰/۸۹۳	۹	۹-۱	سه مؤلفه اساسی
۰/۹۵۵	۰/۹۴۰	۱۳	۲۲-۱۰	توسعه پایدار
۰/۹۵۴	۰/۹۳۰	۸	۳۰-۲۳	سیستم‌ها و کنترل‌ها
۰/۹۷۴	۰/۹۶۹	۳۰	-	کل پرسشنامه

کامل پاسخ داده شده بود که ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان به شرح جدول ۵، می‌باشد.

آزمون دو جمله‌ای: به منظور تعیین مواضع کلی موافق یا مخالف اعضای نمونه در خصوص ۳۰ سؤال مطروحه مرتبط با عوامل کلیدی، از آزمون غیر پارامتریک دو جمله‌ای استفاده گردید. نتایج این آزمون در جدول ۶، ارائه شده است.

با توجه به احتمال به دست آمده در آزمون برای هر ۳۰ سؤال که بسیار کمتر از ۵٪ می‌باشد، اختلاف موافقین و مخالفین با سؤالات مذکور در سطح ۹۵ درصد اطمینان، معنی‌دار است. پس پاسخ‌دهندگان اعتقاد دارند که ارائه اطلاعات مربوط به سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها در گزارش‌های حسابرسی عملکرد به

تعیین مواضع کلی موافق یا مخالف اعضای نمونه در خصوص ۳۰ سؤال مطروحه مرتبط با عوامل کلیدی، آزمون T به منظور تعیین وجود تفاوت معنی‌دار بین اطلاعات مورد انتظار جهت ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی برای بهبود پاسخگویی و آزمون تحلیل واریانس به منظور تعیین اینکه آیا افراد نمونه با میزان تجربه، سطح تحصیلات، سمت، رشته تحصیلی و محل اشتغال متفاوت، نظر یکسانی در مورد اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی دارند یا خیر، استفاده گردید. حدود ۱۰۰ پرسشنامه بین جامعه آماری توزیع گردید و از ۶۸ پرسشنامه دریافت شده ۶۵ پرسشنامه به طور

جدول ۵. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر جمعیت‌شناختی	تعداد	درصد	متغیر جمعیت‌شناختی	تعداد	درصد		
رشته تحصیلی	حسابداری	۴۹	۷۵	سابقه	۱۰ سال و کمتر	۱۳	۲۰
	مدیریت	۱۳	۲۰		۱۱ سال تا ۲۰ سال	۱۸	۲۸
	اقتصاد	۱	۲		۲۱ سال تا ۳۰ سال	۲۵	۳۸
	سایر	۲	۳		بیشتر از ۳۰ سال	۹	۱۴
	جمع	۶۵	۱۰۰		جمع	۶۵	۱۰۰
میزان تحصیلات	لیسانس	۱۱	۱۷	سمت فعلی	حسابرس ارشد	۶	۹
	فوق لیسانس	۳۲	۴۹		سرپرست/سرپرست ارشد	۲۲	۳۴
	دانشجوی دکتری	۱۱	۱۷		مدیر/مدیر ارشد/شریک	۲۲	۳۴
	دکتری	۱۱	۱۷		حسابرس کل	۱۱	۱۷
	جمع	۶۵	۱۰۰		مستشار	۲	۳
					عضوهیئت علمی دانشگاه	۲	۳
					جمع	۶۵	۱۰۰
سن	کمتر از ۴۰ سال	۲۱	۳۲	محل فعالیت	سازمان حسابرسی	۳۷	۵۷
	۴۱ تا ۵۰ سال	۲۳	۳۵		دیوان محاسبات کشور ^۵	۱۳	۲۰
	۵۱ تا ۶۰ سال	۱۵	۲۳		جامعه حسابداران رسمی ایران	۹	۱۴
	۶۱ سال به بالا	۶	۹		مؤسسه حسابرسی مفید راهبر	۶	۹
	جمع	۶۵	۱۰۰		جمع	۶۵	۱۰۰

۵. تعداد پرسشنامه توزیع شده در سطح دیوان محاسبات کشور که ۵۱ نفر از کل جامعه آماری ۱۰۹ نفر را شامل می‌شد، حدود ۵۰ پرسشنامه بوده است. علی‌رغم تأیید پرسشنامه توسط دیوان محاسبات کشور جهت توزیع در سطح دیوان و نیز

پیگیری‌های مکرر به صورت حضوری و تلفنی، ۱۵ پرسشنامه دریافت که ۱۳ مورد آن (حدود ۲۵ درصد) به صورت کامل تکمیل شده بود.

جدول ۶. نتایج آزمون دوجمله‌ای سؤال‌ها

رد یا تأیید	سطح معنی‌داری	نسبت مشاهده شده	نسبت مورد انتظار	وضعیت			عامل	شماره سؤال
				جمع	مخالف	موافق		
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵	سه مؤلفه اساسی	۱
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۲
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴		۳
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۴
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۵
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۶
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴		۷
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴		۸
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۹
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۸۸	%۵۰	۶۵	۸	۵۷	توسعه پایدار	۱۰
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۱۱
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۴	%۵۰	۶۵	۴	۶۱		۱۲
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۸۳	%۵۰	۶۵	۱۱	۵۴		۱۳
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۲	%۵۰	۶۵	۵	۶۰		۱۴
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۱۵
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۴	%۵۰	۶۵	۴	۶۱		۱۶
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۱۷
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۱۸
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۱۹
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۵	%۵۰	۶۵	۳	۶۲		۲۰
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴		۲۱
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴	۲۲	
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۴	%۵۰	۶۵	۴	۶۱	سیستم‌ها و کنترل‌ها	۲۳
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۲۴
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۸	%۵۰	۶۵	۱	۶۴		۲۵
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۲۶
تأیید	۰/۰۰۰	۱/۰۰	%۵۰	۶۵	۰	۶۵		۲۷
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۲۸
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۲۹
تأیید	۰/۰۰۰	۰/۹۷	%۵۰	۶۵	۲	۶۳		۳۰

جدول ۷. مقایسه بین اطلاعات وضع مطلوب و وضع موجود (نمونه: ۶۵ نفر)

