

سال نهم، شماره ۱ (پیاپی ۱۷)، پاییز و زمستان ۱۴۰۱

- شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی (۱-۱۸)
محمد رضا محقق، غلامرضا کرمی، رضا غلامی جمکرانی، نظام الدین رحیمیان
- رتبه بندی عوامل موثر بر اعتبارسنجی مشتریان بانک‌های دولتی در شرایط فاصله گذاری اجتماعی (۱۹-۳۲)
محمد جهانگیریان، فرزین رضایی، رضا احتشام رائی
- تأثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب در بین حسابرسان سازمان حسابرسی: نقش تعدیلی متغیرهای جمعیت‌شناختی (۳۳-۵۰)
سید محسن مدینه، سعید علی احمدی، افسانه سروش یار
- تأثیر سبک‌های حل مسأله بر خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات ایران (آزمون نظریه شناختی و رفتاری کسبیدی) (۵۱-۶۸)
رضا نعمتی کشتلی، محمد باقر محمدزاده مقدم
- ارائه الگوی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در وزارت میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری (۶۹-۱۰۰)
مهدی زارع‌بیدکی، حبیب‌الله نخعی، قدرت‌الله طالب‌نیا، محمود معین‌الدین
- تأثیر بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل بخش عمومی (۱۰۱-۱۱۸)
نازنین بشیری منش، شیما داوودی
- ارائه مدل حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی (۱۱۹-۱۴۶)
محمد رضا مهربان‌پور، حسین علی‌پور لندی
- شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌های بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد با تاکید بر نقش‌های بهایابی و مبنای حسابداری تعهدی در حوزه راه‌سازی کشور (۱۴۷-۱۶۸)
سیدناذر موسوی، کیهان آزادی، محمد رضا وطن‌پرست
- ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی (۱۶۹-۱۸۸)
هادی طالعی، عزیز گرد، محمد خراشادی زاده
- قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی و اتخاذ استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار: تئوری انتخاب عمومی دولت (۱۸۹-۲۰۴)
فاطمه ژولانزاد، احسان کمالی، آرزو آقایی چادگانی
- بررسی عوامل مؤثر بر نوآوری و عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی: نگرشی جدید مبتنی بر رویکرد مشارکتی (۲۰۵-۲۲۲)
محسن ایمنی، سید محمد مشعشی
- عوامل موثر بر پایداری مالی در سازمان تأمین اجتماعی (۲۲۳-۲۴۲)
انور عنایتی، غلامرضا کردستانی، عطاءالله محمدی ملقرنی
- تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان (۲۴۳-۲۵۸)
لیلا رنجبریان، نادر رضایی، رسول عبدی، عسگر پاک مرام
- مدل‌سازی ساختاری - تفسیری عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بر اساس تحلیل سوات (۲۵۹-۲۷۶)
امیرحسین باوفا، مهدی مرادی، اسداله کردنائیج، حسین خنیفر، فاطمه صراف
- آمادگی حسابداران بخش عمومی جهت اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی: ارتش جمهوری اسلامی ایران) (۲۷۷-۲۹۲)
ساسان خادمی، بهنام کرمشاهی



دو فصلنامه (علمی)



حسابداری دولتی

سال نهم، شماره ۱ (پیاپی ۱۷)، پاییز و زمستان ۱۴۰۱

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سرمدبیر: علی رحمانی

مدیر داخلی: الناز پاک خصال

ویراستار و صفحه‌آرا و نمونه خوان: علی رضایی

براساس اعلام دفتر سیاست‌گذاری و امور پژوهشی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری طی نامه شماره ۲۱۴۸۷۶/۱۸/۳ مورخ ۲۰/۹/۹۶ "دو فصلنامه حسابداری دولتی" از شماره ۳ پاییز و زمستان ۹۴ دارای امتیاز علمی-پژوهشی می‌باشد.

پست الکترونیکی: gja.journals@pnu.ac.ir

نشانی الکترونیکی: 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

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.

۱. مقدمه

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

۲. وظایف و تعهدات نویسندگان (Authors' Responsibilities)

- مقالات ارسالی باید در زمینه تخصصی مجله بوده و به صورت علمی و منسجم، مطابق استاندارد مجله آماده شده باشد.

- مقالات ارائه شده بایستی پژوهش اصیل ((Original Research نویسنده/نویسندگان مقاله باشد. دقت در پژوهش، گزارش صحیح داده‌ها و ذکر منابع دربردارنده تحقیقات سایر افراد، در مقاله الزامی است.
- نویسنده/نویسندگان مسئول صحت و دقت محتوای مقالات خود هستند.

نکته ۱. چاپ مقاله به معنی تأیید مطالب آن توسط مجله نیست.

- نویسندگان حق "ارسال مجدد" (Duplicate Submission) یک مقاله را ندارند. به‌عبارت 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 نامبرندگان) و نبودن نامی غیر از پژوهشگران درگیر در انجام پژوهش و تهیه مقاله اطمینان حاصل کند.

نکته ۲. از درج عبارت "مؤلف افتخاری" (Gift Authorship) و حذف "مؤلف واقعی" (Ghost Authorship) خودداری شود.

- نویسنده مسئول مقاله موظف است از اینکه همه نویسندگان مقاله، آنرا مطالعه و نسبت به ارائه آن و جایگاه خود در مقاله به توافق رسیده‌اند، اطمینان حاصل کند.
- ارسال مقاله به منزله آن است که نویسندگان رضایت کلیه پشتیبان‌های مالی یا مکانی مقاله را جلب کرده و تمامی پشتیبان‌های مالی یا مکانی مقاله را معرفی نموده‌اند.
- نویسنده/نویسندگان موظف‌اند به‌هنگام وجود هر گونه خطا و بی‌دقتی در مقاله خود، متولیان نشریه را در جریان آن قرار داده، نسبت به اصلاح آن اقدام و یا مقاله را بازپس گیرند.
- نویسنده/نویسندگان ملزم به حفظ نمونه‌ها و اطلاعات خام مورد استفاده در تهیه مقاله، تا یکسال پس از چاپ آن در نشریه مربوط، جهت پاسخگویی به انتقادات و سؤالات احتمالی خوانندگان نشریه هستند.

۳. رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی

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

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

۴. وظایف داوران (Reviewers' Responsibility)

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

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

- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید حفظ نشریه و ارتقاء کیفیت آن را هدف اصلی خود قرار دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه باید در جهت معرفی هرچه بیشتر نشریه در جوامع دانشگاهی و بین‌المللی بکوشند و چاپ مقالات از دانشگاه‌های دیگر و مجامع بین‌المللی را در اولویت کار خود قرار دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه نباید در چاپ مقالات خود دچار حس سهم‌خواهی و افراط شوند.
- اختیار و مسئولیت انتخاب داوران و قبول یا رد یک مقاله پس از کسب نظر داوران بر عهده سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله است.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله بایستی از نظر حرفه‌ای صاحب‌نظر، متخصص و دارای انتشارات متعدد، و همچنین دارای روحیه مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، حقیقت‌جویی، انصاف و بی‌طرفی، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و رعایت حقوق دیگران باشند و به صورت جدی و مسئولانه در راستای نیل به اهداف مجله و بهبود مداوم آن مشارکت نمایند.
- از سردبیر و اعضای هیئت تحریریه انتظار می‌رود که یک بانک اطلاعاتی از داوران مناسب برای مجله تهیه و به‌طور مرتب بر اساس عملکرد داوران آن‌را به‌روز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه بایستی در انتخاب داوران شایسته با توجه به زمینه تخصصی، سرآمدی، تجربه علمی و کاری، و التزام اخلاقی اهتمام ورزند.
- سردبیر مجله باید از داورهای عمیق و مستدل استقبال، از داورهای سطحی و ضعیف جلوگیری، و با داورهای 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 نمایه‌نمایی مربوطه اقدام نماید.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف‌اند نسبت به بررسی و چاپ سریع اصلاحیه و اطلاع‌رسانی شفاف به خوانندگان، برای مقالات چاپ شده‌ای که در آنها خطاهایی یافت شده است، اقدام نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید به‌طور مستمر نظرات نویسندگان، خوانندگان، و داوران مجله در مورد بهبود سیاست‌های انتشاراتی و کیفیت شکلی و محتوایی مجله را جویا شوند.

منابع

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

اعضای هیئت تحریریه

ردیف	عضو هیئت تحریریه	مؤسسات آموزشی و پژوهشی	درجه علمی	رشته
۱	دکتر علی رحمانی	دانشگاه الزهراء، تهران، ایران	استاد تمام	حسابداری
۲	دکتر رضا رسولی	دانشگاه پیامنور، تهران، ایران	استاد تمام	مدیریت دولتی
۳	دکتر سید علی اکبر احمدی	دانشگاه پیامنور، تهران، ایران	استاد تمام	مدیریت دولتی
۴	دکتر سید محمود موسوی شیری	دانشگاه پیام نور، تهران، ایران	دانشیار	حسابداری
۵	دکتر غلامرضا کردستانی	دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، تهران، ایران	استاد تمام	حسابداری
۶	دکتر ساسان مهرانی	دانشگاه تهران، تهران، ایران	استاد تمام	حسابداری
۷	دکتر بیتا مشایخی	دانشگاه تهران، تهران، ایران	استاد تمام	حسابداری
۸	دکتر حمید پورجلالی	دانشگاه هاوایی، ایالات متحده آمریکا	استاد تمام	حسابداری
۹	دکتر حسن یزدی فر	دانشگاه بورنمورث، انگلستان	استاد تمام	حسابداری
۱۰	دکتر ذبیح اله رضایی	دانشگاه ممفیس، ایالات متحده آمریکا	استاد تمام	حسابداری
۱۱	دکتر جمال الدین نظری	دانشگاه سایمون فریزر، برنابی، کانادا	استاد تمام	حسابداری
۱۲	دکتر سعید همایون	دانشگاه گول، سوئد	دانشیار	حسابداری
۱۳	دکتر غلامرضا زندی پورجوپاری	دانشگاه کوالا لامپور، کوالا لامپور، مالزی	دانشیار	حسابداری مالی

همکاران علمی دو فصلنامه (داوران)

۱	غریبه اسماعیلی کیا	دانشگاه ایلام، ایلام، ایران	استادیار	۹	رویا دارابی	واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران	دانشیار
۲	جعفر باباجانی	دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران	استاد تمام	۱۰	حلیمه رحمانی	مؤسسه آموزش عالی بینا لود، مشهد، ایران	استادیار
۳	یونس بادآور نهندی	واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.	استادیار	۱۱	بیتا مشایخی	دانشگاه تهران، تهران، ایران	استاد تمام
۴	حسین جباری	واحد فیروز کوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروز کوه، ایران	استادیار	۱۲	علیرضا مؤمنی	دانشگاه پیام نور، تهران، ایران	استادیار
۵	زهرا حاجیها	واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران	استاد تمام	۱۳	محمد نظری پور	دانشگاه کردستان، کردستان، ایران	استادیار
۶	رضوان حجازی	دانشگاه الزهراء، تهران، ایران	استاد تمام	۱۴	سید حسام وقفی	دانشگاه پیام نور، تهران، ایران	مری
۷	آمنه بذرافشان	دانشگاه مشهد، مشهد، ایران	استادیار	۱۵	آرش تحریری	دانشگاه تهران، تهران، ایران	استادیار
۸	فرشید خیرالهی	دانشگاه رازی کرمانشاه، کرمانشاه، ایران	استادیار	۱۶	فاطمه احمدی	دانشگاه ایلام، ایلام، ایران	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 استادان 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 پررنگ (Bold)، وسط‌چین	- نام نویسندگان فارسی
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰	- عنوان و سمت نویسندگان فارسی - متن چکیده
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۲	- مقاله فارسی - متن نمودارها و جداول - منابع فارسی

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

فهرست

- ۱..... شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی
محمد رضا محقق، غلامرضا کرمی، رضا غلامی جمکرانی، نظام الدین رحیمیان
- ۱۹..... رتبه بندی عوامل موثر بر اعتبارسنجی مشتریان بانک‌های دولتی در شرایط فاصله گذاری اجتماعی
محمد جهانگیریان، فرزین رضایی، رضا احتشام رانی
- تأثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب در بین حسابرسان سازمان حسابرسی: نقش تعدیلی متغیرهای جمعیت‌شناختی ۳۳
سید محسن مدینه، سعید علی احمدی، افسانه سروش یار
- ۵۱..... تأثیر سبک‌های حل مسأله بر خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات ایران (آزمون نظریه شناختی و رفتاری کسیدی)
رضا نعمتی کشتلی، محمد باقر محمدزاده مقدم
- ۶۹..... ارائه الگوی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در وزارت میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری
مهدی زارع‌بیدکی، حبیب‌الله نخعی، قدرت‌الله طالب‌نیا، محمود معین‌الدین
- ۱۰۱..... تأثیر بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل بخش عمومی
نازنین بشیری منش، شیما داوودی
- ۱۱۹..... ارائه مدل حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی
محمد رضا مهربان‌پور، حسین علی‌پور لندی
- شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌های بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد با تاکید بر نقش‌های بهایابی و مبنای حسابداری تعهدی در حوزه راه‌سازی کشور ۱۴۷
سیدناذر موسوی، کیهان آزادی، محمد رضا وطن‌پرست
- ۱۶۹..... ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی
هادی طالعی، عزیز گرد، محمد خراشادی زاده
- قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی و اتخاذ استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار: تئوری انتخاب عمومی دولت ۱۸۹
فاطمه ژولانژاد، احسان کمالی، آرزو آقایی چادگانی
- ۲۰۵..... بررسی عوامل موثر بر نوآوری و عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی: نگرشی جدید مبتنی بر رویکرد مشارکتی
محسن ایمنی، سیدمحمد مشعشی
- ۲۲۳..... عوامل موثر بر پایداری مالی در سازمان تأمین اجتماعی
انور عنایتی، غلامرضا کردستانی، عطاالله محمدی ملقرنی
- ۲۴۳..... تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان
لیلا رنجبریان، نادر رضایی، رسول عبدی، عسگر پاک مرام
- ۲۵۹..... مدل‌سازی ساختاری - تفسیری عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بر اساس تحلیل سوات
امیرحسین باوفا، مهدی مرادی، اسداله کردناتیج، حسین خنیفر، فاطمه صراف
- ۲۷۷..... آمادگی حسابداران بخش عمومی جهت اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی: ارتش جمهوری اسلامی ایران)
ساسان خادمی، بهنام کرمشاهی



Identifying and Ranking the Factors Affecting the Effectiveness of the Internal Control System in Government Institutions and Organizations

Mohammad Reza Mohagheghi¹, Gholamreza Karami^{*2}, Reza Gholami Jamkarani³, Nezamoddin Rahimian⁴

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (mohagheghi.m.r@gmail.com).

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

3. Associate Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (gholami@qom-iau.ac.ir).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Finance, Khatam University, Tehran, Iran. (norahimian@yahoo.com).

Corresponding Author:

Gholamreza Karami

Email: ghkarami@ut.ac.ir

Received: 2022/02/19

Accepted: 2022/07/22

How to Cite:

Mohagheghi, M.H; Karami, Gh; Gholami Jamkarani, R; Rahimian, N; (2022). Identifying and Ranking the Factors Affecting the Effectiveness of the Internal Control System in Government Institutions and Organizations, *Governmental Accounting*, 9 (17), 1-18.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The main goal of this research is to identify and rank the factors affecting the effectiveness of the internal control system in government institutions and organizations.

Research Method: In order to identify the effective factors on the effectiveness of the internal control system of government institutions and organizations, while reviewing the studies, a semi-structured interview was conducted using the qualitative method of theme analysis. In this research, the Fuzzy Delphi method was used to rank and find the degree of importance of the factors. The interviewed experts were 18 university professors and top managers of government organizations and experts in the audit field with an emphasis on the internal control system.

Research Findings: Data analysis shows 6 main themes including individual, performance, legal, managerial, environmental and organizational components, which are effective in the effectiveness of the internal control system of government institutions and organizations.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Based on the results of the research, government institutions and organizations can make their evaluation multi-dimensional and by relying on identified and refined factors in individual, performance, legal, managerial, environmental and organizational dimensions, measure the internal control of the institutions and organizations under investigation and finally, more comprehensive decisions will be made based on the opinion of experts and scientific foundations.

Keywords: Delphi Method, Effectiveness, Internal Audit, Internal Controls.

JEL Classification: M42, F38, D20.



«مقاله پژوهشی»

شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی

محمد رضا محقق^۱، غلامرضا کرمی^{۲*}، رضا غلامی جمکرانی^۳، نظام الدین رحیمیان^۴

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف اصلی این پژوهش، شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی است.

روش پژوهش: به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان‌های دولتی، ضمن مرور مطالعات صورت گرفته، مصاحبه نیمه ساختاریافته با استفاده از روش کیفی تحلیل تم صورت گرفته است. در این پژوهش، از شیوه دلفی فازی برای رتبه بندی و یافتن درجه اهمیت عوامل استفاده شده است. خبرگان مورد مصاحبه، تعداد ۱۸ نفر از استادان دانشگاه‌ها و مدیران عالی سازمان‌های دولتی و خبرگان حوزه حسابرسی با تاکید بر سیستم کنترل داخلی بودند.

یافته‌های پژوهش: تجزیه و تحلیل داده‌ها، نشان‌دهنده ۶ تم اصلی به ترتیب شامل مولفه‌های فردی، عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی است که در اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان‌های دولتی مؤثر هستند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: براساس نتایج پژوهش، موسسات و سازمان‌های دولتی می‌توانند ارزیابی خود را چند بعدی کرده و با تکیه بر عوامل شناسایی و پالایش شده در ابعاد فردی، عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی، به سنجش کنترل داخلی موسسات و سازمان‌های مورد بررسی اقدام کرده و در نهایت تصمیم‌گیری‌های جامع‌تری استوار بر دیدگاه خبرگان و مبنای علمی صورت خواهد گرفت.

واژه‌های کلیدی: اثربخشی، حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی، شیوه دلفی فازی.

طبقه بندی موضوعی: M42، F38، D20.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (mohagheghi.m.r@gmail.com)
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.
۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (gholami@qom-iau.ac.ir)
۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. (norahimian@yahoo.com)

نویسنده مسئول:
غلامرضا کرمی
رایانامه:

ghkarami@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۳۱

استناد به مقاله:

محقق، محمد رضا؛ کرمی، غلامرضا؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ رحیمیان، نظام الدین؛ (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی، حسابداری دولتی، ۹ (۱۷)، ۱۸-۲.

مقدمه

حسابرسی داخلی تغییر داده است و واحد حسابرسی داخلی نیز می‌تواند کارکنان با صلاحیت را استخدام کرده و زمینه آموزش و توسعه پیاپی را فراهم آورد (چالمرز و همکاران، ۲۰۱۹). به طور کلی، اشخاص ذیحق و ذینفع در سازمان‌ها به دنبال پاسخ به این پرسش - های کلیدی هستند که: آیا مدیریت به استقرار سیستم کنترل‌های داخلی مطلوب و اثر بخش توجه داشته است؟ سیستم کنترل‌های داخلی سازمان تا چه حد از بروز سوء جریانات، تقلبات و اشتباهات با اهمیت جلوگیری می‌کند؟ کنترل‌های داخلی ضعیف، نه تنها احتمال وقوع سوء جریان، سوءاستفاده و تقلب را در سازمان‌ها بالا می‌برد بلکه بر گزارش حسابرس مستقل نیز اثر می‌گذارد و حسابرس قادر نخواهد بود در نبود توجه به نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل‌های داخلی، گزارش مطلوبی ارائه کند. از این رو برای اینکه هم مدیران بتوانند وظایف و مسئولیت‌های خود را به نحو احسن و برای جلب رضایت اشخاص ذیحق و ذینفع در سازمان به انجام برسانند و هم حسابرسان بتوانند گزارش حسابرسی مطلوب مطابق با استانداردهای حسابرسی ارائه کنند، سیستم کنترل‌های داخلی با توجه به ماهیت شرکت باید طرح ریزی و اجراء شود تا حسابرسان نیز بتوانند با پشتیبانی آن وظیفه اطمینان بخشی به صورت‌های مالی را با اطمینان بیشتری انجام دهند. بر اساس آن چه که گفته شد، پژوهش حاضر در ابتدا به مرور پژوهش‌های انجام شده در حوزه کنترل داخلی در سازمان‌های دولتی پرداخته و بر این اساس عوامل تعیین کننده در حوزه یادشده را شناسایی کرده، سپس بر پایه روش پژوهش عنوان شده به دسته بندی، اهمیت سنجی و پالایش عوامل شناسایی شده استوار بر تلفیق نظرسنجی دلفی از خبرگان و روش تحلیل چند متغیره فازی پرداخته شده و در نهایت جهت گیری پژوهش‌های آتی و توصیه‌هایی کاربردی مطرح شده است.

مبانی نظری پژوهش

کنترل داخلی سازمان‌ها

گاهی اوقات نظارت و بازرسی یک سازمان توسط نهادهای خارج از سازمان انجام می‌گیرد و گزارش این بازرسی و کنترل بیشتر برای ذینفعان یا تصمیم‌گیران خارج از سازمان ارسال می‌شود، ولی گاهی اوقات نظارت و بازرسی یک سازمان توسط نهادهایی از درون خود آن سازمان انجام می‌پذیرد و نتایج و گزارش این بازرسی و کنترل برای ذینفعان یا مدیرانی از درون سازمان ارسال می‌شود.

هنگامی که نظارت و بازرسی یا به عبارتی کنترل سازمان توسط نهادهای درونی سازمان انجام شود و گزارش بازرسی و کنترل سازمان به مسئولان یا ذینفعان داخلی سازمان تسلیم شود به آن کنترل داخلی گفته می‌شود و به گروه یا بخشی که

انجام مأموریت هر سازمانی متأثر از عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه ریزی شده تحت عنوان کنترل‌های داخلی 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. اجرای مناسب کنترل‌های داخلی، عاملی کلیدی در کمک برای دست یافتن به چنین هدفی و نیز به حداقل رساندن مشکلات و عملیاتی کردن این راهکارها است (بیگلر و سروش راد، ۱۳۹۸). حسابرسان داخلی در سازمان، تاثیر با اهمیتی در باره عدم انطباق یا عدم رعایت در ارتباط با رویه‌های برقرار شده برنامه‌ها، قوانین و مقرراتی دارند که توسط دولت ایجاد شده و می‌تواند اثر مهمی بر فعالیت‌های سازمان داشته باشد. همچنین برای ایجاد و اضافه کردن ارزش به سازمان‌ها و برای اجتناب از شکست و صرفه‌جویی در هزینه‌های مدیریت و اجرای رویه‌های سازمان مطابق با قوانین و استانداردها، از عوامل ضروری است. حسابرسان داخلی، حق و توانایی ارزیابی تمام اطلاعات در هر قسمت سازمان را دارند و عملکرد آنها در قلمرو کل سیستم مدیریتی سازمان است. بنابراین برای ذینفعان سازمان ارزش می‌آفریند و سود می‌برند. از آنجا که حسابرسان داخلی می‌توانند مدیران را از مسئولیت شان آگاه سازند، همچنین می‌توانند به عنوان مشاور در شناسایی ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و تسهیل پیاده‌سازی مدیریت ریسک عمل کنند. همچنین حسابرسان داخلی به متناسب بودن روش‌ها و عملیات سازمان کمک می‌کنند (فتحی عبدالهی و آقایی، ۱۳۹۶). مدیران موسسات و سازمان‌ها، توجه وافری به سیستم‌های کنترل‌های داخلی دارند. زیرا مدیران به خوبی می‌دانند در نبود یک سیستم کنترل‌های داخلی اثر بخش، تحقق رسالت اصلی سازمان بسیار مشکل و کنترل داخلی اثر بخش ابزاری است که موجب می‌شود، مدیران نسبت به ارقام و آمار حسابداری اطمینان بیشتری بیابند و اعداد و اطلاعات یادشده را پایه تصمیمات خود قرار دهند و نیز آنان را مطمئن می‌سازد که سیستم و روش‌های صحیح مالی واداری در داخل موسسه ایشان به طور کامل اجرا می‌شود (صافی نجف آبادی و همکاران، ۱۳۹۶).

تعریف انجمن حسابرسان داخلی از حسابرسی داخلی، شامل موضوعاتی مانند راهبری خوب است، حسابرسان داخلی با پشتیبانی مدیریت، می‌توانند برای اجرای وظایف و مسئولیت‌های خود از منابع کافی استفاده کنند که در این مفهوم، مدیریت ارشد اهمیت زیادی برای عملکرد حسابرسی داخلی قائل شده و انتظارات خود را از

مدیر، خود به صورت مستقیم اطلاعات مربوط به درون سازمان را به دست می آورد، ولی در سازمان‌های بزرگ که فاصله میان مدیر ارشد با کارکنان زیاد است، به دست آوردن اطلاعات لازم از درون سازمان به طور مستقیم برای مدیر امکان پذیر نیست. از این رو در این موارد مدیران ارشد از سیستم کنترل داخلی استفاده می‌کنند، سیستم کنترل داخلی به مدیران ارشد سازمان این امکان را می‌دهد که نقاط ضعف و قوت سازمان خود را شناسایی کنند، ریسک‌های سازمان را شناسایی و مدیریت کنند، ظرفیت‌های بالقوه سازمان خود را تشخیص دهند، آموزش‌ها و تدابیر لازم برای تقویت کارکنان و مدیران میانی سازمان را مشخص کنند، نیروهای مستعد درون سازمان که باید ارتقا یابند و نیروهای ناکارآمد که باید فکری برای آنها کرد و پاداش‌ها و تنبیهات را تعیین کنند، راهی برای کارآمد سازی و اثربخشی بیشتر فرآیندهای درونی سازمان بیابند و دایره راهبردهایی را که می‌توانند توسط همین سازمان به اجرا درآورند، پیش‌بینی کنند. افزون بر آن سیستم کنترل داخلی به مدیران ارشد این امکان را می‌دهد تا از انطباق عملکرد کارکنان و بخشهای مختلف سازمان با دستورالعمل‌ها و فرامین صادر شده اطمینان حاصل کنند (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵).

طراحی و استقرار مناسب سیستم کنترل داخلی در سازمان یکی از مهمترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی به شمار می‌رود (حاجی‌ها و محمد حسین نژاد ۱۳۹۴).

ضرورت وجود سیستم‌های کنترل داخلی در سازمانهای دولتی

با توجه به گستردگی سازمان‌های دولتی مدیران ارشد برای اطلاع یافتن از درون سازمان نیازمند استفاده از گزارش‌های سیستم کنترل داخلی هستند، افزون بر آن سیستم کنترل داخلی باید ذینفعان و مالکان این سازمان‌ها را از همانندی تصمیم‌های مدیران با منافع آنها مطمئن سازد. بنابراین استقرار سیستم کنترل داخلی برای سازمان‌های دولتی بزرگ، هم از جهت حل مسئله نمایندگی و هم از جهت انتقال اطلاعات درونی سازمان به مدیران ارشد لازم و ضروری است (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳).

مدیران بخش‌های عمومی باید برای تامین اطمینان نسبت به دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابداری نسبت به فعالیت‌های انجام شده به طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی مناسب بپردازند (عباس زاده و محمدی، ۱۳۹۰).

مامور بازرسی و تنظیم گزارشها و تحویل آن به ذینفعان یا مدیران داخلی مشخص است، گروه یا بخش کنترل داخلی سازمان گفته می‌شود. البته سیستم‌های کنترل داخلی در برخی سازمان‌ها افزون بر بازرسی و تنظیم گزارشها، مسئولیت‌های دیگری نیز بر عهده دارند. برای مثال، در برخی از سازمان‌ها وظیفه مدیریت ریسک یا بهبود فرایندها بر عهده سیستم کنترل داخلی گذاشته شده است. کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون ترویدی موسوم به کوسو (۲۰۱۳) کنترل داخلی را اینگونه تعریف می‌کند: فرآیندی که به منظور دستیابی به سطح اطمینان معقول در خصوص دستیابی به اهداف، اثربخشی و کارایی عملیات قابلیت اعتماد گزارش مالی و رعایت قوانین و مقررات کاربردی که توسط هیئت مدیره مدیریت و کارکنان یک مجموعه اجرا می‌شود (مارتین و همکاران ۲۰۱۸).

به طور کلی دو گروه در سازمانها از سیستم کنترل داخلی استفاده می‌کنند:

الف) مالکان و ذینفعان سازمان

یکی از مشکلات اساسی سازمانهای خصوصی و دولتی مسئله نمایندگی است. مالکان و ذینفعان مجبورند برای اداره سازمان مدیرانی را انتخاب و انتصاب کنند و تصمیم‌های سازمان را به آنها واگذار کنند. از آنجا که در بسیاری از موارد منافع مدیران و مالکان سازمان با یکدیگر تفاوت و تضاد دارد، این امکان وجود دارد که تصمیم‌های مدیران به نفع مدیر و برخلاف منافع و صلاح مالکان و ذینفعان سازمان باشد، به این مشکل یا معضل مسئله نمایندگی می‌گویند.

یکی از ساز و کارهای حل مسئله نمایندگی و جلوگیری از گرفتن تصمیم‌هایی توسط مدیران که دربرگیرنده منافع مالکان و ذینفعان نباشد، ساز و کار کنترل داخلی است. گروه یا بخش کنترل داخلی با انجام بازرسی و تنظیم گزارش‌ها و ارائه آن به مالکان و ذینفعان سازمان از همپوشانی تصمیم‌ها و عملکرد مدیران سازمان با منافع مالکان و ذینفعان سازمان اطمینان حاصل می‌کند، به این ترتیب که با وجود سیستم کنترل داخلی و اطلاع یافتن مالکان از عملکرد مدیران، مدیران سازمان، مجبور می‌شوند برای حفظ موقعیت شغلی خود منافع مالکان و ذینفعان را دنبال کنند و یا مدیر آن دیگری جایگزین آنها خواهند شد. در نتیجه با استقرار سیستم کنترل داخلی تصمیم‌های مدیران سازمان در جهت منافع مالکان و ذینفعان سازمان گرفته خواهد شد (حاجی‌ها و محمد حسین نژاد ۱۳۹۴).

ب) مدیران ارشد سازمان

به طور کلی هر مدیری برای گرفتن تصمیم‌های مناسب نیازمند داشتن اطلاعاتی از بیرون و درون سازمان است. در سازمان‌های کوچک فاصله مدیر و کارکنان زیاد نیست، همواره

آن‌ها دریافتند که کیفیت حسابرسی داخلی به شدت بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد، هرچند تنظیمات سازمانی و ویژگی‌های صاحبکار، تأثیر ضعیف تری داشتند. آن‌ها همچنین نتیجه گرفتند که نبود پشتیبانی مدیریت، بر عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر منفی می‌گذارد، زیرا سبب نگرش ضعیف صاحبکار می‌شود، به طوری که چون حسابرسی داخلی در دستور کار مدیریت ارشد قرار ندارد، آن را بی‌اهمیت می‌انگارد. آنها به این مطلب اشاره کردند که نداشتن کارکنان با صلاحیت، سبب ضعف حسابرسی داخلی در بخش عمومی اتیوپی شده است. در این پژوهش، پیشنهاد شده است که کارکنان حسابرسی داخلی بدون مدارک آموزشی و آموزش حرفه‌ای مستمر و کافی، باید بتوانند مهارت خود را بالا ببرند.

ژانگ و چن (۲۰۱۶) به بررسی نقش حسابرسی داخلی در افزایش نقاط ضعف موارد پرداختند. در خصوص تأثیر کارکنان بر کنترل‌های داخلی نشان داد که کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل‌های قوی بر گزارش‌دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل داخلی در سازمان می‌شوند.

پارکر و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی علل و عواقب مشکلات کنترل داخلی در سازمان‌های غیرانتفاعی پرداختند. نتیجه پژوهش انجمن حسابداران رسمی امریکا در خصوص علل گزارشگری مالی متقلبانانه، ضعف کنترل‌های داخلی بوده است. می‌توان چنین نتیجه گرفت که اگر کنترل‌های داخلی در بخش عمومی ضعیف نباشد و به طور قوی تعبیه شده باشد، منجر به ارائه گزارش‌های مالی اتکاپذیر خواهد شد.

لوپز و فاریاس (۲۰۲۰)، به بررسی فعالیت کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی در مصر، با توجه به اندازه حسابرسان خارجی پرداختند. هدف این مقاله بررسی ارتباط فعالیت کمیته حسابرسی، اندازه حسابرس خارجی و کیفیت کنترل داخلی (ICQ) در مصر است. همچنین به بررسی چگونگی تعدیل اندازه حسابرس خارجی و رابطه بین فعالیت کمیته حسابرسی و ICQ می‌پردازد. برای به دست آوردن اطلاعات مربوط به ICQ در مصر، پژوهشگران با استفاده از یک چک لیست داخلی، نظرسنجی را در بین حسابرسان خارجی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که فعالیت‌های کمیته حسابرسی به طور چشمگیری بر کیفیت حسابرسی خارجی، تأثیر دارد. افزون بر این ارتباط بین فعالیت کمیته حسابرسی و فعالیت حسابرسان خارجی، بیشتر از سازمانی است که توسط حسابرسان شرکتهای بزرگ، حسابرسی می‌شوند.

چالمرز و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بر روی عملیات و

هرچند سیستم کنترل داخلی کارآمد، فواید بسیاری برای سازمان دارد، ولی سیستم کنترل داخلی ناکارآمد می‌تواند زیان‌های جبران‌ناپذیری را برای سازمان به بار آورد. عدم توجه به اشکالات و نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی، سبب بروز زیان‌ها و چه بسا سوء استفاده‌های مهمی در سازمان خواهد شد و هدایت و برنامه‌ریزی عملکرد سازمان را با مشکل روبرو کرده و موجب اشتباه در تصمیم‌گیری خواهد شد. بنابراین مدیران موسسات و سازمانها توجه زیادی به صحت عملکرد سیستم کنترل داخلی دارند.

بر اساس تعریف انجمن حسابداران داخلی حسابرسی داخلی بخشی جدا نشدنی از حاکمیت شرکتی است که وظایف زیر را بر عهده دارد:

- قضاوت بیطرفانه در خصوص صورتهای مالی و قابلیت اتکا بر داده‌های حسابداری؛
- ارزیابی و ارتقای فرایندهای کنترل داخلی راهبری و مدیریت ریسک؛
- افزایش اثربخشی عملیات سازمان (سلیمانی و مقدسی ۱۳۹۳).

اطلاعات عملکرد شرکت در صورت‌های مالی آن منعکس می‌شود. حسابرسان خارجی درستی اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان خارجی بررسی می‌کنند و حسابرسان داخلی درستی اطلاعات حسابداری را برای مدیران و مالکان و استفاده کنندگان داخلی سازمان تایید می‌کنند. همچنین حسابرسان داخلی با مدیریت مجموعه سیستم‌های کنترل داخلی در سازمان مدیران را مطمئن می‌سازند که نظام‌ها و روش‌های صحیح مالی و اداری در داخل سازمان اجرا می‌شود. هدف سیستم حسابرسی و کنترل داخلی بهبود توان مدیریت مالی و اداری از طریق جلوگیری از اتلاف و تخصیص نامناسب منابع و بروز فساد است. استقرار و استمرار یک سیستم کنترل داخلی توانمند در سازمان امکان مدیریت کارا و موثر سازمان را فراهم می‌آورد (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵).

با توجه به اهمیت سیستم‌های کنترل داخلی، در این پژوهش به دنبال شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی هستیم.

مروری بر پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی

سارنز و کریستوفر (۲۰۱۰) با استفاده از روش ترکیبی مصاحبه و پرسش‌نامه در اتیوپی، ویژگی‌های سازمانی‌ای را که اثربخشی حسابرسی داخلی را بهبود می‌بخشد، شناسایی کردند.

در سال ۹۵-۱۳۹۴ با استفاده از پرسشنامه توسط ۲۰۰ تن از رئیس‌بانک‌ها پرداخته شده است. بعد از تکمیل پرسشنامه‌ها با استفاده از نرم افزار SPSS آزمون‌های ضریب همبستگی پیرسون یک متغیر و چند متغیر به روش گام به گام محاسبه و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و نتایج آزمون فرضیه‌ها بیانگر این است که بین نارسایی‌های سیستم کنترل داخلی و حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

صافی نجف آبادی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی اثربخشی اجزای کنترل‌های داخلی شرکت‌های فعال در صنعت پخش نسبت به اتکاپذیری اطلاعات مالی پرداختند. با توجه به نتایج بدست آمده از پرسشنامه و از طریق نرم‌افزار SPSS پژوهش حاضر، این نکته استنباط می‌شود که اجزای کنترل داخلی شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت با قابلیت اتکا اطلاعات مالی دارای رابطه معناداری است. در میان هر جزء از اجزا کنترل داخلی به ترتیب مواردی چون: طرز تفکر مدیریت و چگونگی اجرای آن، وجود قوانین لازم الاجرا، کمیته حسابرسی، ساختار کنترل داخلی مناسب، نظارت و حفاظت از دارایی‌ها و اسناد و مدارک، استفاده از حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری بیش از بقیه موارد در افزایش قابلیت اتکا اطلاعات مالی مؤثر هستند.

گیاه پرور فومنی و شمس (۱۳۹۷)، به شناسایی مولفه‌های کنترل‌های داخلی در بانک‌ها با روش دلفی فازی پرداختند. این پژوهش کاربردی و از نوع توصیفی-توسعه‌ای (اکتشافی) و همچنین پژوهشی است که در سال ۱۳۹۵ در بانک‌ها انجام شد. برای انجام پژوهش در روش دلفی و دلفی فازی ۲۰ تن از خبرگان انتخاب شدند. در این پژوهش دو پرسش اصلی تنظیم شد. بعد از تکمیل پژوهش و محاسبات ریاضیاتی دلفی فازی مولفه‌های کنترل‌های داخلی بانک‌ها مشخص شدند. یافته‌ها نشان داد که مولفه‌های اصلی کنترل‌های داخلی در بانک‌ها شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی است.

بیگلر و سروش راد (۱۳۹۸)، تاثیر سیستم کنترل داخلی (محیط کنترل، ارتباطات، مدیریت ریسک، فعالیت‌های کنترل و نظارت) بر اثربخشی سازمانی در قزوین را مورد بررسی انجام دادند. اثربخشی سازمانی از طریق سه رویکرد مورد بررسی قرار گرفت. توانایی سازمانی در دستیابی به اهداف خود (رویکرد هدف)، توانایی سازمانی در کنترل و حفظ منابع مورد نیاز (رویکرد کنترل منابع) و (رویکرد چند محوره) که به رقابت

انطباق پرداختند. عملکرد حسابرسی داخلی^۱ به مدیریت در بهبود کنترل داخلی در مورد عملیات، گزارشگری و تطابق کمک می‌کند. در حالی که مطالعات بسیاری ارتباط بین انجمن جهانی اعتباردهی و کنترل داخلی گزارشگری مالی^۲ را مورد بررسی قرار داده‌اند، در مورد کنترل داخلی عملیات و انطباق، مطالعات کمی وجود دارد. این مقاله با استفاده از یک مجموعه داده ویژه از تایوان در بازه زمانی ۲۰۱۷-۲۰۱۵ و با استفاده از داده‌های بورسی، ارتباط بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و نقص کنترل داخلی در عملیات و انطباق را مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که یک گروه حسابرسی داخلی بزرگتر، می‌تواند موجب بهبود عملکرد حسابرسی داخلی در مورد عملیات و انطباق شود. در حالی که شایستگی حسابرسان داخلی رابطه مثبتی با اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق دارد، اما با عملیات رابطه‌ای ندارد. این مطالعه با تبیین عوامل تعیین کننده دستیابی به اهداف عملیات و انطباق، به ادبیات پژوهش کمک می‌کند. این امر مفاهیم مهمی برای ذینفعان و کارشناسان نیز ارائه می‌کند، زیرا کنترل شرکت بر عملیات و انطباق می‌تواند به طور متقابل بر روی کنترل داخلی گزارشگری مالی و در نهایت موفقیت کسب و کار تأثیر بگذارد.

پیشینه داخلی

داندوش فر، محسنی و قاسمی (۱۴۰۱) بیان کردند در حرفه حسابداری و حسابرسی، ۱۸ متغیر مؤثر بر تصمیم‌گیری شامل: سازه فردی، شرایط اجتماعی، شرایط اقتصادی، شرایط محیط کار، سن، عضویت رسمی، جنسیت، فرهنگ سازمانی، تجربه، هویت، مهارت کار، آرمان اخلاقی، نسبی‌گرایی، رهبری اخلاقی، قوانین و مقررات، ویژگی کار، تحصیلات و ویژگی شخصیتی هستند.

ستوده، فغانی و پیفه (۱۴۰۰)، فرآیندها و کنترل‌های داخلی دیوان محاسبات کشور برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی را مورد ارزیابی قرار دادند و پیشنهادهایی برای رفع موانع فرآیندهای داخلی ارائه کردند، با توجه به الزام انجام حسابداری، تعهدی توسط سازمان‌های دولتی گرفته و در انجام حسابرسی عملیاتی دیوان محاسبات کشور باید فرآیندهای داخلی، مدیران و کارکنان را با تغییرات حسابداری تعهدی هماهنگ ساخته و فرآیندهای یادگیری و رشد را مورد توجه قرار دهد.

خواجه زاده و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی سیستم کنترل داخلی بر تاکید حسابرسی داخلی در واحد بانکها پرداختند. در این پژوهش به بررسی نارسایی‌های سیستم کنترل داخلی بر تاکید حسابداری داخلی، در شعب بانک‌های مرکز استان فارس

این دلفی متخصصان و خبرگانی هستند که از ویژگی دانش و تجربه در موضوع سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمانهای دولتی برخوردارند، به گونه‌ای که احساس کنند اطلاعات به دست آمده از یک توافق گروهی، برای آنها نیز ارزشمند خواهد بود و همچنین از تمایل زمان کافی برای شرکت و مهارت ارتباطی مؤثر برخوردار باشند (موسوی و همکاران، ۱۳۹۸). بدین منظور پرسشنامه‌ای شامل ۳۲ عامل موثر بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در سازمانهای دولتی با طیف لیکرت و پرسش آزاد در هر عامل اصلی تهیه شده که چنانچه مورد دیگری مدنظرشان است، بیان کنند. روایی پرسشنامه‌ها از نوع روایی صوری بوده و برای این منظور، پرسشنامه‌ها پس از طراحی از دید ظاهری و سهولت پاسخگویی مورد تایید استادان و خبرگان حرفه حسابرسی و مدیران اجرایی موسسات و سازمان‌های دولتی قرار گرفته و برای تجزیه و تحلیل نتایج، از نرم افزارهای اکسل و متلب استفاده شده است. پژوهش حاضر به صورت پژوهشی میدانی انجام گرفته است. با توجه به تعریف موضوع در قالب موسسات و سازمان‌های دولتی، قلمرو مکانی پژوهش موسسات و سازمان‌های دولتی خواهد بود.

تجزیه و تحلیل داده ها و یافته‌ها یافته های جمعیت شناختی

در جدول زیر، مشخصات خبرگان شرکت کننده در مصاحبه به تفکیک جنسیت، سن، تحصیلات و سابقه کاری ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگیهای جمعیت شناختی

ویژگی‌های جمعیت شناختی	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۷۸٪
	زن	۲۲٪
سن	کمتر از ۳۰ سال	۵.۵٪
	۳۰ تا ۴۰ سال	۶۱٪
	۴۰ تا ۵۰ سال	۲۸٪
تحصیلات	۵۰ سال و بیشتر	۵.۵٪
	کارشناسی ارشد	۲۸٪
	دانشجوی دکتری	۲۳٪
سابقه کاری	دکتری	۳۹٪
	کمتر از ۱۰ سال	۳۳٪
	۱۰ تا ۱۵ سال	۳۹٪
	۱۵ تا ۲۰ سال	۱۷٪
	بالای ۲۰ سال	۱۱٪
کل	۱۸	۱۰۰٪

سازمانی، رضایت شغلی، رضایت مشتری و شکایات می‌پردازد. نتایج آزمون رگرسیون چندگانه تاثیر مثبت زیادی از متغیرهای مطالعه بر اثربخشی سازمانی را نشان می‌دهد. براساس یافته‌های پژوهش، پژوهشگران تعدادی از توصیه‌ها در زمینه بالا بردن آگاهی در مورد اهمیت اجزای سیستم کنترل داخلی و سازوکارهایی برای بهبود رویه‌ها و فرآیندهای داخلی برای بهبود کارایی سازمان با استفاده از رویکردهای مختلف را پیشنهاد می‌کنند.

بررسی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که در خصوص کنترل‌های داخلی بیشتر پژوهش‌ها بر اساس چارچوب کوزو (COSO) انجام شده است، اما در پژوهش حاضر بر اساس نظر خبرگان حوزه کنترل داخلی و مدیران عالی سازمان‌های دولتی، با یک رویکرد بومی مولفه‌های سیستم کنترل داخلی اثربخش در موسسات و سازمان‌های دولتی استخراج شده است.

روش شناسی

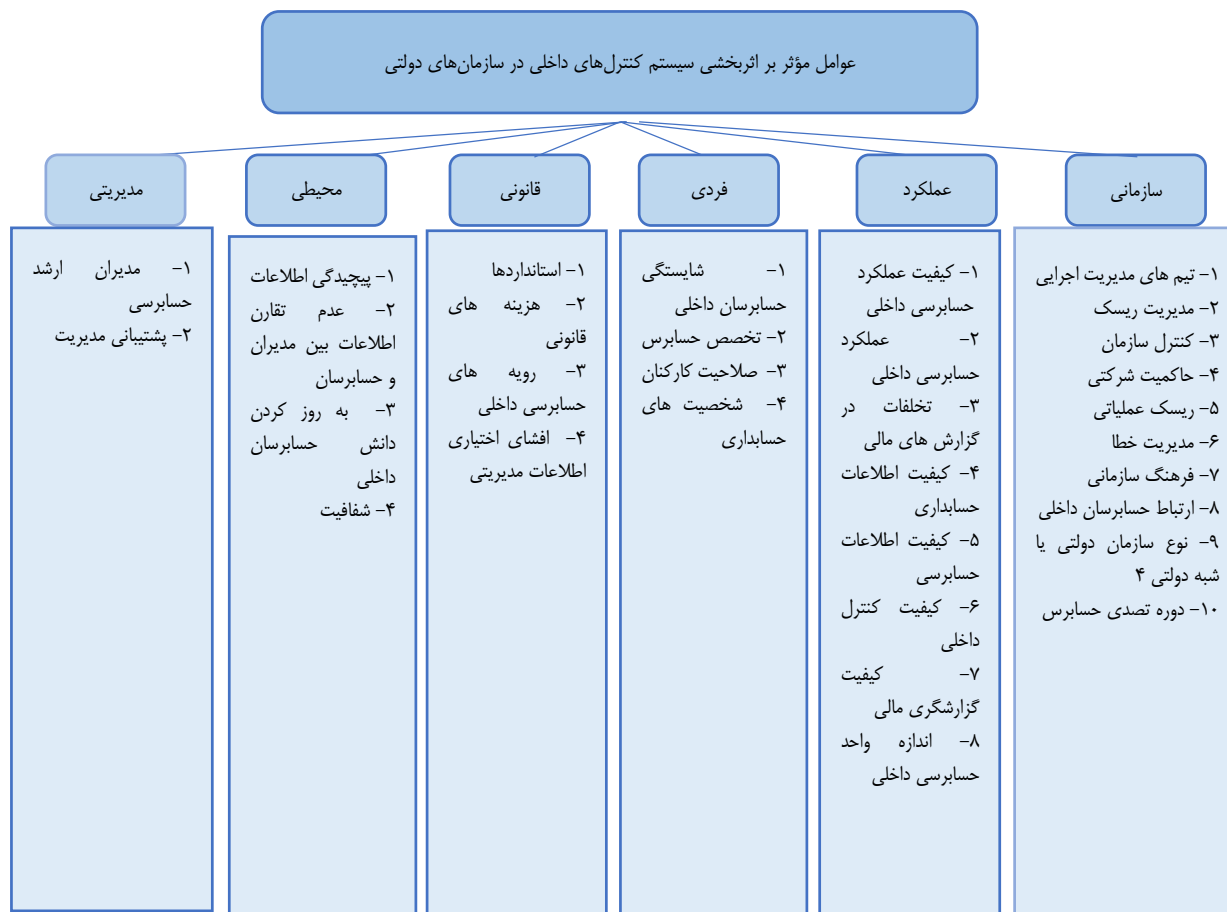
پژوهش حاضر، بر اساس هدف، کاربردی است، زیرا پژوهش حاضر به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شود. در تقسیم‌بندی بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها، پژوهش‌های علمی را می‌توان به دو دسته توصیفی (غیرآزمایشی) و آزمایشی تقسیم کرد. پژوهش حاضر برحسب نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی است، زیرا هدف آن توصیف شرایط و پدیده‌های مورد بررسی است و اجرای آن برای شناخت بیشتر شرایط موجود و یاری رساندن به فرایند تصمیم‌گیری صورت می‌پذیرد. برای شناسایی و غربال‌گری مهم‌ترین عوامل، از شیوه دلفی فازی استفاده شد. شیوه دلفی بر اساس دیدگاه پاسخ‌دهندگان صورت می‌گیرد. در این شیوه برای سنجش دیدگاه از عبارتهای کلامی استفاده می‌شود. عبارتهای کلامی در انعکاس کامل مکونوات ذهنی پاسخ‌دهنده، محدودیت‌هایی دارد. برای نمونه عبارت «زیاد» برای فرد A که فرد سخت‌گیری است با عبارت «زیاد» برای فرد B که فرد سخت‌گیری نیست، متفاوت است. اگر برای کمی کردن دیدگاه هر دو فرد، از یک عدد قطعی استفاده شود، نتایج دارای اربیب خواهد شد، بنابراین با توسعه طیف فازی مناسب می‌توان به این مشکل چیره شد. روش سنتی دلفی، همیشه از همگرایی پایین نظرهای متخصصان، هزینه اجرای بالا و احتمال حذف نظرهای برخی از افراد، رنج برده است. موری و همکاران، برای بهبود روش دلفی سنتی، مفهوم یکپارچه‌سازی روش دلفی سنتی با تئوری فازی را در سال ۱۹۸۵ ارائه دادند (موسوی و همکاران، ۱۳۹۸).

در شیوه دلفی فازی از نظرهای خبرگان برای دستیابی به اجماع میان نظرات ایشان استفاده می‌شود. شرکت کنندگان در

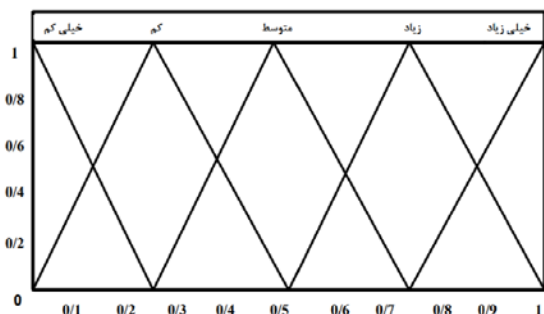
عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی

با هم خوانی ادبیات موجود و مصاحبه‌های انجام گرفته و همچنین تأیید استادان، گزاره‌های یادشده در قالب ۶ تم اصلی و ۳۲ تم فرعی طبقه بندی شده و تم‌های اصلی تحت عناوین

سازمانی، عملکرد، فردی، قانونی، محیطی و مدیریتی نام‌گذاری شدند. شکل ۱ نشان دهنده عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی است.



شکل ۱. عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی (یافته‌های پژوهش)



شکل ۲. تعریف متغیرهای زبانی (موسوی و همکاران، ۱۳۹۸)

در جدول ۱، نحوه تبدیل متغیرهای کلامی به عدد فازی مثلثی و عدد فازی قطعی شده نشان داده شده است.

تعریف متغیرهای زبانی: بعد از انجام مصاحبه با ۱۸ نفر از مدیران عالی سازمانهای دولتی، استادان و خبرگان حوزه حسابرسی و شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی، مؤلفه‌ها در قالب پرسشنامه باهدف کسب نظر خبرگان راجع به میزان موافقت آنها با مؤلفه‌ها طراحی شد. خبرگان از طریق متغیرهای کلامی خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد میزان موافقت خود را ابراز کردند. از آنجاکه خصوصیات متفاوت افراد بر تعابیر ذهنی آن‌ها نسبت به متغیرهای کیفی اثرگذار است، با تعریف دامنه متغیرهای کیفی، خبرگان با ذهنیت یکسان به پرسش‌ها پاسخ می‌دهند. این متغیرها باتوجه به شکل ۲ و جدول ۱، به شکل اعداد فازی مثلثی تعریف شده‌اند.

عالی سازمانهای دولتی، استادان و خبرگان حوزه حسابرسی قرار گرفت و با توجه به گزینه پیشنهادی و متغیرهای زبانی تعریف شده، نتایج حاصل از بررسی پاسخهایی که در پرسشنامه قید شده است، برای به دست آوردن میانگین فازی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی تحلیل شد. برای محاسبه میانگین فازی از رابطه های زیر استفاده شده است (موسوی و همکاران، ۱۳۹۸):

$$A_i = (a_1^{(i)}, a_2^{(i)}, a_3^{(i)}), i = 1, 2, 3, \dots, n$$

(رابطه ۲)

$$A_{ave} = (m_1, m_2, m_3) = \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_3^{(i)} \right)$$

(رابطه ۳)

در رابطه (۲)، A_i نمایانگر دیدگاه خبره i ام و Aave نشان دهنده میانگین دیدگاه های خبرگان است. بعد از جمع آوری پرسشنامه ها، تعداد پاسخ های داده شده به هر عامل، مورد شمارش و بررسی قرار گرفت که در نظرسنجی مرحله نخست، نتایج شمارش پاسخ های داده شده در جدول ۲، نشان داده شده است.

جدول ۱. جدول اعداد فازی مثلثی

متغیرهای کلامی	عدد فازی مثلثی	عدد فازی قطعی شده
خیلی زیاد	(۱ و ۰/۷۵ و ۰)	۰/۷۵
زیاد	(۱ و ۰/۷۵ و ۰/۵)	۰/۵۶۲۵
متوسط	(۰/۷۵ و ۰/۵ و ۰/۲۵)	۰/۳۱۲۵
کم	(۰/۵ و ۰/۲۵ و ۰)	۰/۰۶۲۵
خیلی کم	(۰ و ۰/۲۵ و ۰)	۰/۰۶۲۵

اعداد فازی قطعی شده در جدول ۱، با استفاده از رابطه مینکوسکی به شکل زیر محاسبه شده اند.

$$m + \frac{\beta - \alpha}{4}$$

(رابطه ۱)

که در این رابطه m و α و β به ترتیب نخستین، دومین و سومین عدد از چپ به راست خواهند بود.

نظرسنجی مرحله نخست: در این مرحله، عوامل تأثیرگذار اثربخشی سیستم کنترل های داخلی که با استفاده از مطالعات اکتشافی و مصاحبه نیمه ساختاریافته شناسایی شده است، در قالب پرسشنامه در اختیار خبرگان که شامل ۱۸ تن از مدیران

جدول ۲. نتایج شمارش پاسخ های مرحله نخست نظرسنجی

متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
تیم های مدیریت اجرایی	۲	۴	۴	۵	۳	اندازه واحد حسابرسی داخلی	۶	۶	۴	۵	۳
مدیریت ریسک	۳	۳	۴	۴	۴	کیفیت گزارشگری مالی	۱۱	۵	۲	۴	۰
کنترل سازمان	۴	۵	۴	۳	۲	شایستگی حسابرسان داخلی	۱۴	۳	۱	۰	۰
حاکمیت شرکتی	۲	۵	۴	۵	۲	تخصیص حسابرس	۱۲	۲	۳	۱	۰
ریسک عملیاتی	۲	۴	۴	۶	۲	صلاحیت کارکنان	۱۳	۲	۲	۱	۰
مدیریت خطا	۲	۳	۵	۴	۴	شخصیت های حسابداری	۱۴	۱	۱	۱	۱
فرهنگ سازمانی	۱	۵	۷	۳	۲	استانداردها	۱۵	۳	۰	۰	۰
ارتباط حسابرسان داخلی	۳	۴	۸	۳	۰	هزینه های قانونی	۱۰	۵	۱	۱	۱
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	۲	۴	۴	۵	۳	رویه های حسابرسی داخلی	۱۱	۴	۲	۱	۰
دوره تصدی حسابرسان	۲	۱	۷	۶	۲	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	۷	۴	۵	۱	۱
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	۱۵	۳	۰	۰	۰	پیچیدگی اطلاعات	۱۱	۴	۲	۱	۰
عملکرد حسابرسی داخلی	۱۵	۲	۱	۰	۰	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	۱۲	۳	۱	۲	۰
تخلفات در گزارش های مالی	۱۱	۴	۲	۱	۰	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	۵	۴	۳	۲	۴
کیفیت اطلاعات حسابداری	۱۲	۴	۲	۰	۰	شفافیت	۱۴	۳	۱	۰	۰

متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
کیفیت حسابرسی	۸	۶	۳	۱	۰	مدیران ارشد حسابرسی	۸	۵	۱	۲	۲
کیفیت کنترل‌های داخلی	۱۳	۴	۱	۰	۰	پشتیبانی مدیریت	۱۴	۲	۱	۱	۰

بعد از این که تعداد پاسخ‌های داده شده به عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی مشخص شد و بعد از محاسبه میانگین فازی مثلثی برای عوامل از فرمول استفاده می‌شود که نتایج حاصل از میانگین فازی و فازی‌زدایی مؤلفه‌ها به صورت جدول ۳، است.

جدول ۳. میانگین دیدگاه‌های خبرگان حاصل از نظر سنجی مرحله اول

متغیرها	میانگین فازی مثلثی (α, β)	میانگین فازی زدایی شده	متغیرها	میانگین فازی مثلثی (α, β)	میانگین فازی زدایی شده
تیم‌های مدیریت اجرایی	(۰/۴۱۳ و ۰/۶۱۳ و ۰/۲۲۵)	۰/۲۷۵	اندازه واحد حسابرسی داخلی	(۰/۷۸۸ و ۰/۶۲۸ و ۰/۴۲۵)	۰/۴۶۳
مدیریت ریسک	(۰/۶۰۰ و ۰/۴۱۳ و ۰/۲۳۸)	۰/۲۸۴	کیفیت گزارشگری مالی	(۰/۸۷۵ و ۰/۷۸۸ و ۰/۵۶۳)	۰/۵۸۴
کنترل سازمان	(۰/۷۰۰ و ۰/۵۲۵ و ۰/۳۲۵)	۰/۳۶۹	شایستگی حساب‌رسان داخلی	(۰/۸۸۸ و ۰/۸۲۸ و ۰/۶۱۳)	۰/۶۲۵
حاکمیت شرکتی	(۰/۶۵۰ و ۰/۴۵۰ و ۰/۲۵۰)	۰/۳۰۰	تخصص حسابرس	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۲۸)	۰/۵۵۶
ریسک عملیاتی	(۰/۶۲۵ و ۰/۴۲۵ و ۰/۲۲۵)	۰/۲۷۵	صلاحیت کارکنان	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۸۸ و ۰/۵۶۳)	۰/۵۷۸
مدیریت خطا	(۰/۵۸۸ و ۰/۳۸۸ و ۰/۲۱۳)	۰/۲۶۳	شخصیت‌های حسابداری	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۷۵ و ۰/۵۶۳)	۰/۵۷۵
فرهنگ سازمانی	(۰/۶۶۳ و ۰/۴۵۰ و ۰/۲۵۰)	۰/۳۰۳	استانداردها	(۰/۹۰۰ و ۰/۸۶۳ و ۰/۶۲۸)	۰/۶۴۷
ارتباط حساب‌رسان داخلی	(۰/۷۲۵ و ۰/۵۳۸ و ۰/۳۱۳)	۰/۳۵۹	هزینه‌های قانونی	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۲۵ و ۰/۵۱۳)	۰/۵۳۸
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	(۰/۶۱۳ و ۰/۴۱۳ و ۰/۲۲۵)	۰/۲۷۵	رویه‌های حسابرسی داخلی	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۲۸)	۰/۵۵۹
دوره تصدی حسابرس	(۰/۵۸۸ و ۰/۳۸۸ و ۰/۱۸۸)	۰/۲۳۸	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	(۰/۷۷۵ و ۰/۶۲۸ و ۰/۴۲۵)	۰/۴۵۹
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	(۰/۹۰۰ و ۰/۸۶۳ و ۰/۶۳۸)	۰/۶۴۷	پیچیدگی اطلاعات	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۲۸)	۰/۵۵۹
عملکرد حسابرسی داخلی	(۰/۸۸۸ و ۰/۸۵۰ و ۰/۶۲۵)	۰/۶۳۴	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حساب‌رسان	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۲۸)	۰/۵۵۶
تخلفات در گزارش‌های مالی	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۲۸)	۰/۵۵۹	به روز کردن دانش حساب‌رسان داخلی	(۰/۶۶۳ و ۰/۵۰۰ و ۰/۳۲۵)	۰/۳۶۶
کیفیت اطلاعات حسابداری	(۰/۸۷۵ و ۰/۸۰۰ و ۰/۵۷۵)	۰/۵۹۴	شفافیت	(۰/۸۸۸ و ۰/۸۲۸ و ۰/۶۱۳)	۰/۶۲۵
کیفیت حسابرسی	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۱۳ و ۰/۴۸۸)	۰/۵۱۹	مدیران ارشد حسابرسی	(۰/۷۶۳ و ۰/۶۲۸ و ۰/۴۲۸)	۰/۴۶۹
کیفیت کنترل‌های داخلی	(۰/۸۸۸ و ۰/۸۲۵ و ۰/۶۰۰)	۰/۶۱۶	پشتیبانی مدیریت	(۰/۸۶۳ و ۰/۸۱۳ و ۰/۵۸۸)	۰/۶۰۰

پس از پایان نظرسنجی در مرحله نخست، لازم است مرحله دوم نیز انجام شود تا نتایج به دست آمده از هر دو مرحله با هم مقایسه و نتیجه مشخص شود.

نظرسنجی مرحله دوم: در این نظرسنجی، نتایج شمارش پاسخ‌های داده شده به عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در جدول ۴، نشان داده شده است.

جدول ۴. نتایج شمارش پاسخ‌های مرحله دوم نظرسنجی

متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	متغیرهای پژوهش	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
تیم‌های مدیریت اجرایی	۳	۵	۲	۳	۵	اندازه واحد حسابرسی داخلی	۵	۵	۲	۳	۵
مدیریت ریسک	۴	۴	۳	۳	۴	کیفیت گزارشگری مالی	۴	۴	۳	۳	۴
کنترل سازمان	۴	۴	۵	۴	۱	شایستگی حسابرسان داخلی	۱	۲	۵	۴	۱
حاکمیت شرکتی	۳	۶	۳	۴	۲	تخصص حسابرس	۲	۴	۳	۴	۲
ریسک عملیاتی	۲	۳	۳	۷	۳	صلاحیت کارکنان	۳	۲	۳	۷	۳
مدیریت خطا	۳	۴	۴	۵	۲	شخصیت‌های حسابداری	۲	۱	۴	۵	۲
فرهنگ سازمانی	۲	۵	۶	۲	۳	استانداردها	۳	۲	۶	۲	۳
ارتباط حسابرسان داخلی	۳	۵	۷	۳	۰	هزینه‌های قانونی	۰	۴	۷	۳	۰
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	۳	۳	۳	۶	۳	رویه‌های حسابرسی داخلی	۳	۴	۳	۶	۳
دوره تصدی حسابرس	۳	۲	۴	۷	۲	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	۲	۳	۴	۷	۲
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	۱۴	۴	۰	۰	۰	پیچیدگی اطلاعات	۰	۵	۰	۰	۰
عملکرد حسابرسی داخلی	۱۵	۳	۰	۰	۰	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	۰	۲	۰	۰	۰
تخلفات در گزارش‌های مالی	۱۲	۲	۳	۱	۰	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	۰	۵	۳	۱	۰
کیفیت اطلاعات حسابداری	۱۱	۵	۱	۱	۰	شفافیت	۰	۱	۱	۱	۰
کیفیت حسابرسی	۹	۴	۴	۱	۰	مدیران ارشد حسابرسی	۰	۴	۴	۱	۰
کیفیت کنترل‌های داخلی	۱۲	۳	۲	۲	۰	پشتیبانی مدیریت	۰	۱	۲	۲	۰

بعد از مشخص شدن تعداد پاسخ‌های داده شده به عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در مرحله دوم و پس از محاسبه میانگین فازی مثلثی برای عوامل، از فرمول

مینکوسکی و اعداد فازی قطعی شده برای هر مؤلفه محاسبه شد که نتایج حاصل از میانگین فازی و فازی زدایی عوامل در مرحله دوم در جدول ۵، نشان داده شده است.

جدول ۵. میانگین دیدگاه‌های خبرگان حاصل از نظرسنجی مرحله دوم

متغیرها	میانگین فازی مثلثی (α, β)	میانگین فازی زدایی شده	متغیرها	میانگین فازی مثلثی (α, β)	میانگین فازی زدایی شده
تیم‌های مدیریت اجرایی	(۰/۶۱۳ و ۰/۴۲۵ و ۰/۲۶۳)	۰/۳۰۹	اندازه واحد حسابرسی داخلی	(۰/۷۵۰ و ۰/۵۸۸ و ۰/۳۷۵)	۰/۴۱۶
مدیریت ریسک	(۰/۶۳۸ و ۰/۴۶۳ و ۰/۲۸۸)	۰/۳۳۱	کیفیت گزارشگری مالی	(۰/۸۶۳ و ۰/۷۷۵ و ۰/۵۵۰)	۰/۵۷۲
کنترل سازمان	(۰/۷۰۰ و ۰/۵۲۵ و ۰/۳۱۳)	۰/۳۵۶	شایستگی حسابرسان داخلی	(۰/۸۸۸ و ۰/۸۵۰ و ۰/۶۲۵)	۰/۶۳۴

متغیرها	میانگین فازی مثلثی (m, α, β)	میانگین فازی زدایی شده	متغیرها	میانگین فازی مثلثی (m, α, β)	میانگین فازی زدایی شده
حاکمیت شرکتی	(۰/۶۸۸ و ۰/۵۰۰ و ۰/۳۰۰)	۰/۳۴۷	تخصص حسابرس	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۷۵ و ۰/۵۶۳)	۰/۵۸۱
ریسک عملیاتی	(۰/۵۷۵ و ۰/۳۷۵ و ۰/۱۸۸)	۰/۲۳۸	صلاحیت کارکنان	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۲۸)	۰/۵۵۶
مدیریت خطا	(۰/۶۵۰ و ۰/۴۶۳ و ۰/۲۶۳)	۰/۳۰۹	شخصیت های حسابداری	(۰/۸۰۰ و ۰/۷۳۸ و ۰/۵۲۵)	۰/۵۴۱
فرهنگ سازمانی	(۰/۶۶۳ و ۰/۴۶۳ و ۰/۲۷۵)	۰/۳۲۵	استانداردها	(۰/۹۰۰ و ۰/۸۷۵ و ۰/۶۵۰)	۰/۶۵۶
ارتباط حسابرسان داخلی	(۰/۷۳۸ و ۰/۵۵۰ و ۰/۳۲۵)	۰/۳۷۲	هزینه های قانونی	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۳۸ و ۰/۵۲۵)	۰/۵۴۷
نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی	(۰/۶۰۰ و ۰/۴۱۳ و ۰/۲۲۵)	۰/۲۷۲	رویه های حسابرسی داخلی	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۲۵ و ۰/۵۰۰)	۰/۵۲۵
دوره تصدی حسابرس	(۰/۶۰۰ و ۰/۴۱۳ و ۰/۲۱۳)	۰/۲۵۹	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	(۰/۷۳۸ و ۰/۵۸۸ و ۰/۳۸۸)	۰/۴۲۵
کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی	(۰/۹۰۰ و ۰/۸۵۰ و ۰/۶۲۵)	۰/۶۳۸	پیچیدگی اطلاعات	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۲۵ و ۰/۵۱۳)	۰/۵۳۸
عملکرد حسابرسی داخلی	(۰/۹۰۰ و ۰/۸۶۳ و ۰/۶۳۸)	۰/۶۴۷	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	(۰/۷۶۳ و ۰/۶۷۵ و ۰/۴۷۵)	۰/۴۹۷
تخلفات در گزارش های مالی	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۳۸)	۰/۵۵۶	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	(۰/۶۳۸ و ۰/۴۶۳ و ۰/۲۸۸)	۰/۳۳۱
کیفیت اطلاعات حسابداری	(۰/۸۶۳ و ۰/۷۷۵ و ۰/۵۵۰)	۰/۵۷۲	شفافیت	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۶۳ و ۰/۵۳۸)	۰/۵۵۳
کیفیت حسابرسی	(۰/۸۲۵ و ۰/۷۱۳ و ۰/۴۸۸)	۰/۵۱۶	مدیران ارشد حسابرسی	(۰/۷۰۰ و ۰/۵۶۳ و ۰/۳۷۵)	۰/۴۰۹
کیفیت کنترل های داخلی	(۰/۸۵۰ و ۰/۷۷۵ و ۰/۵۵۰)	۰/۵۶۹	پشتیبانی مدیریت	(۰/۸۳۸ و ۰/۷۸۸ و ۰/۵۶۳)	۰/۵۷۵

اختلاف میانگین فازی زدایی شده عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی در مرحله اول و دوم به شرح جدول ۶ است.

پس از انجام هر دو مرحله نظرسنجی باید اختلاف میان میانگین فازی زدایی شده عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی، بررسی و تحلیل شود. بررسی

جدول ۶. اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم نظرسنجی

متغیرها	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم	متغیرها	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم	اختلاف میانگین فازی زدایی شده
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۵۸۴	۰/۵۷۲	کیفیت گزارشگری مالی	۰/۵۸۴	۰/۵۷۲	۰/۰۱۳
تیم های مدیریت اجرایی	۰/۲۷۵	۰/۴۱۶	اندازه واحد حسابرسی داخلی	۰/۴۶۳	۰/۴۱۶	۰/۰۴۷
مدیریت ریسک	۰/۲۸۴	۰/۳۳۱	مدیریت ریسک	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۰۴۷
کنترل سازمان	۰/۳۶۹	۰/۳۵۶	شایستگی حسابرسان داخلی	۰/۶۲۵	۰/۶۳۴	۰/۰۰۹
حاکمیت شرکتی	۰/۳۰۰	۰/۳۴۷	تخصص حسابرس	۰/۵۵۶	۰/۵۸۱	۰/۰۲۵
ریسک عملیاتی	۰/۲۷۵	۰/۲۳۸	صلاحیت کارکنان	۰/۵۷۸	۰/۵۵۶	۰/۰۲۲
مدیریت خطا	۰/۲۶۳	۰/۳۰۹	شخصیت های حسابداری	۰/۵۷۵	۰/۵۴۱	۰/۰۳۴

اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	متغیرها	اختلاف میانگین فازی زدایی شده مرحله اول و دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله دوم	میانگین فازی زدایی شده مرحله اول	متغیرها
-/۰۰۹	۰/۶۵۶	-/۶۴۷	استانداردها	۰/۰۲۲	-/۳۲۵	-/۳۰۳	فرهنگ سازمانی
-/۰۰۹	۰/۵۴۷	-/۵۲۸	هزینه های قانونی	۰/۰۱۳	-/۳۷۲	-/۳۵۹	ارتباط حسابرسان داخلی
-/۰۳۴	۰/۵۲۵	-/۵۵۹	رویه های حسابرسی داخلی	۰/۰۰۳	-/۲۷۲	-/۲۷۵	نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی
-/۰۳۴	۰/۴۲۵	-/۴۵۹	افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی	۰/۰۲۲	-/۲۵۹	-/۲۳۸	دوره تصدی حسابرس
-/۰۲۲	۰/۵۳۸	-/۵۵۹	پیچیدگی اطلاعات	۰/۰۰۹	-/۶۳۸	-/۶۴۷	کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی
-/۰۵۹	۰/۴۹۷	-/۵۵۶	عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان	۰/۰۱۳	-/۶۴۷	-/۶۳۴	عملکرد حسابرسی داخلی
-/۰۳۴	۰/۳۳۱	-/۳۶۶	به روز کردن دانش حسابرسان داخلی	۰/۰۰۳	-/۵۵۶	-/۵۵۹	تخلفات در گزارش های مالی
-/۰۷۲	۰/۵۵۳	-/۶۲۵	شفافیت	۰/۰۲۲	-/۵۷۲	-/۵۹۴	کیفیت اطلاعات حسابداری
-/۰۵۹	۰/۴۰۹	-/۴۶۹	مدیران ارشد حسابرسی	۰/۰۰۳	-/۵۱۶	-/۵۱۹	کیفیت حسابرسی
-/۰۲۵	۰/۵۷۵	-/۶۰۰	پشتیبانی مدیریت	۰/۰۴۷	-/۵۶۹	-/۶۱۶	کیفیت کنترل‌های داخلی

جدول ۷) وزن نهایی عامل‌های اصلی و اولویت‌بندی عوامل

عوامل اصلی	وزن نهایی	رتبه
فردی	۰/۱۷۶۳	۱
عملکرد	۰/۱۷۴۶	۲
قانونی	۰/۱۶۸۲	۳
مدیریتی	۰/۱۶۰۸	۴
محیطی	۰/۱۶۰۵	۵
سازمانی	۰/۱۵۹۷	۶

بر اساس جدول ۷، مهمترین و کم اهمیت‌ترین عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمانهای دولتی از نظر صاحب نظران به ترتیب عوامل فردی و سازمانی بوده است. عوامل عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی به ترتیب سایر عوامل مؤثر بوده‌اند.

بحث و نتیجه گیری

انجام مأموریت هر سازمانی تحت تاثیر عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده

با توجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله نخست و مقایسه آن با نتایج مرحله دوم، در صورتی که اختلاف بین میانگین فازی زدایی شده در هر دو مرحله کمتر از ۰/۱ باشد، فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود. با توجه به اینکه اختلاف میانگین فازی زدایی شده نظر خبرگان در هر دو مرحله کمتر از ۰/۱ است، خبرگان در مورد عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی به اجماع نظر رسیده‌اند و نظر سنجی در این مرحله متوقف می‌شود. این بدان معنا است که خبرگان به مؤلفه‌ها و ابعاد شناسایی شده در پژوهش، نگاه کمابیش یکسانی داشته‌اند. در رتبه‌بندی مؤلفه‌ها از میانگین فازی شده مرحله دوم استفاده شده است، یعنی هر مؤلفه‌ای که میانگین فازی زدایی شده آن بیشتر باشد، در اولویت اول قرار می‌گیرد. افزون بر این، بعد از تشکیل ماتریس مقایسه‌های زوجی برای عوامل اصلی، محاسبه نرخ سازگاری و وزن نسبی برای شاخص‌ها، ما در این بخش از پژوهش به دنبال تعیین وزن نهایی و اولویت‌بندی عوامل و شاخص‌ها هستیم.

در این مرحله از پژوهش، وزن هر یک از عامل‌های اصلی و شاخص‌های مورد نظر را محاسبه و در نهایت عوامل و شاخص‌های مورد نظر را اولویت‌بندی می‌کنیم.

۳. صلاحیت کارکنان و ۴. شخصیت‌های حسابداری، در اثرگذاری فاکتور فردی نقش دارند.

از بین ابعاد فرعی عملکرد، به ترتیب اولویت: ۱. عملکرد حسابرسی داخلی؛ ۲. کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی؛ ۳. کیفیت اطلاعات حسابداری؛ ۴. کیفیت گزارشگری مالی؛ ۵. کیفیت کنترل‌های داخلی؛ ۶. تخلفات در گزارش های مالی؛ ۷. کیفیت حسابرسی و ۸. اندازه واحد حسابرسی داخلی در اثرگذاری فاکتور عملکرد نقش دارند.

از میان ابعاد فرعی قانونی، به ترتیب اولویت: ۱. استانداردها؛ ۲. هزینه‌های قانونی؛ ۳. رویه‌های حسابرسی داخلی و ۴. افشای اختیارات اطلاعات مدیریتی، در اثرگذاری فاکتور قانونی نقش دارند.

از بین ابعاد فرعی مدیریتی، به ترتیب اولویت: ۱. پشتیبانی مدیریت و ۲. مدیران ارشد حسابرسی، در اثرگذاری فاکتور مدیریتی نقش دارند.

از بین ابعاد فرعی محیطی، به ترتیب اولویت: ۱. شفافیت؛ ۲. پیچیدگی اطلاعات؛ ۳. عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان و ۴. به روز کردن دانش حسابرسان داخلی، در اثرگذاری فاکتور محیطی نقش دارند.

و در نهایت از بین ابعاد فرعی مربوط به فاکتور سازمانی، به ترتیب اولویت: ۱. ارتباط حسابرسان داخلی؛ ۲. کنترل سازمان؛ ۳. حاکمیت شرکتی؛ ۴. مدیریت ریسک؛ ۵. فرهنگ سازمانی؛ ۶. تیم‌های مدیریت اجرایی؛ ۷. مدیریت خطا؛ ۸. نوع سازمان دولتی یا شبه دولتی و ۹. دوره تصدی حسابرس ۱۰. ریسک عملیاتی، در اثرگذاری فاکتور سازمانی نقش دارند.

نتایج این پژوهش نشان داد که می‌توان بر پایه تحلیل حوزه دانش و الگوی تحلیل محتوا، عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان دولتی را شناسایی و با ترکیبی از نظرسنجی اقناعی و رویکرد دلفی فازی نسبت به پالایش عوامل موثرتر اقدام کرد. بر این اساس موسسات و سازمانهای دولتی می‌توانند ارزیابی خود را چند بعدی کرده و با تکیه بر عوامل شناسایی و پالایش شده در ابعاد فردی، عملکرد،

تحت عنوان کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل: اجرای کارآ، 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. اجرای مناسب کنترل‌های داخلی، یک عامل کلیدی در کمک برای دست یافتن به چنین هدفی و نیز به حداقل رساندن مشکلات و عملیاتی کردن این راهکارها است (بیگلر و سروش راد، ۱۳۹۸).

در این پژوهش هدف، شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان‌های دولتی با مطالعه ادبیات موجود و مصاحبه با خبرگان است. پس از انجام مصاحبه و بررسی مطالعات موجود، شناسایی نخستین عوامل مؤثر بر اثربخشی کنترل‌های داخلی صورت گرفت. با استفاده از تحلیل تم عوامل شناسایی شده پس از چند مرحله در قالب تم‌های اصلی گردآوری شد. با برداشت از مطالعات صورت گرفته و بررسی‌های مختلف ۶ مولفه اصلی شامل: سازمانی، عملکرد، فردی، قانونی، محیطی و مدیریتی، شناسایی و هم‌چنین ۳۲ مولفه فرعی مربوط به عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمانهای دولتی شناسایی شدند و در نهایت از شیوه دلفی فازی برای رتبه‌بندی عوامل و مولفه‌های وابسته استفاده شد.

در این پژوهش دو پرسش کلی مطرح شده است: (۱) چه عواملی بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمانهای دولتی تاثیرگذار هستند؟ و (۲) اولویت‌بندی عوامل موثر بر اثر بخشی سیستم کنترل‌های داخلی چگونه بوده و هر عامل از چه درجه اهمیتی برخوردار است؟ طبق نتایج به دست آمده، از میان عوامل اصلی مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمانهای دولتی به ترتیب اولویت عوامل: ۱. فردی ۲. عملکرد ۳. قانونی ۴. مدیریتی ۵. محیطی ۶. سازمانی، در اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان‌های دولتی نقش دارند.

از بین ابعاد فرعی مربوط به فاکتور فردی، به ترتیب اولویت: ۱. شایستگی حسابرسان داخلی؛ ۲. تخصص حسابرس؛

و اهمیت را به عوامل فردی که سرانجام مهم‌ترین عوامل اجرایی سیستم‌های کنترلی و تضمین کننده عملی اثربخشی این سیستم‌ها هستند، داده شود. بر این اساس پیشنهاد می‌شود، گزینش حسابرسان داخلی و کارکنان حسابداری استوار بر شایستگی حسابرسان داخلی، تخصص حسابداری (سواد و تجربه مناسب)، صلاحیت کارکنان و شخصیت‌های حسابداری صورت پذیرفته و برنامه‌ریزی مدیریت منابع انسانی مناسب در راستای بهبود این شایستگی‌ها (مانند آموزش‌های فنی و حرفه‌ای، کارگاه‌های مهارتی، آموزش‌های ضمن خدمت و ..) پیش بینی شود.

در این پژوهش از الگوی تحلیل حوزه دانش و تحلیل محتوا نسبت به شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمانهای دولتی و از نظرسنجی خبرگان به شیوه دلفی فازی بهره گرفته شده است. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که از شیوه‌هایی چون تاپسیس فازی یا تحلیل شبکه فازی بهره گیرند.

قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی، به سنجش کنترل داخلی موسسات و سازمانهای مورد بررسی اقدام کنند. در این صورت استوار بر دیدگاه خبرگان و مبانی علمی، بررسی‌های دقیق‌تر و تصمیم‌گیری‌های جامع‌تری صورت خواهد گرفت.

نتایج این پژوهش را می‌توان در راستای پژوهش‌های چارلز، هی و خلیف^۱ (۲۰۱۹)، جیمز و همکاران^۲ (۲۰۱۷)، سکلر^۳ و همکاران (۲۰۱۷)، الود و جایبری^۴ (۲۰۱۷) و منزو- ایزگرو^۵ و همکاران (۲۰۱۹) و اولوریج^۶ و همکاران (۲۰۱۹) دانست.

نتایج این پژوهش نشان داد که برپایه نظرسنجی فازی، از خبرگان و صاحب نظران مهمترین و کم اهمیت‌ترین عامل موثر بر سیستم کنترل‌های داخلی از دیدگاه صاحب نظران به ترتیب عوامل فردی، عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی بوده‌اند. بر این اساس به سیاست‌گذاران، ارکان نظارتی و مدیران ارشد سازمان‌های ذی نفع پیشنهاد می‌شود در راستای ایجاد سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش یا بهبود سطح اثربخشی سیستم‌های موجود، بیشترین توجه

4. Alood and Jaibari
5. Manzo & Izgro et al
6. Ulrich et al

1. Charles Hay & Khalif
2. James et al
3. Sekler et al

References

- Albring, S; Elder, R; & Xu, X. (2016). Unexpected fees and the prediction of material weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 2016 [0:0148558 × 16662585v1-148558 × 16662585].
- Arjamand Nejad, A. (2005). A framework for internal control systems in banking units, publications of the Banking Supervision Committee of the Central Bank of the Islamic Republic of Iran. (In Persian).
- Bigler, Kiomars and Soroush Rad, Saba. (2019). Investigating the Impact of Organizational Internal Control System on Organizational Effectiveness: An Experimental Study of Qazvin, *9th Conference on Management Studies and Humanities in Iran*, Tehran (In Persian).
- Campbell, S; Li, Y; Yu, J; & Zhang, Z. (2016). The Impact of occupational community on the quality of internal control. *Journal of Business Ethics*, 139, 271–285.
- Chalmers, K; Hay, D; & Khelif, H. (2019). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*.
- Chen, Y; Gul, F; Marisetty, V; Truong, C; & Veeraraghavan, M. (2016). Auditor client specific knowledge and internal control weakness: Some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12, 114–121.
- Coso, I. I. (2004). Enterprise risk management-integrated framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2.
- Dad Nooshfar, Ali, Mohseni, Abdolreza, Ghasemi, Mustafa. (1401). Meta-analysis of factors affecting ethical decision making in the accounting and auditing profession. *Journal of Public Accounting*, 8 (2), 143–166. doi: 10.30473 / gaa.2021.60439.1511. (In Persian).
- De Simone, L; Ege, M; & Stomberg, B. (2015). Internal control quality: The role of auditor-provided tax services. *The Accounting Review*, 90, 1469–1496.
- Fathi Abdollahi, Ahmad and Aghaei, Mohammad Ali. 1396. Investigating the effectiveness of internal audit in the performance of risk management and control of government organizations. (In Persian).
- Giah Parvar Foumani, Arash, Shams, Mojtaba, (2018). Identifying the components of internal controls in banks by fuzzy Delphi method, the first international conference on research and development in management and sustainable economy, Tehran. (In Persian).
- Haislip, J; Masli, A; Richardson, V; & Sanchez, J. (2016). Repairing organizational legitimacy following information technology (IT) material weaknesses: Executive turnover, IT expertise, and IT system upgrades. *Journal of Information Systems*, 30, 41–70.
- Hajiha, Zohra and Mohammad Hosseinnejad, Soheila. (2014). Factors affecting weaknesses with the importance of internal control, *financial accounting and audit research*. (In Persian).
- Hooghiemstra, R; Hermes, N; & Emanuels, J. (2015). National culture and internal control disclosures: A cross-country analysis. *Corporate Governance: An International Review*, 23, 357–377.
- Hozouri, Mohammad Javad, Gerd, Aziz, Goldust, Majid. (2014). Investigating factors affecting the occurrence of failure in the financial control system of executive bodies. (In Persian).

- Hu, G; Yuan, R; & Xiao, J. Z. (2014). Can independent directors improve internal control quality in China? *The European Journal of Finance*. <http://dx.doi.org/10.1080/1351847X.2014.919329>.
- Kanagaretnam, K; Lobo, G; Ma, C; & Zhou, J. (2016). National culture and internal control material weaknesses around the world. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 31, 28–50.
- Khajehzadeh, Elham and Dehghan, Zahra and Hihat, Zohreh. (2015). Examining the internal control system on the emphasis of internal audit in the banking unit, *the Second International Conference on Management, Accounting and Economics*. (In Persian).
- Khojazadeh, Ilham and Dehghan, Zahra and Hihat, Zahra. (2014). Investigating the internal control system on the emphasis of internal audit in banks, *the second international conference on management, accounting and economics*. (In Persian).
- Kim, S; & Kim, P. (2015). Product market competition on the effectiveness of internal control. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24, 163–182
- Lin, Y. C; Wang, Y. C; Chiou, J.-R; & Huang, H. W. (2014). CEO characteristics and internal control quality. *Corporate Governance: An International Review*, 22, 24–42.
- Lopes, A.V. and Farias, J.S. (2020), “How can governance support collaborative innovation in the public sector? A systematic review of the literature”, *International Review of Administrative Sciences*, in press, available at: <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/0020852319893444>.
- López, D. M; & Rich, K. T. (2017). Geographic distance and municipal internal control reporting. *Advances in Accounting*, 36, 40–49.
- López, D. M; Rich, K. T; & Smith, P. (2013). Auditor size and internal control reporting differences in nonprofit healthcare organizations. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 25, 41–68.
- Mao, M. Q; & Yu, Y. (2015). Analysts' cash flow forecasts, audit effort, and audit opinions on internal control. *Journal of Business Finance & Accounting*, 42, 635–664.
- Mousavi, Seyyed Najmuddin, Mo'meni Mofrad, Masoumeh and Mehrabi, Mahnaz. (2019). Identifying and ranking the factors affecting organizational jealousy using the fuzzy Delphi approach. *Public Management Perspectives Quarterly*, Year 10, 1, 95-114. (In Persian).
- Nerantzidis, M; Pazarskis, M; Drogalas, G; & Galanis, S. (2021). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.
- Parker, J; Dao, M; Huang, H; & Yan, Y. (2017). Disclosing material weakness in internal controls: Does the gender of audit committee members matter? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24, 407–420.
- Safi Najafabadi, Zahra, Ramezani, Abdullah, Nazaripour, Mohammad. (2017). Evaluation of the effectiveness of internal control components of companies active in the broadcasting industry towards the reliability of financial information, Conference on New Iran and World Research in Management, Economics, Accounting and Humanities, Non-Governmental Organizations and Centers,

- Shushtar State University of Applied Sciences. (In Persian).
- Sarens, G; & Christopher, J. (2010). The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices. *Managerial Auditing Journal*, 25, 288–308.
- Sotoudeh, Reza, Faghani, Mehdi, Pifeh, Ahmad. (1399). Assessing the ability of the internal processes of the Court of Audit to be accountable to users. *Journal of Public Accounting*, 7 (1), 193-208. doi: 10.30473 / gaa.2020.47065.1284. (In Persian).
- Zhang, C; & Chen, H. (2016). Product market competition, state ownership and internal control quality. *China Journal of Accounting Studies*, 4, 406–432.



Explaining the Factors Affecting the Credit Rating of Companies in Terms of Social Distance (Case Study: Governmental Banks)

Mohammad Jangirian¹, Farzin Rezayi^{*2}, Reza Ehtesham Rathi³

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

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

3. Assistant Professor, Department of Management, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Corresponding Author:

Farzin Rezayi

Email: farzinrezaei@yahoo.com

Received: 2022/02/27

Accepted: 2022/08/11

How to Cite:

Jangirian, M; Rezayi, F; Ehtesham Rathi, R; (2022). Explaining the Factors Affecting the Credit Rating of Companies in Terms of Social Distance (Case Study: Governmental Banks), *Governmental Accounting*, 9 (17), 19-32.

ABSTRACT

Subject and Purpose: Both public and private banks should pay attention to the existing economic conditions when validating and determining the number of loans for legal clients. The purpose of this research is to rate the factors affecting the credit rating in conditions of social distance in governmental banks.

Research Method: This research is applied and descriptive-combined (exploratory and survey) which was performed in two stages. The first step was to identify the criteria (four main axes including financial, non-financial, corporate governance and market criteria) with the Grounded Theory, the second step was to rank the criteria using the Analytical Hierarchy Process. In the first and second stages, the opinions of 20 experts were used to answer the questions.

Research Findings: All factors are important, but the growth of virtual sales had the highest-ranking as the most important change of the Corona era and the purpose of receiving the loan and the current ratio were the lowest-ranking.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In the social distance position, paying attention to the risks associated with the activities of companies in this period has an effect on reducing the overdue receivables of banks, so it is necessary for state-owned banks to pay attention to these issues.

Keywords: Analytical Hierarchy Process, Credit Rating, Governmental Banks, Grounded Theory, Social Distance.

JEL Classification: M48, G32, C65.



«مقاله پژوهشی»

رتبه بندی عوامل موثر بر اعتبارسنجی مشتریان بانک های دولتی در شرایط فاصله گذاری اجتماعی

محمد جهانگیریان^۱، فرزین رضایی^{۲*}، رضا احتشام رائی^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: بانک‌ها اعم از دولتی و خصوصی در هنگام اعتبارسنجی و تعیین میزان وام مشتریان حقوقی باید به شرایط موجود اقتصادی توجه کنند. هدف از این پژوهش رتبه‌بندی عوامل موثر بر اعتبارسنجی در بانک‌های دولتی در شرایط فاصله‌گذاری اجتماعی است.

روش پژوهش: این پژوهش کاربردی و از نوع توصیفی - ترکیبی (اکتشافی و پیمایشی) است که در دو مرحله انجام شد. مرحله اول شناسایی معیارها (چهار محور اصلی شامل معیارهای مالی، غیر مالی، حاکمیت شرکتی و بازار) با تئوری داده بنیاد بود، مرحله دوم رتبه‌بندی معیارها با فرآیند تحلیل رتبه‌ای انجام شد. در مرحله اول و دوم برای پاسخگویی به پرسش‌ها از نظرات ۲۰ کارشناس خبره استفاده شد.

یافته‌های پژوهش: همه عوامل مهم هستند، اما رشد فروش مجازی به عنوان مهم‌ترین تغییر دوره کرونا دارای بالاترین رتبه و هدف از دریافت وام و نسبت جاری دارای کمترین رتبه بود.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: در شرایط فاصله‌گذاری اجتماعی توجه به ریسک‌های مرتبط با فعالیت شرکت‌ها در این دوره بر کاهش مطالبات معوق بانک‌ها اثرگذار است، بنابراین نیاز است که بانک‌های دولتی به این موارد توجه کنند.

واژه‌های کلیدی: اعتبارسنجی، بانک‌های دولتی، تئوری داده بنیاد، فاصله‌گذاری اجتماعی، فرآیند تحلیل رتبه‌ای.

طبقه بندی موضوعی: M48, G32, C65

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

نویسنده مسئول:

فرزین رضایی

رایانامه:

farzinrezaei@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۰

استناد به مقاله:

جهانگیریان، محمد؛ رضایی، فرزین؛ احتشام رائی، رضا؛ (۱۴۰۱). رتبه بندی عوامل موثر بر اعتبارسنجی مشتریان بانک های دولتی در شرایط فاصله گذاری اجتماعی، حسابداری دولتی، ۹ (۱۷)، ۳۲-۲۰.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.



Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

مقدمه

بانک‌ها به منظور آگاهی از نیازمندی‌های مشتریان خود، در اعطای تسهیلات اعتباری باید به شناسایی ویژگی‌های آن‌ها بپردازند. این امر از طریق اعتبارسنجی منطبق با شرایط، منجر به کاهش ریسک‌های بانکی مربوط به شرایط موجود مشخص می‌شود. طبقه بندی و امتیازدهی اعتباری در خصوص وام‌های کلانی که در سال‌های اخیر به دلیل حمایت از تولید به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداخت می‌شود، به عنوان مسئله اصلی بانک‌ها مورد توجه قرار گرفته است. با توجه به شرایط پیچیده اقتصادی برای بانک‌ها مهم است که برای اعتبارسنجی افزون بر معیارهای مالی باید به معیارهای دیگری که بر ارزش‌آفرینی شرکت‌ها اثرگذارند توجه کنند. امروزه بانک‌ها می‌دانند که مولفه‌های مختلف حاکمیت شرکتی به دلیل نقش نظارتی و مدیریتی که دارند، بر فعالیت‌های شرکت‌ها اثرگذار هستند. مولفه‌های مرتبط با بازار سرمایه در خصوص ارزش شرکت‌ها و همچنین شرایط بیرونی جامعه نیز بر سودآوری شرکت‌ها اثرگذارند. خلاصه اینکه بانک‌ها برای اعتباردهی به جای تمرکز بر روی شرایط مالی به مولفه‌های دیگری نیز توجه می‌کنند تا در نهایت با ریسک نکول کمتری روبرو شوند (پارک^۱ و همکاران، ۲۰۲۲؛ دریس^۲ و همکاران، ۲۰۲۱؛ هائو و لی، ۲۰۲۱؛ بولو و اعرابی، ۱۳۹۸). مسئله اصلی پژوهش حاضر شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر رتبه‌بندی اعتباری شرکت‌های بورسی توسط بانک‌ها در جهت کاهش مطالبات معوق خود در شرایط فعلی جامعه است. با توجه به شرایط پر نوسان دنیای امروز و پیچیدگی‌های اقتصادی ضروری است که مسئله پژوهش در بانک‌های دولتی مورد توجه قرار بگیرد.

مبانی نظری و تجربی پژوهش

بررسی، سنجش و اندازه‌گیری اعتبار مشتریان در موسسات مالی و اعتباری، یکی از مهمترین تصمیمات مالی و حسابداری به شمار می‌آید. نحوه تصمیم‌گیری در خصوص اعطای تسهیلات به مشتریان از این جهت دارای اهمیت است که عدم ارزیابی دقیق مشتریان می‌تواند به سرسیدگذاشته، معوق و در نهایت سوخت شدن مطالبات موسسه اعتباری منجر شود. با توجه به اینکه سرمایه بانک‌ها نسبت به کل ارزش دارایی‌های آنها کم است، حتی اگر درصد کمی از وام‌ها قابل وصول نباشند، بانک با خطر ورشکستگی رو به‌رو خواهند شد. در حال حاضر موسسات اعتباری برای سنجش اعتبار مشتریان از رویه‌های از

ویروس کوید ۱۹ از سال ۲۰۱۹ از چین شروع شد و سپس از فوریه در ایران و ایتالیا نیز شدت پیدا کرد و سبب ایجاد شرایط فاصله‌گذاری اجتماعی در همه کشورها شد. فاصله‌گذاری اجتماعی بر فعالیت‌های اقتصادی شرکت‌ها تأثیرگذار بوده و میزان سودآوری برخی شرکت‌ها را افزایش و برخی را کاهش داده است. این مسئله سبب شده تا بانک‌ها در هنگام اعتبارسنجی و اعتباردهی به شرکت‌ها به عوامل منبث از شرایط فاصله‌گذاری اجتماعی نیز توجه کنند (اسمالس^۱، ۲۰۲۱).

اعتبارسنجی در هر زمانی به عملی گفته می‌شود که در آن اعتبار مشتریان حقیقی و حقوقی مؤسسات مالی اعتباری و بانک‌ها با توجه به اطلاعات دریافتی از آنها و در نظر گرفتن شرایط موجود اندازه‌گیری شده و امکان شناخت بیشتر را نسبت به وضعیت و توان مالی افراد برای بازپرداخت تسهیلات دریافتی و دریافت خدمات بیشتر فراهم می‌کند. بر اساس این روش، ریسک اعتباری افراد اندازه‌گیری شده و افراد و مشتریان بر اساس ریسک اعتباری خود طبقه‌بندی و امتیازدهی می‌شوند و در نهایت اعتبار مورد نیاز خود را از بانک دریافت می‌کنند (هائو و لی^۲، ۲۰۲۱؛ خداوردی، ۱۳۸۸).

اعتبار دریافتی توسط شرکت‌ها برای مقاصد خاصی دریافت می‌شود که در صورت بروز مشکل در دستیابی به اهدافشان برای بانک‌ها مشکلاتی درست خواهند کرد، از این‌رو در شرایط بحران کوید - ۱۹ بانک‌ها به عنوان بزرگترین اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران دارای ترس و واهمه‌ای شدند که آیا شرکت‌ها می‌توانند سودآوری خود را حفظ کنند و اینکه آیا رشد اقتصادی از این هم بیشتر کاهش خواهد یافت یا خیر. بیشتر تحلیل‌گران هشدار داده‌اند که تا زمانی که این ویروس وجود دارد بازارهای جهانی بی‌ثبات خواهد بود و سودآوری شرکت‌ها دستخوش تغییرات زیادی خواهد شد. این موارد سبب شده تا بانک‌ها در هنگام اعتبارسنجی بسیار احتیاط کنند و برای افزایش سودشان میزان ریسک اعتباری خود را کاهش دهند. در کشور ما نیز به دلیل شرایط تحریمی و اقتصادی تأثیر این ویروس بر افراد جامعه بسیار گسترده است و بنابراین ضرورت دارد که توسط بانک‌ها مورد توجه قرار گیرد (منتی، ۱۳۹۹).

ضرورت دارد که بانک‌ها برای کاهش ریسک اعتباری خود و وصول به موقع اقساط در شیوه‌های اعتبارسنجی خود تجدید نظر کنند و به عواملی که تحت شرایط فاصله‌گذاری اجتماعی برای شرکت‌ها پدید آمده‌اند و یا پدیدار خواهند شد توجه نمایند.

زیادی در مطالعات خود به عوامل مربوطه اشاره کرده‌اند. استران و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان به کارگیری الگوریتم ژنتیک برای بهینه‌سازی مدل رتبه‌بندی اعتباری نشان دادند که توجه به شرایط موجود و استفاده از روش‌های نوین سبب ارائه الگوی بهتری از اعتبارسنجی مشتریان خواهد شد. دریس و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی در ۵۷ کشور در دوره زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۶ در خصوص عوامل اثرگذار بر رتبه‌بندی اعتباری شرکت‌ها انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که مالکیت شرکت، حاکمیت شرکتی و شرایط خاص اقتصادی هر کشور نیز بر رتبه‌بندی اعتباری تأثیرگذار است. همچنین یافته‌ها نشان داد که شرایط بحران بر تغییر روش‌های اعتبارسنجی بانک‌ها اثرگذار است. هائو و لی (۲۰۲۱) پژوهشی در خصوص تأثیر افشای اطلاعات بر رتبه‌بندی اعتباری شرکت‌ها انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که بین افشای اطلاعات و رتبه‌بندی اعتباری رابطه معنادار مثبتی وجود دارد. در ادامه در جدول ذیل به مواردی که در مطالعات قبلی شناسایی شده‌اند اشاره می‌شود:

جدول ۱. مطالعات انجام شده در رابطه با رتبه‌بندی اعتباری

عوامل موثر	نحوه محاسبه	منبع
نقدینگی	دارایی جاری/بدهی جاری	ظهري و افشار کاظمی (۱۳۹۱)، حاجیها و بخشی (۱۳۹۶)
سودآوری	سودخالص/کل دارایی‌ها	ژانگ ^۳ و همکاران (۲۰۲۰)، وربرن ^۴ و همکاران (۲۰۱۴)، سراتو سیسا و گوتیرز نیئو ^۵ (۲۰۱۶)، مفاخری (۱۳۹۷)، ظهري و افشار کاظمی (۱۳۹۱)، حاجیها و بخشی (۱۳۹۶)، مدرس و ذکاوت (۱۳۸۶)
اندازه شرکت	لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها	حاجیها و بخشی (۱۳۹۶)
اهرم مالی	کل بدهی‌ها/کل دارایی‌ها	ظهري و افشار کاظمی (۱۳۹۱)، حاجیها و بخشی (۱۳۹۶)
جریان گردش وجه نقد	گردش وجه نقد خالص عملیاتی / کل دارایی‌ها	مفاخری (۱۳۹۷)، حاجیها و بخشی (۱۳۹۶)
سرمایه مشتری	سرمایه ثبت شده	مهراړا و همکاران (۱۳۸۸)
نسبت مالکانه	کل دارایی‌ها/ حقوق صاحبان سهام	
نسبت آبی	دارایی جاری منهای موجودی کالا و پیش پرداختها/ بدهی جاری	
نسبت بدهی	دارایی کل/بدهی کل	هی و همکاران (۲۰۱۸)، مفاخری (۱۳۹۷)، مهراړا و همکاران (۱۳۸۸)، مدرس و ذکاوت (۱۳۸۶)
نسبت فروش به حقوق صاحبان سهام	فروش / حقوق صاحبان سهام	ژانگ و همکاران (۲۰۲۰)، مفاخری (۱۳۹۷)

قبل تعیین شده، استفاده می‌کنند، اما از آنجایی که دنیای امروز مدام در حال تغییر است، بنابراین تکیه بر معیارهای ثابت اعتبارسنجی از اعتبار علمی و ثبات لازم برخوردار نیستند و به همین دلیل باید در انجام حسابرسی اعتباری به شرایط جامعه توجه کرد و از روش‌های مختلفی استفاده کرد (استران و همکاران، ۲۰۲۲؛ اسمالس، ۲۰۲۱؛ هائو و لی، ۲۰۲۱).

بانک‌ها به منظور آگاهی از نیازمندی‌های مشتریان خود، در اعطای تسهیلات اعتباری باید به شناسایی ویژگی‌های آنها و توجه به سایر عوامل مرتبط با اعتبارسنجی بپردازند (حبیب و راناسینگه^۱، ۲۰۲۲). این امر از طریق اعتبارسنجی، منجر به کاهش ریسک‌های بانکی از جمله ریسک اعتباری^۲ می‌شود. مؤسسات اعتباری و بانک‌ها به دو دلیل به وجود سیستمی برای رتبه‌بندی اعتباری مشتریان خود نیازمندند. سیستم رتبه‌بندی اعتباری مشتریان این امکان را برای بانک‌ها و مؤسسات اعتباری فراهم می‌کند که با اتکا به چنین سیستمی و بر اساس نرخ‌های تکلیفی موجود، ریسک پرتفوی اعتباری خود را تا حد ممکن کاهش داده و از بین متقاضیان دریافت تسهیلات، معتبرترین و کم‌ریسک‌ترین مشتریان را گزینش کنند. در مؤسسات اعتباری که امکان تعیین نرخ تسهیلات بر اساس ریسک و درجه اعتباری مشتریان است، سیستم رتبه‌بندی اعتباری می‌تواند این گونه سازمان‌ها را در طراحی پرتفوی اعتباری خود بر اساس رعایت اصل تنوع، یاری دهد. توجه به کنترل‌های داخلی، ارائه صحیح و بهینه تسهیلات مالی یکی از فعالیت‌های مهم نظام بانکی شمرده می‌شود. بر این اساس در بسیاری از کشورها، بیشتر بانک‌ها یک واحد جداگانه و مخصوص تجزیه و تحلیل اعتباری دارند که هدف آن به حداکثر رساندن ارزش افزوده برای سهامداران از طریق مدیریت ریسک اعتباری است. بانک‌ها فهرستی از عوامل متعدد در مورد متقاضی تسهیلات، مانند اعتبار وی در گذشته که معمولاً مؤسسات رتبه‌بندی اعتباری تعیین می‌کنند، ثروت متقاضی، میزان نوسان سود وی و آیا باید در قرارداد تسهیلات، وثیقه را گنجانید یا خیر؟ را تعیین کرده و بر اساس اطلاعات یادشده ریسک یا احتمال نکول مشتریان را برآورد کرده و به اصطلاحی ریسک‌های موجود را مدیریت می‌کنند (اسلام زاده و همکاران، ۱۴۰۰؛ مهراړا و همکاران، ۱۳۸۸).

برآورد ریسک هر مشتری از عوامل زیادی تأثیر پذیر است که باید مورد توجه بانک‌ها قرار بگیرد. عوامل مربوطه افزون بر عوامل مالی عوامل دیگری را نیز در بر می‌گیرد. پژوهشگران

اعتباری شرکت‌های سهام عام در بانک‌های دولتی است. برای پاسخ به پرسش اول از روش داده‌بنیاد استفاده می‌شود. مرحله دوم پژوهش حاضر برای بررسی پرسش دوم از نوع توصیفی - پیمایشی است که به رتبه‌بندی معیارهای تبیین شده در مرحله کدگذاری داده‌بنیاد می‌پردازد. به عبارتی ابتدا مولفه‌های اعتبارسنجی بانک‌های دولتی در جهت اعطای اعتبار به شرکت‌های بورسی در شرایط فاصله‌گذاری اجتماعی شناسایی و سپس با روش تحلیل رتبه‌ای و با نظرخواهی از کارشناسان خبره رتبه بندی می‌شود.

در روش تئوری داده‌بنیاد و فرآیند تحلیل رتبه‌ای به دلیل پیچیدگی پاسخگویی به پرسشنامه مسأله نمونه‌گیری و انتخاب نمونه فرق می‌کند. در این دو روش، که استوار بر نظر خبرگان است، برای تعیین حجم نمونه خبرگان فرمول کوکران کاربرد ندارد. فرمول کوکران برای محاسبه حجم نمونه آماری است و برای تکنیک‌های پژوهش در عملیات مصداق ندارد. برای خبرگان خود قیدهایی مانند حداقل تحصیلات، حداقل سابقه کاری و از این دست تعریف می‌شود. برای نمونه‌گیری خبرگان از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده می‌شود. در پرسشنامه نیازمند نظرخواهی از خبرگان تعداد پاسخ دهندگان حداقل ۵ و حداکثر ۲۰ نفر از خبرگان است (بیبی، ۴، ۲۰۱۳).

با توجه به تعداد نمونه مورد نیاز در پژوهش‌های استوار بر نظرخواهی از خبرگان، این بخش و بخش بعدی با نظرخواهی از ۲۰ تن از متخصصان حوزه مطالعه پژوهش در بانک‌های دولتی دارای شعبه در سراسر کشور (ملی، سپه، پست بانک و توسعه تعاون) انجام شده است که مشخصات آنها به شرح جدول زیر است:

جدول ۲. ویژگی‌های پاسخ دهندگان

جنسیت	سن	سابقه کاری	تحصیلات	پست
مرد=۱۸ نفر	بین ۳۵ تا ۴۰=۱۰ نفر	بین ۱۰ تا ۱۵=۱۱ نفر	دکتری=۲ نفر	رئیس شعبه=۸ نفر
زن=۲ نفر	بین ۴۱ تا ۵۶=۱۰ نفر	۱۵ سال به بالا=۷ نفر	فوق لیسانس و لیسانس=۱۸ نفر	معاون- اعتباری و ...=۱۲ نفر

منبع: یافته‌های پژوهش

پرسش‌های پژوهش

در مرحله اول برای تبیین معیارها پرسش زیر طراحی می‌شود:

پرسش اصلی اول: بانک‌های دولتی برای اعتبارسنجی

شرکت‌های بورسی به چه عواملی باید توجه کند؟

در مرحله دوم برای رتبه‌بندی معیارها پرسش‌های زیر مورد

بررسی قرار می‌گیرند:

عوامل موثر	نحوه محاسبه	منبع
رشد فروش	(فروش دوره قبل - فروش دوره جاری) / فروش دوره قبل	وربرکن و همکاران (۲۰۱۴)، مفخاری (۱۳۹۷)
مبلغ وام	مبلغ وام	ژانگ و همکاران (۲۰۲۰)، پاپوسکوا و حاجیک (۲۰۱۹)
هزینه‌های شرکت	مجموع هزینه‌های شرکت	پاپوسکوا و حاجیک (۲۰۱۹)، وربرکن و همکاران (۲۰۱۴)
نرخ بهره	نرخ بهره وام	ژانگ و همکاران (۲۰۲۰)
میانگین حساب	میانگین مانده حساب از تاریخ افتتاح حساب تا زمان پرداخت وام	
سهام فروش از صنعت	فروش شرکت / کل فروش صنعت	
نوع وثیقه	(سند رهنی ۱، سایر وثیقه‌ها ۰)	مهرآرا و همکاران (۱۳۸۸)
سابقه همکاری	تاریخ افتتاح حساب	
مالکیت محل کار	(استیجاری ۱، سایر ۰)	
مدت زمان وام	دوره باز پرداخت وام	ژانگ و همکاران (۲۰۲۰)، پاپوسکوا و حاجیک (۲۰۱۹)
وضعیت اعتباری مشتری (سابقه)	نداشتن چک برگشتی و اقساط موق	ژانگ و همکاران (۲۰۲۰)، پاپوسکوا و حاجیک (۲۰۱۹)، ناظمی ^۲ و همکاران (۲۰۱۷)، سراتو سینسا ^۳ و همکاران (۲۰۱۵)
هدف از دریافت وام	بررسی میزان ریسک هدف تامین مالی (نوع سرمایه گذاری)	ژانگ و همکاران (۲۰۲۰)
وابستگی مواد اولیه به واردات (با توجه به تحریم‌های مالی ایران)	در صورت عدم وابستگی عدد ۱ و در صورت وابستگی عدد ۰	پاپوسکوا و حاجیک (۲۰۱۹)، مفخاری (۱۳۹۷)
استقلال هیات‌مدیره	تعداد اعضای غیرموظف تقسیم بر کل اعضا	پارک و همکاران (۲۰۲۳)، مفخاری (۱۳۹۷)
اندازه هیات‌مدیره	تعداد اعضای هیات مدیره	
سهامداران نهادی	درصد سهامداران نهادی	

منبع: مطالعات پژوهش

قلمرو پژوهش

پژوهش حاضر در بانک‌های دولتی و شرکت‌های بورسی و در سال ۱۴۰۰ انجام شد. قلمرو موضوعی پژوهش نیز بحث نظارت و کنترل‌های داخلی در بانک‌های دولتی است.

روش پژوهش

روش پژوهش حاضر از نوع آمیخته است. در مرحله اول برای پاسخگویی به پرسش اصلی پژوهش حاضر پژوهشی اکتشافی است، زیرا در پی شناسایی و ارزیابی عوامل موثر بر رتبه‌بندی

ریسک شرکت، اندازه هیات‌مدیره، سهامداران نهادی، تخصص کمیته حسابرسی، نوع بازار (بورس یا فرابورس)، قیمت سهام، نقدشوندگی سهام، بازده سهام، ریسک سهام، سود پرداختی سهام.

مرحله دوم کدگذاری محوری

در این مرحله مشخص می‌شود که که هر یک از مولفه‌های بیان شده در جدول در کدامیک از محوره‌های چهارگانه بیان شده قرار می‌گیرند:

محور اول: عوامل مالی

محور دوم: عوامل غیر مالی

محور سوم: معیارهای حاکمیت شرکتی

محور چهارم: اطلاعات بازار

جدول ۳. کدگذاری محوری تئوری داده بنیاد

محور اصلی	نحوه محاسبه	اطلاعات موجود در گزارشگری مالی
عوامل مالی	سودخالص/کل داراییها	سودآوری
	لگاریتم طبیعی کل داراییها	اندازه شرکت
	کل داراییها/ حقوق صاحبان سهام	نسبت مالکانه
	بدهی جاری/موجودی کالا - دارایی جاری	نسبت آبی
	بدهی جاری / دارایی جاری	نسبت جاری
	دارایی کل / بدهی کل	نسبت بدهی
	(فروش دوره قبل - فروش دوره جاری) / فروش دوره قبل	رشد فروش مجازی
	مجموع هزینه های شرکت	هزینه های شرکت
عوامل غیر مالی	فروش شرکت/کل فروش صنعت	سهام فروش از صنعت در شرایط فعلی
	سند رهتی ۱ و سایر وثیقه ها	نوع وثیقه
	تاریخ افتتاح حساب و گردش حساب	سابقه همکاری
	بر اساس میزان مشهوریت برند شرکت در جامعه	اعتبار برند شرکت
	بر اساس یکی از معیارهای تجدید لایه شرکت و یا سرعت پرداخت سود پس از تصویب مجمع شرکت	کیفیت اطلاعات داخلی شرکت (تجدید لایه و سرعت اعلام سود)
	مالکیت قطعی ۱ و استیجاری ۰	مالکیت محل کار
	نداشتن چک برگشتی و اقساطا معوق	وضعیت اعتباری مشتری
	بررسی میزان ریسک هدف تامین مالی (نوع سرمایه گذاری)	هدف از دریافت وام
معیارهای حاکمیت شرکتی	در صورت عدم وابستگی عدد ۱ و در صورت وابستگی عدد ۰	وابستگی مواد اولیه به واردات (با توجه به تحریم های مالی ایران)
	تعداد اعضای غیرموظف تقسیم بر کل اعضا	استقلال هیات مدیره
	تعداد اعضای هیات مدیره	اندازه هیات مدیره
	درصد سهامداران نهادی	سهامداران نهادی
اطلاعات بازار	بر اساس کنترل های داخلی و مدیریت ریسک شرکت مندرج در نامه مدیریت	مدیریت ریسک شرکت
	تعداد متخصصین مالی تقسیم بر کل اعضا	تخصص کمیته حسابرسی
	بورس ۱، فرابورس ۰	نوع بازار
	میانگین قیمت پایان دوره و اول دوره	قیمت سهام
	رنجه نقدشوندگی سهام	نقدشوندگی سهام
	(قیمت اول دوره - قیمت پایان دوره) / قیمت پایان دوره	بازده سهام
اطلاعات بازار	انحراف معیار بازده سهام و یا بتای سهم	ریسک سهام عم از غیر سیستماتیک یا سیستماتیک
	میزان سود پرداختی به سهامداران	سود پرداختی سهام

منبع: یافته های پژوهش

پرسش اصلی دوم پژوهش: از دیدگاه بانک‌های دولتی در هنگام اعتبار سنجی شرکت‌های بورسی چه عواملی از اهمیت بیشتری برخوردارند؟

پرسش‌های فرعی

پرسش اول: از دیدگاه بانک‌های دولتی در هنگام اعتبار سنجی

شرکت‌های بورسی چه عوامل مالی از اهمیت بیشتری برخوردارند؟

پرسش دوم: از دیدگاه بانک‌های دولتی در هنگام اعتبار سنجی

شرکت‌های بورسی چه عوامل غیر مالی از اهمیت بیشتری برخوردارند؟

پرسش سوم: از دیدگاه بانک‌های دولتی در هنگام اعتبار

سنجی شرکت‌های بورسی چه عوامل حاکمیت شرکتی از

اهمیت بیشتری برخوردارند؟

پرسش چهارم: از دیدگاه بانک‌های دولتی در هنگام اعتبار سنجی

شرکت‌های بورسی چه عواملی از بازار از اهمیت بیشتری برخوردارند؟

یافته‌های پژوهش

با توجه به موارد بالا و در جهت دستیابی به اهداف پژوهش

این قسمت در ۲ بخش مجزا به شرح زیر ارائه می‌شود:

بخش اول: تبیین مولفه‌های رتبه‌بندی اعتباری مشتریان

بانک‌های دولتی با تئوری داده بنیاد:

بخش دوم: رتبه‌بندی عوامل مندرج در گزارشگری مالی در مدل

سازی رتبه‌بندی اعتباری شرکت‌های بورسی در بانک‌های

دولتی.

بخش اول: تبیین مولفه‌های رتبه‌بندی اعتباری مشتریان

بانک‌های دولتی با تئوری داده بنیاد

پرسش اول پژوهش: بانک‌های دولتی برای اعتبارسنجی

شرکت‌های بورسی به چه عواملی باید توجه کنند؟

نتایج مصاحبه و پاسخ‌های خبرگان به دقت خلاصه

می‌شوند و سپس به مراحل سه‌گانه کدگذاری در تئوری داده‌بنیاد

پرداخته می‌شود (بلوری و همکاران، ۱۳۹۹).

با مطالعه دقیق خلاصه‌برداری های انجام شده عوامل به

شرح زیر شناسایی و کدگذاری شدند:

مرحله اول: کدگذاری باز

سودآوری، اندازه شرکت، نسبت مالکانه، نسبت آبی، نسبت

جاری، نسبت بدهی، رشد فروش در شرایط فاصله‌گذاری اجتماعی،

هزینه های شرکت، سهم فروش از صنعت در شرایط فعلی، نوع وثیقه،

مالکیت محل کار، سابقه همکاری با بانک، کیفیت اطلاعات داخلی

شرکت (تجدید ارائه و سرعت اعلام سود)، وضعیت اعتباری مشتری،

هدف از دریافت وام، اعتبار برند شرکت، وابستگی مواد اولیه به واردات

(با توجه به تحریم‌های مالی ایران)، استقلال هیات‌مدیره، مدیریت

مرحله سوم: کد گذاری گزینشی

آیا موارد بیان شده در جدولهای زیر می‌توانند به عنوان الگوی مناسب ارزیابی سودمندی اطلاعات گزارشگری مالی در مدل سازی رتبه بندی اعتباری مشتریان بانکهای دولتی در نظر گرفته شوند. در این مرحله جدول زیر برای تایید نهایی در اختیار کارشناسان قرار و اجماع نهایی در خصوص گزینش ۲۸ عامل زیر مشخص شد.

جدول ۴. کدگذاری گزینشی تئوری داده بنیاد

محور اصلی در مرحله کدگذاری محوری	اطلاعات موجود در گزارشگری مالی
عوامل مالی	سودآوری
	اندازه شرکت
	نسبت مالکانه
	نسبت آنی
	نسبت جاری
	نسبت بدهی
	رشد فروش مجازی
	هزینه های شرکت
	سهام فروش از صنعت در شرایط فعلی
عوامل غیر مالی	نوع وثیقه
	سابقه همکاری با بانک
	اعتبار برند شرکت
	کیفیت اطلاعات داخلی شرکت (تجدید ارائه و سرعت اعلام سود)
	مالکیت محل کار
	وضعیت اعتباری مشتری
	هدف از دریافت وام
	وابستگی مواد اولیه به واردات (با توجه به تحریم های مالی ایران)
	استقلال هیات مدیره
معیارهای حاکمیت شرکتی	اندازه هیات مدیره
	سهامداران نهادی
	مدیریت ریسک شرکت
	تخصص کمیته حسابرسی
	نوع بازار
اطلاعات بازار	قیمت سهام
	نقدشوندگی سهام
	بازده سهام
	ریسک سهام
	سود پرداختی سهام

برای رتبه بندی عوامل شناسایی شده از پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه ای استفاده می‌شود:

باید در ابتدا مقیاس ها با هم مقایسه شود و سپس مقایسات را باهم ترکیب کرده تا ترتیب اولویتها مشخص شود. ماتریس هایی که تشکیل می‌شود به ترتیب زیر است:

- تشکیل ماتریس مقایسات جفتی برای گزینه مورد نظر؛
- بدست آوردن اولویتها که با استفاده از پاسخها بدست می‌آید.
- تشکیل ماتریس نرمال شده مقایسه های جفتی (برای اینکار جمع هر ستون را بدست آورده و عناصر هر ستون را بر مجموع آن تقسیم تا عناصر ماتریس نرمال شوند)؛
- میانگین گیری از مقادیر بدست آمده از هر سطر و رسم نمودارهای مقایسه ای و
- نتیجه گیری نهایی (رسیدن به پاسخ و تعیین اولویتها) (جوشی^۱ و همکاران، ۲۰۱۱).

دستورالعمل پاسخگویی به پرسش های پرسشنامه:

در پاسخ گفتن به پرسش پرسشنامه باید موارد مورد بررسی را به صورت زوجی با توجه به اهمیت یا برتری شان در توجه، با یکدیگر مقایسه کرد و نتیجه را با توجه به اعداد مشخص شده در جدول در محل مورد نظر نوشت. باید هر یک از گزینهها براساس معیارها دوبه دو مقایسه شوند. برای مقایسه زوجی گزینهها از اعداد فازی استفاده می‌شود. برای امتیاز دهی مقیاسی به صورت زیر استفاده می‌شود:

جدول ۵. اعداد فازی فرآیند تحلیل رتبه ای

کاملاً بهتر	خیلی بهتر	بهتر	کمی بهتر	ترجیح یکسان
۹	۷	۵	۳	۱

با استفاده از این مقیاس هر یک از گزینهها براساس هر یک از عوامل به صورت زوجی مقایسه می‌شوند. برای مثال در جدول زیر اگر عوامل غیر مالی از نظر پاسخگو نسبت به عوامل مالی برتر باشد و امتیاز کاملاً بهتر باشد امتیاز ۹ و به حالت عکس آن یعنی عوامل مالی نسبت به عوامل غیر مالی ۱/۹ (۱ تقسیم بر ۹) می‌شود. بقیه جدول هم به همین شکل پر می‌شود. بعد از اینکه مقایسهها انجام شد دادهها به ماتریس مقایسه ای منتقل می‌شود.

بخش دوم: رتبه عوامل موثر بر اعتبارسنجی بانکها

این بخش با نظر خواهی از ۲۰ تن مرحله تئوری داده بنیاد انجام شده است. با توجه به عوامل تأیید شده در تئوری داده بنیاد

پاسخ دهنده	عوامل مالی	عوامل غیر مالی	معیارهای حاکمیت شرکتی	اطلاعات بازار شرکت
پاسخ ۱۶	۰,۱۰۹	۰,۲۳	۰,۵۸	۰,۰۸۲
پاسخ ۱۷	۰,۳۵۸	۰,۲۴۵	۰,۲۹۱	۰,۱۰۶
پاسخ ۱۸	۰,۴۱۵	۰,۱۱۸	۰,۴۱۹	۰,۰۴۸
پاسخ ۱۹	۰,۶۴۸	۰,۲۱۵	۰,۰۸۳	۰,۰۵۵
پاسخ ۲۰	۰,۲۵	۰,۲۵	۰,۲۵	۰,۲۵
میانگین	۰,۳۹۸	۰,۲۱	۰,۳۱۴	۰,۰۷۷

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۸. آزمون فریدمن برای اولویت‌بندی عوامل اعتبارسنجی

ردیف	آماره	مقدار
۱	کی دو فرید من	۳۷,۰۶
۲	درجه آزادی	۳
۳	سطح معنی داری	۰,۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به جدول بالا، کای دو محاسبه شده برابر ۳۷,۰۶ بوده و سطح معنی‌داری آن کوچکتر از میزان خطای ۰/۰۵ است. از این رو با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت عوامل بیان شده در گزارشگری مالی در مدل‌سازی رتبه بندی اعتباری مشتریان بانکهای دولتی از رتبه متفاوتی برخوردارند. در ادامه به رتبه‌بندی این عوامل پرداخته شده است.

جدول ۹. اولویت‌بندی عوامل مندرج در گزارشگری مالی

عوامل	میانگین رتبه	اولویت بندی
عوامل مالی	۳,۳۰	۱
معیارهای حاکمیت شرکتی	۲,۹۸	۲
عوامل غیرمالی	۲,۶۵	۳
اطلاعات بازار شرکت	۱,۰۸	۴

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده می‌توان دید که عوامل مالی با میانگین رتبه ۳,۳۰ بالاترین رتبه را در میان عوامل بیان شده در گزارش مالی به خود اختصاص داده است. در رتبه‌های بعدی به ترتیب معیارهای حاکمیت شرکتی با میانگین رتبه ۲,۹۸، عوامل غیرمالی با میانگین رتبه ۲,۶۵ و در آخر نیز اطلاعات بازار شرکت با میانگین رتبه ۱,۰۸ قرار گرفته است.

پرسش فرعی اول: از دیدگاه بانک‌های دولتی در هنگام

اعتبار سنجی شرکت‌های بورسی چه عوامل مالی از اهمیت بیشتری برخوردارند؟

جدول رتبه‌بندی عوامل موثر بر رتبه‌بندی مشتریان برای بررسی پرسش اصلی دوم پژوهش

جدول ۶. نمونه پاسخگویی به پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه‌ای

اطلاعات بازار شرکت	معیارهای حاکمیت شرکتی	عوامل غیر مالی	عوامل مالی	میزان ارجحیت هر یک از عوامل موثر بر رتبه بندی مشتریان چقدر است؟
		۱/۹	۱	عوامل مالی
		۱	۹	عوامل غیر مالی
	۱			معیارهای حاکمیت شرکتی
۱				اطلاعات بازار شرکت

پرسش اصلی دوم پژوهش: از دیدگاه بانک‌های دولتی در هنگام اعتبارسنجی شرکت‌های بورسی چه عواملی از اهمیت بیشتری برخوردارند؟

تشکیل ماتریس مقایسه‌های جفتی برای گزینه مورد نظر و بدست آوردن اولویت‌ها که با استفاده از پاسخ‌ها بدست می‌آید و در نهایت تشکیل ماتریس نرمال شده مقایسه‌های جفتی (برای اینکار جمع هر ستون را بدست آورده و عناصر هر ستون را بر مجموع آن تقسیم می‌کنیم تا عناصر ماتریس نرمال شوند). میانگین پاسخ ۲۰ تن از خبرگان وابسته، به شرح جدول زیر است. در این جدول به میانگین کلی اشاره شده است:

جدول ۷. میانگین نهایی محاسبات ماتریسی نظرات خبرگان

پاسخ دهنده	عوامل مالی	عوامل غیر مالی	معیارهای حاکمیت شرکتی	اطلاعات بازار شرکت
پاسخ ۱	۰,۶۲۱	۰,۲۳۵	۰,۱۰۸	۰,۰۳۶
پاسخ ۲	۰,۲۵۹	۰,۱۱۹	۰,۵۸۲	۰,۰۴
پاسخ ۳	۰,۶۶۹	۰,۱۷۹	۰,۰۹۶	۰,۰۵۷
پاسخ ۴	۰,۱۷۵	۰,۲۱۷	۰,۴۸۳	۰,۱۲۶
پاسخ ۵	۰,۳۹۴	۰,۲۸۱	۰,۲۰۱	۰,۱۲۴
پاسخ ۶	۰,۳۸۴	۰,۱۶۷	۰,۴۰۹	۰,۰۴۱
پاسخ ۷	۰,۶۹۶	۰,۱۶۴	۰,۰۸۸	۰,۰۵۲
پاسخ ۸	۰,۱۲۷	۰,۲۷۷	۰,۵۱۴	۰,۰۸۳
پاسخ ۹	۰,۶۲۱	۰,۲۳۵	۰,۱۰۸	۰,۰۳۶
پاسخ ۱۰	۰,۲۱	۰,۱۲۸	۰,۶۲۱	۰,۰۴۱
پاسخ ۱۱	۰,۴۹۵	۰,۲۴۸	۰,۲۰۶	۰,۰۵۱
پاسخ ۱۲	۰,۱۷۹	۰,۱۷۹	۰,۴۸۸	۰,۱۵۳
پاسخ ۱۳	۰,۴۳۴	۰,۳۰۶	۰,۲۲۳	۰,۰۲۷
پاسخ ۱۴	۰,۳۸۴	۰,۱۶۷	۰,۴۰۹	۰,۰۴۱
پاسخ ۱۵	۰,۵۴۲	۰,۲۴۷	۰,۱۳۱	۰,۰۸

شد. در رتبه های بعدی به ترتیب سودآوری با میانگین رتبه ۷,۱۵، سهم فروش از صنعت با میانگین رتبه ۶,۴۰ قرار دارند. نسبت بدهی با میانگین رتبه ۲,۲۳ و نسبت جاری نیز با میانگین رتبه ۱,۲۰ در پایین ترین رتبه های عوامل مالی قرار دارند.

پرسش فرعی دوم: از دیدگاه بانک های دولتی در هنگام اعتبار سنجی شرکت های بورسی چه عوامل غیر مالی از اهمیت بیشتری برخوردارند؟

جدول ۱۲. نتایج آزمون فریدمن برای اولویت بندی عوامل غیر مالی

ردیف	آماره	مقدار
۱	کی دو فرید من	۱۱۷,۸۸
۲	درجه آزادی	۷
۳	سطح معنی داری	۰,۰۰۰

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به جدول بالا، کای دو محاسبه شده برابر ۱۱۷,۸۸ بوده و سطح معنی داری آن کوچکتر از میزان خطای ۰/۰۵ است. از این رو با ۹۵ درصد اطمینان می توان گفت عوامل غیر مالی درج شده در گزارشگری مالی در مدل سازی رتبه بندی اعتباری مشتریان بانک ها از رتبه متفاوتی برخوردارند. در ادامه به رتبه بندی این عوامل پرداخته شده است.

جدول ۱۳. اولویت بندی عوامل غیر مالی

اولویت بندی	عوامل	میانگین رتبه
۱	اعتبار برند	۷,۸۰
۲	کیفیت اطلاعات داخلی شرکت	۶,۷۵
۳	وضعیت اعتباری مشتری	۵,۶۰
۴	وابستگی مواد اولیه به واردات	۵
۵	نوع وثیقه	۴,۳۰
۶	مالکیت محل کار	۳,۱۰
۷	سابقه همکاری با بانک	۲,۲۵
۸	هدف از دریافت وام	۱,۲۰

منبع: یافته های پژوهش

جدول ۱۰. نتایج آزمون فریدمن برای اولویت بندی عوامل مالی

ردیف	آماره	مقدار
۱	کی دو فرید من	۱۲۳,۶۸
۲	درجه آزادی	۸
۳	سطح معنی داری	۰,۰۰۰

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به جدول بالا، کای دو محاسبه شده برابر ۱۲۳,۶۸ بوده و سطح معنی داری آن کوچکتر از میزان خطای ۰/۰۵ است. از این رو با ۹۵ درصد اطمینان می توان گفت عوامل مالی بیان شده در گزارشگری مالی در مدل سازی رتبه بندی اعتباری مشتریان بانک ها از رتبه متفاوتی برخوردارند. در ادامه به رتبه بندی این عوامل پرداخته شده است.

جدول ۱۱. اولویت بندی عوامل مالی بیان شده در گزارشگری مالی

اولویت بندی	عوامل	میانگین رتبه
۱	رشد فروش مجازی	۸,۳۰
۲	سودآوری	۷,۱۵
۳	سهم فروش از صنعت در شرایط کنونی	۶,۴۰
۴	نسبت مالکانه	۵,۹۵
۵	نسبت آنی	۵,۷۵
۶	هزینه های شرکت	۵,۳۰
۷	اندازه شرکت	۲,۷۳
۸	نسبت بدهی	۲,۲۳
۹	نسبت جاری	۱,۲۰

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده می توان دید که از میان عوامل مالی، رشد فروش مجازی با میانگین رتبه ۸,۳۰ بالاترین رتبه را در میان عوامل مالی درج شده در گزارش مالی به خود اختصاص داده است. علت اهمیت این امر در رتبه بندی اعتباری این است که شرکت هایی مثل (هتل ها) که توان فروش مجازی ندارند، قطعاً در پرداخت اقساط وام با مشکل رو به رو خواهند

با توجه به نتایج بدست آمده می‌توان دید که از میان معیارهای حاکمیت شرکتی، سهامداران نهادی با میانگین رتبه ۴,۷۵ بالاترین رتبه را در میان معیارهای حاکمیت شرکتی درج شده در گزارش مالی به خود اختصاص داده است. در رتبه‌های بعدی به ترتیب استقلال هیئت مدیره با میانگین رتبه ۳,۸۵ قرار دارند. اندازه هیئت مدیره با میانگین رتبه ۲,۶۵، مدیریت ریسک با میانگین رتبه ۲,۲۵ و تخصص کمیته حسابرسی نیز با میانگین رتبه ۱,۵۰ در پایین‌ترین رتبه‌های معیارهای حاکمیت شرکتی قرار دارند.

پرسش فرعی چهارم: از دیدگاه بانک‌های دولتی در هنگام اعتبار سنجی شرکت‌های بورسی چه عواملی از بازار از اهمیت بیشتری برخوردارند؟

جدول ۱۶. آزمون فریدمن برای اولویت‌بندی اطلاعات بازار

مقدار	آماره	ردیف
۸۱,۹۹	کی دو فرید من	۱
۵	درجه آزادی	۲
۰,۰۰۰	سطح معنی داری	۳

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به جدول بالا، کای دو محاسبه شده برابر ۸۱,۹۹ بوده و سطح معنی‌داری آن کوچکتر از میزان خطای ۰/۰۵ است. از این رو با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت اطلاعات بازار درج شده در گزارشگری مالی در مدل‌سازی رتبه‌بندی اعتباری مشتریان بانک‌ها از رتبه متفاوتی برخوردارند. در ادامه به رتبه‌بندی این عوامل پرداخته شده است.

جدول ۱۷. اولویت‌بندی عوامل اطلاعات بازار

اولویت بندی	میانگین رتبه	عوامل
۱	۵,۹۵	نقدشوندگی سهام
۲	۵	بازده سهام
۳	۳,۱۸	قیمت سهام

با توجه به نتایج بدست آمده می‌توان دید که از میان عوامل غیر مالی، اعتبار برند با میانگین رتبه ۷,۸۰ بالاترین رتبه را در میان عوامل غیر مالی درج شده در گزارش مالی به خود اختصاص داده است. در رتبه‌های بعدی به ترتیب کیفیت اطلاعات داخلی شرکت با میانگین رتبه ۶,۷۵ و وضعیت اعتباری مشتری با میانگین رتبه ۵,۶۰ قرار دارند. سابقه همکاری با بانک با میانگین رتبه ۲,۲۵ و هدف از دریافت وام نیز با میانگین رتبه ۱,۲۰ در پایین‌ترین رتبه‌های عوامل غیر مالی قرار دارند.

پرسش فرعی سوم: از دیدگاه بانک‌های دولتی در هنگام اعتبار سنجی شرکت‌های بورسی چه عوامل حاکمیت شرکتی از اهمیت بیشتری برخوردارند؟

جدول ۱۴. آزمون فریدمن برای اولویت‌بندی معیارهای حاکمیت شرکتی

مقدار	آماره	ردیف
۵۶,۵۸	کی دو فرید من	۱
۴	درجه آزادی	۲
۰,۰۰۰	سطح معنی داری	۳

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به جدول بالا، کای دو محاسبه شده برابر ۵۶,۵۸ بوده و سطح معنی‌داری آن کوچکتر از میزان خطای ۰/۰۵ است. از این رو با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت معیارهای حاکمیت شرکتی درج شده در گزارشگری مالی در مدل‌سازی رتبه‌بندی اعتباری مشتریان بانک‌ها از رتبه متفاوتی برخوردارند. در ادامه به رتبه‌بندی این عوامل پرداخته شده است.

جدول ۱۵. اولویت‌بندی معیارهای حاکمیت شرکتی

اولویت بندی	میانگین رتبه	عوامل
۱	۴,۷۵	سهامداران نهادی
۲	۳,۸۵	استقلال هیئت مدیره
۳	۲,۶۵	اندازه هیئت مدیره
۴	۲,۲۵	مدیریت ریسک
۵	۱,۵۰	تخصص کمیته حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهش

سودآوری برخی شرکتها را افزایش داده است. هدف از این پژوهش تبیین عوامل موثر بر اعتبارسنجی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بانکهای دولتی در شرایط فاصله گذاری اجتماعی با تئوری داده بنیاد و فرآیند تحلیل رتبه ای بود. در مراحل سه گانه کدگذاری تئوری داده بنیاد ۴ محور اصلی شناسایی شد. عوامل مالی با ۹ زیر عامل، عوامل غیرمالی با ۸ زیر عامل، عوامل حاکمیت شرکتی با ۵ زیر عامل، عوامل بازار با ۶ زیر عامل تبیین شدند. پس از این مرحله با پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه ای به مقایسه میزان اهمیت هر یک از عوامل پرداخته شد که در نهایت از میان محورهای اصلی معیار مالی به عنوان مهم ترین معیار و سپس معیارهای حاکمیت شرکتی، غیرمالی و اطلاعات بازار شرکت به ترتیب به عنوان مهم ترین معیارها شناخته شدند. رشد فروش مجازی از میان معیارهای مالی، سهامداران نهادی از میان معیارهای حاکمیت شرکتی، اعتبار برند از میان معیارهای غیر مالی و نقدشوندگی سهام از میان معیارهای اطلاعات بازار به عنوان مهم ترین معیارها شناخته شدند. علت اهمیت بالای فروش مجازی در رتبه بندی اعتباری این است که اگر شرکتی در شرایط فاصله گذاری اجتماعی توان فروش مجازی نداشته باشد، قطعاً در پرداخت اقساط بانکی با مشکل رو به رو خواهد شد. سهامداران نهادی با قدرتی که دارند در مدیریت شرایط نامساعد شرکت موفق تر عمل خواهند کرد. اعتبار برند نیز خود سبب افزایش فروش مجازی خواهد شد، زیرا مشتریان در هنگام خرید اینترنتی به شرکتهای دارای سابقه خوب اعتماد بیشتری خواهند داشت. نقدشوندگی سهام نیز که یکی از معیارهای مطلوب سرمایه گذاران برای خرید سهام شرکتها است. نتایج پژوهش حاضر با پژوهشهای حاجیها (۱۳۹۶)، هائو و همکاران (۲۰۲۱) و همچنین دریس و همکاران (۲۰۲۱) تا حد زیادی همخوانی داشت. نتایج بالا نشان می دهد که بانکهای دولتی با توجه به نقش اساسی که در اقتصاد کشور دارند در هنگام رتبه بندی اعتباری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به تغییرات ناشی از شرایط موجود و تغییرات پس از شرایط موجود توجه کنند و میزان مطالبات مشکوک الوصول و لاوصول خود را

عوامل	میانگین رتبه	اولویت بندی
سود پرداختی سهام	۲,۹۵	۴
ریسک سهام	۲,۶۳	۵
نوع بازار	۱,۳۰	۶

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده می توان دید که از میان عوامل مربوط به اطلاعات بازار، نقدشوندگی سهام با میانگین رتبه ۵,۹۵ بالاترین رتبه را در میان عوامل مربوط به اطلاعات بازار درج شده در گزارش مالی به خود اختصاص داده است. در رتبه های بعدی به ترتیب بازده سهام با میانگین رتبه ۵ و قیمت سهام با میانگین رتبه ۳,۱۸ قرار دارند. ریسک سهام با میانگین رتبه ۲,۶۳ و نوع بازار نیز با میانگین رتبه ۱,۳۰ در پایین ترین رتبه های عوامل مربوط به اطلاعات بازار قرار دارند.

بحث و نتیجه گیری

کرونا و ویروس (کوید - ۱۹) در دو سال اخیر تغییرات زیادی را در کل دنیا بوجود آورده است. عمده تغییرات به دلیل تغییر در چگونگی حضور مردم در جامعه است. دولت ها محدودیت هایی برای فعالیتهای اقتصادی شرکتها و رفت و آمد شهروندان اعلام کرده اند. برخی شرکتها سودشان افزایش یافته و برخی به نقطه زیان و حتی ورشکستگی رسیده اند. یکی از مسائلی که مورد توجه قرار گرفته حمایت اعتباری بانکهای دولتی از شرکتها است. شرکتها برای تغییر فعالیتهای خود از افزایش تولید گرفته تا تغییر شیوه های تولید و فروششان به منابع مالی نیاز دارند. یکی از راه های تامین مالی شرکتها دریافت وام از بانکها است. بانکها نیز که خودشان در شرایط کرونا ویروس با تغییرات زیادی روبه رو بوده اند، ریسکهای ناشی از این ویروس را به خوبی درک کرده اند و به مدیریت ریسک فعالیتهای خود و از جمله شیوه اعتبارسنجی توجه زیادی دارند. بانکها به این نکته پی برده اند که کرونا ویروس به راحتی برخی شرکتها را به نقطه ورشکستگی رسانده است و از طرفی

کنند. با توجه به شرایط پرنوسان اقتصادی نیاز است که بانکها کمیته مدیریت ریسکی در جهت به روز کردن مولفه های اعتبارسنجی تشکیل دهند. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می شود که عوامل موثر بر رتبه بندی اعتباری بانکها در شرایط پسا کرونا را مورد مطالعه و بررسی قرار دهند و با نتایج پژوهش حاضر مقایسه کنند.

کاهش دهند. کرونا ویروس سبب افزایش فروشگاههای اینترنتی و خریدهای غیرحضوری شده است و بنابراین بانکها در این زمینه باید به اعتبار برند(چرا که مشتریان در هنگام خرید اینترنتی به دلیل عدم ارتباط مستقیم با فروشندگان و ندیدن کالا و یا محصول مورد نظر به شرکت های دارای اعتبار و برند مشهور روی می آورند) و توانایی شرکت در فروش اینترنتی و سایر عوامل مرتبط بوجد آمدن از فاصله گذاری اجتماعی، توجه

References

- Baby, S; (2013), AHP Modeling for Multicriteria Decision-Making and to Optimise Strategies for Protecting Coastal Landscape Resources, *International Journal of Innovation, Management and Technology*, Vol. 4, No. 2, April 2013.
- Bolori, A; Moradi, M; Yazdani, H. (2021). Design a Tax Evasion Model Based on Income Tax: Grounded Theory Approach. *Journal of Governmental Accounting*, Vol. 7, N. 1, pp. 9-30. (In Persian).
- Bulu, G; aarabi, M. (2019). Identifying Effective Factors on Comprehensive Risk of Government-Owned Banks. *Journal of Governmental Accounting*, 5(2), pp. 25-46.
- Driss, H; Drobotz, w; Ghoul, s; Guedhami, o; (2021), Institutional investment horizons, corporate governance, and credit ratings: International evidence, *Journal of Corporate Finance*, vol. 67, issue C, pp. 1-26.
- Estran, R; Souchaud, A; Abitbol, D; (2022), Using a genetic algorithm to optimize an expert credit rating model, *Expert Systems with Applications*, Vol. 203, in progress.
- Habib, A; Ranasinghe, D; (2022), Labor investment efficiency and credit ratings, *Finance Research Letters*, Vol.48, in progress.
- Hajiha, Z; Bakhshi, N; (2017), Investigating the relationship between accounting information and credit risk in companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Accounting and Auditing Studies*, Vol. 6, No. 24, pp. 53-68. (In Persian).
- Hao, Y; Li, S; (2021), Does firm visibility matter to debtholders? Evidence from credit ratings, *Advances in Accounting*, Vol. 52, pp. 1-12.
- He, H; Zhang, W; Zhang, S; (2018), A novel ensemble method for credit scoring: adaption of different imbalance ratios, *Expert Systems with Applications*, Vol. 88, pp. 105-117.
- Islamzadeh, O; Hajinejad, A; Zare, P; Saffari, M, (2021), internal controls in the public sector (theoretical perspective), Tehran: Termeh Publications. (In Persian).
- Joshi, R; Banwet, D; & Shankar, R; (2011), «A Delphi-AHP-TOPSIS based benchmarking framework for performance improvement of a cold chain», *journal of Expert Systems with Applications*, vol. 38, n. 2, pp. 10170-10182.
- Khodaverdi, O; (2009), Credit risk scoring of policyholders using intelligent methods (case study in an export credit institution), *Master Thesis*, University of Tehran. (In Persian).
- Mafakheri, S; (2018), Comparison of decision tree techniques and neural networks in classifying and valuing bank customers and selecting optimal factors using data mining tools, *8th Annual Conference on Electronic Banking and Payment Systems*, Tehran.(In Persian).
- Mennati, H; (2020), The effects of Corona Covid virus 19 on the global economy, *Social Impact Assessment Quarterly*, Vol. 1, N. 2, pp. 163-181. (In Persian).
- Mehrara, M; Mosaei, M; Tasori, M; Hassanzadeh, A; (2009), Credit Ranking of Legal Customers of Parsian Bank, *Economic Modeling Quarterly*, Vol. 3, Number 4, pp. 121-150. (In Persian).
- Modarres, A; Zakavat, S. M; (2007), Credit risk models of bank customers (case study), *Auditor Quarterly*, No. 29. (In Persian).
- Nazemi, F. Fatemi Pour, K. Heidenreich, F.J. Fabozzi, (2017), Fuzzy decision fusion approach for loss-given-default modeling, *European Journal of Operational Research*, Vol. 262, n.2, pp. 780-791.
- Papouskova, M; Hajek, P; (2019), Two-stage consumer credit risk modelling using heterogeneous ensemble Learning, *Decision Support Systems*, Vol. 118, pp .33-45.

- Park, J; W; Nam, G; Tsang, A; Lee, Y; (2022), Firstborn CEOs and credit ratings, *The British Accounting Review*, in press.
- Serrano-Cinca C, Gutiérrez-Nieto B, López-Palacios L (2015), Determinants of Default in P2P Lending. *PLoS ONE* 10(10): e0139427.
- Serrano-Cinca, C; Gutiérrez-Nieto, B; (2016), The use of profit scoring as an alternative to credit scoring systems in peer-to-peer (P2P) lending, *Decision Support Systems*, Vol. 89, pp.113–122.
- Smales, L.A; (2021), Investor attention and global market returns during the COVID-19 crisis, *International Review of Financial Analysis*, in press.
- Verbraken, T; Bravo, C; Weber, R; Baesens, B; (2014), Development and application of consumer credit scoring models using profit-based classification measures, *European Journal of Operational Research*, Vol. 238, pp. 505–513.
- Zhang, W. ,Wang,c; Zhang , Y; Wang, j; (2020), credit Risk Evaluation Model With Textual Features From Descriptions For P2P Lending, *Electronic Commerce Research and Applications*, Vol. 42, pp.1-30.
- Zohri, M; Afshar Kazemi, M. A; (2012), Designing a bankruptcy prediction model for companies using fuzzy neural networks, Case Study: Tehran Stock Exchange Companies), *Quarterly Journal of Financial Engineering and Securities*, Vol. 3, N. 13. (In Persian).

The Effect of Organizational Learning on Professional Skepticism and Auditor Fraud Risk Assessment in Audit Organization: The Moderating role of Demographic Variables

Seyed Mohsen Madineh¹, Saeid Aliahmadi^{*2}, Afsane Soroushyar³

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
(madineh1361@yahoo.com).

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
(saeidaliahmadi@yahoo.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
(a_soroushyar@yahoo.com).

Corresponding Author:

Saeid Aliahmadi

Email: saeidaliahmadi@yahoo.com

Received: 2022/01/30

Accepted: 2022/07/12

How to Cite:

Madineh, S.M; Aliahmadi, S; Soroushyar, A; (2022). The Effect of Organizational Learning on Professional Skepticism and Auditor Fraud Risk Assessment in Audit Organization: The Moderating role of Demographic Variables, *Governmental Accounting*, 9 (17), 33-50.

ABSTRACT

Subject and Purpose: One of the most important assessments of auditors is fraud risk assessment. For better evaluation, they should use professional skepticism. Organizational learning can change professional skepticism and fraud risk assessment. The purpose of this study, is to investigate the effect of organizational learning on professional skepticism and fraud risk assessment.

Research Method: The present study is applied in terms of purpose and survey in terms of data collection. The statistical population was the auditors working in Audit Organization and the number of samples was determined by Power Analysis method 186 people in the period of 2019 and the data were analyzed by structural equation method.

Research Findings: Organizational learning has a positive effect on professional skepticism and fraud risk assessment. Also, the effect of experience and membership in the IACPA on the relationship between organizational learning and professional skepticism is significantly positive.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results of this study can reveal the role of organizational learning in auditing firms while developing the theoretical literature of research related to professional skepticism and fraud risk assessment. This helps auditors to assess the risk of fraud as accurately as possible and improves the quality of the auditing

Keywords: Fraud Risk Assessment, Organizational Learning, Professional Skepticism.

JEL Classification: M42.

«مقاله پژوهشی»

تأثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب در بین حسابرسان سازمان حسابرسی: نقش تعدیلی متغیرهای جمعیت‌شناختی

سید محسن مدینه^۱، سعید علی احمدی^{۲*}، افسانه سروش یار^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: یکی از مهم‌ترین ارزیابی‌های حسابرسان، ارزیابی ریسک تقلب است. برای ارزیابی بهتر باید از تردید حرفه‌ای استفاده کنند. یادگیری سازمانی می‌تواند تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب را تغییر دهد. هدف این پژوهش بررسی تأثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از دید گردآوری داده‌ها، پیمایشی است. جامعه آماری حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی بوده و تعداد نمونه با روش تحلیل توان ۱۸۶ نفر در بازه زمانی سال ۱۳۹۹ تعیین و داده‌ها با روش معادلات ساختاری تجزیه و تحلیل شدند.

یافته‌های پژوهش: یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب اثر مثبت دارد. همچنین تأثیر تجربه و عضویت جامعه حسابداران رسمی بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای مثبت و معنی‌دار است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزودن آن به دانش: نتایج این پژوهش، می‌تواند ضمن توسعه ادبیات نظری پژوهش‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب، نقش یادگیری سازمانی را در بین حسابرسان سازمان حسابرسی آشکار کند. این امر حسابرسان را در ارزیابی هر چه دقیق‌تر ریسک تقلب، یاری کرده و کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد.

واژه‌های کلیدی: ارزیابی ریسک تقلب، تردید حرفه‌ای، یادگیری سازمانی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. (madineh1361@yahoo.com)

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. (saeidaliahmadi@yahoo.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. (a_soroushyar@yahoo.com)

نویسنده مسئول:

سعید علی احمدی

رایانامه:

saeidaliahmadi@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۲۱

استناد به مقاله:

مدینه، سید محسن؛ علی احمدی، سعید؛ سروش یار، افسانه: (۱۴۰۱)، تأثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب در بین حسابرسان سازمان حسابرسی: نقش تعدیلی متغیرهای جمعیت‌شناختی، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۵۰-۳۴.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه^۱

قابل ایجاد و تقویت است و بیشتر دانش به دست آمده توسط حسابرسان، ناشی از یادگیری در هنگام کار و کار تیمی تحت نظارت سرپرستان است. حسابرسان، حرفه‌ای متولد نمی‌شوند، بلکه فرایند حرفه‌ای شدن آنها از طریق تمرین‌های حرفه‌ای مداوم و یادگیری از طریق تعاملات انجام می‌شود (وسترمن و همکاران^۷، ۲۰۱۵). حسابرسانی که در یک محیط یادگیری کار می‌کنند، همیشه در حال کشف اطلاعات جدید بوده و در هنگام عملیات حسابرسی، تردید حرفه‌ای بیشتری اعمال می‌کنند. وجود و تقویت یادگیری برای پیشبرد مداوم دانش، و اعمال تردید حرفه‌ای امری ضروری است. همچنین تردید حرفه‌ای فرایندی نیست که به طور خودکار رخ دهد، اما می‌توان آن را از طریق یادگیری در سطح شرکت تقویت کرد (گرانرت و همکاران^۸، ۲۰۲۰). نعمتی کشتلی (۱۴۰۰) نیز معتقد است در فرایند قضاوتی حسابرسی، جستجوی هدفمند و پردازش مناسب اطلاعات نقشی حیاتی داشته و حسابرسان می‌توانند دانش خود را به واسطه بکارگیری راهبردهای یادگیری ساماندهی کرده و عملکرد خود را تقویت کنند.

سازمان‌ها و به ویژه سازمان‌های حرفه‌ای به دنبال مدیریت دانش کارآمد و شیوه‌ها و ابزارهای یادگیری سازمانی هستند تا بتوانند به سرعت، خود را با تغییرات اجتماعی، اقتصادی و چالش‌های مختلف سازگار کنند و به نیازهای در حال تغییر مشتریان، پاسخ دهند و عملکرد سازمانی خود را بهبود بخشند (کرداب و همکاران^۹، ۲۰۲۰). شواهد تجربی نشان داده است که موسسات حسابرسی از طریق افزایش یادگیری سازمانی در حوزه ساختار حاکمیتی، روش‌های حسابرسی، آموزش کارکنان و بررسی‌های کنترل کیفی می‌توانند کیفیت حسابرسی و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان را افزایش دهند (لیو و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۹). اشتراک‌گذاری دانش درون موسسه حسابرسی با افزایش یادگیری سازمانی می‌تواند منجر به افزایش کیفیت و کارایی حسابرسی شود. پیامد افزایش کیفیت و کارایی حسابرسی این است که اطمینان بالاتری به صحیح بودن اظهارنظر حسابرس ایجاد می‌شود. از این رو یادگیری سازمانی می‌تواند به افزایش کیفیت و عملکرد حسابرسی منجر شود (دیپو و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۰). افزون بر این ویژگی‌ها و توانمندی‌های حسابرس، محیط حسابرسی می‌تواند بر فرایند قضاوتی حسابرسی تاثیرگذار باشد. متغیرهایی مانند تجربه و جنسیت جزء

حسابرسان حجم زیادی از اطلاعات را در طول فرایند حسابرسی به دست می‌آورند، ادغام و ارزیابی می‌کنند. یکی از ارزیابی‌های کلیدی که حسابرسان در فرایند برنامه‌ریزی انجام می‌دهند، ارزیابی ریسک تقلب است. ارزیابی ریسک در هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی یک ورودی کلیدی و شامل شناسایی ریسک‌ها و همچنین برنامه‌ریزی صحیح در خصوص آنها است. حسابرس باید تقلب احتمالی بالقوه را ارزیابی کند و تشخیص دهد که آیا این احتمال تقلب می‌تواند به تحریف مهمی در صورت‌های مالی منجر می‌شود یا خیر. حرفه حسابرسی در پاسخ به پیچیدگی روز افزون مقوله تقلب، از حسابرسان می‌خواهد ضمن ارزیابی ریسک تقلب، از معیارهای تردید حرفه‌ای پیروی کنند. تردید حرفه‌ای^۲ مفهومی است که به طور پیاپی در استانداردهای حرفه‌ای مورد بحث قرار گرفته، بدین معنی است که حسابرس تا زمانی که شواهد کافی به عنوان پشتوانه قضاوت حرفه‌ای خود بدست نیاورده، قضاوت را به تاخیر می‌اندازد. حسابرس از دانش، مهارت و توانایی خود برای جمع‌آوری و ارزیابی شواهد حسابرسی و ادعاهای مدیریت استفاده می‌کند (هارت^۳، ۲۰۱۰). حسابرسان به عنوان یک متخصص حرفه‌ای شناخته می‌شوند، زیرا آنها دارای تخصصی ویژه هستند که از طریق آموزش و یادگیری به دست آمده است. همچنین، آنها متعهد به یادگیری مستمر و همیشگی هستند و حرفه حسابرسی به طور فزاینده‌ای بر اهمیت تداوم یادگیری و برنامه‌های آموزشی، که در موسسات حسابرسی انجام می‌شود، تأکید می‌کند (ویتینگتون و پانی^۴، ۲۰۱۰). یادگیری به کسب یک توانایی و یا رفتار خاص محدود نمی‌شود، بلکه تا حدودی همه فعالیت‌هایی که در طول زندگی انجام می‌شود را دربر می‌گیرد (سیف، ۱۳۸۹). رایبیز^۵ (۲۰۰۵) سازمان را یک واحد اجتماعی تشکیل شده از افراد مختلف تعریف کرده که برای دستیابی به یک یا چند هدف مشترک، به صورت نسبتاً پیوسته فعالیت می‌کنند (رضاییان، ۱۳۹۵). یادگیری سازمانی را می‌توان مجموعه‌ای از روندها و فعالیت‌هایی دانست که در مجموعه‌ها برای به دست آوردن و انتقال دانش اتفاق می‌افتد و از یک سو به بهبود و افزایش دانش منجر شده و از سوی دیگر باعث ایجاد تغییرات رفتاری و بهره‌وری مثبت می‌شود (کرداب و همکاران^۶، ۲۰۲۰). حسابرسی یک دانش فنی است که از طریق یادگیری

۱. مقاله مستخرج از رساله دکتری است.

7. Westermann et al
8. Grohnert et al
9. Kordab et al
10. Lio et al
11. Duh et al

2. Professional Skepticism
3. Hurt
4. Whittington & Pany
5. Robbins
6. Kordab et al

عوامل فردی محسوب می‌شوند که می‌تواند بر رفتار حسابرس به طور عام و بر رفتار قضاوت‌گونه حسابرس به طور خاص تاثیر ایجاد کند. پیتچوا^۱ (۲۰۱۴) بیان می‌کند که نگرش شک و تردید و جستجو در خصوص کشف تقلب، تابعی از عوامل فردی حسابرسان است. هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب است. وجه تمایز این پژوهش با سایر پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابداری، الهام‌گیری از تئوری شناخت اجتماعی و تاکید بر عوامل تاثیرگذار بر رفتار حسابرس، ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابداری است. نوآوری پژوهش حاضر این است که نتایج این پژوهش، می‌تواند به توسعه ادبیات نظری پژوهش‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب کمک کند و نیز نقش یادگیری سازمانی را در بین حسابرسان با تجربه کاری در سازمان حسابداری آشکار کند. تبیین نقش یادگیری سازمانی و تقویت آن، حسابرسان را در ارزیابی هر چه دقیق‌تر ریسک تقلب یاری کرده و ضمن صرفه‌جویی در هزینه‌ها، کیفیت حسابداری را بهبود بخشیده و برای موسسات حسابداری برتری رقابتی ایجاد می‌کند. همچنین، نقش یادگیری سازمانی تا کنون در بین حسابرسان بررسی نشده است. در ادامه، مبانی نظری و پژوهش‌های انجام شده در این حوزه ارائه می‌شود، سپس به بیان فرضیه‌های پژوهش و روش آزمون آنها پرداخته می‌شود و در نهایت یافته‌های پژوهش، بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود.

۲- یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای

تردیدگرایی در نظریه هارت (۲۰۱۰) به عنوان یک ویژگی شخصیتی و فردی تعریف شده است. تردید حرفه‌ای حسابداری بر نوع و شیوه کار حسابرسان در کشف موارد تحریف موثر بوده و در نهایت این مساله کیفیت حسابداری را تحت تاثیر قرار می‌دهد. هارت (۲۰۱۰) در نظریه تردید حرفه‌ای خود و در بیان مفهوم تردید حرفه‌ای، شش ویژگی (بعد) شامل ذهن پرسش‌گر، تعلیق قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، خوداطمینانی و اعتماد به نفس را مطرح می‌کند. او معتقد است هر یک از حسابرسان میزان سطح تردیدگرایی طبیعی یا ذاتی خود را که در وجودشان نهادینه شده است، به درون محیط حرفه‌ای (که در آن محیط به موضوعها، وقایع حرفه‌ای و قضاوت‌های حسابداری می‌پردازند) وارد می‌کنند. کداکرز و همکاران (۲۰۱۴) با بکارگیری مفاهیم مطرح شده در تئوری شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۸۶) بیان می‌کنند در حرفه حسابداری هم ویژگی‌های فردی حسابرسان و هم خصوصیات محیطی، که حسابرس در آن مشغول فعالیت است، می‌تواند بر میزان تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب اثرگذار باشد. آنها معتقدند تکرار، تمرین و یادگیری سازمانی که خود زاینده یک فرایند اجتماعی شدن است، موجب تحریک حس تردید و باعث تقویت نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌شود. اگرچه دانش فنی شرط لازم برای حرفه‌ای شدن است، نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که با وجود تغییرات زیاد در فضای حرفه‌ای، یادگیری در محل کار و مدل اساسی یادگیری تعاملی همچنان در محیط

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۱- یادگیری سازمانی

یادگیری بستری برای اثرگذاری فرد بر محیط پیرامون خود ایجاد کرده و عامل محرکی برای سیر صعودی بشر امروز است (سیف، ۱۳۸۹). نظریه یادگیری سازمانی، سازمان را همانند یک سیستم زنده، باز و صاحب اندیشه (همانند ذهن انسان) در نظر می‌گیرد و دریافت بازخورد برای تطبیق با شرایط محیطی در حال تغییر را برای آن مقوله‌ای حیاتی برمی‌شمرد (سنگه^۲، ۱۹۹۰). مهم‌ترین امتیاز رقابتی، در الگوهای جدید کسب و کار، توان یادگیری است. بر این اساس سازمان‌هایی موفق‌ترند که زودتر، سریع‌تر و بهتر از هم‌پیشگان خود یاد بگیرند (پاترسون^۳، ۲۰۱۴). یادگیری سازمانی شامل مجموعه‌ای از فرایندهای مدیریت دانش است که کسب، ایجاد، ذخیره‌سازی، به اشتراک‌گذاری و کاربرد دانش بین افراد و گروه‌ها در تمام

دانش بین افراد و گروه‌هاست (کرداب و همکاران، ۲۰۲۰). دی‌زورت و هاریسون^۶ (۲۰۱۸) به این نتیجه دست یافتند که بین ارزیابی ریسک تقلب، خصوصیات شخصیتی و شرایط حاکم بر محل اشتغال حسابرس رابطه معنی‌داری وجود دارد. ادبیات یادگیری سازمانی نشان می‌دهد که یک سازمان حرفه‌ای می‌تواند به روش‌های مختلف، از جمله ارائه دستورالعمل‌هایی برای اجرای وظایف، فرایندهای ارزیابی عملکرد، آموزش و یادگیری و به اشتراک‌گذاری دانش، به یادگیری دست یابد (دیپو و همکاران، ۲۰۲۰). شواهد نشان می‌دهد که بسیاری از موسسات حسابرسی به وسیله یادگیری سازمانی و به کارگیری ابزارهایی مانند آموزش کارکنان، صلاحیت حسابرس را افزایش می‌دهند (لیو و همکاران، ۲۰۱۹). وسترن و همکاران (۲۰۱۵) با الهام‌گیری از مفاهیم مطرح شده در تئوری یادگیری سازمانی^۷ سنگه (۱۹۹۰) و رایبیز (۲۰۰۵) و خصوصیات مطرح شده در مورد سازمان‌های یادگیرنده در این تئوری، معتقدند بکارگیری حسابرسان در موقعیت‌های متنوع حسابرسی و تحت نظارت سرپرستان مختلف، فرصت‌های یادگیری متعددی برای آنها فراهم می‌آورد و از این طریق مهارت‌های حسابرسی را می‌آموزند و این خود به بهبود کیفیت حسابرسی می‌انجامد. یکی از مهم‌ترین این مهارت‌ها، چگونگی ارزیابی ریسک تقلب است. حسابرسان از طریق یادگیری سازمانی، صلاحیت‌های خود را بالا برده و خدمات با کیفیت بالاتری را در موسسه حسابرسی ارائه می‌دهند. موسسات حسابرسی اغلب از برنامه‌های کاربردی فناوری اطلاعات، آموزش آنلاین و پایگاه‌های داده داخلی برای تسهیل به اشتراک‌گذاری دانش استفاده می‌کنند (دیپو و همکاران، ۲۰۲۰). مکانیزم‌های موجود در یک شرکت حسابرسی با رویکرد مشاوره و آموزش هنگام کار در حوزه‌های مختلف از جمله تقلب و تحریف، به اشتراک‌گذاری تجربیات در مقابله با تصمیم‌های دشوار و تبادل دانش می‌تواند از تکرار اشتباهات قبلی جلوگیری کرده و باعث تقویت توان ارزیابی ریسک تقلب در مجموعه حسابرسی شود (بلاندن و همکاران، ۲۰۲۰).

۴- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی، تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب

بندورا^۸ (۱۹۸۶) با طرح تئوری شناخت اجتماعی بر تعامل سه‌گانه و دو سویه ویژگی‌های فردی، محیطی و رفتار تأکید کرد. به اعتقاد وی، عوامل درونی (ویژگی‌های فردی، شخصیتی

حسابرسی پابرجاست (وسترن و همکاران، ۲۰۱۵). پس از آموزش رسمی، حسابرسان تازه کار معمولاً در مشاغل حسابرسی منصوب شده و تحت نظارت سرپرست‌های مختلف کار می‌کنند. هر تعامل، نشان‌دهنده یک فرصت یادگیری جدید است. آنها درک می‌کنند که چگونه روش حسابرسی و استانداردهای حسابداری آموخته شده در کلاس، در عمل قابل اجرا است (لیو ورن، ۲۰۱۹). هی و همکاران^۱ (۲۰۲۱) دریافتند که انتقال دانش در موسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

۳- یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب

یکی از عوامل موثر در کاهش اعتمادپذیری صورتهای مالی، پدیده تقلب است که از یک سو موجب افزایش ریسک و هزینه کسب و کار گردیده و از سوی دیگر باعث کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و زیر پرسش رفتن حرفه حسابرسی می‌شود، بنابراین از مهم‌ترین چالش‌های پیش‌روی حسابرسان و یک جزء حیاتی از عملیات حسابرسی، ارزیابی ریسک تقلب است (ترامپتر و همکاران، ۲۰۱۳). در استاندارد حسابرسی ۲۴۰، با عنوان «مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب در حسابرسی صورت-های مالی»، تقلب هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث تعریف شده که با هدف فریبکاری و برخورداری از مزایای غیر قانونی و نامشروع انجام می‌شود. ارزیابی ریسک و کشف تقلب از طریق فرایندها و رویه‌های معمول حسابرسی، کار چندان ساده‌ای نیست، چرا که در ارتباط با ویژگی‌های تقلب، شناخت زیادی وجود ندارد. همچنین، برخی حسابرسان از تجربه لازم و توانایی‌های شناختی کافی برای کشف تقلب برخوردار نیستند و عاملان تقلب نیز همچنان در تلاش برای فریب حسابرسان هستند (حسن و جیورجیونی، ۲۰۱۹). اگر سطح اخلاق فردی و مهارت حرفه‌ای حسابرس ضعیف باشد، رفتار غیراخلاقی و گرایش به تقلب حسابداری صاحبکار، بر حسابرس چیره خواهد شد (شاور و شاور، ۲۰۱۸). حسابرسان ممکن است تجربه واقعی کمی در زمینه تقلب داشته باشند. این عدم وجود تجربه در مورد تقلب، ممکن است بر توانایی حسابرسان در ارزیابی مطلوب ریسک تقلب تأثیر بگذارد (کالوسکی، ۲۰۱۱). یادگیری سازمانی یک فرایند چند سطحی گروهی شامل: تفسیر، ادغام و نهادینه‌سازی دانش، تبدیل دانش ضمنی به دانش آشکار و حمایت از تبادل

6. DeZoort & Harrison
7. Organizational learning theory
8. Blandon et al
9. Bandura

1. He et al
2. Trompeter et al
3. Hassan & Giorgioni
4. Shawver & Shawver
5. Kozloski

تاثیرگذار باشد (نیر و کمالانابان، ۲۰۱۰، ۷). در فرایند حسابرسی، تجربه حسابرسان ممکن است رابطه بین نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان و رفتار آنها را تعدیل کند (بنت و همکاران، ۲۰۰۵، ۸). کارپنتر و همکاران^۹ (۲۰۰۲) نشان دادند که از نظر آماری رابطه مثبت و معناداری بین تجربه و تردید حرفه‌ای وجود دارد. افزون بر آن، نتایج آنها نشان می‌دهد که دانش و تجربه‌ای که از طریق تمرین و بازخورد از کشف تقلب بدست می‌آید و نقش مهمی در افزایش شک و تردید حرفه‌ای دارد. آنها معتقدند که تجربه روبرویی با تقلب، حاوی ارزش بازخورد بوده و می‌تواند شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان را بهبود بخشد. بازخورد همانند یک آموزش غیررسمی در شناسایی ریسک مربوط به تقلب در محیط واقعی است.

از دیگر ویژگی‌های جمعیت‌شناختی حسابرسان می‌توان به جنسیت^{۱۰} آنها اشاره کرد. گرول و همکاران^{۱۱} (۱۹۸۱) در بررسی تفاوت‌های احتمالی رفتار در تصمیم‌گیری‌های دادگاهی و قضایی نشان می‌دهند که هیچ تفاوتی بین حسابرسان زن و مرد وجود ندارد. در مقابل، لیمن^{۱۲} (۱۹۹۲) نتیجه گرفت که زنان از نظر رفتار مشارکتی و آموزش‌دادن بهتر هستند. کالینز^{۱۳} (۱۹۹۳) این استدلال را تأیید می‌کند که مهم‌ترین عامل ترک حرفه حسابرسی توسط زنان، استرس شغلی است. بدین ترتیب، حسابرسان مرد قادر به کنترل احساسات خود و در نتیجه اجرای بهتر نگرش تردید حرفه‌ای نسبت به زنان هستند. همچنین، نتایج پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۹) نشان می‌دهد که جنسیت حسابرسان تاثیر چشمگیری بر ابعاد تردید حرفه‌ای آنها ندارد. افزون بر متغیرهای تجربه و جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی دیگر متغیر تعدیلی این پژوهش است. بانی و همکاران (۱۳۹۸) معتقدند کیفیت حسابرسی، معلول رفتار اخلاقی و دانش فنی حسابرسان است. آنها رفتار اخلاقی را انعکاس ارزش‌ها، باورها و تمایلات فرد و عاملی مهم در شکل‌گیری حرفه دانسته که نقش موثری در دستیابی مجموعه‌های حسابرسان به اهدافش دارد. جامعه حسابداران رسمی ایران به منظور ارتقای دانش تخصصی حسابرسان، آموزش حرفه‌ای مستمر را در دستور کار خود قرار داده است. اختصاص بخشی از کتاب مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۸) به ضوابط آموزش حرفه‌ای مستمر اعضای جامعه حسابداران رسمی، نشان از اهتمام ویژه جامعه حسابداران رسمی بر تقویت آموزش و یادگیری در بین متخصصان حسابداری و حسابرسان دارد. دار و همکاران^{۱۴} (۱۹۹۵) معتقدند

و شناختی) و عوامل بیرونی همانند عوامل اجتماعی و محیطی بر رفتار افراد اثرگذار هستند (هرگنان و اولسون، ۲۰۰۷). اولسون و رامیرز^{۱۵} (۲۰۲۰) متغیرهای فردی را متغیرهای منحصر به فردی می‌دانند که هر آزمودنی آنها را با خود به صحنه آزمایش می‌آورد. این عوامل شامل جنسیت، سن، تجربه‌های قبلی و شرایط فیزیولوژی است. رامیرز و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۲) در تشریح عوامل محیطی، آنها را عوامل بیرون از فرد، اما تاثیرگذار بر رفتار می‌دانند. آنگرانی و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که در حسابرسی از فرایند شناختی برای پردازش اطلاعات حسابداری استفاده می‌شود. آنها اعتقاد دارند که تعاملات اجتماعی و تجربه قبلی حسابرسان می‌تواند در قضاوت حسابرسان تاثیر داشته باشد. در ادبیات حسابرسی، حسابرسی محصولی اجتماعی تعریف شده است که تحت تاثیر محیط کسب و کار و فرهنگ بوده و بر قضاوت‌های تردیدآمیز و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر می‌گذارد (کداکرز و همکاران، ۲۰۱۴). برخی از ابعاد شک و تردید حرفه‌ای ممکن است تحت تاثیر مشخصات دموگرافیک حسابرسان مانند آموزش، تجربه کاری، دانش و جنسیت، قرار گیرد (حسین و همکاران، ۲۰۱۹). صفرزاده و همکاران (۱۳۹۹) بیان می‌دارند که سه نوع متغیر فردی، روانشناختی و سازمانی بر عملکرد شغلی فرد تاثیرگذارند. آنها معتقدند یکی از عوامل موثر بر موفقیت حرفه‌ای افراد در حرفه حسابرسی، اجرای حرفه‌ای است که مستلزم وجود تناسب بین تخصص حرفه‌ای افراد و محیط کاری آنهاست و افزون بر این تاکید می‌کنند که خصوصیات فردی بر حرفه حسابرسی و کیفیت آن تاثیرگذار است. سه متغیر تجربه، جنسیت و عضویت در جامعه حسابداران رسمی، به عنوان متغیرهای تعدیلی در این پژوهش استفاده شد. ووگل^{۱۸} (۱۹۹۳) بیان می‌کند که تجربه^۴ امری بسیار مهم و حیاتی در شکل‌گیری فرضیه‌های تردیدآمیز است. تجربه فرایند کسب دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که از طریق مشاهده و یا مشارکت در یک رویداد یا فعالیت خاص حاصل می‌شود (الهی و همکاران، ۱۳۸۳). تجربه بالا فرایند یادگیری را آسان کرده و یادگیری، بستری برای پیاده‌سازی تجربه‌های قبلی را فراهم می‌کند. پژوهش‌های قبلی نشان دادند که تجربه رابطه بین نگرش و رفتار شخص را تعدیل می‌کند و تجربه بدست آمده حسابرسان در موقعیت‌های مختلف حسابرسی، ممکن است بر توانایی آنها در اعمال تردید حرفه‌ای

8. Bennett et al
9. Carpenter et al
10. Gender
11. Gruhl et al
12. Lipman
13. Collins
14. Darr et al

1. Hrgnhan & Olson
2. Olson & Ramirez
3. Ramirez et al
4. Anggraini et al
5. Vogel
6. Experience
7. Nair & Kamalanabhan

مثبت دارد و مدیریت دانش در موسسات حسابرسی می‌تواند این رابطه را تقویت کند.

لیو و رن (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی یادگیری سازمانی و رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی در کشور چین با در نظر گرفتن نمونه ۲۰۵ تنی پرداختند. اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری و با روش رگرسیون تحلیل شد. نتایج نشان داد که یادگیری سازمانی به طور چشمگیری با رضایت شغلی در ارتباط است. همچنین، کارآموزان زن و مرد رویکردهای مختلفی را برای یادگیری سازمانی ترجیح داده و رضایت شغلی در موسسات بزرگ‌تر نسبت به موسسات کوچک‌تر بیشتر است.