عوامل	شماره سؤال	وضعیت	میانگین	انحراف معیار	مقدار T	سطح معنی داری
سه مؤلفه اساسی	۱	مطلوب	۷/۸۴	۱/۲۰	۹/۷۳۵	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۷۸	۲/۲۳		
	۲	مطلوب	۷/۹۲	۱/۴۷	۱۰/۵۹	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۴۰	۲/۲۴		
	۳	مطلوب	۷/۹۸	۱/۵۱	۱۰/۰۱	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۵۴	۲/۳۲		
	۴	مطلوب	۸/۰۳	۱/۳۴	۱۲/۷۴	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۰۰	۲/۱۶		
	۵	مطلوب	۸/۰۰	۱/۵۹	۱۱/۸۴	۰/۰۰۰
		موجود	۳/۷۸	۲/۳۹		
	۶	مطلوب	۷/۷۷	۱/۷۲	۱۰/۶۵	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۰۵	۲/۲۳		
	۷	مطلوب	۷/۹۴	۱/۵۹	۱۰/۴۸	۰/۰۰۰
		موجود	۴/۳۵	۲/۲۵		
	۸	مطلوب	۷/۶۸	۱/۴۶	۱۲/۳۵	۰/۰۰۰
		موجود	۳/۷۴	۲/۱۱		
	۹	مطلوب	۷/۷۴	۱/۵۳	۱۳/۳۱	۰/۰۰۰
		موجود	۳/۵۳	۲/۰۶		
کل	مطلوب	۷/۸۸	۱/۴۹	۵۳/۱۴	۰۰۰/۰	
	موجود	۴/۱۳	۲۴/۲			
ادامه جدول ۷ ←						

→ ادامه جدول ۷					
. / . . .	۸.۱۷	۲/۱۶	۶/۹۲	مطلوب	۱۰
		۲/۱۷	۳/۸۱	موجود	
. / . . .	۱۰/۱۶	۱/۵۹	۷/۸۰	مطلوب	۱۱
		۲/۵۱	۴/۰۴	موجود	
. / . . .	۱۱/۶۴	۱/۶۶	۷/۶۸	مطلوب	۱۲
		۲/۳۰	۳/۵۸	موجود	
. / . . .	۱۲/۳۰	۲/۲۷	۷/۲۶	مطلوب	۱۳
		۲/۲۴	۲/۳۸	موجود	
. / . . .	۱۴/۶۰	۱/۸۶	۷/۵۷	مطلوب	۱۴
		۲/۰۴	۲/۵۷	موجود	
. / . . .	۱۲/۵۶	۱/۶۹	۷/۸۰	مطلوب	۱۵
		۲/۳۲	۳/۲۳	موجود	
. / . . .	۱۲/۲۵	۱/۷۰	۷/۵۲	مطلوب	۱۶
		۲/۳۵	۳/۱۱	موجود	
. / . . .	۱۴/۷۸	۱/۳۴	۸/۲۹	مطلوب	۱۷
		۲/۵۲	۳/۰۵	موجود	
. / . . .	۱۴/۴۰	۱/۳۹	۸/۲۰	مطلوب	۱۸
		۲/۳۶	۳/۳۱	موجود	
. / . . .	۱۰/۰۲	۱/۳۷	۸/۳۲	مطلوب	۱۹
		۲/۷۰	۴/۵۵	موجود	
. / . . .	۷/۶۸	۱/۷۲	۸/۰۵	مطلوب	۲۰
		۲/۵۰	۵/۱۵	موجود	
. / . . .	۱۲/۰۷	۱/۶۲	۷/۸۹	مطلوب	۲۱
		۲/۴۵	۳/۴۹	موجود	
. / . . .	۱۱/۷۸	۱/۹۵	۷/۱۸	مطلوب	۲۲
		۲/۲۳	۲/۸۴	موجود	
. / . . .	۷۳/ ۱۴	۱/۷۷	۷/۷۷	مطلوب	کل
		۴۶/۲	۳/۴۷	موجود	
← ادامه جدول ۷					

→ ادامه جدول ۷					
./...	۸/۱۱	۱/۵۵	۸/۲۴	مطلوب	۲۳
		۲/۵۶	۵/۲۳	موجود	
./...	۹/۶۷	۱/۶۲	۸/۰۷	مطلوب	۲۴
		۲/۴۹	۴/۵۱	موجود	
./...	۱۱/۴۷	۱/۳۳	۸/۱۷	مطلوب	۲۵
		۲/۴۳	۴/۲۳	موجود	
./...	۱۲/۱۲	۱/۲۷	۸/۴۰	مطلوب	۲۶
		۲/۵۰	۴/۱۸	موجود	
./...	۹/۸۴	۱/۴۱	۸/۲۱	مطلوب	۲۷
		۲/۴۷	۴/۷۴	موجود	
./...	۱۰/۸۵	۱/۴۰	۸/۱۸	مطلوب	۲۸
		۲/۴۹	۴/۳۴	موجود	
./...	۱۱/۰۴	۱/۳۶	۸/۲۵	مطلوب	۲۹
		۲/۵۹	۴/۲۵	موجود	
./...	۱۱/۵۸	۱/۸۸	۷/۶۱	مطلوب	۳۰
		۲/۲۲	۳/۴۳	موجود	
./...	۱۲/۳۱	۱/۴۹	۸/۱۴	مطلوب	کل
		۵۰/۲	۴/۳۷	موجود	

سیستم‌ها و کنترل‌ها

بهبود پاسخگویی در بخش عمومی کمک می‌کند.

نمونه با میزان تجربه، سطح تحصیلات، سمت، رشته تحصیلی و محل اشتغال متفاوت، نظر یکسانی در مورد اطلاعات قابل ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی دارند یا خیر، از آزمون تحلیل واریانس استفاده گردید. نتایج این آزمون در جدول ۸، ارائه شده است. با توجه به نتایج جدول ذکر شده، چون سطح معنی‌داری آزمون در همه موارد بیشتر از ۰/۰۵ است، پس این آزمون نشان داد که در کلیه موارد، اعضای نمونه نسبت به عوامل کلیدی (سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها) نظر یکسانی داشته و اختلاف معناداری بین نظر افراد نمونه که از نظر میزان تجربه، سطح تحصیلات، سمت، رشته تحصیلی و محل اشتغال متفاوت می‌باشند وجود ندارد و توافق عمومی و کلی در خصوص عوامل کلیدی مورد نظر خواهی حاصل است.

در حال حاضر که برنامه‌های رشد و توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور روند جدیدی را پیدا نموده و توجه خاصی به حسابرسی عملکرد معطوف گردیده، ارائه اطلاعات

آزمون T: به منظور تعیین وجود تفاوت معنی‌دار بین اطلاعات مورد انتظار جهت ارائه در گزارش‌های حسابرسی عملکرد (وضع مطلوب) و اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد مورد عمل در بخش عمومی (وضع موجود) برای بهبود پاسخگویی، از امتیازاتی که اعضای نمونه، به دو پیوستار حاوی وضع مطلوب و وضع موجود، در خصوص هریک از سؤالات مربوط به عوامل کلیدی سه‌گانه داده بودند، استفاده گردید. نتایج آزمون T در جدول ۷، ارائه شده است. نتایج مؤلفه‌های حاصل از آزمون T نشان می‌دهد که میانگین نمره پاسخگویان از وضع موجود و سطح مطلوب که با توجه به میزان T به دست آمده با درجه آزادی ۶۴ در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار و این نتیجه که بین وضع موجود و سطح مطلوب تفاوت معنی‌دار وجود دارد، قابل تعمیم به کل جامعه آماری است.

آزمون تحلیل واریانس: به منظور تعیین اینکه آیا افراد

جدول ۸. نتایج آزمون تحلیل واریانس

عامل	ویژگی	آماره F	سطح معنی‌داری
سه مؤلفه اساسی	تجربه	۰/۱۲۴	۰/۹۴۵
		۰/۵۱۳	۰/۶۷۵
		۰/۶۱۴	۰/۶۰۹
سطح تحصیلات	توسعه پایدار	۱/۱۳۱	۰/۳۴۴
		۱/۷۲۵	۰/۱۷۱
		۰/۷۱۵	۰/۵۴۷
سیستم‌ها و کنترل‌ها	سمت	۱/۲۳۵	۰/۳۰۴
		۱/۶۴۴	۰/۱۶۳
		۰/۸۴۷	۰/۵۲۲
سه مؤلفه اساسی	رشته تحصیلی	۰/۳۰۷	۰/۸۲۰
		۰/۷۹۲	۰/۵۰۳
		۰/۲۶۶	۰/۸۵۰
توسعه پایدار	محل اشتغال	۰/۰۵۴	۰/۹۸۴
		۰/۱۱۴	۰/۹۵۱
		۰/۰۹۰	۰/۹۶۵

شاخص‌های مربوطه انجام گرفت و نیاز بود تا ضمن کمک از اساتید مجرب و متخصصین حوزه حسابرسی، پرسشنامه پژوهش توسط کمیته تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های دیوان محاسبات کشور، تأیید و سپس بین نمونه آماری پژوهش توزیع شود، بنابراین باعث شد روند پژوهش با کندی صورت پذیرد. یکی از خطرات استفاده از ابزار پرسشنامه جهت گردآوری اطلاعات، برداشت نادرست از سؤالات پژوهش توسط پاسخ‌دهندگان می‌باشد. هر چند در طول طراحی پرسشنامه سعی شد سؤالات به صورت واضح و مشخص باشد ولی در هر حال وجود برخی برداشتهای احتمالی نادرست می‌تواند از جمله محدودیت‌های پژوهش باشد که نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار داده است.

تاکنون در خصوص تجزیه و تحلیل گزارش‌های حسابرسی عملکرد پژوهش‌های محدودی انجام گرفته و با توجه به محدودیت حیطه مطالعه و عدم وجود یک الگوی کلی برای دسته بندی اطلاعات افشا شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد، پیشنهاد می‌گردد یافته‌های این پژوهش مبنای مطالعه و پژوهش‌های دیگر برای ارتقای حوزه حسابرسی عملکرد قرار گیرد و در پژوهش‌های آتی ضمن دسته‌بندی دقیق‌تر اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی عملکرد صادر شده توسط دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی، وضعیت موجود اطلاعات ارائه شده در این گزارش‌ها با وضعیت مطلوب مقایسه گردد. فرآیند کلی حسابرسی عملکرد شامل شش مرحله (برنامه‌ریزی، تدوین برنامه حسابرسی، اجرای عملیات، ارزیابی نتایج و تدوین پیشنهادها، گزارشگری، پیگیری) بوده پیشنهاد می‌گردد سایر مراحل این حسابرسی از جمله اجرای عملیات و پیگیری در پژوهش‌های آتی مد نظر قرار گیرد. ضمناً از آنجا که مدیران و اعضای هیئت مدیره و حسابرسان داخلی از جمله ذینفعان گزارش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی هستند، پیشنهاد می‌گردد که در تحقیقات آتی، نظر این گروه‌ها در خصوص گزارش‌های حسابرسی عملکرد موردسنجش قرار گیرد. انجام پژوهش درباره جایگاه حسابرسی عملکرد در نزد مدیران دولتی نیز می‌تواند کمک شایانی به گسترش ادبیات این نوع حسابرسی نماید. طبق بررسی انجام شده بابت ساختار گزارش‌های حسابرسی عملکرد در کشور، چارچوب نظری کوزو از جایگاه ویژه‌ای برخوردار بوده لیکن باتوجه به نوپایی فرآیند حسابرسی عملکرد در کشور به نظر می‌رسد بهتر است در ابتدای امر، فرآیند حسابرسی عملکرد با مدلی که پیچیدگی و مشکلات پیاده‌سازی چارچوب کنترل‌های داخلی را نداشته و از طرف دیگر، اشتراک‌های زیادی از نظر ساختاری و محتوایی با این

کامل‌تر در گزارش‌های حسابرسی عملکرد، ذینفعان را در ارزیابی کارایی، اثربخشی و تداوم خدمات ارائه شده توسط واحدهای بخش عمومی یاری رسانده و سبب بهبود پاسخگویی در بخش عمومی می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