حسین و همکاران^۳ (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی تاثیر عوامل دموگرافیک حسابرسان بر تردید حرفه‌ای در کشور اردن، با در نظر گرفتن نمونه ۱۱۲ تن، پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد تردید حرفه‌ای در حسابرسانی که تجربه روبرویی با تقلب را دارند، نسبت به سایر حسابرسان، قوی‌تر است. اما، عواملی مانند: تجربه کاری، دانش حسابرسان و جنسیت حسابرسان تاثیر چشمگیری بر ابعاد تردید حرفه‌ای ندارند.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «بررسی تاثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان بر ارزیابی خطر تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی» با انتخاب نمونه‌ای شامل ۴۴۵ حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی به آزمون فرضیه‌ها بر حسب روابط استوار بر مدل پیش‌بینی پرداختند و به دنبال تعیین اثر مداخله‌گری مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی بر رابطه تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی خطر تقلب بودند. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شد و با استفاده از معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار ایموس، مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد از میان شش مشخصه تردید حرفه‌ای، تنها دو عامل ذهن پرسش‌گر و وقفه در قضاوت بر ارزیابی خطر تقلب معنادار دارند. مهارت ارتباطی با سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تقلب، یعنی جستجوی دانش، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری مثبت و معنادار دارد، تضعیف اجتماعی بر سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تقلب، یعنی ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری منفی و معنادار دارد و آن‌ها را تعدیل می‌کند.

نعمتی کشتلی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «تاثیر سبک‌های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی‌گورک)» با محور قرار دادن عنصر یادگیری سازمانی بر پایداری عملکرد موسسات حسابرسی تاثیر

حسابرسانی که مهارت بیشتری دارند، سریع‌تر یاد می‌گیرند، کارآمدتر می‌شوند و به رده‌های مدیر یا شریک ارتقا می‌یابند، بنابراین پیشنهاد می‌کنند که جستار یادگیری در رده‌های حسابرسی بالاتر بیشتر باشد. فاطماتوی^۱ (۲۰۱۸) بیان می‌دارد هرچه دانش و تحصیلات رسمی یک حسابرس بالاتر باشد، تردید در ویژگی شخصیتی او بیشتر می‌شود. بنابراین، حسابرسان قادر است قضاوت‌های تردیدآمیز را بدون در نظر گرفتن تجربه قبلی خود با مشتری، ارائه کند. گلاور و پراویت (۲۰۱۴) اعتقاد دارند که آموزش و یادگیری از جمله عواملی هستند که می‌توانند تردید حرفه‌ای حسابرسان را در سطح فردی افزایش دهند. دانش نظری به دست آمده می‌تواند به عنوان ابزاری برای بهبود تردید حرفه‌ای آن‌ها مورد استفاده قرار گیرد تا بتوانند قضاوت بهتری داشته باشند و مهارت خود را در هنگام انجام وظیفه بهبود بخشند. پلوملی و همکاران^۲ (۲۰۱۲) معتقدند تردید حرفه‌ای تحت تاثیر توانایی پردازش شناختی و یادگیری حسابرسان است و می‌توان انتظار داشت که آموزش و یادگیری با ابعاد تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه مثبت داشته باشد.

با توجه به عدم وجود پیشینه مشابه با پژوهش حاضر، در ادامه تعدادی از پژوهش‌های خارجی و داخلی مرتبط با موضوع پژوهش و حاوی متغیرهای پژوهش ارائه شده است.

گرانرت و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی در کشور هلند به بررسی یادگیری در محل کار در موسسات حسابرسی با در نظر گرفتن ۹۶ حسابرسان حرفه‌ای در طول یک دوره پنج ساله پرداختند. نتایج نشان داد آن دسته از حسابرسان که شرایط یادگیری تعاملی در سطح سازمانی را تجربه می‌کنند، کمتر حرفه خود را ترک می‌کنند، اما حسابرسانی که بیشتر بر یادگیری فردی متمرکز هستند، در سطح بالاتری اقدام به ترک حرفه خود می‌کنند.

گرانرت و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی تاثیر فرهنگ یادگیری و رتبه سازمانی بر تردید حرفه‌ای در جستجوی اطلاعات در کشور هلند پرداختند. داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه آنلاین مربوط به یک نمونه ۱۶۶ تنی شامل حسابرسان در رده‌های مختلف را مورد تحلیل قرار دادند. آن‌ها دریافتند که حسابرسان با رتبه سازمانی بالاتر از یادگیری بیشتر بهره‌مند می‌شوند و به طور چشمگیری در جستجوی اطلاعات تردیدآمیز شرکت هستند.

کرداب و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی نقش مدیریت دانش بر رابطه بین یادگیری سازمانی و عملکرد پایدار موسسه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش داده‌ها با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری و فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش معادلات ساختاری آزمون شد. نتایج پژوهش نشان داد که یادگیری سازمانی بر پایداری عملکرد موسسات حسابرسی تاثیر

آن می‌پردازند. این پژوهش به طور خاص به بررسی تاثیر عنصر مهم یادگیری سازمانی بر شاخصه رفتاری تردید حرفه‌ای حسابرسان و چگونگی ارزیابی ریسک تقلب، که هر دو در بهبود کیفیت عملیات حسابداری تاثیرگذارند، پرداخته است. این موضوع تا کنون و با این محتوا در پژوهش‌های قبلی بررسی نشده است.

فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تاثیر مثبت دارد.

فرضیه دوم: یادگیری سازمانی بر ارزیابی ریسک تقلب حسابرسان تاثیر مثبت دارد.

فرضیه سوم: جنسیت بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای یا ارزیابی ریسک تقلب تاثیر مثبت دارد.

فرضیه چهارم: جنسیت بر رابطه بین یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب تاثیر مثبت دارد.

فرضیه پنجم: عضویت جامعه حسابداران رسمی بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای تاثیر مثبت دارد.

فرضیه ششم: عضویت جامعه حسابداران رسمی بر رابطه بین یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب تاثیر مثبت دارد.

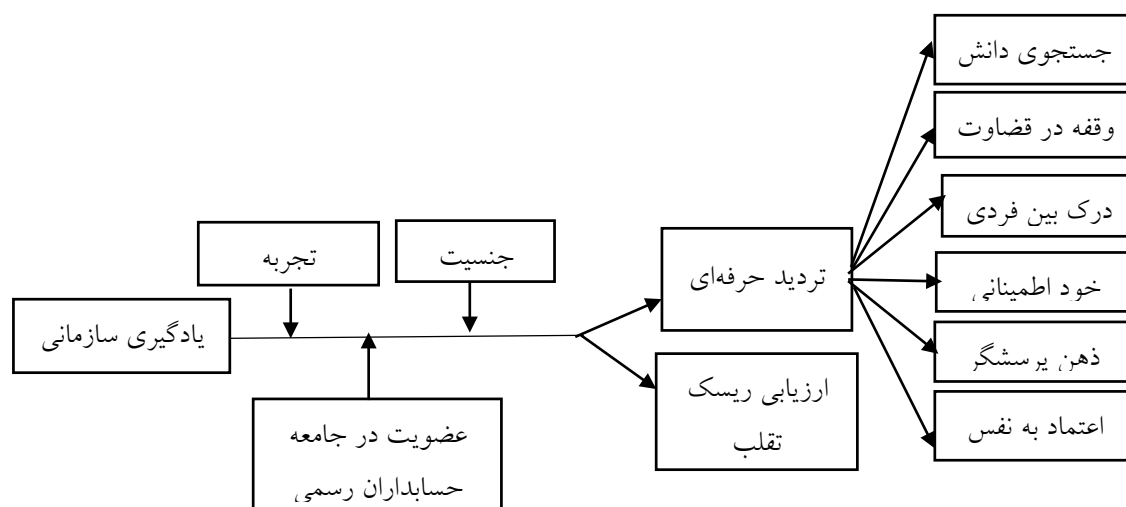
فرضیه هفتم: تجربه بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای تاثیر مثبت دارد.

فرضیه هشتم: تجربه بر رابطه بین یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب تاثیر مثبت دارد.

شامل ۵۳۹ حسابرس شاغل در سازمان حسابداری و موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی- که از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده بود- و آزمون فرضیه‌ها با معادلات ساختاری و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار لیزرل، دریافتند که سبک‌های شناختی حسابرسان در سطح اطمینان ۹۹ درصد بر ارزیابی ریسک تقلب تاثیر معناداری دارند.

نعمتی کشتلی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «تاثیر سبک شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب: آزمون نظریه یادگیری تجربی کلب» با تاکید بر جنبه‌های یادگیری فردی، با انتخاب نمونه‌ای شامل ۵۳۹ تن حسابرسان شاغل در موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابداری واقع در محدوده جغرافیای شهر تهران در سال ۱۳۹۸ با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده و در قالب پژوهش توصیفی-پیمایشی و به کارگیری ابزار پرسشنامه، به بررسی تاثیر سبک شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب پرداختند. به منظور تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل معادلات ساختاری و نرم افزار لیزرل استفاده کردند. نتایج کلی پژوهش نشان می‌دهد که بین سبک‌های شناختی حسابرسان به روش کلب و ارزیابی ریسک تقلب رابطه وجود دارد و سبک‌های شناختی جذب کننده، واگرا، انطباق یابنده و همگرا به ترتیب بیشترین تاثیر را بر روی متغیر ارزیابی ریسک تقلب دارند.

باید روشن کرد که وجه تمایز پژوهش حاضر با سایر پژوهش‌های انجام شده قبلی، الهام‌گیری از نظریه‌های روانشناسی و سازمانی همچون نظریه شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۸۶)، نظریه‌های یادگیری سازمانی سنگه (۱۹۹۰) و رایبیز (۲۰۰۵) است که به بررسی کیفیت رفتار و عوامل تاثیرگذار بر



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

(منبع: محقق ساخته)

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، تحلیلی و از نظر نوع شبه تجربی و از دید گردآوری داده‌ها، پیمایشی است. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۹ است. در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از پرسشنامه و سناریو استفاده می‌شود. پرسشنامه در سه بخش تنظیم شده است. در بخش اول پرسشنامه استوار بر سناریو مربوط به ارزیابی ریسک تقلب نوشته شده است که از پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۷) گرفته شده است. برپایه مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ریسک تقلب، زمانی ایجاد می‌شود که حسابرس نسبت به صورت‌های مالی شامل تحریف بااهمیت، اظهار نظر حرفه‌ای نامناسب ارائه دهد. به منظور اطمینان از روایی، قبل از توزیع نهایی پرسشنامه‌ها در بین نمونه پژوهش، سناریو تدوین شده توسط استادان حسابداری بررسی و نظر آنها در سناریو اعمال شد و محتوای سناریو مطابق با شرایط محیطی ایران تغییر یافت. همچنین، قبل از توزیع پرسشنامه‌ها با چند مدیر و شریک حسابرسی در خصوص سناریو و سایر پرسشنامه‌ها مصاحبه به عمل آمد و پیشنهادهای آنها نیز اعمال شد. به منظور کنترل اثرات ناشی از نوسان‌های اقتصادی شدید، دوره حسابرسی سناریو سال ۱۳۹۵ در نظر گرفته شده است و به منظور مقایسه نتایج پژوهش با پژوهش‌های قبلی از جمله حسین و همکاران (۲۰۱۷)، از اطلاعات واقعی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است تا اعداد و ارقام سناریو از نظر محصول قابل فروش، دوره وصول مطالبات و غیره با محیط اقتصادی ایران همخوانی داشته باشد.

در سناریوی طراحی شده اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به عملکرد یک شرکت سهامی بورسی فرضی در حوزه تولید دارو، برای سال‌های ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵ ارائه شده است. این شرکت سه محصول را تولید و به بازار عرضه می‌کند. موسسه حسابرسی فعلی گزارش‌های مالی شرکت را برای سه سال متوالی حسابرسی کرده است. بررسی‌های حسابرس از گزارش‌های مالی نشانگر این است که درصد تغییرات سود ناخالص حدود ۳۰ درصد (از تقسیم ۴۳ درصد سود ناخالص سال ۱۳۹۵ به ۳۳ درصد سود ناخالص سال ۹۴ محاسبه می‌شود) افزایش یافته

است. درصد سود ناخالص سال ۱۳۹۵ از میانگین ۵ ساله گذشته (یعنی ۳۵ درصد) و دوره زمانی ۵ ساله گذشته (یعنی ۳۰ تا ۳۷ درصد) بیشتر است. در سال ۱۳۹۵ درصد سود ناخالص شرکت (یعنی ۴۳ درصد) از میانگین درصد سود ناخالص صنعت (یعنی ۳۲ درصد) تفاوت معنی‌داری دارد. همچنین، دوره وصول مطالبات محصول‌های شرکت به ۴۳۵ روز (سال قبل ۳۰۰ روز) رسیده و میانگین تخفیفات فروش محصول‌های شرکت در سال ۱۳۹۵ به میزان ۱۵ درصد (میانگین درصد تخفیف سال قبل ۱۰ درصد) شده است. تاثیر عوامل کلان اقتصادی از جمله نرخ تورم و ارز در سال ۱۳۹۵ در مقایسه با ۱۳۹۴ بر عملکرد شرکت چشمگیر نیست. در ادامه سناریو استدلال‌های مطرح شده توسط مدیر مالی در خصوص عملکرد سال ۱۳۹۵ ارائه شده است. مدیر مالی معتقد است که تغییر در ترکیب فروش محصول‌ها و افزایش درصد بیشتری از حجم فروش یکی از محصول‌های شرکت عامل اصلی این تغییر است. همچنین، مدیر مالی استدلال می‌کند که بازار فروش محصول مورد نظر در سال ۱۳۹۵ از رونق برخوردار بوده و محصول شرکت توانسته است رضایت مشتریان را جلب کند. افزون بر این، به دلیل تنوع در محصول مورد نظر، دامنه قیمت‌گذاری محصول می‌تواند نوسان داشته باشد و توان چانه‌زنی مشتریان بر شیوه قیمت‌گذاری، تعدیل قیمت فروش و دریافت تخفیف فروش تاثیر دارد. بر این اساس درصد سود ناخالص فروش محصول مورد نظر به طور میانگین ۵۷ درصد محاسبه شده است. افزون بر این، ترکیب فروش محصول مورد نظر نسبت به سال قبل از ۱۳ درصد به ۲۷ درصد رسیده است. بنابراین، می‌توان انتظار افزایش در درصد سود ناخالص شرکت را داشت.

برای سنجش متغیر وابسته ارزیابی ریسک تقلب، در پایان سناریو از مشارکت‌کننده خواسته می‌شود که ارزیابی خود را از احتمال وجود تقلب در صورت‌های مالی این شرکت، در قالب طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت بیان کند. هرچه درصد انتخابی مشارکت‌کننده بالاتر باشد، بیانگر ریسک تقلب بالاتر است. برپایه نظریه هارت (۲۰۱۰) تردید حرفه‌ای، نگرش بدبینی مداوم و عادت تعلیق احکام، تا زمانی است که فرد اطلاعات و مدارک کافی را بدست آورد. برای سنجش متغیر وابسته تردید حرفه‌ای

از طریق مشاهده و یا مشارکت در یک رویداد یا فعالیت خاص حاصل می‌شود. برای سنجش نقش متغیرهای کیفی پژوهش از تحلیل چندگروهی^۳ استفاده شد. در نرم‌افزار پی ال اس^۴ و در تحلیل چندگروهی، مقایسه مدل بین گروه‌های مختلف انجام و مشخص می‌شود که آیا بین دو گروه مختلف به طور معناداری تفاوت وجود دارد یا خیر؟ (عادل آذر، ۱۳۹۵).

جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی بوده و با استفاده از روش نمونه‌گیری تحلیل توان^۵ و نرم افزار جی پاور^۶ تعداد ۱۸۶ تن نمونه پژوهش تعیین و نمونه‌ها بصورت تصادفی انتخاب شدند. تحلیل توان در معادلات ساختاری برای انتخاب نمونه پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد (سوپار^۷، ۲۰۲۱). پرسشنامه‌ها به صورت حضوری و الکترونیکی توزیع شد و سرانجام داده‌های جمع‌آوری شده با بکارگیری روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم‌افزار پی ال اس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش

۱- آماره‌های توصیفی

نتایج آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش و متغیرهای جمعیت‌شناختی به صورت خلاصه در جدول‌های ۱ و ۲ ارائه شده است. آمار توصیفی از جنبه‌های جنسیت، سابقه‌کاری و عضویت جامعه حسابداران رسمی مورد بررسی قرار گرفت.

جدول ۱. نتایج آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی

عضویت جامعه حسابداران رسمی		سابقه کاری		جنسیت	
۷۲	۳۸/۷	کمتر از ۱۰	۱۰۰	۵۳/۸	مرد ۱۲۵
۱۱۴	۶۱/۳	بیشتر از ۱۰	۸۶	۴۶/۲	زن ۶۱
جمع	۱۸۶	%۱۰۰	۱۸۶	۱۰۰	۱۸۶

نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که ۳۸/۷ درصد از پاسخ‌دهندگان عضو جامعه حسابداران رسمی بوده و ۴۶/۲ درصد دارای سابقه کاری بالای ۱۰ سال هستند و همچنین درصد فراوانی مردان معادل ۶۷/۲ درصد است.

از پرسشنامه ۳۰ پرسشی تردید حرفه‌ای هارت (۲۰۱۰) - که بر مبنای طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت طراحی شده است - استفاده شد. متغیر مستقل پژوهش یادگیری سازمانی بوده که برپایه تعریف سنگه (۱۹۹۰) یادگیری سازمانی به فرایند یادگیری و نوآوری در داخل یک سازمان اشاره دارد و شامل سه مولفه اصلی یعنی ایجاد دانش، حفظ دانش و انتقال دانش است. در ادامه برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه ۱۰ پرسش یادگیری سازمانی یانگ و همکاران^۱ (۲۰۰۴) و واتکنس و سرورو^۲ (۲۰۰۰) برای اندازه‌گیری متغیر مستقل استفاده شد. میانگین نمره مشارکت‌کنندگان به پرسش‌های یادگیری سازمانی بیانگر امتیاز یادگیری سازمانی است. در هر دو پرسشنامه از طیف ۵ پنج-گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. به این ترتیب که مشارکت‌کننده بیشترین میزان موافقت خود را با عدد ۵ و کمترین میزان موافقت را با عدد ۱ نشان می‌دهد. در بخش سوم پرسشنامه، اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کننده مورد پرسش قرار گرفت. در این پژوهش، مشارکت‌کننده با تجربه کمتر از ۱۰ سال به عنوان تجربه پایین و مشارکت‌کننده با تجربه بالای ۱۰ سال به عنوان تجربه بالا تعریف و داده‌های مربوط به این متغیر به صورت صفر و یک در نظر گرفته شد. دلیل انتخاب ۱۰ سال، رعایت ماده ۳ قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۸) مبنی بر داشتن حداقل ۶ سال سابقه کار حسابرسی برای عضویت در جامعه حسابداران رسمی است. اطلاعات مربوط به سایر متغیرها از جمله جنسیت و عضویت در جامعه حسابداران رسمی از اطلاعات فردی پاسخ‌دهندگان در پرسشنامه استخراج شد. برای اندازه‌گیری این متغیرها از مشارکت‌کنندگان در خصوص جنسیت و عضویت در جامعه حسابداران رسمی به طور مستقیم پرسش شده است.

متغیرهای این پژوهش در دو دسته کلی متغیرهای کمی شامل یادگیری سازمانی، تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب و متغیرهای کیفی شامل تجربه، جنسیت و عضویت در جامعه حسابداران رسمی تقسیم‌بندی شده‌اند. تجربه در تعریف الهی و همکاران (۱۳۸۳)، فرآیند حصول دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که

5. Power Analysis
6. G power
7. Soper

1. Yang et al.
2. Watkins and Cervero.
3. Multi- Group Analysis
4. Smart PLS

است (رسولی و همکاران، ۱۳۹۷). نتایج مربوط به روایی و پایایی در جدول ۳ آمده است:

جدول ۳. خلاصه روایی و پایایی مدل پژوهش

سازه	روایی همگرا	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
یادگیری سازمانی	۰/۶۱۱	۰/۹۱۴	۰/۸۸۷
ارزیابی ریسک تقلب	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
جستجوی دانش	۰/۷۲۱	۰/۸۸۶	۰/۸۰۶
وقفه در قضاوت	۰/۷۹۰	۰/۹۱۹	۰/۸۶۷
خود اطمینانی	۰/۷۲۱	۰/۹۱۲	۰/۸۷۱
ذهن پرسشگر	۰/۷۳۳	۰/۸۸۷	۰/۸۰۹
اعتماد به نفس	۰/۶۵۹	۰/۸۸۰	۰/۸۰۲
درک میان فردی	۰/۵۹۱	۰/۸۷۵	۰/۸۱۵
تردید حرفه‌ای	۰/۵۰۸	۰/۹۴۵	۰/۹۳۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۳ نشان می‌دهد که تمام سازه‌های پژوهش مقادیر حداقلی را برای ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (حداقل ۰/۷) به دست آورده‌اند. علاوه بر این روایی همگرا برای همه سازه‌ها در بازه مورد پذیرش قرار دارد.

به منظور اطمینان از روایی، پرسشنامه‌های استاندارد بعد از ترجمه و قبل از توزیع نهایی در بین نمونه پژوهش مورد نظرخواهی توسط استادان حسابداری و حسابرسان حرفه‌ای قرار گرفت و اصلاحات پیشنهادی آنها در متن اعمال شد. برای ارزیابی پایایی سنج‌های پرسشنامه‌های یادشده نیز از آلفای کرونباخ استفاده شد. افزون بر این، برای سنجش روایی واگرا از معیار فورنل لارکر^۱ و نسبت هتروتریت-مونوتریت^۲ استفاده شد. با توجه به بازه‌های قابل پذیرش برای روایی واگرا، خروجی‌های نرم افزار پی ال اس در جدول‌های (۴) و (۵) نشان می‌دهد که این دو معیار برای همه سازه‌ها در بازه‌های مناسب قرار دارند.

جدول ۴. روایی واگرا بر اساس معیار فورنل لارکر

یادگیری سازمانی	وقفه در قضاوت	ذهن پرسشگر	درک میان فردی	خود اطمینانی	جستجوی دانش	اعتماد به نفس	ارزیابی ریسک تقلب	
							۱/۰۰۰	ارزیابی ریسک تقلب
						۰/۸۱۲	۰/۴۳۸	اعتماد به نفس
					۰/۸۴۹	۰/۴۸۵	۰/۴۶۴	جستجوی دانش
				۰/۸۴۹	۰/۶۳۰	۰/۵۸۹	۰/۴۹۰	خود اطمینانی
			۰/۷۶۹	۰/۷۶۳	۰/۵۵۲	۰/۵۵۵	۰/۴۳۷	درک میان فردی
		۰/۸۵۰	۰/۵۴۵	۰/۶۰۹	۰/۶۱۳	۰/۶۹۳	۰/۴۲۱	ذهن پرسشگر
	۰/۸۸۹	۰/۴۶۰	۰/۴۶۵	۰/۵۳۰	۰/۶۳۰	۰/۴۳۱	۰/۴۵۷	وقفه در قضاوت
۰/۷۸۲	۰/۵۰۸	۰/۴۰۶	۰/۴۹۴	۰/۵۱۱	۰/۵۸۶	۰/۴۷۰	۰/۵۷۹	یادگیری سازمانی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ نشانگر این است که سطح یادگیری سازمانی در بین حسابرسان ۳/۴۳۳ است. همچنین، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سطح تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان ۳/۶۷۵ است. میانگین نمره ارزیابی ریسک تقلب و انحراف معیار توسط مشارکت‌کنندگان به ترتیب ۳/۵۰۵ و ۱/۱۷۷ بیان شده است که نشان می‌دهد پاسخ مشارکت‌کنندگان به ارزیابی ریسک تقلب نوسان بیشتری نسبت به سایر متغیرهای پژوهش دارد. قدر مطلق اعداد چولگی و کشیدگی داده‌های جمع‌آوری شده از عدد ۲ کمتر است که این موضوع نشان می‌دهد، داده‌های جمع‌آوری شده از توزیع نرمال برخوردار هستند.

جدول ۲. نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
یادگیری سازمانی	۱۸۶	۳/۴۳۳	۰/۶۳۲	-۰/۰۹۶	-۰/۷۱۷
ارزیابی ریسک تقلب	۱۸۶	۳/۵۰۵	۱/۱۷۷	-۰/۲۸۴	-۰/۸۵۷
تردید حرفه‌ای	۱۸۶	۳/۶۷۵	۰/۵۷۸	-۰/۱۷۵	-۰/۶۴۳
جستجوی دانش	۱۸۶	۳/۷۶۲	۰/۶۸۷	-۰/۹۱۰	۰/۶۹۷
وقفه در قضاوت	۱۸۶	۳/۸۲۵	۰/۶۹۱	-۰/۸۱۲	۰/۴۳۸
خود اطمینانی	۱۸۶	۴/۰۹۲	۰/۶۱۳	-۰/۸۷۹	۰/۳۹۴
ذهن پرسشگر	۱۸۶	۴/۲۰۱	۰/۷۲۱	-۱/۰۱۶	۱/۰۹۳
اعتماد به نفس	۱۸۶	۴/۰۹۴	۰/۸۳۹	-۱/۱۳۲	۰/۷۳۹
درک میان فردی	۱۸۶	۳/۹۱۷	۰/۵۳۲	-۰/۹۴۰	۰/۸۴۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲- پایایی و روایی سازه‌ها

در روش معادلات ساختاری، برای ارزیابی پایایی سازه‌ها از پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ آن‌ها استفاده می‌شود. حداقل میزان قابل قبول برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی عدد ۰/۷ است. برای سنجش روایی سازه‌ها از معیار روایی همگرا استفاده می‌شود که مقادیر بالاتر از ۰/۵ برای این معیار قابل پذیرش

جدول ۵. روایی واگرا بر اساس نسبت هتروتیریت - مونوتیریت

یادگیری سازمانی	وقفه در قضاوت	ذهن پرسشگر	درک میان فردی	خود اطمینانی	جستجوی دانش	تردید حرفه‌ای	اعتماد به نفس	ارزیابی ریسک تقلب	
									ارزیابی ریسک تقلب
								۰/۵۰۱	اعتماد به نفس
							۰/۹۱۲	۰/۵۸۱	تردید حرفه‌ای
						۰/۹۱۲	۰/۶۱۸	۰/۵۱۷	جستجوی دانش
					۰/۷۴۸	۰/۹۶۲	۰/۷۰۷	۰/۵۲۳	خود اطمینانی
				۰/۸۹۹	۰/۶۷۵	۰/۹۵۴	۰/۷۰۵	۰/۴۸۲	درک میان فردی
			۰/۶۲۵	۰/۷۰۸	۰/۷۴۷	۰/۹۰۱	۰/۸۵۰	۰/۴۶۱	ذهن پرسشگر
		۰/۵۴۰	۰/۵۶۴	۰/۶۰۸	۰/۷۵۵	۰/۷۹۳	۰/۵۲۸	۰/۴۹۱	وقفه در قضاوت
	۰/۵۵۹	۴۶۱،۰	۰/۵۹۹	۰/۵۷۰	۰/۶۷۱	۰/۶۷۱	۰/۵۷۲	۰/۶۱۴	یادگیری سازمانی

می‌دهد که واریانس ضرایب تخمینی تا چه حد نسبت به حالتی که متغیرهای تخمینی، هم‌بستگی خطی ندارند، متورم شده است. مقدار عامل تورم واریانس باید از ۵ کمتر باشد، تا بتوان وجود هم‌خطی در بین سازه‌ها را نادیده گرفت.

مقادیر ضریب تعیین و شاخص استون - گیسر در جدول ۶ ارائه شده است. عامل تورم واریانس مدل ساختاری برای مدل با متغیرهای وابسته تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب معادل ۱/۰۰۰ است، که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تایید می‌کنند.

۳- ارزیابی مدل ساختاری

قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهش لازم است ارزیابی مدل ساختاری صورت گیرد. معیارهای ارزیابی مدل ساختاری شامل ضریب تعیین^۱، شاخص استون - گیسر^۲ (Q2) و عامل تورم واریانس^۳ (هم‌خطی) است. ضریب تعیین، معیاری است که تاثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا را نشان می‌دهد، و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۲۵ و ۰/۶۵، برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی ضریب تعیین، در نظر گرفته می‌شود. مقادیر مثبت برای شاخص استون - گیسر قابل قبول است و عامل تورم واریانس نیز نشان

جدول ۶. ضریب تعیین و شاخص استون - گیسر (Q2)

سازه	تردید حرفه - ای	ارزیابی ریسک تقلب	اعتماد به نفس	جستجوی دانش	خود اطمینانی	درک میان فردی	ذهن پرسشگر	وقفه در قضاوت
ضریب تعیین	۰/۳۸۳	۰/۳۳۵	۰/۶۰۸	۰/۶۳۷	۰/۷۷۱	۰/۶۹۱	۰/۶۴۰	۰/۵۰۶
شاخص استون - گیسر	۰/۱۶۳	۰/۳۳۱	۰/۳۸۸	۰/۴۴۹	۰/۵۴۷	۰/۳۹۵	۰/۴۴۸	۰/۳۵۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

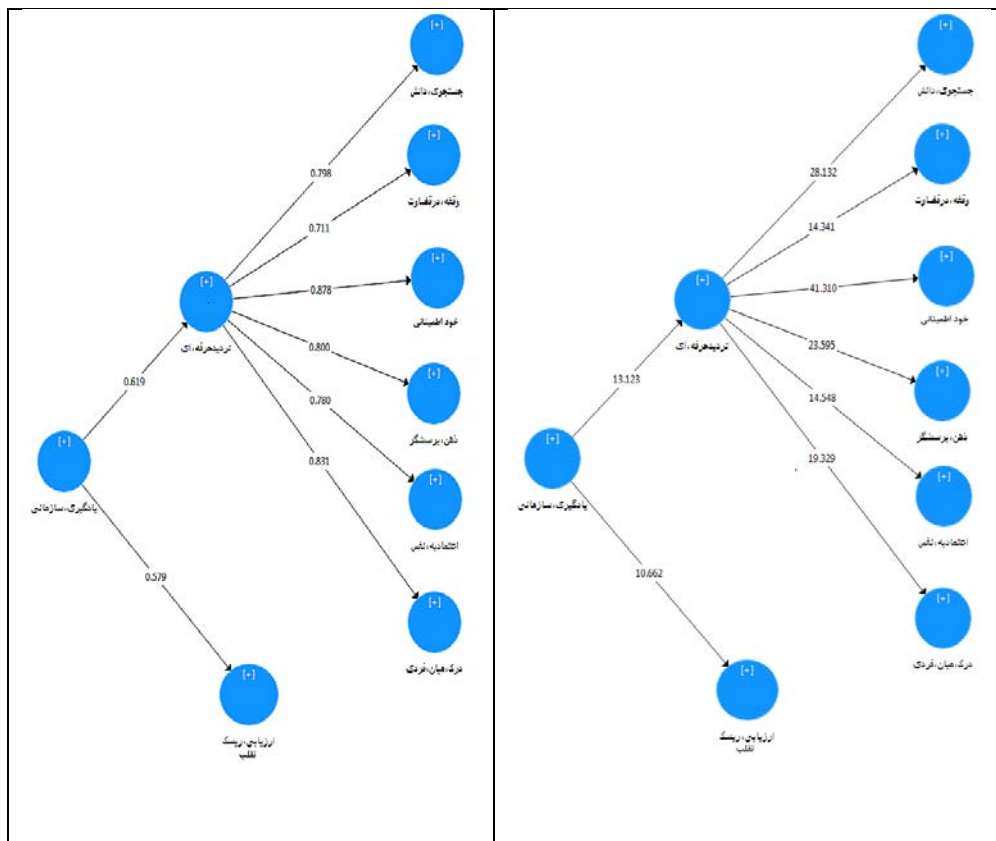
۴- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

است. شکل ۲ نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	ضریب مسیر	مسیر فرضیه
تایید	۰/۰۰۰	۱۳/۱۲۳	۰/۶۱۹	یادگیری سازمانی ← تردید حرفه‌ای
تایید	۰/۰۰۰	۱۰/۶۶۲	۰/۵۷۹	یادگیری سازمانی ← ارزیابی ریسک تقلب

نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش در جدول ۷ ارائه شده است. فرضیه اول پژوهش به بررسی تاثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان می‌پردازد. ضریب مسیر و آماره تی برای مسیر فرضیه پژوهش به ترتیب ۰/۶۲۳ و ۱۳/۱۲۳ است که در سطح خطای ۵ درصد مثبت و معنی‌دار است. از این‌رو، فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود. به عبارت دیگر، تاثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مثبت و معنی‌دار



شکل ۲. خروجی‌های نرم افزار پی ال اس مربوط به ضریب مسیر و آماره تی

نتایج آزمون فرضیه های سوم تا هشتم در جدول ۸ ارائه شده است. برای بررسی نقش تعدیلی متغیرهای کیفی پژوهش یعنی جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی و تجربه از تحلیل چندگروهی برای بررسی تفاوت بین دو گروه مختلف استفاده شده است (عادل آذر، ۱۳۹۵).

در فرضیه دوم پژوهش تاثیر یادگیری سازمانی بر ارزیابی ریسک تقلب مطرح شد. ضریب مسیر و آماره تی برای فرضیه دوم پژوهش به ترتیب ۰/۵۷۹ و ۱۰/۶۶۲ است که در سطح خطای ۵ درصد مثبت و معنی دار است. از این رو، فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شود. به عبارت دیگر، تاثیر یادگیری سازمانی بر ارزیابی ریسک تقلب مثبت و معنی دار است.

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه‌های سوم تا هشتم

ارزیابی ریسک تقلب			تردید حرفه‌ای					
نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	اختلاف ضریب مسیر	نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	اختلاف ضریب مسیر	مسیر فرضیه
رد	۰/۶۵۳	۰/۴۵۱	-۰/۰۴۸	رد	۰/۱۵۰	۱/۴۵۴	-۰/۱۲۵	یادگیری سازمانی* جنسیت
رد	۰/۳۱۰	۱/۰۲۰	۰/۱۰۲	تایید	۰/۰۲۷	۲/۲۴۶	۰/۱۹۲	یادگیری سازمانی* عضویت در جامعه حسابداران رسمی
رد	۰/۲۴۷	۱/۱۱۶	۰/۱۱۷	تایید	۰/۰۶۲	۲/۰۶۷	۰/۱۸۸	یادگیری سازمانی* تجربه

منبع: یافته های پژوهشگر

رو، هدف این پژوهش بررسی تاثیر یادگیری سازمانی بر متغیرهای تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که یادگیری سازمانی، تاثیر مثبتی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان داشته و این فرضیه تایید شد. نتایج این فرضیه همسو با نتایج پژوهش وسترن (۲۰۱۵) و گلاور و پراویت (۲۰۱۴) است. نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که یادگیری سازمانی بر ارزیابی ریسک تقلب تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد. با در نظر گرفتن یادگیری سازمانی به عنوان یک متغیر محیطی تاثیرگذار بر عملکرد حسابرس و منظور کردن چگونگی ارزیابی ریسک تقلب به عنوان یکی از شاخصه‌های بهبود عملکرد و ارتقای کیفیت حسابرسی، نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های وسترن و همکاران (۲۰۱۵) و دیپو و همکاران (۲۰۲۰) همسو است. نتایج فرضیه‌های اول و دوم نشان می‌دهد که چگونگی اعمال تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب از طریق افراد و با مولفه‌های یادگیری سازمانی - ایجاد دانش، حفظ دانش و انتقال دانش - قابلیت توسعه و یادگیری دارند و مطابق مفاد تئوری شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۸۶) تاثیر عامل محیطی یادگیری سازمانی بر رفتار قضاوتی حسابرس در این پژوهش مورد تایید قرار گرفته است. افزون بر این نقش شاخصه‌های مطرح شده در نظریه‌های یادگیری سازمانی سنگه (۱۹۹۰) و رایبیز (۲۰۰۵) و تاثیر آنها در بهبود قضاوت حسابرسان و بالا رفتن کیفیت عملیات حسابرسی در نمونه‌های بررسی شده در این پژوهش تایید شده است. همچنین نتایج بیانگر این است که متغیر جنسیت بر رابطه بین یادگیری سازمانی و متغیرهای وابسته تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب تاثیر نداشته و متغیرهای تجربه، عضویت در جامعه حسابداران رسمی، تنها رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای را تحت تاثیر قرار داده و بر رابطه بین یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب بدون تاثیر است. نتایج تاثیر تجربه بر رابطه بین یادگیری و تردید حرفه‌ای با نتایج پژوهش‌های نیر و کمالانابان (۲۰۱۰) و بنت و همکاران (۲۰۰۵) سازگار و همسو با مفاد تئوری شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۸۶) است. با در نظر گرفتن نتایج بالا و مقایسه نتایج با پژوهش‌های انجام شده قبلی در مجموع می‌توان گفت که محتویات تئوری شناخت اجتماعی

ضریب مسیر و آماره تی برای متغیر جنسیت در فرضیه سوم به ترتیب (۰/۱۲۵ و ۱/۴۵۴) و در فرضیه چهارم (۰/۰۴۸ و ۰/۴۵۱) است که در سطح خطای ۵ درصد معنی‌دار نیست. بنابراین، نتایج آزمون فرضیه سوم و چهارم پژوهش نشانگر این است که متغیر جنسیت بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای یا ارزیابی ریسک تقلب تاثیر معنی‌دار ندارد. از این رو، فرضیه سوم و چهارم پژوهش رد می‌شود. ضریب مسیر و آماره تی برای متغیر عضویت در جامعه حسابداران رسمی در فرضیه پنجم (۰/۱۹۲ و ۲/۲۴۶) و در فرضیه ششم (۰/۱۰۲ و ۰/۰۲۰) است که در سطح خطای ۵ درصد برای فرضیه پنجم معنی‌دار است. از این رو، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که عضویت در جامعه حسابداران رسمی می‌تواند بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای تاثیر مثبت داشته باشد. اما، تاثیر مثبت عضویت در جامعه حسابداران رسمی بر رابطه بین یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب تایید نشد. در نهایت، متغیر تجربه در فرضیه هفتم و هشتم برای ضریب مسیر و آماره تی به ترتیب به میزان (۰/۱۸۸ و ۲/۰۶۷) و (۰/۱۱۷ و ۱/۱۱۶) است که در سطح خطای ۵ درصد تنها فرضیه هفتم معنی‌دار است. از این رو، نتایج پژوهش بیانگر این است که تجربه بر رابطه بین متغیر یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای تاثیر مثبت و معنی‌دار دارد. اما، این رابطه با متغیر ارزیابی ریسک تقلب در فرضیه هشتم مورد تایید قرار نگرفت.

بحث و نتیجه‌گیری

هنگامی که حسابرس در مورد قابلیت اطمینان اطلاعات ارائه شده توسط مشتری اطمینان ندارد، با اعمال تردید حرفه‌ای و تعلیق قضاوت خود به دنبال شواهد بیشتری می‌شود. استانداردهای حسابرسی رهنمودهایی را به حسابرسان برای ایفای مسئولیت خود در زمینه کشف تقلب در صورت‌های مالی ارائه می‌کنند. از جمله عوامل موثر بر افزایش تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب، می‌تواند یادگیری سازمانی باشد. موسسات حسابرسی برای بهبود جایگاه رقابتی خود، مجبور هستند برای نگهداشت دانش موجود و نیز یادگیری دانش‌های نوین، یادگیری سازمانی را به کار گیرند. از این

سازمانی را در مجموعه‌های خود و با فراهم ساختن شرایطی برای به اشتراک گذاری تجربیات تقویت کنند تا از این طریق بتوانند چگونگی اعمال تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب را در حسابرسان خود مدیریت کرده و بهبود بخشند. در پژوهش‌های آتی می‌توان نقش یادگیری سازمانی را بر کیفیت حسابرسی و کارایی حسابرسی مورد بررسی قرار داد. همچنین، می‌توان افزون بر یادگیری سازمانی، سایر نظریه‌های مرتبط با یادگیری از جمله یادگیری تجربی، یادگیری اجتماعی و غیره را نیز به مدل پژوهش اضافه کرد. همچنین در پژوهش‌های آتی می‌توان تاثیر ابعاد تردید حرفه‌ای و سایر متغیرهای جمعیت شناختی را نیز مورد بررسی قرار داد.

- که به عنوان تئوری زیربنایی این پژوهش محسوب می‌شود- در نمونه مورد بررسی این پژوهش مورد تایید قرار گرفته است و عدم تایید برخی فرضیه‌ها می‌تواند ناشی از تاثیر سایر متغیرهای فردی از جمله شاخص‌های روانشناختی و یا دیگر عوامل محیطی تاثیرگذار بر رفتار حسابرس باشد. اهمیت یافته‌های پژوهش حاضر از این جهت است که بررسی تاثیر عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب در این پژوهش، بویژه یادگیری سازمانی می‌تواند بستری برای بهبود صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و افزایش کیفیت حسابرسی فراهم آورد. با توجه به نتایج بدست آمده، پیشنهاد می‌شود که موسسات حسابرسی خصوصا سازمان حسابرسی، یادگیری

References

- Anggraini, F. R. R; Baridwan, Z; Suwardjono, S; & Basuki, H. (2017). Social Cognitive Theory Test: Role of Anxiety in getting Professional Sanction in Professionalism and Auditor Independence. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 20(2), 237-258.
- Auditing Standards Development Committee (2013). Auditing Standards No. 204. Tehran, Auditing Organization Publications. (In Persian).
- Bandura, A. (1986). Social foundations of thought and action. *Englewood Cliffs, NJ, 1986*(23-28).
- Bani, Mahmoud; Faghani Makrani, Khosrow & Zabihi, Ali. (2018). the Impact of Professional Commitment and Ethical Ideology on Audit Quality with the Mediating Role of Behavioral Ethics of Auditors of State-Owned Companies by Structural Equation Modeling Method. *Journal of Governmental Accounting*, 6 (1), 81-96. (In Persian).
- Bennett, R; Härtel, C. E; & McColl-Kennedy, J. R. (2005). Experience as a moderator of involvement and satisfaction on brand loyalty in a business-to-business setting 02-314R. *Industrial marketing management*, 34(1), 97-107.
- Carpenter, T; Durtschi, C. & Gaynor, L.M. 2002. The Role of Experience in Professional Skepticism, Knowledge Acquisition, and Fraud Detection. Working Paper.
- Collins, Karen. M. 1993. Stress and departures from the public accounting profession: A study of gender differences. *Accounting Horizons* 7(1): 29-38.
- Darr, E. D; L. Argote, and D. Epple. 1995. The acquisition, transfer and depreciation of knowledge in service organizations: Productivity.
- DeZoort, F. T; & Harrison, P. D. (2018). Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations. *Journal of Business Ethics*, 149(4), 857-874.
- Duh, R. R; Knechel, W. R; & Lin, C. C. (2020). The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(2), 51-79.
- Elahi, Shaban, Baharifar, Ali & Salehi, Ali (2014). Designing the structure of the system for documenting the organizational experiences of managers. *Teacher of Humanities Quarterly* 6, 1-5. (In Persian).
- Fabiianska, V; Kutsyk, P; Babich, I; Ilashchuk, S; Voronko, R; & Savitska, S. (2021). Auditor's professional skepticism: a case from Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*, 12(3), 281-295.
- Fatmawati, D.; Mustikarini, A.; Fransiska, I. Does accounting education affect professional skepticism and audit judgment? *J. Pengur.* 2018, 52, 221–233.
- Grohnert, T; Meuwissen, R. H; & Gijsselaers, W. H. (2021). Retaining the learning professional: A survival study on workplace learning in professional service firms. *Human Resource Development Quarterly*.
- Grohnert, T; Gijsselaers, W; Meuwissen, R; & Trotman, K. (2020). The effects of a supportive learning culture and rank on professional skepticism in information search. Available at SSRN 3504535.
- Gruhl, J; Spohn, C. & Welch, S. 1981. Women as policymakers: The case of trial judges. *American Journal of Political Science* 25(2): 308-322.
- Glover, S. M; & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
- Hassan, O; & Giorgioni, G. (2019). The impact of corruption on analyst coverage. *Managerial Auditing Journal*, 34(3), 305-323.
- He, X; Kothari, S. P; Xiao, T; & Zuo, L. (2021). Industry-Specific Knowledge Transfer in Audit Firms: Evidence from Audit Firm Mergers in China Industry-Specific Knowledge Transfer in Audit Firms. *The Accounting Review*.
- Hosseini, S; Banimahd, B; Safari, Z. (2020). Examining the Effect of Auditor's Professional Skepticism on Fraud Risk Assessment, Considering Moderator Effect of Communication Skill and Social Undermining. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(2), 71-105. (In Persian).

- Hrgnhan, B. R. & Olson, M.H. (2007). *Introduction to learning theory*. Translated by Ali Akbar Saif. 7 ED. Tehran: Doran publish.
- Hir, J. (2015). Structural Equation Modeling. Adel Azar. Tehran, Negah Danesh Publications. (In Persian).
- Hurt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Hussin, S. A. H. S; Saleh, N. M; & Al-smady, A. A. (2019). Auditor demographic factors and dimensions of auditors' skepticism in Jordan. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 11.
- Hussin, S. A. H; Iskandar, T. M; Saleh, N. M; & Jaffar, R. (2017). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. *Economics & Sociology*, 10(4), 225-250.
- Kozloski, T. M. (2011). Knowledge transfer in the fraud risk assessment task. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 3(1), 49-85.
- Kordab, M; Raudeliūnienė, J; & Meidutė-Kavaliauskienė, I. (2020). Mediating Role of Knowledge Management in the Relationship between Organizational Learning and Sustainable Organizational Performance. *Sustainability*, 12(23), 10061.
- Liu, G; & Ren, H. (2019). Organizational learning and job satisfaction of trainee auditors: a case study of Chinese CPA firms. *Accounting Research Journal*, 32(2), 70-87.
- Lipman-Blumen, J. 1992. Connective leadership: An integrative model for the 21st century. *Sociological Perspectives*. 35(1)
- Luo, W; Luo, Y; Ma, Z; & Wang, R. (2019). Auditor Competencies, Organizational Learning, and Audit Quality: Spillover Effects of Auditing Cross-Listed Clients. *Organizational Learning, and Audit Quality: Spillover Effects of Auditing Cross-Listed Clients (July 30, 2019)*.
- Nair, P; & Kamalanabhan, T. J. (2010). Performance pressure and peer reporting of infractions: a moderated mediation model. *Journal of Indian Business Research*, 2(4), 216.
- Nematikoshteli, R. (2021). The Effect of Kirton Cognitive Learning Strategies on Fraud Risk Assessment (Case Study: Auditors of the Iran Court of Audit). *Journal of Governmental Accounting*, 7(2), 79-94. (In Persian).
- Nematikoshteli R, Hamidian M, Jafari S M, Sarraf M. The Impact of Auditors' Cognitive Styles on Fraud Risk Assessment (A Test of Gregorc's Energy Theory). *AAPC*. 2020; 5 (9):1-33. (In Persian).
- Nematikoshteli, R; Hamidian, M; jafari, M; Sarraf, M. (2020). The Impact of Auditors' Cognitive Style on Fraud Risk Assessment: (A Test of Kolb's Experiential Learning Theory). *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(34), 253-275. (In Persian).
- Olson, M. H; & Ramirez, J. J. (2020). *An introduction to theories of learning*. Routledge.
- Paterson, S. M. (2014). Online learning: motivational factors for success. *International Journal of Recent Contributions from Engineering, Science & IT (iJES)*, 2(2), 6-12.
- Peytcheva, M. (2014). Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task. *Managerial Auditing Journal*, 29(1), 27-49.
- Professional Accounting and Auditing Training and Research Center. (2016). Collection of rules and regulations of the Iranian Society of Certified Public Accountants. Tehran, *Iranian Society of Certified Public Accountants Publications*. (In Persian).
- Quadackers, L; Groot, T; & Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary accounting research*, 31(3), 639-657.
- Ramirez, E; Kulinna, P. H; & Cothran, D.(2012). Constructs of physical activity behaviour in children: The usefulness of Social Cognitive Theory. *Psychology of Sport and Exercise*, 13(3), 303-310.
- Rasuli, N. Torabi, MA. (2019). Step by step with PLS. Tehran. Poyandegan Danesh Publications. (In Persian).
- Rezaian, A. (2015). *Fundamentals of Organizational Behavior Management*. Tehran. Samt Publications. (In Persian).
- Safarzadeh, Mohammad Hossein; Sajjadi, Seyed Hossein & Shabani, Mahya (2019). The Impact of Personality Type on Audit Quality (Case Study: Court of Accounts of Iran). *Journal of*

- Governmental Accounting*, 6 (2), 151-168. (In Persian).
- Seif, A. (2010). *Modern Educational Psychology*. Tehran, Doraan Publications. (In Persian).
- Senge, P. (1990). Peter Senge and the learning organization. *Reuperado de*.
- Shawver, T. J; & Shawver, T. A. (2018). The impact of moral reasoning on whistleblowing intentions. In *Research on professional responsibility and ethics in accounting*. Emerald Publishing Limited.
- Soper, D. S. (2021). A-priori sample size calculator for structural equation models [Software]. Available at [www. dan. ielsoper. com/statcalc](http://www.dan.ielsoper.com/statcalc) (accessed 28 October 2020).
- Trompeter, G. M; Carpenter, T. D; Desai, N; Jones, K. L; & Riley Jr, R. A. (2013). A synthesis of fraud-related research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 287-321.
- Vogel, J. (1993). Dismissing skeptical possibilities. *Philosophical Studies*, 70(3), 235-250.
- Westermann, K. D; Bedard, J. C; & Earley, C. E. (2015). Learning the “craft” of auditing: A dynamic view of auditors' on-the-job learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 864-896.
- Whittington, R; & Pany, K. (2010). Principles of auditing and other assurance services.
- Watkins, K.E. and Cervero, R.M. (2000), “Organizations as contexts for learning: a case study in certified public accountancy”, *Journal of Workplace Learning*, Vol. 12 No. 5, pp. 187-194.
- Yang, B; Watkins, K. E; & Marsick, V. J. (2004). The construct of the learning organization: Dimensions, measurement, and validation. *Human resource development quarterly*, 15(1), 31-55.



The Effect of Problem-Solving Styles on the Self-Efficacy of Auditors of the Iran Court of Audit (Cassidy's Cognitive and Behavioral Theory Test)

Reza Nemati Koshteli^{*1}, Mohammad Bagher Mohammadzadeh Moghaddam²

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamshahr Branch, Islamic Azad University, Islamshahr, Iran.

2. Ph.D. Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Corresponding Author:

Reza Nemati Koshteli

Email: nematikoshteli20@yahoo.com

Received: 2022/02/04

Accepted: 2022/07/14

How to Cite:

Nemati Koshteli, R; Mohammadzadeh Moghaddam, M.B; (2022). The Effect of Problem-Solving Styles on the Self-Efficacy of Auditors of the Iran Court of Audit (Cassidy's Cognitive and Behavioral Theory Test), *Governmental Accounting*, 9 (17), 51-68.

ABSTRACT

Subject and Purpose: Self-efficacy refers to the auditor's belief in individual competencies that enable the auditor to have more control over existing situations, thereby improving professional performance and judgment. Therefore, the auditor's self-efficacy can be affected by problem-solving styles. In this research, the effect of problem-solving styles on the self-efficacy of auditors of the Supreme Audit Court of Iran has been investigated.

Research Method: The research method of the present study is a descriptive survey and from the perspective of the purpose, it is applied research, which has used the standard questionnaire instrument. The research sample is 406 auditors of the Supreme Audit Court of Iran who were selected by simple random sampling.

Research Findings: The results show that problem-solving styles have a significant effect on the self-efficacy of auditors of the Supreme Audit Court of Iran. Thus, creative styles, confidence, trends, failure, avoidance, and avoiding have the greatest impact on the auditor's self-efficacy, respectively.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results of this study, can help the Supreme Audit Court to consider their problem-solving styles in recruiting new auditors, so as to increase the quality of auditing by improving individual self-efficacy. Therefore, the results of this study can incorporate the concepts of Cassidy's Cognitive and Behavioral Theory into behavioral research texts in governmental auditing.

Keywords: Cassidy's Cognitive and Behavioral Theory, Problem-Solving Styles, Self-Efficacy, Structural Equation Modeling, Supreme Audit Court of Iran.

JEL Classification: M42.



«مقاله پژوهشی»

تأثیر سبک‌های حل مسأله بر خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات ایران (آزمون نظریه شناختی و رفتاری کسیدی)

رضا نعمتی کشتلی*^۱، محمد باقر محمدزاده مقدم^۲

چکیده

موضوع و هدف مقاله: خودکارآمدی، به اعتقاد حسابرس به توانمندی‌های فردی اشاره دارد که موجب می‌شود حسابرس بر وضعیت‌های موجود کنترل بیشتری داشته باشد و از این طریق عملکرد و قضاوت حرفه‌ای را بهبود بخشد. بنابراین، خودکارآمدی حسابرس می‌تواند تحت تأثیر سبک‌های حل مسأله قرار گیرد. بدین منظور در این پژوهش، تأثیر سبک‌های حل مسأله بر خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات ایران بررسی شده است.

روش پژوهش: روش توصیفی-پیمایشی و از منظر هدف، از نوع کاربردی می‌باشد که از ابزار پرسش‌نامه استاندارد استفاده شده است. نمونه پژوهش ۴۰۶ نفر حسابرسان دیوان محاسبات است که با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشان می‌دهد که سبک‌های حل مسأله بر خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات تأثیر معنی‌دار دارند. بنابراین سبک‌های خلاقانه، اعتماد، گرایش، درماندگی، مهارگری و اجتناب به ترتیب بیشترین تأثیر را بر خودکارآمدی حسابرس دارند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش می‌تواند به دیوان محاسبات کشور کمک کند در استخدام حسابرسان جدید، نوع سبک‌های حل مسأله آنان را در نظر گرفته، تا از این طریق با بهبود خودکارآمدی فردی، کیفیت حسابرسی را افزایش دهند. بنابراین، نتایج این پژوهش می‌تواند مفاهیم نظریه شناختی و رفتاری کسیدی را وارد متون پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی دولتی کند.

واژه‌های کلیدی: مدل‌سازی معادلات ساختاری، نظریه شناختی و رفتاری کسیدی، خودکارآمدی، سبک‌های حل

مسأله، دیوان محاسبات ایران.

طبقه‌بندی موضوعی: M42.

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اسلامشهر، اسلامشهر، ایران
۲. دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران جنوب، تهران، ایران

نویسنده مسئول:

رضا نعمتی کشتلی

رایانامه:

nematikoshteli20@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۲۳

استناد به مقاله:

نعمتی کشتلی، رضا؛ محمدزاده مقدم، محمد باقر؛ (۱۴۰۱). تأثیر سبک‌های حل مسأله بر خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات ایران (آزمون نظریه شناختی و رفتاری کسیدی). *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۶۸-۵۲.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

امروزه آشنایی با سبک‌های حل مسأله به افراد کمک می‌کند تا راهبردهای خود را در پردازش اطلاعات و تصمیم‌گیری‌ها بهبود بخشند و این امر موجب عدم سوگیری و کاهش اشتباهات می‌شود (زیدنی و همکاران، ۲۰۲۰). در همین راستا، مهارت‌های شناختی و رفتاری حسابرسان در فرایند حسابرسی، نقش مهمی بر بهبود کیفیت حسابرسی دارد. چراکه صورت‌های مالی حسابرسی شده با کیفیت بالا، به‌عنوان یکی از اطلاعات سودمند در تصمیم‌گیری موجب کاهش ریسک سرمایه‌گذاری می‌شود (توشنگ و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین نقش اصلی حسابرسی در جامعه، اعتباربخشی به گزارش‌های مالی شرکت‌ها و حصول اطمینان از ارائه منصفانه صورت‌های مالی است. به همین دلیل، انتظار می‌رود حسابرسان از دانش فنی و سبک‌های شناختی و رفتاری مناسب برای رسیدگی‌ها برخوردار باشند تا جامعه بتواند از اظهارنظرهای منصفانه آنان اطمینان حاصل کند (گلوور و پرویت، ۲۰۱۴).

در واقع خودکارآمدی حسابرس که به باورهای فردی اشاره دارد، بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است و موجب بهبود ادراک فردی حسابرس درخصوص مهارت‌های حرفه‌ای در حسابرسی می‌شود. خودکارآمدی حسابرس نیز، به‌عنوان نوعی قضاوت حسابرس درخصوص عملکرد خود تعریف می‌شود که می‌تواند تحت تأثیر سبک‌های حل مسأله قرار گیرد (کسیدی، ۲۰۰۲). بنابراین به دلیل رابطه معنی‌دار بین حل مسأله و تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، از سبک‌های حل مسأله جهت پاسخ به موضوعات تصمیم‌گیری و افزایش باور حسابرس به توانایی‌های ذاتی جهت ارزش‌گذاری مجموعه خاصی از نقاط قوت شناختی خود استفاده می‌شود (پراون و مان، ۱۹۹۱). از سوی دیگر، نتایج پژوهش هنری و کراوورد (۲۰۰۵) نشان می‌دهد که حسابرسان می‌توانند به واسطه سبک‌های حل مسأله مناسب، اعتماد به نفس و مهارت‌های حرفه‌ای لازم را کسب کنند و ادراک خود نسبت به توانایی‌های حرفه‌ای و عملکرد فردی را بهبود بخشند و از این طریق کیفیت حسابرسی را ارتقا دهند. همچنین آن‌ها دریافته‌اند که خودکارآمدی نیز رابطه مثبت و معنی‌داری با توانایی‌ها، اعتماد به نفس و هیجانات مثبت حسابرسان دارد. به همین منظور، تخصص حسابرسان دیوان محاسبات ایران که وظیفه نظارت و حسابرسی بخش‌های دولتی و سایر اشخاص مصرف‌کننده منابع دولتی را بر عهده دارند، بر اعتماد اجتماعی تأثیرگذار است و تخصص حسابرسان دیوان محاسبات ایران از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد (امجدی و همکاران، ۱۳۹۹).

از این‌رو اهمیت بررسی سبک‌های حل مسأله به‌عنوان یکی از شاخص‌های اساسی روان‌شناختی و رفتاری، آن است که از این سبک‌ها به منظور اصلاح رفتار افراد در تصمیم‌گیری‌ها استفاده می‌شود. بنابراین یکی از مولفه‌های مهم بهزیستی و سلامت روان‌شناختی افراد، توانایی حل مسأله است (نزو و دزوریلا، ۲۰۰۱). چراکه نظریه‌پردازان روان‌شناختی و رفتاری معتقدند بر اساس سبک‌های حل مسأله، افراد راهبردهای حل مسأله را انتخاب و نظارت می‌کنند و یک راه‌حل منطقی می‌گیرند. در این‌صورت سبک حل مسأله مناسب، موجب افزایش خودکارآمدی و تقویت باور حسابرس نسبت به توانایی‌هایش در انجام کارها می‌شود و توانایی‌ها، تجربیات و تفکر حسابرسان برای تصمیم‌گیری‌های مفید در یک مسیر آمیخته می‌شود (وولفوک، ۲۰۰۴). از این‌رو بر پایه نظریه شناختی و رفتاری کسیدی (۲۰۰۲)، سبک‌های حل مسأله با توانایی افراد در حل مسایل و تصمیم‌گیری‌ها رابطه مستقیم دارد و علاوه بر تقویت مهارت‌های فردی، بر بهبود ادراک حسابرسان نسبت به عملکرد فردی و قضاوت حرفه‌ای آنان تأثیرگذار است (مارگونایسا و همکاران، ۲۰۱۹).

بنابراین، پرسش اصلی این پژوهش آن است که خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات ایران تا چه اندازه متأثر از سبک‌های حل مسأله به‌عنوان یکی از ویژگی‌های روان‌شناختی است؟ بنابراین پژوهش حاضر، در زمره پژوهش‌های بین‌رشته‌ای (حسابرسی و روان‌شناسی) قرار می‌گیرد که از مفاهیم سبک‌های حل مسأله برگرفته از نظریه روان‌شناسی شناختی و رفتاری و خودکارآمدی مطابق با نظریه شناختی اجتماعی استفاده شده است. پس هدف اصلی این مقاله، بررسی تأثیر سبک‌های حل مسأله طبق نظریه شناختی و رفتاری کسیدی بر خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات ایران است. در واقع، استفاده از مفاهیم و نظریه‌های روان‌شناسی در پژوهش‌های حسابرسی همواره در کانون توجه قرار داشته است. از این‌رو، دلیل انتخاب حسابرسان دیوان محاسبات ایران استوار بر وجود رویکردهای تخصصی و دانش افزایی است که به ایجاد روانکاوانه، افزایش خودکارآمدی و بهبود ادراک فردی حسابرس درخصوص مهارت‌های شناختی و رفتاری در این حرفه کمک می‌کند. بنابراین ضرورت و ارزش افزوده علمی این پژوهش را می‌توان به شرح زیر برشمرد: اول آن‌که، با توجه به اهمیت توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان در جهت بهبود ادراک فردی آنان نسبت به مهارت‌های تخصصی خود و ارتقا کیفیت حسابرسی، توجه به سبک‌های حل مسأله از جنبه روان‌شناختی و رفتاری در حرفه حسابرسی ضرورتی انکارناپذیر است. برپایه بررسی‌های انجام شده پژوهشی، تاکنون پژوهشی

و مهارت‌های تخصصی در حسابرسی می‌شود که می‌تواند تحت تأثیر سبک‌های شناختی و رفتاری قرار گیرد (افیفه و همکاران، ۲۰۱۵). از سوی دیگر، تفاوت‌های حسابرسان در ویژگی‌های شناختی و رفتاری می‌تواند بر تصمیم‌گیری‌های بی‌طرفانه و قضاوت حرفه‌ای آنان تأثیرگذار باشد و هر اندازه پردازش اطلاعات و ارزیابی شواهد در بستر مهارت‌های شناختی و رفتاری مناسب انجام گیرد، تصمیم‌گیری‌های حسابرسان عاری از جانبداری بوده و قضاوت حرفه‌ای آنان نیز با کیفیت‌تر خواهد شد. بنابراین، رابطه معنی‌داری بین عوامل شناختی و رفتاری و خودکارآمدی حسابرسان وجود دارد و سبک‌های حل مسئله بر افزایش عزت نفس حسابرسان برای انجام وظایف حرفه‌ای و توانمندسازی آنان برای منسجم کردن انگیزه‌ها به منظور رفع نیازهای فردی تأثیرگذار است (بالکر، ۲۰۰۰؛ افیفه و همکاران، ۲۰۱۵). از این رو، انتظار می‌رود حسابرسان خودکارآمد که همواره حتی در شرایط سخت و دشوار به دنبال نیل به اهداف حرفه حسابرسی هستند، نسبت به سایر حسابرسان تعهد بیشتری به حرفه حسابرسی داشته باشند. بنابراین با توجه به این که خودکارآمدی حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر سبک‌های حل مسئله قرار گیرد، بنابراین پیش‌بینی می‌شود خودکارآمدی حسابرسان نیز بر عملکرد و قضاوت حرفه‌ای آنان تأثیرگذار باشد.

سبک‌های حل مسئله

در روان‌شناختی از واژه سبک به منظور بیان تفاوت‌های افراد به کار برده می‌شود تا ساختارهای روانی و رفتار مشاهده شده در ارتباط با اشکال کارکرد عادی را تفسیر کند. مفهوم سبک تنها مختص روان‌شناسی شناختی نیست، بلکه دیگر شاخه‌های علم روان‌شناسی نیز تحت تأثیر این مفهوم قرار گرفته‌اند. به طوری که در سال‌های اخیر، مطالعه سبک‌ها از جنبه‌های شناختی و رفتاری به شکل فزاینده‌ای گسترش یافته است (سیف، ۱۳۹۰). امروزه به دلیل رابطه معنی‌دار بین سبک‌های شناختی و عملکرد افراد، توجه به سبک‌های حل مسئله به‌طور فزاینده‌ای توسط روان‌شناسان شناختی مورد توجه قرار گرفته است. از منظر روان‌شناختی، سبک‌های حل مسئله فرایندشناختی و رفتاری و حتی هوشمندانه هستند که افراد با به‌کارگیری این سبک‌ها راهبردهای موفقیت‌آمیز و موثر برای افزایش مهارت و توانایی جهت حل مشکلات را شناسایی می‌کنند. از این رو افراد باید بخشی از توان و قدرت شناختی، جسمی و عاطفی خود را صرف فراگیری دانش و مهارت‌های جدید کنند که یکی از مولفه‌های اساسی در عملکرد افراد، آگاهی و شناخت در زمینه سبک‌های حل مسئله است (لارگووایت، ۲۰۰۴).

در ایران به این حوزه مطالعاتی نپرداخته است. بنابراین، نبود پژوهش کافی در حوزه روان‌شناختی و رفتاری حسابرسان دیوان محاسبات ایران، موجب شد تا نویسندگان مقاله حاضر را به نگارش درآورند. دوم آن‌که، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که کدام نوع سبک حل مسئله بیشترین تأثیر را بر خودکارآمدی حسابرسان دارد که برآیند آن می‌تواند به عنوان اطلاعات مفید در اختیار خطمشی‌گذاران حرفه حسابرسی قرار گیرد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

خودکارآمدی حسابرسان

خودکارآمدی، عبارت است از باور فرد به توانایی‌ها و مهارت‌های خود برای انجام دادن عملی طبق تمایل شخصی. در خودکارآمدی، رفتار فرد تحت تأثیر عوامل اجتماعی قرار می‌گیرد، اما چگونگی تأثیرگذاری بر عوامل اجتماعی تحت کنترل فرد است. در واقع، خودکارآمدی بر روی تعهد و تلاش برای دستیابی به هدف مطلوب تأثیرگذار است. بنابراین خودکارآمدی ضعیف، نشان‌دهنده نابسامانی توانمندی‌های شناختی و موجب تأثیر نامطلوب بر عملکرد حسابرسان می‌شود (اوگانیمی و مابکوجه، ۲۰۰۷). از آنجا که حرفه حسابرسی مبتنی بر رفتار حسابرسان و صاحب‌کار است، پس این حرفه می‌تواند با نظریه‌های شناختی و رفتاری رابطه داشته باشد. بنابراین، حسابرسان به عنوان افرادی متخصص و مستقل، باید از مهارت‌ها و توانایی‌های شناختی و رفتاری کافی برخوردار باشند تا بتوانند وظایف محول شده را به درستی انجام دهند. بدین منظور، انجام وظایف حرفه‌ای آنان به عوامل مختلفی وابسته است که خودکارآمدی حسابرسان به عنوان یکی از عوامل با اهمیت شمرده می‌شود (پارکر، ۱۹۹۸). از سوی دیگر حسابرسانی که خودکارآمدی کمتری دارند، ممکن است از کوشش زیاد برای رسیدن به اهداف موردنظر خودداری کنند و حسابرسانی که از خودکارآمدی بالاتری برخوردار هستند، تلاش بیشتری برای دستیابی به اهداف تعیین شده، صرف می‌کنند (استاکوویچ و لوتانس، ۱۹۹۸).

خودکارآمدی موجب می‌شود تا حسابرسان به دلیل ارزیابی مستمر عملکرد خود، از کیفیت عملکردی و رفتاری بالاتری نسبت به سایر حسابرسان برخوردار شود. به طوری که ادراک مناسب و مطلوب‌تر حسابرسان از عملکرد خود، موجب می‌شود تا حسابرسان در جهت ارتقای سطح کیفیت حسابرسی گام بردارد (پاجارس و اوردان، ۲۰۰۶). بدین منظور، بررسی خودکارآمدی حسابرسان از این جهت دارای اهمیت است که خودکارآمدی موجب ارتقا بینش و ادراک فردی حسابرسان نسبت به ویژگی‌ها

بر پایه نظریه شناختی و رفتاری کسیدی (۲۰۰۲)، سبک‌های حل مسأله به شش دسته اصلی طبقه‌بندی می‌شوند که انواع و ویژگی‌های هر سبک به شرح زیر است: (۱) سبک اعتماد: در این سبک، افراد به توانایی‌های خود جهت حل مشکلات و تصمیم‌گیری‌ها اعتقاد دارند. (۲) سبک گرایش: در این سبک، افراد تمایل به مقابله رودررو با مشکلات را دارند و نگرش آن‌ها به کلیه امور مثبت است. (۳) سبک مهارگری: افراد در این سبک، به دلیل عدم کنترل شخصی یا باطنی جهت مقابله با مشکلات، در انجام هر فعلی ضعیف هستند. (۴) سبک درماندگی: افرادی که از این نوع سبک بهره می‌برند، از ویژگی‌های انفعال و کنش‌پذیری برخوردار هستند. این سبک به جهت یابی نیز معروف است و بی‌یابوری فرد در موقعیت‌های مسأله‌زا را بیان می‌کند. (۵) سبک خلاقانه: در این سبک، افراد به برنامه‌ریزی و پردازش دقیق اطلاعات و تلاش در اتخاذ راه‌حل‌های متنوع بر حسب موقعیت‌های مسأله‌زا اقدام می‌کنند. (۶) سبک اجتناب: در این سبک، افراد تلاش می‌کنند به جای رویارویی با مشکلات، کنکاش و جستجوی اطلاعات به منظور حل مسائل را به آینده بسپارند (کسیدی، ۲۰۰۲؛ گریگوری، ۲۰۱۰).

نتایج پژوهش سرکرا و باگازی (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که باور و اعتقاد حسابرس به مهارت‌ها و توانمندی‌های فردی، موجب می‌شود تا حسابرس به وضعیت‌های موجود کنترل بیشتری داشته باشد و قضاوت مناسب‌تری ارائه کند. بنابراین، خودکارآمدی حسابرس که از ارزیابی توانایی‌ها و مهارت‌های فردی حسابرس سرچشمه می‌گیرد، عملکرد حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد و کیفیت قضاوت حرفه‌ای و تقارن اطلاعاتی را افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی نیز بر این نکته تأکید دارند که تفاوت در عملکرد حسابرسان، نشان‌دهنده تأثیر معنی‌دار تفاوت‌های فردی حسابرس مانند سبک‌های شناختی و رفتاری بر کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای است. در واقع، عملکرد حسابرسان تا حدودی با به‌کارگیری فرایندهای شناختی و رفتاری آنان، موجب بهبود خودکارآمدی و عملکرد حرفه‌ای می‌شود (پینکاس، ۱۹۹۰). بنابراین، وجود رابطه معنی‌دار بین ویژگی‌های شناختی و رفتاری مانند سبک‌های حل مسأله حسابرسان و نوع کار آن‌ها، باور فردی و توانایی‌های آنان را در حل مسأله و تصمیم‌گیری‌های مناسب بهبود می‌بخشد و سرانجام قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را ارتقا می‌دهد (فولر و کاپلان، ۲۰۰۴). در همین راستا، نتایج پژوهش سایمون (۲۰۰۷)، نشان می‌دهد که بین سبک‌های حل مسأله و پردازش اطلاعات رابطه معنی‌داری وجود دارد. همچنین در سبک‌های حل مسأله

از آنجا که در حوزه روان‌شناختی، اشخاص از تفاوت‌های فردی برخوردار هستند که با اتکا به آن در پاسخ به مسائل و تصمیم‌گیری‌های مناسب اقدام می‌کنند، بنابراین گستره فکری افراد به واسطه سبک‌های شناختی و رفتاری آنان تعیین می‌شود. در این راستا سبک‌های حل مسأله به عنوان روش‌های معمول افراد برای حل مسأله، تفکر، ادراک و یادآوری تفسیر می‌شود که رابطه معنی‌داری بین سبک‌های حل مسأله و بهبود توانایی‌ها و عملکرد افراد وجود دارد (اودفیلد، ۱۹۷۱؛ داف، ۲۰۰۴). در واقع، هر اندازه قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بر پایه آگاهی‌ها و راهبردهای شناختی مناسب و بر اساس استانداردهای حرفه‌ای باشد، قابلیت اتکا گزارش‌های حسابرسی بیشتر می‌شود. از سوی دیگر، ویژگی‌های روان‌شناختی و رفتاری مانند سبک‌های حل مسأله بر باور حسابرس به ظرفیت‌ها و توانایی‌های خود در انجام دادن موفقیت‌آمیز کارها تأثیرگذار است (آژن، ۲۰۰۵). از سوی دیگر، نتایج پژوهش رسلان و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که تفاوت در ویژگی‌های شناختی و رفتاری حسابرسان، توانایی و مهارت‌های شناختی آنان را در جمع‌آوری و تحلیل شواهد حسابرسی برای قضاوت حرفه‌ای افزایش می‌دهد که این ویژگی‌ها می‌تواند کیفیت حسابرسی را از طریق قابلیت اتکا بالای شواهد جمع‌آوری شده پشتوانه اظهارنظر حسابرس، افزایش دهد. همچنین ساها و شارما (۲۰۱۹) در پژوهشی تأثیر راهبردهای شناختی حسابرسان بر عملکرد آن‌ها را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که احساسات شهودی و انواع تفکر دیداری راهبردهای شناختی، به ترتیب بر آگاهی و شناخت و انجام انواع کارها تأثیرگذار است.

بر اساس نظریه شناختی و رفتاری کسیدی (۲۰۰۲)، سبک‌های حل مسأله مستلزم راهبردهای ویژه و هدفمندی است که فرد به وسیله آن مشکلات را تعریف می‌کند، تصمیم به اتخاذ راه‌حل مناسب می‌گیرد و راهبرد حل مسأله را انجام داده و بر آن نظارت می‌کند. از این‌رو، حل مسأله یک راهبرد مقابله‌ای مهم شمرده می‌شود که توانایی و پیشرفت شخصی و اجتماعی را افزایش و تنیدگی نشانه‌های روانی را کاهش می‌دهد. به همین منظور، استفاده از روش‌های حل مسأله موجب افزایش و تقویت باور فرد نسبت به توانایی‌هایش می‌شود (گریگوری، ۲۰۱۰). در این راستا، به دلیل آن‌که افراد در برخورد با مسائل و مشکلات واکنش‌های متفاوتی از خود بروز می‌دهند، پس کارآمدی یا ناکارآمد بودن واکنش‌های رفتاری افراد، تأثیر اساسی در کامیابی جسمی و روان‌شناختی آن‌ها دارد. به طوری- که سبک‌های حل مسأله، بر باور فرد به توانایی‌های حرفه‌ای در انجام وظایف وابسته یا به عبارتی بر خودکارآمدی افراد تأثیرگذار است (رینهولد، ۲۰۰۸).

نظارت می‌کنند و بر پایه آن، تصمیم به اتخاذ راه‌حل منطقی می‌گیرند. در این صورت نوع مناسب سبک حل مسأله، از بروز احساسات در تصمیم‌گیری‌ها جلوگیری می‌کند. به طوری که سبک‌های حل مسأله رابطه معنی‌داری با خودکارآمدی حسابرسان دارد و همچنین این سبک‌ها موجب افزایش باور حسابرس نسبت به توانایی‌هایش در گرفتن تصمیم‌های مفید و به دور از هرگونه سوگیری‌های مثبت یا منفی می‌شود (الیوت و همکاران، ۱۹۹۹). با توجه به این شواهد و با تأکید بر ابعاد مختلف سبک‌های حل مسأله طبق نظریه شناختی و رفتاری کسیدی، فرضیه‌های فرعی مورد بررسی در این پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند:

فرضیه فرعی اول: سبک حل مسأله اعتماد بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر معنی‌دار دارد.

فرضیه فرعی دوم: سبک حل مسأله گرایش بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر معنی‌دار دارد.

فرضیه فرعی سوم: سبک حل مسأله مهارگری بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر معنی‌دار دارد.

فرضیه فرعی چهارم: سبک حل مسأله درماندگی بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر معنی‌دار دارد.

فرضیه فرعی پنجم: سبک حل مسأله خلاقانه بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر معنی‌دار دارد.

فرضیه فرعی ششم: سبک حل مسأله اجتناب بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر معنی‌دار دارد.

بنابراین در به‌کارگیری هر یک از سبک‌های شناختی و رفتاری طبق نظریه شناختی و رفتاری کسیدی (۲۰۰۲)، باید شرایطی فراهم شود تا افراد بتوانند علاوه بر دارا بودن ویژگی‌های یکی از سبک‌های شناختی و رفتاری، از توانمندی‌ها و مهارت‌های سبک‌های دیگر نیز، برخوردار شوند. چراکه با توجه به نقاط قوت و ضعف هر یک از این سبک‌ها، پافشاری بر یک سبک خاص و نادیده گرفتن سبک دیگر، افراد را با ناکامی روبرو خواهد کرد (داف، ۲۰۰۴).

پیشینه پژوهش

رینالدو (۲۰۲۱)، در پژوهشی تأثیر سبک‌های یادگیری شناختی و روش‌های یادگیری ترجیحی بر عملکرد افراد را بررسی کرد و به این نتیجه دست یافت که اگرچه یادگیری فرایند رویدادی است که موجب دستیابی به نتیجه خاصی می‌شود، اما با شناسایی سبک یادگیرنده و روش‌های یادگیری شناختی ترجیحی، می‌توان به عملکرد موفقیت‌آمیز فرد در پردازش اطلاعات دست یافت. همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد که هر یک از افراد، سبک یادگیری شناختی و

برخلاف سایر رویکردهای شناختی، پردازش اطلاعات به نحو مطلوب و به شکل مناسب‌تری انجام می‌شود. در واقع، این سبک‌ها از جنبه رویکرد شناختی و رفتاری موجب می‌شوند تا فرایندهای جمع‌آوری، پردازش و تفسیر اطلاعات به شکل نظام‌مند برای دستیابی به اهداف و تصمیم‌های مناسب برانگیخته شوند. لونبرگ (۲۰۱۱) نیز، در پژوهشی به این نتیجه رسید که سبک‌های حل مسأله بر خودکارآمدی حسابرس تأثیرگذار است. بنابراین این موضوع موجب افزایش عزت نفس حسابرس برای انجام وظایف حرفه‌ای می‌شود و می‌تواند باعث توانمندسازی حسابرس برای منسجم کردن انگیزه‌های شخصی به منظور رفع نیازهای خود شود. به همین منظور، سبک‌های حل مسأله به عنوان یکی از ویژگی‌های روان‌شناختی و رفتاری، بر توانایی حسابرسان در پردازش مناسب اطلاعات و خودکارآمدی آنان تأثیرگذار است. به طوری که سبک‌های حل مسأله، باور و اعتقاد حسابرسان نسبت به توانایی‌های فردی و مهارت‌های حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار می‌دهد (دزوریلا و شیدی، ۱۹۹۲). با توجه به این شواهد، فرضیه اصلی مورد بررسی در این پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اصلی: سبک‌های حل مسأله با رویکرد شناختی و رفتاری کسیدی بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر معنی‌دار دارد.

قیاسی (۲۰۱۵) در پژوهشی به این نتیجه دست یافت که بین سبک‌های حل مسأله و خودکارآمدی رابطه معنی‌داری وجود دارد. از سوی دیگر، مارگونایاسا و همکاران (۲۰۱۹) نیز بیان می‌کنند که بین ابعاد مختلف سبک‌های حل مسأله و خودکارآمدی حسابرس رابطه معنی‌داری وجود دارد. در واقع، آن‌ها به این نتیجه رسیدند که سبک‌های حل مسأله با توانایی‌ها و مهارت‌های حسابرسان در تصمیم‌گیری‌ها رابطه مستقیم دارد و این سبک‌ها مانند سایر عوامل روان‌شناختی نظیر سبک‌های شناختی و سبک‌های یادگیری بر خودکارآمدی حسابرسان تأثیرگذار است. همچنین نتایج پژوهش سامرز و همکاران (۲۰۰۰) نشان می‌دهد که به دلیل رابطه معنی‌دار بین مولفه‌های سبک حل مسأله و عملکرد حسابرسان، تطابق سبک‌های حل مسأله با عملکرد آنان می‌تواند موجب افزایش خودکارآمدی حسابرسان و کاهش اثرات ناکارآمد تصمیم‌گیری و بهبود قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی شود. افزون بر این، همپوشانی سبک‌های حل مسأله با عملکرد حسابرسان موجب کاهش فشار روانی و عدم همپوشانی سبک‌های حل مسأله با عملکرد حسابرسان تأثیر منفی بر خودکارآمدی آنان دارد و موجب استرس اضافی، کاهش تعهد سازمانی و رضایت شغلی حسابرسان می‌شود. بنابراین با استفاده از سبک‌های حل مسأله مناسب، حسابرسان راهبردهای مطلوب حل مسأله را انتخاب و

نعمتی‌کشتلی (۱۴۰۰)، در پژوهشی تأثیر استراتژی‌های یادگیری شناختی حسابرسان دیوان محاسبات ایران بر برآورد خطر تقلب را بررسی کرد. نتایج نشان می‌دهد که راهبردهای یادگیری شناختی حسابرسان دیوان محاسبات بر برآورد خطر تقلب تأثیر معنی‌دار دارند. بنابراین، راهبردهای یادگیری شناختی پژوهنده و پذیرنده به ترتیب بیشترین تأثیر را بر روی متغیر برآورد خطر تقلب دارند.

نعمتی‌کشتلی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان با رویکرد مدل یادگیری تجربی کلب بر ارزیابی ریسک تقلب را بررسی کردند. نمونه آماری پژوهش شامل ۵۳۹ نفر حسابرسان مشغول به فعالیت در موسسات حسابرسی است. آن‌ها با به‌کارگیری مدل‌سازی معادلات ساختاری با بهره‌گیری از نرم افزار لیزرل دریافتند که سبک‌های شناختی بر ارزیابی ریسک تقلب تأثیرگذار است و سبک‌های جذب‌کننده، واگرا، انطباق‌یابنده و همگرا به ترتیب بیشترین تأثیر را بر ارزیابی ریسک تقلب دارند.

صفرزاده و همکاران (۱۳۹۹)، تأثیر تیپ شخصیتی حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نمونه پژوهش ۲۶۳ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات کشور است که نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد، نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات بر کیفیت حسابرسی آنان تأثیر دارد. از بین شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات، نوع قراردادی و جستجوگر به ترتیب بیشترین و کمترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی دارد. اما جنسیت حسابرسان نقش تعدیل‌گر بر روابط بین نوع شخصیت و کیفیت حسابرسی را ندارد.

نعمتی‌کشتلی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان بر اساس مدل انرژی‌گرایانه بر ارزیابی ریسک تقلب را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که سبک‌های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب تأثیر معنی‌دار در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارند. بنابراین سبک‌های شناختی انتزاعی-تصادفی، انتزاعی-متوالی، عینی-متوالی و عینی-تصادفی به ترتیب بیشترین تأثیر را بر ارزیابی ریسک تقلب دارند.

صفرزاده و هوشمند کاشانی (۱۳۹۹)، ویژگی‌های حسابرس و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که میزان دانش و آگاهی و مهارت‌های ارتباطی حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌داری با گرایش حرفه‌ای آنان دارد. اما نوآوری و خلاقیت حسابرسان رابطه معنی‌داری با گرایش حرفه‌ای آنان ندارد. از سوی دیگر، مهارت‌های ارتباطی حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌داری با گرایش تجاری آنان دارد. اما میزان دانش و آگاهی و خلاقیت حسابرسان رابطه معنی‌داری با گرایش تجاری آنان ندارد.

ترجیح‌های خاص خود را دارد. برخی از افراد سبک یادگیری برتر خود را دارند، در حالی که برخی دیگر از سبک‌های یادگیری شناختی متفاوت در وضعیت‌های مختلف استفاده می‌کنند که این نتایج با نظریه سبک‌های شناختی بر پایه مدل یادگیری تجربی کلب (۱۹۸۵) که ادعا می‌کند هر یک از افراد از سبک شناختی خاصی برخوردار هستند، ناسازگاری دارد.

زیدنی و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی تحت عنوان فراگیری از طریق تجربه به بررسی تأثیر محیط‌های یادگیری بر سبک‌های حل مسأله و تصمیم‌گیری افراد پرداختند و به این نتیجه رسیدند که عوامل مربوط به محیط‌های یادگیری مانند فراهم بودن همکاری فعال و تقویت اعتماد به نفس، بر سبک‌های حل مسأله و تصمیم‌گیری‌های مناسب افراد تأثیرگذار است و عوامل موثری در بهبود خودکارآمدی آنان است.

تانگ و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی رابطه بین راهبردهای شناختی انطباق‌یابنده با خودکارآمدی حسابرسان مبتنی بر نقش تعدیل‌کننده سبک‌های شناختی را بررسی کردند. نتایج پژوهش با بهره‌گیری از روش حداقل مربعات جزئی، نشان می‌دهد که بین راهبردهای شناختی انطباق‌یابنده و خودکارآمدی حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین، سبک‌های شناختی ارتباط مثبت راهبردهای شناختی انطباق‌یابنده با خودکارآمدی حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد و موجب تقویت مثبت این رابطه می‌شود.

دجادانگ و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی تأثیر خودکارآمدی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر فرهنگ فردگرایی را بررسی کردند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که خودکارآمدی حسابرسان موجب تقویت کیفیت حسابرسی می‌شود و فرهنگ فردگرایی نیز، رابطه مثبت بین خودکارآمدی حسابرسان و کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

یوناس و اشرف (۲۰۱۶)، در پژوهشی سبک‌های حل مسأله بین دانشجویان حسابداری را بررسی کردند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که بیشتر دانشجویان پسر از سبک حل مسأله متفکر و بیشتر دانشجویان دختر از سبک حل مسأله دیداری برخوردار هستند. یافته‌ها نشان می‌دهد که بین سایر سبک‌های حل مسأله و عملکرد دانشجویان پسر و دختر تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. ولک و همکاران (۱۹۹۷)، در پژوهشی سبک‌های حل مسأله اساتید حسابداری و ترجیح‌های آموزشی آن‌ها را بررسی کردند. نمونه پژوهش شامل ۸۲ استاد حسابداری از دانشگاه میسوری و تنسی بود. نتایج یافته‌ها نشان می‌دهد که بیشتر استادان حسابداری از سبک حل مسأله خلاقیت برخوردار هستند که این سبک شناختی و رفتاری بر گرایش این استادان در به‌کارگیری روش‌های ابتکاری و نوین آموزشی و پژوهشی تأثیر مثبت دارد.

فردی ریگز و کنایت (۱۹۹۴) و برای اندازه‌گیری متغیر مستقل سبک‌های حل مسأله بر پایه الگوی شش مولفه‌ای شناختی و رفتاری، از پرسش‌نامه کسیدی (۲۰۰۲) استفاده شده است. این پرسش‌نامه‌ها از نظر روایی به تأیید متخصصان رسید. همچنین، با بهره‌گیری از نرم افزار لیزرل از طریق مدل‌سازی معادلات ساختاری، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفت.

جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش، کلیه حساب‌برسان شاغل در دیوان محاسبات ایران در سال ۱۳۹۹ را تشکیل می‌دهد که با توجه به اطلاعات دریافتی از اداره کارگزینی دیوان محاسبات کشور معادل ۱۴۰۰ نفر در رده‌های مختلف شامل حساب‌برس، حساب‌برس ارشد، سرحساب‌برس، سرحساب‌برس ارشد و حساب‌برس کل هستند. در این پژوهش، از روش مشخص کردن حجم نمونه در مدل -سازي معادلات ساختاری برای تعیین حجم نمونه استفاده شده است. به دلیل آن‌که روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، تشابه زیادی با بعضی از ویژگی‌های رگرسیون چند متغیری دارد، بنابراین از قواعد این روش برای تعیین حجم نمونه در مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. بر اساس این روش، تعیین حجم نمونه باید برای هر متغیر اندازه‌گیری شده بین ۵ تا ۱۵ ($5q \leq n \leq 15q$) مشاهده باشد که در این صورت q تعداد متغیرهای مشاهده شده و n حجم نمونه است (هومن، ۱۳۹۵؛ چاین، ۱۹۹۸). با توجه به تعداد پرسش (گویه) های پرسش‌نامه که ۲۷ گویه است، برپایه اصول مدل‌سازی معادلات ساختاری حداقل به تعداد (5×27) ۱۳۵ نمونه نیاز است. اما به منظور تعمیم‌پذیری بهتر و دقیق نتایج پژوهش به جامعه آماری پژوهش و این‌که هر اندازه تعداد نمونه بیشتر باشد، قابلیت اتکا نتایج پژوهش نیز بیشتر می‌شود، تعداد ۴۵۰ پرسش‌نامه میان حساب‌برسان دیوان محاسبات ایران توزیع شد که در نهایت تعداد ۴۰۶ پرسش‌نامه برای تجزیه و تحلیل نهایی مورد استفاده قرار گرفت. همچنین از روش نمونه‌گیری احتمالی (تصادفی) ساده به‌منظور انتخاب آزمودنی‌ها بهره‌گیری شده است.

در این پژوهش به دلیل استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری، برای تعیین روایی پژوهش از روایی سازه استفاده شد. روایی سازه، یکی از مهمترین مقیاس‌های محاسبه روایی شمرده می‌شود. بررسی رابطه همگرایی نشانگرها با سازه با برخورداری از بارعاملی بالا، به‌واسطه عامل تأییدی مشخص می‌شود که

جاویدی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی تأثیر فاصله روان‌شناختی بر قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری را بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که فاصله روانی و سطح انتزاع حاصل از آن به‌طور سیستماتیک، قضاوت‌ها و ارزیابی‌های تصمیم‌گیرندگان سازمانی، شامل حسابداران و مدیران را تحت تأثیر قرار می‌دهد. به این ترتیب، فاصله روانی به عنوان یک منبع بالقوه برای جهت‌گیری تصمیم‌گیری در طول فرایند ارزیابی ریسک معرفی می‌شود. بنابراین، تصمیم‌گیرندگان باید بر نقش حیاتی تفسیر روانی (بازنمایی ذهنی) در قضاوت فردی و تصمیم‌گیری توجه کنند.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶)، در پژوهشی تأثیر تیپ شخصیتی حساب‌برسان بر قضاوت حرفه‌ای در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های دارای برآورد را بررسی کردند. یافته‌های حاصل از تحلیل رگرسیون نشان می‌دهد که از بین ابعاد شخصیتی حساب‌برسان، تنها روان‌رنجوری با قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. سایر ابعاد شخصیتی مانند برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و با وجدان بودن رابطه معنی‌داری با قضاوت حرفه‌ای ندارد.

روش‌شناسی پژوهش

از روش توصیفی-پیمایشی در این پژوهش استفاده شده است. با توجه به هدف، این پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی شمرده می‌شود و نتایج آن را می‌توان در راستای ارتقا و بهبود کیفیت فرایند عملیات حساب‌برسی مورد استفاده قرار داد. از نظر نوع داده، این پژوهش کمی و بر حسب زمان اجرای پژوهش، پژوهش یادشده مقطعی است. مبانی نظری و پیشینه پژوهش به‌واسطه مطالعات کتابخانه‌ای و برای پذیرش یا رد فرضیه‌ها از روش استقرا استفاده شده است. ابزار کار پژوهش، پرسش‌نامه استاندارد است. متغیر وابسته در این پژوهش، خودکارآمدی حساب‌برس است و متغیر مستقل نیز سبک‌های حل مسأله (شامل سبک‌های اعتماد، گرایش، مهارگری، درماندگی، خلاقانه و اجتناب) است. در واقع، این سبک‌ها فرایند شناختی و رفتاری هستند که از طریق آن، افراد راهبردهای اثربخش خود در روبرویی با مسائل و مشکلات را تعیین کرده و سرانجام این راهبردها موجب افزایش مهارت‌های حرفه‌ای و تصمیم‌گیری -های مناسب افراد می‌شوند (آقایوسفی و شریف، ۱۳۹۰).

داده‌های این پژوهش از طریق میدانی و ارسال پرسش‌نامه برای حساب‌برسان دیوان محاسبات ایران شامل حساب‌برسان دیوان محاسبات استان تهران و سایر استان‌های کشور در رده‌های مختلف سازمانی گردآوری شده است. برای اندازه‌گیری متغیر وابسته خودکارآمدی حساب‌برس، از پرسش‌نامه خودکارآمدی

میانگین واریانس مربع مشترک ($ASV < AVE$) است، روایی واگرا نیز تأیید می‌شود.

جدول ۱. شاخص‌های ارزیابی روایی و پایایی الگوی اندازه‌گیری پژوهش

متغیرهای پژوهش	آلفای کرونباخ	CR	AVE	MSV	ASV
سبک اعتماد	۰/۷۱	۰/۷۹	۰/۶۴	۰/۳۹	۰/۲۵
سبک گرایش	۰/۷۵	۰/۸۱	۰/۶۲	۰/۴۲	۰/۳۱
سبک مهارگری	۰/۸۰	۰/۸۵	۰/۵۸	۰/۳۹	۰/۲۸
سبک درماندگی	۰/۷۷	۰/۸۶	۰/۶۲	۰/۳۷	۰/۳۲
سبک خلاقانه	۰/۸۱	۰/۸۳	۰/۵۸	۰/۲۷	۰/۲۵
سبک اجتناب	۰/۷۹	۰/۸۱	۰/۶۴	۰/۳۱	۰/۲۸
خودکارآمدی حسابرس	۰/۷۸	۰/۸۸	۰/۵۶	۰/۴۰	۰/۲۹

منبع: یافته‌های پژوهش

در این پژوهش متغیر وابسته خودکارآمدی حسابرس، به‌عنوان باور فردی و قضاوت حسابرس در خصوص عملکرد خود تفسیر می‌شود (پاجارس و اوردان، ۲۰۰۶). بنابراین برای اندازه‌گیری متغیر خودکارآمدی حسابرس از پرسش‌نامه خودکارآمدی فردی ریگر و کنایت (۱۹۹۴) استفاده شده است. این پرسش‌نامه شامل سه گویه (شامل ۱- در انجام کار حرفه‌ای وظایف خود را می‌توانم به خوبی انجام دهم، ۲- برای انجام وظایف حرفه‌ای خود به شکل مناسب از صلاحیت، دانش و تخصص فنی لازم برخوردار هستم و ۳- به مهارت‌ها و توانایی‌های خودم در انجام وظایف حرفه‌ای، اطمینان دارم) است که بر مبنای طیف پنج درجه‌ای لیکرت از تماماً موافق (با نمره ۵) تا تماماً مخالف (با نمره ۱) امتیازدهی شده است. بنابراین هر اندازه نمره آزمودنی بیشتر باشد، خودکارآمدی بالاتر را نشان می‌دهد. از این‌رو میانگین و انحراف استاندارد خودکارآمدی آزمودنی‌ها در این پژوهش، به ترتیب برابر ۳/۶۹ و ۰/۷۲ است. اما متغیر مستقل سبک‌های حل مسأله به‌عنوان روش‌های معمول افراد برای حل مسأله، تفکر، ادراک و یادآوری تعریف می‌شود. به طوری که هر یک از این سبک‌ها بر باور حسابرسان به ظرفیت‌ها و توانایی‌های آنان در انجام دادن موفقیت‌آمیز وظایف حرفه‌ای تأثیرگذار است (آژن، ۲۰۰۵). بنابراین برای اندازه‌گیری متغیر سبک‌های حل مسأله بر پایه الگوی شش مولفه‌ای شناختی و رفتاری، از پرسش‌نامه کسیدی (۲۰۰۲) استفاده شد. این پرسش‌نامه با ۳۴ گویه شش سبک حل مسأله شامل سبک‌های اعتماد (پرسش‌های ۱ تا ۴)،

این موضوع در روایی سازه بررسی می‌شود (هومن، ۱۳۹۵). بنابراین، از دو نوع روایی همگرا و واگرا در این پژوهش استفاده شد. در روایی همگرا باید نشان دهیم شاخص‌هایی که باید با یکدیگر رابطه داشته باشند، در واقعیت با هم رابطه دارند. اما در روایی واگرا یا افتراقی باید نشان دهیم شاخص‌هایی که نباید با یکدیگر رابطه داشته باشند، در واقعیت با هم رابطه ندارند. بنابراین، ضرایب معنی‌داری تمام بارهای عاملی یعنی T-Value در یافته‌های پژوهش بزرگ‌تر از ۲/۵۸ است. یعنی تمامی بارهای عاملی با اطمینان ۹۹ درصد معنی‌دار است و همچنین، مقادیر تمام بارهای عاملی نیز بالای ۰/۵ است. به دلیل آن‌که میانگین واریانس استخراج شده مولفه‌ها، بالای ۰/۵ است و پایایی ترکیبی هر یک از مؤلفه‌ها نیز از میانگین واریانس استخراج شده آن‌ها بیشتر است، می‌توان نتیجه گرفت که روایی همگرا سازه‌های مدل تأیید می‌شود. برای بررسی روایی واگرا با استفاده از آزمون فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، بزرگ‌تر بودن جذر میانگین واریانس استخراج شده هر متغیر نهفته از حداکثر رابطه آن متغیر با دیگر متغیرهای نهفته، تعیین شد. از سوی دیگر، نتایج آزمون بار عرضی نیز نشان می‌دهد که بار عاملی هر متغیر مشاهده‌پذیر بر روی متغیر نهفته متناظرش حداقل ۰/۱ بیشتر از بارهای عاملی همان متغیر مشاهده‌پذیر بر متغیرهای نهفته دیگر است. بنابراین نتایج دو آزمون فورنل و لارکر و آزمون بار عرضی، روایی واگرا این پژوهش را تأیید می‌کند.

پایداری و همسویی منطق پاسخ‌ها در ابزار اندازه‌گیری و اثبات درستی ابزار اندازه‌گیری در پژوهش از طریق آزمون پایایی تعیین می‌شود. به همین منظور، از دقیق‌ترین روش پایایی شامل روش آلفای کرونباخ و روش پایایی ترکیبی در این پژوهش استفاده شد. برپایه جدول ۱ مقادیر این دو ضریب برای کلیه سازه‌ها بالای ۰/۷ است. بنابراین، پایایی مقیاس‌های پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد. به دلیل آن‌که ضریب پایایی ترکیبی خرده مقیاس‌ها بیشتر از ۰/۷ ($CR > 0.7$)، ضریب پایایی ترکیبی بیشتر از میانگین واریانس استخراج شده ($CR > AVE$) و میانگین واریانس استخراج شده نیز بیشتر از ۰/۵ ($AVE > 0.5$) است، روایی همگرا تأیید می‌شود. همچنین، از آنجا که میانگین واریانس استخراج شده خرده مقیاس‌ها بیشتر از حداکثر واریانس مربع به اشتراک گذاشته شده ($MSV < AVE$) و میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از

همچنین رده سازمانی پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه‌ها ۳۳ درصد حسابرس، ۲۲ درصد حسابرس ارشد، ۲۴ درصد سرحسابرس و ۱۹ درصد سرحسابرس ارشد و ۲ درصد باقی‌مانده نیز حسابرس کل هستند. بررسی شواهد نمونه آماری پژوهش نشان می‌دهد که بیش از ۹۲ درصد از پاسخ‌دهندگان مرد هستند. به دلیل آن که ماهیت حرفه حسابرسی در دستگاه‌های اجرایی کشور، حرفه‌ای مردسالار است، بنابراین چنین توزیعی، منطقی به نظر می‌رسد. همچنین در جدول ۳، برخی از شاخص‌ها مانند میانگین، انحراف استاندارد، چولگی و کشیدگی برای متغیرهای کمی پژوهش محاسبه شده است. کمترین و بیشترین مقدار برای هر یک از سبک‌های حل مسئله به ترتیب ۴ و ۸ است که میانگین هر یک از سبک‌های اعتماد، گرایش، مهارگری، درمادگی، خلاقانه و اجتناب به ترتیب ۶/۴۹، ۶/۸۴، ۶/۲۳، ۵/۸۹، ۶/۶۱ و ۶/۲۷ است. افزون بر این، کمترین و بیشترین مقدار برای متغیر خودکارآمدی حسابرس نیز به ترتیب ۱ و ۵ است که میانگین آن ۳/۶۹ است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

همان‌گونه که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، مشخصه‌های دموگرافیک پژوهش نشان می‌دهد از مجموع نمونه آماری این پژوهش که ۴۰۶ نفر هستند، تعداد ۳۲ نفر زن و بقیه مرد هستند. سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه‌ها شامل ۵۳ درصد کارشناسی و ۴۷ درصد کارشناسی ارشد و دکتری است. سابقه کار حرفه‌ای ۴۳ درصد مشاهده است، کمتر از ۱۰ سال، ۴۰ درصد بین ۱۰ الی ۲۰ سال و ۱۷ درصد آن‌ها بیشتر از ۲۰ سال است.

جدول ۳. نتایج تحلیل توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	میانگین	انحراف استاندارد	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
سبک اعتماد	۶/۳۹	۱/۱۲	۰/۰۳	-۰/۰۱	۴	۸
سبک گرایش	۶/۸۴	۱/۰۱	۰/۰۱	-۰/۱۴	۴	۸
سبک مهارگری	۶/۲۳	۱/۰۹	-۰/۰۳	-۰/۴۲	۴	۸
سبک درمادگی	۵/۸۹	۱/۲۶	۰/۰۱	-۰/۱۶	۴	۸
سبک خلاقانه	۶/۶۱	۱/۰۷	۰/۰۴	-۰/۰۱	۴	۸
سبک اجتناب	۶/۲۷	۱/۰۶	-۰/۰۲	-۰/۲۵	۴	۸
خودکارآمدی حسابرس	۳/۶۹	۰/۸۲	-۰/۰۳	-۰/۵۱	۱	۵

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۲. مشخصه‌های دموگرافیک نمونه پژوهش

سازه	گروه	مشاهدات	درصد
جنس	مرد	۳۷۴	۹۲/۱۲
	زن	۳۲	۷/۸۸
سطح تحصیلات	کارشناسی	۲۱۵	۵۲/۹۶
	کارشناسی ارشد و دکتری	۱۹۱	۴۷/۰۴
سابقه کار حرفه‌ای	کمتر از ۱۰ سال	۱۷۴	۴۲/۸۶
	بین ۱۰ الی ۲۰ سال	۱۶۲	۳۹/۹۰
	بیش از ۲۰ سال	۷۰	۱۷/۲۴
رده (پست) سازمانی	حسابرس	۱۳۴	۳۳/۰۱
	حسابرس ارشد	۸۸	۲۱/۶۷
	سرحسابرس	۹۹	۲۴/۳۸
	سرحسابرس ارشد	۷۶	۱۸/۷۲
	حسابرس کل	۹	۲/۲۲
	جمع	۴۰۶	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

همچنین، از آزمون نرمالیته کولموگروف-اسمیرنوف قبل از آزمون فرضیه‌های پژوهش برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌های پژوهش استفاده شد. طبق نتایج به‌دست آمده، مقدار معنی‌داری برای کلیه متغیرهای پژوهش بیشتر از (۰/۰۵) است. بنابراین، توزیع داده‌ها برای متغیرهای پژوهش نرمال است.

آزمون همبستگی متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون فرضیه‌های فرعی اول تا ششم پژوهش، ابتدا رابطه بین سبک‌های حل مسئله و خودکارآمدی حسابرس بررسی شد. به دلیل آن که تأثیر به بررسی روابط علی بین متغیرها می‌پردازد و تا زمانی که رابطه‌ای بین متغیرها وجود نداشته باشد، رابطه علی نیز وجود ندارد، بنابراین یکی از پیش فرض‌های بررسی تأثیر، وجود همبستگی بین متغیرهای پژوهش است (هومن، ۱۳۹۵). به همین منظور، از آزمون همبستگی پیرسون برای تعیین روابط بین متغیرهای پژوهش بهره‌گیری شد که نتایج آن در جدول ۴ ارائه شده است.

(-۰/۷۵۹) با خودکارآمدی حسابرس رابطه منفی دارند. بنابراین، با توجه به کوچک‌تر بودن سطح معنی‌داری آزمون از مقدار (۰/۰۵)، می‌توان نتیجه گرفت که روابط بالا سراسر معنی‌دار هستند.

آزمون فرضیه‌های پژوهش در حالت استاندارد

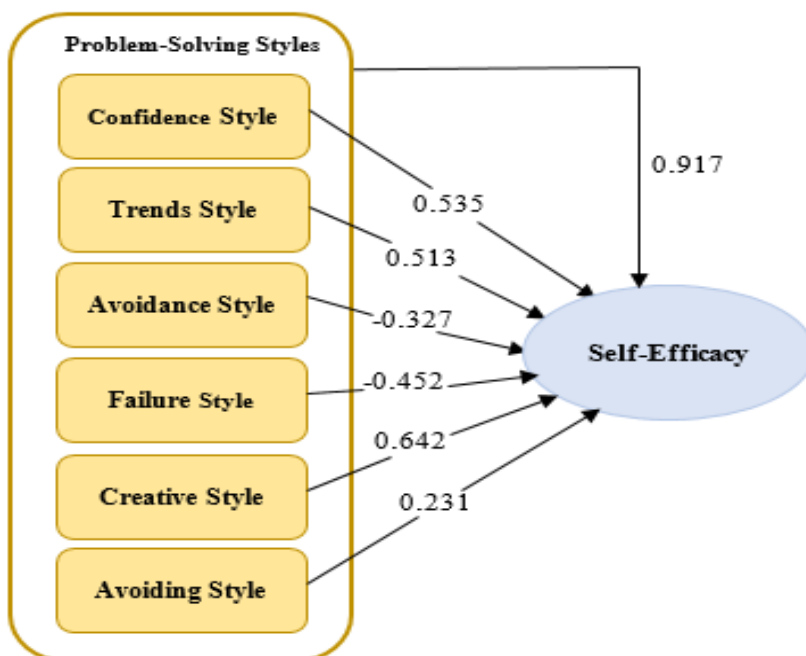
با به‌کارگیری مدل‌یابی معادلات ساختاری تأییدی برای سنجش فرضیه‌های پژوهش، ضرایب مسیر بیانگر میزان تأثیر سبک‌های اعتماد، گرایش، مهارگری، درماندگی، خلاقانه و اجتناب بر متغیر خودکارآمدی حسابرس است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در حالت استاندارد در شکل ۱ ارائه شده است.

جدول ۴. همبستگی بین متغیرهای مرتبط با خودکارآمدی حسابرس

ردیف	متغیرهای مستقل	خودکارآمدی حسابرس	
		ضریب همبستگی پیرسون	سطح معنی‌داری
۱	سبک اعتماد	۰/۷۸۳ **	۰/۰۰۴
۲	سبک گرایش	۰/۷۷۱ **	۰/۰۰۰
۳	سبک مهارگری	-۰/۶۲۲ **	۰/۰۰۰
۴	سبک درماندگی	-۰/۷۵۹ **	۰/۰۰۰
۵	سبک خلاقانه	۰/۸۲۷ **	۰/۰۰۵
۶	سبک اجتناب	۰/۵۹۶ **	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش $P < ۰/۰۱$ ** و $P < ۰/۰۵$ *

در واقع، به ترتیب سبک‌های اعتماد، گرایش، خلاقانه و اجتناب به میزان (۰/۷۸۳)، (۰/۷۷۱)، (۰/۸۲۷) و (۰/۵۹۶) با خودکارآمدی حسابرس رابطه مثبت دارند. اما به ترتیب سبک‌های مهارگری و درماندگی به میزان (-۰/۶۲۲) و



Chi-square= 1078/72, df= 469, p-value=0/05482, RMSEA= 0/062

شکل ۱. مدل پژوهش در حالت ضرایب مسیر استاندارد شده

به عبارتی، با هر واحد تغییر در این سبک، متغیر خودکارآمدی حسابرس به میزان (-۰/۳۲۷) واحد و خلاف جهت با سبک مهارگری تغییر می‌کند. در آزمون فرضیه فرعی چهارم، سبک درماندگی تأثیر منفی (-۰/۴۵۲) بر خودکارآمدی حسابرس دارد. به عبارتی، با هر واحد تغییر در این سبک، متغیر خودکارآمدی حسابرس به میزان (-۰/۴۵۲) واحد و خلاف جهت با سبک درماندگی تغییر می‌کند. در آزمون فرضیه فرعی پنجم، سبک خلاقانه تأثیر مثبت (۰/۶۴۲) بر خودکارآمدی حسابرس دارد. یعنی، با هر واحد تغییر در این سبک، متغیر خودکارآمدی

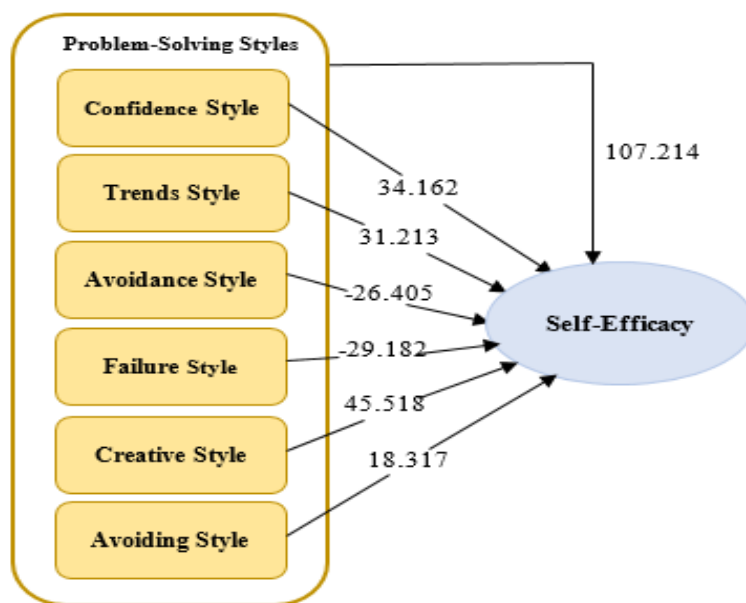
در آزمون فرضیه فرعی اول، سبک اعتماد تأثیر مثبت (۰/۵۳۵) بر خودکارآمدی حسابرس دارد. یعنی، با هر واحد تغییر در این سبک، متغیر خودکارآمدی حسابرس به میزان (۰/۵۳۵) واحد و هم‌جهت با سبک اعتماد تغییر می‌کند. در آزمون فرضیه فرعی دوم، سبک گرایش تأثیر مثبت (۰/۵۱۳) بر خودکارآمدی حسابرس دارد. یعنی، با هر واحد تغییر در این سبک، متغیر خودکارآمدی حسابرس به میزان (۰/۵۱۳) واحد و هم‌جهت با سبک گرایش تغییر می‌کند. در آزمون فرضیه فرعی سوم، سبک مهارگری تأثیر منفی (-۰/۳۲۷) بر خودکارآمدی حسابرس دارد.

معنی‌داری آن است. در آزمون فرضیه فرعی اول، آماره T-Value برابر (۳۴/۱۶۲) است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است. بنابراین این تأثیر از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری است. بنابراین، هرچقدر سبک اعتماد افزایش یابد، خودکارآمدی حسابرسان افزایش می‌یابد. در آزمون فرضیه فرعی دوم، آماره T-Value برابر (۳۱/۲۱۳) است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است. بنابراین این تأثیر از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری است. بنابراین، هرچقدر سبک گرایش افزایش یابد، خودکارآمدی حسابرسان افزایش می‌یابد.

حسابرس به میزان (۰/۶۴۲) واحد و هم‌جهت با سبک خلاقانه تغییر می‌کند. در آزمون فرضیه فرعی ششم نیز، سبک اجتناب تأثیر مثبت (۰/۲۳۱) بر خودکارآمدی حسابرسان دارد. یعنی، با هر واحد تغییر در این سبک، متغیر خودکارآمدی حسابرسان به میزان (۰/۲۳۱) واحد و هم‌جهت با سبک اجتناب تغییر می‌کند.

معنی‌داری مسیرها و آماره تی

در آزمون فرضیه‌های پژوهش، اگر مقدار قدر مطلق آماره T-Value مربوط به آن ضریب مسیر بزرگ‌تر از ۱/۹۶ باشد، بیانگر



Chi-square= 1078/72, df= 469, p-value=0/05482, RMSEA= 0/062

شکل ۲. مدل پژوهش در حالت معنی‌داری (مقدار تی)

T-Value برابر (۱۸/۳۱۷) است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است. پس این تأثیر از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری است. بنابراین، هرچقدر سبک اجتناب افزایش یابد، خودکارآمدی حسابرسان افزایش می‌یابد.

نتایج ضرایب مسیر و آماره t به دست آمده از یافته‌های پژوهش، وجود تأثیر هر شش سبک حل مسئله بر خودکارآمدی حسابرسان را در سطح اطمینان ۹۹ درصد تأیید می‌کند که خلاصه نتایج در جدول ۵ ارائه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود سبک‌های خلاقانه، اعتماد، گرایش و اجتناب به ترتیب بر خودکارآمدی حسابرسان بیشترین تأثیر مثبت را دارند و سبک‌های درماندگی و مهارگری نیز به ترتیب بیشترین تأثیر منفی را بر خودکارآمدی حسابرسان دارند.

در آزمون فرضیه فرعی سوم، آماره T-Value برابر (۲۶/۴۰۵) است که قدر مطلق این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است. بنابراین این تأثیر از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری است. بنابراین، هرچقدر سبک مهارگری افزایش یابد، خودکارآمدی حسابرسان کاهش می‌یابد. در آزمون فرضیه فرعی چهارم، آماره T-Value برابر (۲۹/۱۸۲) است که قدر مطلق این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است. پس این تأثیر از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری است. بنابراین، هرچقدر سبک درماندگی افزایش یابد، خودکارآمدی حسابرسان کاهش می‌یابد. در آزمون فرضیه فرعی پنجم، آماره T-Value برابر (۴۵/۵۱۸) است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است. بنابراین این تأثیر از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری است. بنابراین، هرچقدر سبک خلاقانه افزایش یابد، خودکارآمدی حسابرسان افزایش می‌یابد. در آزمون فرضیه فرعی ششم نیز، آماره

جدول ۵. شمای کلی برآیند آزمون فرضیه‌های پژوهش

تایید	T-Value	ضرایب مسیر	نوع رابطه	تأثیر سبک‌های حل مسأله بر رویکرد شناختی و رفتاری کسبیدی	فرضیه‌ها
تأیید	۳۴/۱۶۲	۰/۵۳۵	مستقیم	خودکارآمدی حسابرس	فرعی اول
تأیید	۳۱/۲۱۳	۰/۵۱۳	مستقیم		فرعی دوم
تأیید	-۲۶/۴۰۵	-۰/۳۲۷	معکوس		فرعی سوم
تأیید	-۲۹/۱۸۲	-۰/۴۵۲	معکوس		فرعی چهارم
تأیید	۴۵/۵۱۸	۰/۶۴۲	مستقیم		فرعی پنجم
تأیید	۱۸/۳۱۷	۰/۲۳۱	مستقیم		فرعی ششم

منبع: یافته‌های پژوهش

بوده و همخوانی الگوی مفهومی پژوهش با داده‌های جمع‌آوری شده مورد تأیید است.

بحث و نتیجه‌گیری

فرایند تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تا حدود زیادی با به‌کارگیری فعالیت‌ها و فرایندهای شناختی و رفتاری، شکل می‌گیرد. به دلیل آن که نحوه پردازش اطلاعات توسط حسابرس به عنوان یکی از عوامل روان‌شناختی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای شمرده می‌شود، بنابراین توجه به سبک‌های حل مسأله برای تقویت خودکارآمدی حسابرسان و توانمندسازی روان‌شناختی آنان از طریق پردازش دقیق اطلاعات و جمع‌آوری شواهد کافی و مناسب در راستای افزایش کیفیت حسابرسی بسیار دارای اهمیت است (گلودمنز و همکاران، ۲۰۱۲). از سوی دیگر، در حسابداری یکی از ارکان اساسی فرایند پاسخ‌گویی، حسابرسی است. پاسخ‌گویی نیز مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکا اطلاعات، مستلزم بررسی آن‌ها توسط شخصی مستقل از تهیه‌کننده اطلاعات است. در فرایند پاسخ‌گویی، حسابرسی از طریق تعیین اعتبار اطلاعات، ارزش افزوده ایجاد می‌کند که سرچشمه ارزش حسابرسی را قضاوت حرفه‌ای تشکیل می‌دهد. از این‌رو، قضاوت حرفه‌ای ممکن است تحت تأثیر شرایط مختلفی قرار گیرد. به طوری که قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تا حدودی به ویژگی‌های شناختی و رفتاری فردی آنان بستگی دارد (اوت و همکاران، ۱۹۹۰). از این‌رو هدف از انجام این پژوهش، بررسی تأثیر سبک‌های حل مسأله بر خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات ایران است و تعیین این‌که کدام نوع سبک حل مسأله، بیشترین تأثیر را بر خودکارآمدی حسابرس دارد.

بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه اصلی پژوهش را نمی‌توان رد کرد. بنابراین سبک‌های حل مسأله با رویکرد-شناختی و رفتاری کسبیدی بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر دارد. از این‌رو، با توجه به ضرایب مسیر در آزمون فرضیه‌های پژوهش به ترتیب سبک‌های خلاقانه، اعتماد، گرایش، درماندگی، مهارگری و اجتناب بر متغیر خودکارآمدی حسابرس بیشترین تأثیر را دارند.

تأیید مدل‌ها

نتایج مهمترین شاخص‌های ارزیابی برازش الگوی مفهومی پژوهش در جدول ۶ ارائه شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که مقدار کای اسکوتر بر درجه آزادی از عدد ۳ کوچک‌تر و معادل ۲/۳۰ که مقدار مناسبی است و تفاوت کم بین داده‌های مشاهده شده پژوهش با مدل مفهومی پژوهش را تأیید می‌کند.

جدول ۶. نتایج ارزیابی برازش کل الگوی مفهومی پژوهش

شاخص‌ها	اختصار	مقدار محاسبه شده	برازش قابل قبول	وضعیت
کای اسکوتر	-	۱۰۷۸۷۲	-	قابل قبول
کای اسکوتر بر درجه آزادی	X2/df	۲/۳۰	کم‌تر از ۳	قابل قبول
نیکی برازش	GFI	۰/۹۳	بزرگ‌تر از ۰/۹	قابل قبول
نیکی برازش اصلاح شده	AGFI	۰/۹۱	بزرگ‌تر از ۰/۹	قابل قبول
برازش تطبیقی	CFI	۰/۹۷	بزرگ‌تر از ۰/۹	قابل قبول
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	۰/۰۶۲	کم‌تر از ۰/۱	قابل قبول

منبع: یافته‌های پژوهش

همچنین مقدار ریشه میانگین مربعات خطای برآورد معادل ۰/۰۶۲ و کوچک‌تر از ۰/۱ است که هر چقدر این شاخص کوچک‌تر باشد، مدل از برازش مناسب‌تری برخوردار است. کلیه شاخص‌های برازش مطلق و تطبیقی نیز بزرگ‌تر از مقدار ۰/۹ است که نشان‌دهنده برازش مطلوب و تأیید مدل است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که تمامی شاخص‌ها دارای کفایت آماری

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که در آزمون فرضیه فرعی اول، سبک اعتماد بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر مثبت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه دوم تأثیرگذاری قرار دارد. برپایه ادبیات نظری پژوهش، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک برای حل مشکلات و تصمیم‌گیری‌ها به توانایی‌های خود اعتقاد دارند که این ویژگی‌ها می‌تواند موجب افزایش انگیزه‌های آنان برای کسب دانش تخصصی و مهارت‌های حرفه‌ای شود و در نتیجه خودکارآمدی افزایش و موجب ارتقا کیفیت حسابرسی شود. در آزمون فرضیه فرعی دوم، سبک گرایش بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر مثبت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه سوم تأثیرگذاری قرار دارد. برپایه ادبیات نظری، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک تلاش می‌کنند به شکل مستقیم با مشکلات مقابله کنند و با نگرش مثبت به مسائل می‌اندیشند که این ویژگی‌ها موجب افزایش خودکارآمدی آنان می‌شود. در آزمون فرضیه فرعی سوم، سبک مهارت‌گری بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر منفی در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه پنجم تأثیرگذاری قرار دارد. برپایه ادبیات نظری، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک به دلیل عدم کنترل شخصی یا درونی برای مقابله با مشکلات، در انجام هرگونه فعلی ضعیف عمل می‌کنند که این ویژگی‌ها تأثیر منفی بر خودکارآمدی آنان دارد. در آزمون فرضیه فرعی چهارم، سبک درماندگی بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر منفی در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه چهارم تأثیرگذاری قرار دارد. طبق ادبیات نظری، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک از ویژگی‌های انفعال و کنش‌پذیری در موقعیت‌های مسأله‌زا برخوردار هستند که این ویژگی‌ها تأثیر منفی بر خودکارآمدی آنان دارد. در آزمون فرضیه فرعی پنجم، سبک خلاقانه بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر مثبت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه اول تأثیرگذاری قرار دارد. طبق ادبیات نظری، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک به برنامه‌ریزی و تلاش جهت اتخاذ راه‌حل‌های متنوع بر حسب موقعیت‌های مسأله‌زا اقدام می‌کنند و این ویژگی‌ها موجب می‌شود که آنان در پردازش اطلاعات موفق عمل کنند و همچنین اعتماد به نفس و مهارت‌های حرفه‌ای آنان نیز افزایش یابد. در آزمون فرضیه فرعی ششم، سبک اجتناب بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر مثبت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه ششم تأثیرگذاری قرار دارد. اگرچه این سبک موجب افزایش خودکارآمدی حسابرس دیوان محاسبات می‌شود، اما در کمترین رتبه تأثیرگذاری قرار دارد. چراکه برپایه ادبیات نظری، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک تمایل دارند به جای حل به موقع مشکلات، بررسی آن‌ها را به زمان‌های آتی بسپارند که این ویژگی‌ها موجب می‌شود آنان در مقایسه با حسابرسان دارای سبک‌های خلاقانه، اعتماد و گرایش ضعیف‌تر عمل کنند. در همین راستا نتیجه آزمون فرضیه اصلی پژوهش نشان می‌دهد، سبک‌های حل مسأله با رویکرد شناختی و رفتاری کسیدی بر خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات ایران تأثیر دارد. یعنی به کارگیری حسابرسان دیوان محاسبات با سبک‌های حل مسأله متفاوت، خودکارآمدی آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. از این رو، دستاورد این پژوهش با یافته‌های پژوهش دزوریلا و شیدی (۱۹۹۲)، سامرز و همکاران (۲۰۰۰)، لونبرگ (۲۰۱۱) و افیفه و همکاران (۲۰۱۵) همسویی دارد. همچنین به شکل غیرمستقیم نیز با یافته‌های پژوهش نزو و دزوریلا (۲۰۰۱)، فولر و کاپلان (۲۰۰۴)، سایمون (۲۰۰۷)، رسلان و همکاران (۲۰۱۷)، مارگونایاسا و همکاران (۲۰۱۹) و زیدنی و همکاران (۲۰۲۰) همپوشانی دارد. آن‌ها در پژوهش خود به این نتیجه دست یافتند که سبک‌های حل مسأله با توانایی افراد در حل مسایل رابطه مستقیم دارد و همچنین این سبک‌ها بر تقویت مهارت‌های فردی و پردازش اطلاعات توسط حسابرسان تأثیرگذار است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تفاوت در ویژگی‌های شناختی و رفتاری حسابرسان دیوان محاسبات ایران مانند سبک‌های حل مسأله طبق نظریه شناختی و رفتاری کسیدی (۲۰۰۲)، خودکارآمدی آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین، اهمیت یافته‌های پژوهش حاضر از این جهت است که خودکارآمدی

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که در آزمون فرضیه فرعی اول، سبک اعتماد بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر مثبت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه دوم تأثیرگذاری قرار دارد. برپایه ادبیات نظری پژوهش، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک برای حل مشکلات و تصمیم‌گیری‌ها به توانایی‌های خود اعتقاد دارند که این ویژگی‌ها می‌تواند موجب افزایش انگیزه‌های آنان برای کسب دانش تخصصی و مهارت‌های حرفه‌ای شود و در نتیجه خودکارآمدی افزایش و موجب ارتقا کیفیت حسابرسی شود. در آزمون فرضیه فرعی دوم، سبک گرایش بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر مثبت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه سوم تأثیرگذاری قرار دارد. برپایه ادبیات نظری، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک تلاش می‌کنند به شکل مستقیم با مشکلات مقابله کنند و با نگرش مثبت به مسائل می‌اندیشند که این ویژگی‌ها موجب افزایش خودکارآمدی آنان می‌شود. در آزمون فرضیه فرعی سوم، سبک مهارت‌گری بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر منفی در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه پنجم تأثیرگذاری قرار دارد. برپایه ادبیات نظری، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک به دلیل عدم کنترل شخصی یا درونی برای مقابله با مشکلات، در انجام هرگونه فعلی ضعیف عمل می‌کنند که این ویژگی‌ها تأثیر منفی بر خودکارآمدی آنان دارد. در آزمون فرضیه فرعی چهارم، سبک درماندگی بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر منفی در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه چهارم تأثیرگذاری قرار دارد. طبق ادبیات نظری، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک از ویژگی‌های انفعال و کنش‌پذیری در موقعیت‌های مسأله‌زا برخوردار هستند که این ویژگی‌ها تأثیر منفی بر خودکارآمدی آنان دارد. در آزمون فرضیه فرعی پنجم، سبک خلاقانه بر خودکارآمدی حسابرس تأثیر مثبت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌داری دارد. در واقع، این سبک در رتبه اول تأثیرگذاری قرار دارد. طبق ادبیات نظری، حسابرسان دیوان محاسبات در این سبک به برنامه‌ریزی و تلاش جهت اتخاذ

گیرد. برپایه نتایج به‌دست آمده در فرضیه فرعی پنجم و با توجه به ویژگی‌ها و قرار گرفتن سبک خلاقانه در رتبه اول تأثیرگذاری مثبت بر خودکارآمدی، پیشنهاد می‌شود حسابرسان دارای این نوع سبک در اولویت اصلی استخدام قرار گیرند و همچنین این گروه از حسابرسان برای بررسی‌های تحلیلی به‌کار گرفته شوند. بر اساس نتایج به‌دست آمده در فرضیه فرعی ششم و با توجه به ویژگی‌ها و قرار گرفتن سبک اجتناب در رتبه چهارم تأثیرگذاری مثبت بر خودکارآمدی، پیشنهاد می‌شود با برگزاری سمینارهای تخصصی و آموزشی برای حسابرسان دارای این نوع سبک، برای بالا بردن سبک شناختی و رفتاری حسابرسان با برخورداری از سبک اجتناب گام بردارند. بنابراین با توجه به عدم رد فرضیه اصلی پژوهش، پیشنهاد می‌شود تدابیری گرفته شود تا حسابرسان با سبک‌های خلاقانه و اعتماد به دلیل بیشترین ضریب تأثیر مثبت بر خودکارآمدی فردی و ویژگی‌های این سبک‌ها، برای کارهای تحلیلی و شهودی به‌کار گرفته شوند. چرا که وجود همخوانی بین سبک‌های شناختی و رفتاری حسابرسان دیوان محاسبات با عملکرد آنان، موجب بررسی دقیق عدم رعایت قوانین و مقررات و کیفیت صورت‌های مالی در بخش‌های دولتی می‌شود که سرانجام کیفیت حسابرسی دولتی، بهبود می‌یابد.

برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود، تأثیر سبک‌های حل مسأله بر بی‌طرفی حسابرس یا سایر جنبه‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و همچنین تأثیر این سبک‌ها بر پیشرفت تحصیلی دانشجویان حسابداری نیز، مورد بررسی قرار گیرد. در واقع، محدودیت ذاتی پرسش‌نامه در جمع‌آوری داده‌های پژوهش و گرایش پایین پاسخ‌دهندگان برای تکمیل پرسش‌نامه توسط جامعه آماری پژوهش، می‌تواند به عنوان محدودیت پژوهش شمرده شود.

حسابرسان دیوان محاسبات ایران را متأثر از سبک‌های حل مسأله بر اساس این نظریه می‌شناسد. بنابراین با توجه به مبانی نظری بیان شده و یافته‌های این پژوهش، نتایج این پژوهش مفاهیم این نظریه را وارد متون پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی دولتی می‌کند. همچنین با در نظر گرفتن فرضیه‌های آزمون شده در این پژوهش، پیشنهادهای کاربردی این پژوهش به شرح زیر است:

به دیوان محاسبات ایران پیشنهاد می‌شود بر اساس نتایج به‌دست آمده در فرضیه فرعی اول و با توجه به ویژگی‌ها و قرار گرفتن سبک اعتماد در رتبه دوم تأثیرگذاری مثبت بر خودکارآمدی، حسابرسان دارای این نوع سبک برای کارهای چندانگانه (تحلیلی و شهودی) به‌کار گرفته شوند. برپایه نتایج به‌دست آمده در فرضیه فرعی دوم و با توجه به خصوصیات و قرار گرفتن سبک گرایش در رتبه سوم تأثیرگذاری مثبت بر خودکارآمدی، پیشنهاد می‌شود اولویت ارتقا رتبه شغلی حسابرسان دارای این نوع سبک افزون بر تمرکز به مهارت‌های فنی و قبولی در آزمون رتبه‌بندی کارکنان حرفه‌ای، پس از سبک‌های خلاقانه و اعتماد باشد. بر اساس نتایج به‌دست آمده در فرضیه فرعی سوم و با توجه به قرار گرفتن سبک مهارگری در رتبه دوم تأثیرگذاری منفی بر خودکارآمدی، پیشنهاد می‌شود با برگزاری کارگاه‌های آموزشی مناسب، اقدامات لازم برای تقویت و پیشرفت سبک شناختی و رفتاری این نوع حسابرسان فراهم شود. بر اساس نتایج به‌دست آمده در فرضیه فرعی چهارم و با توجه به قرار گرفتن سبک درماندگی در رتبه اول تأثیرگذاری منفی بر خودکارآمدی، پیشنهاد می‌شود با برگزاری کارگاه‌های آموزشی مناسب برای حسابرسان دارای این نوع سبک، اثرات مخرب ویژگی‌های سبک درماندگی نظیر انفعال و عدم توانایی روبرویی موفقیت‌آمیز حسابرس در وضعیت‌های مسأله‌زا بر تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی مورد گوشزد قرار

References

- Afifah, U; Sari, R.N; Anugerah, R; & Sanusi, Z.M. (2015). The Effect of Role Conflict, Self-efficacy, Professional Ethical Sensitivity on Auditor Performance with Emotional Quotients Moderating Variable. *Procedia Economics and Finance*, 31(2), 206-212.
- Aghaousefi, A.R; & Sharif, N. (2011). The relationship between problem-solving styles and personal well-being. *Journal of Thought and Behavior*, 6(22), 79-88. (In Persian).
- Ajzen, I. (2005). Attitudes, personality, and behavior. Berkshire: Open University Press, 17, 183-211.
- Amjadi, A; Gerks, M; Bukharaian Khorasani, M; & Matoofi, A. (2020). the effect of the expertise of auditors of the Court of Audit with the mediating role of quality audit performance. *Journal of Auditing Knowledge*, 20(80), 315-332. (In Persian).
- Bakir, I. (2000). Effect of Analytical Review Results, Optimism and Pattern for Coping on Audit Effort of accounting estimates. Ph.D. thesis, Concordia University.
- Brown, J.E; & Mann, L. (1991). Decision-making competence and self-esteem: A comparison of parents and adolescents. *J Adolescence*, 14(4), 363-371.
- Cassidy, T. (2002). Problem-solving style, achievement motivation, psychological distress, and response to a simulated emergency. *Counselling Psychology Quarterly*, 15(4), 325-332.
- Chin, w.w. (1998). Issues and opinions on structural equation modeling. *MIS Quarterly*, 22(1): vii-xvi.
- Djaddang, S; Lyshandra, S.h; Wulamdjani, H; & Sulistiawarni, E. (2018). The Relationship between Self-Efficacy towards Audit Quality with Individualism Culture as Mediates: Evidence from Indonesia. *The International Journal of Social Sciences and Humanities Invention*, 5(04), 4577-4583.
- Duff, A. (2004). The Role of Cognitive Learning Styles in Accounting Education: Developing Learning Competencies. *Journal of Accounting Education*, 22(1), 29-52.
- Dzurilla, T.J; & Sheedy, C.F. (1992). the relation between social problem-solving ability and subsequent level of academic competence in college students. *Cognitive Therapy and Research*, 16(5), 589-599.
- Elliot, T.R; Shewchuk, R.M; & Richards, J.S. (1999). The Care is given social problem-solving abilities and family member adjustment to recent onset physical disability. *Rehabilitation Psychology*, 44(1), 104-123.
- Fuller, L.R; & Kaplan, S.E. (2004). A note about the effect of auditor cognitive style on task performance. *Behavioral Research in Accounting*, 16, 131-143.
- Gheyassi, A. (2015). Relationship between self-esteem, problem-solving styles, and self-efficacy among agricultural and natural resource students at Zabul University. *Journal of Agricultural Education Administration Research*, 34, 53-64.
- Gloudmens, H.A; Schalk, R.M; & Reynaert, W. (2012). The relationship between Critical Thinking Skills and Self-efficacy of Beliefs in Mental Health nurses. *Journal of Applied Science*, 33(3), 275-290.
- Glover, S.M; & Prawitt, D.F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing*, 2(8), 1-16.
- Gregory, P. (2010). The Psychology of Chronic Fatigue Syndrome: Hallmark Press.
- Henry, J.D; & Crawford, J.R. (2005). The short-form version of the Depression Anxiety Stress Scales (Dass-21): Construct validity and normative data in a large non-clinical sample. *British Journal of Clinical Psychology*, 44, 227-239.
- Hooman, H.A. (2015). Modeling structural equations using LISREL software (with modifications). Seventh Edition, Tehran: Samat Publications (in Persian).
- Javidi, K; Royaei, R.A; Talebnia, G; & BaniMahd, B. (2019). Investigating the Effect of Psychological Distance on Judgment and Decision Making in Accounting. *Management Accounting Quarterly*, 12(40), 81-95 (in Persian).
- Largo-Wight, E. (2004). Gender differences in problem-solving abilities: Implications for health promotion.

- Department of Health Education & Behavior, University of Florida, FLG room 5, Stadium Road, Gainesville, FL 32611, (352) 392-0583.
- Lunenburg, F.C. (2011). Self-efficacy in the workplace: Implications for motivation and performance. *International Journal of Management, Business, and Administration*, 14(1), 1-6.
- Margunayasa, I.G; Dantes, N; Marhaeni, A; & Sumatra, I.W. (2019). The Effect of Guided Inquiry Learning and Cognitive Style on Science Learning Achievement. *International Journal of Instruction*, 12(1), 737-750.
- Nemati Koshteli, R. (2020). The Impact of Kirton Cognitive Learning Strategies on Fraud Risk Assessment (Case Study: Auditors of the Court of Audit). *Journal of Public Accounting*, 7(2): 79-94 (in Persian).
- Nemati Koshteli, R; Hamidian, M; Jafari, S; & Sraf, M. (2020). The Impact of Auditors' Cognitive Styles on Fraud Risk Assessment (Test of Gregorc's Energy Theory). *Journal of Value and Behavioral Accounting*, Kharazmi University, 5(9), 1-33 (in Persian).
- Nemati Koshteli, R; Hamidian, M; Jafari, S; & Sraf, M. (2020). The effect of auditors' cognitive styles on fraud risk assessment (Test of Kolb Experimental Learning Theory). *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(34), 253-275 (in Persian).
- Nezu, A; & Dzurilla, N. (2001). Problem-solving training. In S. Kdobsor (Ed.), *Handbook of cognitive-behavioral therapies*, New York: Guilford Press.
- Ogunyemi, A.O; & Mabekoje, S.O. (2007). Self-efficacy, risk-taking behavior, and mental health as predictors of personal growth initiative among university undergraduates. *Journal of Research in Educational Psychology*, 12, 349-362.
- Oldfield, R.C. (1971). The assessment and analysis of handedness: The Edinburgh Inventory. *Journal of Neuropsychologia*, 9(1), 97-113.
- Ott, R.L; Mann, M.H; & Moores, C.T. (1990). An empirical investigation into the interactive effects of student personality traits and method of instruction (Lecture or CAI) on student performance in elementary accounting. *Journal of Accounting Education*, 8(1), 17-35.
- Pajares, F. & Urdan, T. (2006). Self-Efficacy Belief of Adolescents. Retrieved at www.infoagepub.Com/Self-Efficacy-Beliefs-of-Adolescents.
- Parker, S.K. (1998). Enhancing role breadth self-efficacy: The roles of job enrichment and other organizational interventions. *Journal of Applied Psychology*, 83(6), 835-852.
- Pincus, K.V. (1990). Auditor individual differences and fairness of presentation judgments auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 9(3), 150-166.
- Raslan, I; Hegazy, M; & Eldawla, M.K. (2017). Quality Control Elements and Auditor Fraud Risk Assessment: An Experimental Study. *Journal of Accounting and Finance*, 16(2), 157-178.
- Reinhold, R. (2008). Zig-Zag Problem Solving Model. [http:// www. Personality pathways. com/article/problemsolve.html](http://www.Personalitypathways.com/article/problemsolve.html).
- Reynaldo, A.C. (2021). Learning Styles and Preferred Learning Modalities in the New Normal. *Open Access Library Journal*, 8(4), 1-14.
- Riggs, M; & Knight, P.A. (1994). The impact of perceived group success failure on motivational beliefs and attitudes: A causal model. *Journal of Applied Psychology*, 79, 755-766.
- SaediGaraghani, M; & Naseri, A. (2016). The effect of personality type on the auditor's professional judgment in allocating time budget to accounts containing estimates. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, Kharazmi University, 2(3), 169-184 (in Persian).
- Safarzadeh, M.H; & Hoshmand Kashani, A. (2020). Characteristics of the auditor and their effect on audit quality. *Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, 17(68), 145-165 (in Persian).
- Safarzadeh, M.H; Sajjadi, S.H; & Shabani, M. (2020). The effect of personality type on audit quality. *Journal of Public Accounting*, 2(12), 151-168 (in Persian).
- Saha, S; & Sharma, R.R.K. (2019). The impact of personality and cognitive style of managers on their work types. *Journal of Management Development*, 38(1), 58-71.

- Seif, A.A. (2011). *New Educational Psychology: Learning Psychology*. Tehran: Doran Publications (in Persian).
- Sekerka, L; & Bagozzi, R. (2015). Moral courage in the workplace: moving to and from the desire and decision to act. *Business Ethics: A European Review*, 16(2), 132-149.
- Simon, H. (2007). Information processing theory human problem-solving. In w. ESTES (ed). *Handbook of learning and cognitive processes*, V 15. Lawrence Erlbaum Associates.
- Stajkovic, A.D; & Luthans, F. (1998). Self-efficacy and work-related performance: A meta-analysis. *Psychological Bulletin*, 124, 240-261.
- Summers, S.L; Sweeny, J.T; & Wolk, C.M. (2000). Problem-Solving Style and Fit in Consulting and Auditing. *Journal of Information Systems*, 14(1), 1-15.
- Tang, S; Huang, S; Zhu, J; Huang, R; Tang, Z; & Hu, J. (2019). Financial self-efficacy and disposition effect in investors: The mediating role of versatile cognitive style. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2018.02705>, page 6.
- 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.
- Wolk, C.M; Schmidt, T; & Sweeny, J.T. (1997). Accounting educators' problem-solving style and their pedagogical perceptions and preferences. *Journal of Accounting Education*, 15 (4), 469-483.
- Woolfolk, A. (2004). What do teachers need to know about Self-Efficacy? Paper presented at the annual meeting of the American Educational Research Association, San Diego, CA.
- Younas, T; & Ashraf, S. (2016). Problem-solving styles as a predictor of life satisfaction among university students. *Pakistan Journal of Psychological Research*, 31(1), 209-222.
- Zydney, J.M; Warner, Z; & Angelone, L. (2020). Learning through experience: Using design-based research to redesign protocols for blended synchronous learning environments. *Computers & Education*, 143(1), 103-125.



Developing a Model for Performance-Based Budgeting Implementation in Ministry of Cultural Heritage, Tourism and Handicrafts

Mahdi Zare Bidoki¹, Habibollah Nakhaei^{*2}, Ghodratollah Talebnia³, Mahmoud Moeinadin⁴

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management, Accounting and Economics, Birjand Branch, Islamic Azad University, Birjand, Iran. (dmk.zare@gmail.com).

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Accounting and Economics, Birjand Branch, Islamic Azad University, Birjand, Iran. (habibollahnakhaei@yahoo.com).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Accounting and Economics, Sciences and Researches Branch, Islamic Azad University, Iran. (Gh_talebnia@yahoo.com).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Accounting and Economics, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran. (mahmoudmoein@iauyazd.ac.ir).

Corresponding Author:

Habibollah Nakhaei

Email: habibollahnakhaei@yahoo.com

Received: 2022/03/08

Accepted: 2022/07/27

How to Cite:

Zare Bidoki, M; Nakhaei, H; Talebnia, GH; Moeinadin, M; (2022). Developing a Model for Performance-Based Budgeting Implementation in Ministry of Cultural Heritage, Tourism and Handicrafts, *Governmental Accounting*, 9 (17), 69-100.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The present study aimed to provide a model for implementing performance-based budgeting in the Cultural Heritage, Handicrafts and Tourism Organizations using Delphi techniques and a Hierarchical Analysis Process based on Fuzzy approaches.

Research Method: In the first step, for the coherence and collection of experts' mental knowledge, by conducting library studies, various resources are prepared based on the approved budget (regulations for creating, modifying, completing, grading and rating tourism facilities and supervising them) and the primary effective factors in sharing financial resources identified by the consensus of 20 experts (as the initial Delphi panel) was discussed. Then, the effective criteria in sharing financial resources were 130 criteria, which were classified into 10 factors. In the next step, to identify the mentioned effective factors using the Fuzzy Delphi technique and consensus of experts (as Delphi secondary panel), their effectiveness in the distribution of financial resources was investigated.

Research Findings: 24 criteria were ranked using the Fuzzy Hierarchical Analysis technique, with the three criteria of "national and global registration of cultural, historical and natural movable artifacts", "number of globals registered works" and "climate and territorial climate" as the most important criteria in sharing financial resources identified. Finally, using the weights specified in the fuzzy analytical hierarchical process stage, the resource sharing index of each provincial unit was determined and the formula for determining the share rate was presented. Also, the research model was drawn in the form of a pyramid with a triangular base, three aspects of which are related to the specialized criteria of cultural heritage; Handicrafts; Tourism and at the base of the pyramid, the general criteria apply to all units.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Based on the suggested model, effective criteria in the allocation of financial resources can be considered in the three aspects of cultural heritage, handicrafts and tourism on the basis of support levels. Also, the national and global registration of cultural, historical and natural movable historical artifacts is of the highest importance in the distribution of financial resources to the units.

Keywords: Budgeting Model, Cultural Heritage Organization, Tourism & Handicrafts, Fuzzy Analytic Hierarchy Process, Fuzzy Delphi.

JEL Classification: H61, H72.



«مقاله پژوهشی»

ارائه الگوی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در وزارت میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری

مهدی زارع‌بیدکی^۱، حبیب‌الله نخعی^{۲*}، قدرت‌الله طالب‌نیا^۳، محمود معین‌الدین^۴

چکیده

موضوع و هدف: پژوهش حاضر با هدف ارائه الگویی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی با استفاده از تکنیک‌های دلفی و فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی بر اساس رویکردهای فازی انجام شد.

روش پژوهش: در گام اول برای انسجام و گردآوری دانش ذهنی خبرگان، با انجام مطالعات کتابخانه‌ای، منابع مختلفی بر اساس بودجه مصوب ابلاغی (آیین‌نامه ایجاد، اصلاح، تکمیل، درجه‌بندی و نرخ‌گذاری تاسیسات گردشگری و نظارت بر آنها) تهیه و عوامل نخستین مؤثر در تسهیم منابع مالی شناسایی شده با اجماع ۲۰ تن از خبرگان (به عنوان پانل اولیه دلفی) به بحث و تبادل نظر گذاشته شد. سپس معیارهای مؤثر در تسهیم منابع مالی جمعاً به تعداد ۱۳۰ معیار که در ۱۰ عامل دسته‌بندی شدند. در گام بعدی برای شناسایی عوامل مؤثر یادشده با استفاده از تکنیک دلفی فازی و اجماع خبرگان (به عنوان پانل ثانویه دلفی) به بررسی تاثیرگذاری آنها در توزیع منابع مالی پرداخته شد.

یافته‌های پژوهش: با رتبه‌بندی ۲۴ معیار تأییدشده با استفاده از تکنیک تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، سه معیار «ثبت ملی و جهانی آثار منقول تاریخی فرهنگی و طبیعی»، «تعداد آثار ثبت جهانی شده» و «آب و هوا و اقلیم سرزمینی» به عنوان مهم‌ترین معیار در تسهیم منابع مالی مشخص شدند. در نهایت با استفاده از وزن‌های مشخص‌شده در مرحله تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، شاخص تسهیم منابع هر واحد استانی مشخص و فرمول تعیین قدرالسهم ارائه شد. همچنین الگوی پژوهش در قالب یک هرم با قاعده مثلثی ترسیم شد که سه رویه آن مربوط به معیارهای تخصصی میراث فرهنگی، گردشگری، صنایع دستی و در قاعده هرم، معیارهای عمومی مربوط به تمام واحدها است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: بر اساس الگوی پیشنهادی، معیارهای مؤثر در تسهیم منابع مالی را می‌توان در سه ضلع میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی بر روی قاعده سطوح پشتیبانی در نظر گرفت. همچنین ثبت ملی و جهانی آثار منقول تاریخی فرهنگی و طبیعی، دارای بالاترین اهمیت در تسهیم منابع مالی به واحدها است.

واژه‌های کلیدی: الگوی بودجه‌ریزی، وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی، دلفی فازی، تحلیل

سلسله‌مراتبی فازی.

طبقه‌بندی موضوعی: H61, H72.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، حسابداری و اقتصاد، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران. (dmk.zare@gmail.com)

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، حسابداری و اقتصاد، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران. (habibollahnakhaei@yahoo.com)

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، حسابداری و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (Gh_talebnia@yahoo.com)

۴. عضو هیأت علمی و دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، حسابداری و اقتصاد، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. (mahmoudmoein@iauyazd.ac.ir)

نویسنده مسئول:

حبیب‌الله نخعی
رایانامه:

habibollahnakhaei@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۰۵

استناد به مقاله:

زارع‌بیدکی، مهدی؛ نخعی، حبیب‌الله؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ معین‌الدین، محمود؛ (۱۴۰۱). ارائه الگوی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در وزارت میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری، حسابداری دولتی، ۹ (۱۷)، ۷۰-۱۰۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)



مقدمه

برای ارائه خدمات به بخش عمومی، نیاز به یک برنامه دقیق و بالغ برای دستیابی به حداکثر نتیجه ممکن است. برنامه دولت برای اجرای امور مالی سازمان‌ها یا مناطق جغرافیایی و استان‌ها، در قالب بودجه ترسیم می‌شود که نشان‌دهنده وظایف و کارکردهای دولت در اجرای امور عمومی و مسؤلیت‌هایش است (ویگونا و همکاران^۱، ۲۰۱۷). بودجه به عنوان مهم‌ترین سند مالی عملیات دولت، نقش مهمی را در دستیابی به اهداف برنامه‌های درازمدت توسعه کشورها دارد و ستون اصلی توسعه خط‌مشی و پاسخگویی در هر کشوری است (داونز و همکاران^۲، ۲۰۱۷) با این حال، ارزیابی نظام بودجه‌ریزی در ایران نشان‌دهنده ناکامی این نظام است (کردستانی، ۱۳۹۸ و پورغفار و همکاران، ۱۴۰۱). از این رو، تلاش برای بهبود آن، همواره مورد توجه بوده است (وارن و همکاران، ۲۰۱۴ و کرامتی و بیات، ۱۳۹۵). غیرعملیاتی و شفاف‌نبودن و عدم دستیابی به اهداف مورد نظر، از اشکالات اساسی نظام بودجه‌ریزی دستگاه‌های اجرایی دولتی است (کروهان^۳، ۲۰۱۳ و رایسنسون، ۲۰۰۵). به همین خاطر امروزه دستگاه‌های اجرایی دولتی و نهادهای عمومی به دلیل افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد خود، به رویکردهای نوین مدیریت از جمله تغییر نظام‌های بودجه‌بندی خود به نظام‌های عملکردمحور روی آورده‌اند.

استفاده از اطلاعات عملکردی که محور بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است، منجر به توسعه مباحث سیاسی و تصمیم‌گیری، آگاه‌سازی تصمیم‌گیرندگان در کلیه مراحل فرآیند بودجه‌ریزی، افزایش مسؤلیت پاسخگویی از طریق تقویت ارتباطات و شفافیت، بهبود خدمات عمومی و ارتقاء بیشتر آگاهی عمومی می‌شود (هجال مقربای^۴، ۲۰۱۹). افزون بر این در پژوهش‌های متعددی (مانند سیاویه و همکاران^۵، ۲۰۱۶؛ پرادانا و سوپادمی^۶، ۲۰۱۸؛ دی‌جانلی و سبحان^۷، ۲۰۱۹) و سوهارتینی و همکاران^۸ (۲۰۱۹)، تأثیر مثبت بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود عملکرد تأکید شده است. نظام بودجه‌ریزی عملیاتی هم بر اثربخشی و هم بر کارایی بودجه توجه دارد و سبب استفاده بهینه از منابع می‌شود (واعظ‌قاسمی و همکاران، ۱۳۹۷؛ پورعلی و کاکوان، ۱۳۹۵؛ قلی‌زاده و کهن‌روز، ۱۳۹۴).

اجرای کارایی بودجه و مدیریت منابع مالی از دغدغه‌های کلیدی دولت‌ها در سده کنونی به‌شمار می‌روند (بروزاده زواره و همکاران، ۱۴۰۰). غیرعملیاتی و شفاف‌نبودن (واعظ‌قاسمی و همکاران، ۱۳۹۷؛ کرامتی و بیات، ۱۳۹۵؛ فروغی و همکاران، ۱۳۹۱)، عدم انطباق فعالیت‌های بودجه‌ای با خدمات تعریف‌شده دستگاه اجرایی، نبود شاخص‌های ملموس قابل‌ارزیابی برای هر فعالیت بودجه‌ای و عدم دسترسی سریع به اطلاعات هزینه‌کرد شاخه‌های

استانی (بروزاده زواره و همکاران، ۱۴۰۰) مهم‌ترین چالش و اشکال اساسی نظام بودجه‌ریزی کشور است. هرچند از دیدگاه حاکمیت سیاسی کشور، بیشتر دشواری‌ها و مسائل بودجه‌ای ایران، معلول نارسایی‌های منابع، انگاشته می‌شود اما تحلیل ساختارها و عملکردهای بودجه‌ای در مقایسه با منابع و امکانات مالی دولت‌ها، بیانگر ناکارآمدی‌های ساختاری در فرآیند انتخاب اولویت‌ها و نحوه تخصیص بودجه است (واعظ‌قاسمی و همکاران، ۱۳۹۷). بنابراین دولت به سمت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و روش‌های نوین در تسهیم منابع حرکت کرده و به استناد قوانین، مقررات و ضوابط موجود در حال حاضر مبنای بودجه‌بندی عملیاتی ملاک عمل است (پورعلی و کاکوان، ۱۳۹۵).

وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی و پیش از آن سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری همواره با محدودیت‌های بودجه‌ای روبرو بوده است. بنابراین نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را مطابق با اسناد بالادستی و نظام کلان بودجه‌ریزی کشور مورد توجه قرار داده است. چالش‌های مختلفی همچون: نبود شاخص‌ها و معیارهایی برای تسهیم منابع و تخصیص بودجه، عدم استقرار سیستم حسابداری تعهدی، عدم توانایی در محاسبه بهای تمام‌شده خدمات در بخش میراث فرهنگی، مهم‌ترین موانع اجرای آن است، به‌گونه‌ای که در برخی از موارد در عمل قابلیت اجرایی ندارد. بنابراین این پژوهش در گام اول، به دنبال شناسایی عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی است. منظور از عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی، عواملی است که به هر شیوه ممکن در مصرف منابع مالی بر اساس شرح هزینه وابسته تأثیرگذار بوده و در حال حاضر مبنای تعیین قدرالسهم واحدهای تابعه در سطح کشور و استان‌های تابعه ملاک محاسبه قرار نمی‌گیرد (جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴). پس شناسایی عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی و تخصیص بودجه به واحدهای تابعه و رتبه‌بندی این عوامل با استفاده از جمع‌آوری نظرات خبرگان ضروری است.

بر اساس مطالعات و پژوهش‌های مختلف الگوهای سستی تخصیص بودجه و تسهیم منابع مالی، کارا و مناسب نیست (رجبی، ۱۳۹۱؛ رحمانی‌فضلی و عرب‌مازار، ۱۳۹۵) و بنابراین در سال‌های اخیر، مسأله بودجه‌ریزی با توجه به رویکردهای نوین علمی در راستای تحقق اهداف کلان اقتصادی و یا هر سازمانی، به عنوان یکی از مهم‌ترین اولویت‌های برنامه‌ریزان، سیاست‌گذاران و تصمیم‌سازان بوده است. به همین منظور بودجه‌ریزی از حالت سستی و عملیاتی به روش‌های نوین مدل‌های ریاضی و پژوهش عملیاتی گرایش پیدا کرده است (رحمانی‌فضلی و عرب‌مازار، ۱۳۹۵). مرور گسترده ادبیات بودجه‌ریزی نشان از تلاش پژوهشگران بسیاری پیرامون طراحی مدل ریاضی بوده است و نتایج این پژوهش‌ها بر اثربخشی مدل‌های ریاضی ارائه‌شده در

5. Syawie et al.
6. Pradana and Supadmi.
7. Djaelani and Subhan.
8. Suhartini, et al.

1. Wiguna, et al.
2. Downes et al.
3. Kurrohman.
4. Hijal-Moghrabi.

پژوهش حاضر به بررسی وضعیت بودجه‌ریزی در وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی کشور می‌پردازد و سپس با مراجعه به پژوهش‌های موجود و نیز کسب آرای خبرگان معیارهای مؤثر در تخصیص بودجه که مورد اجماع خبرگان است، برای تخصیص بهینه بودجه به سازمان‌ها و واحدهای تابعه ارائه می‌دهد. در ادامه به منظور ارائه الگوی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی در وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی، از تکنیک‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره و استفاده از منطق فازی، الگوی پیشنهادی را ارائه می‌کند. این پژوهش به دنبال ارائه مدل مناسب برای تسهیم منابع مالی با استفاده از تکنیک‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره و رویکرد فازی است. در ادامه ابتدا به مبانی نظری و ارائه پیشینه پژوهش‌های انجام‌گرفته در این حوزه پرداخته می‌شود، سپس روش‌شناسی پژوهش تبیین و بر اساس این روش، یافته‌های پژوهش ارائه خواهد شد. در انتها نتایج به‌دست‌آمده از تحلیل‌ها، بحث، نتیجه‌گیری و جمع‌بندی می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (بودجه‌ریزی عملیاتی) به عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقای کارایی و اثربخشی مصرف منابع سازمانی مورد توجه جدی دولت‌ها در سطوح ملی و محلی بوده است. در این نظام اعتبارات بودجه‌ای بر پایه عملکرد واحدهای سازمانی در راستای تولید خروجی‌ها (محصولات و خدمات) یا همان اهداف کوتاه‌مدت و یا دستیابی به پیامدها و یا همان اهداف بلندمدت، تخصیص می‌یابد و بدین ترتیب سازمان به سمت افزایش شفافیت در شیوه مصرف منابع برای انجام فعالیت‌ها، تولید خروجی‌ها و دستیابی به اهداف و راهبردها و نیز پاسخگویی بیشتر سوق می‌یابد (قلی‌زاده و کهن‌روز، ۱۳۹۴).

تعیین بودجه دستگاه‌ها از سال ۱۳۴۳ که وظیفه بودجه‌ریزی از وزارت امور اقتصاد دارایی کشور (مالیه قدیم) به سازمان برنامه و بودجه (دفتر مرکزی سابق) واگذار و به صورت برنامه‌ای آغاز شد و به تدریج روند تکاملی خود را سپری کرد. در سال ۱۳۵۱ قانون برنامه و بودجه کشور به تصویب قوه مقننه رسید و به موجب بند ۴ ماده ۱، بند ۸، بند ۱۳، بند ۱۴ و بند ۱۹ این قانون دستگاه‌های اجرایی مکلف شدند، برنامه و بودجه سالانه خود را که شامل فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی است، به سازمان پیشنهاد کنند و سازمان نیز با توجه به هدف‌ها و سیاست‌های نوشته شده در برنامه پنج ساله، هدف‌های مشخص و عملیات

تخصیص بودجه و منابع مالی تأکید دارد (آذر و نجفی، ۱۳۹۰؛ آذر و خدیور، ۱۳۹۰؛ آذر و همکاران، ۱۳۹۳).

فنون ریاضی روش‌هایی هستند که امکان تخصیص بهینه منابع محدود به فعالیت‌های رقیب را فراهم می‌کند، از طرفی به دلیل پیچیدگی‌های مرتبط با بودجه‌ریزی و تخصیص منابع به نیازها و اهداف و مصرف امکانات مالی در آینده، نمی‌توان با استفاده از روش‌های ذهنی به تخصیص و تسهیم بودجه اقدام کرد و بنابراین استفاده از مدل‌ها و فنون ریاضی در این زمینه اثربخش و کارآمد خواهد بود. پژوهش‌هایی مانند عزیز و شاه^۱ (۲۰۲۱)، والا-کروز و همکاران (۲۰۲۰)^۲، آرامش و همکاران (۱۳۹۷)، رحمانی‌فضلی و عرب‌مازار (۱۳۹۵)، آذر و همکاران (۱۳۹۲) و آذر و قشقای (۱۳۸۹) تاییدکننده این امر است. از این رو، بنا به اهمیت علمی‌تر و کارآمدتر کردن روش‌های فعلی تخصیص اعتبار، بررسی برای طراحی مدلی مناسب که همه عوامل را لحاظ کند، ضروری است.

به طور کلی در ایران به دلیل فقدان شاخصه‌های مؤثر و غیرعملیاتی بودن، نظام بودجه‌ریزی نتوانسته نقش اثربخش خود در توسعه و پاسخگویی عمومی را به خوبی ایفا کند و توجه به رویکرد نوین بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در این جهت بوده است. بنابراین به دلیل محدودیت منابع بودجه‌ای کشور، توجه به شناسایی شاخصه‌های مؤثر در تخصیص بودجه و استفاده از الگوهای کارا و اثربخش نظیر مدل‌های ریاضی، بیش از پیش مورد تأکید قرار گرفته است. بر اساس ضرورت پژوهش و خلاء دانشی در این زمینه، مهم‌ترین اهداف این پژوهش می‌تواند به موارد زیر اشاره کرد:

۱) شناسایی عوامل مؤثر در تخصیص منابع مالی واحدهای مورد پژوهش؛

۲) رتبه‌بندی و تعیین سطح اهمیت عوامل شناسایی شده؛

۳) معرفی یک مدل یا الگوی ساده و قابل فهم که روش جدیدی

برای تعیین قدرالسهم بودجه سایر رده‌ها قرار گیرد.

هم‌چنین از آنجایی که این پژوهش از نوع اکتشافی است به جای تدوین فرضیه‌ها به طراحی پرسش‌های پژوهش می‌پردازد که عبارتند از:

۱- تخصیص منابع با چه معیارهایی می‌تواند در وزارت

میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی انجام شود؟

۲- مدل مناسب برای بودجه‌ریزی بر مبنای معیارهای

متنوع و مؤثر شناسایی شده در تخصیص اعتبارات

وزارت میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری

کشور چیست؟

(آذر، ۱۳۷۴). چارلز کوپر (۱۹۷۱) مدلی را برای تخصیص بودجه در ارتش آمریکا به نام مدل تجزیه اهداف تولید شده ارائه داد که به عنوان معتبرترین مدل ریاضی ارائه شده در بوجه شناخته می‌شود و مدلی سلسله‌مراتبی و چندمرحله‌ای است (آذر، ۱۳۷۵). لی و شیم (۱۹۸۴) مبتنی بر برنامه‌ریزی آرمانی، مدلی برای بودجه‌ریزی بر پایه صفر ارائه دادند. مدل جامع بورتن و همکاران برای کاربرد در دوره‌های زمانی کوتاه‌مدت و بلندمدت کاربرد دارد و همانند مواد و تجهیزات، بودجه را به عنوان یک منبع در ارائه کالا و خدمات در نظر می‌گیرد. مسأله دوره زمانی، همیشه یکی از مسائل مورد توجه پژوهشگران بوده و تلاش داشته‌اند تا بودجه‌ریزی برای دوره زمانی بیش از یک سال بتواند تعمیم دهند. بر اساس بسیاری از مطالعات انجام گرفته، طراحی مدل ریاضی بودجه تحت تأثیر عواملی چون ساختار بودجه و انتظارات مدیریت و تصمیم‌گیران و افق برنامه‌ریزی (زمان) است. در ایران نیز و به ویژه در سازمان‌های دولتی، اصل سالانه بودن بودجه، معمول‌ترین اصل در بودجه‌ریزی است و بودجه‌های دولتی به سختی بر اساس افق برنامه‌ریزی تنظیم می‌شوند (آذر، ۱۳۷۸). پیدگون (۲۰۱۰) انواع روش‌های بودجه‌ریزی را به شرح زیر ارائه می‌کند:

۱- بودجه‌ریزی متداول (سنتی)

در بودجه‌ریزی متداول هدف‌ها و تاکیدات، تنها به ابزار مالی و حسابداری دریافت‌ها و پرداخت‌های بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات تنها معطوف به «دستگاه-مواد هزینه» منتهی می‌شود و نقش مجلس و پارلمان در بررسی بودجه تنها متوجه حفظ و کنترل مخارج دولت در چهارچوب اعتبارات مصوب است که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده باشد و هر هزینه‌ای در محل و مواد خود به مصرف رسیده باشد (آرامش و همکاران، ۱۳۹۷).

۲- بودجه‌ریزی افزایشی^۲

این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم‌گیری انطباق دارد، برپایه این روش به منظور تصمیم‌گیری جدید به تصمیم‌هایی که بیشتر در زمینه مورد نظر گرفته شده، مراجعه می‌کند و با توجه به نیازهای موجود، تغییراتی جزئی در آن‌ها بوجود می‌آورد. بودجه‌ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پردردسر بودجه‌نویسی سالانه ابداع شده است. با این کار هر سال دوباره از اول اقدام به کار بودجه‌نویسی نمی‌شود، بلکه بودجه‌ریزان، با قبول بودجه سال گذشته

اجرای سالانه دستگاه‌ها را در قالب برنامه سالانه دولت به همراه بودجه کل کشور به مجلس تقدیم کند. دستگاه‌ها نیز موظف هستند پس از تصویب برنامه و بودجه سالانه براساس شرح فعالیت‌ها و طرح‌های توافق شده با سازمان و در حدود اعتبارات مصوب عمل کنند. به دنبال تصویب قانون برنامه و بودجه اتفاقات مثبتی در نظام بودجه‌ریزی کشور افتاد و پایه‌های استفاده از روش‌های علمی جدید بودجه‌ریزی مانند بودجه‌ریزی برپایه عملکرد گذاشته شد. اما افزایش قیمت نفت و چندبرابری منابع مالی دولت موجب بروز بی‌انضباطی مالی در نظام بودجه‌ریزی شد و همه گام‌های جدید برداشته شده در زمینه بودجه‌ریزی به دست فراموشی سپرده شد. این وضعیت تا برنامه چهارم توسعه ادامه داشت، تا اینکه در برنامه چهارم توسعه به موجب مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ این قانون به طور کلی برای کلیه دستگاه‌ها، بودجه‌ریزی عملیاتی و محاسبه قیمت تمام شده فعالیت دستگاه‌ها مورد توجه ویژه قرار گرفت و در اجرای آن، مرحله اول بودجه‌ریزی برپایه عملکرد با عنوان شفاف‌سازی از سال ۱۳۸۵ آغاز شد (هاشمی‌نژاد گرو، ۱۳۹۵ و خداحمی، ۱۳۹۰).

بودجه به‌عنوان برنامه‌ای مالی همواره مورد توجه برنامه‌ریزان بوده است. مدل‌سازی ریاضی بودجه، به‌منظور بهینه‌کردن تخصیص آن نیز برای برنامه‌ریزی دارای اهمیت است. بدین سبب از سال ۱۳۴۰ تاکنون مدل‌های بی‌شماری برای مدل‌سازی بودجه در سازمان‌های مختلف عرضه شده است، اما همواره این پرسش مطرح بوده که رویکرد مناسب برای بودجه‌بندی چیست؟

با پیشرفت فنون ریاضی، تلاش برای صورت‌بندی بودجه در قالب مدل‌های ریاضی به منظور تخصیص بهینه بودجه شدت گرفت. استفاده از مدل‌های ریاضی، به‌ویژه با پدید آمدن بودجه‌ریزی در سال ۱۳۴۴ و رویکرد بودجه‌ریزی بر پایه صفر سازمان طرح و برنامه در سال ۱۳۵۲ فراگیر شد. بین سال‌های ۱۲۹۹ تا ۱۳۱۴ بیش از هر چیزی بر روی نظارت بر هزینه‌ها تأکید می‌شد و بودجه تنها به‌عنوان وسیله کنترل استفاده می‌شد. در این مرحله، بودجه بر اساس فصول و مواد و هزینه تهیه می‌شد. با این وجود، در سیستم بودجه طرح و برنامه به برنامه‌ریزی توجه فراوانی می‌شد و در عین حال، مدیریت و نظارت نیز صورت می‌پذیرفت. شکل مطلوب برنامه‌ریزی به صورت متمرکز است و مسؤولیت‌ها به رده‌های پایین‌تر تفویض می‌شود. روش «برنامه‌ریزی خطی» توسط جرج دانتزیگ^۱ به عنوان یک شکل کاربردی از حل مسائل ریاضی ارائه شد و در ادامه روش‌های نظریه بازی و شبیه‌سازی نیز توسعه داده شد

و تخصیص منابع است. این پیوندها می‌توانند سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت بر نتایج و دستاوردهای وابسته با مخارج عمومی را افزایش دهند (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵).

پیشینه پژوهش

تاکنون مطالعاتی در مورد تعیین شاخص‌های مؤثر در تسهیم منابع مالی سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری انجام نگرفته و یکی از جنبه‌های نوآوری این پژوهش، همین مورد است و بیشتر قریب به اتفاق پژوهش‌های موجود بر پایه لزوم به‌کارگیری روش بودجه عملیاتی است، به عنوان مثال: قلی‌زاده و کهن‌روز (۱۳۹۴)، به بررسی الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در نظام آموزش عالی کشور و کرامتی و بیات (۱۳۹۵) به ارزیابی و رتبه‌بندی ابعاد سه‌گانه توانایی، اختیار، پذیرش و مولفه‌های نه‌گانه تاثیرگذار بر اجرای بودجه‌بندی عملیاتی در شرکت‌های آب و فاضلاب ایران پرداختند. در زمینه استفاده از مدل‌های ریاضی و ارائه الگو در زمینه بودجه‌ریزی، پژوهش‌هایی انجام گرفته که مهم‌ترین آن موارد زیر است:

آذر و همکاران (۱۳۹۳) پژوهشی با عنوان «مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد: رویکرد بهینه‌سازی استوار (مورد مطالعه: دانشگاه تربیت مدرس)» با هدف ارزیابی مدل PBB، با توجه به تخصیص بودجه به برنامه‌ها براساس اهمیت هر برنامه و تخصیص بودجه به دانشکده‌ها براساس سرانه دانشجویی مصوب، انجام دادند. با در نظر گرفتن معیارهای گوناگون در دانشگاه و عدم قطعیت تصادفی موجود در تعیین پارامترهای حدود بالای بودجه در تمام سطوح دانشگاه، مدل برنامه‌ریزی آرمانی استوار در دانشگاه طراحی شد. وزن آرمان‌ها و میزان اهمیت هر برنامه براساس مقایسه‌های زوجی، توسط خبرگان تعیین شد. این مدل استوار دارای ۵ آرمان، ۱۶۲۷ محدودیت و ۱۲۳۶ متغیر تصمیم است، نتایج آرایه شده در دو سطح کلان و عملیاتی و همچنین شبیه‌سازی مدل‌ها، نشان از قابلیت بسیار بالای مدل استوار نسبت به مدل قطعی در پاسخ‌گویی به عدم قطعیت موجود در پارامترهای مسئله و همچنین مدیریت سطح ریسک تصمیم داشت.

رحمانی فضلی و عرب‌مازار (۱۳۹۵) پژوهشی را با عنوان «تخصیص بهینه استانی بودجه: رویکرد مدل برنامه‌ریزی آرمانی» انجام دادند. در این مطالعه، یک مدل برنامه‌ریزی آرمانی برای تخصیص بهینه استانی منابع بودجه در ر استای تحقق آرمان‌های عمده کلان اقتصادی و اجتماعی کشور شامل کاهش نرخ بیکاری، کاهش نابرابری درآمدی و افزایش تولید و

توجه‌شان را روی تغییرات افزایشی متمرکز می‌کنند (فوزارد^۱، ۲۰۰۱).

۳- بودجه‌ریزی بر مبنای صفر^۲

طبق معمول در فرآیند تهیه بودجه، هزینه‌های سال پیش که به مصرف رسیده به‌عنوان یک نقطه آغاز به حساب می‌آید. کار افرادی که بودجه جدید را می‌نویسند یا تهیه می‌کنند این است که چه اقلامی از بودجه را باید حذف کرد و چه فعالیت‌هایی (و بر همان اساس چه اقلامی) را باید اضافه کرد. بودجه‌بندی بر پایه صفر، توجیه دوباره هر فعالیت از پایه صفر است و برای هر فعالیت یا برنامه باید توجیهی وجود داشته باشد که آیا لازم است یا نه؟ در بودجه‌بندی بر پایه صفر، هزینه‌ها به جای اینکه بر پایه سطح جاری محاسبه شوند، از صفر شروع می‌شوند. با چنین بودجه‌ای برای هر ربالی که مصرف می‌شود باید توجیه منطقی داشته باشند (پیدگون، ۲۰۱۰).

۴- روش‌های بودجه‌ریزی جایگزین

۴-۱- بودجه‌بندی بر اساس اولویت^۳: این روش

بودجه‌ریزی، اصلاح‌شده رویکرد بودجه‌ریزی بر پایه صفر است که بر اولویت‌های سازمان تمرکز می‌کند و رشد و صرفه‌جویی در بودجه را بر این اساس تخصیص می‌دهد. این روش به‌طور مداوم و کامل، خدمات هر بخش را بررسی می‌کند و نیازمند شناسایی هدف ارائه خدمات و استانداردهای مطلوب ارائه خدمات است. بر اساس تجزیه و تحلیل هر خدمت، عناصر هزینه هر واحد را به عنوان ضروری/ بسیارمطلوب/ مفید طبقه‌بندی می‌کند و بر اساس این اطلاعات بودجه تخصیص می‌یابد (پیدگون، ۲۰۱۰).

۴-۲- نظام بودجه‌بندی طرح و برنامه^۴: با استفاده از این نظام

می‌توان برنامه‌ریزی-طرح‌ریزی و بودجه‌نویسی-اطلاعات مدیریت-کنترل مدیریت و ارزشیابی برنامه‌ای را به هم مرتبط ساخت و در عین حال نسبت به تجزیه و تحلیل سیستماتیک هر یک از عناصر تاکید کرد. در این نظام، بیش از آنکه به بودجه‌ریزی ورودی‌ها مطرح باشد، بودجه‌ریزی خروجی‌ها مطرح است (پیدگون، ۲۰۱۰).

۴-۳- بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد^۵: بودجه‌ریزی بر مبنای

عملکرد، برنامه راهبردی سازمان با توجه به اهداف و مأموریت‌های آن است که فرایندی را برای تبدیل داده‌های قابل‌سنجش به اطلاعات معنادار در خصوص نتایج برنامه‌ها فراهم می‌آورد و به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد

اساس بهره‌وری صورت گیرد. گرایش‌های نوین به رویکرد فرایندمحور در بودجه‌ریزی، مطلوبیت دوجندانی به استفاده از بهره‌وری که رویکردی فرایندی دارد، می‌دهد. مدل پژوهش با تکنیک برنامه‌ریزی آرمانی چپیشف مدل‌سازی شده است. به منظور اعتبارسنجی مدل، بهره‌وری پالایشگاه‌های گاز کشور در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ در سنج‌های منتخب محاسبه و با استفاده از میانگین نتایج حاصله در هر معیار به عنوان پارامترهای مدل ریاضی، بودجه سال ۱۳۹۵ پالایشگاه‌های گاز توسط مدل ریاضی تعیین و با بودجه واقعی مقایسه شد. نتایج تمایز خوبی میان پالایشگاه‌ها با سطوح عملکردی متفاوت قائل بود و بهبود چشمگیری در سطح دستیابی به آرمان‌ها و تابع هدف را نشان داد. بودجه تخصیص داده‌شده با مدل پژوهش حدود ۵۰ درصد صرفه‌جویی در هزینه‌ها ایجاد کرد.

هدف پژوهش امرایی و آذر (۱۴۰۰) شناسایی عوامل کلیدی و ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد بوده است. روش پژوهش به کار گرفته شده در این مطالعه آمیخته (کیفی-کمی) است. گردآوری داده‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی از طریق مصاحبه‌های عمیق با ۱۵ تن از خبرگان و صاحب‌نظران و مدیران ارشد حوزه بودجه‌ریزی و نظارت مالی بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان بازرسی، مرکز پژوهش‌های مجلس انجام و اشباع نظری حاصل شد. برای تحلیل کیفی داده‌ها از روش گردنند تئوری با مقایسه دائمی داده‌ها و کدگذاری باز، محوری و انتخابی آنها و برای تحلیل کمی داده‌ها و اعتبار سنجی مقوله‌های شناسایی شده از روش دلفی فازی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۲۱۳ مفهوم مؤثر بر نظارت و ارزیابی در قالب ۶ کد اصلی شامل مقوله محوری (کانونی) عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و در نهایت تدوین الگویی مؤثر و جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد شد. در مدل پیشنهادی ۱۰ کد اصلی «عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روان‌شناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی» مشخص شده است.