گزارش‌های حسابرسی عملکرد، ارزیابی مستقلی از حیطه فعالیت بخش عمومی بوده و نقش مهمی را در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی ایفاء می‌کند و از طریق ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد و روش‌ها، ارزش سازمان‌های بخش عمومی را افزایش می‌دهد. ماهیت بخش عمومی در کشور و نیز قوانینی که دستگاه‌های اجرایی را مکلف به انجام حسابرسی عملکرد نموده ایجاد می‌کند که گزارش‌های حسابرسی عملکرد مفاهیمی فراتر از سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را شامل شود. پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی عملکرد عمدتاً به شناسایی چالش‌های اجرای این حسابرسی در بخش عمومی پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان داد بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش‌های حسابرسی عملکرد تفاوت معنی‌دار وجود دارد و ارائه اطلاعات مربوط به سه مؤلفه اساسی، توسعه پایدار و سیستم‌ها و کنترل‌ها در گزارش‌های حسابرسی عملکرد به بهبود پاسخگویی در بخش عمومی کمک می‌کند. اگر چه پژوهش‌های انجام شده توسط باجاجی و همکاران (۱۳۹۸)، داودی و همکاران (۱۳۹۸)، کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، نظری‌پور (۱۳۹۶)، مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶)، پراتاما (۲۰۱۹)، برینگ‌سلیوس (۲۰۱۸)، داجوتایت و ادم‌اوویکیوت (۲۰۱۷)، آمارا (۲۰۱۵) و رایکب‌ورن (۲۰۱۴ و ۲۰۱۳)، در خصوص ارزیابی گزارش‌های حسابرسی عملکرد نبوده لیکن نتایج نهایی این پژوهش شامل بهبود پاسخگویی در بخش عمومی از طریق حسابرسی عملکرد و نیز ابعاد با اهمیت در گزارش‌های حسابرسی عملکرد را تأیید می‌کنند.

از مهمترین محدودیت‌های این پژوهش می‌توان به عدم وجود پژوهش مشابه در داخل و خارج از کشور به منظور امکان مقایسه یافته‌ها اشاره کرد. انگیزه و رغبت پایین مشارکت‌کنندگان چون سایر پژوهش‌های پیمایشی از محدودیت‌های دیگر این پژوهش بود و تشریفات و بروکراسی اداری در زمینه استفاده از دیدگاه‌ها این محدودیت را دو چندان کرده بود. در اجرای این پژوهش با توجه به عدم وجود پرسشنامه استاندارد و جهانی در هر دو زمینه پاسخگویی و حسابرسی عملکرد، وقت و تلاش بسیاری در شناسایی

شدن حسابداری عملکرد در دستگاه‌های دولتی ایران. *حسابداری سلامت*، ۱۰، ۱۹-۱.

• باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۲۱، ۱۴۳-۱۵۵.

• باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ و ایمان‌زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۶۱، ۲۶-۱.

• باباجانی، جعفر؛ قربانی‌زاده، وجه‌اله و ایمان‌زاده، پیمان. (۱۳۹۸). الگویی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. *دانش حسابداری*، ۷۶، ۳۹-۵۸.

• باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). مزایای اجرای حسابداری عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی. دیوان محاسبات کشور، *مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابداری عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری*، ۴۵-۱۶.

• بنی‌فاطمی کاشی، سیدمحمد رضا. (۱۳۸۴). آشنایی با برخی مفاهیم حسابداری عملیاتی: گزارشگری. *حسابرس*، ۲۹، ۷۷-۷۳.

• حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). حسابداری عملیاتی. *حسابدار*، ۱۶۰.

• حسن آبادی، محمد و نجار صراف، علیرضا. (۱۳۸۷). *مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی*. تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.

• حسینی، سید عبدالرضا؛ حسینی، سید محمد حسین و سید مطهری، سید مهدی. (۱۳۹۳). رابطه استفاده از فنون مدیریت ریسک با عملکرد شرکت‌های فعال صنایع غذایی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۳، ۶۰-۴۵.

• حسینی، سیدعلی و گرامی‌راد، فاطمه. (۱۳۹۷). مفاهیم نظری حاکمیت شرکتی در بخش عمومی. همایش *حسابداران و بخش عمومی*، دانشگاه الزهراء، تهران.

• داودی، کیومرث؛ ایزدی، حسین و خردیار، سینا. (۱۳۹۸). نقش حسابداری عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی. *دانش حسابداری*، ۷۶، ۱۴۵-۱۲۷.

• دوشابی، بهروز؛ ممی‌پور، سیاب و ناظمی، علی. (۱۳۹۴). برآورد هزینه فعالیت‌های مراکز خدماتی دولتی با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی دانشگاه*

چارچوب داشته باشد، آغاز و پس از کسب تجربه کافی نسبت به ارائه گزارش بر مبنای چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو اقدام شود.

به منظور ارتقای سطح کیفی گزارش‌های حسابداری عملکرد برای بهبود پاسخگویی بخش عمومی پیشنهادها زیر ارائه می‌گردد:

- ایجاد کارگروهی متشکل از سازمان حسابداری، دیوان محاسبات کشور، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان برنامه و بودجه کشور برای تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی شامل حسابداری عملکرد متناسب با شرایط کشور، تدوین رهنمودهای حرفه‌ای مناسب و منسجم و بازنگری دستورالعمل‌ها و نظارت بر حسن اجرای آنها،
- استفاده از خدمات متخصصان در مراحل مختلف اجرای حسابداری عملکرد،

- برگزاری دوره‌های تخصصی به منظور افزایش تخصص و مهارت حسابرسان شاغل در این حرفه و ایجاد زمینه جهت شناخت کافی حسابرسان از تکنیک‌های حسابداری عملکرد.

گزارش‌های حسابداری عملکرد باید برای ذینفعان ایجاد ارزش کند و هدف‌های تهیه آن محقق شود. ارائه گزارش حسابداری عملکرد با کیفیت و واکنش مناسب و به موقع، به پیشنهادها حسابداری حسابرسان منجر به بهبود پاسخگویی عمومی و صرفه‌جویی قابل ملاحظه در بودجه بخش عمومی می‌شود.

منابع

- آقاجانی، معصومه و خیری‌دوست، زهرا. (۱۳۹۴). توسعه پایدار در کنار عدالت و اخلاق در اقتصاد اسلامی. *اقتصاد و بانکداری اسلامی*، ۱۰، ۱۴۶-۱۱۱.
- احمدی، سیدعلی اکبر و روزبهانی، علیرضا. (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابداری عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی. *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، (۸)، ۵۴-۴۱.
- اسعدی، عبدالرضا. (۱۳۹۵). حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت‌های هلدینگ و تابعه در بورس اوراق بهادار. *راهبرد مدیریت مالی*، ۱۵، ۱۲۹-۱۵۱.
- اسمعیل‌پور زنجانی، سعید. (۱۳۹۳). مقایسه تطبیقی میزان اثربخشی و کارایی حسابداری عملکرد استفاده از چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو در قیاس با مدل تعالی سازمانی. *حسابرس*، ۷۱، ۹۸-۹۲.
- ایمانی برندق، محمد. (۱۳۹۴). چالش‌های پیشروی الزامی

- خوارزمی، دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۸). حسابرسی عملکرد و چارچوب گزارشگری آن. تهران: کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد، ۳۹-۱.
- دیوان محاسبات کشور. (۱۳۹۰). راهنمای حسابرسی عملکرد. تهران: کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد.
- رایدر، هری. (۱۳۸۰). راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی. ترجمه: محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، تهران: سازمان حسابرسی.
- رحیمیان، نظام الدین؛ منتی، وحید و غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۸). حسابرسی عملیاتی: اصول و شیوه‌هایی برای دنیای در حال تغییر. تهران: انتشارات کیومرث.
- رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۸۲). حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت. حسابرس، ۲۰، ۲۶-۳۳.
- رضایی، مهدی. (۱۳۹۵). الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران. پژوهش حقوق عمومی، ۵۱، ۵۱-۵۵.
- زارعی، محمدحسین و فاضلی‌نژاد، جواد. (۱۳۹۵). الزامات حقوقی تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی، ۶۳، ۲۸۸-۲۶۹.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۹۴). دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملیاتی. تهران: واحد حسابرسی عملیاتی.
- سلیمانی امیری، غلامرضا و صادقی‌عسکری، سمانه. (۱۳۹۳). مفهوم‌سازی مجدد حسابرسی عملکرد در بخش عمومی. حسابرس، ۷۱، ۱۰۶-۱۱۵.
- سهرابی، بابک و رئیس، ایمان. (۱۳۹۵). طبقه‌بندی و تحلیل عوامل مؤثر بر استفاده کارآمد از سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در سازمان‌های دولتی. مدیریت دولتی، ۳، ۴۸۶-۴۵۹.
- صفار، محمدجواد و صابری‌سرابی، فرهود. (۱۳۹۴). کوزو در گذر سال‌ها. حسابرس، ۷۸، ۸۶-۸۲.
- طاهری، اصغر؛ شاه مرادی، نسیم و معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۷). شناسایی شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب ساختار کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی استان فارس. دانش حسابرسی، ۷۰، ۱۳۰-۱۰۵.
- فتحی‌عبداللهی، احمد و آقایی، محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی. مدیریت سازمان‌های دولتی، ۱۹، ۹۴-۸۱.
- فتوره بنایی، امین و دارابی، رویا. (۱۳۹۶). حسابداری و حسابرسی محیط زیست. مطالعات مدیریت و حسابداری، ۱، ۴۴-۵۱.
- قادرزاده، سیدکریم؛ کردستانی، غلامرضا و حقیقت، حمید. (۱۳۹۶). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با رویکرد داده‌کاوی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۱، ۴۶-۷.
- کاروان، احمد و مرادی، علی. (۱۳۹۷). شناخت رابطه بین درک عدالت سازمانی و اخلاق کاری. پژوهش‌های جامعه‌شناسی معاصر، ۱۳، ۱۸۳-۲۰۸.
- کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار و خانالاری، مرتضی. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی. دانش حسابرسی، ۷۱، ۷۶-۵۷.
- کشیری، حسین و صبری، رضا. (۱۳۹۸). چارچوب کنترل داخلی برای حسابرسان مستقل. تهران: مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماحر).
- الوانی، سیدمهدی و مجیبی، تورج. (۱۳۸۴). الگوی جامع ارزیابی عملکرد سازمان‌های دولتی. مطالعات علوم اجتماعی ایران، ۷، ۵۰-۲۸.
- کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین و جمشیدی کلانتری، فرشاد. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۵، ۷۸-۶۷.
- مجلس شورای اسلامی ایران. (۱۳۹۳). قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ۲ مصوب ۱۳۹۳. تهران: مجلس شورای اسلامی ایران.
- مجلس شورای اسلامی ایران. (۱۳۹۵). قانون برنامه پنجساله پنجم و ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۵. تهران: مجلس شورای اسلامی ایران.
- محمدی، جمال. (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد. حسابرس، ۷۱، ۱۱۶-۱۱۰.
- محمودخانی، مهناز و احمدی، ریحانه. (۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی. پژوهش حسابداری، ۲۹، ۹۸-۷۱.
- مرادی، محمد و صفی‌خانی، رضا. (۱۳۹۵). تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت‌گیری تحقیقات آتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۴)، ۵۷۴-۵۴۷.
- مهدوی، غلامحسین و محمدیان، محمد. (۱۳۹۶). چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های