در مورد پژوهش‌های خارجی نیز پژوهشی مشابه طرح پژوهش حاضر تاکنون انجام نگرفته است. مطالعه پیشینه این موضوع نشان می‌دهد که تاریخچه آن به اواخر دهه ۱۹۵۰، یعنی زمانی که ارتش آمریکا از این نوع بودجه‌ریزی استفاده می‌کرد،

اشتغال و سطح سرمایه اجتماعی ارائه شده است. بر اساس نتایج تجربی به‌دست‌آمده از پژوهش بر پایه ده شاخص عمده شامل سهم جمعیتی استان، سهم تولید ناخالص داخلی استان از کشور، نرخ بیکاری استان، نرخ باسوادی، نرخ مشارکت اقتصادی، ضریب نفوذ اینترنت، ضریب جینی، نسبت ارزش افزوده بخش‌های عمده کشاورزی، خدمات و صنعت و معدن در بین تمام استان‌های کشور مشخص شد، همگرایی نسبی در توزیع بهینه استانی سهمی اعتبارات بودجه عمومی کشور وجود دارد. همچنین برای تحقق آرمان‌های مدل، استان‌های بیشتر توسعه‌یافته نیازمند تخصیص سطوح بالاتری از منابع مالی و بودجه‌ای نسبت به استان‌های کمتر توسعه‌یافته هستند.

آرامش و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی ارائه الگوی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد با تکنیک ترکیبی دلفی فازی و فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی پرداختند. در این پژوهش اقدام به ارائه الگوی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد با اتخاذ تکنیک دلفی فازی برای معرفی محرک‌های هزینه مؤثر در تسهیم منابع به فعالیت‌های پلیس آگاهی و استفاده از تکنیک FAHP برای تعیین اهمیت آنها از طریق محاسبه اوزان وابسته شده است. نتایج حاصل بیانگر این بود که برای اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، باید به عوامل متعدد در تسهیم منابع پلیس آگاهی توجه شود که از میان آنها تعداد کمی پرونده‌های قضایی، کارکنان، دستگاه‌ها و تجهیزات تخصصی، متهمان و خودروها اهمیت ویژه‌ای دارند.

حیدری و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی نقش عوامل درون‌سازمانی در پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی؛ رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری (مورد مطالعه: شهرداری تهران) پرداختند. در این پژوهش ضمن معرفی عوامل درون‌سازمانی مؤثر بر اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تلاش شده است با توجه به میزان اثرگذاری و اثرپذیری هر یک از عوامل، ارتباط بین عوامل در قالب یک مدل مفهومی بیان شود. نتایج پژوهش نشان می‌دهد به طور کلی بازده عامل اصلی درون‌سازمانی، در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی مؤثر هستند که عامل شهروندمداری، کمترین اثرگذاری و عامل سیستم‌های اطلاعات یکپارچه، بیشترین اثرگذاری را دارد. با توجه به نتایج حاصل از تحلیل MICMAC، هیچ یک از عوامل در ناحیه خودگران قرار نگرفته و دو عامل در ناحیه وابسته، هشت عامل در ناحیه ارتباطی و تنها عامل سیستم‌های یکپارچه اطلاعات در ناحیه مستقل قرار گرفته است.

پژوهش کلانتری و همکاران (۱۳۹۸) با معرفی بهره‌وری به عنوان شاخص جایگزین پیامدها، یک مدل ریاضی برای بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد ارائه شده تا تخصیص بودجه بر

عوامل مؤثر شناسایی شده بر بودجه‌ریزی عملیاتی نشده‌اند. در این پژوهش تنها به این نتیجه دست یافته‌اند که یک چارچوب پیشنهادی برای مطالعه ماهیت روابط میان عوامل مختلف سیاسی، اقتصادی، حقوقی و سازمانی با بودجه‌ریزی عملیاتی در دولت ایالتی آمریکا امری مشهود و ضروری است. در این پژوهش وجود عواملی مانند پایه و اساس حقوقی، سنجش مدیریت عملکرد، مسئولیت قانونگذاری و ظرفیت سازی از مهم ترین عوامل شناسایی شده هستند که به آن اشاره شده است. البته عوامل ارتباط محیطی نیز مورد بررسی قرار گرفته اند که فاقد رابطه معناداری با عوامل توصیف شده هستند.

حلیم و همکاران^۲ (۲۰۱۵)، مدل ریاضی با استفاده از روش برنامه‌ریزی آرمانی را برای مدیریت بهینه وضعیت منابع مالی استفاده کردند. در این پژوهش، داده‌های بانکی طی دوره زمانی ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۴ مربوط به بانک‌های کشور مالزی در مدل پیشنهادی پژوهش مورد استفاده قرار گرفتند و بر اساس نتایج این پژوهش، مدل ارائه شده می‌تواند اهداف و آرمان مورد نظر پژوهش شامل کاهش تعهدات و بدهی‌ها، افزایش انباشت ثروت و دارایی و سودآوری نظام بانکی کشور مالزی را برآورده سازد. زینیا و نما^۳ (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «برنامه ریزی بر مبنای عملکرد زیمبابوه: مفاهیم و عوامل موفقیت»، چارچوب قانونی، برنامه‌ریزی استراتژی، توانمندی و ظرفیت، اولویت‌بندی هزینه‌ها، فرمول و ساختار بودجه‌ریزی، انتقال انگیزه، راهبرد ارتباطات، پاسخگویی، گزارش و نظارت و ارزیابی را به عنوان عوامل کلیدی موفقیت در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، شناسایی کردند.

ساریونته و دالیمنثه^۴ (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان اجرای بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد در بخش دولتی اندونزی انجام دادند. آنها در پژوهش خود دقت در مشخص کردن اهداف اصلی، تعیین شاخص‌های عملکرد که نشان‌دهنده نتیجه هر برنامه است، شناسایی برنامه‌ها و فعالیت‌های ارجح، با در نظر گرفتن محدودیت منابع و تعیین هزینه هر یک از برنامه‌ها و فعالیت‌های بخش دولتی را به عنوان عوامل اصلی موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی عنوان کردند، به عبارتی دیگر، دقت در هزینه‌های مبتنی بر فعالیت عامل اصلی موفقیت بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش دولتی است و توجه به مدیریت هزینه مهمترین عامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی شناخته شد.

مارتی^۵ (۲۰۱۹) به بررسی عوامل موفقیت برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملکرد پرداخته است و برای این کار مقایسه‌ای از

برمی‌گردد. البته قبل از آن با رشد سریع ابعاد دولت فدرال آمریکا در خلال دهه ۱۹۳۰ مشخص شده بود که تاکید صرف بر کنترل بودجه کافی نبوده و علاوه بر کنترل بودجه‌ای به شاخص‌ها و ابزارهایی برای ارزیابی و سنجش عملکرد سازمان‌های وابسته به دولت نیاز است (سلیمانی‌آشتیانی، ۱۳۸۸). در دهه ۱۹۵۰ تعدادی از دولت‌های ایالتی و محلی جنبه‌هایی از بودجه‌ریزی عملیاتی را تجربه کردند، ولی در اغلب موارد این تجربه ناموفق بود و در نتیجه این روش بودجه‌ریزی در دهه ۱۹۶۰ در عمل کنار گذاشته شد. از دهه ۱۹۹۰ به بعد در پی تصویب لایحه‌هایی در دولت فدرال دوباره این رویکرد در ایالت‌ها مورد توجه قرار گرفت (احمدی، ۱۳۸۲). در دهه ۱۹۶۰ کانادا نیز نظام بودجه‌ریزی برپایه عملکرد را آغاز کرد. در این دهه توجه بیشتر معطوف به پیوسته ساختن مخارج با نتایج و محصولات بود. دولت کانادا در دهه ۱۹۷۰ ارزیابی برنامه‌ها و اثربخشی آنها را در دستور کار خود قرار داد. کشورهای دیگری در دهه ۱۹۹۰ و بعد از آن به این نوع بودجه‌ریزی روی آوردند. از جمله این کشورها می‌توان به شیلی، کلمبیا، انگلستان، ایرلند، مصر، مکزیک، اسپانیا، تانزانیا، استرالیا، اوگاندا، هلند، نیوزیلند و چند کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه دیگر از جمله ایران اشاره کرد (احمدی، ۱۳۸۲).

یی‌لو و همکاران^۱ (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالات متحده- آنچه که قانون برای اجرای آن الزام نموده است؟» به بررسی محتوای قانون بودجه‌ریزی عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرایی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته‌اند. پژوهش‌های آنها نشان داد در ایالاتی که سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی به خوبی اجرا می‌شود بیشتر از ایالت‌هایی که بودجه‌ریزی عملیاتی در آنها اجرا نمی‌شود یا بصورت ضعیف اجرا می‌شود به تصویب قوانین و مقررات مربوط به سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد، قانون بودجه‌ریزی عملکرد که شامل دستورالعمل‌های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده داده‌های عملکرد باشد به استفاده قوی‌تر از سیستم‌های بودجه‌ریزی عملکرد در ایالات منجر می‌شود.

در پژوهش دیگری یی‌لو و همکاران (۲۰۱۵) تحت عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالات آمریکا: چارچوب یکپارچه سازی عملکرد با بودجه‌بندی» اشاره کرده‌اند که علی‌رغم تلاش بیست ساله برای ارائه چارچوبی یکپارچه برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، همچنان موفق به برقراری ارتباط بین

زمان منجر شده است. به ویژه این که بودجه‌ریزی عملکرد موجب مذاکرات خلاقانه بین بخش‌های مختلف شهرداری‌ها برای تخصیص بودجه با رویکرد همکاری و مشارکت می‌شود. یوهرتینا و فاتون (۲۰۲۰) پژوهشی را در حوزه عملکرد مدیریتی در بخش عمومی انجام دادند. هدف پژوهش ایشان، بررسی تأثیر بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد بر عملکرد مسوولان دولتی بوده است که با استفاده از روش‌های کمی و ابزار پرسشنامه، داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد، موجب بهبود عملکرد مسوولان دولتی می‌شود. همچنین در این پژوهش، متغیر رهبری به عنوان یک متغیر میانجی در مدل پژوهش مورد آزمون قرار گرفت که تأثیرگذاری آن مورد تأیید قرار نگرفت و بنابراین نقش بودجه‌ریزی عملکرد، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند.

والا-کروز و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهش خود از هوش مصنوعی و الگوریتم‌های ژنتیک برای ارائه مدل ریاضی بودجه‌ریزی عمومی استفاده کرده‌اند. این پژوهش به بررسی پتانسیل تکنیک‌های هوش مصنوعی برای طبقه‌بندی تخصیص بودجه عمومی به برنامه‌ها و سیاست‌های مختلف می‌پردازد. برای دستیابی به این هدف، شبکه‌های عصبی مصنوعی و الگوریتم‌های ژنتیک بر روی داده‌های بودجه دولت فدرال مکزیک اعمال شده است. بر اساس نتایج این پژوهش، مشخص شد استفاده از تکنیک‌های هوش مصنوعی در دولت، به عنوان ابزاری برای تحلیل داده‌ها، پتانسیل حرکت به سمت تصمیم‌گیری‌های بهتر در دولت را دارد. هوش مصنوعی لزوماً نباید برای تصمیم‌گیری نهایی به صورت خودکار استفاده شود، بلکه باید برای ارائه ایده‌ها و شناسایی فرصت‌های بالقوه و سناریوهای مختلف استفاده شود که سیاست‌گذاران می‌توانند ارزیابی و سپس نتایج را در فرآیندهای تصمیم‌گیری خود به کار گیرند.

روش‌شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر اکتشافی است. از نظر مکانی پژوهش میدانی و از نوع پژوهش‌های ترکیبی محسوب، از نظر هدف کاربردی و به لحاظ راهبردی اجراء پیمایشی است. برای پاسخ به پرسش اصلی و تعیین عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی در آغاز از روش کتابخانه‌ای استفاده شد. برای این منظور کتاب‌های منتشر شده در حوزه بودجه‌ریزی، کتابچه بودجه مصوب ابلاغی (که بر حسب ردیف، برنامه، فعالیت و شرح هزینه در امور مختلف ابلاغ می‌شود) با توجه آخرین سطح از طبقه‌بندی موجود و همچنین مقالات در پیوند با موضوع یادشده در مجلات و سایت‌های معتبر اینترنتی، منابع علمی وابسته، دستورالعمل‌ها،

پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملکرد در حکومت‌های مرکزی کشورهای OECD پرداخته است. بر اساس سوابق پژوهشی مشخص شده که موفقیت در بودجه‌ریزی عملکرد نیاز به انعطاف‌پذیری بودجه‌ای و چارچوب مخارج میان‌مدت^۱ دارد. این پژوهش بر روی ارتباط بین بودجه‌ریزی عملکرد، چارچوب مخارج میان‌مدت و انعطاف‌پذیری بودجه در ۳۴ کشور متمرکز شده است. بر اساس نتایج پژوهش مشخص شد که چارچوبی را برای مخارج در چشم‌انداز میان‌مدت به کار گرفته‌اند، اما در تعداد محدودی از کشورها، به انعطاف‌پذیری بودجه توجه شده است. در کشورهایی که در گذشته از چارچوب مخارج در میان‌مدت استفاده کرده‌اند، ارتباط معناداری با پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی عملکرد وجود داشته است. همچنین سازمان‌ها یا نهادهایی که سطح بالاتری از ارزیابی عملکرد و شاخص‌های نظارتی را به کار گرفته‌اند، به اهداف عملکردی کمتری دست یافته‌اند.

فاتح (۲۰۱۹) در پژوهش خود در صدد پاسخگویی به این پرسش برآمده است که آیا بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر عملکرد نهادهای مالی کشورها تأثیرگذار است؟ این پرسش از این جهت مهم است که نهادهای مالی علاوه بر تأثیرگذاری بر کسری بودجه دولت، بر متغیرهای کلان اقتصادی نیز مؤثر هستند و هم کلیه قوانین و مقررات را در روند بودجه‌ریزی پوشش می‌دهند. با مطالعه ۳۳ کشور عضو OECD مشخص گردید که کشورها در حال حاضر از یک چارچوب استاندارد بودجه‌ریزی عملکرد برای تخصیص منابع استفاده می‌کنند اما در برخی از کشورها، اطلاعات مربوط به بودجه‌ریزی را با عملکرد مرتبط نمی‌کنند، به این معنی که در صورت عدم دستیابی به اهداف عملکردی، هیچ تأثیری در بودجه نخواهد داشت. بر اساس نتایج تحلیل مدل‌های اقتصادی مورد استفاده در پژوهش مشخص شد در کشورهایی که نتایج بودجه‌ریزی با عملکرد در پیوند است، در صورتی که اهداف عملکردی محقق نشوند، آن کشورها کسری بودجه کمتری را خواهند داشت.

الکساندرو و همکاران^۳ (۲۰۲۰)، در پژوهش خود به تأثیر بودجه‌ریزی عملکرد بر توجه مدیران بخش عمومی و پاسخگویی آنان در طول زمان پرداخته است. به این منظور داده‌های مورد نیاز پژوهش خود را از طریق ۲۵ مصاحبه، تحلیل اسناد و مشاهدات میدانی در شهرداری‌های کشور روسیه در سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۷ جمع‌آوری کرده است. بر اساس نتایج این پژوهش مشخص شد که بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد منجر به تقویت پاسخگویی بیرونی خواهد شد، اما ممکن است به نادیده گرفتن یا توجه کمتر به مطالبات داخلی در شهرداری‌ها منجر شود. همچنین بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد، به اقدامات پیشگیرانه (به جای واکنشی) و فعالیت‌های خلاقانه در طول

3. Aleksandrov, et al.

1. Medium-Term Expenditure Framework (MTEF)
2. Fatih

با هم). تعداد مناسب اعضا، نکته مهمی است که در تشکیل پانل باید به آن توجه کرد. هنگامی که بین اعضا پانل تجانس وجود داشته باشد، حدود ۱۰ تا ۲۰ عضو توصیه شده است (مشایخی و همکاران، ۱۳۸۴). بنابراین تعداد نمونه مورد نظر در این پژوهش که به روش قضاوتی انتخاب شد، برای تهیه و تایید پرسشنامه ۲۰ نفر بود که هر دو ویژگی بالا را دارا بودند. این خبرگان هم در مرحله شناسایی عوامل و هم در مرحله وزن دهی به این عوامل به روش FAHP مورد استفاده قرار گرفتند.

دلفی فازی

هدف از کاربرد روش دلفی دسترسی به مطمئن‌ترین توافق گروهی خبرگان درباره موضوعی خاص است که با استفاده از پرسشنامه و نظر خواهی از خبرگان، به دفعات و با توجه به بازخورد حاصل از آن صورت می‌پذیرد. در این روش داده‌های ذهنی افراد خبره با استفاده از تحلیل‌های آماری به داده‌های تاحدودی عینی تبدیل می‌شوند (آذر و فرجی، ۱۳۸۱). هنگامی که این روش برای موضوعات چندبعدی، چندهدفی و مسائل تصمیم‌گیری پیچیده به کار می‌رود، تکرار فراوان مراحل زمان‌گیر پرسش و پاسخ برای رسیدن به اجماع نسبی نظرات مشکل بزرگی شمرده می‌شود. به طور کلی این روش دارای ضعف‌هایی مانند هزینه بالا و زمان زیاد برای جمع‌آوری داده است که برای رفع نقاط ضعف در دهه ۱۹۸۰ روش دلفی فازی توسط کافمن و گوپتا^۱ ابداع شد (فیضی و دهقان، ۱۳۸۸). استفاده از اعداد فازی در روش دلفی فازی بدین دلیل مناسب است که در دنیای پیرامون ما نمی‌توان موضوعات را به دو یا چند دسته سیاه و سفید تقسیم‌بندی کرد، بلکه هر موضوعی در یک طیف می‌گنجد. در ضمن در بسیاری از موارد مانند بررسی کارایی، میزان رضایت‌مندی و ... استفاده از متغیرهای زبانی توسط خبرگان متداول‌تر و راحت‌تر است (جعفری و منتظر، ۱۳۸۷). کاربرد روش دلفی فازی در مسائلی که اهداف و پارامترها به صراحت مشخص نیستند منجر به نتایج بسیار ارزنده‌ای می‌شود. ویژگی مهم این روش، ارائه چارچوب انعطاف‌پذیر است که بسیاری از موانع مربوط به عدم دقت و صراحت را تحت پوشش قرار می‌دهد (آذر و فرجی، ۱۳۸۱).

اجرای الگوریتم دلفی بدین صورت است که بیشتر خبرگان، نظرات خود را در قالب حداقل مقدار، ممکن‌ترین مقدار و حداکثر مقدار (اعداد فازی مثلثی) ارائه می‌دهند. سپس میانگین نظر خبرگان (اعداد ارائه‌شده) و میزان اختلاف نظر هر فرد خبره از میانگین محاسبه و آنگاه این اطلاعات برای گرفتن نظرات جدید خبرگان ارسال می‌شود. در مرحله بعد هر فرد خبره بر اساس اطلاعات حاصل از مرحله قبل، نظر جدیدی را ارائه می‌دهد یا نظر قبلی خود را اصلاح می‌کند. این

ضوابط و بخشنامه‌های در پیوند با بودجه‌ریزی در سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری کشور مورد مطالعه قرار گرفت.

در ادامه با برگزاری جلسات کارشناسی و مصاحبه با خبرگان، پرسش‌نامه اولیه طراحی و مواردی که برای انجام طرح پژوهش مناسب بودند، شناسایی شدند. نظرات ارائه‌شده جمع‌آوری و ترتیب اثر داده شد و عوامل نهایی تهیه و فهرست آنها در نگاره‌ای ارائه تا کار محاسبات تسهیل شد.

سپس این نگاه که به شکل پرسش‌نامه طراحی شد دوباره در اختیار خبرگان قرار گرفت و نظرات آن‌ها درباره مناسبیت این عوامل برای سنجش مؤثر بودن عوامل پیشنهادی در تسهیم منابع مالی گردآوری و با استفاده از تکنیک دلفی فازی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و بدین ترتیب مطابق با الگوریتم دلفی فازی و محاسبات فازی وابسته، پرسشنامه شناسایی عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی تهیه و عواملی که در توافق نهایی اعضا با کسب امتیاز لازم به عنوان عوامل مؤثر مشخص می‌شوند، تدوین شد. پرسشنامه شناسایی عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی پرسشنامه‌ای مشتمل بر ۱۳۰ معیار در ۱۰ بخش مجزا بود (نگاره ۲).

به منظور سنجش آرای خبرگان منتخب پرسشنامه نخستین برای آنها ارسال شد. در این مرحله خبرگان به هر یک از پرسش‌ها به لحاظ مناسبیت در تاثیر آن بر توزیع منابع مالی در یک طیف ۵ گزینه‌ای (بسیار زیاد، زیاد، متوسط، کم و بسیار کم) امتیاز دادند. هر عاملی که در نهایت پس از طی مراحل مختلف دلفی فازی امتیاز «زیاد» را از اجماع خبرگان کسب کند به عنوان عاملی مؤثر در تسهیم منابع مالی شناسایی می‌شود.

پس از تعیین عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی، با استفاده از فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی به وزن دهی این عوامل پرداخته می‌شود. در این مرحله مقایسه‌های زوجی برای تمامی عوامل از طریق خبرگان انجام و وزن هر یک از این عوامل مشخص می‌شود که این وزن‌ها به عنوان میزان اهمیت هر یک از عوامل، در الگوی ارائه‌شده مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در انتها، الگوی پیشنهادی پژوهش، به خبرگان پژوهش ارائه شد که مورد تایید تمام این گروه قرار گرفت.

جامعه و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری مورد نظر افرادی بودند که ضمن داشتن حداقل مدرک کارشناسی مرتبط (رشته‌های حسابداری، مدیریت)، دارای تجارب ارزشمند در حرفه بودجه‌ریزی (حداقل ۱۰ سال سابقه کاری مرتبط) بودند (یعنی داشتن تحصیلات دانشگاهی و تجربه حرفه‌ای

پرسش‌ها است و A_{i1}, B_{i1}, C_{i1} به ترتیب کرانه‌های پایین، وسط و بالای مربوط به فرد i است.

سپس در مرحله بعد، میانگین جامعه در مرحله قبل و اختلاف هر فرد خبره از میانگین جامعه، در اختیار وی قرار می‌گیرد و دوباره هر فرد با توجه به اختلاف وابسته، نظر خود را تعدیل کرده یا نظر قبلی خود را تکرار می‌کند. حال دوباره میانگین فازی برای مرحله جدید محاسبه و اختلاف میانگین دو مرحله برای هر پرسش محاسبه می‌شود و چنانچه اختلاف میانگین دو مرحله که با استفاده از فرمول زیر محاسبه می‌شود، کمتر از $0/15$ باشد، اجماع کافی در خصوص آن پرسش حاصل شده است. این مرحله تا زمان دستیابی به اجماع کافی ادامه می‌یابد (آذر و فرجی، ۱۳۸۷).

$$S(N_i, N_j) = [(a_1 + 2a_2 + a_3) - (b_1 + 2b_2 + b_3)] / 4(B_2 - B_1)$$

در این فرمول B_2 بزرگترین و B_1 کوچکترین کران بین میانگین دو مرحله است. همچنین a_1, a_2, a_3 کرانه‌های پایین، وسط و بالای مربوط به میانگین هر پرسش در مرحله قبل و b_1, b_2, b_3 نیز کران پایین، وسط و بالای مربوط به میانگین مرحله جدید است.

فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی

مراحل اجرای روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی به شرح زیر است:
۱- پس از تعیین شاخص‌ها با استفاده از روش دلفی فازی پرسشنامه جدیدی برای معیارها و شاخص‌های وابسته تنظیم شده است و از کارشناسان حرفه‌ای خواسته شده است که نظر خود را ارائه دهند. با جمع آوری پرسشنامه‌ها، ماتریس‌هایی به تعداد این پرسشنامه‌ها وجود دارد.

۲- در این مرحله سازگاری ماتریس‌ها با استفاده از تکنیک لئونگ و کائو بررسی شده است.

برای یکی کردن ماتریس‌های مربوطه از فرمول زیر استفاده می‌شود:

$$\bar{r}_i = [\bar{a}_{i1} * \dots * \bar{a}_{in}]^{1/n}$$

وزن هر معیار و شاخص از طریق رابطه زیر به دست می‌آید:

$$\bar{W}_1 = \bar{r}_1 * (\bar{r}_1 * \dots * \bar{r}_n)^{-1}$$

۳- وزن کلی هر شاخص از حاصل ضرب وزن هر معیار در وزن هر شاخص حاصل می‌شود که از طریق فرمول زیر محاسبه شده است:

$$OW = W_f * W_{f_i}$$

۴- محاسبه بهترین عدد غیرفازی: در این مرحله بعد از محاسبه وزن کلی معیارها با استفاده از فرمول زیر BNP^3 محاسبه

فرآیند تا زمانی ادامه می‌یابد که میانگین اعداد فازی به اندازه کافی مثبت شوند (آذر و فرجی، ۱۳۸۱).

برای اندازه‌گیری روایی ابزار مورد استفاده در روش دلفی فازی، از شاخص روایی محتوای نسبی^۱ و برای پایایی از شاخص کاپای کوهن^۲ استفاده شد. شاخص روایی محتوای نسبی برابر $0/82$ و شاخص کاپای کوهن $0/93$ به دست آمد که نشان از میزان روایی و پایایی مطلوب ابزار کیفی پژوهش است.

متغیرهای زبانی

چون خبرگان در فرآیند دلفی باید عاملی مناسب از بین عوامل پیشنهادی را انتخاب می‌کردند، استفاده از متغیرهایی با ارزش قطعی آنها را در اظهار نظر دچار مشکل می‌کرد و از متغیرهایی با ارزش قطعی استفاده نمی‌شود. بنابراین به نظر می‌رسد استفاده از متغیرهای کیفی در قالب گزینه‌های بسیار زیاد، زیاد، متوسط، کم و بسیار کم این مشکل را تا حدودی حل خواهد کرد. نظر افراد نسبت به متغیرهای کیفی مانند کم یا زیاد، یکسان نیست. خبرگان به لحاظ داشتن خصوصیات متفاوت، ذهنیت‌های متفاوتی دارند و اگر به گزینه‌ها بر اساس ذهنیت‌های متفاوت پاسخ داده شود، تجزیه و تحلیل متغیرها فاقد ارزش است ولی با تعریف دامنه متغیرهای کیفی، خبرگان با ذهنیت یکسان به پرسش‌ها پاسخ می‌دهند (فیضی و دهقان، ۱۳۸۸). بنابراین متغیرهای کیفی در قالب گزینه‌های بسیار زیاد تا بسیار کم به صورت اعداد فازی مثلثی تعریف می‌شوند. ارزش‌های امکان‌پذیر که از طریق اعداد فازی مثلثی تعریف شده، برای گزینه بسیار زیاد (۹، ۷، ۹)، زیاد (۵، ۷، ۹)، گزینه متوسط (۳، ۵، ۷)، گزینه کم (۱، ۳، ۵) و گزینه بسیار کم (۱، ۱، ۳) در نظر گرفته شد.

محاسبات فازی

در هر مرحله از آزمون فازی میانگین فازی برای اعداد مثلثی فازی A_1, A_2, \dots, A_n به صورت زیر تعریف می‌شود (زنجیرچی، ۱۳۹۰):

$$n / A_1, A_2, \dots, A_n (A_m =$$

در فرمول $A_i(a_i, b_i, c_i)$ عدد فازی مثلثی مربوط به فرد i است و A_m میانگین فازی مربوط به هر یک از پرسش‌ها است. پس از محاسبه میانگین فازی برای هر یک از پرسش‌های پرسشنامه، در هر مرحله برای هر فرد خبره اختلاف از میانگین جامعه با استفاده از فرمول ذیل محاسبه می‌شود (آذر و فرجی، ۱۳۸۷):

$$(A_{m1} - A_{i1}, B_{m1} - B_{i1}, C_{m1} - C_{i1})$$

در فرمول بالا A_{m1}, B_{m1}, C_{m1} به ترتیب کرانه‌های پایین، وسط و بالای میانگین اعداد فازی مثلثی مربوط به هر یک از

جدول ۰.۱ توصیف متغیرهای جمعیت‌شناختی خبرگان پژوهش

ردیف	ویژگی	گزینه‌ها	فراوانی	درصد
۱	تعداد	-	۲۰	۱۰۰
۲	جنسیت	مرد	۱۸	۹۰
		زن	۲	۱۰
۳	سن	از ۳۵ تا ۳۹	۵	۲۵
		از ۴۰ تا ۴۴	۸	۴۰
		از ۴۵ تا ۴۹	۴	۲۰
		از ۵۰ تا ۵۴	۳	۱۵
۴	سابقه کار	از ۱۱ تا ۱۵	۲	۱۰
		از ۱۶ تا ۲۰	۸	۴۰
		از ۲۱ تا ۲۵	۶	۳۰
		از ۲۶ تا ۳۰	۴	۲۰
۵	میزان تحصیلات	کارشناسی	۷	۳۵
		کارشناسی‌ارشد	۹	۴۵
		دکتری	۴	۲۰

منبع: یافته‌های پژوهش

۱- نتایج دلفی فازی

در این بخش نتایج حاصل از محاسبات فازی که در راستای اجرای الگوریتم روش دلفی فازی انجام شده در قالب جدول ارائه می‌شود. برپایه توضیحاتی که در تشریح الگوریتم روش دلفی و همچنین در بخش روش شناسی پژوهش بیان شد زمانی که اختلاف میانگین نظرات خبرگان درباره عوامل مطرح شده در پرسش نامه در دو مرحله متوالی دلفی فازی، کمتر از ۰/۱۵ شود اجرای دلفی متوقف و از عواملی که امتیاز «زیاد» کسب کرده باشند (میانگین امتیاز آنها تقریباً در محدوده عدد مثلثی ۵/۷۹ باشد) به عنوان عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی مستند بر شرح هزینه‌های مصوب ابلاغی شناسایی می‌شوند.

با توجه به اینکه اختلاف نظرات خبرگان در خصوص کلیه پرسش‌ها در دو مرحله اجرای دلفی، کمتر از ۰/۱۵ شده (جدول ۲)، می‌توان نتیجه گرفت اجماع کافی بین خبرگان حاصل شده است. بنابراین اجرای روش دلفی متوقف و نتایج تشریح می‌شود.

می‌شود. با استفاده از این فرمول اعداد مثلثی به اعداد معمولی تبدیل می‌شود تا اعداد قابلیت مقایسه داشته باشند:

$$BNP = [(u - l) + (m - l)]/3 + l$$

۵- در نهایت با استفاده از نتایج بدست آمده در مرحله قبلی

به رتبه بندی شاخص‌ها پرداخته می‌شود.

پرسش‌نامه مقایسه زوجی، ابزار مورد استفاده در شروع فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی است (در بخش پیوست، پرسش‌نامه مورد استفاده نوشته شده است). برای ارزیابی پرسشنامه از شاخصی به نام شاخص ناسازگاری استفاده می‌شود. این شاخص بیان می‌کند که اگر میزان ناسازگاری مقایسات زوجی بیش تر از ۰/۱ باشد، بهتر است در مقایسه‌ها تجدید نظر شود و با توجه به این که پرسش نامه بر اساس تحلیل سلسله مراتبی دلفی فازی و از نوع مقیاس ساعتی است در پرسشنامه خبره که استوار بر مقایسه زوجی تمامی عناصر با یکدیگر است، احتمال اینکه یک متغیر در نظر گرفته نشود صفر است. بنابراین چون تمامی معیارها در این سنجش موردتوجه قرار گرفته است و طراح قادر به جهت‌گیری خاصی در طراحی پرسش‌ها است. بنابراین پرسشنامه‌های استوار بر مقایسه زوجی به خودی خود از روایی برخوردار هستند و افزون بر این نیازی به سنجش پایایی وجود نخواهد داشت (قدسی‌پور، ۱۳۸۱؛ مهرگان، ۱۳۸۳ و قشلاقی، ۱۳۹۸) بنابراین این پرسشنامه‌ها، پرسشنامه‌های آماری نیستند، بنابراین روایی و پایایی برای آنها معنایی ندارد.

یافته‌های پژوهش

به منظور آشنایی با جامعه آماری پاسخگویان (خبرگان پژوهش)، متغیرهای جمعیت‌شناختی آنان بررسی و خلاصه‌ای از یافته‌های آن به صورت جدول ۱ خلاصه شده است.

جدول ۰.۲ میانگین دیدگاه خبرگان حاصل پرسش نامه مرحله اول و دوم روش دلفی فازی

نتیجه	اختلاف میانگین فازی	میانگین نظرات فازی			دور	معیار	کد	عامل
		کرانه پایین	کرانه وسط	کرانه بالا				
رد	-۰/۰۶	۴/۰۱	۵/۸۹	۶/۸۲	اول	گمانه‌زنی و کاوش محوطه‌های باستانی و تاریخی	۱	
		۴/۴۲	۵/۹۹	۶/۹۷	دوم			
رد	-۰/۰۴	۳/۴۷	۵/۱۸	۷/۱۳	اول	شناسایی آثار غیرمنقول با ارزش فرهنگی و تاریخی	۲	
		۳/۵۷	۵/۵۵	۶/۸۹	دوم			
رد	-۰/۰۴	۳/۲۵	۴/۹۸	۷/۰۱	اول	بررسی و شناسایی آثار باستانی و تاریخی ایران	۳	
		۳/۴۲	۵/۲۱	۶/۹۳	دوم			
رد	-۰/۰۵	۳/۷۲	۵/۱۵	۶/۸۵	اول	بررسی و شناسایی آثار باستانی و تاریخی حوزه فرهنگی ایران موجود در کشورهای همسایه	۴	
		۴/۰۱	۵/۲۸	۶/۹۲	دوم			
رد	۰/۰۵	۴/۴۹	۶/۱۱	۷/۲۸	اول	ساماندهی اموال فرهنگی و تاریخی	۵	
		۴/۵۵	۵/۸۸	۷/۱۱	دوم			
رد	-۰/۰۳	۴/۱۵	۵/۸۵	۷/۲۵	اول	ثبت آثار منقول فرهنگی و تاریخی	۶	
		۴/۲۵	۵/۹۹	۷/۳۱	دوم			
رد	-۰/۰۷	۳/۱۱	۵/۴۷	۶/۸۸	اول	ثبت آثار تاریخی و طبیعی	۷	
		۳/۶۵	۵/۷۳	۶/۹۵	دوم			

رد	اول	۶/۴۲	۵/۳۷	۳/۱۴	--/۱۱	۸	انجام امورحقوقی مربوط به اشیاء فرهنگی تاریخی در داخل و خارج از کشور
	دوم	۶/۷۵	۵/۹۸	۳/۲۳			
پذیرش	اول	۸/۸۸	۶/۹۲	۴/۹۵	--/۰۳	۹	ثبت ملی و جهانی آثار منقول تاریخی فرهنگی و طبیعی
	دوم	۸/۹۵	۷/۰۱	۵/۲۵			
پذیرش	اول	۸/۶۶	۶/۷۹	۵/۱۵	--/۰۱	۱۰	تعیین حریم آثار تاریخی و طبیعی
	دوم	۸/۶۷	۶/۸۱	۵/۱۸			
رد	اول	۶/۱۸۹	۴/۹۷	۳/۱۵	--/۰۶	۱۱	ثبت ملی و جهانی آثار غیرمنقول و ناملموس تاریخی، فرهنگی و طبیعی
	دوم	۷/۰۲	۵/۱۴	۳/۵۶			
رد	اول	۶/۷۵	۴/۸۴	۲/۸۹	--/۰۷	۱۲	تعداد تپه‌ها و محوطه‌های کاوش شده
	دوم	۷/۱۴	۵/۱۵	۳/۱۴			
رد	اول	۷/۲۸	۵/۱۹	۳/۲۵	--/۰۰	۱۳	ثبت و مستندسازی میراث روستایی و عشایری
	دوم	۷/۲۵	۵/۲۲	۳/۱۷			
پذیرش	اول	۸/۱۸	۶/۶۹	۴/۱۷	۰/۰۲۶	۱۴	تعداد آثار ثبت جهانی شده
	دوم	۸/۰۹	۶/۵۵	۴/۱۱			
پذیرش	اول	۷/۹۳	۶/۱۲	۴/۱۴	۰/۰۰۵	۱۵	شناسایی، مستندسازی، معرفی و انجام امور شهرها و روستاهای جهانی صنایع دستی
	دوم	۷/۹۴	۶/۰۹	۴/۱۱			
رد	اول	۷/۱۳	۵/۴۱	۳/۴۲	--/۰۵	۱۶	تعیین حریم و مستندسازی آثار تاریخی و طبیعی
	دوم	۷/۱۵	۵/۴۸	۳/۹۵			
رد	اول	۷/۶۵	۵/۶۴	۳/۷۱	۰/۱۱۵	۱۷	تعیین محوطه و تپه‌های باستانی
	دوم	۷/۱۲	۵/۱۴	۳/۱۸			
پذیرش	اول	۷/۸۹	۵/۹۳	۳/۹۷	--/۰۲	۱۸	تعداد محوطه‌های مستندسازی شده باستان‌شناسی
	دوم	۷/۹۵	۶/۰۲	۳/۹۸			
رد	اول	۷/۱۳	۵/۰۷	۳/۰۴	۰/۰۱۸	۱۹	تعداد حوزه‌های مستندسازی شده زبان و گویش
	دوم	۶/۹	۵/۰۵	۳/۰۲			
رد	اول	۶/۶۷	۵/۴۹	۳/۱۱	۰/۰۱۷	۲۰	تعداد حوزه مستندسازی شده هنرهای سنتی
	دوم	۷/۰۳	۵/۱۱	۳/۲۵			
رد	اول	۶/۹۵	۵/۱۲	۳/۱۷	--	۲۱	تعداد موضوعات مستندسازی شده حوزه‌های مردم‌شناسی
	دوم	۶/۹۵	۵/۰۱	۳/۴۲			
رد	اول	۷/۱۱	۵/۱۹	۳/۱۲	--	۲۲	آماده‌سازی، مقاوم‌سازی و نجات‌بخشی آثار در معرض خطر
	دوم	۷/۱۲	۵/۱۸	۳/۱۹			
رد	اول	۶/۶۹	۵	۳/۰۲	--/۰۳	۲۳	مرمت و حفاظت از آثار و اشیاء
	دوم	۶/۹۷	۵/۰۲	۳/۲۲			
رد	اول	۶/۶۲	۴/۷۹	۲/۱۵	--/۰۹	۲۴	حفاظت و مرمت اشیاء فرهنگی و تاریخی
	دوم	۶/۸۳	۵/۱۱	۳			
رد	اول	۷/۱۱	۴/۹۳	۲/۱۷	--/۰۴	۲۵	مستندنگاری و حفاظت و مرمت از موزه‌ها
	دوم	۶/۹۲	۴/۹۷	۲/۹۸			
رد	اول	۶/۱۳	۵/۹۹	۳/۹۸	--/۰۲	۲۶	تعمیر و مرمت موزه‌ها
	دوم	۷/۰۱	۶/۰۲	۴			
رد	اول	۶/۸۲	۴/۴۸	۲/۹۹	۰/۰۰۸	۲۷	مرمت میراث غیرمنقول بالارزش فرهنگی و تاریخی
	دوم	۶/۵۵	۴/۵	۳			
رد	اول	۶/۹۳	۵/۸۲	۳/۶۲	--/۰۵	۲۸	حفاظت فیزیکی از بناها و محوطه‌های فرهنگی-تاریخی
	دوم	۶/۹۷	۶	۳/۹۵			
رد	اول	۷/۱۹	۵/۱۱	۳/۰۹	--/۰۲	۲۹	مرمت اشیاء بالارزش و یا در معرض خطر فرهنگی و تاریخی
	دوم	۷/۲	۵/۲۳	۳/۱۴			
پذیرش	اول	۸/۸۹	۷/۲۲	۴/۹۷	--	۳۰	حفاظت فیزیکی از اشیاء بالارزش فرهنگی-تاریخی
	دوم	۸/۸۷	۷/۲۸	۴/۹۱			
رد	اول	۶/۱۷	۴/۹۵	۲/۵۴	۰/۰۰۷	۳۱	مطالعه و انجام اقدامات مربوط به فن‌آوری سنگ‌های قیمتی
	دوم	۶/۱۱	۴/۹	۲/۶			
رد	اول	۷	۵/۱۱	۳/۰۸	۰/۰۱۹	۳۲	تهیه مواد اولیه و ابزار مورد نیاز واحدها و کارگاه‌های آموزشی
	دوم	۶/۹۳	۵/۰۵	۲/۹۷			
رد	اول	۶/۱۵	۵/۱۹	۳/۰۷	۰/۰۳	۳۳	آماده‌سازی و استانداردسازی فضای کارگاه‌ها و مراکز آموزشی
	دوم	۶/۱۳	۵/۰۱	۲/۹۹			
رد	اول	۶/۹۷	۵/۷	۳/۹۲	--/۰۳	۳۴	استانداردسازی فرآیند آموزش صنایع دستی
	دوم	۷	۵/۸۱	۴			
رد	اول	۷	۵	۳/۲۵	--/۰۲	۳۵	تحلیل داده‌های آماری

مرمت و حفاظت

آموزش و پژوهش و زیرساخت‌های اطلاعاتی

		۳/۴۷	۵	۷/۱۱	نوم		
رد	۰/۰۳	۳/۲۵	۵/۱۷	۷/۱۶	اول	تولید و تامین داده‌های آماری	۳۶
		۳/۵	۵/۲۵	۷/۱۸	دوم		
رد	۰/۰۷	۳/۲۳	۵/۱۹	۶/۹۹	اول	بستر سازی و ایجاد نظام حساب‌های اقماری گردشگری	۳۷
		۴	۵/۴۵	۷/۱۱	دوم		
رد	۰/۰۵۶	۳/۱۵	۵/۱۹	۷/۰۷	اول	انجام مطالعات تخصصی زیرساخت‌ها و خدمات گردشگری	۳۸
		۳/۰۳	۴/۸۱	۷/۰۴	دوم		
رد	۰/۰۴	۳	۵/۵۵	۶/۹۷	اول	انجام مطالعات تخصصی و کاربردی توسعه مدیریت	۳۹
		۳/۱۹	۵/۲۳	۷	دوم		
رد	۰/۰۶	۳/۵	۵/۴۳	۶/۹۱	اول	انجام مطالعات تخصصی و کاربردی صنایع دستی	۴۰
		۳/۸۲	۵/۵۸	۷/۱۷	دوم		
پذیرش	۰/۰۵	۵/۲۵	۷	۸/۳۹	اول	انجام مطالعات تخصصی و کاربردی میراث فرهنگی	۴۱
		۵/۵۵	۷/۱۷	۸/۴۵	دوم		
رد	۰/۰۳۷	۲/۹۱	۴/۲۳	۶/۳۳	اول	تهیه و پایش تحقق اسناد راهبردی بخش	۴۲
		۲/۵۷	۴/۱۷	۶/۳۳	دوم		
پذیرش	۰/۰۳	۴/۹۷	۶/۹۸	۸/۳	اول	برگزاری دوره‌های آموزش تخصصی صنایع دستی	۴۳
		۵/۱۵	۷	۸/۹۱	دوم		
رد	۰/۰۹	۳/۱۴	۵/۲۲	۷/۱۱	اول	برگزاری دوره‌های آموزش تخصصی گردشگری	۴۴
		۴/۱۵	۵/۳۷	۷/۲۵	دوم		
رد	۰/۰۳۲	۳/۵	۵/۰۴	۷/۰۷	اول	برگزاری دوره‌های آموزش تخصصی میراث فرهنگی	۴۵
		۳/۲۲	۴/۸۳	۶/۹۵	دوم		
رد	۰	۳/۱۹	۵/۲۵	۷/۱۱	اول	حمایت و راهبری دوره‌های آموزشی کوتاه مدت	۴۶
		۳/۱۷	۵/۲۵	۷/۱۴	دوم		
رد	۰/۰۱۵	۳/۴۵	۵/۱۳	۷/۲۱	اول	دوره‌های آموزشی گردشگری و هتل‌داری	۴۷
		۳/۴۲	۵/۰۸	۷/۱۱	دوم		
پذیرش	۰/۰۹	۴/۹۳	۷/۱۷	۸/۵۲	اول	تعداد طرح‌های پژوهشی انجام شده	۴۸
		۵	۷/۷	۸/۲۷	دوم		
رد	۰	۳/۱۹	۴/۱۱	۶/۹۵	اول	تعداد کتب چاپ شده	۴۹
		۳/۱۹	۴/۱۱	۶/۹۵	دوم		
رد	۰/۰۷	۲/۹۵	۴/۴۹	۶/۸۳	اول	تعداد مقالات منتشر شده	۵۰
		۳/۰۷	۴/۹۲	۶/۸۱	دوم		
رد	۰/۰۰	۳/۶۲	۵/۱۵	۷/۱۲	اول	تعداد همایش‌های برگزار شده	۵۱
		۳/۴۳	۵/۲۵	۷/۱۱	دوم		
رد	۰/۰۲	۳/۴۲	۵/۱۴	۷/۱۵	اول	اجرای دوره‌های آموزشی کارآفرینی و توسعه مهارت‌های اشتغال‌زا	۵۲
		۳/۵	۵/۲	۷/۲۸	دوم		
پذیرش	۰/۰۶	۴/۹۵	۷/۱۶	۸/۲۱	اول	حمایت از نوسازی و تجهیز کارگاه‌های صنایع دستی	۵۳
		۵/۱۶	۷/۴۹	۸/۸۳	دوم		
رد	۰/۰۱	۳/۱۹	۵/۱۲	۷	اول	حمایت، ایجاد و تقویت تشکل‌های صنفی تولیدکننده و خانه‌های صنایع دستی	۵۴
		۳/۱۶	۵/۰۵	۷/۰۲	دوم		
رد	۰/۰۲۵	۳/۲۷	۵/۲۱	۷/۱۵	اول	حمایت از بسته‌بندی و توسعه الکترونیک در صنایع دستی	۵۵
		۳/۱۵	۵/۱۱	۷/۰۷	دوم		
رد	۰/۰۱	۳/۱۲	۵/۴	۷	اول	کمک به ایجاد و تقویت تشکل‌های صنفی تولیدکننده و خانه‌های صنایع دستی و مراکز خلاق صنایع دستی	۵۶
		۳/۱۵	۵/۵۳	۶/۱۸	دوم		
رد	۰/۰۷۳	۴/۰۱	۵/۶۱	۷/۶۵	اول	کمک به نوسازی و بهسازی تجهیزات و ابزار کارگاه‌های تولید صنایع دستی	۵۷
		۳/۹۶	۵/۳۲	۷/۲۲	دوم		
رد	۰	۲/۹۳	۴/۱۸	۷/۱۹	اول	کمک به فعالان غیردولتی گردشگری در جذب گردشگران	۵۸
		۳	۴/۲۵	۷/۰۱	دوم		
رد	۰/۰۰۷	۳/۱۴	۵/۶۵	۷/۱۲	اول	ارائه معرفی‌نامه اخذ تسهیلات بانکی در پروژه‌های گردشگری	۵۹
		۳/۱۲	۵/۶۱	۷/۱۱	دوم		
رد	۰/۰۱	۳/۱۱	۵/۱۵	۶/۹۵	اول	شناسایی و ساماندهی تشکل‌های مردم‌نهاد	۶۰
		۳/۵	۵/۱۱	۶/۸۱	دوم		
رد	۰/۰۲	۳/۱۵	۵/۴۳	۶/۹۸	اول	جذب سرمایه‌گذار در مناطق نمونه گردشگری	۶۱
		۳/۲۵	۵/۵۲	۷	دوم		
رد	۰/۰۳۵	۳/۲۵	۵/۴۳	۷/۱	اول	کمک به تشکل‌ها، انجمن‌ها، دفاتر، هتل‌ها و شرکت‌های مرتبط با گردشگری	۶۲
		۳/۱۸	۵/۲۴	۷	دوم		

رد	۰	۲۲	۴۸۸	۶۸۲	اول	حمایت از تشویق کاشفان آثار منقول با ارزش تاریخی (حق‌الکشف)	۶۳	تأمین با نهادهای همکار
		۲۳۶	۴۲۵	۶۵۱	دوم			
رد	۰/۸۳	۳۱	۴۸۳	۶۹۵	اول	کمک به تشکل‌ها و انجمن‌های میراث فرهنگی	۶۴	
		۳۱۵	۷۹۷	۷	دوم			
رد	۰/۵۵	۳۷۵	۵۱۵	۷۲	اول	حمایت از برگزاری اجرائی فرهنگی، هنری و نمایش آیین‌های سنتی و تاریخی در موزه‌ها و اماکن تاریخی	۶۵	
		۳۴۲	۵	۷	دوم			
رد	۰/۰۱	۳۲۸	۵۳۲	۷۱	اول	کمک و تقویت تشکل‌ها و فعالان غیردولتی صنایع دستی	۶۶	
		۳۴۲	۵۱۴	۷۰۷	دوم			
رد	۰/۰۳	۳۱۲	۵۱۴	۷۱۱	اول	حمایت از عرضه محصولات صنعتگران کم‌توان ملی	۶۷	
		۳۳۱	۵۲۸	۷۰۷	دوم			
رد	۰/۰۳	۳۲۸	۵۰۱	۷۱۸	اول	حمایت از فعالیت بناها، پایگاه‌ها و موزه‌های هیئت امنایی شده	۶۸	
		۳۳۵	۵۱۷	۷۲۳	دوم			
رد	۰/۰۲۹	۲۱۳	۴۲۷	۶۴۱	اول	اعتباربخشی تشکل‌های مردم‌نهاد میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری	۶۹	
		۲۰۵	۴۱۵	۶۸۲	دوم			
رد	۰/۰۳	۳۱۹	۵۲۲	۷۱۱	اول	تعداد شرکتهای نوپا (استارت آپ) حمایت شده	۷۰	
		۳۲۷	۵۴۱	۷۱۷	دوم			
رد	۰/۰۳	۳۱۹	۵۱۲	۷۱۶	اول	کمک به خوشه‌ها و تشکل‌های ترویج و آموزش صنایع دستی	۷۱	
		۳۴۵	۵۲۵	۷۱۱	دوم			
رد	۰/۰۲	۳۱۵	۵۱۱	۷۱۲	اول	حمایت خوشه‌ها و تشکل‌های توزیع و آموزش صنایع دستی	۷۲	
		۳۳۷	۵۱۵	۷۱۴	دوم			
رد	۰/۰۹	۳۱۹	۵۱۱	۷۲	اول	حمایت از حقوق نام تجاری	۷۳	
		۳۲۸	۵۶۱	۷۷	دوم			
رد	۰/۰۶۷	۳۹۱	۵۱۹	۷۹۳	اول	حمایت از افزایش گردشگران و گستره جغرافیایی مناطق مورد بازدید	۷۴	
		۳۵۸	۵	۷۴۷	دوم			
رد	۰/۰۷۲	۴۱۱	۵۶۵	۷۹۷	اول	پاسخگویی به استعلامات شهرداری یا سایر دستگاههای اجرایی	۷۵	
		۴	۵۱۶	۷۹۲	دوم			
پذیرش	۰/۰۴	۵۰۲	۶۹۴	۸۸	اول	انجام امور پایگاه‌های جهانی میراث فرهنگی	۷۶	
		۵۴۱	۷۰۲	۸۹۳	دوم			
رد	۰/۰۳۱	۳۱۸	۵۲۹	۷۳۹	اول	انجام امور پایگاه‌های ملی میراث فرهنگی	۷۷	
		۳۱۴	۵۱۹	۷۱۱	دوم			
رد	۰/۰۲	۳۲۵	۵۱۵	۷۱۱	اول	انجام خدمات انفورماتیک (توسعه دولت الکترونیک)	۷۸	
		۳۴۲	۵۱۸	۷۱۹	دوم			
رد	۰/۰۳	۳۲۷	۵۴۷	۷۱۹	اول	حمایت از فعالیت‌های ستاد هماهنگی خدمات سفر	۷۹	
		۳۲۸	۵۷۳	۷	دوم			
رد	۰/۰۸	۲۹۳	۴۱۱	۶۸۳	اول	صدور مجوزهای سه‌گانه (پروانه تولید انفرادی و کارگاهی، جواز تاسیس)	۸۰	
		۳۱۷	۴۵۲	۷	دوم			
رد	۰/۰۲۹	۳۷۵	۵۱۱	۷۵	اول	نظارت بر فعالیت و تاسیسات گردشگری (تعداد بازدیدها)	۸۱	
		۳۵۶	۵۰۱	۷۴۳	دوم			
رد	۰/۰۱۱	۳۱۷	۵۱۸	۶۹۲	اول	صدور موافقت اصولی به منظور ایجاد انواع تاسیسات گردشگری	۸۲	
		۳۱۵	۵۱۲	۶۱۸۹	دوم			
رد	۰/۰۲	۳۵۷	۵۳	۷۲	اول	نظارت بر تامین و تسهیل و توسعه زیرساخت‌های گردشگری	۸۳	
		۳۶۸	۵۲۸	۷۲۳	دوم			
رد	۰/۰۶۱	۲۹۷	۴۱	۶۶۲	اول	نظارت بر مرمت میراث غیرمنقول با ارزش فرهنگی-تاریخی	۸۴	
		۲۵۷	۴	۶۲۳	دوم			
رد	۰/۰۱	۳۱۵	۵۰۱	۶۸۳	اول	مجوز بهره‌برداری جهت گردشگری	۸۵	
		۳۱	۵	۶۶۶	دوم			
رد	۰/۰۲۵	۳۲۵	۵۰۷	۷۱۹	اول	تعداد مأموریت‌های داخلی و خارجی	۸۶	
		۳	۵	۷	دوم			
رد	۰/۰۵	۳۱۹	۵۸۲	۷۱۱	اول	تعداد ساعت اضافه‌کار کارکنان	۸۷	
		۳۲۲	۵۹۲	۷۱۷	دوم			
پذیرش	۰/۰۵	۵۲۵	۷	۸۸۳	اول	تعداد سامانه‌های فعال در سازمان	۸۸	
		۵۷۳	۷۱۱	۸۸۹	دوم			
رد	۰/۰۳۲	۳۱۶	۵۰۳	۷۱۱	اول	تعداد قراردادهای خدماتی	۸۹	
		۲۹۲	۴۹۳	۷۰۲	دوم			
پذیرش	۰/۰۷	۵۱۱	۷۳۶	۸۷۱	اول	تعداد کارکنان (رسمی، پیمانی، قراردادی، شرکتی و امریه)	۹۰	

تأمین با نهادهای همکار

نظارت

مأموریت صنایع

رد	نوع	اول	دوم	پنجم	تعداد خودروهای سنگین، نیمه‌سنگین و سبک	۹۱
پذیرش	اول	۷۰۱	۷۴۱	۵۹	۸۲۶	۰/۰۲
	دوم	۷	۷۰۱	۵۹۳	۸۳۹	۶/۰۲
پذیرش	اول	۷۱۷	۷۱۷	۵۸۸	۸۳۳	۰/۰۴۴
	دوم	۷۰۸	۷۱۷	۵۷	۸۳۳	۰/۰۴۴
پذیرش	اول	۶۹۳	۶۹۳	۵۶۱	۸۱۹	۰/۰۱۲
	دوم	۷۲	۶۹۳	۵۹۸	۸۱۹	۰/۰۱۲
پذیرش	اول	۷۲	۷۲	۵۳۵	۸۵	۰/۰۰۶
	دوم	۷۱۷	۷۲	۵۳۵	۸۵	۰/۰۰۶
پذیرش	اول	۷۳۳	۷۳۳	۵۵۳	۸۳۳	۰/۰۵۷
	دوم	۷۵۳	۷۳۳	۵۳۳	۸۳۳	۰/۰۵۷
رد	اول	۷۱۲	۷۱۲	۶۳۳	۸۱	۰/۰۱۴
	دوم	۷۱۱	۷۱۲	۶۱۵	۸۰۹	۰/۰۱۴
رد	اول	۶۸۱	۶۸۱	۲۳۷	۶۸۱	۰/۰۴۸
	دوم	۶۵۲	۶۸۱	۲۴	۶۵۲	۰/۰۴۸
پذیرش	اول	۸۵۳	۷۲۱	۵۰۲	۸۵۳	۰/۰۸
	دوم	۸۵۹	۷۲۱	۵۵	۸۵۹	۰/۰۸
رد	اول	۸۳۶	۷۱۱	۵۳۳	۸۳۶	۰/۰۲
	دوم	۸۴۲	۷۱۱	۵۴۹	۸۴۲	۰/۰۲
رد	اول	۷۳۵	۵۳۵	۳۳۸	۷۳۵	۰/۰۳۶
	دوم	۷۱۵	۵۳۵	۳۱۱	۷۱۵	۰/۰۳۶
رد	اول	۷۸۲	۵۲۸	۳۳۹	۷۸۲	۰/۰۲
	دوم	۷۸۵	۵۲۸	۳۵	۷۸۵	۰/۰۲
رد	اول	۷۵۵	۵۶۳	۳۱۹	۷۵۵	۰/۰۸
	دوم	۷۱۴	۵۶۳	۳۱۳	۷۱۴	۰/۰۸
رد	اول	۷۲۵	۵۱۹	۳۳۸	۷۲۵	۰/۰۲
	دوم	۷۲	۵۱۹	۳۳۷	۷۲	۰/۰۲
رد	اول	۷۸۱	۵۳۵	۳۷۵	۷۸۱	۰/۰۲
	دوم	۷۶۲	۵۳۵	۳۹۳	۷۶۲	۰/۰۲
رد	اول	۷۳۸	۵۴۳	۳۹۵	۷۳۸	۰/۰۶۳
	دوم	۷۳	۵۴۳	۳۷۵	۷۳	۰/۰۶۳
رد	اول	۷۲۵	۵۱۸	۳۴۲	۷۲۵	۰/۰۳۷
	دوم	۷۲۱	۵۱۸	۳۲۳	۷۲۱	۰/۰۳۷
پذیرش	اول	۸۱۸	۷۴۲	۶۱۱	۸۱۸	۰/۰۳
	دوم	۸۱۱	۷۴۲	۶	۸۱۱	۰/۰۳
رد	اول	۷۶۵	۵۱۵	۳۴۵	۷۶۵	۰/۰۰۵
	دوم	۷۶	۵۱۵	۳۲۲	۷۶	۰/۰۰۵
رد	اول	۷۱۱	۵۲۹	۳۴۵	۷۱۱	۰/۰۳۵
	دوم	۷۰۳	۵۲۹	۳۳۷	۷۰۳	۰/۰۳۵
رد	اول	۷۱۹	۵۲۵	۳۴۲	۷۱۹	۰
	دوم	۷۲۸	۵۲۵	۳۳۶	۷۲۸	۰
رد	اول	۷	۵۱۵	۳۹۲	۷	۰/۰۲۱
	دوم	۶۹۳	۵۱۵	۳۸۲	۶۹۳	۰/۰۲۱
رد	اول	۷۳۳	۵۹۱	۳۴۷	۷۳۳	۰/۰۲
	دوم	۷۴۲	۵۹۱	۳۵	۷۴۲	۰/۰۲
رد	اول	۷۱۶	۵۴۹	۳۲۵	۷۱۶	۰/۰۱۳
	دوم	۷۱۱	۵۴۹	۳۱۷	۷۱۱	۰/۰۱۳
رد	اول	۷۱۷	۵۲۸	۳۱۹	۷۱۷	۰/۰۴
	دوم	۷۲۳	۵۲۸	۳۴۱	۷۲۳	۰/۰۴
رد	اول	۷۴۲	۵۲۸	۳۹۱	۷۴۲	۰/۰۲
	دوم	۷۴۷	۵۲۸	۴	۷۴۷	۰/۰۲
رد	اول	۶۵۱	۵۲۲	۴۰۳	۶۵۱	۰/۰۴
	دوم	۶۵۵	۵۲۲	۴۱۷	۶۵۵	۰/۰۴
رد	اول	۶۹۷	۴۸۳	۲۹۸	۶۹۷	۰/۰۳
	دوم	۷	۴۸۳	۳۱۲	۷	۰/۰۳

فضاهای مرتبط

اقتیاد بازاریابی

رد	۰/۰۰۶	۳/۴۸	۵/۶۵	۷/۷۵	اول	تبلیغ صنایع دستی	۱۱۸
		۲/۵	۵/۶	۷/۷۲	دوم		
رد	۰/۰۰۲	۳/۴	۵/۲	۷	اول	طراحی و نمونه‌سازی صنایع دستی	۱۱۹
		۳/۳۸	۵/۱۹	۷/۰۱	دوم		
رد	۰/۰۰۷	۳/۶۸	۵/۶۲	۷/۵۵	اول	استانداردسازی تولیدات و کارگاههای صنایع دستی	۱۲۰
		۴	۵/۹۱	۷/۷۳	دوم		
پذیرش	۰/۰۳۴	۵/۹۳	۷/۶۲	۸/۵۱	اول	برگزاری و شرکت در نمایشگاه‌ها، جشنواره‌ها و رویدادهای تخصصی مرتبط با گردشگری	۱۲۱
		۵/۷۲	۷/۵۸	۸/۴۲	دوم		
رد	۰/۰۰۳	۴/۱	۵/۳۳	۷	اول	برگزاری و شرکت در نمایشگاه‌ها و جشنواره‌های مرتبط	۱۲۲
		۴/۲۵	۵/۴۱	۷/۱	دوم		
رد	۰/۰۱۲	۴/۱۵	۶/۰۱	۷/۹۳	اول	برگزاری و شرکت در نمایشگاه‌ها و جشنواره‌های مرتبط با میراث غیرمنقول فرهنگی	۱۲۳
		۴/۰۴	۶	۷/۸۸	دوم		
رد	۰/۰۰۳	۳/۷۳	۵/۶۱	۷/۵۶	اول	برگزاری مسابقه مرغوبیت صنایع دستی	۱۲۴
		۳/۸۱	۵/۷۱	۷/۷۲	دوم		
رد	۰/۰۲۹	۳/۳۸	۵/۱۹	۷/۲۲	اول	برگزاری و شرکت در نمایشگاه‌ها و جشنواره‌های مرتبط با صنایع دستی	۱۲۵
		۳/۱۴	۵	۷/۲	دوم		
رد	۰/۰۰۲	۳/۹۲	۵/۶۸	۷/۲۷	اول	طراحی و نمونه‌سازی صنایع دستی	۱۲۶
		۴	۵/۷۳	۷/۳۹	دوم		
پذیرش	۰/۰۰۱	۵/۳۵	۶/۹۵	۸/۷۸	اول	مساحت استان	۱۲۷
		۵/۴۱	۷	۸/۸	دوم		
پذیرش	۰/۰۰۲	۵/۶۲	۷/۳۳	۸/۱۸	اول	آب و هوا و اقلیم سرزمینی (کوهستانی، کویر، جنگلی، خشکی، دریایی و...)	۱۲۸
		۵/۶۵	۷/۲۵	۸/۳۵	دوم		
رد	۰/۰۰۴	۳/۷۲	۵/۱۱	۷/۶۵	اول	وضعیت جمعیت (غیربومی، اتباع بیگانه، گستردگی ادیان و...)	۱۲۹
		۳/۹۳	۵/۲۸	۷/۷۲	دوم		
پذیرش	۰/۰۰۴	۵/۲۵	۶/۹۷	۸/۸۳	اول	مناسبت‌های ملی و خاص هر استان	۱۳۰
		۵/۷۵	۷/۰۲	۸/۸۵	دوم		

(منبع: یافته‌های پژوهش)

۲. نتایج تحلیل سلسله مراتبی فازی
 با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی عوامل شناسایی شده، رتبه‌بندی شد که نتایج آن در جدول ۳ نوشته شده است.
 نتایج گویای این بود که از بین عوامل شناسایی شده عامل ثبت ملی و جهانی آثار منقول تاریخی فرهنگی و طبیعی بالاترین رتبه و تعیین حریم آثار تاریخی و طبیعی پایین‌ترین رتبه را دارد.

بر اساس جدول ۲ مشخص می‌شود که تعداد ۱۳۰ معیار در ۱۰ عامل دسته‌بندی شده‌اند و از بین این ۱۳۰ معیار، تعداد ۲۴ معیار مورد تأیید قرار گرفتند و از دیدگاه خبرگان باید در تسهیم منابع مالی برای ادارات میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی در استان‌ها مورد توجه قرار گیرند. برای عامل نظارت ۵ معیار در نظر گرفته شده بود که هیچ کدام از معیارهای این عامل مورد پذیرش قرار نگرفت.

جدول ۳. رتبه‌بندی معیارها به روش FAHP

رتبه	معیار	کد	وزن کلی	عدد غیرفازی
۱	ثبت ملی و جهانی آثار منقول تاریخی فرهنگی و طبیعی	X1	(۰,۱۳۸۰,۲۱۵۰,۴۰۵)	۰,۲۵۲
۲	تعداد آثار ثبت جهانی شده	X2	(۰,۱۲۹۰,۲۰۹۰,۳۸۲)	۰,۲۴۰
۳	آب و هوا و اقلیم سرزمینی (کوهستانی، کویر، جنگلی، خشکی، دریایی و...)	X3	(۰,۱۲۱۰,۲۰۰۰,۳۶۷)	۰,۲۲۹
۴	تجهیزات فنی و تخصصی (لوازم حفاری، فلزیاب و...)	X4	(۰,۱۱۷۰,۱۹۵۰,۳۵۱)	۰,۲۲۱
۵	تعداد محوطه‌های مستندسازی شده ب استان شناسی	X5	(۰,۱۱۰۰,۱۸۹۰,۳۳۳)	۰,۲۱۴
۶	تعداد کارکنان رسمی، پیمانی، قراردادی، شرکی و امریه	X6	(۰,۱۰۷۰,۱۸۱۰,۳۲۱)	۰,۲۰۳
۷	تعداد خودروهای سنگین، نیمه سنگین و سبک	X7	(۰,۱۰۱۰,۱۷۳۰,۳۰۷)	۰,۱۹۳
۸	اعیان ساختمان (متراژ ساختمان‌های سردسیری و گرم سیری)	X8	(۰,۰۹۷۰,۱۶۲۰,۲۹۸)	۰,۱۸۵
۹	عرصه ساختمان (متراژ زمین بایر، مفروش، فضای سبز و...)	X9	(۰,۰۹۲۰,۱۵۹۰,۲۸۱)	۰,۱۷۷
۱۰	مساحت استان	X10	(۰,۰۸۵۰,۱۵۱۰,۲۷۳)	۰,۱۶۹
۱۱	مناسبت‌های ملی و خاص هر استان	X11	(۰,۰۸۱۰,۱۴۳۰,۲۶۹)	۰,۱۶۴

رتبه	معیار	کد	وزن کلی	عدد غیرفازی
۱۲	دستگاه‌ها، ماشین‌آلات و تجهیزات اداری (رایانه، تهویه مطبوع، کپی و ...)	X12	(۰.۰۷۳ و ۰.۱۴۰، ۰.۲۶۵)	۰.۱۵۹
۱۳	شناسایی، مستندسازی، معرفی و انجام امور شهرها و روستاهای جهانی صنایع دستی	X13	(۰.۰۷۱ و ۰.۱۲۲، ۰.۲۴۲)	۰.۱۴۸
۱۴	برگزاری و شرکت در نمایشگاه‌ها، جشنواره‌ها و رویدادهای تخصصی گردشگری	X14	(۰.۰۶۸ و ۰.۱۲۵، ۰.۲۱۵)	۰.۱۳۶
۱۵	تعداد طرح‌های پژوهشی انجام شده	X15	(۰.۰۶۲ و ۰.۱۱۹، ۰.۲۰۷)	۰.۱۲۹
۱۶	برگزاری دوره‌های آموزش تخصصی صنایع دستی	X16	(۰.۰۵۸ و ۰.۱۰۹، ۰.۲۰۱)	۰.۱۲۲
۱۷	تعداد سامانه‌های فعال در سازمان	X17	(۰.۰۵۵ و ۰.۱۰۱، ۰.۱۹۶)	۰.۱۱۷
۱۸	انجام مطالعات تخصصی و کاربردی میراث فرهنگی	X18	(۰.۰۵۲ و ۰.۰۹۲، ۰.۱۹۰)	۰.۱۱۱
۱۹	انجام امور پایگاه‌های جهانی میراث فرهنگی	X19	(۰.۰۴۷ و ۰.۰۹۰، ۰.۱۸۷)	۰.۱۰۸
۲۰	حمایت از نوسازی و تجهیز کارگاه‌های صنایع دستی	X20	(۰.۰۳۹ و ۰.۰۸۷، ۰.۱۷۹)	۰.۱۰۱
۲۱	تبلیغ، معرفی و اطلاع‌رسانی جاذبه‌ها و خدمات گردشگری	X21	(۰.۰۳۲ و ۰.۰۸۴، ۰.۱۷۱)	۰.۰۹۵
۲۲	حفاظت فیزیکی از اشیاء با ارزش فرهنگی-تاریخی	X22	(۰.۰۳۰ و ۰.۰۷۹، ۰.۱۶۷)	۰.۰۹۲
۲۳	اسکان در واحدهای اقامتی تحت نظارت داخلی و خارجی	X23	(۰.۰۲۸ و ۰.۰۷۶، ۰.۱۶۱)	۰.۰۸۸
۲۴	تعیین حریم آثار تاریخی و طبیعی	X24	(۰.۰۲۵ و ۰.۰۶۱، ۰.۱۵۲)	۰.۰۷۹

(منبع: یافته‌های پژوهش)

۳. ارائه الگوی تسهیم منابع مالی

پس از شناسایی و تأیید معیارهای مؤثر در تسهیم منابع مالی، بر اساس وزن‌های نسبی حاصل شده از فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی، می‌توان شاخصی برای تخصیص منابع هر واحد (I_i) بدین شرح تعریف کرد:

$$I = 0.252 * X1 + 0.240 * X2 + 0.229 * X3 + 0.221 * X4 + 0.214 * X5 + 0.203 * X6 + 0.193 * X7 + 0.185 * X8 + 0.177 * X9 + 0.169 * X10 + 0.164 * X11 + 0.159 * X12 + 0.148 * X13 + 0.129 * X15 + 0.122 * X16 + 0.177 * X17 + 0.111 * X18 + 0.108 * X19 + 0.101 * X20 + 0.092 * X22 + 0.088 * X23 + 0.079 * X24$$

منبع: یافته‌های پژوهش

این فرمول بر اساس وزن معیارها، شاخصی را برای تخصیص هر واحد ارائه می‌دهد، بدین ترتیب که چنانچه هر واحد در معیارهای دارای وزن بالاتر، مقادیر بالاتری را داشته باشد، شاخص واحد (I_i) نیز مقدار بالاتری را خواهد داشت. پس از تعیین شاخص، برای تعیین نسبت تخصیص منابع مالی، از فرمول قدرالسهم استفاده می‌شود. در تعیین قدرالسهم هر واحد فرمول زیر به کار گرفته می‌شود:

$$R_i = \frac{I_i}{\sum_{i=1}^n I_i}$$

منبع: یافته‌های پژوهش

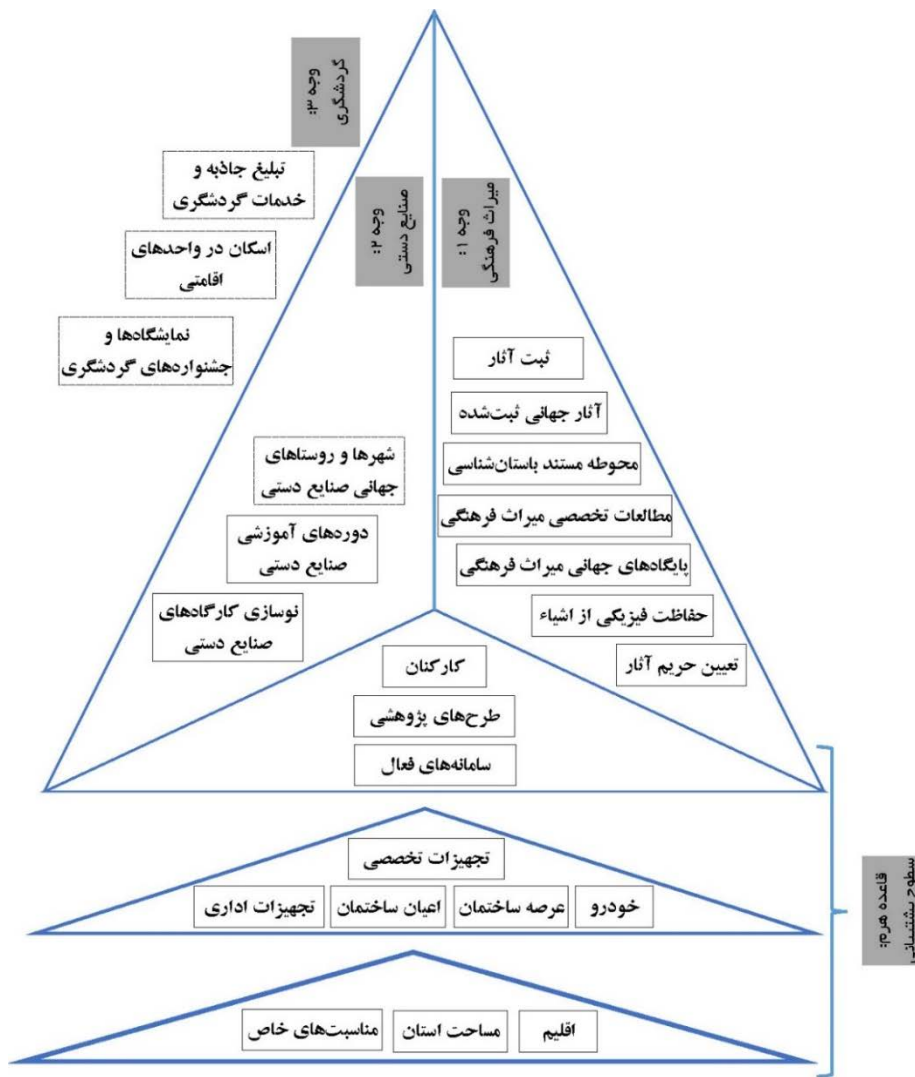
مقدار قدرالسهم (R_i) مشخص شده برای هر واحد، به نوعی درصد تخصیص منابع مالی از بودجه قابل تخصیص را نشان می‌دهد. این الگو برای تخصیص منابع مالی بین واحدهایی در نظر گرفته شده که به صورت کامل در هر سه زمینه تخصصی میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری فعالیت می‌کنند. بنابراین می‌توان گفت وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی، از این الگو برای تخصیص منابع مالی به ادارات

کل استان‌ها می‌تواند استفاده کند یا این که ادارات کل استان‌ها برای تخصیص منابع به واحدهای شهرستانی، این الگو را به کار گیرند.

با استفاده از فرمول ارائه‌شده واحدهایی که در شاخص‌های عملکردی امتیاز بالاتری را کسب کرده باشند، می‌توانند مقدار قدرالسهم بالاتری را نیز در تخصیص منابع به خود اختصاص دهند. ۲ شاخص عملکردی دارای بیشترین وزن مربوط به «ثبت ملی و جهانی آثار منقول تاریخی فرهنگی و طبیعی» و «تعداد آثار ثبت جهانی شده» است که در راستای ماهیت وظایف و مأموریت‌های وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی است. آب‌وهوا و اقلیم به دلیل تأثیرگذاری بر افزایش هزینه‌های نگهداری از میراث فرهنگی و جاذبه‌های گردشگری هر منطقه، تجهیزات تخصصی و فنی به دلیل هزینه‌های نگهداری، تعمیر و استهلاک این تجهیزات و همچنین نیروی انسانی هر واحد نیز معیارهای بعدی در تعیین شاخص تخصیص منابع و به پیروی میزان قدرالسهم هر واحد هستند.

الگوی ارائه‌شده در قالب مدل ریاضی با تعیین شاخص تخصیص منابع استوار بر اصول بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد و جمع‌بندی شده از نظرات خبرگان، به تخصیص کاراً و اثربخش منابع مالی به واحدهای مدنظر کمک کند. البته هر الگوی پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنی است. به عنوان مثال، بخشی از بودجه‌های تخصیص یافته به مراکز استان‌ها مربوط به نیروی انسانی و هزینه‌های آنان است که بر اساس تعداد نیروی انسانی، مقدار مشخصی در هر سال به آن تخصیص می‌یابد.

افزون بر این، با توجه به فعالیت‌های تخصیص هر واحد، می‌توان مدل کلی پژوهش را بر اساس ۳ دسته فعالیت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی ارائه کرد که در شکل ۱ مدل پژوهش در قالب یک هرم با قاعده مثلثی ترسیم شده است.



شکل ۱. مدل هرم معیارهای مؤثر در تخصیص منابع مالی
منبع: یافته‌های پژوهش

دستی در ۳ حوزه میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی و هنرهای سنتی است و به‌عنوان شاخص‌های عملکردی وزارت، در ۳ وجه هرم تخصیص منابع مالی قرار گرفته‌اند. انجام مأموریت و وظایف تخصصی، با استفاده از منابع و تحت شرایط ویژه هر منطقه انجام می‌شود که از ویژگی‌های مطلوب این مدل پژوهش، در نظر گرفتن این معیارها است. این معیارها در قاعده هرم قرار گرفته و به‌طور کلی شرایط مؤثر در ایجاد هزینه‌ها و نیازمندی‌های هر واحد را برای انجام وظایف تخصصی خود در ۳ وجه هرم یعنی میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی را نشان می‌دهد. در پایین‌ترین سطح معیارهای مربوط به شرایط محیطی شامل اقلیم، مساحت استان و مناسبتهای ملی و خاص هر استان یا منطقه بوده است. سطح

معیارهای شناسایی‌شده در مدل پژوهش از طریق دلفی فازی شناسایی و تأیید شده است که بخشی از نوآوری پژوهش نیز مربوط به شناسایی این معیارها است. سپس این معیارها با استفاده از نظرات پژوهشگران، در چهار گروه طبقه‌بندی شد و در شکل ۱، مدل به‌دست آمده از این معیارها در چهار گروه ترسیم شد. معیارهای مؤثر در قالب یک هرم با قاعده مثلثی نمایش داده شد که در ۳ وجه آن، معیارهای تخصصی میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی مشخص شده است. در قاعده هرم نیز ۳ سطح در نظر گرفته شده که در این سطوح مربوط به معیارهای کلی همه واحدها است. سه وجه هرم ارائه‌شده در مدل پژوهش مربوط به سیاست‌های کلان وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع

شد. نتایج پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است نشانگر این است از بین ۱۳۰ عامل، ۲۴ عامل به عنوان عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی شناسایی شده‌اند.

بر اساس نتایج پژوهش، عوامل و معیارهای مؤثر در تسهیم منابع مالی در سازمان میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی به شرح زیر مشخص شدند:

شناسایی و ثبت آثار: این عامل معیارهای بررسی،

گمانه‌زنی، کاوش، شناسایی، مستندسازی، تعیین حریم و ثبت ملی و جهانی آثار فرهنگی، صنایع دستی را دربرمی‌گیرد که بر اساس نظرات خبرگان معیارهای «ثبت ملی و جهانی آثار منقول تاریخی فرهنگی و طبیعی»، «تعیین حریم آثار تاریخی و طبیعی»، «تعداد آثار ثبت جهانی شده»، «شناسایی، مستندسازی، معرفی و انجام امور شهرها و روستاهای جهانی صنایع دستی» و «تعداد محوطه‌های مستندسازی شده باستان‌شناسی» به عنوان معیارهای تسهیم منابع مالی، مورد پذیرش قرار گرفتند. مهم‌ترین سیاست وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی شناسایی و مستندسازی میراث فرهنگی (ملموس و غیرملموس)، میراث طبیعی، هنرهای سنتی، صنایع دستی و جاذبه‌های گردشگری کشور است که این امر نیاز به برنامه‌ریزی و اختصاص منابع مالی مناسب را دارد.

آثار باستانی و میراث فرهنگی هر کشور، بیانگر سابقه تاریخی حیات و فعالیت اجداد انسان‌های ساکن و به عبارت دیگر، عمق و ریشه تاریخی یک ملت را بیان می‌کند، هم‌چنین معرف سطح فرهنگ و تمدن، خصیصه‌های فرهنگی و الگوی زندگی مردمان ساکن در فضای جغرافیایی در دوره‌های تاریخی گذشته است، بنابراین پدیدآورنده هویت آن مردم هستند (حافظ‌نیا، ۱۳۷۹). افزون بر این با تغییر تفکر جهانی، میراث فرهنگی و آثار باستانی به عنوان یک منبع اقتصادی مهم به رسمیت شناخته شده است (بویترز و کارین، ۲۰۰۹). هر چند در ایران با وجود غنا و ارزش‌های بی‌بدیل میراث فرهنگی، راهبرد مشخصی برای بهره‌برداری اقتصادی از میراث فرهنگی مشاهده نمی‌شود (افخمی، ۱۳۹۵). توجه به ثبت، شناسایی و مستندسازی در این حوزه می‌تواند دستاوردهای مهمی در حوزه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی برای کشور داشته باشد، بنابراین تخصیص بودجه و توجه به این معیارها در تسهیم منابع مالی اهمیت چشمگیری دارد.

بعدی مربوط به ساختمان و تجهیزات فیزیکی از قبیل خودروهای سبک و سنگ، تجهیزات تخصصی و فنی صنایع دستی و تجهیزات اداری است و به عبارتی سرمایه‌های فیزیکی هر واحد را شامل می‌شود. در نزدیکترین قاعده هرم به وجوه تخصصی هرم، معیارهای کارکنان، شرکت در جشنواره‌ها، طرح‌های پژوهشی و سامانه‌های فعال قرار گرفته است و به‌نوعی سرمایه‌های غیرمادی هر واحد در این سطح قرار گرفته است.

بحث و نتیجه‌گیری

بودجه‌ریزی به‌صورت ابزاری مؤثر در جهت مدیریت صحیح دولت و بخش عمومی به‌شمار می‌آید. آگاهی مدیران و متصدیان امور از تکنیک‌های نوین بودجه‌ریزی، افزون بر استفاده عقلایی از منابع و تخصیص بهینه آن، بستر مناسب برای رشد و کارایی دستگاه‌های دولتی را فراهم می‌آورد و نیز از اسراف و تبذیر اموال عمومی جلوگیری کرده و توزیع عادلانه و مطلوب منابع ملی را به دنبال خواهد داشت. در هر سازمانی، کمبود منابع مالی مهم‌ترین مشکل در راه رسیدن به این اهداف است و در این بین مدیرانی توانمند هستند که با برنامه‌ریزی، بهترین بهره را از منابع ناکافی موجود ببرند، چرا که هر گونه عدالت در توزیع منابع یا به عبارت بهتر صرف بهینه منابع، مجموعه را به هدف نزدیک‌تر می‌کند. عدم رعایت توزیع عادلانه منابع می‌تواند تبعات اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و حتی امنیتی در بر داشته باشد. توزیع مناسب و عادلانه زمانی محقق می‌شود که ابتدا نیازها مشخص و جایگاه هر کدام نسبت به دیگران مشخص و به عبارتی عوامل مؤثر در هزینه و تسهیم منابع مالی مشخص شد. از این‌رو این پژوهش برای نخستین بار در کشور و در سازمان مورد مطالعه با بهره‌گیری از منطق فازی (دلفی و فرآیند تحلیل سلسله مراتبی) در کنار نظرات خبرگان نسبت به انتخاب محرک‌های هزینه متعدد در تسهیم منابع مالی به فعالیت‌ها پرداخته شد.

آن‌گونه که در بخش تجزیه و تحلیل نتایج تشریح شد، عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی روی‌هم‌رفته به تعداد ۱۳۰ عامل که به ۱۰ عامل تفکیک شدند، مشخص و برای شناسایی عوامل مؤثر یادشده با استفاده از تکنیک دلفی فازی و اجماع خبرگان به بررسی تاثیرگذاری آنها در توزیع منابع مالی پرداخته

همایش‌هایی به منظور ارائه دستاوردهای آموزشی و پژوهشی است. در بین معیارها، ۳ معیار «انجام مطالعات تخصصی و کاربردی میراث فرهنگی» و «برگزاری دوره‌های آموزش تخصصی صنایع دستی»، «تعداد طرح‌های پژوهشی انجام شده» به عنوان معیارهای مؤثر شناسایی شدند. از مهم‌ترین سیاست‌های وزارت میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری، نهادهای سازنده ارزش‌های میراث فرهنگی (ملموس و غیرملموس)، هنرهای سنتی و طبیعی کشور، حفظ و تقویت سرمایه اجتماعی از طریق توسعه آموزش‌های رسمی و تخصصی و ارتقاء آگاهی عمومی، مسئولیت همگانی و مشارکت حداکثری مردم در حفاظت و بهره‌برداری خردمندانانه از آنها است.

آموزش و پژوهش سرمایه‌گذاری مفید و عامل کلیدی در توسعه محسوب می‌شود و چنانچه به‌درستی و شایستگی برنامه‌ریزی و اجرا شود، می‌تواند بازده اقتصادی قابل ملاحظه‌ای داشته باشد (خدایی و کلانتری خلیل‌آباد، ۱۳۹۱) چرا که آموزش به تشکیل سرمایه انسانی منجر شده و این سرمایه می‌تواند منحنی امکانات تولید را ارتقا ببخشد (سعیدی، ۱۳۹۳). رشد دانش، مهارت‌ها، تغییر نگرش‌ها و توانمندسازی منابع انسانی می‌تواند منجر به رشد اقتصادی در سطح محلی و در ادامه در سطح کشور شود. استفاده از منافع اقتصادی و اجتماعی میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی، وابسته به فن‌آوری‌های ساده بوده و گرایش به سمت بهره‌وری از نیروی کار انسانی دارد. با توجه به این که سطوح کلی سرمایه انسانی در این حوزه، پیرامون آموزش و پژوهش و بر اساس تلفیقی از سیستم آموزش گردشگری با تأکید بر موضوعاتی مانند فرهنگ، خلاقیت محلی جامعه، مهارت‌ها و کارایی نیروی کار شکل می‌گیرد (خدایی و کلانتری خلیل‌آباد، ۱۳۹۱) توجه دولت به آموزش و پژوهش به عنوان محرک سرمایه انسانی و رشد اقتصادی ضروری است. نتایج به‌دست‌آمده در پژوهش خردپیشه و همکاران (۱۳۹۹) در زمینه نقش آموزش و توسعه سرمایه‌های انسانی در وزارتات و

نتایج به‌دست‌آمده از رتبه‌بندی معیارها با استفاده از تحلیل سلسله‌مراتبی فازی مشخص کرد ۲ معیار «ثبات ملی و جهانی آثار منقول تاریخی فرهنگی و طبیعی» و «تعداد آثار ثبت جهانی شده»، رتبه‌های اول و دوم در تسهیم منابع مالی را به دست آورده‌اند. نتایج پژوهش ویسی (۱۳۹۶) بر ضرورت توجه به تخصیص منابع مالی و بودجه در زمینه شناسایی و ثبت آثار تأکید کرده و با نتایج پژوهش حاضر هم‌خوانی دارد.

مرمت و حفاظت: این عامل معیارهای تعمیر و مرمت، حفاظت از آثار، اشیای فرهنگی و تاریخی، بناها و محوطه‌ها، موزه‌ها و ... را شامل می‌شود که بر اساس دیدگاه خبرگان، معیار «حفاظت فیزیکی از اشیاء باارزش فرهنگی-تاریخی» به عنوان یکی از معیارهای تسهیم منابع مالی و تخصیص بودجه، مورد تأکید قرار گرفته است. تدوین نظام مدیریت حفاظت و نجات‌بخشی آثار فرهنگی (ملموس و غیرملموس) و طبیعی در معرض خطر و یا در شرایط بحران و هنرهای سنتی در حال زوال، همواره یکی از سیاست‌های اصلی وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی بوده است.