- نخبه‌فلاح، افشین؛ کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام الدین و رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). حسابداری عملکرد و بهبود پاسخگویی در بخش عمومی. رساله دکتری رشته حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره).
- نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابداری عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۶، ۷۹-۹۲.
- اجرای. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۳۶، ۲۷-۴۸.
- نخبه‌فلاح، افشین؛ کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام الدین و رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). تحلیل محتوای گزارش‌های حسابداری عملکرد؛ بر اساس مؤلفه‌های قانون برنامه پنج‌ساله پنجم و ششم توسعه. دانش حسابداری، ۷۶، ۵۹-۸۵.
- Aghajani, M. & Kheiry Doust, Z. (2016). Sustainable Development along with Justice and Ethics in Islamic Economics. *Islamic Economics and Banking*, 10, 111-146 (In Persian).
- Ahmadi, S.A. & Roozbahani, A. (2018). Design and Compilation of the Audit Model of Performance of Executive Directors of Public Banks. *Bian-annual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (8), 41-54 (In Persian).
- Alvani, S.M. & Mojibi, T. (2005). Comprehensive Model for Evaluating the Performance of Government Organizations. *Iranian Social Science Studies*, 7, 28-50 (In Persian).
- Amara, S. (2015). Improving Performance Auditing Practice in the Libyan Public Sector. *Athens Journal of Business & Economics*, Athens Institute for Education and Research (ATINER), (4)1, 311-324.
- Arthur, A. Rydland, L.T. & Amundsen, K. (2012). The User Perspective in Performance Auditing-A Case Study of Norway. *American Journal of Evaluation*, (1)33, 44-59.
- Asadi, A. (2016). Corporate Governance and Performance of Holding and Subsidiary Companies in the Stock Exchange. *Financial Management Strategy*, 15, 129-151. (In Persian).
- Auditing Organization. (2015). *Instruction for preparing and submitting operational audit report*. Tehran: Operational Audit Unit (In Persian).
- Babajani, J. & Doust Jabarian, J. (2017). A Model for Establishing a Performance Audit System in Public Sector Institutions in Iran. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 21, 143-155 (In Persian).
- Babajani, J. (2009). *The benefits of implementing performance audit in the country and its role in accountability*. 1st Edition, Tehran: The Supreme Audit Court Publications (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 in Financial Accounting*, 61, 1-26 (In Persian).
- Babajani, J., Ghorbanizadeh, V. & Imanzadeh, P. (2019). A Model for Establishing a Performance Audit System in Public Sector Institutions in Iran. *Audit Knowledge*, 76, 39-58 (In Persian).
- Banifatemi Kashi, S.M. (2005). Familiarity with some Concepts of Operational Auditing: Reporting. *Auditor*, 29, 73-77 (In Persian).
- Brenninkmeijer, A. & Moonen, G. (2018). Auditing Standards and the Accountability of the European Court of Auditors (ECA). *Utrecht Law Review*, (14)1.
- Bringselius, L. (2018). Efficiency, Economy and Effectiveness but What about Ethics?. *Supreme Audit Institutions at a Critical Juncture, Public Money & Management*, (2)38, 105-110.
- Broadus, W.A. & Comtoic, J.D. (1998). *Performance auditing*. USA: AICPA.
- Bulcha, Z.M. & Obo, D.D. (2019). Role of Performance Audit on Performance Improvement and Accountability in the Audited Public Sectors of City Government of Addis Ababa. *A Research Project Paper*, Addis Ababa University.
- Dajotait, D. & Macerinskien. I. (2008). Development of Performance

- Audit in Public Sector. *5th International Scientific Conference Business and Management*, 177-185.
- Daujotaitė, D. & Adomaviciute, D. (2017). The Role and Impact of Performance Audit in Public Governance. In *Empirical Studies on Economics of Innovation, Public Economics and Management*, 29-44. Springer, Cham.
 - Davoodi, K., Izadi, H. & Kheradyar, S. (2019). The Role of Performance Auditing in Improving the Accountability of Public Sector Managers. *Audit Knowledge*, 76, 127-145 (In Persian).
 - Dushabi, B., Mammipour, S. & Nazemi, A. (2015). Estimating the Cost of Activities of Government Service Centers using Activity Based Costing Method on Time-Oriented. *Master thesis*, Faculty of Economics, Kharazmi University (In Persian).
 - Fathi Abdollahi, A. & Aghaei, M.A. (2017). Investigating the Effectiveness of Internal Audit in the Performance of Risk Management and Control of Government Organizations. *Management of Government Organizations*, 19, 81-94 (In Persian).
 - Fatoreh Bonabi, A. & Darabi, R. (2017). Accounting and Environmental Auditing. *Management and Accounting Studies*, 1, 44-51 (In Persian).
 - Ferdousi, N. (2012). Challenges of Performance Audit in the Implementation Phase: Bangladesh Perspective. *M.A. Thesis in Public Policy and Governance Program*, Department of General and Continuing Education North South University, Bangladesh.
 - Funnell, W. (2015). Performance Auditing and Adjudicating Political Disputes. *Financial Accountability & Management*, (1)31, 92-111.
 - Ghaderzadeh, S.K., Kordestani, Gh. & Haghghat, H. (2017). Identifying and Ranking Factors Influencing Levels of Corporate Social Responsibility Disclosure using Data Mining. *Applied Research in Financial Reporting*, 11, 7-46 (In Persian).
 - Gildenhuis, E. & Roos, M. (2015). The Performance Audit: Are there Differences in the Planning Approach and Practices Followed within the South African Public Sector?. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, (1)17, 49-60.
 - Hassanabadi, M. & Najjar Sarraf, A. (2008). *Comprehensive model of operational budgeting system*. Tehran: Iran Industrial Training and Research Center Publications. (In Persian).
 - HassasYeganeh, Y. (2005). Operational Audit. *Accountant*, 160 (In Persian).
 - Hosseini, S.A. & Geramirad, F. (2018). Theoretical concepts of Corporate Governance in the Public Sector. *Conference of Accountants and the public sector*, Al-Zahra University. Tehran (In Persian).
 - Hosseini, S.A. & Hosseini, S.H. (2014). The Relationship between the use of Risk Management Techniques and the Performance of Companies Active in the Food Industry. *Empirical Accounting Research*, 13, 45-60 (In Persian).
 - Imani Barandagh, M. (2014). The Challenges Beyond the Obligation of Performance Audit in the Government Agencies of Iran. *Journal of Health Accounting*, 3, 4, 1-19 (In Persian).
 - INTOSAI. (No Date). *The international standards of supreme audit institutions, ISSAI, performance audit guidelines: ISSAI 3000-3100*. Denmark: PSC-Secretariat, Available at: <https://www.auditorgeneral.gov.tt/sites/default/files/Performance%20Audit%20Guidelines.pdf>
 - Irawan, A.B. (2015) .Evaluation of Performance Auditing in Indonesia: A Critical Systemic Approach to Addressing Public Accountability, Flinders Institute of Public Policy and Management. *Ph D Thesis*, School of Social and Policy Studies, Flinders University, South Australia
 - Irawan, A.B. & McIntyre-Mills, J. (2014). Application of Critical Systems Thinking to Performance Auditing Practice at the Indonesian Supreme Audit Institution: Issues and Challenges. *Systems Research and Behavioral Science*, DOI: 10.1002/sres.2325.
 - Esmailpour Zanjani, S. (2015). Comparative Comparison of the Effective-

- ness and Efficiency of Performance Auditing Using the COSO Internal Control Framework in Comparison with the Organizational Excellence Model (EFQM). *Auditor*, 71, 92-98 (In Persian).
- Kamyabi, Y., Malekian, E. & Khanlari, M. (2018). Explain the Components of Performance Auditing in the Public Sector of Iran with Emphasis on Environmental and Social Performance. *Audit Knowledge*, 71, 57-76 (In Persian).
 - Karvan, A. & Moradi, A. (2018). Recognition of the Relationship between Understanding Organizational Justice and Work Ethic. *Contemporary Sociological Research*, 13, 183-208 (In Persian).
 - Kasiri, H. & Sabri, R. (2019). Internal Control Framework for Independent Auditors. *Certified Public Accountants Training Center, Tehran* (In Persian).
 - Kordestani, Gh., Parsian, H. & Jamshidi Kalantari, F. (2016). Performance-Based Budgeting and Accountability in the Public Sector. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 5, 67-78 (In Persian).
 - Mahdavi, Gh.H. & Mohammadian, M. (2017). Executive Challenges of Performance Audit in Administrative Agencies, *Financial Accounting and Auditing Researches*, 9, 36, 27-47 (In Persian).
 - Mahmoudkhani, M. & Ahmadi, R. (2018). Performance Auditing with Emphasis on the Public Sector. *Accounting Research*, 29, 71-98 (In Persian).
 - Mohammadi, J. (2014). Factors Affecting the Quality Improvement of Performance Audit Report. *Auditor*, 71, 110-116 (In Persian).
 - Moradi, M. & Safikhani, R. (2016). Analysis of Public Sector Accounting Research in Iran and Orientation of Future Research. *Accounting and Auditing Reviews*, (4)23, 547-574 (In Persian).
 - Nalewaik, A. & Mills, A. (2015). Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results. *28th IPMA World Congress*, IPMA 2014, 29 September-1 October 2014, Rotterdam, The Netherlands, *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 194, 134-145.
 - Nazaripour, M. (2017). The Necessity to Establishment of Performance Auditing from the Viewpoint of Public Sector Auditors. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 6, 79-92 (In Persian).
 - Nokhbeh Fallah, A., Kordestani, Gh., Rahimian, N. & Rezazadeh, J. (2020). Performance Auditing and Improving Accountability in the Public Sector. *PhD. Thesis in Accounting*, Imam Khomeini International University (In Persian).
 - Nokhbeh Fallah, A., Kordestani, Gh., Rahimian, N. & Rezazadeh, J. (2019). Content Analysis of Performance Audit Reports; According to the Law Components of the Fifth And Sixth Five-Year Development Plans. *Audit Knowledge*, 76, 59-85 (In Persian).
 - Odia, J.O. (2014). Performance Auditing and Public Sector Accountability in Nigeria: The Roles of Supreme Audit Institutions (SAIs). *Asian Journal of Management Sciences & Education*, (2)3, 102-109.
 - Parker, L.D. & Jakobs, K. (2014). Public Sector Performance Audit: A Critical Review of Scope and Practice in the Contemporary Australian Context. *Available at: www.cpaaustralia.com.au.*
 - Pontones, R.C. & Perez, M.R. (2015). The Audit Report as an Instrument for Accountability in Local Governments: A Proposal for Spanish Municipalities. *International Review of Administrative Sciences*, (3)82, 536-558.
 - Pratama, W.S. (2019). Perception of Auditors and Auditee on Public Sector Performance Audits. *Policy & Governance Review*, (3)1, 60-72.
 - Rahimian, N. (2003). Operational Auditing is a Tool for Accountability and Assistance to Management. *Auditor*, 20, 26-33 (In Persian).
 - Rahimian, N., Menati, V. & Ghavaskenari, M. (2019). *Operational auditing: principles and methods for a changing world*. Tehran: Kiomars

- Publications (In Persian).
- Raudla, R. & Douglas, J. (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, 1-17.
 - Reichborn, K. (2013). Political Accountability and Performance Audit: The Case of The Auditor General in Norway. *Public Administration*, (91)3, 680-695.
 - Reichborn, K. (2013). Does Performance Auditing Matter?. *Doctoral Dissertation*, University of Bergen, Norway.
 - Reider, H. (2001). *The Complete Guide to Operational Auditing*. Translated by Mahimani, M. & Abdollahpour, M., Tehran: Auditing Organization (In Persian).
 - Rezaei, M. (2016). Operational Budgeting Requirements in Iran. *Public Law Research*, 51, 80-55 (In Persian).
 - Foster, R.C. & O'Connor, T.F. (2014). Emerging Strategies for Performance Auditing Insights from City Auditors in Major Cities in The U.S. and Canada. Florida, USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
 - Rosa, C., Morote, R. & Prowle, M. (2014). Developing Performance Audit in Spanish Local Government: An Empirical Study of a Way Forward. *Public Money & Management*, Published online: 07 Apr 2014, 189-196.
 - Rosa, C.P. & Morote, R.P. (2015). The Audit Report as an Instrument for Accountability in Local Governments: A Proposal for Spanish Municipalities. *International Review of Administrative Sciences*, Available at: journals.sagepub.com.
 - Saffar, M.J. & Saberi, F. (2015). CO-SO Over the Years. *Auditor*, 78, 82-86 (In Persian).
 - Sandra, T. & Henk, J. (2010). Performance Auditing Improving the Quality of Political and Democratic Processes?. *Critical Perspectives on Accounting*, 21, 754-769.
 - Sarker, A.E. & Hassan, M. (2010). Civic Engagement and Public Accountability: An Analysis with Particular Reference to Developing Countries. *14th Annual IRSPM Conference at The University Of Bern, Switzerland*.
 - Schmitz, J. (2019). Public Sector Performance Audits: Stakeholder Interpretations of Impact. *Doctoral dissertation*, RMIT University, Australia.
 - Sohrabi, B. & Raeisi, I. (2016). Classification and Analysis of Factors Affecting the Efficient use of integrated Information Systems in Government Organizations. *Government Management*, 3, 459-486 (In Persian).
 - Soleimani, Gh. & Sadeghi Askari, S. (2014). Re-Conceptualizing Performance Auditing in the Public Sector. *Auditor*, 71, 106-115. (In Persian).
 - Taheri, A., Shah Moradi, N. & Moinoddin, M. (2018). Identifying the Gap between the Current Situation and the Desired Level of the Internal Control Structure of the Executive Organizations of Fars Province. *Audit Knowledge*, 70, 105-130 (In Persian).
 - Islamic Consultative Assembly of Iran. (2014). *Law on adding some articles to the law on regulation of a part of government financial regulations 2, approved in 2014*. Tehran: Islamic Consultative Assembly of Iran (In Persian).
 - Islamic Consultative Assembly of Iran. (2016). *Law of the fifth and sixth five-year development plan of the Islamic republic of Iran, approved in 2010 and 2016*. Tehran: Islamic Consultative Assembly of Iran (In Persian).
 - The Supreme Audit Court. (2009). *Performance auditing and its reporting framework*. Tehran: Performance Audit Executive Committee, 1-39 (In Persian).
 - The Supreme Audit Court. (2011). *Performance auditing guide*. Tehran: Performance Audit Executive Committee (In Persian).
 - Torres, L., Yetano, A. & Pina, V. (2016). Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices. *Administration & Society*, University of Zaragoza, Spain, 1-32.
 - Waring, C.G. & Morgan, S.L. (2007). *Public sector performance auditing in*