نگهداری از میراث فرهنگی بسیار پرهزینه است، به‌گونه‌ای که بسیاری از جوامع، توانایی تأمین بودجه لازم برای پاسداری از میراث فرهنگی خود را ندارند (ژانگ، ۱۹۹۲) کم‌توجهی به توزیع مناسب بودجه در جهت مرمت و حفاظت از میراث فرهنگی، این چالش را حادث می‌کند، به‌گونه‌ای که بسیاری از میراث نادیده گرفته می‌شود (تیموئی و نیاوپان، ۱۳۹۰ و افخمی، ۱۳۹۵). نتایج پژوهش ویسی (۱۳۹۶) نیز در پیوند با پژوهش حاضر است.

آموزش و پژوهش و زیرساخت‌های اطلاعاتی: این عامل شامل برگزاری دوره‌های آموزشی و انجام پژوهش در حوزه‌های میراث فرهنگی، صنایع دستی، گردشگری، تولید، تأمین و تحلیل داده‌های مورد نیاز برای تصمیم‌گیری‌های سازمانی، تهیه الزامات و مواد مورد نیاز برای آموزش و پژوهش و در نهایت انتشار به صورت کتاب، مقاله و گزارش یا برگزاری

فراهم کردن زمینه‌های مناسب برای فعالیت این سازمان‌ها، به سوی توسعه گام بردارد (نوعی و ساجع، ۱۳۹۰). دولت برای گسترش و بهره‌برداری از منافع اقتصادی و فرهنگی میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری نیاز به مشارکت بخش خصوصی و تشکل‌های مردم‌نهاد دارد، بنابراین توجه به این عامل در تسهیم منابع مالی در جهت توسعه پایدار، یکی از ضروریات بودجه‌ریزی در وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی است. نتایج پژوهش حاضر با پژوهش خطیب‌سمانی و فتحی (۱۳۹۱) همپوشانی دارد.

تعامل با نهادها و زیرمجموعه‌های همکار: بهره‌گیری از سازوکارهای مدیریت یک‌پارچه به‌منظور گسترش همکاری و هم‌افزایی در فعالیتهای بین‌حوزه‌ای و بین‌بخشی و افزایش بهره‌وری میراث فرهنگی (ملموس و غیرملموس)، طبیعی، صنایع دستی و گردشگری از اهداف و برنامه‌های اصلی وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی است، بنابراین وزارت و زیرمجموعه‌های تابعه آن، در جهت دستیابی به این برنامه‌ها، در راستای اهداف کلان نظام، نیاز به تعامل و ارتباط با سایر دستگاه‌ها و نهادهای اجرایی دارند که شیوه تعامل با این سازمان‌ها در این عامل مد نظر قرار گرفته است. بر اساس تحلیل نظرات خبرگان در بین معیارهای این عامل، تنها معیار «انجام امور پایگاه‌های جهانی میراث فرهنگی» مورد پذیرش قرار گرفته است.

برای سازماندهی موضوعات مربوط به میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری، سازمان‌هایی در سطوح گوناگون توسط دولت تشکیل شده و یا وظایف مرتبطی به هر کدام از دستگاه‌های اجرایی واگذار شده است. از این‌رو، ایجاد هماهنگی بین فعالیتهای سازمانهای اقتصادی، اجتماعی، رفاهی یکی از مهم‌ترین چالش‌ها در این حوزه است. در امور مربوط به میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی، سازمانهای بسیاری دخالت دارند، که هر کدام ارائه‌دهنده بخشی از خدمات این حوزه هستند که گاهی منافع هر کدام از بخش‌ها دچار تضاد و تعارض می‌شود. همکاری بین آنها در ارائه خدمات بهتر در سطوح محلی، منطقه‌ای یا ملی یک ضرورت است (حسن‌پور، ۱۳۹۲) و

ادارات میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی و تخصیص منابع مالی به این موارد، بر نتایج پژوهش حاضر، صحنه می‌گذارد. همچنین میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری به عنوان یک صنعت بسیار گسترده، نیازمند برنامه‌ریزی و مدیریت مؤثر و کارآمد است. این مهم زمانی تحقق می‌یابد که بر پایه آمارهای علمی تهیه، تدوین و اجرا شود و این آمار، به صورت قابل اطمینان، به‌موقع و به‌روز در اختیار بخش‌های مورد نیاز قرار گیرد (رضایی، ۱۳۹۰) بنابراین تأمین و تحلیل داده‌ها، زیرساخت بسیار مهمی در تصمیم‌گیری‌های مدیریت خواهد بود و تخصیص هزینه در جهت تهیه داده‌های مورد نیاز، نیاز ضروری بخش میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی است.

حمایت و تعامل با بخش غیردولتی: در حوزه میراث

فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی نهادها و تشکل‌هایی نظیر اصناف و خانه‌های صنایع دستی، کارگاه‌ها، مراکز غیردولتی، فعالان غیردولتی، سرمایه‌گذاران، انجمن‌ها، شرکت‌ها و استارت‌آپ‌ها و گردشگران نیز دارای اهمیت و نقش بسیار زیادی هستند که وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی، سیاست‌ها و بالتبع اقدامات اجرایی را در زمینه حمایت از این تشکل‌ها، نهادها و افراد تدوین کرده است. از بین مجموعه معیارهای این عامل، تنها معیار «حمایت از نوسازی و تجهیز کارگاه‌های صنایع دستی» بر اساس دیدگاه خبرگان، مورد تأیید قرار گرفت. از مهم‌ترین سیاست‌های این حوزه، ایجاد زمینه‌های لازم برای کاهش اتکاء بخش به منابع مالی دولتی از طریق افزایش مشارکت و سرمایه‌گذاری بخش خصوصی داخلی و خارجی، تدوین نظام جامع حمایتی (تعرفه‌ای و غیرتعرفه‌ای) و تشویقی (مالی و غیرمالی) از فعالان در بخش میراث فرهنگی، طبیعی، صنایع دستی و گردشگری و همچنین حمایت از فعالیتهای خلاقانه و ابتکارات داوطلبانه در این بخش است.

یکی از مهم‌ترین سازوکارهای شالوده‌ای در فرایند توسعه، تقویت بخش خصوصی، سازمان‌های غیردولتی و سازمان‌های مردم‌نهاد است و هیچ جامعه‌ای نمی‌تواند فعالیت این تشکل‌ها و سازمان‌ها را نادیده بگیرد. هیچ جامعه‌ای نمی‌تواند بدون

«کارکنان (رسمی، پیمانی، قراردادی، شرکتی و امریه)»، «خودروهای سنگین، نیمه‌سنگین و سبک»، «دستگاه‌ها، ماشین‌آلات و تجهیزات اداری»، «تجهیزات فنی و تخصصی»، «عرصه ساختمان» و «اعیان ساختمان» در بین معیارهای مدیریت منابع دارای تأثیر در تسهیم منابع مالی هستند.

هر چند در نظام‌های نوین بودجه‌ریزی نظیر بودجه‌ریزی عملیاتی استقرار بودجه‌ریزی ستانده‌محور است (پورعلی و کاکوان، ۱۳۹۳)، اما در وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی استفاده از منابع انسانی و هم‌چنین تجهیزات فنی و اختصاصی در کنار ساختمان‌های مورد استفاده، باید در تسهیم منابع مالی به عنوان محرک ارائه خدمات در این سازمان مورد توجه قرار گیرد. افزون بر این که دو بعد «صرفه‌جویی» و «اثربخشی» را همراه با ابعاد سنتی بودجه‌ریزی مد نظر قرار می‌گیرد (ابراهیمی‌نژاد و فرجوند، ۱۳۹۰). در پیوند با این پژوهش، آرامش و همکاران (۱۳۹۷) نیروی انسانی و تجهیزات و دستگاه‌های اختصاصی را در تسهیم منابع مالی و تخصیص بودجه مؤثر دانسته‌اند.

تأسیسات و فضاهای مرتبط: فضاهایی نظیر مجتمع‌های رفاهی و گردشگری، بوم‌گردی‌ها، واحدهای اقامتی، موزه‌ها و... به ارائه خدمت در زمینه میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری می‌پردازند و می‌توانند به عنوان عاملی در تسهیم منابع مالی برای ادارات در پیوند در نظر گرفته شوند. بر اساس جمع‌بندی دیدگاه خبرگان، معیار «اسکان در واحدهای اقامتی تحت نظارت داخلی و خارجی» به عنوان معیار مؤثر در تسهیم منابع مالی مشخص شد. توسعه زیرساخت‌های مرتبط با گردشگری و صنایع دستی با استفاده از مشارکت حداکثری جامعه ذی‌نفعان و با اولویت فعالیت‌ها و مناطق دارای برتری نسبی هم از مهم‌ترین سیاست‌های وزارت است که بر توجه به این عوامل در تسهیم منابع تأکید می‌کند.

در حوزه میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری، تنها آثار و یا جاذبه‌های گردشگری موجب تقاضا برای ارائه خدمات و محصولات نمی‌شود، بلکه امکانات، زیرساخت‌ها و شرایط برای دریافت این خدمات برای مشتریان (به عنوان مثال

یکی از مهم‌ترین محدودیت‌ها در این زمینه محدودیت‌های مالی است (مصاحبه مدیر کل دفتر امور پایگاه‌های میراث جهانی، ۱۳۹۶؛ مصاحبه مدیرکل دفتر برنامه‌ریزی و بودجه سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری، ۱۳۹۷). بنابراین تأمین هزینه‌های مالی و تعامل با نهادهای دولتی می‌تواند در زمینه مدیریت یکپارچه در جهت دستیابی به اهداف توسعه‌ای اثربخش باشد. نتایج پژوهش‌های خطیب‌سمنانی و فتحی (۱۳۹۱) و نرگسی و همکاران (۱۳۹۷) نیز همانند با نتایج پژوهش حاضر است.

کنترل و نظارت: دستیابی به اهداف هر سازمانی بدون نظارت و کنترل امکان‌پذیر نیست و وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی با اقداماتی مانند صدور مجوزها و موافقت اصولی‌ها و هم‌چنین نظارت بر فعالیت‌ها و تأسیسات مرتبط این نقش را ایفا می‌کند. نظارت بر خدمات و تأسیسات گردشگری همواره جزء اولویت‌های معاونت گردشگری سازمان میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی بوده است و هدف اصلی از این کار استانداردسازی خدمات و افزایش رضایت‌مندی بهره‌وران از این خدمات است (سمیعی و غیاثیان، ۱۳۹۵).

بر اساس دیدگاه کارشناسان و خبرگان، هیچ‌کدام از معیارهای این عامل در زمینه تسهیم منابع مالی مورد توجه قرار نگرفته است، بنابراین می‌توان استدلال کرد که وظایف کنترلی و نظارتی در سازمان‌های زیرمجموعه وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی انجام می‌شود و هر چند بسیاری از آن‌ها هزینه‌ساز است، اما به دلیل ماهیت ذاتی این وظیفه، معیار مؤثری در زمینه تسهیم منابع و اختصاص بودجه در نظر گرفته نمی‌شود.

مدیریت منابع: عامل مدیریت منابع مربوط به میزان بهره‌گیری از منابع انسانی، فیزیکی (ساختمان‌ها و خودرو و تجهیزات مرتبط) و هم‌چنین استفاده از منابع بیرونی در قالب قراردادهای خدماتی است که جزء ورودی‌های نخستین هر سیستم و الزامات حیاتی برای انجام سازوکار ارائه خدمات و انجام عملیات هر سیستم است. با جمع‌بندی نظرات خبرگان مشخص شد معیارهای «سامانه‌های فعال در سازمان»،

حامی مالی و وسیله‌ای برای حفاظت دولت‌ها از میراث فرهنگی شده است و درآمد حاصل از این بازدیدها، یکی از مهم‌ترین منابع مالی برای هزینه‌های مرتبط با نگهداری از منابع تاریخی شده است. در کشورهای مختلف به‌عنوان مثال در بریتانیا و آلمان، از این راهبرد استفاده شده است (کلیمپکه^۱، ۲۰۰۴). در پژوهش پاکدیبوری و همکاران^۲ (۲۰۱۱) و اینار و کارین^۳ (۲۰۰۹) بر کسب منابع درآمدی از میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی و بر قیمت‌گذاری به عنوان یکی از مؤلفه‌های اقدامات بازاریابی توجه می‌کند.

شرایط منطقه: در کشور ما، گستره متنوعی از جاذبه‌های گردشگری و میراث فرهنگی ملموس و غیرملموس وجود دارد که در بهره‌گیری از برتری این گستره و تنوع، شرایط زیستی هر منطقه را باید در نظر گرفت. روشن است این شرایط نقش مهمی در ایجاد هزینه برای نگهداشت و بهره‌برداری از آثار و جاذبه‌ها دارد که در این عامل به مواردی مانند: مساحت، آب و هوا، اقلیم، جمعیت و همچنین شرایط فرهنگی و مناسبی هر منطقه توجه شده است. از دیدگاه خبرگان در تسهیم هزینه باید معیارهای «مساحت استان»، «آب و هوا و اقلیم سرزمینی» و «مناسبت‌های خاص هر استان» توجه شود. در سیاست‌ها و اهداف کلان وزارت نیز مقتضیات فرهنگی، جغرافیایی و تاریخی هر منطقه نیز مورد تأکید بوده است.

طبق گزارش سازمان یونسکو با عنوان «تاثیر تغییر آب و هوا در میراث جهانی و صنعت گردشگری»، تغییر آب و هوا به یکی از مهم‌ترین خطرات برای مکان‌های میراث جهانی و همچنین صنعت گردشگری تبدیل شده است (یکن، ۲۰۰۸). پدیده‌های طبیعی مانند بارش مداوم و تغییرات جوی و اقلیم، به همراه پدیده‌هایی مانند: هجوم ریزگردها و بادهای ماسه‌ای، آلودگی هوا و باران‌های اسیدی و... باعث تخریب آثار باستانی و میراث فرهنگی می‌شود. افزون بر این، مبحث تغییرات آب‌وهوا و رابطه‌اش با گردشگری، زمینه مطالعاتی جدید و مجزایی است که در اثر ظهور پدیده رو به رشد تغییرات آب و هوایی به تازگی

گردشگران) فراهم باشد (ابراهیم‌زاده و همکاران، ۱۳۹۱). بنابراین توجه به این فضاها و تأسیسات و تخصیص بودجه در جهت بررسی و توسعه این زیرساخت‌ها و همچنین اختصاص منابع مالی بر اساس معیارهای این عامل ضروری است. در پژوهش آرامش و همکاران (۱۳۹۷) به ساختمان‌ها و تأسیسات هر سازمان، به عنوان یکی از عوامل مهم در تسهیم منابع مالی توجه شده و نتایج این پژوهش مطابق با پژوهش حاضر است.

اقدامات بازاریابی: طراحی محصولات، انواع تبلیغات (اعم

از رسانه‌ای و محیطی)، برنامه‌های ترویج و ترفیع با حضور در نمایشگاه‌ها، بهره‌گیری از فضای دیجیتال در جهت معرفی و ارائه خدمت، صادرات محصولات و خدمات مرتبط با حوزه میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری از مهم‌ترین اقداماتی است که در جهت جذب مشتریان و توسعه اقتصادی هر استان و کشور انجام داد و به عنوان یک عامل مؤثر در تسهیم منابع مالی به آن توجه کرد. در بین معیارهای وابسته به عامل اقدامات بازاریابی، ۲ معیار «تبلیغ، معرفی و اطلاع‌رسانی جاذبه‌ها و خدمات گردشگری» و «برگزاری و شرکت در نمایشگاه‌ها، جشنواره‌ها و رویدادهای تخصصی مرتبط با گردشگری»، بر اساس نظرات خبرگان مورد تأیید قرار گرفتند. در تدوین سیاست‌ها و اهداف کلان وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی، حمایت از تنوع محصولات گردشگری و صنایع دستی و خلق برتری‌های جدید به‌منظور پاسخگویی به بازارهای هدف و بهره‌گیری از روشهای نوین تبلیغات، بازاریابی و ارائه بسته‌های محصولات گردشگری کشور به‌منظور معرفی مزیت‌ها و محصولات گردشگری و صنایع دستی کشور، مورد توجه بوده است.

هدف بازاریابی میراث فرهنگی، برآورد نیازها و انتظارات مشتریان با فروش محصولات به آن‌ها است. در مورد مقاصد گردشگری، میراث به‌عنوان منبع و تجارب آن، یک محصول شمرده می‌شود و گردشگران مشتریانی هستند که این تولید را می‌خرند. این رهیافت در حدود دهه ۱۹۸۰ ظاهر شده و به عنوان

دستی و گردشگری که از نظر قانونی وظیفه اصلاح و بهینه‌سازی رویه کنونی بودجه‌ریزی و تخصیص منابع مالی را به عهده دارند، نتایج پژوهش‌هایی مانند پژوهش حاضر را مورد توجه قرار دهند.

بر اساس ماهیت و اهداف اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی که به ایجاد برتری‌ها و رفع چالش‌های نظام‌های بودجه‌ریزی سنتی می‌انجامد، پیشنهاد می‌شود در تسهیم منابع وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی، مهم‌ترین وظیفه این وزارت در شناسایی، ثبت، مرمت و حفاظت از میراث باارزش کشور اولویت قرار گرفته و در انجام این وظیفه شرایط اقلیمی و جمعیت‌شناختی هر منطقه و استان مورد توجه قرار گیرد، چرا که شرایط متفاوت فرهنگی و اجتماعی و زیستی، هزینه‌های متفاوتی را نیز می‌طلبد.

هم‌چنین در تخصیص منابع به توانمندسازی جوامع محلی از طریق دوره‌های آموزشی و مهارتی، معرفی آثار و جذب گردشگر و سرمایه‌گذاری و به طور کلی اقدامات بازاریابی سازمان‌ها برای ایجاد سرمایه اجتماعی همراه با افزایش درآمد برای دولت و هم‌چنین ایجاد اشتغال و رشد اقتصادی، توجه شود. پیشنهاد می‌شود عوامل مؤثر در تسهیم منابع مالی به طور سالانه مورد ارزیابی و تجدید نظر قرار گیرد و هم‌چنین به عنوان شاخص‌های ارزیابی عملکرد دستگاه و مدیران سازمان‌ها و ادارات میراث فرهنگی، گردشگری صنایع دستی استفاده شود.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

می‌توان برای انجام پژوهش در حوزه بودجه‌ریزی عملیاتی و تخصیص منابع مالی، پیشنهادهای زیر را به پژوهشگران آینده پیشنهاد کرد.

۱- استفاده از مدل‌های ریاضی نظیر شبیه‌سازی سیستم در تخصیص منابع مالی، می‌تواند متغیرهای را به صورت کمی مورد توجه قرار گیرد و دیدگاهی کاربردی‌تر و مشخص‌تر برای سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان ارائه

مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. آب و هوا و گردشگری به عنوان اجزای اصلی یک سیستم به طرق مختلف بر یکدیگر تأثیر گذاشته و در تعامل با یکدیگر بحث جدیدی به عنوان اقلیم‌شناسی گردشگری مطرح می‌کند (آروین و شجاعی‌زاده، ۱۳۹۳) به ویژه که در گستردگی پهنه هر استان ممکن است این تأثیرات افزایش یابد. تفاوت‌های فرهنگی و آئینی در هر استان و توجه به مناسبت‌های خاص در هر منطقه نیز برنامه‌ریزی‌ها و اقدامات خاصی را می‌طلبد. هم‌چنین یکی از عواملی که در سطح کلان برای تخصیص بهینه بودجه میان استان‌های کشور نقش مهمی دارد، تخصیص بودجه با در نظر گرفتن شاخص‌های اقتصادی، اجتماعی و اقلیمی است که ضمن کاهش عدم‌تعادل منطقه‌ای، توسعه همه‌جانبه و حداکثر رفاه اجتماعی کشور را تامین کند و از این نظر، عامل شرایط منطقه، مطابق با پژوهش‌های آرامش و همکاران (۱۳۹۷)، رحمانی‌فضلی و عرب‌مازار (۱۳۹۵) و مقیمی و همکاران (۱۳۹۵) است. بنابراین توجه به شرایط اقلیمی و اجتماعی هر منطقه، یکی از معیارهای تخصیص اعتبار برای آن استان و منطقه است. با رتبه‌بندی معیارهای تسهیم منابع مالی مشخص شد که معیار «آب و هوا و اقلیم سرزمینی» رتبه سوم در بین ۲۴ معیار را به خود اختصاص داده که نشان‌دهنده اهمیت بالای این معیار در تسهیم منابع مالی و اختصاص بودجه میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی به هر استان است.

این پژوهش که حاصل اتفاق نظر و خرد جمعی خبرگان بودجه‌ریزی در دستگاه مورد پژوهش و یک مدل مناسب بودجه‌ریزی بر اساس تفاوت‌ها و ویژگی‌های خاص هر یک از واحدهای صاحب‌اعتباری را تعریف می‌کند، برای نخستین بار در ایران انجام شده تا الگوی طراحی شده به منظور بودجه‌ریزی بر اساس عوامل مؤثر در تسهیم مایع مالی مورد استفاده قرار گیرد. این الگو در شکل ۱ نمایش داده شده است.

پیشنهادهای ناشی از نتایج پژوهش

پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزان در حوزه‌های مختلف و به‌ویژه حوزه میراث فرهنگی، صنایع

۳- ارائه مدلی برای بررسی اثربخشی روش بودجه‌ریزی در واحدها و انتخاب بهترین مدل برای تخصیص منابع مالی با توجه به دستیابی به اهداف برنامه‌ریزی شده واحدها و یا ادارات کل؛

۴- اصلاح طبقه‌بندی اقلام بودجه برای پیاده‌سازی مدل بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد در وزارت میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی و توجه به تغییرات و پویایی‌های این حوزه.

دهد، بنابراین انجام پژوهش با استفاده از روش‌های کمی و مدل‌های ریاضی، پیشنهاد می‌شود.

۲- پیشنهاد می‌شود پژوهشی با استفاده از نظرات بخش خصوصی و فعالان حوزه میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری (شامل هتلداران، راهنمای تورها، هنرمندان صنایع دستی، مدیران خانه‌های بوم‌گردی و اقامتگاه‌ها و...) انجام شده و معیارهای مؤثر در تخصیص منابع مالی در جهت حمایت و اعتلای اهداف این بخش، از دیدگاه آنان مورد مطالعه قرار گیرد.

References

- Abd Saboor, F; Ravand, M; (2012). Requirements and barriers to operational budgeting of organizations based on a three-factor model. *Quarterly Journal of Industrial Management*. 17 (20), pp.109-129. (In Persian).
- Abdul Halim, Bushra & Halim, & Karim, Hilwana & Fahami, Norasyikin & Mahad, Nor Faradilah & Kushairi, Sayed & Sayed Nordin, Sayed Kushairi & Hassan, Nasruddin. (2015). Bank Financial Statement Management using a Goal Programming Model. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 211. 10.1016/j.sbspro.2015.11.066.
- Afkhami, B. (2016). Strategy for economic development based on cultural heritage. *Quarterly Journal of the Macro and Strategic Policies*, 4(Vol 4. No 14), 27-48. (In Persian).
- Ahmadi, A. (2003), Principles and foundations of budgeting with emphasis on operating budget, first edition, Hamedan, Noor Alam Publications. (In Persian).
- Aleksandrov, E; Bourmistrov, A. and Grossi, G. (2020), "Performance budgeting as a "creative distraction" of accountability relations in one Russian municipality", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JAEE-08-2019-0164>.
- Amraei, H; Azar, A. (2022). Providing an Effective Model for Monitoring and Evaluating Public Sector Financial Performance in Performance-based Budgeting, *The financial Accounting and Auditing Researches*, 13(52), pp. 53-86. (In Persian).
- Amraei, H; esmaeelzadeh, A; khosravipour, N. (2021). Providing an Effective Model for Monitoring and Evaluation of Public Financial Performance in Performance Based Budgeting (PBB). *Strategic Studies of public policy*, 10(37), 296-335. (In Persian).
- Aramesh, M; Moein Addin, M; Dehghan Dehnavi, H. (2018). Presentation The Pattern of Performance Based Budgeting By Hybrid Technique Of Fuzzy Delphi and Fuzzy Analysis Hierarchy Process. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(26), 175-188. (In Persian).
- Arvin, A; Shojaezadeh, K. (2015). Assessment of Climate Tourism in City Shiraz Using Physiologic Equivalence Temperature and Predicted Mean Vote Indexes. *Physical Geography Quarterly*, 7(26), 87-98. (In Persian).
- Azar A, Amini M, Ahmadi P. Performance Based budgeting model: A robust Optimization approach. *JPBUD*. 2014; 19 (1):53-84. (In Persian).
- Azar, A. and Faraji. H, (2002), Fuzzy Management Science, Iran Studies and Productivity Center, Ejtamae Publications, 169. (In Persian).
- Azar, A; Khadivar, A; Amin Naseri, M and Anwar Rostami, A. (2011). Provide

- performance-based budgeting system architecture with intelligent decision support system approach. *Journal of Management Research in Iran*, 15 (3), pp. 1-22. (In Persian).
- Azar, A; Najafi, E. and Najafi, S. (2011). Robust mathematical modeling, a new approach in general public budgeting in Iran. *Journal of Teacher of Humanities - Management Research in Iran*. 15 (2), pp. 1-19. (In Persian).
- Aziz, Haris, and Nisarg Shah. (2021). "Participatory budgeting: Models and approaches." *Pathways between Social Science and Computational Social Science*. Springer, Cham. 215-236.
- Becken, Susanne. (2008). "Report: The UN 10- Climate Change Conference, Bali: What It Means for Tourism", *Journal of Sustainable Tourism*, Vol. 16, No. 2.
- Borzoozadeh Zavareh, M; Moradi, M; Nargesian, A. (2021). Designing a Financial Mangement Framework for General Treasury Administration in Iran. *Journal of Governmental Accounting*, 8(1), 9-28. doi: 10.30473/gaa.2021.58496.1472 (In Persian).
- Bowitz, Einar and Karin Ibenholt (2009); Economic impacts of cultural heritage, Research and perspectives, *Journal of Cultural Heritage 10*, pp: 1-8.
- Caridad Martí (2019) Performance Budgeting and Medium-Term Expenditure Frameworks: A Comparison in OECD Central Governments, *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 21:4, 313-331, DOI: 10.1080/13876988.2018.1526492.
- Cooper, R. Activity – Based Costing AND THE Len Enterprise. *Journal of Cost Management*, winter, 1996, P6-14.
- Diamond, jack. Performance budgeting: managing the reform process international monetary fund imf working paper. February 128-139 .2003.
- Djaelani Yustiana & Subhan (2019). Moderation of organizational commitment to the relationship between budgetary participation and managerial performance in West Halmahera Regency. *Nabelo Account Journal*, 1 (2), 31-43.
- Ebrahiminejad, M; and Farjvand, E. (2009). Budget from setting to control. Tenth Edition, Tehran: Organization for the Study and Compilation of University Humanities Books (SAMT Publication). (In Persian).
- Ebrahimzadeh, I; Hafezrezazadeh, M; Daraei, M. (2014). Optimum Planning and Locating the Urban Tourism Facilities and Infrastructures by Using GIS, Case study: Semnan city. *Geography and Development*, 12(35), 33-48. doi: 10.22111/gdij.2014.1553. (In Persian).
- Einar Bowitz, Karin Ibenholt. (2009). Economic impacts of cultural heritage e Research and perspectives. *Journal of Cultural Heritage 10*, pp.1-8.
- Fatih Deyneli (2019). Does Performance Budgeting System Affect Fiscal

- Performance in OECD Countries? *International Journal of Economic Sciences*, Vol. VIII (2), pp. 22-34. , DOI: 10.20472/ES.2019.8.2.002.
- Foroghi, D; Haghighi Parapari, M; Rasaiian, A. (2012). Feasibility of the Implementation of Activity-Based Costing (ABC) in Operational Budgeting of Government Agencies (A Case Study of Government Agencies of Isfahan Province). *Journal of Health Accounting*, 1(1), 47-62. doi: 10.30476/jha.2012.16586. (In Persian).
- Fozzard, A. (2001). The Basic Budgeting Problem: Approaches to Resource Allocation in the Public Sector and their Implications for Pro-Poor Budgeting, Overseas Development Institute. Available online at: <http://www.odi.org.uk/resources/download/1395.pdf>.
- Gheshlaghi, M; (2019). Evaluating the quality of electronic banking services using a combination of fuzzy Delphi hierarchical process methods (F.D.AHP) and fuzzy TOPSIS (F.TOPSIS) Case study: Post Bank branches in Tehran. *Journal of Business Management*, 11(43), 254-281. (In Persian).
- Gholizadeh M H, Kohanrooz A. Operational budgeting requirements in Iran's higher education system . *IRPHE*. 2015; 21 (1):39-59. (In Persian).
- Hasheminejad Grouh, R; (2016). Optimization of performance-based budgeting in executive bodies (Case study of Sistan and Baluchestan University). Master Thesis, Accounting, Sistan and Baluchestan University.
- HassanPour, M. (2013). A Look at the Position of the Tourism Industry in the Structure of Iran's Administrative System and Its Comparison with Some Leading Countries, *Journal of the Chamber of Commerce*, 85 (80), pp. 53-5. (In Persian).
- Heydari A, Amiri M, Jamour H. The Role of Internal Organizational Factors in Implementing the Budgeting System Based on Performance: An Interpretative Structural Modeling Approach (Case: Tehran Municipality). *IUESA*. 2018; 6 (24) :117-133. (In Persian).
- Isaac, L; (2016). Appraising the Impact of Budgeting and Planning on the Performance of Financial Institutions in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.5, No.16, pp 12-27.
- Kalantari, N; Mohammadipour, R; Seidi, M; Shiri, A; Azizkhani, M. (2019). Mathematical model for performance-based budgeting by productivity approach (Case study: Gas refineries in Iran). *Management Accounting*, 12(43), 117-127. (In Persian).
- Keramati, M; Bayat, F. (2016). Evaluation and ranking of the three dimensions of ability, authority, acceptance and the nine components affecting the implementation of operational budgeting in Iranian water and wastewater companies, *Financial*

- Accounting and Auditing Research*, 8 (95), pp. 59-77. (In Persian).
- Khatib Semnani, M; Fathi, M. (2012). Investigating tourism development strategies in West Azerbaijan province. *Journals of financial Economics*, 6(18), pp. 95-112. (In Persian).
- Kheradpishe, S; Zolfaghari Zafarani, R; Karimzadeh, S. (2020). Components of Human Resource Management with a Productivity Approach of the Cultural, Heritage, Handicrafts and Tourism Organization. *Islamic Art Studies*, 16(38), 75-99. doi: 10.22034/ias.2019.207050.1062. (In Persian).
- Klimpke, Uta (2004); world Heritage Site designation as factor of change and development: a case study of Quedlinburg, Master Thesis in World Heritage Studies, Brandenburg University of Technology, Cottbus, Germany.
- Kordestani, G. (2019). General Financial Management: Identifying and Evaluating the Challenges of the Budgeting System, *Journal of Governmental Accounting*, (6)1, 61-80. (In Persian).
- Kordestani, G; Parsian, H; Jamshidi kalantari, F. (2016). Performance-Based Budgeting and Accountability in Public Sector. *Journal of Governmental Accounting*, 3(1), 69-80. (In Persian).
- Kurrohman, T. (2013). Performance-based budgeting evaluation through financial performance based on value for money in districts / cities in East Java. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 5(1), 1-11.
- Lu, E. Y; & Willoughby, K. (2015). Performance budgeting in American states: A framework of integrating performance with budgeting. *International Journal of Public Administration*, 38(8), 562-572.
- Miler, chad. Performance budgeting: a foundation for change in state Economic Development – chad Miler (Virginia polytechnic institute and state University) November 1555.
- Moghimi, S; Pourezzat, A; Danaeifard, H; ahmadi, H. (2017). Design and Explain the Budgeting model based on Indices of Good Governance in Iran. *Journal of Public Administration*, 8(4), 645-664. doi: 10.22059/jipa.2017.62180. (In Persian).
- Najjar Sarraf, A; (2004). Operating budget framework for government agencies based on cost, Technology Development Center and Administrative Renovation of the Ministry of Health, *Treatment and Medical Education*; 21-17. (In Persian).
- Nargesi, Sh; Babaki, R; Efati, M; (2018). Investigating the Relationship between Tourism, Economic Growth and Financial Development in Iran (1990-2016). *Journals of financial Economics*, 12(44): 41-68. (In Persian). (In Persian).
- Noei, G; Sajja, L; (2012). The role of non-governmental organizations (NGOs) in sustainable development, the first international conference, Tourism

- Management and Sustainable Development, Islamic Azad University of Marvdasht, Fars Province. (In Persian).
- Pakdeeburee, Penpathu, Chaweewan Denpaiboon, and Hidehiko Kanegae. (2011). "Economic Valuation of the World Cultural Heritage for Promoting Community-based Flood Disaster Management: A Case Study of Ayutthaya Historical Park." *Disaster Mitigation of Cultural Heritage and Historic Cities*, No 5, pp247-254.
- Pidgeon, C. (2010). *Methods of Budgeting*. Northern Ireland Assembly, Research and Library Service.
- Pourali, M. and Kakvan, S; (2014). Requirements for establishing operational budgeting (Case study: Babol University of Medical Sciences and Health Services), *Journal of Auditing Knowledge*. 14 (57). pp. 191-217. (In Persian).
- Pourali, M; Kakavan, S. (2016). The feasibility of the establishment of performance budgeting in Babol University of Medical Sciences and Health Services. *Management Accounting*, 9(28), 97-118. (In Persian).
- Pourghaffar, J; Mohammadzadeh Salteh, H; Zeinali, M; mehrani, S. (2022). Performance-Based Budgeting Model with a Real Time Financial Reporting Approach in Iran Public Sector. *Journal of Governmental Accounting*, 8(2), 21-36. doi: 10.30473/gaa.2022.61861.1528. (In Persian).
- Pradana, I. G. A. G; & Supadmi, N. L. (2018). Effects of budgetary participation on performance accountability: Organizational culture, work satisfaction of commitments and organizations. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 25(3), 1939-1965.
- Rahmani Fazli, H; Arabmazar, A. (2016). Optimal Provincial Budget Allocation: A Goal Programing Approach. *Quarterly Journal of Applied Theories of Economics*, 3(3), 133-152. (In Persian).
- Rezaei, N. (2011). Effective methods of collecting tourism statistics. *Journal of Tourism and Development*, Volume 1, Number 1, pp. 174-195. (In Persian).
- Samie, S; Ghiasian, M; (2009). Analysis of the discourse of managers and elites of the country about the tourism industry in Iran. *Journal of Tourism Management Studies*, 10 (31), P18-28. (In Persian).
- Sebastian, D.; Becker, T. J.; and P. Skærbæk (2016). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountant's Identities", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25, Nos. 4 and 5, pp. 324-338.
- Soleimani Ashtiani, M; (2009). Operational Budgeting and Using the ABC Model, Parliamentary Deputy for Planning and Legal Affairs, 76. (In Persian).
- Suhartini, D; Riadi, E; & Sari, R. P. (2019). Budgetary consequences slack: Gender

- perspective. *Journal of Accounting Science*. 3 (1), 37-48.
- Syawie, M. F; Saerang, D. P. E; & Pontoh, W. (2016). Influence effectiveness of performance-based budgeting performance control on Bitung City Department of Education, *Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi*, 16(4), 348-359.
- Vaez-Ghasemi, M; Taleghani, M; Shafieyan, M; Bozorgi, F. (2018). The application of interpretive structural modeling in designing a model for operational budgeting: A case of Ghadir Investment Company. *Journal of Investment Knowledge*, 7(27), 299-320. (In Persian).
- Valle-Cruz, David, J. Ramon Gil-Garcia, and Vanessa Fernandez-Cortez. (2020). "Towards smarter public budgeting? Understanding the potential of artificial intelligence techniques to support decision making in government." The 21st Annual International Conference on Digital Government Research.
- Veicy, H. (2018). The study of Tourism Industry in National Basic Laws of Islamic Republic of Iran. *Strategic Studies of public policy*, 7(25), 93-112. (In Persian).
- Wiguna, L. Y. P; Sukartha, I. M; & Astika, I. B. P. (2017). Budgetary participation in local government official's performance with organizational culture, motivation, and leadership style as moderating variables. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 6(8), 3041-3070.
- Yuhertiana, Indrawati & Fatun, Fatun. (2020). Performance-Based Budgeting in Public Sector and Managerial Performance with Leadership as Moderating Variable. *International Journal of Service Management and Sustainability*. 5. 177. 10.24191/ijms.v5i1.9865.
- Zanjirchi, S. (2011). Fuzzy Hierarchical Analysis Process, Tehran, Sanei Shahmirzadi Publications.
- Zhang, D. (1992), Protecting China's rich heritage of cultural relics. *China Today*, 41 (6): 14-17.



The Effect of Mental Well-Being on Job Commitment and Professional Skepticism of Independent Public Sector Auditors

Nazanin Bashirimanesh^{1*}, Shima Davoodi²

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Economic& Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.

2. M.Sc. Student, Department of Accounting, Faculty of Management, Economic& Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.
(sogoli.shida@gmail.com).

Corresponding Author:

Nazanin Bashirimanesh

Email: Bashirimanesh@pnu.ac.ir

Received: 2022/02/28

Accepted: 2022/08/05

How to Cite:

Bashirimanesh, N; Davoodi, Sh; (2022). The Effect of Mental Well-Being on Job Commitment and Professional Skepticism of Independent Public Sector Auditors, *Governmental Accounting*, 9 (17), 101-118.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The purpose of this study is to investigate the effect of mental well-being on job commitment and professional skepticism of independent auditors.

Research Method: The present study is a descriptive survey and correlational research and it is also descriptive in nature. The statistical population of the research is the senior auditors of the auditing organization and the research sample according to Cochran's formula includes 181 independent auditors. Structural Equation Modeling (SEM) with partial least squares (PLS) approach and Smart PLS3 software have been used to test the hypotheses.

Research Findings: The findings show that mental well-being has a positive and significant effect on job commitment and the professional skepticism of independent auditors. Job commitment also has a positive and significant effect on the professional skepticism of independent auditors. Finally, mental well-being mediates the professional skepticism of independent auditors through job commitment.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the research findings, increasing auditors' job commitment and their mental health leads to improvement skepticism and thus provides professional judgment of independent auditors .

Keywords: Job Commitment and Professional Skepticism of Independent Auditors, Mental Well-Being.

JEL Classification: M42.



«مقاله پژوهشی»

تأثیر بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل بخش عمومی

نازنین بشیری منش^{۱*}، شیما داوودی^۲

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف از انجام پژوهش حاضر، بررسی تأثیر بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های توصیفی پیمایشی و همبستگی قرار دارد، همچنین از نظر ماهیت، توصیفی است. جامعه آماری پژوهش، حسابرسان ارشد سازمان حسابرسی بوده و نمونه پژوهش برحسب فرمول کوکران شامل ۱۸۱ حسابرس مستقل است. در بررسی فرضیه‌های مطرح شده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) و نرم‌افزار Smart PLS3 استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌ها نشان می‌دهد که بهزیستی ذهنی، بر تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین تعهد شغلی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل تأثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت بهزیستی ذهنی از طریق تعهد شغلی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل تأثیر میانجی‌گری دارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: براساس یافته‌های پژوهش، افزایش تعهد شغلی حسابرسان و سلامت روانی آنها منجر به بهبود تردیدگرایی و در نتیجه ارائه قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل می‌شود.

واژه‌های کلیدی: بهزیستی ذهنی، تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل.

طبقه‌بندی موضوعی: M42.

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (Bashirimanesh@pnu.ac.ir)

۲. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (sogoli.shida@gmail.com)

نویسنده مسئول:
نازنین بشیری منش
رایانامه:

Bashirimanesh@pnu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۱۴

استناد به مقاله:

بشیری منش، نازنین؛ داوودی، شیما؛ (۱۴۰۱). تأثیر بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل بخش عمومی، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۱۰۲-۱۱۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.



Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

مقدمه

حس رقابت، حس همکاری و اتحاد را تشویق کنند، باعث کاهش تنش روانی و ایجاد نوعی سرمایه‌گذاری در سازمان و به تبع افزایش میزان تعهد شغلی در کارکنان می‌شوند. نیروی انسانی متخصص، وفادار، متعهد، سازگار با اهداف و آرمان‌های سازمانی و متمایل به حفظ عضویت سازمانی، حاضر است فراتر از وظایف فرمان داده شده فعالیت کند و موجبات اثربخشی و پیشرفت سطح عملکرد سازمان را به خوبی فراهم می‌کند. به این دلیل مطالعه در پی آن است که تأثیر بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل را بررسی کند.

مبانی نظری پژوهش

تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل

حسابرسان باید حسابرسی‌های خود را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند و مراقب وجود شرایطی باشند که ممکن است موجب تحریف مهمی در صورت‌های مالی شود. تردید حرفه‌ای حسابرس، نگرشی متضمن یک ذهن پرسشگر است (هشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است، استاندارد حسابرسی، شماره ۲۰۰، بند ۱۱ و ۱۲). تردید حرفه‌ای عنصر ضروری در حسابرسی است. حسابرسان همواره شک و تردید به خود راه می‌دهند که این شک و تردید برپایه تجربه و آموزش‌های لازم بدست می‌آید. تردید حرفه‌ای عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه‌ای است و برپایه استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید کار خود را با تردید و نه با سوءظن و بدگمانی به انجام برساند. بنابراین حفظ موازنه منطقی بین دو روی سکه الزامی است. از حسابرس نمی‌توان انتظار داشت که سابقه صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحدهای تجاری را نادیده بگیرد. با این حال، اعتقاد به صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحدهای تجاری، نیاز حسابرس را به حفظ نگرش تردید حرفه‌ای مرتفع نمی‌کند یا اجازه نمی‌دهد که حسابرس هنگام کسب اطمینان بخردانه، با شواهد حسابرسی ناکافی یا نامناسب متقاعد شود (مهام، ۱۳۸۳). شش بعد مطرح شده در مکتب تردیدگرایی شامل: ذهن پرسشگر، تعلیق در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان‌فردی، اعتماد به نفس و خوداطمینانی است (هارت^۵ و همکاران، ۲۰۱۳).

تردید حرفه‌ای، مستلزم به چالش کشیدن اطلاعات و شواهد حسابرسی فراهم شده در سراسر فرایند حسابرسی است که مغایر با اجرای حسابرسی در مسیر عادی خود هستند. حرفه حسابرسی در صورت ضعف شخصیتی و عدم رعایت ابعاد روانی مکتب تردیدگرایی توسط حسابرسان مستقل، دچار لطمه‌های جبران‌ناپذیری می‌شود که نمونه‌ای از آن را در رسوایی‌های مالی اخیر در جهان و کم اعتبار شدن حرفه حسابرسی می‌توان مشاهده کرد (طوبی^۱، ۲۰۱۱). پلاملی و همکاران^۲ (۲۰۱۲) استدلال می‌کنند که شواهد موجود از فقدان تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی می‌تواند به شکست استانداردهای حسابرسی و دستورالعمل‌های معتبر در ارائه ساختارهای کافی وابسته به جنبه‌های شناختی پردازش اطلاعات و ارزیابی شواهد که زمینه اصلی تردید حرفه‌ای هستند، نسبت داده شود. پژوهشگران به طور تجربی نشان دادند که فراهم کردن راهنمایی‌های خاص در رابطه با عملکرد مناسب و توالی سبک‌های فکری، می‌تواند منجر به تهیه مجموعه‌ای غنی‌تر از توضیحات جایگزین و نیز ارزشیابی جامع‌تر از گزینه‌های انتخابی شود (راس^۳ و همکاران، ۲۰۱۷؛ گریفیت^۴ و همکاران، ۲۰۱۲). از جمله عوامل درون‌فردی که می‌تواند در تعهد شغلی و ایفای وظایف شغلی کارکنان هر سازمان تأثیر داشته باشد، بهزیستی ذهنی است. بهزیستی ذهنی نشان‌دهنده ارزیابی فرد از روند و به منظور زندگی خود است که در برگیرنده دیدگاه و نگرش فرد از رضایت‌مندی زندگی است. بهزیستی ذهنی به علت ارتباط با شیوه فکری باعث رضایت از زندگی و افزایش خودکارآمدی در مسیر زندگی می‌شود. بنابراین جهت‌گیری خوشبینانه و امید به موفقیت در زندگی می‌تواند حاصل کارکرد بهزیستی ذهنی و عاطفه مثبت باشد که این امر موجب افزایش و بهبود انگیزش برای تلاش بیشتر و احساس خوشبختی و موفقیت در زندگی می‌شود (جاودان و همکاران، ۱۳۹۵). کارکنان با احساس بهزیستی بالا، به طور عمده‌ای هیجانات مثبت را تجربه می‌کنند و از حوادث و وقایع ارزیابی مثبتی دارند، در حالی که کارکنان با احساس بهزیستی پایین، حوادث و موقعیت زندگیشان را نامطلوب ارزیابی می‌کنند و بیشتر هیجانات منفی مانند اضطراب، افسردگی و خشم را تجربه می‌کنند. در واقع در سازمان‌هایی که در کارکنان به جای ایجاد

افراد تأکید می‌کند. احساس ذهنی بهزیستی از دیدگاه تأمین سلامت روانی و جسمانی و افزایش طول عمر، اثبات ارزش شادکامی برای انسان، اندازه‌گیری شاخص کیفیت زندگی در کنار شاخص‌های اقتصادی و اجتماعی اهمیت دارد. در واقع، احساس ذهنی بهزیستی بزرگ‌ترین آرزو و مهم‌ترین هدف زندگی بشر است که بیش از هر عامل دیگری بهداشت روانی افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد (عسگری و شرف‌الدین، ۲۰۰۹). کیز (۱۹۹۸) معتقد است سه نوع بهزیستی در ارزیابی افراد مشاهده می‌شود، بهزیستی هیجانی که به تعادل بین عاطفه مثبت و منفی اطلاق می‌شود، بهزیستی روان‌شناختی که بیشتر استوار بر ملاک‌های شخصی و خصوصی برای ارزیابی فردی از کنش‌های روانی فرد است و بهزیستی اجتماعی که به طور عمده استوار بر ملاک‌های عمومی و اجتماعی، برای ارزیابی کنش‌های اجتماعی افراد در طول زندگی‌شان و در تعامل با دیگران، محسوب می‌شود.

تعهد شغلی

تعهد شغلی عبارت است از نگرش‌های مثبت یا منفی افراد نسبت به سازمانی که در آن مشغول به کار هستند. در تعهد شغلی شخص نسبت به سازمان احساس وفاداری قوی دارد و از طریق آن سازمان خود را مورد شناسایی قرار می‌دهد (چانگ^۹ و همکاران، ۲۰۰۷). تعهد از نظر لغوی عبارت است از به عهده گرفتن، نگاه داشتن و عهد و پیمان بستن (بانی و همکاران، ۱۳۹۸). شهید مطهری در کتاب انسان کامل درباره تعهد چنین می‌گوید: تعهد به معنی پایبندی به اصول یا قراردادهایی است که انسان به آنها معتقد و پایدار به آنها است. فرد متعهد کسی است که به عهد و پیمان خود وفادار باشد و اهدافی را که به خاطر آنها و برای حفظ آنها پیمان بسته است، صیانت کند (یعقوبی، ۱۳۸۸). نیروی انسانی متعهد به ارزش‌ها و اهداف سازمان، نه تنها عاملی برای برتری یک سازمان نسبت به سازمان دیگر، بلکه برتری رقابتی پایداری برای بسیاری از سازمان‌ها است (هاشمی نسب و همکاران، ۱۳۸۹). اگر سازمان بخواهد با برخورداری از رسالتی روشن، راهبردهایی مطلوب، ساختارهای سازمانی کارآمد و طراحی شغل مناسب به طور کامل

ویژگی‌های در پیوند با آزمون شواهد، شامل یک ذهن پرسشگر و کنجکاو، به تعویق انداختن قضاوت و جستجوی دانش است. ذهن پرسشگر شامل مواردی از قبیل: الزام به استدلال، شواهد، برهان و دلیل آوردن یا اثبات کردن نشان داده می‌شود. بیلی^۱ و همکاران (۲۰۰۵) بیان می‌کنند که تعلیق در قضاوت جزء لازم تردید است، افراد شکاک قبل از باور هر چیزی به جستجوی شواهد می‌پردازند. جستجوی دانش فرایندی است که برای کسب آگاهی و دانش نسبت به مسأله مشخص انجام می‌شود. اعتماد فردی، عبارت است از حرف، قول یا بیانه کتبی و شفاهی که توسط فرد یا گروهی بیان شده و دیگران به آن اعتماد می‌کنند (راتر^۲، ۱۹۶۷) و این مفهوم در حسابرسی دارای اهمیت است. خود اطمینانی یعنی از دیدگاه حرفه‌ای و کسب شواهد لازم، بتوان با اعتماد به نفس قضاوت خود درباره کیفیت شواهد بدست آمده را مطرح کرد (هارت و همکاران، ۲۰۱۳).

بهزیستی ذهنی

ریف^۳ (۲۰۱۶)، بهزیستی ذهنی را به‌عنوان یک فرایند برای تحقق توانایی‌های بالقوه خود تعریف می‌کند که از شش بُعد: خودمختاری، تسلط محیطی، رشد شخصی، رابطه مثبت با دیگران، هدف در زندگی و پذیرش خویشتن تشکیل شده است (ویس^۴ و همکاران، ۲۰۱۶). انسانی که از نظر روانی سالم است، کسی است که نه تنها دچار اختلال روانی نیست، بلکه از هیجان‌های مثبت نیز برخوردار است و روحیه‌اش را از حالت یکنواخت و معمول زندگی فراتر می‌برد (کوئینگ^۵، ۱۹۹۸). پژوهش‌ها بیانگر آن است که افراد شاد در ابعاد مختلف زندگی همچون سلامت، ازدواج، دوستی، درآمد، تحصیل و کار، موفق‌ترند (لیوبومرסקی^۶ و همکاران، ۲۰۰۵). بر اساس دیدگاه دینر و سلیگمن^۷ (۲۰۰۴) بالا بودن بهزیستی ذهنی در افراد، اداره کشور را برای مسئولان تسهیل می‌کند، زیرا افراد شاد با درآمدهای بالا، رفاه را در سطح جامعه افزایش داده و فرصت‌های بیشتری برای دیگران خلق می‌کنند و به دلیل برخورداری از سلامت روان بالا، روابط اجتماعی بهتری در سطح جامعه ایجاد می‌کنند. همچنین ریف (۲۰۱۶) بر نقش مهم حمایتی بهزیستی ذهنی در سلامت روانی و همچنین جسمی

6. Lyubomirsky
7. Diener & Seligman
8. Keyes
9. Chang

1. Bailey
2. Rotter
3. Ryff
4. Weiss
5. Koenig

درک اخلاقیات حرفه‌ای تأثیر مثبت و معنادار دارد به گونه‌ای که نتایج بدست آمده از این پژوهش نشان داد، با افزایش خودباوری حسابرسان به عنوان ویژگی شخصیتی، تردید حرفه‌ای حسابرسان برانگیخته می‌شود.

سید حسین^۳ و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی با عنوان «تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تحریفات با اهمیت توسط حسابرسان: تأثیر همزمان تجربه و فشار بودجه زمانی» نشان دادند که شک و تردید حرفه‌ای و تجربه تأثیر مثبت و معناداری بر ارزیابی شواهد توسط حسابرسان دارد، در حالی که فشار ناشی از بودجه زمانی، دارای تأثیر منفی بر ارزیابی شواهد توسط حسابرسان است.

کوهن^۴ و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر رویکردهای شک احتمالی و بی‌طرفانه تردید حرفه‌ای بر نتایج کار حسابرسان» نشان دادند که دیدگاه بی‌طرفانه از شک و تردید حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر مسیر حرفه‌ای حسابرسی از طریق سطوح بالای بکارگیری شک و تردید حرفه‌ای نسبت به چشم‌انداز شک احتمالی از شک و تردید حرفه‌ای دارد. دیدگاه شک احتمالی، اثر منفی بر مسیر شغلی حرفه‌ای حسابرسی از طریق به‌کارگیری سطوح پایین از شک و تردید حرفه‌ای دارد. یانکووا^۵ (۲۰۱۷) بیان می‌کند که برخی از هیئت‌های حسابرسی و قانون‌گذاران در کنار انتظارات اجتماعی، تمایل دارند تردید حرفه‌ای را از زاویه تردید منطقی، نگاه کنند. این نگرش به تفکر، بی‌اعتمادی به صداقت مدیریت و جانبدارانه نبودن اظهارات و ادعاهای مدیریت اشاره دارد، مگر اینکه شواهد منطقی کافی وجود داشته باشد که بتواند این شک را برطرف کند. این دیدگاه را می‌توان چنین بیان کرد که «بدترین حالت فکر کن، و بهترین را تأیید کن».

راس و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهش خود تأثیر تفاسیر و طرز تفکر حسابرسان بر تردید حرفه‌ای حسابرس را بررسی کردند. آنها دو طرز تفکر مکانیکی و تأملی را در میان حسابرسان مورد بررسی قرار دادند. بدین منظور، ۵۸ حسابرس از مؤسسات حسابرسی محلی و بین‌المللی که برآوردهای حسابداری پیچیده را بر عهده داشتند، انتخاب شدند. ۱۱ پرسش برای تشخیص طرز تفکر حسابرسان مطرح شد و از طریق تحلیل محتوای پاسخ‌های دریافتی از حسابرسان طرز تفکر حسابرس را

به اهداف خود دست یابد، نیازمند نیروی انسانی توانمند و متعهد است (بلوردی و شریفی، ۱۳۸۹). تعهد شغلی، توجه افراد به وظایف و مسئولیت‌های شغلی، انجام درست و معقول کار است. همچنین بیانگر نوعی حالت شناختی و احساس هویت روانی با شغل را نشان می‌دهد. تعهد شغلی دارای ابعاد یا متغیرهایی است که به عنوان عوامل تعیین‌کننده و مؤثر در تعهد شغلی محسوب می‌شوند. از جمله، وابستگی حرفه‌ای که بر علاقه و رضایت شاغل از شغل (پرداختچی، ۱۹۹۵) و وابستگی سازمانی که مصداق ارتباط روحی و عقلانی و دلدادگی به اهداف و رسالت‌های سازمان است (رنجبران، ۱۹۹۶) و پایبندی به ارزش‌های کار که بر میل و اشتیاق بیشتر فرد نسبت به شغل خود و انتظاراتی که دیگران از شغل او دارند، دلالت دارد و سرانجام مشارکت شغلی که شامل درگیری و اشتیاق افراد برای پاسخگویی به خواسته‌هایی است که از شغل آنان انتظار می‌رود (طوسی، ۱۹۹۹).

پیشینه تجربی پژوهش

دینک^۱ و همکاران (۲۰۱۸)، پژوهشی تحت عنوان رضایت شغلی پرستاران به عنوان واسطه ارتباط بین مولفه‌های تعهد شغلی و عملکرد شغلی به انجام رساندند. این مطالعه به بررسی تأثیر مولفه‌های تعهد شغلی بر عملکرد شغلی از طریق رضایت شغلی در بیمارستان‌های خصوصی و دولتی بوسنی و هرزگوین می‌پردازد. با استفاده از روش بررسی ۲۷۴ پاسخ از پرستاران جمع‌آوری شد. مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی برای تست قابلیت اطمینان و اعتبار سنجی و مدل ساختاری ساخته شد. نتایج مطالعه نشان داد که تعهدات عاطفی و تجاری بر رضایت شغلی تأثیر می‌گذارد، در حالی که رضایت شغلی تأثیر چشمگیری بر عملکرد شغلی دارد. با این حال، رضایت شغلی می‌تواند رابطه بین تعهد عاطفی، تعهد تجاری و همچنین تعهد مداوم و عملکرد شغلی را مداخله کند.

آگاروالا^۲ و همکاران (۲۰۱۷)؛ تأثیر خودباوری با تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای را بررسی کردند. در این پژوهش با استفاده از بررسی مقایسه‌ای، ۱۲۵ حسابرس در دو گروه آزمون و کنترل مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج پژوهش نشان داد، خودباوری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و

اندرسون^۳ و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهشی به بررسی تأثیر سوگیری پسنگر بر قضاوت حسابرسان باتجربه و کم تجربه درباره فرض تداوم فعالیت پرداختند. این موضوع بررسی شد که زمانی که حسابرسان از پیامد یک رویداد آگاهی دارند، تا چه میزانی مربوط بودن شواهد به نتایج را به درستی رتبه‌بندی می‌کنند و اینکه آیا تجربه حسابرس بر این رتبه‌بندی تأثیر دارد یا خیر. نتایج پژوهش آنها نشان داد که صرف نظر از اطلاعاتی که درباره پیامد رویداد فراهم شده بود، هر دوی حسابرسان باتجربه و کم تجربه نشانه‌های مربوط به عدم موفقیت واحد تجاری را مربوط‌تر از نشانه‌های موفقیت ارزیابی کردند. همچنین، وی به این نتیجه نیز دست یافت که به دلیل وجود سوگیری پسنگر، حسابرسانی که اطلاعاتی درباره عدم موفقیت واحد تجاری داشتند، در مقایسه با حسابرسانی که اطلاعاتی درباره نتیجه نهایی عملکرد واحد تجاری نداشتند، اهمیت بیشتری برای عوامل نامطلوب تأثیرگذار قائل بودند.

نلسون^۴ (۲۰۰۹)، بر پایه مطالعات پیشین، الگویی را برای تردید حرفه‌ای ارائه می‌کند که محور اصلی آن، تفاوت میان قضاوت و عملکرد همراه با تردید است. الگوی وی، درخصوص عوامل تعیین کننده تردید حرفه‌ای در عملکرد حسابرسی را نشان می‌دهد که ورودی شواهد، بر قضاوت‌های همراه با تردید تأثیر می‌گذارد. بر این اساس، قضاوت‌های همراه با تردید بر عملکرد، همراه با تردید اثرگذار بوده و این موارد خود متأثر از دانش (آگاهی)، ویژگی‌های شخصیتی و مشوق‌های در اختیار حسابرسان است.

پیشینه داخلی

حسینی و همکاران (۱۳۹۹)، پژوهشی با عنوان تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی انجام دادند. آنها از مدل ارائه شده توسط هارت برای تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردیدگرایی حسابرسان مستقل استفاده کردند و ارتباط میان مشخصه‌های فردی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنها، در میان حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شاغل در حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان از تأثیر جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی آنها بر تردید حرفه‌ای حسابرسی داشت و سایر عوامل نیز تبیین کننده تردید حرفه‌ای نیستند.

تشخیص دادند. راس، طرز تفکر تأملی را دربرگیرنده بی‌طرفی، طرز تفکر باز، تعمق در پردازش و ارزیابی شواهد و طرز تفکر مکانیکی را شامل ترجیح دادن و تمرکز بر یک راهکار، ملاحظات خاص در ارزیابی شواهد، به ویژه شواهد تاییدکننده تفکر فرد تعریف می‌کند. وی با استفاده از معیارهای چندگانه تردید حرفه‌ای به این نتیجه رسید که حسابرسان دارای طرز تفکر تأملی، نسبت به حسابرسانی که دارای طرز تفکر مکانیکی هستند، تردید حرفه‌ای بالاتری اعمال می‌کنند.

هان^۱ و همکاران (۲۰۱۶)، در حیطه مدیریت منابع انسانی و رفتار سازمانی، پژوهشی را در کشور چین انجام دادند. آنها در بررسی ۱۷۳ تن از کارکنان سازمان‌های مختلف، ماهیت مهارت ارتباطی را در چارچوب فرهنگ سازمانی چین به عنوان یک سیاست اداری، در نظر گرفتند. این پژوهش بیان می‌کند که مهارت ارتباطی، عاملی مهم و تاثیرگذار در ارتقا و پاداش کارکنان چینی است.

کادوس و ژو^۲ (۲۰۱۶)، بعد دیگری از خصوصیات روانشناختی را مورد مطالعه قرار دادند. آنها اعتقاد دارند انگیزه درونی (ذاتی) با عملکرد افراد در پیوند است. انگیزه درونی سطح عمیق‌تری از توجه و حساسیت را در حسابرس ایجاد می‌کند و این امر باعث افزایش تردید حرفه‌ای و در نتیجه باعث به‌دست آوردن شواهد بالاتر می‌شود. انگیزه درونی از آن جا که وسعت و عمق نگرش حسابرس را افزایش می‌دهد و همچنین توانایی حسابرس را برای شناسایی مدارک و ارزیابی شواهد بالاتر می‌برد، دارای اهمیت است. بنابراین به بهبود تصمیم‌گیری و اظهار نظر حسابرس در برنامه‌های حسابرسی پیچیده منجر می‌شود.

کارپنتر و ریمرس (۲۰۱۶)، تأثیر دیدگاه شرکا و وجود تقلب بر قضاوت‌ها و اقدامات حسابرسان نسبت به تقلب را از دیدگاه تردید حرفه‌ای در میان افراد حرفه‌ای در حسابرسی، مورد بررسی قرار دادند. آنها اجزای مدل تردید حرفه‌ای نلسون را مورد بررسی قرار دادند و پی بردند وقتی مدیران حسابرسی در قبال شریکی پاسخگو باشند که بر تردید حرفه‌ای تأکید می‌ورزد، نسبت به زمانی که در مقابل شریکی پاسخگو باشند که تأکید چندانی بر تردید حرفه‌ای نمی‌ورزد، آنگاه آنان ارزیابی‌های بیشتری از ریسک وقوع تقلب انجام می‌دهند و با استفاده از رویه‌های حسابرسی مناسب با ریسک تقلب مقابله خواهند کرد.

ارزیابی اولیه قضاوت حسابرس انجام دادند. جامعه مورد استفاده آنها مشتمل بر ۱۵۶ دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری شاغل در حرفه و مشغول به تحصیل در دانشگاه‌های آزاد اسلامی یزد و فارس بود. ابزار گردآوری داده‌ها در این پژوهش پرسشنامه استاندارد شده بین‌المللی است. نتایج حاصل از پژوهش آنها بیانگر این است که شک و تردید حسابرس بر ارزیابی نخستین قضاوت حسابرس تأثیرگذار است. همچنین، نتایج پژوهش گفته شده نشان داد که تجربه قبلی کار با مشتری نیز بر ارزیابی نخستین قضاوت حسابرس موثر است.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۲)، پژوهشی در حوزه پژوهش‌های رفتاری در حسابداری و با هدف بررسی ویژگی‌های تردید حسابرس و رابطه آنها با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس انجام دادند. جامعه آماری پژوهش آنها حسابرسان سازمان حسابداری و موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی بود که نمونه‌ای مشتمل بر یکصد نفر از حسابرسان با گروه‌های شغلی متفاوت سازمانی را در بر می‌گرفت. آنها برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که چهار ویژگی تردید (اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای) بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، موثرند. ولی بیشترین تأثیر مربوط به منبع کنترلی است و هر چه توجه به آن بالا رود، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نیز افزایش خواهد یافت.

مرور ادبیات نشان می‌دهد، کارکنان با احساس بهزیستی بالا، به طور عمده‌ای هیجانات مثبت را تجربه می‌کنند و از حوادث و وقایع ارزیابی مثبتی دارند، در صورتی که از کار در سازمان رضایت داشته باشند و نسبت به سازمان متعهد شوند، در اینصورت انگیزه بالاتری دارند، از کارشان لذت می‌برند، شادترند، رفتار سازمانی مناسبی با سایرین دارند و سعی می‌کنند مهارت‌های لازم برای پیشرفت توانایی‌های شغلی خود فراگیرند که در نهایت بهبود عملکرد آنها باعث پیشرفت سازمان می‌شود، به این دلیل مطالعه حاضر در پی آن است که تأثیر بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل را بررسی کند.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه دوم: بهزیستی ذهنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان

مستقل تأثیر معناداری دارد.

فرضیه سوم: تعهد شغلی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان

مستقل تأثیر معناداری دارد.

حسینی و ذکریایی (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای خنثی و سوگیرانه بر پیامدهای شغلی حسابرس، زمینه‌های ترک کار حسابرسان را با توجه به سطح مؤلفه رفتاری تردیدگرایی آنها مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که در نمونه مورد بررسی تردید حرفه‌ای سوگیرانه و خنثی، به ترتیب تأثیر معنادار منفی و مثبت بر حمایت درک شده شریک و سازمان دارد. همچنین، حمایت درک شده شریک به طور غیرمستقیم، تأثیر مثبت بر رفتار سازمانی فردی و تأثیر منفی بر تمایل به ترک شغل حسابرسان دارد.

سپاسی و دیناربر (۱۳۹۴)، یک مدل مفهومی برای تبیین تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ارائه کردند که رابطه میان عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای را در قالب مشخصه‌های اصلی و فرعی نشان می‌دهد. ابزار جمع‌آوری داده پرسشنامه بود که توسط نمونه‌ای از اعضای حسابداران رسمی ایران تکمیل شد. داده‌های به دست آمده در این پژوهش، با تکنیک‌های تحلیل عاملی اکتشافی و مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفت. در این پژوهش، بر اساس تحلیل عاملی اکتشافی، شش عامل اصلی: «خصوصیات فردی حسابرس» و «مسائل روانشناختی»، «نظارت حرفه‌ای»، «ویژگی‌های کار حسابداری»، «عملکرد حسابرس» و «عوامل محیطی» از عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی تعیین شد. نتایج نشان داد که از میان این شاخص‌ها، عامل «مسائل روانشناختی» بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی اثری ندارد، این در حالی است که از میان سایر عوامل اصلی اثرگذار عامل «ویژگی‌های کار حسابداری»، بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارد.

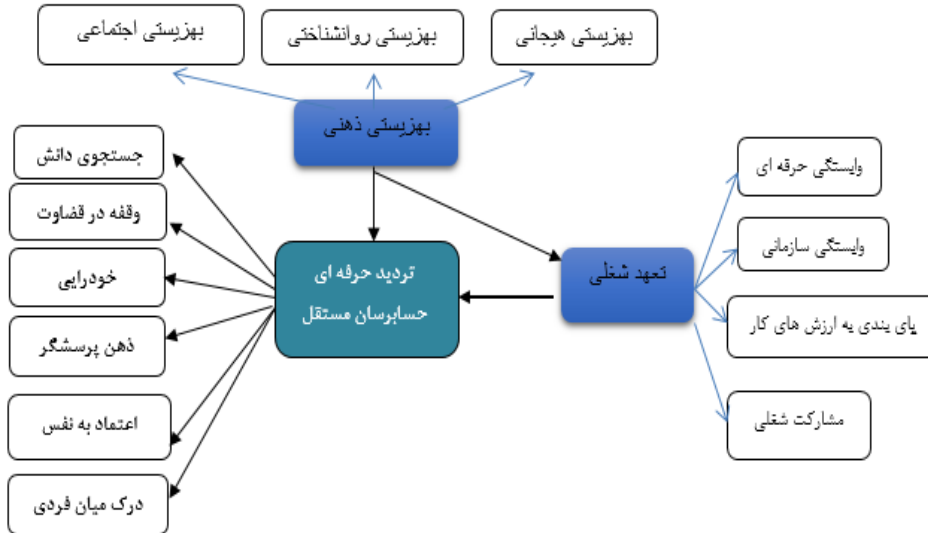
حسینی و همکاران (۱۳۹۴)، پژوهشی با عنوان تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی انجام دادند. آنها از مدل ارائه شده توسط هارت برای تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردیدگرایی حسابرسان مستقل استفاده کردند و ارتباط میان مشخصه‌های فردی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنها، در میان حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شاغل در حرفه حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان از تأثیر جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی آنها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان داشت و سایر عوامل نیز تبیین‌کننده تردید حرفه‌ای نیستند.

معین‌الدین و فاضل (۱۳۹۳)، پژوهشی را با هدف بررسی

تأثیر شک و تردید حرفه‌ای و تجارب قبلی کار با مشتری بر

فرضیه چهارم: بهزیستی ذهنی از طریق تعهد شغلی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل تأثیر معناداری دارد.

مدل مفهومی پژوهش
 شکل ۱ مدل مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش جاری از نظر هدف، در گروه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد و از نظر نوع پژوهش، در دسته پژوهش‌های توصیفی-همبستگی قرار دارد. نظر به اینکه پژوهش جاری به دنبال توصیف شرایط یا پدیده مورد بررسی است، این پژوهش از نوع پژوهش‌های توصیفی است و از آنجا که جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و پرسشنامه‌ای پشتیبانی می‌شود، می‌توان آن را در گروه پژوهش‌های میدانی قرار داد. این پژوهش از نظر نوع مطالعه، کتابخانه‌ای و تحلیلی-علی و استوار بر داده‌های گردآوری شده است. به منظور تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار SPSS 25 و نرم‌افزار Smart PLS 3 که یکی از پرکاربردترین نرم‌افزارهای مدل‌سازی معادلات ساختاری است، استفاده شد. مدل‌سازی معادلات ساختاری از دو بخش مدل اندازه‌گیری (رابطه میان سازه‌ها و ابعاد آن سازه‌ها) و مدل ساختاری (رابطه سازه‌ها با یکدیگر) تشکیل شده است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲).

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل حساب‌برسان ارشد سازمان حسابداری است. تعداد این افراد رویه‌مرفته ۳۴۰ نفر است. حجم نمونه این پژوهش بر اساس فرمول کوکران به شرح زیر تعداد ۱۸۱ نفر محاسبه شده است:

$$= \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)} = \frac{\frac{1.96^2 * 0.5 * 0.5}{0.05^2}}{1 + \frac{1}{340} \left(\frac{1.96^2 * 0.5 * 0.5}{0.05^2} - 1 \right)} = 181$$

n = حجم نمونه

N = حجم جامعه

P = نسبت افراد جامعه که دارای یک ویژگی خاص هستند

q = (1 - p)

d = اشتباه مجاز

t = ضریب متناظر با احتمال اشتباه در سطح معین (1 - α)

متغیرهای پژوهش

متغیرهای وابسته

تردید حرفه‌ای حساب‌برسان

برای اندازه‌گیری متغیر تردید حرفه‌ای، از پرسشنامه هارت (۲۰۱۳) استفاده شد که در برگرفته شش شاخص ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خود اطمینانی است. این پرسشنامه دربرگیرنده ۳۰ پرسش از نوع لیکرت شش گزینه‌ای از (کاملاً مخالفم = ۱) تا (کاملاً موافقم = ۵) است.

خرده مقیاس‌ها و پرسش‌ها

جدول ۱. خرده مقیاس‌های پرسشنامه

ردیف	خرده مقیاس	پرسشها	تعداد پرسش
۱	جست‌وجوی دانش	۱ تا ۶	۶
۲	وقفه در قضاوت	۷ تا ۱۱	۵
۳	خودرایی	۱۲ تا ۱۷	۶
۴	ذهن پرسشگر	۱۸ تا ۲۱	۴
۵	اعتماد به نفس	۲۲ تا ۲۵	۴
۶	درک میان فردی	۲۶ تا ۳۰	۵

همبستگی و یکپارچگی اجتماعی تشکیل شده است که برای نمره‌گذاری این خرده مقیاس هم از طیف لیکرت هفت درجه‌ای (بسیار مخالف، تا حدی مخالف، کمی مخالف، نمیدانم، کمی موافق، تا حدی موافق، بسیار موافق) استفاده می‌شود.

آمار توصیفی

توصیف متغیرهای جمعیت شناختی

به منظور شناخت بهتر ماهیت جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری، لازم است این داده‌ها توصیف شود. توزیع فراوانی، در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. توزیع فراوانی

خصوصیت	پاسخ	فراوانی	درصد فراوانی نسبی
جنسیت	مرد	۱۱۷	۶۴٫۶
	زن	۶۴	۳۵٫۴
سطح تحصیلات	فوق دیپلم	۱۶	۸٫۸
	لیسانس	۷۸	۴۳٫۱
	فوق لیسانس و بالاتر	۸۷	۴۸٫۱
سابقه کار	۱-۱۰ سال	۳۳	۱۸٫۲
	۱۱-۲۰ سال	۱۲۲	۶۷٫۴
	بالای ۲۰ سال	۲۶	۱۴٫۴

*منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج به‌دست‌آمده از آمار جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد، از بین ۱۸۱ نفر موجود، ۱۱۷ نفر (۶۴٫۶ درصد) از افراد مرد و ۶۴ نفر (۳۵٫۴ درصد) زن، ۸٫۸ درصد دارای تحصیلات فوق دیپلم، ۴۳٫۱ درصد دارای تحصیلات لیسانس، ۴۸٫۱ درصد دارای تحصیلات فوق لیسانس و بالاتر هستند. همچنین برپایه توزیع فراوانی سابقه کاری، بیشترین فراوانی مربوط به رده ۱۱ تا ۲۰ سال بوده که ۶۷٫۴ درصد از وزن کل را شامل شده و کمترین فراوانی مربوط به رده بالای ۲۰ سال است که ۱۴٫۴ درصد از وزن کل را به خود اختصاص داده است.

تحلیل تأییدی (مدل اندازه‌گیری)

در تحلیل عاملی تأییدی، زیرسازه‌هایی که بار عاملی آن‌ها کمتر از ۰/۴ است، از سازه مورد نظر حذف شده و تنها زیرسازه‌هایی که بار عاملی بیش از ۰/۴ داشته و آماره t آن‌ها بالاتر از ۱/۹۶ است، در مدل نهایی قرار گرفته است. یافته‌ها نشان داد، مدل اندازه‌گیری مورد استفاده در بررسی رابطه متغیرها مناسب بوده و نشان از این دارد که نشان‌گرهای مورد استفاده برای اندازه‌گیری متغیرهای مکنون با ساختار عاملی و زیر بنای نظری تطابق قابل قبولی دارد.

تعهد شغلی: پرسشنامه تعهد شغلی توسط بلاو و بل (۱۹۸۹).

طراحی و تنظیم شده است. آزمودنی می‌تواند در هر پرسش پرسشنامه، نمرات ۱ تا ۵ را بر اساس طیف لیکرت و با توجه به شیوه پرسش انتخاب کند. این پرسشنامه شامل ۴۰ پرسش و در برگیرنده ۴ بعد: (۱) وابستگی حرفه‌ای (۲) وابستگی سازمانی، (۳) پای‌بندی به ارزش‌های کار و (۴) مشارکت شغلی است که به اندازه‌گیری تعهد شغلی مدیران می‌پردازد. طیف مورد استفاده در پرسشنامه بر اساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت است (شامل: خیلی کم، کم، تا اندازه‌ای، زیاد و خیلی زیاد).

جدول ۲. مؤلفه‌ها و پرسش‌های مربوط به هر مؤلفه

عبارات	مؤلفه‌ها
۱-۸	وابستگی حرفه‌ای
۹-۱۹	وابستگی سازمانی
۲۰-۲۹	پای‌بندی به ارزش‌های کاری
۳۰-۴۰	مشارکت شغلی

متغیر مستقل

بهزیستی ذهنی

مقیاس بهزیستی ذهنی: این مقیاس توسط کبیز و ماگیارموئی^۳ (۲۰۰۳) برای سنجش بهزیستی هیجانی، روانشناختی و اجتماعی به کار می‌رود که از ۴۵ پرسش تشکیل شده است. بهزیستی هیجانی (۱۲ پرسش) شامل دو زیرمؤلفه هیجانانگیز مثبت و منفی است که از طیف لیکرت پنج درجه‌ای (اصلاً، کمی، بعضی اوقات، بیشتر اوقات، تمام مدت) برای نمره‌گذاری آن استفاده می‌شود. بهزیستی روانشناختی (۱۸ پرسش) دارای ۶ زیرمؤلفه پذیرش خویش، رشد شخصی، هدف در زندگی، تسلط بر محیط، خودمختاری و روابط مثبت با دیگران است که از طیف لیکرت هفت درجه‌ای (بسیار مخالف، تا حدی مخالف، کمی مخالف، نمیدانم، کمی موافق، تا حدی موافق، بسیار موافق) برای نمره‌گذاری آن استفاده می‌شود و بهزیستی اجتماعی (۱۵ پرسش بعدی) نیز از ۵ زیر مؤلفه مقبولیت و پذیرش اجتماعی، واقع‌گرایی اجتماعی، مشارکت اجتماعی، پیوستگی اجتماعی، و

از شاخص پایایی ترکیبی استفاده می‌شود. این شاخص بر اساس ضریب آلفای کرونیخ محاسبه می‌شود. مقدار این شاخص باید بزرگتر یا مساوی ۰/۶ باشد. جدول ۴ مقدار پایایی سازه یا سازگاری درونی را برای هر یک از متغیرهای مکنون مدل پژوهش نشان می‌دهد.

سازگاری درونی یا پایایی سازه این امکان را فراهم می‌سازد تا سازگاری درونی شاخص‌هایی بررسی شود که یک مفهوم را می‌سنجند. به عبارت دیگر پایایی سازه نشان می‌دهد متغیرهای مشاهده شده (نشانه‌ها) با چه دقتی متغیر مکنون (پنهان) را می‌سنجند. برای اندازه‌گیری سازگاری درونی،

جدول ۴. ضریب آلفای کرونیخ و پایایی ترکیبی سازه‌های (متغیرهای مکنون) پژوهش

میانگین واریانس AVE	پایایی ترکیبی	آلفای کرونیخ	سطح معناداری	بار عاملی	گویه	مؤلفه / متغیر	
۰.۵۲۶	۰.۸۶۸	۰.۸۱۸	۰.۰۰۰	۰.۶۷۰	Q1	جستجوی دانش	تردید حرفه‌ای
				۰.۸۱۹	Q2		
				۰.۷۸۸	Q3		
				۰.۶۶۳	Q4		
				۰.۶۵۴	Q5		
				۰.۷۴۴	Q6		
۰.۷۰۶	۰.۹۲۳	۰.۸۹۶	۰.۰۰۰	۰.۸۳۹	Q7	وقفه در قضاوت	
				۰.۷۹۴	Q8		
				۰.۸۵۴	Q9		
				۰.۸۶۷	Q10		
				۰.۸۴۸	Q11		
۰.۶۱۶	۰.۹۰۴	۰.۸۷۹	۰.۰۰۰	۰.۸۴۳	Q12	خودرایی	
				۰.۸۴۳	Q13		
				۰.۸۵۵	Q14		
				۰.۸۵۸	Q15		
				۰.۶۸۹	Q16		
				۰.۵۸۰	Q17		
۰.۶۴۶	۰.۸۷۹	۰.۸۱۵	۰.۰۰۰	۰.۸۰۲	Q18	درک میان فردی	
				۰.۸۷۰	Q19		
				۰.۸۴۵	Q20		
				۰.۶۸۴	Q21		
۰.۶۵۵	۰.۸۸۴	۰.۸۲۴	۰.۰۰۰	۰.۸۰۱	Q22	ذهن پرسشگر	
				۰.۸۲۵	Q23		
				۰.۷۵۵	Q24		
				۰.۸۵۵	Q25		
۰.۵۹۳	۰.۸۷۹	۰.۸۳۵	۰.۰۰۰	۰.۷۶۸	Q26	اعتماد به نفس	
				۰.۷۷۶	Q27		
				۰.۶۹۳	Q28		
				۰.۷۸۲	Q29		
				۰.۸۲۴	Q30		
۰.۵۴۳	۰.۹۰۳	۰.۸۷۶	۰.۰۰۰	۰.۶۳۶	Q31	وابستگی حرفه‌ای	
				۰.۸۳۲	Q32		
				۰.۷۶۹	Q33		
				۰.۶۴۸	Q34		
				۰.۵۶۱	Q35		
				۰.۷۶۰	Q36		
				۰.۷۷۴	Q37		
				۰.۸۶۵	Q38		
۰.۶۲۴	۰.۹۴۸	۰.۹۳۹	۰.۰۰۰	۰.۸۲۳	Q39	وابستگی سازمانی	
				۰.۷۸۱	Q40		
				۰.۸۳۷	Q41		
				۰.۸۵۶	Q42		
				۰.۸۴۸	Q43		
				۰.۷۷۳	Q44		
				۰.۷۱۸	Q45		
				۰.۶۵۴	Q46		
				۰.۷۹۵	Q47		

تعهد شغلی

میانگین واریانس AVE	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	سطح معناداری	بار عاملی	گویه	مؤلفه / متغیر
۰.۵۶۴	۰.۹۲۸	۰.۹۱۶	۰.۰۰۰	۰.۷۷۰	Q48	پایبندی به ارزش‌های کار
				۰.۸۱۱	Q49	
				۰.۷۹۷	Q50	
				۰.۸۱۶	Q51	
				۰.۸۴۳	Q52	
				۰.۸۰۳	Q53	
				۰.۷۴۰	Q54	
				۰.۶۵۹	Q55	
				۰.۶۶۰	Q56	
				۰.۶۷۱	Q57	
				۰.۷۱۶	Q58	
۰.۷۸۰	Q59					
۰.۵۲۰	۰.۹۲۲	۰.۹۰۸	۰.۰۰۰	۰.۷۲۵	Q60	مشارکت شغلی
				۰.۷۴۳	Q61	
				۰.۷۳۸	Q62	
				۰.۷۱۳	Q63	
				۰.۷۱۹	Q64	
				۰.۶۲۸	Q65	
				۰.۷۴۰	Q66	
				۰.۷۸۸	Q67	
				۰.۶۸۹	Q68	
				۰.۶۸۵	Q69	
۰.۷۵۳	Q70					
۰.۶۲۴	۰.۹۵۲	۰.۹۴۴	۰.۰۰۰	۰.۸۱۱	Q71	بهزیستی هیجانی
				۰.۷۸۰	Q72	
				۰.۸۳۹	Q73	
				۰.۸۶۱	Q74	
				۰.۸۵۲	Q75	
				۰.۷۷۷	Q76	
				۰.۷۲۸	Q77	
				۰.۶۴۵	Q78	
				۰.۷۸۶	Q79	
				۰.۷۶۳	Q80	
				۰.۸۱۷	Q81	
				۰.۸۰۳	Q82	
۰.۵۳۳	۰.۹۵۳	۰.۹۴۸	۰.۰۰۰	۰.۶۵۷	Q83	بهزیستی ذهنی
				۰.۶۵۳	Q84	
				۰.۵۹۵	Q85	
				۰.۷۰۵	Q86	
				۰.۷۱۳	Q87	
				۰.۷۰۰	Q88	
				۰.۷۸۳	Q89	
				۰.۷۵۸	Q90	
				۰.۷۳۴	Q91	
				۰.۷۴۴	Q92	
				۰.۶۹۴	Q93	
				۰.۸۴۶	Q94	
				۰.۸۳۳	Q95	
				۰.۷۸۲	Q96	
				۰.۷۹۷	Q97	
				۰.۷۳۴	Q98	
				۰.۷۲۶	Q99	
				۰.۶۴۱	Q100	
۰.۵۴۱	۰.۹۴۶	۰.۹۴۰	۰.۰۰۰	۰.۷۴۹	Q101	بهزیستی اجتماعی
				۰.۷۷۶	Q102	

میانگین واریانس AVE	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	سطح معناداری	بار عاملی	گویه	مؤلفه / متغیر
				۰.۸۱۰	Q103	
				۰.۷۶۴	Q104	
				۰.۷۶۳	Q105	
				۰.۷۰۲	Q106	
				۰.۷۰۹	Q107	
				۰.۷۱۶	Q108	
				۰.۶۷۹	Q109	
				۰.۷۸۱	Q110	
				۰.۶۶۴	Q111	
				۰.۶۷۴	Q112	
				۰.۷۵۵	Q113	
				۰.۷۶۶	Q114	
				۰.۷۰۳	Q115	

*منبع: یافته‌های پژوهش

یک سازه، توسط نشانگرهایش تعریف می‌شود. همانطور که ملاحظه می‌شود تمامی مقادیر میانگین واریانس استخراج شده از ۰/۴ بیشتر بوده و بنابراین مدل اندازه‌گیری از روایی همگرایی مناسب برخوردار است.

روایی واگرا: روایی واگرا یا روایی تشخیصی نشان‌دهنده ساختار بازتابنده قوی‌ترین ارتباط درونی سازه‌های هر متغیر نسبت به سایر متغیرهای مدل را نشان می‌دهد. روش‌های متفاوتی برای سنجش مقدار روایی واگرا وجود دارد، یکی از شاخص‌ترین این معیارهای توسط فورنل و لارکر^۱ در سال ۱۹۸۱ ارائه شده است. در جدول ۵، نتایج روایی واگرا بیان شده است.

همانطور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، مقدار ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای هر شانزده مؤلفه یا متغیر پژوهش بالاتر از ۰/۶ هستند. بنابراین مدل اندازه‌گیری از پایایی سازه مناسبی برخوردار بوده و سازگاری درونی مدل تأیید می‌شود. در مدل‌یابی معادلات ساختاری روایی همگرا توسط معیار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) مورد تحلیل قرار می‌گیرد. این معیار یا شاخص نشان‌دهنده‌ی میزان واریانس است که یک سازه (متغیر مکنون) از نشانگرهایش (متغیرهای مشاهده شده) بدست می‌آورد. برای این معیار، منگر و همکاران مقادیر بیشتر از ۰/۴ را پیشنهاد می‌کنند، چرا که این مقدار تضمین می‌کند حداقل ۴۰ درصد واریانس

جدول ۵. نتایج روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

متغیرهای مرتبه اول	وابستگی حرفه‌ای	وابستگی سازمانی	پایبندی به ارزش‌های کار	مشارکت شغلی	بهرزستی هیجانی	بهرزستی روشنفکری	بهرزستی اجتماعی	جستجوی دانش	وقفه در قضاوت	خودرایی	درک میان فردی	ذهن پرسشگر	اعتماد به نفس
وابستگی حرفه‌ای	۰.۷۴												
وابستگی سازمانی	۰.۵۸	۰.۱۹											
پایبندی به ارزش‌های کار	۰.۵۵	۰.۵۱	۰.۱۵										
مشارکت شغلی	۰.۴۷	۰.۵۵	۰.۳۵	۰.۱۲									
بهرزستی هیجانی	۰.۳۸	۰.۴۳	۰.۳۳	۰.۴۱	۰.۱۹								
بهرزستی روشنفکری	۰.۴۸	۰.۴۰	۰.۳۳	۰.۴۶	۰.۴۳	۰.۱۳							
بهرزستی اجتماعی	۰.۴۱	۰.۳۳	۰.۳۱	۰.۲۷	۰.۴۶	۰.۳۷	۰.۱۴						
جستجوی دانش	۰.۵۴	۰.۵۰	۰.۳۹	۰.۴۳	۰.۴۰	۰.۴۷	۰.۳۸	۰.۱۳					
وقفه در قضاوت	۰.۶۰	۰.۵۲	۰.۵۳	۰.۵۰	۰.۴۲	۰.۴۳	۰.۴۰	۰.۵۴	۰.۸۴				
خودرایی	۰.۴۳	۰.۳۸	۰.۴۰	۰.۴۰	۰.۳۸	۰.۴۲	۰.۳۴	۰.۳۳	۰.۵۰	۰.۷۸			
درک میان فردی	۰.۴۱	۰.۴۶	۰.۳۵	۰.۳۸	۰.۴۲	۰.۵۴	۰.۲۸	۰.۴۴	۰.۵۰	۰.۳۵	۰.۸۰		
ذهن پرسشگر	۰.۵۱	۰.۴۸	۰.۴۴	۰.۴۹	۰.۳۲	۰.۴۴	۰.۳۴	۰.۴۹	۰.۵۲	۰.۵۱	۰.۴۷	۰.۸۱	
اعتماد به نفس	۰.۳۸	۰.۴۱	۰.۳۵	۰.۴۰	۰.۳۱	۰.۳۳	۰.۲۴	۰.۲۲	۰.۳۰	۰.۳۸	۰.۳۵	۰.۵۰	۰.۷۷

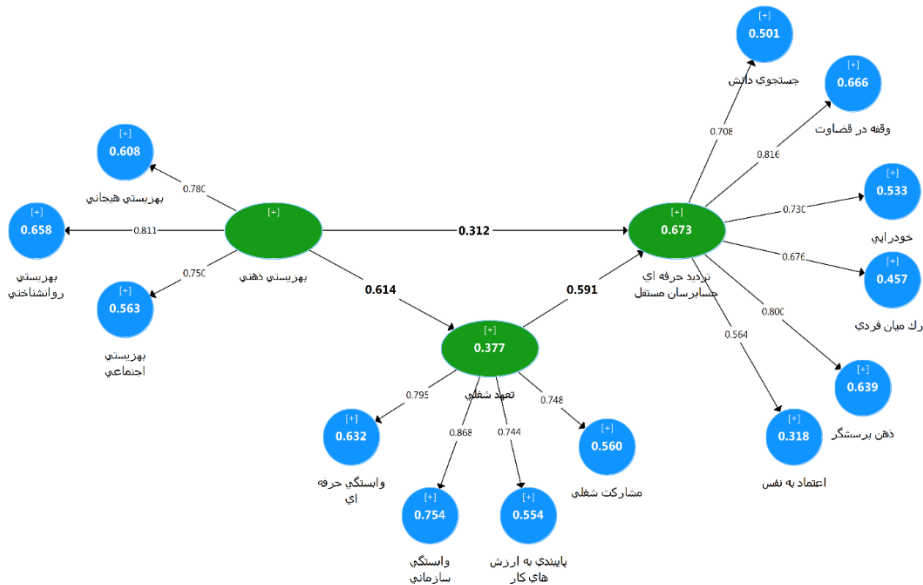
*منبع: یافته‌های پژوهش

مکنون) در مدل تعامل بیشتری با پرسش‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر. به بیان دیگر روایی واگرایی مدل در حد مناسبی است.