- developing countries*. In A. Shah (Ed.), Washington, DC: Public Sector Governance and Accountability Series: Performance Accountability and Combating Corruption
- Weihrich, D. (2018). Performance Auditing in Germany Concerning Environmental Issues, Sustainability Accounting. *Management and Policy Journal*, 9, 29-42.
 - Zarei, M.H. & Fazelinejad, J. (2016). Legal Requirements for Performance Auditing in The Supreme Audit Court. *Audit Knowledge*, 63, 269-288 (In Persian).

Contents

Designing a Financial Management Framework for General Treasury Administration in Iran...	9
M. Borzoozadeh Zavareh, M. Moradi, A. Nargesian	
Fuzzy Gap Analysis of Sustainable Development Accounting Disclosure Factors with Mixed Approach in Iran.....	29
M.R. Abbasi Astamal, M. Zeynali, R. Baradaran Hassanzadeh, Y. Badavar Nahandi	
Feasibility Study of Generalizability of Cash Flow Classes in National Standards to Public Sector Reporting Units.....	53
M. Jabbari, A.A. Pour-Aghajan, M.M. Abbasian	
Impacts of Utilizing Different Management Accounting Techniques on the Efficiency of Management Control Systems of Organizations.....	67
A. Azizi, A.A. Anvary Rostamy, R. Abdi, N. Rezaei	
Investigating and Evaluating Performance Motivation Bias in Auditors under Time Budget Pressure (Case Study: Auditors of the Court of Iran's Audit).....	81
F. Ahmadi Farsani, Sh. Khajavi	
Futures Studies of the Tax System in Iran: A Socio-Cultural Perspective.....	97
E. Zamani Eskandari, M.R. Mehrabanpour, A. Jahanshad	
Content Analysis of the Exam Held by the Certification Board of CPAs of the Ministry of Economic Affairs and Finance; The Years 2002 to 2019.....	115
A.H. Manavi Moghadam, M.H. Ghaemi, K. Maham	
The Moderating Effect of Social Responsibility on the Relationship between Investment and Performance in State-Owned Enterprises.....	139
F. Fazilat, Sh. Shahverdiani, H. Valipour	
Provide a Model for Identifying the Challenges of Virtual Currencies in the Marketing of the Iranian Banking Industry.....	153
A.R. Aghanoori Kopaei, O. Karimi, Sh. Hashemnia	
Legalistic AI Approach in Analyzing the Factors Affecting Tax Adjustment of Legal Entities in the Tax Litigation System (Case Study: Tax Affairs of South Khorasan).....	175
M. Nikandish, M.A. Moradi, A. Payan	
Provide Financial Transparency Model in the Municipality.....	195
S. Hosseini Aghdaei, H. Ghodrati, H. Jabbary, H. Panahian	
The Gap between the Current Situation and the Desired Level of Performance Audit Report from the Perspective of Public Sector Auditors.....	213
A. Nokhbeh Fallah, Gh.R. Kordestan, N. Rahimian	



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. Seyed Ali Akbar Ahmadi	Professor	Payame Noor University	Governmental Management
4	Dr. Zahra Pourzamani	Professor	Azad University Central Tehran Branch	Accounting
5	Dr. Seyed Mahmoud Mousavi Shiri	Associate Professor	Payame Noor University	Accounting
6	Dr. Gholamreza Kurdistani	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 Esmali Kia	University of Elam	Assistant Professor	9	Roya Darabi	Azad University	Assistant Professor
2	Jafar Babajani	Allameh Tabatabai University	Professor	10	Halimeh Rahmani	Binaloud Institute of Higher Education	Assistant Professor
3	Marzieh Tohidinejad	-	Researcher	11	Bita Mashayekhi	University of Tehran	Associate Professor
4	Hossin Jabbari	Azad University	Assistant Professor	12	Alireza Momeni	PNU University	Assistant Professor
5	Zohreh Hajiha	Azad University	Assistant Professor	13	Mohammad Nazaripour	Kordestan University	Assistant Professor
6	Rezvan Hejazi	Alzahra University	Professor	14	Hesam Vaghfi	PNU University	Assistant
7	Nahaleh Hayati	-	Researcher	15	Mahdi Yaghoubi	-	Researcher
8	Farshid Khirollahi	Razi University Kermansha	Assistant Professor				

- 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 15

Vol. 8, No. 1 (Series. 15), Autumn & Winter 2021-2022

Proprietor: Payame Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Azam Pakkhesal

Professional Manager: Gharibeh Esmaeli Kia

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