مدل ساختاری

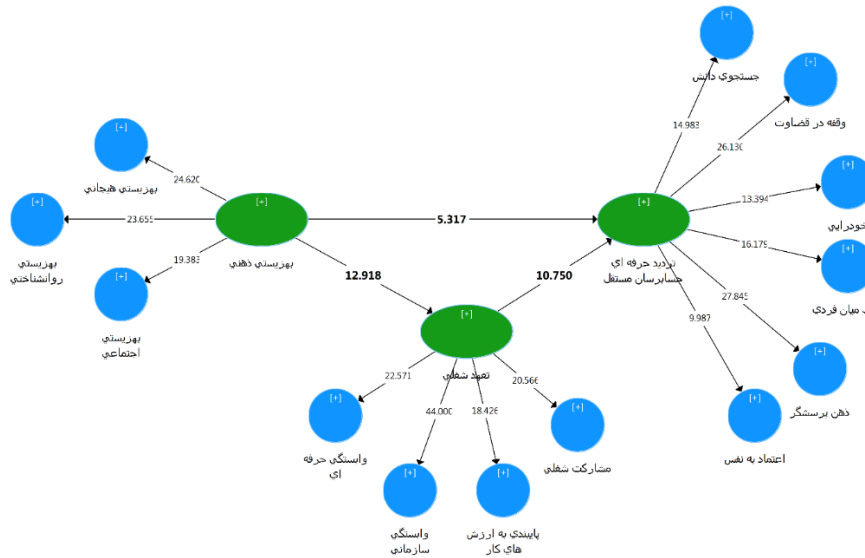
شکل ۲، مدل مفهومی پژوهش را در حالت ضرایب مسیر استاندارد شده، نشان می‌دهد.

جدول بالا، نتایج بررسی روایی واگرا را به روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱) نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود، مقدار جذر AVE متغیرهای مکنون در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آنها که در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند، بیشتر است. از این رو می‌توان اظهار داشت که در مدل‌های بالا، سازه‌ها (متغیرهای



شکل ۲. مدل مفهومی با ضرایب استاندارد شده مسیر (ارزیابی مدل‌های ساختاری)

شکل ۳ مدل مفهومی پژوهش را در حالت معناداری تی نشان می‌دهد.



شکل ۳. مدل پژوهش با ضرایب t-Values (ارزیابی مدل‌های ساختاری)

به نحوی که اگر مقدار تی بیشتر از ۱,۹۶ بدست آید، فرضیه وابسته تایید و اگر کمتر از ۱,۹۶ بدست آید، فرضیه مد نظر غیر معنادار خواهد شد. پس از آزمون معناداری، شدت و جهت رابطه بین متغیرها بررسی می‌شود که این مهم بر اساس ضرایب استاندارد شده بار عاملی انجام

آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این بخش به بررسی فرضیه‌های پژوهش با تکنیک تحلیل مسیر، پرداخته شده است. تصمیم‌گیری در خصوص تایید یا رد فرضیه‌ها بر اساس مقدار آماره تی (T-Value) صورت خواهد گرفت،

خواهد شد. ضرایب مسیر مثبت نشان دهنده روابط مستقیم بین متغیرهای پنهان درون زا و برونزا هستند. در مقابل، ضرایب مسیر منفی (بنای منفی) نشان دهنده رابطه معکوس بین متغیرهای پنهان درون زا و برونزا است.

جدول ۶. بررسی فرضیه چهارم

نتیجه	سطح معناداری	آماره آماره تی	ضریب مسیر استاندارد	مسیر
تایید شد	۰,۰۰	۵,۳۱۷	۰,۳۱۲	بهزیستی ذهنی ← تردید حرفه‌ای
تایید شد	۰,۰۰	۱۲,۹۱۸	۰,۶۱۴	بهزیستی ذهنی ← تعهد شغلی
تایید شد	۰,۰۰	۱۰,۷۵۰	۰,۵۹۱	تعهد شغلی ← تردید حرفه‌ای
آزمون سوبل		تأثیرات بهزیستی ذهنی بر تردید حرفه‌ای		
سطح معناداری		مقدار آماره	تأثیر کل	تأثیر غیر مستقیم
۰,۰۰		۷,۶۶۷	۰,۶۷۴	۰,۳۲

*منبع: یافته‌های پژوهش

مقدار R^2 برای متغیرهای درون‌زای تعهد شغلی (۰,۳۷۷) و تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل (۰,۶۷۳) در حد بسیار مناسبی قرار دارد. مقدار R^2 برای تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل نشان‌دهنده این مفهوم است که متغیرهای بهزیستی ذهنی و تعهد شغلی در مجموع و با همکاری یکدیگر، توانسته‌اند ۶۷,۳ درصد از تغییرات تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل را پیش‌بینی کنند که سطح مطلوبی است. همچنین ضریب تعیین تعهد شغلی نشان می‌دهد که بهزیستی ذهنی توانسته ۳۷,۷ درصد از تغییرات آن را پیش‌بینی کند که سطح مطلوبی است.

شاخص ارتباط پیش بین Q^2

معیار، Q^2 که توسط استون و گیسر^۲ (۱۹۷۵) معرفی شد، قدرت پیش‌بینی مدل در متغیرهای وابسته را مشخص می‌کند. به اعتقاد آنها مدل‌هایی که دارای برازش بخش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی شاخص‌های مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل را داشته باشند. مقدار Q^2 در مورد تمامی سازه‌های درون‌زا، سه مقدار ۰,۰۲، ۰,۱۵ و ۰,۳۵ را به عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین می‌کند.

جدول ۸. ضریب Q^2 متغیرهای وابسته مدل

متغیر	Q^2
تعهد شغلی	۰,۱۲۸
تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل	۰,۲۰۳

همانطور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، مقدار Q^2 برای متغیرهای درون‌زای مدل یعنی تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل به ترتیب برابر ۰,۱۲۸ و ۰,۲۰۳ محاسبه شده است. با توجه به حدود گفته شده در ابتدای این بخش، می‌توان اظهار نظر کرد که این معیار برای تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل در سطح بسیار مناسبی قرار دارد و نشان

همانطور که در جدول بالا مشاهده می‌شود، تأثیر متغیر بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی با ضریب مسیر ۰,۶۱۵ و مقدار آماره تی ۱۲,۹۱۸ مورد قبول واقع شد. همچنین تأثیر تعهد شغلی بر تردید حرفه‌ای نیز با ضریب مسیر ۰,۵۹۱ و مقدار آماره تی ۱۰,۷۵۰ تایید شد. با توجه به آزمون این دو مسیر در قالب یک مدل، می‌توان استنباط کرد که متغیر تعهد شغلی نقش واسطه‌ای را در تأثیرگذاری بهزیستی ذهنی بر تردید حرفه‌ای ایفا می‌کند. از طرفی با توجه به اینکه مقدار قدر مطلق آماره سوبل (Sobel) برابر با ۷,۶۶۷ و از ۱/۹۶ بیشتر محاسبه شده و سطح معناداری آزمون (۰,۰۰) کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بدست آمده است، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر میانجی‌گری تعهد شغلی را در رابطه بین بهزیستی ذهنی و تردید حرفه‌ای را بار دیگر تایید کرد.

معیارهای برازش مدل

شاخص ضریب تعیین (R^2) متغیرهای مکنون درون زا

ضریب R^2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زا (وابسته) در مدل است و نشان دهنده تأثیر متغیری برون‌زا بر متغیری درون‌زا است. هر چه R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زای یک مدل بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر مدل است. هنسلسر^۱ و همکاران (۲۰۰۹)، معتقدند که در یک مدل، در صورتی که یک سازه درون‌زا توسط یک یا دو سازه برون‌زا تحت تأثیر قرار گیرد، مقدار R^2 از ۰/۳۳ به بالا نشان از قوت رابطه بین آن سازه و سازه‌های درون‌زا است. وجود متغیرهای مستقل بیشتر موجب افزایش R^2 می‌شود. بنابراین هرچه تعداد متغیرهای مستقل در تبیین یک متغیر وابسته بیشتر باشد، مقدار R^2 بالا برای برازش مدل نیاز است.

جدول ۷. ضریب R^2 متغیرهای وابسته مدل

متغیر	R^2
تعهد شغلی	۰,۳۷۷
تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل	۰,۶۷۳

از برازش قوی مدل کلی پژوهش است. معیار بالای GOF مدل کلی را با قدرت تایید کرده و اجازه ورود به بخش بررسی فرضیه‌ها صادر می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

کارکنان با احساس بهزیستی بالا به طور عمده‌ای هیجانات مثبت را تجربه می‌کنند و از حوادث و وقایع ارزیابی مثبتی دارند، در حالی که کارکنان با احساس بهزیستی پایین، حوادث و موقعیت زندگیشان را نامطلوب ارزیابی می‌کنند و بیشتر هیجانات منفی مانند: اضطراب، افسردگی و خشم را تجربه می‌کنند. در واقع در سازمان‌هایی که در کارکنان به جای ایجاد حس رقابت، حس همکاری و اتحاد را تشویق کنند، باعث کاهش تنش روانی و ایجاد نوعی سرمایه‌گذاری در سازمان و پیرو آن، افزایش میزان تعهد شغلی در کارکنان می‌شوند. نیروی انسانی متخصص، وفادار، متعهد، سازگار با اهداف و آرمان‌های سازمانی و متمایل به حفظ عضویت سازمانی، حاضر است فراتر از وظایف مقرر فعالیت کند و موجبات اثربخشی و پیشرفت سطح عملکرد سازمان را به خوبی فراهم می‌کند. براین اساس، پژوهش حاضر تأثیر بهزیستی ذهنی بر رابطه تعهد شغلی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل را بررسی کرد. یافته‌ها نشان می‌دهد، بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی تأثیر مثبت و معناداری دارد. کارکنان با احساس بهزیستی بالا به طور عمده‌ای هیجانات مثبت را تجربه می‌کنند و از حوادث و وقایع ارزیابی مثبتی دارند، در حالی که کارکنان با احساس بهزیستی پایین، حوادث و موقعیت زندگیشان را نامطلوب ارزیابی می‌کنند و بیشتر هیجانات منفی نظیر اضطراب، افسردگی و خشم را تجربه می‌کنند.

در واقع حساب‌رسان شاغل که به جای ایجاد حس رقابت، حس همکاری و اتحاد را تشویق می‌کنند، باعث کاهش تنش روانی و ایجاد نوعی سرمایه‌گذاری در سازمان و به تبع آن افزایش میزان تعهد شغلی در کارکنان می‌شوند. بهزیستی ذهنی و عواطف مثبت موجب بهبود سلامت روانی و افزایش انگیزش در فرد می‌شوند که این امر باعث می‌شود فرد در رویارویی با مشکلات با توان بیشتری به حل مسایل بپردازد و موجب موفقیت فرد و افزایش خودکارآمدی او می‌شود. پس عاطفه مثبت نشان‌دهنده میزان هیجان است و شور و شوق فرد را در امور زندگی منعکس می‌کند و می‌تواند بر واکنش‌های عاطفی فرد و احساس توانمندی او اثر گذار باشد. بنابراین می‌توان چنین نتیجه گرفت که بهزیستی ذهنی بر تعهد شغلی تأثیر معناداری

می‌دهد که قدرت پیش بینی مدل در خصوص این متغیر در حد بسیار مطلوبی است.

معیار اندازه اثر (f^2)

چهارمین معیار بررسی مدل ساختاری، اندازه تأثیر f^2 است. کوهن (۱۹۸۸) برای تعیین شدت رابطه میان متغیرهای پنهان مدل، معیار اندازه اثر را معرفی کرد. به کمک معیار f^2 می‌توان میزان اندازه اثر یک متغیر برون‌زا را بر روی یک متغیر درون‌زا در مدل معادلات ساختاری اندازه‌گیری کرد. مقادیر $0/02$ ، $0/15$ و $0/35$ به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر است. همانطور که در جدول ۹ مشاهده می‌شود، شدت تأثیر متغیرهای بهزیستی ذهنی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل نسبت به شدت تأثیر تعهد شغلی در سطح پایبندی قرار دارد.

جدول ۹. ضرایب f^2 متغیرهای پژوهش

f^2	متغیر اثر پذیر	متغیر تأثیر گذار
۰,۱۸۶	تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل	بهزیستی ذهنی
۰,۶۶۴	تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل	تعهد شغلی

بررسی مدل کلی

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری می‌شود و با تایید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل خواهد شد. برای بررسی برازش مدل کلی تنها یک معیار به نام GOF^1 وجود دارد. معیار GOF توسط تننهاوس^۲ و همکاران^۳ (۲۰۰۴) ابداع شد و برپایه فرمول موجود در جدول محاسبه می‌شود. سه مقدار $0/01$ ، $0/25$ و $0/36$ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است.

جدول ۱۰. نتایج برازش کلی مدل با معیار GOF

$\overline{R^2}$	$\overline{Communalities}$	$GOF = \sqrt{\overline{Communalities} \times \overline{R^2}}$
۰,۵۶۶	۰,۴۵۰	۰,۵۰۴

همانطور که در جدول ۱۰ مشاهده می‌شود، مقدار میانگین مقادیر اشتراکی^۴ مقدار $0,450$ و میانگین مقادیر R^2 برابر $0,566$ به دست آمده است و با توجه به فرمول مقدار معیار GOF معادل $0/504$ بدست آمد که با توجه به دسته‌بندی یادشده نشان

تفکر برای حل مسائل به شیوه‌های جدید را تسهیل می‌کنند و احساسات منفی از توانایی تفکر انعطاف‌پذیر جلوگیری می‌کنند. هوگه^۲ (۲۰۱۲)، معتقد است در حالت شادی، مردم با هم همکاری می‌کنند (برای مثال آنها به شکلی گفتگو می‌کنند که بیشترین نتیجه برای دو طرف حاصل می‌شود)، در نتیجه رفتارهای انعطاف‌پذیر، حل مساله و درک بهتر مسائل ایجاد می‌شود. همچنین بهزیستی ذهنی به علت ارتباط با شیوه فکری باعث رضایت از زندگی و افزایش خودکارآمدی در مسیر زندگی می‌شود. بنابراین با توجه به این که بهزیستی ذهنی، کیفیت زندگی کاری را هم تحت پوشش قرار می‌دهد، می‌تواند بیشترین تاثیر را از طریق تعهد شغلی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل داشته باشد. از آنجایی که آموزش مثبت‌نگری یک روش به نسبت ارزان، کاربردی و کارآمد است، بنابراین پیشنهاد می‌شود که حسابرسان ارشد و مشاوران تیم‌های حسابرسی برای بهبود بهزیستی ذهنی، در فرایند حسابرسی، مرتب بر توانمندی‌های افراد، هیجان‌ها و احساسات مثبت تأکید کنند، بنابراین افراد با شناخت دقیق و خوب توانمندی‌های خود، توانایی و انگیزه لازم برای مدیریت و برنامه‌ریزی فعالیت‌های خود بدست می‌آورند. همچنین اگر تیم حسابرسی محیط کاری را پشتیبان، حمایت‌کننده و یاریگر خود درک کند، استرس کمتری را تجربه می‌کند و حس سرزندگی و لذت منجر می‌شود تا عملکرد بالاتری داشته باشند. بنابراین، با توجه به یافته‌های این پژوهش در خصوص اهمیت بهزیستی ذهنی و تعهد شغلی، می‌توان با افزایش انگیزه، تلاش، کاهش استرس و ایجاد حس لذت و سرزندگی به پیشرفت کیفیت کاری جامعه حسابرسان کمک کرد. از این رو انجام پژوهش در زمینه سایر عوامل پیش‌بینی‌کننده و موثر بر تردیدگرایی حسابرسان دارای اهمیت است.

دارد. نتایج این فرضیه با نتایج دینک و همکاران (۲۰۱۸) همپوشانی دارد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، بهزیستی ذهنی و تعهد شغلی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل تاثیر مثبت و معناداری دارد. بر پایه بند ۱ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، حسابرسی ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در تمام مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی است. بیانیه استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۵۶ در بخش ۲۴ با عنوان بررسی‌های تحلیلی، تأکید می‌کند که کلیه ادعاهای مدیران باید با دیگر شواهد حسابرسی تطبیق داده شوند. به بیان دیگر، اعتماد صرف به مدیران غلط است و این نشان از توجه به رویکرد تردیدگرایی در اجرای فرایند حسابرسی است. تردید حرفه‌ای تحت تاثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان است و در صورت توجه به ابعاد فردی حسابرسان، امکان بهبود تردیدگرایی در میان آنها وجود خواهد داشت (وایت، ۲۰۱۰). به منظور توانمندسازی روحیه تردیدگرایی در حسابرسان لازم است، احساس وابستگی سازمانی و حرفه‌ای افراد را تقویت کرده تا از انگیزش‌های درونی برای ایفای بهتر مسئولیت بهره‌مند شده و از سوی دیگر با توجه به کار تیمی در حرفه حسابرسی لازم است. زمینه ایجاد دوستی، محبت و روابط اجتماعی بین کارکنان فراهم شود تا با ارتقای بهزیستی ذهنی به توان افزایش و انگیزه‌های درونی کارکنان منجر شده و سطح دقت و عملکرد در فرایند حسابرسی را افزایش دهند. میانجی‌گری تعهد شغلی در رابطه بین بهزیستی ذهنی و تردید حرفه‌ای نیز تأیید شد. بهزیستی ذهنی شامل اصول مهمی است که از طریق تاثیر بر احساسات در همه ابعاد رفتار انسان و پیشرفت او شامل سلامت فیزیکی و روانی، پیشرفت مهارتی و آموزشی، صلاحیت اجتماعی و ایجاد روابط مثبت اجتماعی قابل شناسایی است. بسیاری از پژوهش‌ها نشان داده‌اند که خلق‌های شاد، توانایی

References

- Agarwalla, S.K.; Desai, N.; Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality; *Advances in Accounting*, Volume 37, June 2017, Pages 85-93, <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.002>.
- Anderson J.C, Jennings M. M, Low D, Reckers P. (2014). The mitigation of hindsight bias in judges' evaluation of auditor decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 16(2), 20-39.
- Asgari, P. Sharafodin, H. (2009). The Relationship between Social Anxiety, Hope, and Social Support with Students' Well-being, *Journal of New Findings in Psychology*, 3 (9), 25-36. (In Persian).
- Bailey, Charles D. Daily, Phillips. (2005). A Study of Kruglanski Need for Closure Construct and Its Implications for Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing.
- Blau G, Boal K. (1989). Using job involvement and organizational commitment interactively to predict turnover. *Journal of Management*, 15, 115-127.
- Chang, H. T; Chi, N. W; & Miao, M. C. (2007). Testing the relationship between threecomponent organizational-occupational commitment and turnover intention using a nonrecursive model. *Journal of Vocational Behavior*, 70, 352-368.
- Cohen, A, (1988). An examination of the relationships between work commitment and nonwork domains, *Human Relations*, Vol. 48, 239-63.
- Cohen, J. R; Dalton, D. W. and Harp, N. L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes, *Accounting, Organizations and Society*, 62:1-20.
- Diener, E; & Seligman, M. E. P. (2004). Beyond money: Toward an economy of wellbeing. *Psychological Science in the Public Interest*, 5, 1-31.
- Dinc, M; Kuzey, C. & Steta, N. (2018). Nurses' job satisfaction as a mediator of the relationship between organizational commitment components and job performance, *Journal of Workplace Behavioral Health*. Volume 33, 2018 - Issue 2. Pages 75-95.
- Fornell, C. and Larcker, D. (1981); "Evaluating Structural Equation Modeling with Unobserved Variables and Measurement Error"; *Journal of Marketing Research*, Vol.18, No.1, pp.39-50.
- Toba, Y. (2011). Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. *Waseda Business & Economic Studies No.47*, pp: 110- 12
- Griffith E.E, Hammersley J.S, Kadous D. (2012). Auditing complex estimates: understanding the process used and problems encountered. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 73-111.
- Han Y, Wang Z, Sheard G, Kakabadse N. (2016). A grounded investigation of Chinese office politics. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 8(3), 281- 297.
- Hensler, J; Ringle, C &, Sinkovics, R. (2009). The use of partial least square based multi group analysis: in .advance in international marketing 20. Nunnally, J &, Bernstein, I. (1994). *Psychometric theory* .New York: Mc Graw Hill.
- Hooghe, M. (2012). Is sexual well-being part of subjective well-being? An empirical analysis of Belgian (Flemish) survey data using an extended well-being scale. *Journal of Sex Research*, 49(2-3), 264-273.
- Hurt R.K, Brown-Liburd H, Earley C.E, Krishnamoorthy G. (2013). Research on auditor professional skepticism: literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1), 45-97.
- Kadous, K; Zhou, Y.D. (2016). How does intrinsic motivation improve auditor skepticism in complex audit tasks? Working Paper, Emory University
- Keyes, C. L. M; & Magyar-Moe, J. L. (2003). The measurement and utility of adult subjective well-being. *Positive psychological assessment: A handbook of models and measures*. 2003: 411- 25.

- Edited by S. J. Lopez and R. Snyder. Washington, DC: American Psychological Association. [DOI: 10.1037/10612-026].
- Keyes, C. Lee, M. (1998) "Social Well-Being", *Social Psychology Quarterly*, vol. 61, N. 2, p 121- 190.
- Koenig, H. G. (1998) *Handbook of religion and mental health*, New York: Academic Press. translate by: Shabani, Avaye noor Publications. (In Persian).
- Lyubomirsky, S.; King, L.; Diener, E. (2005). "The Benefits of Frequent Positive Affect: Does Happiness Lead to Success?" in: *Psychological Bulletin*, 131 (6): 803-855.
- Nelson. M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing A Journal of Practice and Theory*, 28(2), 1-34.
- Pardakhtchi. MH. (1995) [Educational administration as a professional field. *Journal of Educational Administration*. 1995; 14(4): 48. (In Persian).
- Plumlee. D, Rixom B.A, Rosman A.J. (2012). Training auditors to think skeptically. Working Paper, 18, 23-42.
- Ranjbaraian B. (1996) [Organizational Commitment. *Journal of Administrative and Economic Science*, University of Isfahan. 1996; 1-2(10): 42-3. (In Persian).
- Rose, A.M, Rose, J.M Suh I, Thibodeau J.C. (2017). When fraud brainstorming becomes dysfunctional: can the generation of many fraud risks increase anchoring on client-provided explanations? Working Paper, Victoria University of Wellington.
- Rotter, J.B. (1967). A New Scale for the Measurement of Interpersonal Trust. *Journal of Personality* pp: 651-66
- Ryff, C. D. (2016). Articolo Target. Psychological well -being and health: Past, present and future. *Psicologia Della Salute*.
- Sayed Hussin, S. A. H; Iskandar, T. M; Saleh, N. M; Jaffar, R. (2017). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. *Economics and Sociology*, 10(4), 225 -250. (In Persian).
- Stone, M; & Geisser, F. (1975). Cross validatory choice and assessment of statistical predictions. *Journal of the Royal Statistical Society*, 36(2), 111-147.
- Tenenhaus, M; Amato, S; & Esposito Vinzi, V. (2004). A global goodness-of-fit index for PLS structural equation modelling. In *Proceeding of the XLII SIS scientific meeting*, 739-742
- Toosi, MA. [Optimizing organization and employee's participation. *Public Administration Quarterly*. 1999; 51: 27-51.]. (In Persian).
- Weiss, L. A; Westerhof, G. J; & Bohlmeijer, E. T. (2016). Can We Increase Psychological Well -Being? The Effects of Interventions on Psychological Well - Being: A Meta - Analysis of Randomized Controlled Trials. *Plos One*, 11(6), e0158092.
- White, R; (2010)," Evidential Symmetry and Mushy Credence", *Academy of Management Review* 23(3), PP. 513-530
- Yankova, k. (2017). The influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditor's Belief Revision. Wiesbaden: Springer Gabler.



Presentation of Performance Auditing Model in Iranian Public Sector Organizations with Fuzzy Approach

MohammadReza Mehrabanpour^{*1}, Hossein Alipour Landi²

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Tehran University, College of Farabi, Qom, Iran. (mehrabanpour@ut.ac.ir).

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Tehran University, College of Farabi, Qom, Iran. (alipourlandi@ut.ac.ir).

Corresponding Author:

MohammadReza Mehrabanpour
Email: mehrabanpour@ut.ac.ir

Received: 2022/03/10

Accepted: 2022/07/28

How to Cite:

Mehrabanpour, M.R; Alipour Landi, H; (2022). Presentation of Performance Auditing Model in Iranian Public Sector Organizations with Fuzzy Approach, *Governmental Accounting*, 9 (17), 119-146.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The purpose of this study is to provide a performance auditing model in Iran's public sector organizations.

Research Method: The present study is based on a mixed approach and practical type with adopting descriptive-survey research. The dimensions, components and indicators of the model were identified using panel expert interviews, questionnaires and Fuzzy Triangular Delphi. The interview experts were selected using the snowball method and the questionnaire experts were selected using the random method.

Research Findings: Results indicate that the model dimensions include: inefficiencies and dysfunctions of responsibility, nature of the public sector environment and characteristics of service products, perceived usefulness, potential role conflicts, unintended consequences and critiques of performance auditing.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The need to pay attention to various dimensions that affect performance auditing with respecting to environmental and inscribed factors and reviewing the conditions of Iran's public sector can provide the basis for its effective implementation.

Keywords: Fuzzy Delphi, Mixed Approach, Performance Auditing, Public Sector.

JEL Classification: M48, M42.



«مقاله پژوهشی»

ارائه مدل حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی

محمد رضا مهربان پور^{۱*}، حسین علی پور لندی^۲

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف پژوهش حاضر ارائه مدلی برای حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر با رویکرد ترکیبی از نوع کاربردی با روش توصیفی-پیمایشی است. ابعاد، مؤلفه و شاخص‌های مدل با استفاده از روش‌های مصاحبه با پنل خبرگان، پرسشنامه و دلفی فازی مثلثی شناسایی شد. خبرگان مصاحبه با استفاده از روش گلوله برفی و خبرگان پرسشنامه با استفاده از روش تصادفی انتخاب شده‌اند.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشانگر شمول تأمین پاسخگویی و تهدید آن در قالب ناکارآمدی‌ها و کژکارکردها و پیرو آن توجه به محیط بخش عمومی و ویژگی‌های محصولات و خدمات آن، سودمندی ادراک شده در سطح عوامل دورنی و بیرونی، تضادهای نقش بالقوه در حسابرسی عملکرد، پیامدهای ناخواسته حین ارزیابی عملکرد، عارضه‌های مبتلا به ارزیابی و انتقادهای به نفس حسابرسی عملکرد به عنوان اجزای مدل هستند.

نتیجه‌گیری، اصالت و ارزش افزوده آن به دانش: ضرورت توجه به ابعاد مختلف اثرگذار بر حسابرسی عملکرد و منظور کردن عوامل محیطی و محاطی و امعان شرایط بخش عمومی ایران می‌تواند زمینه انجام اثربخش آن را به همراه داشته باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی عملکرد، بخش عمومی، رویکرد ترکیبی، دلفی فازی.

طبقه‌بندی موضوعی: M48, M42.

۱. دکتری حسابداری، استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشکدگان فاریابی دانشگاه تهران، قم، ایران. (mehrabanpour@ut.ac.ir)

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشکدگان فاریابی دانشگاه تهران، قم، ایران. (alipourlandi@ut.ac.ir)

نویسنده مسئول:

محمد رضا مهربان پور

رایانامه:

mehrabanpour@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۰۶

استناد به مقاله:

مهربان پور، محمد رضا؛ علی پور لندی، حسین؛ (۱۴۰۱). ارائه مدل حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران با رویکرد فازی، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۱۴۶-۱۲۰.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه^۱

عملکرد و چالش‌های حین اجرای آن پرداخته‌اند. در همین راستا مروری گذرا بر پژوهش‌های داخلی می‌تواند دانش‌افزایی و نوآوری پژوهش حاضر را منعکس کند. برای مثال عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در پژوهش انجام شده توسط لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵) مورد توجه قرار گرفته و پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی، وجود قوانین و مقررات لازم و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهم‌ترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد ارزیابی شده‌اند. همچنین کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، به استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع، کارت ارزیابی متوازن، پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بهایابی بر پایه فعالیت به منظور تسهیل اجرای حسابرسی اشاره داشته‌اند و مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶)، چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد را شامل مواردی چون نداشتن صلاحیت حرفه‌ای لازم، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، تعیین نشدن شاخص‌های ارزیابی، چارچوب نامناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد و ... برشمرده‌اند. در سویی دیگر، برخی از پژوهش‌ها به عوامل مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران (باباجانی و دوست‌جباریان، ۱۳۹۶ و باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸) و برخی دیگر به ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد و بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸ و گرد و همکاران، ۱۳۹۸) پرداخته‌اند. بر همین اساس و مطابق پوچی احساس شده، در پژوهش‌های داخلی سعی شد به اصل موضوع حسابرسی عملکرد پرداخته و نقشه راهی را برای انجام حسابرسی عملکرد با عنوان مدلی برای انجام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران ارائه کرد. بنابراین، در پژوهش حاضر سعی شده است تا از موضوع مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد شامل صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و تبیین و کمی‌سازی آنها فراتر رفته و اصل حسابرسی عملکرد به همراه اقتضات و عوامل دخیل در اجرای آن مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان در پایان به مدلی برای کمک به حسابرسان در انجام حسابرسی عملکرد دست یافت.

مبانی نظری پژوهش

حسابرسی عملکرد توسط استانداردهای سازمان بین‌المللی نهادهای دیوان محاسبات (ایتنوسای)^۲ به عنوان «بررسی مستقل، هدفمند و قابل اتکا از این‌که چگونه مسئولین،

از آنجایی که پارادایم چیره حکمرانی در کشورهای توسعه یافته، تلاش برای توسعه نظام پاسخگویی است، نهادهای عالی محاسباتی آن کشورها با رویکرد حسابرسی عملکرد، مأموریت ارزیابی و رسیدگی به مسئولیت پاسخگویی را بر عهده دارند (باباجانی و دوست‌جباریان، ۱۳۹۶). بر همین اساس، حسابرسی عملکرد به ارزیابی سیستماتیک و عینی دستاوردها یا فرآیندهای برنامه و فعالیت نهادهای بخش عمومی با هدف تعیین صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در دستیابی به اهداف پروژه یا واحد سازمانی می‌پردازد (ناکالیلی و کری، ۲۰۱۹). شایان یادآوری است حسابرسی عملکرد نظام حسابرسی در حال تکوینی است که به طور جدی از اواخر دهه ۱۹۷۰ بسط و توسعه یافته (لوتز، ۱۹۸۹؛ پولیت و سوما، ۲۰۰۲؛ داجوات و ماسرین‌اسکین، ۲۰۰۸) و بیشتر به واسطه ماهیت در حال رشد و تکامل بودن، این نوع حسابرسی فاقد روش‌شناسی قاعده‌مند و رسمی است (اسواردستن، ۲۰۱۹). همچنین دانش استوار بر شواهد تجربی اندکی در مورد بکارگیری، پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی عملکرد وجود داشته (ریچبورن، ۲۰۱۳) و با اینکه مزیت‌های این نوع حسابرسی از جهت تأثیر بر بهبود شرایط اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت روشن است، همچنان مدل مطلوبی برای انجام این نوع حسابرسی تدوین نشده است (کامیابی و همکاران، ۱۳۹۷). نتایج برخی از پژوهش‌ها نشانگر این است که حسابرسی عملکرد از بعد نظری آسان به نظر می‌رسد ولی اجرای آن با دشواری‌هایی روبرو بوده و چالش‌های زیادی را به خصوص در بخش عمومی و در مقایسه با حسابرسی مالی و رعایت در پی داشته (رودلا و همکاران، ۲۰۱۵) و این نوع حسابرسی به لحاظ موضوع و محدوده رسیدگی، همواره با چالش‌های عمده محیطی و محاطی روبرو بوده و افزون بر این چالش‌های محیطی بر خلاف چالش‌های محاطی، شامل مواردی چون سیاست‌های کلان، قوانین، مقررات و ... هستند که چندان تحت کنترل حسابرسان نخواهند بود (مهدوی و محمدیان، ۱۳۹۶). بنابراین، لازم است تا چالش‌های گفته شده مورد بررسی قرار گیرد و راهکارهای عملی برای اجرای حسابرسی عملکرد در سطح سازمان‌های عمومی تدوین شد. مطابق بررسی‌های صورت گرفته در پژوهش‌های داخلی که عمده آنها معطوف به عوامل محیطی حسابرسی عملکرد و یا ارتباط حسابرسی عملکرد با حوزه‌های مختلف بوده و پژوهش‌های یادشده کمتر به نفس حسابرسی

این رویکرد، حسابرس باید اطمینان حاصل کند که قضاوت صحیح^۶ در تمام طول فرآیند حسابرسی اعمال شده است؛ روش‌شناسی‌ها^۷ مناسب بوده و به گونه شایسته برای گردآوری داده‌ها ترکیب شده‌اند؛ پرسش‌های حسابرسی^۸ به گونه‌ای طرح شده‌اند که می‌توانند دوباره در نتیجه‌گیری‌ها آزمون شوند؛ ریسک‌های^۹ حصول به گزارش حسابرسی، تحلیل و مدیریت شده‌اند؛ ابزارهایی^۶ مورد استفاده قرار گرفته‌اند که برای بدست آمدن موفقیت‌آمیز به سپری شدن فرآیندهای حسابرسی کمک کرده‌اند؛ اسناد و شواهد^۷ برای پشتیبانی از یافته‌های حسابرسی، کافی، مربوط و قابل‌اتکا هستند. نتایج و توصیه‌های بااهمیت و اساسی^۸ گزارش نهایی از مرحله برنامه‌ریزی لحاظ شده و سرانجام شفافیت^۹ نسبت به فرآیند حسابرسی اتخاذ شده است. با این حال در محیط اجرا، همواره حسابرسی عملکرد با چالش‌هایی روبرو بوده است که بررسی آنها می‌تواند به اثربخشی بیشتر این نوع از حسابرسی کمک کند. چنین چالش‌هایی از مرحله نخستین حسابرسی شروع شده و تا پایان آن نیز ادامه دارد که برخی از آنها را می‌توان در قالب آسیب‌های مبتلابه پاسخگویی، تعامل با نهاد حسابرسی شونده، تضاد نقش‌های موجود در حسابرسی عملکرد، چالش‌های اندازه‌گیری، عارضه‌های ارزیابی و ... عنوان کرد، بنابراین تلاش پژوهش حاضر در جهت شناسایی عوامل تأثیرگذار حین اجرای حسابرسی بوده و سعی شده است مدلی برای بهبود شیوه اجرای حسابرسی عملکرد از طریق تبیین مفاهیم بالا ارائه شد.

یکی از مهمترین موضوعاتی که در خصوص حسابرسی عملکرد به عنوان چالش در بسیاری از کشورها مورد بحث است، پرداختن به این موضوع است که سازمان‌های بخش عمومی برای چه چیزی باید پاسخگو باشند. این امر می‌تواند از جنبه‌های متفاوت پاسخ داده شود که یکی از آنها موضوع عملکرد اقتصادی (داده‌ها، ستاده‌ها و برونداد) و دیگری عملکرد پایدار است. در خصوص عملکرد اقتصادی این گونه عنوان می‌شود که در گذر زمان، تغییر مفاهیم حاکمیت عمومی منتج به تغییر تأکیدات از کنترل‌های حاکم بر قواعد اداری و پاسخگویی برای استفاده از منابع از دیدگاه ارزش مخارج در قبال فهرست استانداردهای از پیش تعریف شده (مدیریت منابع) به کنترل‌های مدیریتی و همسان با بازار و پاسخگویی در قبال تأمین کالاها و خدمات از پیش تعریف شده (مدیریت خروجی‌ها) و سرانجام به ارتقای مستمر پاسخگویی در قبال دستاوردهای نتایج (مدیریت

سیستم‌ها، عملیات، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و سازمان‌های دولتی مطابق با اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی اقدام کرده و چگونه امکان بهبود و ارتقا موارد مذکور وجود دارد (اینتوسای، ۲۰۱۳)» تعریف شده است. بنابراین، حسابرسی عملکرد به عنوان حسابرسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی تعریف می‌شود و موارد حاضر را در بر می‌گیرد: (۱) حسابرسی صرفه اقتصادی فعالیت‌های عمومی در همسویی با اصول و رویه‌های عمومی درست و همچنین حسابرسی صرفه اقتصادی سیاست‌های مدیریت؛ (۲) حسابرسی کارایی استفاده از منابع انسانی، مالی و سایر منابع که شامل بررسی سیستم‌های اطلاعاتی، ارزیابی عملکرد و شیوه‌های پیشگیری و رویه‌های اتخاذی توسط نهادها برای علاج نواقص و کمبودهای شناسایی شده است؛ و (۳) حسابرسی اثربخشی عملکرد که مرتبط با دستیابی و حصول به اهداف نهادهای حسابرسی شده است و به عبارت دیگر، حسابرسی تأثیر واقعی فعالیت‌ها در مقایسه با تأثیرات برنامه‌ریزی شده به حساب می‌آید (ISSAI 3000). استانداردها و رهنمودهایی برای حسابرسی عملکرد. در همین راستا، فدراسیون حسابداران اروپایی نیز عنوان می‌دارد حسابرسی عملکرد این امر را میسر می‌کند که نهادهای بخش عمومی در مقابل شهروندان و سایر ذینفعان پاسخگو باشند (فدراسیون حسابداران اروپایی، ۲۰۱۵).

افزون بر موارد مطرح شده در خصوص حسابرسی عملکرد، این نوع از حسابرسی همچنان نظام حسابرسی در حال تکوینی ارزیابی می‌شود که به طور جدی از اواخر دهه ۱۹۷۰ بسط و توسعه یافته (لوتز، ۱۹۸۹؛ پولیت و سوما، ۲۰۰۲؛ داجونات و ماسرین‌اسکین، ۲۰۰۸) و بیشتر به واسطه ماهیت در حال رشد و تکوین خود، این نوع حسابرسی فاقد روش‌شناسی قاعده‌مند و رسمی بوده (اسواردستن، ۲۰۱۹) و به طور کلی، دانش استوار بر شواهد تجربی زیادی در مورد بکارگیری، پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی عملکرد وجود ندارد (ریچبورن، ۲۰۱۳) که به نظر می‌رسد موضوع اخیر در کشور ما نیز بیشتر به چشم می‌آید. برای استقرار چارچوبی برای ارائه به‌موقع گزارش حسابرسی باکیفیت مطلوب و اجتناب از فعالیت‌های غیرضروری، نهادی که می‌توان از آن به عنوان دیوان محاسبات وابسته به اتحادیه اروپا یا همان دادگاه اروپایی حسابرسان (ECA) نام برد، اصول مبنایی را تحت عنوان رویکرد SMARTEST و بر اساس سرواژه‌های مفاهیم کلیدی حسابرسی عملکرد برای آن تدوین کرده است. بر پایه

6. Tools
7. Evidence
8. Significant and substantive
9. Transparency

1. Federation of European Accountants
2. Sound Judgment
3. Methodologies
4. Audit Question
5. Risks

نتایج) شده است. بنابراین، پیشتر مدیریت بخش عمومی متمرکز بر ورودی‌ها و مطابقت دقیق با قوانین و مقررات بوده است، اما مدیریت عمومی نوین به سمت اهداف و تأثیرات (نتایج) سوق پیدا کرده است. از طرفی با توجه به این که در حال حاضر، سازمان‌ها و نهادها به سازمان‌هایی با گستره مسئولیت اجتماعی تکامل یافته‌اند، توجه به این موضوع نیز اهمیت دو چندانی پیدا می‌کند. موضوع دیگر در خصوص پاسخگویی برای چه چیزی، بحث عملکرد پایدار و تقاضای روزافزون برای اطلاعات یکپارچه و شفاف از منظر زیست‌محیطی و اجتماعی است که در این راستا برخی از کشورها نهادهای دولتی خود را ملزم و یا تشویق به تهیه گزارش‌های پایدار نیز کرده‌اند. موارد بالا بیانگر آن است که پاسخگویی در بخش عمومی باید دربردارنده ابعاد و مؤلفه‌های گفته شده در بالا بوده و حسابرسی عملکرد باید بتواند آنها را پوشش داده و ارزیابی در مورد آنها داشته باشد. از نکات مهم دیگر، آن است که در عصر فناوری اطلاعات حسابرسی عملکرد باید بتواند زمینه را برای رویکردهای نوآورانه از جمله پاسخگویی برهم‌کنشی (فراهم آوردن امکان نظارت در زمان واقعی و درست)، پاسخگویی پویا (فراهم آوردن امکاناتی که این اجازه را به شهروندان می‌دهد تا در فرآیندهای برنامه‌ریزی مشارکت کرده و به طور مستقیم پاسخ بخواهند) و پاسخگویی شهروند محور (استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات با پیشگامی از سوی شهروندان پیش از مقامات دولتی) فراهم آورد (کارداراس و همکاران، ۲۰۱۳). در واقع موارد اخیر اشاره به موضوعات مبنایی و اصولی دارد که باید حین اجرای حسابرسی عملکرد، برای ارتقای اثربخشی آن، توسط حسابرسان مورد مراقبه قرار گیرد.

نکته مهم دیگری که باید در فرآیند حسابرسی عملکرد مد نظر قرار گیرد آن است که به خاطر محدودیت‌های سیستم‌های کنترلی، پیاده‌سازی (اجرای) یک سیستم ارزیابی عملکرد در بسیاری از سازمان‌های بخش عمومی چه بسا با پیامدهای ناخواسته‌ای روبرو می‌شود که افزون بر و یا حتی به جای پیامدهای برنامه‌ریزی شده رخ می‌دهند. معیار نهایی قضاوت در مورد سودمندی شاخص‌های ارزیابی، مقایسه منافع حاصل از آن در ازای هزینه‌های مربوطه بوده و در واقع تأکید اصلی در این خصوص بر تأثیر شاخص‌های ارزیابی بر مدیریت داخلی سازمان‌های بخش عمومی است. یکی از مهمترین پیامدهای ناخواسته تحت عنوان تناقض عملکرد مطرح می‌شود (مارچی و برتی، ۲۰۱۶). تناقض عملکرد اشاره به رابطه (همبستگی) ضعیف بین شاخص‌های عملکردی و خود عملکرد دارد. تمایل

شاخص‌های عملکردی به حرکت به سمت نابودی و از دست دادن اثربخشی در طول زمان موجب این پدیده می‌شود. در واقع شاخص‌های عملکردی ارزش‌های خود به عنوان ارزیابی کننده عملکرد را از دست می‌دهند و دیگر نمی‌توانند بین عملکرد خوب و بد تمایز قائل شوند. در نتیجه، رابطه بین عملکرد واقعی و عملکرد گزارش شده فرو می‌پاشد. وخامت (انحراف) شاخص‌های عملکردی می‌تواند ریشه در چهار فرآیند داشته باشد. فرآیند اول که از آن اصطلاحاً تحت عنوان خوش‌بینی^۱ یاد می‌شود به حالتی اشاره دارد که وقتی شاخص‌های عملکردی بهبود می‌یابد، شاخص‌ها حساسیت خود نسبت به کشف عملکرد بد را از دست می‌دهند. در واقع، زمانی که شاخص‌ها از کارایی خود ساقط می‌شوند، همه افراد می‌توانند کاری که انجام می‌دهند را خوب و مطلوب قلمداد کنند. فرآیند دوم اصطلاحاً تحت عنوان انحراف^۲ شاخص‌ها شناخته می‌شود. زمانی که سازمان‌ها یا افراد یاد می‌گیرند که کدام جنبه از عملکرد مورد ارزیابی واقع می‌شود و به خودی خود کدام جنبه از ارزیابی نادیده گرفته می‌شود، آنها می‌توانند از اطلاعاتی استفاده کنند که ارزیابی‌ها را تحت تأثیر قرار داده و منحرف کنند. برای مثال، انتظار می‌رود با صرف همه تلاش‌ها برای آن چه که ارزیابی می‌شود، عملکرد بهبود یافته و به سمت ترقی میل کند، اما به هر حال اگر انحراف در شاخص‌ها وجود داشته باشد، نه تنها به بهبود واقعی منجر نمی‌شود که حتی می‌تواند عملکرد را به سمت وخامت سوق دهد. سومین فرآیند انتخاب شده در تناقض عملکرد، انتخاب گزینشی شاخص‌ها است که در واقع اشاره به جایگزینی عملکرد مطلوب در ازای عملکرد ضعیف دارد و موجب کاستن از تمایز بین شاخص‌های عملکردی می‌شود. تنها عملکردهای خوب باقی می‌مانند و شاخص‌ها ارزش متمایزکنندگی خود را از دست می‌دهند. چهارمین فرآیند عامل تناقض عملکرد، سرکوب است و زمانی رخ می‌دهد که تفاوت در عملکردها نادیده گرفته می‌شود. در واقع عامل سوم اشاره به نادیده گرفتن تفاوت شاخص‌ها داشته و عامل چهارم به نادیده گرفتن تفاوت عملکردها می‌پردازد. البته بیان این نکته مهم است که تناقض‌ها در مورد نفس عملکرد نبوده، بلکه در خصوص گزارش‌های عملکرد است. در واقع، بر خلاف انتظارات، ممکن است ارزیابان گزارش دقیقی از عملکرد، ارائه ندهند. چنین شرایطی به این معنی است که همزمان عملکرد واقعی می‌تواند بدتر از گزارش ارائه شده^۳ (گزارش ارزیابی نتوانسته است جنبه‌های منفی عملکرد را نشان دهد) و نیز بهتر از گزارش ارائه شده^۴ (عملکرد واقعی بهتر از چیزی بوده است که در

سازمان حسابداری شونده وجود دارد تا پیشنهادهای ارائه شده را به واسطه منطق تناسب سازمانی خود مورد پالایش قرار دهد. بنابراین، هر چه سازمان حسابداری شونده با معیارهای حسابداری همراهتر باشد، احتمال بیشتری وجود دارد تا حسابداری را سودمند در نظر بگیرد و پس از این احتمال بیشتری وجود دارد تا حسابداری عملکرد منجر به تغییرات در سازمان حسابداری شونده شود. در طرف مقابل، برخی از پژوهش‌ها (الواردات و همکاران، ۲۰۱۵) بیان می‌دارند که ادراکات متفاوتی بین حسابرسان و سازمان‌های حسابداری شونده وجود دارد. داده‌ها نشان می‌دهند که هر دو طرف هم انتظارات متفاوتی از یکدیگر داشته و هم ادراکات متفاوتی از چگونگی کارآمدی فرآیند حسابداری عملکرد دارند و در نتیجه هم بین انتظارات و هم بین نتایج فاصله وجود دارد. انتظارات مدیران سازمان‌های حسابداری شونده از حسابرسان در مورد نقش حسابرسان و سودمندی گزارش حسابداری عملکرد است به گونه‌ای که این انتظار از آنها وجود دارد تا پیشنهادهایی را ارائه کنند که مدیران سازمان‌های حسابداری شونده آن را ارزشمند درک کنند. همچنین، مدیران سازمان‌های حسابداری شونده از حسابرسان خود انتظار دارند تا تنها حوزه‌هایی را ارزیابی کنند که در آن حوزه، عملکرد قابل بهبود است و همچنین انتظار دارند تا بررسی‌های خود را به شکلی عمیق انجام دهند و پیشنهادهای عینی را در مورد چگونگی حل مشکلات و بهبود عملکرد ارائه دهند که چنین شرایطی وجود شکاف استدلالی بین حسابرسان و مدیران سازمان‌های حسابداری شونده را نشان می‌دهد. از این مسئله به عنوان تضاد نقش نیز نام برده شده و باید مرز بین موضوع اخیر و سودمندی ادراک شده توسط حسابرس منظور شود (الواردات و همکاران، ۲۰۱۵).

پس از بدست آوردن ویژگی‌های خوب حسابداری عملکرد، سرانجام تردید برخی از افراد و جوامع دانشگاهی نسبت به توانایی حسابداری‌های عملکرد صورت گرفته برای دستیابی به هدف بهبود عملکرد مطرح می‌شود. شکست در ارائه تأثیر مثبت، موضوع مهمی است اما حتی این موضوع می‌تواند به این باور منتهی شود که حسابداری عملکرد تنها هزینه‌هایی (مادی و غیرمادی) را به بخش عمومی تحمیل کرده است و بنابراین، باید نظارت و پایش حسابداری عملکرد مد نظر قرار گیرد. در واقع در این قسمت انتقادهایی به حسابداری عملکرد مطرح می‌شود که از جمله آنها می‌توان به چشم‌پوشی از برخی از هزینه‌ها، اصالت به بودجه در مقایسه با سایر موضوعات، سرکوب رفتارهای انگیزشی، ارزیابی متمرکز بر جنبه‌های کم‌اهمیت به جای جنبه‌های مهم ناکارآمدساز، تأثیرگذاری اندک حسابداری عملکرد و توجیه‌کنندگی اقدامات سیاسی و مدیریتی را برشمرد

گزارش ارزیابی ارائه شده است) باشد. به عنوان مثال می‌توان شرایطی را در نظر گرفت که درصد جرائم حل و فصل شده افزایش یافته است. از یک سو، می‌توان شرایط را این گونه تفسیر کرد که پلیس عملکرد بدی داشته است که جرائم رخ داده‌اند، در دیگر سو، این گونه قابل تعبیر است که به واسطه تلاش‌های پلیس دستگیری مجرمان، تعقیب و برگه‌های جرمه افزایش یافته است که عملکرد مطلوب پلیس را نشان می‌دهد. در چنین شرایطی، نمی‌توان در مورد عملکرد پلیس، نتیجه‌گیری مطلوبی انجام داد و اصطلاحاً ممکن است تناقض عملکرد رخ دهد و بنابراین، باید به آسیب‌های شاخص‌ها و پس از این آسیب‌های گزارش‌های ارزیابی توجه شود (مارچی و برتی، ۲۰۱۶). آنچه که به عنوان نتیجه قسمت اخیر مورد تأکید می‌باشد آن است که حسابرسان مجری حسابداری عملکرد باید برای بهبود و ارتقای اثربخشی حسابداری عملکرد، آسیب‌های مبتلابه سیستم‌های ارزیابی عملکرد را مد نظر داشته باشند.

پس از بحث در خصوص چالش‌های پاسخگویی و توجه به آسیب‌های مبتلابه سیستم‌های ارزیابی عملکرد، تعامل حسابداری از نکات مهم مورد توجه در ادبیات حسابداری عملکرد به شمار می‌رود. بر پایه تئوری‌های تأثیر اجتماعی و توان تخصصی انتظار می‌رود که اگر سازمان تحت حسابداری صلاحیت و خیرگی نهاد حسابداری کننده را بر خود فرض کند، با احتمال بیشتری فرآیند حسابداری را به عنوان فرآیندی مفید در نظر گرفته و همچنین با احتمال بیشتری پیشنهادهای تغییر را بکار می‌گیرد. همچنین این گونه استدلال می‌شود که اگر گزارش حسابداری به عنوان گزارشی باکیفیت در نظر گرفته شود، این احتمال با قوت بیشتری وجود دارد که نهاد حسابداری شونده از آن برای بکارگیری تغییرات پیشنهادی استفاده کند و حسابداری خود را با سودمندی بیشتر بنگرد. پس از این گسترش نگرش‌های تأثیرات متقابل (گفتمان‌مداری) تئوری استفاده اطلاعات عملکرد در زمینه حسابداری عملکرد این مفهوم را تداعی می‌کند که در شرایطی که حسابرسان در فرآیندهای ارزیابی به عنوان ذینفعان شمرده شده، قابل گفتمان ارزیابی شوند و نگرش‌های سازمان‌های حسابداری شونده را در ملاحظات خود منظور کنند، سودمندی ادراک شده حسابداری و پیاده‌سازی تغییرات می‌تواند به واسطه رویکرد گفتمانی و انعکاسی تسهیل شود. ارتباط بین سازمان حسابداری شونده و نهاد حسابداری کننده می‌تواند کمک کند تا درک روشن‌تری از پیامدها و موضوعات مبتلابه حاصل شود و از این رو سودمندی ادراکی حسابداری افزایش یابد. همچنین این امر احتمال بکارگیری تغییرات پیشنهادی را افزایش می‌دهد. در نهایت، بر پایه نهادگرایی اجتماعی یا نهادگرایی سازمانی، این انتظار از

دیوان محاسبات کشور به عنوان عالی‌ترین مرجع نظارت مالی کشور باید با توجه به عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد، در بهبود و توسعه این نوع حسابرسی گام بردارد. نتایج پژوهش کامیابی و همکاران (۱۳۹۷) بیانگر آن است که مقادیر فیزیکی و مالی ورودی، زمان اختصاص یافته و زمان بندی صورت گرفته، میزان بهره‌وری، بهای تمام شده، نسبت‌های عملیاتی، سطح و کمیت خروجی‌ها، به موقع بودن دستیابی به خروجی‌ها و میزان دستیابی به مأموریت و اهداف، قابلیت سودآوری، فزونی منافع بر مخارج و رضایت ذینفعان از جمله عوامل کلیدی هستند که در حسابرسی عملکرد بایستی مد نظر قرار گیرند. نتایج حاصل از پژوهش محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) نشان می‌دهد که اصلی‌ترین چالش پیش‌روی حسابرسی عملکرد، نبود شناخت و بینشی صحیح از این نوع حسابرسی در بخش عمومی است. مهدوی و محمدیان (۱۳۹۶) بیان داشته‌اند اگرچه نگرش گروه‌های مشارکت‌کننده در پژوهش با یکدیگر متفاوت است اما در مجموع، هر سه حوزه مورد مطالعه شامل رکن حسابرسی، مدیریت سازمانی و نظام ساختاری، چالش‌هایی را برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده‌اند. نتایج مطالعه صورت گرفته توسط باباجانی و دوست جباریان (۱۳۹۶) نشانگر این است که به ترتیب عوامل رفتاری، ساختاری و زمینه‌ای به عنوان عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور هستند که عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات تأثیر بیشتری نسبت به عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی و نیز عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی تأثیر بیشتری نسبت به عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات در استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور دارند. نتایج پژوهش لاری دشت‌بیاض و همکاران (۱۳۹۵) حاکیست پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم در اجرا و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهم‌ترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد هستند. همچنین خدماتی‌پور و کفاش‌پور (۱۳۹۴) نشان داده‌اند که عناصر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد شود.

بنامرئو و همکاران (۲۰۲۲)، در مطالعه‌ای با هدف بررسی دلایل شکست حسابرسی عملکرد، عدم شفافیت در معیارهای سه‌گانه حسابرسی عملکرد، محدودیت‌های خدمات نهادهای عمومی و برون‌دادهای اجتماعی و پیچیدگی شیوه ایفای اهداف

(کلز، ۲۰۱۱). از مجموع مطالب بالا برمی‌آید که اگر حسابرسی عملکرد بتواند جنبه‌های مهم یادشده و سایر موارد محیطی و محاطی را پوشش دهد، همچنان می‌تواند ظرفیت و ادراک نسبت به خود را برای بهبود مدیریت امور عمومی به تصویر بکشد که این کیفیت ادراک شده شامل کیفیت ادراک شده نزد سازمان حسابرسی شونده و کیفیت ادراک شده نزد جامعه و ذینفعان است (مورین، ۲۰۱۴). بنابراین، در پژوهش حاضر سعی شد ضمن در نظر گرفتن موارد اخیر مدلی برای اجرای اثربخش حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران بر اساس نظرات خبرگان طراحی شود. در پژوهش‌های قبلی مواردی برای ارائه مدل حسابرسی عملکرد بیان شده است که عمده تأکید آنها به عوامل مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران (باباجانی و دوست‌جباریان، ۱۳۹۶ و باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸) و ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد و بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸ و گرد و همکاران، ۱۳۹۸) بوده است، ولی پژوهش حاضر به عوامل محیطی و محاطی حین اجرای حسابرسی عملکرد پرداخته و تلاش دارد نقشه راهی را برای انجام حسابرسی عملکرد با عنوان مدلی برای انجام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران ارائه کند.

پیشینه پژوهش

مطابق نتایج پژوهش انجام گرفته توسط براتی و همکاران (۱۴۰۱) عواملی مانند شناسایی و معرفی مقیاس‌های ارزیابی، تأمین نیروی انسانی متخصص، فرهنگ‌سازی، زیرساخت‌ها و بهبود عملکرد به عنوان عوامل مؤثر بر ارائه الگوی حسابرسی عملکرد در وزارت بهداشت هستند.

عبدی‌پور و همکاران (۱۳۹۹) نیز اذعان داشته‌اند ویژگی‌های مختلف فرهنگ سازمانی از قبیل تعهد به مشارکت، سازگاری، انطباق‌پذیری و رسالت بر اثربخشی حسابرسی عملکرد تأثیر معناداری دارند. نتایج پژوهش یزدان‌شناس و ایمانی (۱۳۹۹) نشان می‌دهد ارزیابی اثربخشی، جزئی از فرآیند حسابرسی عملکرد بوده و حساب‌رسان برای اجرای بهتر حسابرسی عملکرد نیازمند ورود به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری هستند. همچنین ضمن تأکید بر استفاده از سایر تخصص‌ها در گروه حسابرسی عملکرد، حساب‌رسان بخش عمومی افراد مناسبی برای انجام حسابرسی عملکرد تشخیص داده شده‌اند. گرد و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با هدف بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور، ضمن شناسایی موارد یادشده اذعان داشته‌اند

حسابرسی شونده از شیوه تأثیرگذاری حسابرس و شیوه استفاده از قدرت قانونی توسط حسابرس می‌تواند عواملی برای ارتقا یا بازدارندگی عملکرد کارای حسابرسی عملکرد باشند.

پرسش‌های پژوهش

مطابق آنچه که پیش‌تر در خصوص پژوهش‌های داخلی صورت گرفته ارائه شد، حسابرسی عملکرد همچنان نظام حسابرسی در حال تکوینی شناخته می‌شود که به واسطه ماهیت در حال رشد و تکوین خود، فاقد روش‌شناسی قاعده‌مند بوده و همچنین دانش استوار بر شواهد تجربی زیادی در مورد بکارگیری، پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی عملکرد وجود ندارد. بنابراین در پژوهش حاضر تلاش شده است تا با استفاده از جمع‌آوری نظرات خبرگان این حوزه بر اساس روش دلفی فازی مدلی برای حسابرسی عملکرد ارائه شده و در این راستا پرسش‌های پژوهش به قرار زیر طرح می‌شوند:

- ۱) عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران چیست؟
- ۲) طبقه‌بندی عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران به چه صورت است؟
- ۳) چه مدلی را می‌توان برای تبیین حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران ارائه کرد؟

روش‌شناسی پژوهش

ارزیابی کیفیت حسابرسی عملکرد، فرآیندی ذهنی به حساب می‌آید که می‌توان دو دلیل عمده برای آن برشمرد: (۱) فقدان معیارهای استانداردسازی شده برای احراز رویه مطلوب، که هم از جنبه حسابرسان و هم از جنبه سازمان‌های حسابرسی شونده صدق کند و (۲) تنوع درک از سودمندی در بین عوامل درگیر در فرآیند حسابرسی عملکرد. بنابراین، مطالعات کیفی و تبیینی که اجازه تفسیر ادراکات عوامل درگیر در حسابرسی عملکرد را فراهم می‌کنند، برای ارزیابی کیفیت حسابرسی عملکرد مناسب به نظر می‌رسند. به واسطه تنوع در ماهیت اهداف و پرسش‌های مرتبط با آنها، رویکرد ترکیبی (کمی-کیفی) برای پژوهش حاضر اتخاذ شده است. رویکرد ترکیبی شامل جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به شکل کمی و کیفی در یک مطالعه واحد است (ایمان، ۱۳۹۳). استفاده از رویکرد ترکیبی فهم بهتری از مسائل پژوهش نسبت به هر کدام از روش‌های کمی یا کیفی به صورت جداگانه فراهم می‌سازد (کرسول و کلارک، ۲۰۰۷). رویکرد ترکیبی این پژوهش طرح توسعه ابزار (حکیم‌زاده و عبدالملکی، ۱۳۹۰) است که جزء

در بخش عمومی را از دلایل عدم تحقق اهداف حسابرسی عملکرد برشمرده‌اند. هالیا و همکاران (۲۰۲۲) در مطالعه‌ای برای بررسی نقش حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی با استفاده از روش تئوری مبنایی و مرور ادبیات، بهبود عملکرد و ارتقای پاسخگویی را از اهداف حسابرسی عملکرد برشمرده و اذعان داشتند یافته‌ها و پیشنهادها و پیشنهادها حسابرسی به همراه هدایت تیم حسابرسی عملکرد تأثیر مستقیمی بر دستیابی به این اهداف ایفا می‌کنند. نتایج پژوهش ناکانلیلی و کری (۲۰۱۹) نشان می‌دهد نقش حسابرسان عملکرد بیش از آن‌چه که اغلب در نظر گرفته می‌شود، پیچیده است و همچنین حسابرسان عملکرد در ارتباط با ذینفعان متنوع از دیدگاه‌های متفاوت هستند که باید در هر حسابرسی مورد توجه واقع شود. اسواردستن (۲۰۱۹) اذعان می‌دارد بررسی ادبیات حسابرسی عملکرد بیانگر این است که حسابرسی‌های محتوا کمیاب بوده و یا حتی موجود نیستند و دلیل عمده آن را به این موضوع معطوف می‌کند که حسابرسی محتوا می‌تواند تلاشی مخاطره‌آمیز برای حسابرسان باشد، زیرا فقدان استانداردهای حسابرسی عمومی برای سنجش عملکرد مطلوب بخش عمومی، گزارش‌های حسابرسی عملکرد را در معرض انتقادها قرار می‌دهد. هدف پژوهش یادشده، تشریح درک از حسابرسی محتوا و جزئیات روش‌هایی است که چنین حسابرسی‌هایی می‌توانند در گزارش‌های حسابرسی عملکرد ارائه شوند. لی و همکاران (۲۰۱۸) به این نتیجه رسیده است که باوجود همراستایی گفتمان‌های سیاسی، ادبیات فعلی فاقد یکپارچگی در مفاهیم عواملی است که بر اطلاعات عملکرد و استفاده از آن تأثیرگذار هستند و بنابراین، منجر به بی‌نتیجه ماندن تلاش‌ها برای درک بهترین رویه عمل می‌شوند و در نهایت، از ظهور و بروز حسابرسی عملکرد جلوگیری به عمل می‌آورند. نتایج پژوهش تری‌ودی (۲۰۱۶) نشانگر این است که کارهای دانشگاهی باید به صورت جدی بنیادهای روش‌شناسانه حسابرسی عملکرد را مورد بررسی قرار داده و یافته‌ها بیانگر کمبود ادبیات موجود در زمینه روش‌شناسی حسابرسی عملکرد است. ریچپورن (۲۰۱۳) در پژوهشی بر اساس نتایج ۳۵۳ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات در نروژ درک حسابرسان از سودمندی حسابرسی عملکرد را در اجرای این نوع حسابرسی مهم و بر اساس نظرات حسابرسان دیوان محاسبات نروژ انجام حسابرسی عملکرد در بخش عمومی این کشور دارای منافع است و همچنین حمایت مجلس می‌تواند نقش مهمی در اجرای این نوع حسابرسی داشته باشد. نتایج پژوهش مورین (۲۰۰۱) بیانگر آن است که سبک رهبری حسابرس، قابلیت اعتبار آنها از دیدگاه سازمان حسابرسی شونده، ادراک ضمنی سازمان

جدول ۱. ویژگی‌های خبرگان مورد مصاحبه در بخش کیفی پژوهش

مدت زمان مصاحبه (دقیقه)	سمت شغلی در زمان مصاحبه	تحصیلات	ردیف
۸۷	معاون مالی نهاد بخش عمومی و مدرس دانشگاه	دکتری	۱
۹۰	مدیر حسابرسی سازمان حسابرسی	کارشناسی ارشد	۲
۷۸	مدیر حسابرسی سازمان حسابرسی و مدرس نهادهای حرفه‌ای حسابداری	دکتری	۳
۶۰	ذیحساب بخش عمومی	کارشناسی ارشد	۴
۱۱۵	رئیس دستگاه در بخش عمومی و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری	۵
۷۰	عضو اتاق بازرگانی، مدیرعامل و عضو هیئت مدیره شرکتها	دکتری	۶
۵۴	عضو هیئت علمی دانشگاه و فعال در بخش خصوصی	دکتری	۷
۵۳	عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری	۸
۸۵	مستشار دیوان محاسبات	دکتری	۹
۶۹۲	مجموع		
۷۷	میانگین		

داده‌های میدانی بر اساس مصاحبه‌هایی که در سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ با خبرگان حوزه حسابرسی عملکرد انجام شد، گردآوری و تحلیل شده‌اند. برپایه توضیحات بالا، برای بخش کیفی پژوهش از مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته^۲ به عنوان اصلی‌ترین ابزار جمع‌آوری داده استفاده شده است. مصاحبه‌ها تا زمان اشباع نظری ادامه داشته و شیوه کار بدین صورت بوده است که پس از هماهنگی قبلی زمان، مکان و نحوه مصاحبه با مشارکت‌کنندگان با کسب اجازه از آنها و تأکید بر رازداری و محرمانه‌بودن محتوای مصاحبه، اطلاعاتی راجع به مدرک تحصیلی، سابقه فعالیت در حوزه مورد بحث، رتبه و جایگاه سازمانی، سن و ... پرسیده و اقدام به ضبط مصاحبه‌ها شد. در مجموع تعداد نه مصاحبه به طور کامل ضبط و پیاده‌سازی شده که میانگین زمان مصاحبه‌ها ۷۷ دقیقه به طول کشیده و حداقل و حداکثر مدت زمان مصاحبه‌ها نیز به ترتیب ۵۳ و ۱۱۵ دقیقه بوده است. لازم به توضیح است که از میان مصاحبه‌شوندگان تعداد هفت نفر آنها دارای مدرک تحصیلی دکتری تخصصی و دو نفر آنها دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده‌اند و سعی شده است توازن لازم بین ارکان درگیر در بخش عمومی اعم از دیوان محاسبات، مدیران و شاغلین دستگاه‌های اجرایی و ذیحسابان

روش‌های طرح‌های اکتشافی در پژوهش‌های ترکیبی (استراتژی اکتشافی متوالی) است. بر این اساس، پژوهش حاضر از جنبه زمانی، از نوع مقطعی بوده که در دسته‌های پژوهش‌های کاربردی^۱ و توسعه‌ای^۲ قرار می‌گیرد. از آنجا که محیط پژوهش در بخش کیفی پژوهش از نظر تأثیر متقابل محیط و افراد اهمیت می‌یابد، بنابراین پدیده مورد نظر (حسابرسی عملکرد) در محیط طبیعی آن از طریق مطالعه کسانی که دارای تجربه و بیشترین درگیری با موضوع هستند، مورد بررسی قرار گرفته تا با گرفتن رویکرد سیستمی، مدلی برای تبیین پدیده حسابرسی عملکرد و مؤلفه‌های مؤثر در آن ارائه شده و سپس در بخش صورت کمی سعی شده است تا با استفاده از ابزار پرسشنامه مدل ارائه شده مورد آزمون قرار گیرد. همچنین برای انجام پژوهش از روش نمونه‌گیری ترکیبی همزمان استفاده شد، به گونه‌ای که از نمونه هدفمند برای پاسخ به بخش کیفی پژوهش و از نمونه احتمالی برای پاسخ به بخش کمی آن استفاده شده است. در بخش کیفی پژوهش حاضر مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته با حسابرسان و مدیران سازمان‌های حسابرسی شونده به عنوان روش جمع‌آوری داده، برگزیده شده است. بکارگیری مصاحبه دارای مزایایی چون انعطاف‌پذیری، آزادی در کسب اطلاعات پیرامون موضوعات نوظهور و جمع‌آوری داده‌هایی در بافت و زمینه تجربیات مصاحبه‌شوندگان است (هومن، ۱۳۹۳). بر همین اساس، در پژوهش حاضر مصاحبه‌هایی نیمه ساختاریافته با خبرگان صورت گرفت تا با توجه به تجربیات آنان و شرایط بومی، سایر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های حسابرسی عملکرد در مدل منظور شود. شایان یادآوری است، طرح پژوهش در بخش کیفی برای ساخت مدل به شرح شکل ۱ قابل ترسیم است:



شکل ۱. طرح پژوهش در بخش کیفی

در اجرای مصاحبه‌ها از روش گلوله برفی استفاده شد. در نمونه‌گیری گلوله برفی، ابتدا به برخی از افراد شناسایی شده از جامعه هدف مراجعه و سپس از آنان خواسته می‌شود اطلاعات لازم درباره اعضای دیگر آن جامعه را در اختیار پژوهشگر قرار دهند. این روش نمونه‌گیری تدریجی است و تا جایی ادامه پیدا می‌کند که اشباع نظری حاصل شود. با گرفتن رویه بالا تعداد نه مصاحبه با خبرگان به شرح جدول زیر انجام شد.

شده که عنوان مؤلفه به خود می‌گیرند و سرانجام با مقایسه مؤلفه‌های استخراجی، مؤلفه‌های دارای تجانس تحت یک بُعد طبقه‌بندی شده‌اند. در فرآیند پژوهش تمامی مصاحبه‌ها و یادداشت‌ها و مشاهده‌های پژوهشگر تایپ و در مجموع بیش از ۵۰،۸۴۱ واژه حاصل شد که به طور متوسط ۵،۶۴۹ واژه در هر مصاحبه بیان و حداقل و حداکثر واژه‌های استفاده شده در مصاحبه‌ها به ترتیب برابر با ۳،۵۷۱ و ۸،۸۵۰ واژه بوده است. در نهایت پس از سپری کردن مراحل بالا تعداد ۴۶۳ کد اولیه، ۱۰۳ شاخص، ۲۴ مؤلفه و ۷ بُعد شناسایی شده که مدل مفهومی پژوهش را به شرح جدول ۲ تشکیل داده‌اند.

آنها برقرار باشد. در هنگام انجام مصاحبه‌ها و در پاسخ به پرسش‌های مرتبط، مشارکت‌کنندگان به تشریح مسأله پژوهش پراختند. داده‌های خام و نکاتی که بررسی آنها دارای اهمیت تشخیص داده می‌شود، به وسیله بررسی دقیق متن مصاحبه‌ها و یادداشت‌های زمینه‌ای از متن احصا و در فرآیند مقایسه مداوم، داده‌های مشابهی که بار معنایی یکسانی داشتند، تحت کدهای مشترک کدگذاری شدند تا به شکل راحت‌تری شباهت‌ها و تفاوت‌ها شناسایی شوند. پس از استخراج کدهای یادشده، با در نظر گرفتن شباهت کدها، آنها را در طبقات اصلی‌تری با نام شاخص‌ها دسته‌بندی کرده و از طریق مقایسه مستمر و تطبیقی هر شاخص با سایر شاخص‌ها، محورهای مشترک دیگری یافت

جدول ۲. ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل (یافته‌های پژوهش)

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها	
۱- ناکارآمدی و کژکارکردهای پاسخگویی	۱- معضل پاسخگویی	۱- مسئله پاسخگویی چندگانه و مواجهه با انواع مختلف مدل‌های پاسخگویی	
		۲- مسئله چشمان (ناظران) متعدد و تعدد سازوکارهای کنترلی	
		۳- وجود معیارهای متفاوت در بین پاسخ خواهان	
	۲- تله پاسخگویی	۴- الزام ذینفعان و پاسخ خواهان از سوی مدیران به برگزاری جلسات	
		۵- عدم ارتقای عملکرد مدیران بواسطه جلسات برگزار شده با ذینفعان	
		۶- تغییر مبنای پاسخگویی از عملکرد واقعی به گفتگوهای متقابل و بدون نتیجه	
		۷- شکل گیری واکنش های متقابل توسط مدیران واحدهای تحت حسابرسی	
	۳- واکنش های متقابل و خصمانه	۸- بروز واکنش های کلیشه ای از سوی کارگزاران و پاسخ خواهان	
		۹- تلاش کارگزاران و پاسخ خواهان بر حفظ جایگاه خود و انجام رفتارهای تلافی جویانه	
		۱۰- تعهد به حل کارا و منصفانه تعارضات	
۴- مدیریت تعارض	۴- مدیریت تعارض	۱۱- مشهود و قابل فهم بودن فرآیند مدیریت تعارض	
		۱۲- تبیین نتایج حاصل از فرآیند مدیریت تعارض برای کارگزاران	
		۱۳- تمایز اهداف تدوین شده توسط کارگزاران و کارگماران	
	۵- ویژگی های بخش عمومی	۱۴- ترجمه کارگزاران از اهداف مبهم، چندپهلوی و ناملموس کارگماران	
		۱۵- منازعات، برتری جویی و سوگیری بین کارگزاران و کارگماران	
		۱۶- خیرگی بیشتر کارگزاران در مقایسه با کارگماران	
		۱۷- جلو بودن قانونگذار از واقعیت و فضای اجرا در بخش عمومی	
		۱۸- انحصاری و عدم رقابتی بودن خدمات و فعالیت‌های بخش عمومی	
		۱۹- نامشهود بودن خدمات بخش عمومی	
		۲۰- اثر متقابل استفاده‌کننده از خدمات (توان استفاده کننده از خدمات)	
۲- ماهیت بخش عمومی و محصولات و خدمات آن	۶- ویژگی های محصولات و خدمات بخش عمومی	۲۱- تأثیرگذاری عامل زمان در تبیین، پیاده سازی، نتیجه گیری و اشاعه محصولات و خدمات	
		۲۲- ماهیت اجتماعی داشتن (اقناع آحاد افراد جامعه)	
		۲۳- فقدان قیمت‌گذاری مناسب در بخش عمومی	
		۲۴- مصرف همگانی خروجی‌ها در بخش عمومی	
		۲۵- مصرف‌کنندگان مستقیم و غیرمستقیم بخش عمومی	
		۲۶- اصول خدمات عمومی (استمرار خدمت یا محصول، منصفانه بودن، انسجام اجتماعی و ...)	
	۳- سودمندی ادراک شده	۷- سودمندی ادراک شده درونی	۲۷- سطح سودمندی ادراک شده مدیران از اهداف حسابرسی عملکرد
			۲۸- سطح شایستگی (مهارت) ادراک شده اعضای تیم حسابرسی
			۲۹- سطح تمایل ادراک شده از حسابرسان نسبت به تعهد رویکرد گفتگومانی در فرآیند حسابرسی
			۳۰- سطح کیفیت ادراک شده گزارش حسابرسی
۸- سودمندی ادراک شده بیرونی	۸- سودمندی ادراک شده بیرونی	۳۱- سطح ادراک شده از توجه به وجود عوامل بیرونی و خارج از اختیار در ارزیابی مدیریت	
		۳۲- سودمندی ادراک شده نزد استفاده کنندگان از محصولات و خدمات بخش عمومی	
		۳۳- سودمندی ادراک شده نزد قوه مقننه و سایر ارکان سیاسی	

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها		
۴- تضادهای نقش بالقوه در فرآیند حسابرسی عملکرد	۹- تضاد نقش فردی	۳۴- انعکاس رسانه ای مطلوب معیارها، نتایج، پیشنهادات و محدودیت های حسابرسی عملکرد		
		۳۵- عدم تحقق انتظارات مرتبط با خودپندارهای وجدانی و اخلاقی حسابرس		
		۳۶- نگرانی در مورد انجام ارزیابی با کیفیت مطلوب و ارائه آن به ذینفعان		
		۳۷- تضاد و ابهام نقش حسابرس هنگام فرآیند حسابرسی عملکرد		
		۳۸- تضاد بین قابلیت‌های حسابرسان عملکرد و نقش‌های آنها		
		۳۹- حجم بالای فعالیت‌ها و خواسته‌های از حسابرسی عملکرد		
		۴۰- تنوع انتظارات از نقش حسابرسی عملکرد		
		۴۱- الزام پذیرنده نقش (حسابرس) از سوی محرک نقش (کارگزار) مینی بر انجام نقش‌های معایر و ناسازگار		
		۴۲- فقدان آگاهی حسابرس از پنداشت محرک های نقش اعم از کارگزار و کارگمار		
		۴۳- تضاد دیدگاه‌ها نسبت به سنجه‌های مناسب		
		۴۴- تضاد دیدگاه‌ها در مورد حوزه حسابرسی		
۱۱- تضاد مداخله‌ای محرک‌های نقش	۱۰- تضاد گران‌باری نقش	۴۵- تعریف نقش‌های دیگر از حسابرسان توسط مدیران سازمان‌های حسابرسی شونده		
		۴۶- موانع اجرایی برای انتخاب بهترین رویه عمل انجام حسابرسی عملکرد		
		۴۷- تأکید بر حصول به معیارهای کمی		
		۴۸- چشم‌پوشی از معیارهای کیفی		
		۴۹- شکست در لحاظ ابعاد مهم عملکردی		
		۵۰- تحت تأثیر قرار گرفتن ارزیابی بواسطه شناخت سازمانها از معیارهای ارزیابی		
		۵۱- تأکید بر اهداف کم‌اهمیت به جای اهداف کلان سازمان		
		۵۲- عدم در نظر گرفتن اهداف سازمان در سطح یک کل واحد و منسجم		
		۵۳- فقدان همگرایی اجزای سازمان		
		۵۴- مشکل سواری مجانی در سازمان حسابرسی شونده		
		۵۵- عدم شکل بهینه ساختار سازمانی		
۱۲- دید تونلی	۱۳- عدم بهینه‌سازی	۵۶- نتایج تلاش‌های مدیریتی گذشته به عنوان شاخص عملکردی فعلی		
		۵۷- عدم انعکاس پیامدهای آتی اقدامات فعلی مدیریتی توسط شاخصهای عملکردی فعلی		
		۵۸- دنباله‌گیری اهداف کوتاه‌مدت توسط مدیریت بواسطه شاخص‌های عملکردی		
		۵۹- فدا کردن اهداف بلندمدت به دلیل نزدیک‌بینی مدیریتی		
		۶۰- دیدگاه شغلی کوتاه‌مدت مدیران بواسطه عوامل مختلف از جمله عوامل سیاسی		
		۶۱- بیش‌اعتمادی به مدیریت		
		۶۲- مدیریت داده‌های تحت کنترل		
		۶۳- گمراهی و انحراف ارزیابان عملکرد		
		۶۴- تقلب در ارائه داده‌های ارزیابی عملکرد		
		۶۵- پیچیدگی عملیات در بخش عمومی		
		۶۶- اشتباه در تفسیر اطلاعات		
۱۴- نزدیک‌بینی	۱۵- ارائه نادرست	۶۷- پیچیدگی تفسیر داده‌های عملکردی بخش عمومی از جانب ذینفعان		
		۶۸- تفسیر ارائه نادرست		
		۶۹- پیچیدگی تفسیر شاخص‌های عملکردی سازمان در ارتباط با عملکرد سایر حوزه‌ها		
		۷۰- استفاده از شاخص‌های برابری به عنوان معیاری برای اهداف عدالت اجتماعی		
		۷۱- رشد حداقلی اهداف در مقایسه با کارکردهای قبلی		
		۷۲- دستکاری کارکردهای واقعی		
		۷۳- مدیریت عملکرد برای تحقق رشد تدریجی		
		۷۴- تأکید بر جنبه‌های عملکردی مطلوب (انتخاب گزینشی)		
		۷۵- پنهان نمودن جنبه‌های عملکردی نامطلوب (خطر اخلاقی)		
		۷۶- خوش‌بینی فارغ از شرایط واقعی		
		۷۷- بدبینی فارغ از شرایط واقعی		
۱۶- تفسیر نادرست	۱۷- نظریه بازی‌ها	۷۸- احساس سوء حسابرس نسبت به نفس ارزیابی و طرح ایرادات		
		۷۹- اثر عدسی محدب و مقعر (عدم تناسب و تطبیق خروجی مد نظر با معیار اندازه گیری)		
		۸۰- ترغیب نفس ارزیابی به تولید ناخواسته (بالانبار) خروجی		
		۸۱- ترغیب نفس ارزیابی به نقصان یا کاهش در خروجی (در عین نیاز واقعی به آن)		
		۸۲- همراه کننده بودن معیارهای ارزیابی عملکرد به سبب عدم در نظر گرفتن واقعیات		
		۸۳- ادغام نامناسب اجزای هر مرحله از مراحل اندازه‌گیری یک فرآیند با یکدیگر		
		۸۴- تعدد سنجه‌های اندازه‌گیری		
		۸۵- دام روشنفکری برای عدم توجه به ذینفعان واقعی		
		۸۶- سراب ارزیابی		
		۱۸- مفروضات بنیادین ارزیابی و نه خود ارزیابی	۱۹- خطاهای ارزیابی	۲۰- محتوا، جایگاه و بلوغ سنجه‌های ارزیابی

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها
۷- انتقادهایی به نفس حسابرسی عملکرد	۲۱- ضد نوآوری و ریسک پذیر بودن	۸۷- ناهمخوانی سنجه‌های انتخاب شده با اهداف سازمان و یا عدم حمایت سنجه‌ها از اهداف
		۸۸- ضد نوآوری بودن معیارهای ارزیابی عملکرد در بخش عمومی
		۸۹- انعطاف ناپذیری سیستم‌های ارزیابی عملکرد
		۹۰- خدشه دار نمودن ریسک پذیری مطلوب در سازمان های بخش عمومی
		۹۱- ناتوانی در پاسخگویی به شرایط جدید توسط حسابرسان
	۲۲- بهانه‌گیری	۹۲- عدم امکان لحاظ مخاطرات و فرصت‌های جدید توسط مدیران
		۹۳- پرداختن به موضوعات نازل و خرد به جای تمرکز بر موضوعات عمده
		۹۴- عدم توجه به اصالت و روح فعالیتها و برنامه ها
		۹۵- منع حسابرسان از بررسی سیاست ها و روی آوردن حسابرس به موضوعات کم اهمیت
		۹۶- وجود دلایل سیاسی برای یافتن شواهدی از عملکرد ضعیف
۲۳- فاصله انتظارات	۹۷- حفظ استقلال ظاهری حسابرسی	
	۹۸- صلاحیت و خیرگی انجام حسابرسی عملکرد	
	۹۹- هزینه های استقرار سیستم های غیرضروری برای انجام حسابرسی عملکرد	
	۱۰۰- فاصله انتظارات عملکردی	
۲۴- توجیه قانونی و جلوه قانونی دادن به امور بخش عمومی	۱۰۱- تأمین اهداف سیاسی حاکمیتی	
	۱۰۲- فرآیندی برای مشروعیت بخشی به ساختارهای حاکمیتی	
	۱۰۳- فقدان یافته اصیل برای جامعه در نتیجه حسابرسی عملکرد	

مطالعین و متخصصین در حوزه حسابرسی عملکرد و بخش عمومی بوده که به روش نمونه‌گیری احتمالی با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته نظرات تعداد (۵۲) نفر از خبرگان در سطح دیوان محاسبات کشور، سازمان حسابرسی، دستگاه‌های اجرایی و نهادهای عمومی غیردولتی برای تحلیل‌های دلفی فازی مثلی مورد استفاده واقع شده که جزئیات اطلاعات مربوط به آنها در بخش یافته‌های پژوهش ارائه شده است. پرسشنامه یادشده که از دو بخش اصلی شامل متغیرهای جمعیت شناختی و گویه‌های مربوط به موضوع اصلی پژوهش تشکیل شده، بر اساس ۱۰۳ گویه استخراج و بین خبرگان گفته شده توزیع و برای ارزیابی پاسخ‌های گرفته شده، گویه‌های پرسشنامه بر اساس طیف پنج درجه‌ای لیکرت، از خیلی زیاد (۵) تا خیلی کم (۱) طراحی شده است. بر همین اساس ارقام فازی مثلی معادل طیف لیکرت پنج درجه‌ای به شرح جدول ۳ بدست آمد.

جدول ۳. ارقام فازی مثلی معادل طیف لیکرت پنج درجه‌ای (محرمی و باباجانی، ۱۳۹۶)

کاملاً موافقم	موافقم	متوسط	مخالفم	کاملاً مخالفم
(۰,۷۵, ۱,۱)	(۰,۵, ۰,۷۵, ۱)	(۰,۵, ۰,۷۵)	(۰, ۰,۲۵, ۰,۵)	(۰, ۰, ۰,۲۵)

پس از آن که مطابق جدول ۲ شاخص‌ها، مؤلفه‌ها و ابعاد مدل تبیین شده‌اند، برای اجرای بخش کمی، مصادیق اجرایی مدل حسابرسی عملکرد طراحی شده بررسی شد. برای دستیابی به این امر از روش پژوهش دلفی استفاده شده است. روش دلفی بر اجماع نظر خبرگان در مورد یک مسأله تکیه دارد (پاشایی‌زاد، ۱۳۸۷) و بنابراین روش مناسبی برای بررسی و دستیابی به اجماع خبرگان پیرامون مصداق ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل حسابرسی عملکرد است. در پژوهش حاضر از دلفی فازی استفاده شده است. به دلیل محدودیت‌هایی چون همگرایی پایین نظرات خبرگان، هزینه‌های اجرایی بالا و احتمال فیلتر شدن نظرات برخی خبرگان در روش دلفی سنتی (کو و چن، ۲۰۰۸) موری و همکاران (۱۹۸۵) ادغام روش دلفی و نظریه فازی را برای چیره شدن بر چنین محدودیت‌هایی مطرح کردند. همچنین، با توجه به اینکه تصمیم‌های گرفته شده توسط خبرگان بر اساس صلاحیت فردی آنان و به شدت ذهنی است، بهتر است داده‌ها به جای اعداد قطعی با اعداد فازی نمایش داده شوند. نظر به اینکه دلفی فازی غربالگری می‌تواند در یک دوره صورت پذیرد (حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵)، پژوهش حاضر از همین رویکرد بهره جسته است. جامعه آماری بخش کمی، کلیه

رقم فازی تجمیع شده استفاده می شود (هسو و یانگ، ۲۰۰۰؛ چن و لین، ۲۰۱۳). برای پذیرش گویه های پژوهش به سطح قابل قبولی از مقدار فازی زدایی شده نیاز بوده که در پژوهش ها از مقادیر متفاوتی همچون ۰.۸ (کو و چن، ۲۰۰۸) و ۰.۷ (محرمی و باباجانی، ۱۳۹۶ و نیکروش، ۱۳۹۹) استفاده شده و در این پژوهش از مقدار ۰.۷ استفاده شده است. روش کمی پژوهش و تجزیه و تحلیل داده ها با استفاده از نرم افزارهای آماری SPSS و SMARTPLS انجام شده است.

یافته های پژوهش

مطابق توضیحات طرح شده، پس از تبیین شاخص ها، مؤلفه ها و ابعاد مدل که بخش کیفی پژوهش را تشکیل داده، در بخش کمی پژوهش پرسشنامه محقق ساخته ای بین خبرگان توزیع شد که نتایج آن در دو بخش ویژگی های فردی و برازش مدل در زیر ارائه شده است:

ویژگی های فردی پاسخ دهندگان: ویژگی های فردی پاسخ دهندگان شامل سن، تحصیلات، سابقه، جنسیت و محل اشتغال بیانگر آن است که بیشترین تعداد آنها از نظر سنی در محدوده ۴۶ تا ۵۵ سال (۴۶٪)، از نظر تحصیلات کارشناسی ارشد (۶۰٪)، از نظر سابقه کاری ۲۱ سال به بالا (۴۶٪)، از نظر جنسیت مرد (۹۰٪) و از نظر محل اشتغال دستگاه های اجرایی (۳۷٪) هستند. جزئیات ویژگی های فردی پاسخ دهندگان به پرسشنامه در جدول ۴ ارائه شده است.

پس از محاسبه ارقام فازی هر خبره، نظرات خبرگان تجمیع شده و به این منظور متغیرهای زبانی طیف لیکرت به ارقام فازی مثلثی (رابطه ۱) تبدیل شده اند.

$$A^{(i)} = (a_1^{(i)}, a_2^{(i)}, a_3^{(i)}) \quad i = 1, 2, 3, \dots, n$$

در این رابطه $A^{(i)}$ دیدگاه خبره i ام، $a_1^{(i)}$ کران پایین، $a_2^{(i)}$ نقطه اوج، و $a_3^{(i)}$ کران بالای رقم فازی مثلثی است. سپس برای تجمیع نظرات خبرگان در مورد هر گویه از رابطه (۲) استفاده شد.

$$\tau_j = (L_j, M_j, U_j) \quad \text{رابطه (۲)}$$

که در این رابطه:

τ_j رقم فازی تجمیع شده گویه j ؛

L_j میانگین حسابی کران پایین ارزیابی خبرگان برای گویه j ؛

M_j میانگین حسابی مقدار اوج ارزیابی خبرگان از گویه

j ؛ و U_j میانگین حسابی کران بالای ارزیابی خبرگان برای گویه j است.

رابطه (۲) یکی از روش های معمول برای ایجاد رقم فازی ناشی از تجمیع نظرات خبرگان است (حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵) که در پژوهش حاضر هم از آن استفاده شد. پس از تجمیع نظرات خبرگان برای هر گویه، فازی زدایی صورت گرفته است. فازی زدایی فرآیندی است که در آن ارقام فازی به یک عدد قطعی تبدیل می شوند. برای این کار از میانگین حسابی درایه های

جدول ۴. ویژگی های فردی پاسخ دهندگان به پرسشنامه (یافته های پژوهش)

سن	تعداد	درصد	تحصیلات	تعداد	درصد	شغل	تعداد	درصد	سابقه	تعداد	درصد
۳۵-۲۵	۶	۱۲	کارشناسی	۳	۶	دیوان محاسبات	۱۶	۳۱	۷-۰	۳	۶
۴۵-۳۶	۱۲	۲۳	کارشناسی ارشد	۳۱	۶۰	سازمان حسابرسی	۸	۱۵	۱۴-۸	۵	۱۰
۵۵-۴۶	۲۴	۴۶	دانشجوی دکتری	۱۰	۱۹	نهاد عمومی	۹	۱۷	۲۱-۱۵	۲۰	۳۸
۵۵ به بالا	۱۰	۱۹	دکتری	۸	۱۵	سایر دستگاه ها	۱۹	۳۷	۲۱ به بالا	۲۴	۴۶

برازش مدل پژوهش

پایایی پرسشنامه: برای ارزیابی پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شده و نتایج نشانگر آن است که ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه ۰/۸۷۴ بوده و بنابراین با توجه به بالاتر بودن ضریب مورد اشاره از حداقل مقدار قابل قبول (۰/۷) پایایی پرسشنامه در حد مناسبی ارزیابی می‌شود.

روایی پرسشنامه: برای بررسی روایی پرسشنامه پژوهش از دو روش استفاده شده است. اول، روایی محتوای^۱ پرسشنامه دلفی فازی بررسی شد. روایی محتوا اطمینان می‌دهد همه ابعاد و مؤلفه‌هایی که می‌تواند مفهوم مورد نظر را انعکاس دهد در یک سنجه وجود دارد (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۴). هیچ‌گونه روش آماری برای تعیین ضریب روایی محتوایی وجود ندارد ولی در عوض برای تعیین روایی محتوای یک آزمون از قضاوت متخصصان در این باره که پرسش‌های آزمون تا چه میزان معرف محتوا و هدف‌های برنامه یا حوزه هستند، استفاده می‌شود (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۴). در پژوهش حاضر، پس از تهیه پرسشنامه نسخه اولیه میان چهار نفر از خبرگان توزیع و نارسایی‌ها شناسایی و رفع شد. دوم، برای بررسی روایی سازه

پرسش‌نامه از روش تحلیل عاملی تاییدی استفاده شد. روایی سازه نشان می‌دهد که نتایج به دست آمده از کاربرد سنجه‌ها تا چه اندازه با نظریه‌هایی که آزمون بر اساس آنها طراحی شده، سازگاری دارد و یکی از روش‌های سنجش آن تحلیل عاملی است (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۴). نظر به این که بر اساس تعداد خبرگان پژوهش در مرحله دلفی، تحلیل عاملی داده‌ها با رویکردهای معمول منجر به تفاسیر نادرستی خواهد شد، بنابراین در پژوهش حاضر از رویکرد حداقل مربعات جزئی^۲ (PLS) برای تحلیل عاملی تاییدی استفاده شده است. تحلیل عاملی تاییدی مسیری برای محاسبه نمره عامل‌ها (بار عاملی) است که مقدار آن باید بیشتر از ۰/۴ (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲؛ مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۰) باشد. با این حال در روش PLS، تنها مقدار بار عاملی بالای ۰/۴ تعیین‌کننده نقش پررنگ شاخص در سازه نیست، بلکه باید سایر ویژگی‌های فنی ابزار اندازه‌گیری در پژوهش هم مورد بررسی قرار گیرد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). سایر ویژگی‌های فنی ابزار در دو بخش پایایی و روایی به شرح جدول ۵ مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۵. ویژگی‌های فنی ابزار در روش PLS و روش بررسی برقراری آنها (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲)

ویژگی	معیار	روش بررسی مناسب بودن معیار
پایایی	آلفای کرونباخ	معیاری کلاسیک برای ارزیابی پایداری درونی بوده و به طور معمول، مقدار بالاتر از ۰/۷ این معیار، نشانگر پایایی قابل قبول است.
پایایی	پایایی ترکیبی (CR)	در این معیار، پایایی سازه نه به صورت مطلق، بلکه با توجه به همبستگی شاخص‌های آن با یکدیگر محاسبه گردیده و مقدار بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی ترکیبی قابل قبول است.
روایی	روایی همگرا (AVE)	میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود بوده که فورنل و لارکر (۱۹۸۱) AVE را معرفی نموده و مقدار بالاتر از ۰/۵ را قابل قبول دانسته‌اند.
روایی	روایی واگرا	معیاری است که میزان رابطه یک سازه با شاخص‌هایش در مقایسه با رابطه آن سازه با سایر سازه‌ها را نشان می‌دهد. چنانچه روایی واگرا برقرار باشد، یک سازه با شاخص‌های خود تعامل بیشتری دارد تا با سازه‌های دیگر. برای بررسی این معیار از ماتریسی استفاده می‌شود که قطر اصلی آن رابطه سازه با شاخص‌هایش (برابر با جذر AVE) و سایر داریه‌ها ارتباط میان سازه‌ها را نشان می‌دهد. انتظار می‌رود که مقدار قطر اصلی برای هر سازه از سایر درایه‌های مرتبط با آن سازه بیشتر باشد. از آنجایی که در پژوهش حاضر، تحلیل عاملی تاییدی هر مؤلفه به طور مجزا صورت می‌گیرد، سازه دیگری در هر تحلیل وجود نداشته و بالا بودن جذر AVE از مقدار قابل پذیرش ۰/۵ مورد بررسی قرار خواهد گرفته است.

شماره مؤلفه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)	روایی همگرا (AVE)	روایی واگرا
۱۷	۰.۸۷۱	۰.۹۰۷	۰.۶۶۳	۰.۸۱۴
۱۸	۰.۹۱۵	۰.۹۲۸	۰.۵۲۱	۰.۷۲۲
۱۹	۰.۸۳۳	۰.۸۹۰	۰.۶۷۲	۰.۸۲۰
۲۰	۰.۹۱۵	۰.۹۲۹	۰.۵۲۴	۰.۷۳۴
۲۱	۰.۹۰۳	۰.۹۲۱	۰.۶۵۵	۰.۶۷۵
۲۲	۰.۹۰۳	۰.۹۲۱	۰.۵۵۳	۰.۶۷۳
۲۳	۰.۹۰۳	۰.۹۱۸	۰.۶۳۹	۰.۶۶۳
۲۴	۰.۹۰۳	۰.۹۱۹	۰.۵۵۱	۰.۶۷۱

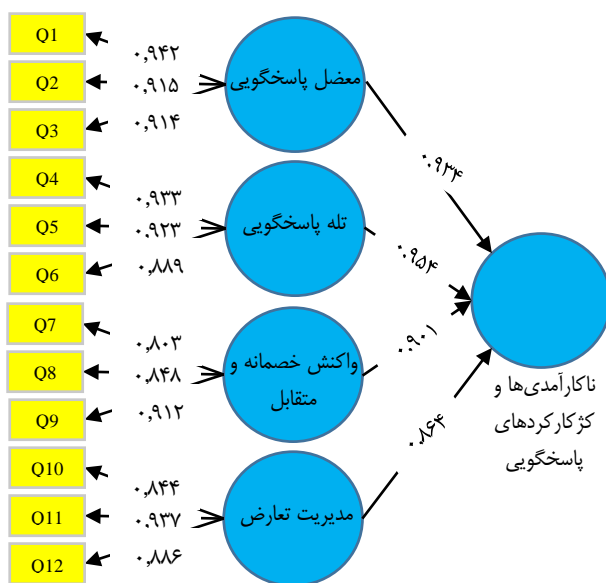
(منبع: یافته‌های پژوهش)

بر اساس نتایج حاصل از اطلاعات جدول ۶ مقدار ضرایب از حداقل مقدار قابل قبول (۰.۷) برای معیارهای پایایی ترکیبی و ۰.۵ برای روایی همگرا و روایی واگرا بالاتر بوده و در واقع نتایج به دست آمده از تحلیل عاملی قابل اتکا خواهد بود. در ادامه، برای بررسی روایی سازه اجزای پژوهش، نمودارهای مربوط به هر بُعد به همراه بارهای عاملی تمامی شاخص‌ها (با مقدار قابل قبول ۰.۴) و ضریب عاملی کلیه مؤلفه‌ها (با مقدار قابل قبول ۰.۵) به شرح شکل‌های ۲ تا ۸ به نمایش گذاشته شده که با توجه به بالاتر بودن مقادیر وابسته از مقادیر قابل قبول، روایی سازه‌ها به تأیید رسیده و بر همین اساس، آزمون روایی سازه نشان می‌دهد نتایج به دست آمده از کاربرد سنج‌ها تا میزان قابل قبولی با نظریه‌هایی که آزمون بر اساس آنها طراحی شده، سازگاری دارد.

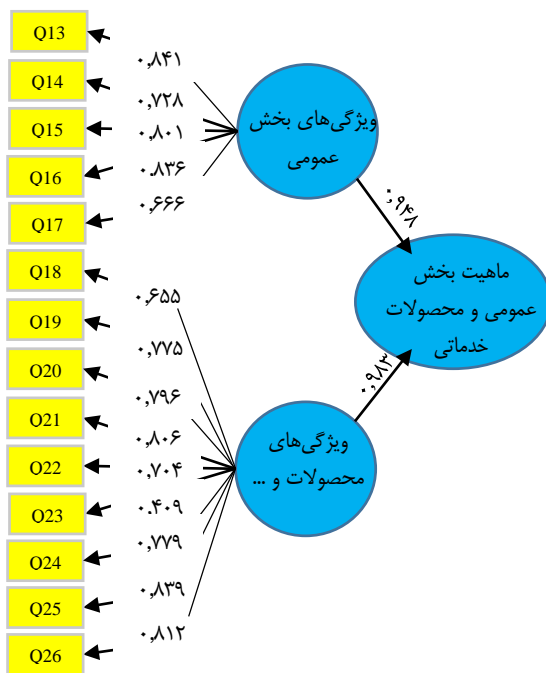
مطابق توضیحات بالا برای اتکا بودن تحلیل عاملی، برقراری ویژگی‌های فنی ضروری است که در همین راستا نتایج بررسی ویژگی‌های فنی مؤلفه‌های پژوهش به شرح جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. نتایج بررسی ویژگی‌های فنی مؤلفه‌های پژوهش (یافته‌های پژوهش)

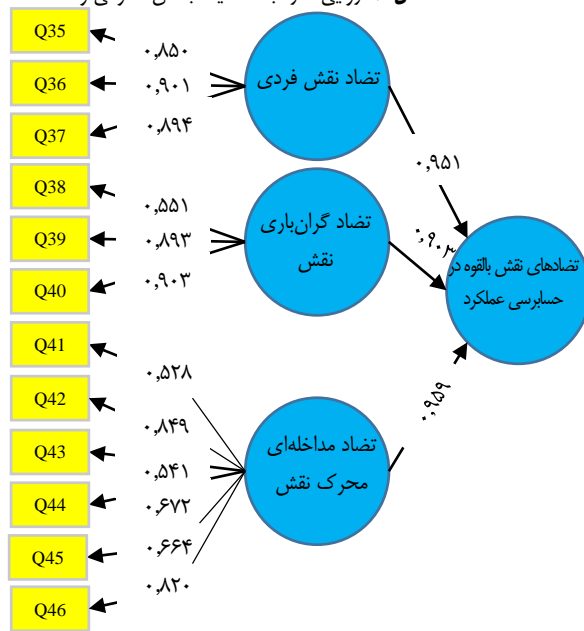
شماره مؤلفه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)	روایی همگرا (AVE)	روایی واگرا
۱	۰.۹۱۴	۰.۹۴۶	۰.۸۵۳	۰.۹۲۴
۲	۰.۹۰۳	۰.۹۳۹	۰.۸۳۸	۰.۹۱۵
۳	۰.۹۳۹	۰.۹۵۶	۰.۵۹۹	۰.۷۷۴
۴	۰.۸۶۸	۰.۸۷۳	۰.۷۹۲	۰.۸۹۰
۵	۰.۸۳۴	۰.۸۸۳	۰.۶۰۴	۰.۷۲۵
۶	۰.۸۹۲	۰.۹۱۴	۰.۵۴۹	۰.۷۴۱
۷	۰.۹۰۹	۰.۹۳۲	۰.۷۳۵	۰.۸۵۷
۸	۰.۷۹۳	۰.۸۷۹	۰.۷۰۷	۰.۸۴۱
۹	۰.۸۵۸	۰.۹۱۳	۰.۷۷۸	۰.۸۸۲
۱۰	۰.۷۰۳	۰.۸۳۶	۰.۶۳۹	۰.۷۹۹
۱۱	۰.۷۷۱	۰.۸۴۱	۰.۵۷۶	۰.۶۹۰
۱۲	۰.۸۱۹	۰.۸۸۶	۰.۶۶۸	۰.۸۱۷
۱۳	۰.۹۱۲	۰.۹۳۵	۰.۷۴۲	۰.۸۶۱
۱۴	۰.۹۳۴	۰.۹۵۱	۰.۷۹۴	۰.۸۹۱
۱۵	۰.۹۰۶	۰.۹۳۵	۰.۷۸۲	۰.۸۸۴
۱۶	۰.۸۹۹	۰.۹۲۳	۰.۶۶۷	۰.۸۱۶



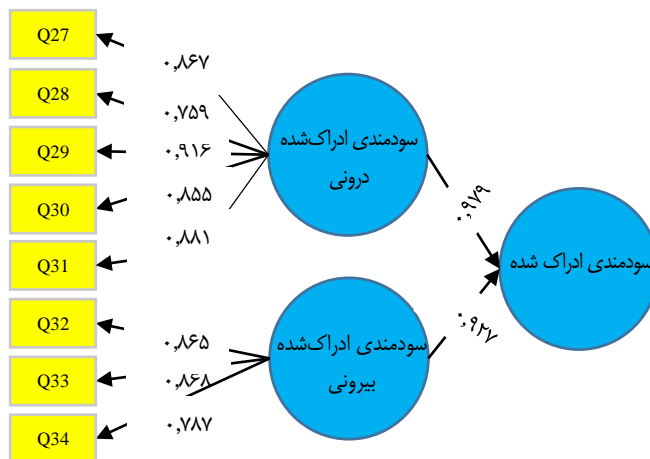
شکل ۲. روایی سازه بُعد ناکارآمدی‌ها و کژکارکردهای پاسخگویی



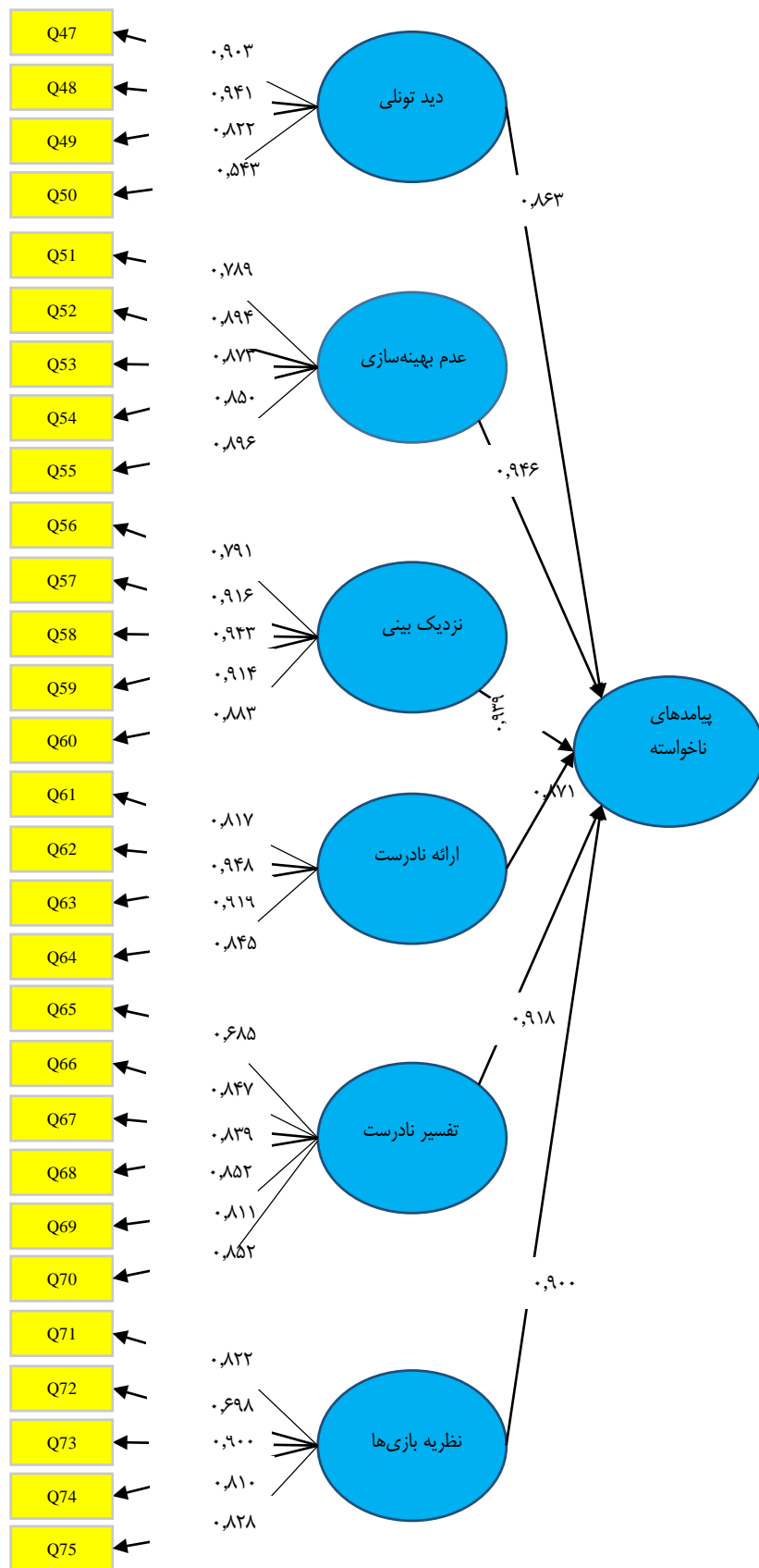
شکل ۳. روایی سازه بُعد ماهیت بخش عمومی و ...



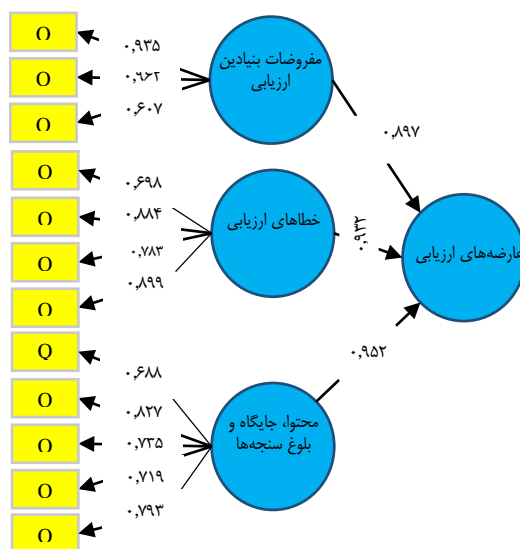
شکل ۴. روایی سازه بُعد سودمندی ادراک شده



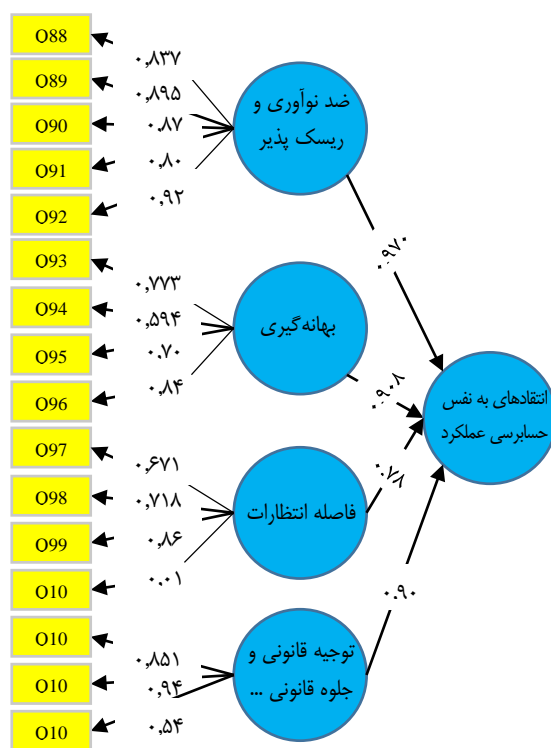
شکل ۵. بروایی سازه بُعد تضادهای نقش باقی‌مانده



شکل ۶. روایی سازه بُعد پیامدهای ناخواسته



شکل ۷. روایی سازه بعد عارضه‌های ارزیابی



شکل ۸. روایی سازه بعد انتقادهای به نفس حسابرسی عملکرد

نتایج تجزیه و تحلیل دلفی فازی: چنانچه که اشاره شد در پژوهش حاضر به منظور فازی‌سازی نظرات خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. عدد فازی مثلثی با سه عدد حقیقی به صورت $M = (l, m, u)$ نمایش داده می‌شود که کران بالا (u) بیشینه مقادیر عدد فازی M ، کران پایین (l) کمینه مقدار عدد فازی M و (m) محتمل‌ترین مقدار یک عدد فازی است. جدول ۷ رقم مثلثی پاسخ‌های خبرگان به پرسش‌نامه را ارائه می‌دهد.

بر اساس تحلیل عاملی صورت گرفته برای مدل که در قالب تحلیل عاملی هر مؤلفه و ارتباط آن با شاخص‌ها و بعد مربوطه صورت گرفت، مدل دارای پایایی و روایی سازه به میزان کافی و مناسب است. بر همین اساس، پرسش‌نامه نیز دارای پایایی و روایی مطلوبی بوده و می‌توان به نتایج حاصل از دلفی فازی که در بخش بعدی ارائه می‌شود، تکیه کرد.

جدول ۷. ارقام مثلثی پاسخ های خبرگان به گویه های پرسشنامه

رقم مثلثی تجمیع نظر خبرگان			شماره گویه (شاخص)	رقم مثلثی تجمیع نظر خبرگان			شماره گویه (شاخص)	رقم مثلثی تجمیع نظر خبرگان			شماره گویه (شاخص)
u	m	l		u	m	l		u	m	l	
۰.۹۶۲	۰.۷۹۸	۰.۵۴۸	۷۱	۰.۹۱۴	۰.۷۶۹	۰.۵۱۹	۳۶	۰.۹۶۶	۰.۸۳۲	۰.۵۸۲	۱
۰.۹۶۲	۰.۷۷۴	۰.۵۲۴	۷۲	۰.۹۸۱	۰.۸۴۶	۰.۵۹۶	۳۷	۰.۹۶۶	۰.۸۳۲	۰.۵۸۲	۲
۰.۹۸۶	۰.۸۶۱	۰.۶۱۱	۷۳	۰.۹۴۲	۰.۷۴۰	۰.۴۹۰	۳۸	۰.۹۷۶	۰.۸۲۷	۰.۵۷۷	۳
۰.۹۹۵	۰.۹۲۳	۰.۶۷۳	۷۴	۰.۹۴۲	۰.۸۱۷	۰.۵۶۷	۳۹	۰.۷۸۸	۰.۵۴۳	۰.۲۹۸	۴
۰.۹۹۰	۰.۹۰۴	۰.۶۵۴	۷۵	۰.۹۹۰	۰.۸۸۹	۰.۶۳۹	۴۰	۰.۹۲۳	۰.۷۸۸	۰.۵۳۸	۵
۰.۹۵۷	۰.۸۱۷	۰.۵۶۷	۷۶	۰.۹۴۲	۰.۷۸۴	۰.۵۳۴	۴۱	۰.۸۸۹	۰.۷۴۵	۰.۴۹۵	۶
۰.۹۳۸	۰.۷۹۳	۰.۵۴۳	۷۷	۰.۹۷۶	۰.۸۴۱	۰.۵۹۱	۴۲	۰.۹۲۳	۰.۷۶۴	۰.۵۱۴	۷
۰.۹۳۸	۰.۷۳۶	۰.۴۸۶	۷۸	۰.۹۸۶	۰.۹۲۸	۰.۶۸۲	۴۳	۰.۸۸۰	۰.۷۲۱	۰.۴۷۱	۸
۰.۹۹۵	۰.۹۰۴	۰.۶۵۴	۷۹	۰.۸۸۰	۰.۶۷۳	۰.۴۲۳	۴۴	۰.۹۱۳	۰.۷۸۸	۰.۵۳۸	۹
۰.۹۷۱	۰.۸۱۷	۰.۵۸۷	۸۰	۰.۹۴۲	۰.۷۷۹	۰.۵۲۹	۴۵	۰.۹۹۵	۰.۹۴۲	۰.۶۹۲	۱۰
۰.۹۲۸	۰.۷۴۰	۰.۴۹۰	۸۱	۰.۸۳۲	۰.۶۷۸	۰.۴۲۸	۴۶	۰.۹۸۶	۰.۹۰۴	۰.۶۵۴	۱۱
۰.۹۸۶	۰.۸۵۶	۰.۶۰۶	۸۲	۰.۹۹۰	۰.۸۹۴	۰.۶۴۴	۴۷	۰.۹۸۶	۰.۸۸۰	۰.۶۳۰	۱۲
۰.۹۶۲	۰.۸۱۷	۰.۵۷۷	۸۳	۰.۹۹۰	۰.۸۸۹	۰.۶۳۹	۴۸	۰.۹۶۶	۰.۸۳۲	۰.۵۸۲	۱۳
۰.۹۵۲	۰.۷۸۴	۰.۵۳۴	۸۴	۰.۹۹۵	۰.۹۲۳	۰.۶۷۳	۴۹	۰.۹۵۲	۰.۸۱۲	۰.۵۶۳	۱۴
۰.۷۸۴	۰.۵۶۳	۰.۳۴۱	۸۵	۰.۹۴۲	۰.۷۸۴	۰.۵۳۹	۵۰	۰.۸۷۵	۰.۶۴۹	۰.۳۹۹	۱۵
۰.۹۷۱	۰.۸۸۵	۰.۶۳۵	۸۶	۰.۹۸۱	۰.۸۷۵	۰.۶۲۵	۵۱	۰.۹۹۰	۰.۸۹۰	۰.۶۳۹	۱۶
۰.۹۹۰	۰.۸۸۰	۰.۶۳۰	۸۷	۰.۹۶۲	۰.۸۲۲	۰.۵۷۲	۵۲	۱.۰۰۰	۰.۹۵۷	۰.۷۰۷	۱۷
۰.۹۶۲	۰.۷۹۸	۰.۵۴۸	۸۸	۰.۹۲۳	۰.۷۶۰	۰.۵۱۰	۵۳	۰.۹۹۰	۰.۹۲۳	۰.۶۷۳	۱۸
۰.۹۶۶	۰.۸۱۷	۰.۵۷۷	۸۹	۰.۷۴۵	۰.۵۱۰	۰.۲۷۹	۵۴	۰.۹۲۸	۰.۷۵۵	۰.۵۰۵	۱۹
۰.۹۶۶	۰.۸۰۳	۰.۵۵۳	۹۰	۰.۸۷۵	۰.۷۰۷	۰.۴۵۷	۵۵	۰.۹۵۷	۰.۷۸۴	۰.۵۳۴	۲۰
۰.۸۱۷	۰.۶۱۱	۰.۳۶۵	۹۱	۰.۸۹۴	۰.۶۷۸	۰.۴۲۸	۵۶	۰.۹۲۳	۰.۷۶۹	۰.۵۱۹	۲۱
۰.۹۳۳	۰.۷۸۹	۰.۵۳۹	۹۲	۰.۹۵۷	۰.۸۰۸	۰.۵۵۸	۵۷	۰.۹۴۲	۰.۷۶۴	۰.۵۱۴	۲۲
۰.۹۸۶	۰.۸۸۹	۰.۶۳۹	۹۳	۰.۹۹۰	۰.۸۵۱	۰.۶۰۱	۵۸	۰.۹۹۵	۰.۹۴۲	۰.۶۹۲	۲۳
۰.۹۹۵	۰.۹۱۴	۰.۶۶۴	۹۴	۰.۹۷۱	۰.۸۳۲	۰.۵۸۲	۵۹	۰.۹۱۸	۰.۷۳۶	۰.۴۸۶	۲۴
۰.۸۱۷	۰.۶۳۰	۰.۳۸۹	۹۵	۰.۹۴۷	۰.۸۰۳	۰.۵۵۳	۶۰	۰.۹۵۷	۰.۷۹۳	۰.۵۳۳	۲۵
۰.۹۶۲	۰.۸۴۱	۰.۵۹۱	۹۶	۰.۹۱۴	۰.۸۰۳	۰.۵۵۳	۶۱	۰.۹۶۲	۰.۸۰۳	۰.۵۵۳	۲۶
۰.۹۲۸	۰.۷۳۶	۰.۴۷۶	۹۷	۰.۹۷۶	۰.۸۴۱	۰.۵۹۱	۶۲	۰.۹۸۶	۰.۸۶۵	۰.۶۱۵	۲۷
۰.۹۹۰	۰.۹۴۲	۰.۶۹۲	۹۸	۰.۹۷۱	۰.۸۲۲	۰.۵۷۲	۶۳	۰.۹۹۰	۰.۸۸۰	۰.۶۳۰	۲۸
۰.۸۴۱	۰.۶۲۵	۰.۳۸۰	۹۹	۰.۹۰۹	۰.۷۱۲	۰.۴۶۲	۶۴	۰.۹۷۶	۰.۸۴۶	۰.۵۹۶	۲۹
۱.۰۰۰	۰.۹۸۶	۰.۷۳۶	۱۰۰	۰.۹۶۲	۰.۸۸۵	۰.۶۳۵	۶۵	۰.۹۷۱	۰.۸۱۷	۰.۵۶۷	۳۰
۰.۸۶۵	۰.۶۶۴	۰.۴۲۸	۱۰۱	۰.۹۸۶	۰.۸۷۰	۰.۶۲۰	۶۶	۰.۹۸۱	۰.۸۶۱	۰.۶۱۱	۳۱
۰.۸۹۴	۰.۷۶۴	۰.۵۱۹	۱۰۲	۰.۹۹۵	۰.۸۶۱	۰.۶۱۱	۶۷	۰.۹۹۵	۰.۸۸۰	۰.۶۳۰	۳۲
۰.۹۹۵	۰.۹۰۹	۰.۶۵۹	۱۰۳	۰.۹۴۲	۰.۷۷۴	۰.۵۲۴	۶۸	۰.۹۶۲	۰.۸۱۷	۰.۵۶۷	۳۳
مأخذ: یافته های پژوهش				۰.۹۴۷	۰.۷۹۸	۰.۵۴۸	۶۹	۰.۹۷۶	۰.۸۱۷	۰.۵۸۷	۳۴
				۰.۸۸۹	۰.۷۰۷	۰.۴۵۷	۷۰	۰.۹۳۸	۰.۷۳۶	۰.۷۸۶	۳۵

باشد، آن شاخص مورد پذیرش واقع شده و در غیر این صورت شاخص مورد نظر رد شده و از مدل پژوهش حذف می‌شود (وو و فانگ، ۲۰۱۱؛ آقانوری کوپایی و همکاران، ۱۴۰۰). جدول ۸ رقم فازی‌زدایی شده به همراه نتیجه نهایی آن در خصوص پذیرش یا رد شاخص را به نمایش می‌گذارد.

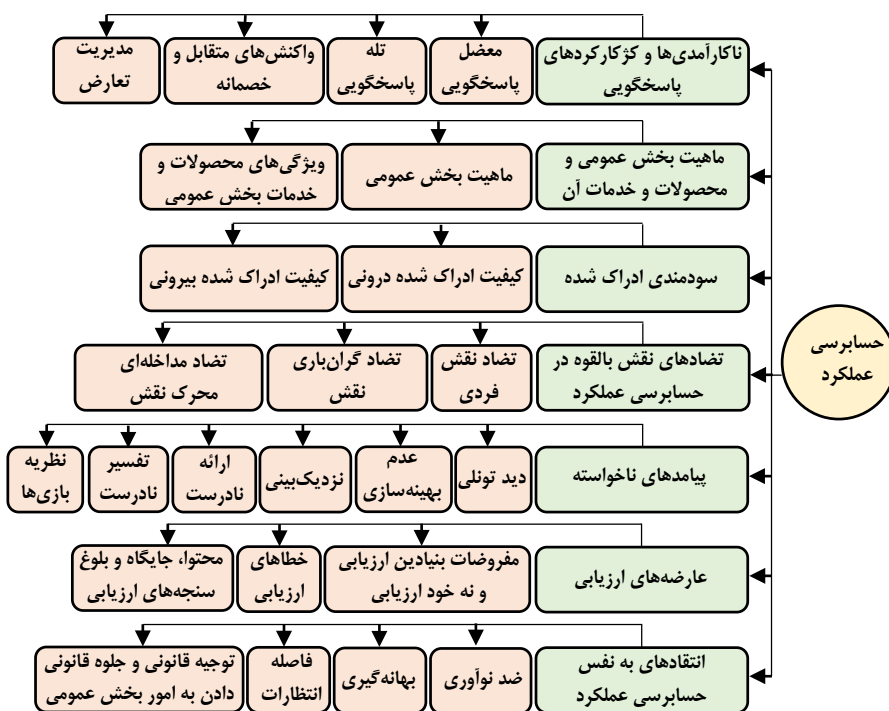
به دنبال تبدیل متغیرهای کلامی به اعداد فازی مثلثی و هنگام فرآیند فازی‌سازی دیدگاه پنل خبرگان، میانگین مجموعه‌ها ($\tilde{A}_m^{(i)}$) از تمامی مجموعه‌ها ($\tilde{A}^{(i)}$) محاسبه، سپس برای هر خبره مقدار اختلاف از میانگین بدست آمده و سرانجام رقم فازی‌دایی مربوط به هر شاخص محاسبه شد. در صورتیکه مقدار فازی‌زدایی شده هر شاخص، از رقم آستانه‌ای ۰٫۷ بیشتر

جدول ۸. رقم فازی‌زدایی شده به همراه نتیجه نهایی آن در خصوص پذیرش یا رد شاخص

نتایج فازی‌زدایی		شماره کوبه (شاخص)	نتایج فازی‌زدایی		شماره کوبه (شاخص)	نتایج فازی‌زدایی		شماره کوبه (شاخص)
نتیجه نهایی	رقم فازی‌زدایی شده		نتیجه نهایی	رقم فازی‌زدایی شده		نتیجه نهایی	رقم فازی‌زدایی شده	
پذیرش	۰٫۷۶۹	۷۱	پذیرش	۰٫۷۳۴	۳۶	پذیرش	۰٫۷۹۳	۱
پذیرش	۰٫۷۵۳	۷۲	پذیرش	۰٫۸۰۸	۳۷	پذیرش	۰٫۷۹۳	۲
پذیرش	۰٫۸۱۹	۷۳	پذیرش	۰٫۷۲۴	۳۸	پذیرش	۰٫۷۹۳	۳
پذیرش	۰٫۸۶۴	۷۴	پذیرش	۰٫۷۷۶	۳۹	رد	۰٫۵۴۳	۴
پذیرش	۰٫۸۴۹	۷۵	پذیرش	۰٫۸۴۰	۴۰	پذیرش	۰٫۷۵۰	۵
پذیرش	۰٫۷۸۰	۷۶	پذیرش	۰٫۷۵۳	۴۱	پذیرش	۰٫۷۱۰	۶
پذیرش	۰٫۷۵۸	۷۷	پذیرش	۰٫۸۰۳	۴۲	پذیرش	۰٫۷۳۴	۷
پذیرش	۰٫۷۲۰	۷۸	پذیرش	۰٫۸۶۵	۴۳	رد	۰٫۶۹۱	۸
پذیرش	۰٫۸۵۱	۷۹	رد	۰٫۶۵۹	۴۴	پذیرش	۰٫۷۴۷	۹
پذیرش	۰٫۷۹۸	۸۰	پذیرش	۰٫۷۵۰	۴۵	پذیرش	۰٫۸۷۷	۱۰
پذیرش	۰٫۷۲۰	۸۱	رد	۰٫۶۴۶	۴۶	پذیرش	۰٫۸۴۸	۱۱
پذیرش	۰٫۸۱۶	۸۲	پذیرش	۰٫۸۴۳	۴۷	پذیرش	۰٫۸۳۲	۱۲
پذیرش	۰٫۷۸۹	۸۳	پذیرش	۰٫۸۴۰	۴۸	پذیرش	۰٫۷۹۳	۱۳
پذیرش	۰٫۷۵۶	۸۴	پذیرش	۰٫۸۶۴	۴۹	پذیرش	۰٫۷۷۶	۱۴
رد	۰٫۵۶۳	۸۵	پذیرش	۰٫۷۵۵	۵۰	رد	۰٫۶۴۱	۱۵
پذیرش	۰٫۸۲۰	۸۶	پذیرش	۰٫۸۲۷	۵۱	پذیرش	۰٫۸۴۰	۱۶
پذیرش	۰٫۸۳۳	۸۷	پذیرش	۰٫۷۸۵	۵۲	پذیرش	۰٫۸۸۸	۱۷
پذیرش	۰٫۷۶۹	۸۸	پذیرش	۰٫۷۳۱	۵۳	پذیرش	۰٫۸۶۲	۱۸
پذیرش	۰٫۷۹۰	۸۹	رد	۰٫۵۱۱	۵۴	پذیرش	۰٫۷۲۹	۱۹
پذیرش	۰٫۷۷۴	۹۰	رد	۰٫۶۸۰	۵۵	پذیرش	۰٫۷۵۸	۲۰
رد	۰٫۶۰۱	۹۱	رد	۰٫۶۶۷	۵۶	پذیرش	۰٫۷۳۷	۲۱
پذیرش	۰٫۷۵۳	۹۲	پذیرش	۰٫۷۷۴	۵۷	پذیرش	۰٫۷۴۰	۲۲
پذیرش	۰٫۸۳۸	۹۳	پذیرش	۰٫۸۱۴	۵۸	پذیرش	۰٫۸۷۷	۲۳
پذیرش	۰٫۸۵۷	۹۴	پذیرش	۰٫۷۹۵	۵۹	پذیرش	۰٫۷۱۳	۲۴
رد	۰٫۶۱۵	۹۵	پذیرش	۰٫۷۶۸	۶۰	پذیرش	۰٫۷۶۴	۲۵
پذیرش	۰٫۷۹۸	۹۶	پذیرش	۰٫۷۵۶	۶۱	پذیرش	۰٫۷۷۲	۲۶
پذیرش	۰٫۷۱۰	۹۷	پذیرش	۰٫۸۰۳	۶۲	پذیرش	۰٫۸۲۲	۲۷
پذیرش	۰٫۸۷۵	۹۸	پذیرش	۰٫۷۸۹	۶۳	پذیرش	۰٫۸۳۳	۲۸
رد	۰٫۶۱۵	۹۹	رد	۰٫۶۹۴	۶۴	پذیرش	۰٫۸۰۶	۲۹
پذیرش	۰٫۹۰۷	۱۰۰	پذیرش	۰٫۸۲۷	۶۵	پذیرش	۰٫۷۸۵	۳۰
رد	۰٫۶۵۲	۱۰۱	پذیرش	۰٫۸۲۵	۶۶	پذیرش	۰٫۸۱۷	۳۱
پذیرش	۰٫۷۲۶	۱۰۲	پذیرش	۰٫۸۲۲	۶۷	پذیرش	۰٫۸۳۵	۳۲
پذیرش	۰٫۸۵۴	۱۰۳	پذیرش	۰٫۷۴۷	۶۸	پذیرش	۰٫۷۸۲	۳۳
			پذیرش	۰٫۷۶۴	۶۹	پذیرش	۰٫۸۰۰	۳۴

شاخص عملکردی فعلی، تقلب در ارائه داده‌های ارزیابی عملکرد، استفاده از شاخص‌های برابری به عنوان معیاری برای اهداف عدالت اجتماعی، دام روشنفکری برای عدم توجه به ذینفعان واقعی، ناتوانی در پاسخگویی به شرایط جدید توسط حسابرسان، منع حسابرسان از بررسی سیاست‌ها و روی آوردن حسابرس به موضوعات کم اهمیت، هزینه‌های استقرار سیستم‌های غیرضروری برای انجام حسابرسی عملکرد و تأمین اهداف سیاسی حاکمیتی. سرانجام بر اساس نتایج تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته و مطابق یافته‌های پژوهش، الگوی نهایی پژوهش برای ارائه مدلی برای انجام حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران به شرح شکل ۹ ارائه می‌شود.

در صورتی که مقدار فازی‌زدایی شده هر شاخص از رقم آستانه‌ای ۰,۷ بیشتر باشد آن شاخص مورد پذیرش واقع شده و در غیر این صورت شاخص مورد نظر رد شده و از مدل پژوهش حذف می‌شود. بنابراین شاخص‌های حذف شده از مدل که تعداد آنها برابر با پانزده شاخص است، به شرح زیر خواهند بود: الزام ذینفعان و پاسخ خواهان از سوی مدیران به برگزاری جلسات، بروز واکنش‌های کلیشه‌ای از سوی کارگزاران و پاسخ خواهان، منازعات، برتری‌جویی و سوگیری بین کارگزاران و کارگماران، تضاد دیدگاه‌ها در مورد حوزه حسابرسی، موانع اجرایی برای انتخاب بهترین رویه عمل انجام حسابرسی عملکرد، مشکل سواری مجانی در سازمان حسابرسی شونده، عدم شکل بهینه ساختار سازمانی، نتایج تلاش‌های مدیریتی گذشته به عنوان



شکل ۹. الگوی نهایی پژوهش برای ارائه مدلی برای انجام حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ایران

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

قرار گرفته و اشاره شد پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی، وجود قوانین و مقررات لازم و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهم‌ترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد هستند. همچنین کامیابی و همکاران (۱۳۹۷) به استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع، کارت ارزیابی متوازن، پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و بهیابایی بر پایه فعالیت برای تسهیل اجرای حسابرسی اشاره داشته‌اند و یا مهدوی و محمدیان

مطابق بررسی‌های صورت گرفته از پژوهش‌های داخلی انجام شده، عمده آنها معطوف به عوامل محیطی حسابرسی عملکرد و یا ارتباط حسابرسی عملکرد با حوزه‌های مختلف بوده و پژوهش‌های داخلی کمتر به نفس حسابرسی عملکرد و چالش‌های حین اجرای آن پرداخته‌اند. برای مثال عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد هنگام پژوهش انجام شده توسط لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵) مورد توجه

عمومی، سودمندی ادراک شده در سطح عوامل دورنی و بیرونی، تضادهای نقش بالقوه در حسابرسی عملکرد، پیامدهای ناخواسته حین ارزیابی عملکرد، عارضه‌های مبتلابه ارزیابی و انتقادهای به نفس حسابرسی عملکرد است. یافته‌های مربوط به بعد ناکارآمدی‌ها و کژکارکردهای پاسخگویی همراستا با نتایج پژوهش دورمر و وارد (۲۰۱۸) بوده که اذعان می‌دارند پاسخگویی در بخش عمومی باید سه موضوع شامل پاسخگویی به چه کسانی، پاسخگویی برای چه چیزی و پاسخگویی به چه میزان را مد نظر داشته باشد و همچنین آسیب‌های مبتلابه پاسخگویی باید مورد توجه عوامل انجام دهنده حسابرسی عملکرد قرار گیرد. برخی از پژوهش‌های صورت گرفته (کارداراس و همکاران، ۲۰۱۳ و لی و همکاران، ۲۰۱۸) به موضوع توجه به محیط بخش عمومی و ویژگی‌های محصولات و خدماتی بخش عمومی اشاره داشته و مطابق یافته‌های پژوهش حاضر بر موضوع حاضر تأکید ورزیده‌اند. یافته دیگر پژوهش حاضر که تحت عنوان بعد سودمندی ادراک شده طرح شد نیز مطابق یافته‌های رودلا و همکاران (۲۰۱۵) بوده که توجه به سودمندی ادراک شده دورنی و بیرونی را در بهبود و ارتقای حسابرسی عملکرد تأثیرگذار دانسته‌اند. بحث نقش و کارکرد حسابرسی عملکرد نیز در پژوهش‌های صورت گرفته توسط رودلا و همکاران (۲۰۱۵) و الوارادات و همکاران (۲۰۱۵) مورد توجه قرار گرفته و موضوع تفاوت‌های ظریف بین تلقی حسابرسی عملکرد به عنوان فرآیندی برای ادای پاسخگویی و یا ابزاری برای بهبود عملیات، نقش حسابرسان عملکرد به عنوان حسابرس مستقل و یا مشاور برای نهاد حسابرسی شونده و ابهام‌های نقش حسابرسی عملکرد مورد تأکید واقع شده است. همچنین عارضه‌های ارزیابی توسط برخی از پژوهشگران از جمله مارچی و برتی (۲۰۱۶) و اسواردستن (۲۰۱۹) اشاره شده و اذعان شد که توان سنج‌های کمی باید در ارزیابی نهاد حسابرسی شونده مورد توجه قرار گیرد.

سرانجام، استوار بر مدل پژوهش در این قسمت سعی می‌شود شرحی از جزئیات مدل پیشنهادی شامل هفت بعد و بیست و چهار مؤلفه ارائه شد. اول، نتایج پژوهش حاکی است تأکید بر ادای مسئولیت پاسخگویی بواسطه انجام حسابرسی عملکرد می‌تواند در دام عواملی چون معضل پاسخگویی، تله پاسخگویی،

(۱۳۹۶) چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد را شامل مواردی چون نداشتن صلاحیت حرفه‌ای لازم، مشخص نبودن دامنه رسیدگی، تعیین نشدن شاخص‌های ارزیابی، چارچوب نامناسب برای گزارش حسابرسی عملکرد و ... برشمرده‌اند. در سویی دیگر برخی از پژوهش‌ها به عوامل مؤثر بر استقرار حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران (باباجانی و دوست‌جباریان، ۱۳۹۶ و باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸) و برخی دیگر به ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد و بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸ و گرد و همکاران، ۱۳۹۸) پرداخته‌اند. بر همین اساس و مطابق پوچی احساس شده در پژوهش‌های داخلی سعی شد به اصل موضوع حسابرسی عملکرد پرداخته و نقشه راهی را برای انجام حسابرسی عملکرد با عنوان مدلی برای انجام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران ارائه کرد. به تایید نتایج پژوهش‌های صورت گرفته، اگرچه حسابرسی عملکرد از بعد نظری آسان به نظر می‌رسد ولی اجرای آن با دشواری‌هایی روبرو است و چالش‌های زیادی را به خصوص در بخش عمومی و در مقایسه با حسابرسی مالی در پی دارد (رودلا و همکاران، ۲۰۱۵). به لحاظ موضوع و محدوده رسیدگی، حسابرسی عملکرد با چالش‌های محیطی و محاطی رو به رو بوده و شایان یادآوری است چالش‌های محیطی شامل مواردی مانند سیاست‌های کلان، قوانین، مقررات و ... هستند که چندان تحت کنترل حسابرس نیستند اما ضروری است کلیه چالش‌های یادشده مورد بررسی قرار گرفته و در انجام حسابرسی عملکرد مورد توجه قرار گیرند. در همین راستا سعی شده است هنگام پژوهش حاضر نظرات خبرگان با استفاده از مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته جمع‌آوری و با استفاده از روش دلفی فازی مدلی برای اجرای حسابرسی عملکرد در سطح سازمان‌های بخش عمومی طراحی شد. سرانجام پس از تجزیه و تحلیل‌های آماری صورت گرفته، مدل نهایی پژوهش شامل هفت بعد، بیست و چهار مؤلفه و هشتاد و هشت شاخص نهایی بدست آمد. نتایج کلی نشانگر شمول یکی از عوامل کلیدی مورد تأکید حسابرسی عملکرد، تحت عنوان تأمین پاسخگویی و تهدید آن در قالب ناکارآمدی‌ها و کژکارکردهای پاسخگویی و پس از این با توجه به محیط بخش عمومی و ویژگی‌های محصولات و خدماتی بخش

واکنش‌های متقابل و خصمانه قرار گیرد که عامل مدیریت تعارض نقش مهمی در صیانت آن خواهد داشت. دوم، نکته مهم بعدی که باید مورد تأکید قرار گیرد موضوع محیط بخش عمومی و ویژگی‌های محصولات خدماتی است که بر اساس یافته‌های پژوهش توجه به مباحثی مانند تمایز اهداف تدوین شده توسط کارگزاران و کارگماران، خبرگی بیشتر کارگزاران در مقایسه با کارگماران، پیشی گرفتن قانونگذار از واقعیت و فضای اجرا در بخش عمومی، انحصاری و عدم رقابتی بودن خدمات و محصولات بخش عمومی، نبود قیمت‌گذاری مناسب، مصرف همگانی محصولات و خدمات در بخش عمومی، مصرف همگانی خروجی‌ها و مصرف‌کنندگان مستقیم و غیرمستقیم باید در انجام اثربخش حسابرسی عملکرد مد نظر قرار گیرد. سوم، بر مبنای تئوری‌های تأثیر اجتماعی انتظار می‌رود که اگر سازمان تحت حسابرسی صلاحیت و خبرگی نهاد حسابرسی کننده را بر خود فرض کند، با احتمال بیشتری فرآیند حسابرسی را به عنوان فرآیندی مفید در نظر گرفته و همچنین با احتمال بیشتری پیشنهادهای تغییر را بکار می‌گیرد. افزون بر این این استدلال می‌شود که اگر گزارش حسابرسی به عنوان گزارشی باکیفیت در نظر گرفته شود، این احتمال با قوت بیشتری وجود دارد که نهاد حسابرسی شونده از آن برای بکارگیری تغییرات پیشنهادی استفاده کند و حسابرسی خود را با سودمندی بیشتر بنگرد. بسط نگرش‌های تأثیرات متقابل (گفتمان‌مداری) نیز تئوری استفاده اطلاعات عملکرد در زمینه حسابرسی عملکرد، این موضوع را یادآوری می‌کند که در شرایطی که حسابرسان در فرآیندهای ارزیابی به عنوان ذینفعان شمرده شده، قابل گفتمان ارزیابی شوند و نگرش‌های سازمان‌های حسابرسی شونده را در ملاحظات خود منظور کنند، سودمندی ادراک شده حسابرسی و پیاده‌سازی تغییرات می‌تواند به واسطه رویکرد گفتمانی و انعکاسی تسهیل شد. افزون بر موارد بالا که به عنوان مؤلفه سودمندی ادراک شده درونی از آنها یاد می‌شود، سودمندی ادراک شده بیرونی شامل سودمندی ادراک شده نزد استفاده‌کنندگان از محصولات و خدمات بخش عمومی، سودمندی ادراک شده نزد قوه مقننه و سایر ارکان سیاسی و انعکاس رسانه‌ای مطلوب معیارها، نتایج، پیشنهادات و محدودیت‌های حسابرسی عملکرد مورد تأکید خبرگان بوده است. چهارم، یافته‌های پژوهش مؤید آن است که

خبرگان حوزه حسابرسی عملکرد بر تضاد نقش‌های احتمالی در حین فرآیند اجرا تأکید کرده و بنابراین استوار بر ادبیات موضوعی در حوزه تضاد نقش پیشنهاد می‌شود به مؤلفه‌هایی مانند تضاد نقش فردی، تضاد گران‌باری نقش و تضاد مداخله‌ای محرک نقش توجه شود که شاخص‌های آن در مدل پژوهش تبیین شده‌اند. پنجم، بر اساس نظرات خبرگان پیاده‌سازی یک سیستم ارزیابی عملکرد در بسیاری از سازمان‌های بخش عمومی شاید با پیامدهای ناخواسته‌ای روبرو می‌شود که افزون بر و یا حتی به جای پیامدهای برنامه‌ریزی شده رخ می‌دهند که به شامل دید تونلی (تأکید بر حصول به معیارهای کمی، چشم‌پوشی از معیارهای کیفی، شکست در لحاظ ابعاد مهم عملکردی و تحت تأثیر قرار گرفتن ارزیابی بواسطه شناخت سازمان‌ها از معیارهای ارزیابی)، عدم بهینه‌سازی (تأکید بر اهداف کم‌اهمیت به جای اهداف کلان سازمان، عدم در نظر گرفتن اهداف سازمان در سطح یک کل واحد و منسجم و فقدان همگرایی اجزای سازمان)، نزدیک‌بینی (عدم انعکاس پیامدهای آتی اقدامات فعلی مدیریتی توسط شاخص‌های عملکرد فعلی، دنباله‌گیری اهداف کوتاه‌مدت توسط مدیریت بواسطه شاخص‌های عملکردی و دیدگاه شغلی کوتاه‌مدت مدیران بواسطه عوامل مختلف از جمله عوامل سیاسی)، ارائه نادرست (بیش‌اعتمادی به مدیریت، مدیریت داده‌های تحت کنترل و گمراهی و انحراف ارزیابان عملکرد)، تفسیر نادرست (پیچیدگی عملیات در بخش عمومی، اشتباه در تفسیر اطلاعات، پیچیدگی تفسیر داده‌های عملکردی بخش عمومی از جانب ذینفعان و پیچیدگی تفسیر شاخص‌های عملکردی سازمان در ارتباط با عملکرد سایر حوزه‌ها) و نظریه بازی‌ها (تأکید بر جنبه‌های عملکردی مطلوب (انتخاب‌گرزینی)، پنهان نمودن جنبه‌های عملکردی نامطلوب (خطر اخلاقی)، دستکاری کارکردهای واقعی و مدیریت عملکرد برای تحقق رشد تدریجی) خواهند بود. ششم، توجه به عارضه‌های ارزیابی و این موضوع است که تصور می‌شود باور امیدوارکننده‌ای در مورد توان سنج‌های کمی در حوزه مدیریت علمی به وجود آمده و در بخش عمومی نیز همچنان متخصصان بر آن هستند تا ابزارها، روش‌ها و استانداردهایی را به کار گیرند که نتایج بخش عمومی را اندازه‌گیری کرده و اطلاعات دقیق و قطعی را ارائه دهد. در این خصوص یافته‌های پژوهش توجه به مؤلفه‌های مفروضات بنیادین

ارزیابی (خوش‌بینی فارغ از شرایط واقعی، بدبینی فارغ از شرایط واقعی و احساس سوء حسابرس نسبت به نفس ارزیابی و طرح ایرادات)، خطاهای ارزیابی (عدم تناسب و تطبیق خروجی مد نظر با معیار اندازه‌گیری، ترغیب نفس ارزیابی به تولید ناخواسته (بالانیز) خروجی، ترغیب نفس ارزیابی به نقصان یا کاهش در خروجی (در عین نیاز واقعی به آن) و گمراه کننده بودن معیارهای ارزیابی عملکرد به سبب عدم در نظر گرفتن واقعیات) و محتوا، جایگاه و بلوغ سنجه‌های ارزیابی (ادغام نامناسب اجزای هر مرحله از مراحل اندازه‌گیری یک فرآیند با یکدیگر، تعدد سنجه‌های اندازه‌گیری، سراب ارزیابی و ناهمخوانی سنجه‌های انتخاب شده با اهداف سازمان و یا عدم حمایت سنجه‌ها از اهداف) را برای اجرای اثربخش حسابرسی عملکرد مورد تأکید قرار داده‌اند. سرانجام در بُعد هفتم، موضوع تردیدها و انتقادهای نسبت به توانایی حسابرسی‌های عملکرد برای دستیابی به هدف بهبود عملکرد مطرح می‌شود که از آنها به عنوان انتقادهای به نفس حسابرسی عملکرد یاد شده و پیشنهاد می‌شود برای انجام اثربخش حسابرسی عملکرد موارد اخیر مورد توجه واقع شوند که شامل ضد نوآوری و ریسک‌پذیر بودن حسابرسی عملکرد (ضد نوآوری بودن معیارهای ارزیابی عملکرد در بخش عمومی، انعطاف‌ناپذیری سیستم‌های ارزیابی عملکرد، خدشه دار نمودن ریسک‌پذیری مطلوب در سازمان‌های بخش عمومی و عدم امکان لحاظ

مخاطرات و فرصت‌های جدید توسط مدیران)، بهانه‌گیری توسط ارکان حسابرسی کننده (پرداختن به موضوعات نازل و خرد به جای تمرکز بر موضوعات عمده، عدم توجه به اصالت و روح فعالیت‌ها و برنامه‌ها و وجود دلایل سیاسی برای یافتن شواهدی از عملکرد ضعیف)، فاصله انتظارات (حفظ استقلال ظاهری حسابرسی، صلاحیت و خبرگی انجام حسابرسی عملکرد و فاصله انتظارات عملکردی) و توجیه قانونی و جلوه قانونی دادن به امور بخش عمومی (فرآیندی برای مشروعیت بخشی به ساختارهای حاکمیتی و فقدان یافته اصیل برای جامعه در نتیجه حسابرسی عملکرد) است. مورد اخیر اشاره به این موضوع دارد که حسابرسی عملکرد باید همواره خود را در روبرویی با انتقادهای بالا قرار داده و پاسخی در خور برای آنها ارائه کند. در نهایت ضمن تأکید بر این نکته که به استثنای برخی از محدودیت‌های عمومی پژوهش‌های پیمایشی، محدودیت دیگری در انجام پژوهش وجود نداشته است، پیشنهادهای زیر برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود: بررسی ظرفیت قوانین و مقررات کشور در اجرای مطلوب حسابرسی عملکرد، بررسی جایگاه عملکردی حسابرسان عملکرد نزد ذینفعان مختلف و تأثیر آن بر اجرای حسابرسی، بررسی روابط بین عوامل محیطی و محاطی و چگونگی تأثیرگذاری آنها بر اجرای حسابرسی عملکرد، رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اجرای حسابرسی عملکرد.

References

- Abdipour, S; Shahveisi, F; Kheirolahi, F. and Taherabady, A. (2021). Investigating the Effect of Organizational Culture on the Effectiveness of Management Performance Audit by Using Structural Equation Model. *The Financial Accounting and Auditing Research*, Vol. 12, No. 48. 229-266 (in Persian).
- Aghanoori kopaei, A; Karimi, O; Hashemnia, S. (2021). Provide a Model for Identifying the Challenges of Virtual Currencies in the Marketing of the Iranian Banking Industry. *Journal of Governmental Accounting*, 8(1), 153-172. Doi: 10.30473/gaa.2021.60433.1510 (in Persian).
- Alwardat, Y. A; Benamraoui, A. and Rieple, A. (2015). Value for Money and Audit Practice in the UK Public Sector. *International Journal of Auditing*, 19, 206-217, doi:10.1111/ijau.12037.
- Babajani, J; Doust Jabbarian, J. (2017). A Performance Auditing Implementation Model for Institutions of the Public Sectors in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(21), 143-156 (in Persian).
- Babajani, J; Barzideh, F. and Imanzadeh, P. (2019). Study of the Present Situation of Performance Audit in Iranian Public Sector Institutions and Presentation of Strategies for its Improvement. *Empirical Studies in Financial Accounting*, No. 61, No. 61, pp. 1-26 (in Persian).
- Barati, R; Mohammadi Malqarani, A. and Noravesh, I. (2022). A Model for Performance Audit (Case Study of the Iranian Ministry of Health and Medical Education). *Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol.9, NO.1, 133-159 (in Persian).
- Benamraoui, A; Chatzivgeri, E.; Jory, S. R. and Ajay, R. (2022). VfM Audit and the UK Public Sector: A Critical Review of the VfM Reports. *Financial Accountability and Management*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4132584>.
- Chen, I. and Lin, SH. (2013). Managerial Optimism, Investment Efficiency, and Firm Valuation. *Multinational Finance Journal*, 17(3-4): 295-340.
- Creswell, J; W. and V. L Plano Clark. (2007). *Designing and Conducting Mixed Methods Research*, London: Sage Publication Inc.
- Danaeifard, H; Alvani, S. M. and Azar, A. (2015). *Qualitative research methodology in management: a comprehensive approach*. Saffar, 10th Publication. (In Persian).
- Daujotaite, D. & Macerinskiene, I. (2008). Development of performance audit in public sector. *5 International scientific conference*, Vilnius, Lithuania, 16-17 May 2008, pp.177-185. Faculty of business management: Vilnius University.

- Davari, A. and Rezazadeh, A. (2013). *Structural equation modeling with PLS*. Iranian Student Book Agency, 1st publication. (In Persian).
- Dormer, R. and Ward, S. (2018). *Accountability and Public Governance in New Zealand. Working paper series*, www.ssrn.com.
- Federation of European Accountants (2015). *Performance Audit in the Public Sector*, available at: [www.fee.be/images/publications/Information paper performance audit in the public sector.pdf](http://www.fee.be/images/publications/Information%20paper%20performance%20audit%20in%20the%20public%20sector.pdf).
- Habibi, A; Firouzi Jahan Tigh, F; and Sarafrazi, A. (2015). Fuzzy Delphi Technique for Forecasting and Screening Items. *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*, 5 (2): 130-143.
- Hakimzadeh, F. and Abdolmaleki, J. (2011). *Proposal writing in qualitative and mixed method researches*. Jameshenasan, 1st Publication. (In Persian).
- Haliah, S.E; Nirwana, S.E. and Akhzan, F. H. (2022). Role of Performance Audit in Public Sector Organization. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3743077>.
- Hooman, H. A. (2015). *Handbook of Qualitative Research*. SAMT, 5th Publication. (In Persian).
- Hsu, T. H; and Yang, T. H. (2000). Application of fuzzy analytic hierarchy process in the selection of advertising media. *Journal of Management and Systems*, 7(1): 19-39. Quoted in Kuo, Y. and Chen, P. (2008). Constructing performance appraisal indicators for mobility of the service industries using Fuzzy Delphi Method. *Expert Systems with Applications*, 35: 1930-1939.
- Iman, M. T. (2015). *Philosophy of Human Research Methods*. Research Institute of Hawzah and University, 2nd Publication. (In Persian).
- INTOSAI. (2013). *Fundamental Principles of Performance Auditing (ISSAI 300)*, INTOSAI, Vienna.
- Kardaras, D. K; Karakostas, B. & Mamakou, X.J. (2013). Content presentation personalization and media adaptation in tourism web sites using Fuzzy Delphi Method and Fuzzy Cognitive Maps. *Expert Systems with Applications*, 40, 2331-2342.
- Kells, S. (2011). The seven deadly sins of performance auditing: implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting Review*, Vol. 21 No. 4, pp. 383-396.
- Khodami pour, A; Kafashpour, R. (2015). The Impact of Performance Budgeting Main Elements on Performance Auditing Implementation from the View Point of Experts and Auditors of Supreme Audit Court. *Journal of Governmental Accounting*, 2(1), 41-52. (In Persian).
- Kuo, Y. and Chen, P. (2008). Constructing performance appraisal indicators for mobility of the service industries using

- Fuzzy Delphi Method. *Expert Systems with Applications*, 35: 1930-1939.
- Lari dasht bayaz, M; Ghaem maghami, K; Maleki, A. (2016). Investigation of Factors Affecting in Determination of Performance Audit Criteria in Governmental Executive Agencies. *Journal of Governmental Accounting*, 3(1), 59-68. (In Persian).
- Lee D. Parker, Kerry Jacobs, Jana Schmitz, (2018). New Public Management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>.
- Loots, J.A.J. (1989). *An evaluation of the applicability of comprehensive auditing in the South African context*. Pretoria: University of Pretoria. PhD thesis.
- Mahdavi, Gh. and Mohammadian, M. (2018). Challenge of Executing Audit Performance in Governmental Operational Organization. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 9 (36), 27-48 (in Persian).
- Mahmoudkhani, M; Ahmadi, R. (2018). Performance Auditing: A Public Sector Approach. *Journal of Accounting and Social Interests*, 8(2), 71-98. doi: 10.22051/ijar.2017.15594.1302. (In Persian).
- Marchi, L. and Bertei, M. (2016). Performance Audit in the Public Sector: What is the contribution to the Performance Management? www.ssrn.com.
- Moharrami, M; Babajani, J. (2017). Determination of financial performance measurement indicators and accounting system capabilities for financial accountability in Tehran Municipality. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 14(55), 1-30. doi: 10.22054/qjma.2018.28756.1738. (In Persian).
- Momeni, M. and Ghayoumi, A. F. (2011). *Statistical Analysis with SPSS*. Ganj Shayegan, 6th publication. (In Persian).
- Morin, J. (2001). Influence of value for money audit on public administrations: Looking beyond appearances. *Financial Accountability and Management*, 17 (2), 99-117.
- Morin. A. (2014). Auditors General's Impact on Administrations: A Pan-Canadian Study (2001-2011). *Managerial Auditing Journal*. 29(5), 395-426.
- Murray, T. J; Pipino, L. L; and Van Gigsh, J. P. (1985). A pilot study of fuzzy set modification of Delphi. *Human Systems Management*, 5(1): 76-80.
- Nacanieli, R. and Kerry, J. (2019). Reputational risk and environmental performance auditing: A study in the Australian commonwealth public sector. *Financial Accountability & Management*, 35(2).
- Nikraves, M. (2020). *A Model for Managerial Overconfidence Assessment and its Applying for Analysis of Earnings Forecasts*. Sheri Anaghiz, S. Faculty of

- Management & Accounting, Allameh Tabataba'i University. (In Persian).
- Pashaeizad, H. (2008). A Glance to Delphi Method. *Journal of Peyk Noor (Humanities)*, 6(2), 63-79. (In Persian).
- Pollitt, C. & Summa, H. (2002). *Performance audit and public management reform*. New York: Oxford University Press, p.1-10.
- Raudla, R. & Taro, K. & Agu, Ch. & Douglas, J. W. (2015). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, DOI 10.1007/s11115-015-0308-0.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013). Performance audit: accountability and usefulness: the case of the auditor general in Norway. *Public Administration*, Vol. 81 No. 3, pp. 680-695.
- Svårdsten, F. (2019). The 'front stage' of substance auditing: A study of how substance auditing is presented in performance audit reports. *Financial Accountability & Management*, Volume 35, Issue 2.
- Trivedi, P. (2016). Performance Management and Accountability for Effective implementation of SDGs, Discussion Paper # 1, *Discussion Paper Series*, Bharti Institute of Public Policy, Indian School of Business, Mohali, India.
- Wu, C. H; & Fang, W. C. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers. *Quality & Quantity*, 45(4), 751-768.
- Yazdanshenas, M. and Imani, H. (2020). Evaluating Performance Audit from the Perspective of Auditors of the Supreme Audit Court of Iran. *Journal of Health Accounting*, Vol. 8, No. 2, Ser. 23, 140-159. (In Persian).



Identification and Ranking the Performance-Based Budgeting Challenges with Emphasis on Cost Accounting System and Accrual based Accounting in The Road Construction Sector in Iran

Seyyed Nader Mousavu¹, Keyhan Azadi^{*2}, Mohammad Reza Vatanparast³

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

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (ka.cpa2012@yahoo.com).

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

Corresponding Author:

Keyhan Azadi

Email: ka.cpa2012@yahoo.com

Received: 2022/01/26

Accepted: 2022/06/24

How to Cite:

Mousavu, S.N; Azadi, K; Reza Vatanparast, M; (2022). Identification and Ranking the Performance-Based Budgeting Challenges with Emphasis on Cost Accounting System and Accrual based Accounting in The Road Construction Sector in Iran, *Governmental Accounting*, 9 (17), 147-168.

ABSTRACT

Subject and Purpose: This Study Aims to Identify and Rank the Importance Degree of Performance-Based Budgeting Challenges With Emphasis on The Role of Cost and Accrual Accounting in The Country's Road Construction Sector.

Research Method: In order to achieve this goal, an attempt was made to analyze the obstacles and challenges by applying the grounded theory method and using a sample of academic experts and experts from the organizations in charge of implementing the performance-based budgeting system. Then, by taking the opinions of the statistical sample of the study regarding the intensity of the impact of each of the challenges extracted through the questionnaire, the importance of these challenges was ranked using the TOPSIS technique.

Research Findings: By implementing the interviews conducted in the Atlas software and combining similar codes, the number of 102 codes was obtained, which was reduced to 32 thematic challenges related to the implementation of the performance-based budgeting system in the road construction sector.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the purpose of the present study, these challenges were classified in three areas: challenges related to the cost accounting system, challenges related to the concept of accrual based accounting system, and other challenges. The results obtained from the application of the TOPSIS technique showed that among the 32 challenges examined, The Challenges Related to the Macro-Economic Environment of The Country and Those Related to Country's Economic and Policy-Making Instability, Were More Important than the Challenges specifically Related to The Country's Road Construction Sector Itself in Establishing Performance-Based Budgeting System.

Keywords: Accrual Accounting, Cost Accounting system, Performance Budgeting, TOPSIS.

JEL Classification: M42.



«مقاله پژوهشی»

شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌های بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد با تاکید بر نقش‌های بهایابی و مبنای حسابداری تعهدی در حوزه راه‌سازی کشور

سیدناذر موسوی^۱، کیهان آزادی^{۲*}، محمدرضا وطن‌پرست^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: این مطالعه به دنبال شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با تاکید بر نقش‌های بهایابی و مبنای حسابداری تعهدی در بخش راه‌سازی کشور خواهد بود.

روش پژوهش: برای دستیابی به این هدف سعی شد تا با به‌کارگیری روش نظریه‌سازی داده‌بنیاد و با استفاده از نمونه‌ای از متخصصان دانشگاهی و متخصصانی از سازمان‌های متولی پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به احصای موانع و چالش‌ها پرداخته شود و سپس با استفاده از گرفتن نظرات نمونه آماری مطالعه در خصوص شدت تاثیرگذاری هر یک از چالش‌های استخراج شده از طریق پرسشنامه، با استفاده از تکنیک تاپسیس به رتبه‌بندی درجه اهمیت این چالش‌ها اقدام شود.

یافته‌های پژوهش: با پیاده‌سازی مصاحبه‌های انجام یافته در نرم‌افزار اطلس و با تلفیق کدهای مشابه، تعداد ۱۰۲ کد به‌دست آمد که در مرحله بعدی به ۳۳ عنوان چالش موضوعی در ارتباط با پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه‌سازی کشور تقلیل یافت.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به هدف مطالعه حاضر، این چالش‌ها در سه حوزه: چالش‌های مرتبط با سیستم بهایابی، چالش‌های مرتبط با مفهوم حسابداری تعهدی و چالش‌های دیگر تحت عنوان سایر چالش‌ها طبقه‌بندی شد. نتایج حاصل از کاربرد تکنیک تاپسیس نشانگر آن بود که از بین ۳۳ چالش مورد بررسی، چالش‌هایی که مربوط به فضای عمومی کشور و التهابات اقتصادی و سیاست‌گذاری کشور می‌شود از نظر نمونه آماری به مراتب نسبت به چالش‌هایی که مختص بخش راه‌سازی کشور بود، از درجه اهمیت بالایی برخوردار بودند.

واژه‌های کلیدی: تاپسیس، حسابداری تعهدی، سیستم بهایابی، نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، طبقه‌بندی موضوعی: M42.

۱. دانشجوی دکترای، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران، (a.cpa2012@yahoo.com)
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

نویسنده مسئول:

کیهان آزادی

رایانامه:

a.cpa2012@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۰۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۰۳

استناد به مقاله:

موسوی، سیدناذر؛ آزادی، کیهان؛ وطن‌پرست، محمدرضا؛ (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌های بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد با تاکید بر نقش‌های بهایابی و مبنای حسابداری تعهدی در حوزه راه‌سازی کشور، حسابداری دولتی، ۹ (۱۷)، ۱۶۸-۱۴۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه^۱

استفاده از بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود.

در سال‌های اخیر سازمان‌های دولتی ایران بنابه الزامات قانونی از قبیل مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه، بند (پ) ماده ۷ قانون برنامه ششم توسعه، ماده ۱۶ قانون خدمات خدمات کشوری و آیین نامه اجرایی آن و نیز قوانین بودجه سالانه و ماده ۱ قانون برنامه و بودجه و بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵، موظف به تهیه و تدوین بودجه‌بندی عملیاتی شده‌اند. ولی در این سال‌ها، روند اجرای این نظام بودجه‌ریزی با کندی روبرو بوده و به نظر می‌رسد که چالش‌های اساسی در پیش‌روی این نوع از نظام بودجه‌ریزی در کشورمان در عمل وجود داشته باشد. در این راستا باباجانی و سهراب استا (۱۳۹۴) معتقدند که در یک ارزیابی کلی می‌توان گفت که باوجود برخی تلاش‌ها در راستای عملیاتی کردن بودجه در نظام مالی کشور، تاکنون نماد عینی، پیدا نکرده است.

در همین راستا این پژوهش با توجه به ضرورت پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد و بهاییابی و نظام حسابداری تعهدی در کشور، به دنبال بررسی مشکلات و چالش‌های حاکم بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد با تأکید بر بهاییابی و سیستم حسابداری تعهدی بوده و از آنجایی که حوزه راه‌سازی جزء اصلی‌ترین بخش‌های عمرانی کشور از نظر بودجه اختصاصی می‌باشد (فوری و همکاران، ۱۴۰۰)، به دنبال این است که عوامل و چالش‌های عملی استقرار نظام بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد و با برجسته کردن نقش بهاییابی و حسابداری تعهدی در حوزه موردی راه‌سازی در ایران را شناسایی و درجه اهمیت هر کدام از آنها را در پیاده‌سازی این نوع از بودجه‌ریزی ارزیابی کند.

اهمیت و ضرورت پژوهش حاضر از آنجا سرچشمه می‌گیرد که به نظر می‌رسد مشکلات اقتصادی عمده‌ای که بیشتر کشورهای در حال توسعه را تهدید می‌کند، به نوع سیاست مالی گرفته‌شده وابسته نیست (کمتر ارتباط دارد)، بلکه به‌نظام کنترلی بودجه‌ریزی حاکم بر تصمیمات گرفته‌شده، بستگی دارد. هدف بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، کمک به گرفتن تصمیمات عقلانی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای قابل‌سنجش است که نتایج قابل‌انتظار (عملکرد) دستگاه اجرایی را در طول زمان منعکس می‌کند (باباجانی و خدا رحمی، ۱۳۹۳). در این راستا در کشور ما نیز نیاز به توسعه روزافزون وظایف و برنامه‌های دولت و ضرورت استقرار یک سیستم اطلاعاتی مؤثر و مفید در مدیریت مالی سازمان‌های دولتی است. با توجه به ارتباط مستقیم مدیریت مالی سازمان‌های دولتی با بودجه

امروزه اقتصادهای بازارهای نوظهور، با چالش‌های بزرگی در زمینه ضرورت اصلاح (تعدیل) سازمانی برای فعالیت در محیط به‌شدت بازار محور و جهانی روبرو هستند. یکی از مهم‌ترین این تغییرات سازمانی، تجدید ساختار بودجه‌بندی است (شیک^۲، ۲۰۰۳). با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل سستی مخارج اهمیت خود را از دست داده و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع عمومی مطرح شده است که این امر موجب توجه دولت‌ها به کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن منابع دولت به عبارتی مدیریت مالی دولت، شده است (محمدی پور و احمدی، ۱۳۹۲). در نظام بودجه‌ریزی سنتی، بودجه به طور بسیار تفصیلی تهیه و این امر موجب دقت بیشتر در تهیه بودجه می‌شود اما بسیاری از فرضیه‌های این نظام در دوران کنونی، با توجه به جهت‌گیری‌های صنایع به تشکیل زنجیره‌های یکپارچه، پرسش برانگیز است. بر این اساس یکی از ضعف‌های اساسی، نبود تناسب بین سطح فعالیت با بودجه اختصاص داده شده به هر واحد محصول یا خدمت است. شاید بتوان اینگونه اظهار داشت که مهمترین انتظار از بودجه، افزایش بهره‌وری است. دولت می‌کوشد با ارائه الگوی بودجه‌ریزی مناسب، بتواند کارایی و اثربخشی را در بدنه اجرایی خود افزایش دهد. افزون بر این، ابزار اصلی حفظ قدرت در دولت، تمرکز بر بودجه‌ریزی است (مرادی و ولی پور، ۱۳۹۱). روبرویی با این شرایط نه تنها نیاز به بهبود روش‌ها و رویه‌های بودجه‌ریزی موجود را آشکار ساخته، بلکه بعد جدیدی را به تصمیم‌گیری در سیستم مدیریت و مدیریت مالی دولتی افزوده و سیستم بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد را مطرح ساخته است. در این راستا با افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد، دولت‌ها به رویکردهای نوین مدیریتی، از جمله تغییر نظام‌های بودجه‌ریزی خود به نظام‌های عملکرد محور روی آورده‌اند (محمدی پور و احمدی، ۱۳۹۲).

با توجه به مطالب بالا، بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، باوجود برتری‌هایی که دارد در مراحل مختلف مستلزم اقدام‌های پیچیده در ابعاد فنی و سیاسی است. افزون بر این که سیستم حسابداری تعهدی و نظام مدیریت باید هماهنگ با فرایند بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، دچار تحول شوند، توافق و هماهنگی در سطوح مختلف قوه مجریه با قوه مقننه از الزامات اصلی موفقیت بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد محسوب می‌شود. از آنجایی که تخصیص هدفمند اعتبار به فعالیت‌های هر دستگاه اجرایی می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم سازد،

(ملک‌الساداتی و همکاران، ۱۳۹۳) که مجموعه این شرایط لزوم انجام مطالعه در خصوص احصای چالش‌ها و موانع بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد در حوزه راه‌سازی که بخشی از حوزه عمرانی کشور به شمار می‌رود را بیش از پیش نمایان و با اهمیت می‌سازد. از این رو مهمترین تمایز مطالعه حاضر، استفاده از مدل الماس به عنوان مدل نخستین پژوهش و رسیدن به مدلی جامع‌تر در حوزه تخصصی راه‌سازی از مسیر به‌کارگیری تکنیک داده‌بنیاد (که از نظر آماری با هدف تکمیل مدل‌های جاری و ارائه مدل‌های کاربردی‌تر و بومی معرفی شده است) خواهد بود. دومین زمینه تمایز مطالعه حاضر با مطالعات قبلی، مطالعه همزمان دو مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی خواهد بود. سومین زمینه تمایز مطالعه حاضر، تمرکز آن به حوزه راه‌سازی خواهد بود که چنانچه در بخش ضرورت انجام مطالعه بیان شد، این بخش که زیرمجموعه‌ای از بخش عمرانی کشور در نظر گرفته می‌شود، همواره یکی از مهمترین محل‌های مصرف بودجه عمومی کشور بوده‌اند و تاجایی که پژوهشگر جستجو کرده است، هیچ‌گونه مطالعه مشابه داخلی در این زمینه انجام نشده است. پس با توجه به موارد بالا پرسش اصلی پژوهش حاضر این بوده است که موانع و چالش‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد در حوزه راه‌سازی کدام‌ها هستند و درجه اهمیت هر کدام از آنها چیست؟ و برای پاسخ به پرسش پژوهش، مطالعه دو هدف کلی الف- شناسایی چالش‌ها و محدودیت‌های عملی حاکم بر استقرار نظام بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد در حوزه راه‌سازی بر اساس فرآیندهای گفته شده در مدل الماس؛ ب- بررسی درجه اهمیت هر کدام از چالش‌های استخراج شده بر استقرار نظام بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد در حوزه راه‌سازی را دنبال کرده است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

باباجانی و خدارحمی (۱۳۹۳)، معتقدند که تخصیص هدفمند منابع به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی چگونگی توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم می‌سازد، استفاده از بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود. با توجه به حرکت رو به رشد اصلاحات در ارائه خدمات بخش دولتی، اصلاح روند بودجه‌ریزی با تکیه بر هماهنگی‌های فرا بخشی و درون بخشی از جمله اهداف نهاد برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه به شمار می‌رود و این امر تنها در سایه تعامل و ایجاد زبان مشترک برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی در فرآیند تدوین بودجه فراهم خواهد شد.

در حقیقت نظام بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، رویکردی است که رابطه بین بودجه و عملکرد مورد انتظار را بررسی و کارایی بودجه را در دستیابی به عملکرد تعیین شده برای آن

مصوب سالانه دولت و اهمیت کنترل بودجه‌ای در حسابداری دولتی، جهت‌گیری هدف‌های دولت در بعد اقتصادی با توجه به ارتقای کیفیت ارائه خدمات به مردم، استفاده بهینه از منابع و ظرفیت‌های موجود، افزایش انگیزه کارکنان و مدیران و اعطای اختیارات لازم به آنان دارای اهمیت است (رئیزی، ۱۳۸۲). بنابراین لازم است با توجه به حرکت جدی دولت به سمت آزادسازی اقتصادی و ایجاد بازارهای رقابت، توجه به هزینه‌ها و چگونگی تهیه بودجه و عملیاتی‌تر شدن آن، هر چه بیشتر موردتوجه قرار گیرد. از طرفی پیش‌نیاز بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد استقرار سیستم حسابداری تعهدی است و دلیل اینکه در ایران دولت‌ها موفق به اجرای بودجه‌ریزی صحیح نمی‌شوند، آماده نبودن مقدمات است تا وقتی نتوانیم قیمت تمام‌شده پروژه‌های راه‌سازی را محاسبه کنیم، تهیه بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد نیز امکان‌پذیر نخواهد بود و محاسبه قیمت تمام‌شده تنها با سیستم تعهدی امکان‌پذیر است، بنابراین بررسی موانع و چالش‌های موجود در حوزه استقرار این نظام جامع بودجه‌ریزی و همچنین تغییر مبنای حسابداری از روش نقدی به تعهدی، مطابق قوانین و تبصره‌های قوانین بودجه سنواری و بخشنامه‌های ارائه‌شده در سال‌های اخیر، جزء تأکیدات اصلی دولت در این حوزه است. از این رو برای تخصیص بهینه منابع موجود و محدود کشور، کارآمدی هرچه بیشتر مدیران بخش عمومی کشور لازم است که اهتمام ویژه‌ای برای بررسی موانع و چالش‌های پیاده‌سازی بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد در بخش عمومی کشور صورت پذیرد.

از نگاهی دیگر به‌نظر می‌رسد که اجرای طرح‌های عمرانی کشور باوجود جذب بخش قابل ملاحظه‌ای از منابع بودجه‌ای، چندان موفقیت‌آمیز نبوده است. بیشتر طرح‌های عمرانی کشور در حال حاضر با مشکل طولانی شدن مدت اجرا و افزایش هزینه تمام شده روبرو هستند که طولانی شدن مدت اجرای آنها به معنای معطل ماندن منابع مالی و فیزیکی کشور به‌صورت طرح‌های نیمه‌تمام و افزایش هزینه تمام شده آنهاست (حکیمیان، ۱۳۸۲).

کمابیش عدم دسترسی به‌موقع و کافی به منابع مالی، مهمترین علتی است که در تحلیل ریشه‌های این ناکارایی گفته می‌شود. اما کارشناسان وابسته در کنار محدودیت‌های مالی، عواملی از جمله عدم حصول اطمینان از تامین منابع مالی موردنیاز اجرای طرح یا پروژه در زمان تصویب، ابهام در چگونگی تصویب و نیز مرجع تصویب‌کننده طرح‌ها و عدم التزام به قانون بودجه در تهیه و اجرای پروژه‌های عمرانی را از اهم مشکلات این زمینه عنوان می‌کنند که تا حدودی هریک از عوامل بالا ناکارایی در اجرای طرح‌های عمرانی را به جنبه‌ای خاص از رفتار بازیگران فرآیند بودجه‌ریزی نسبت می‌دهند

مالی دولت، نهادینه کردن و گسترش فرهنگ پذیرش هر یک از گام‌های بالا در سطوح مختلف مدیران، کارمندان و حتی شهروندان جامعه و نمایندگان آنها در قوه مقننه، آموزش و تربیت نیروهای متخصص در سازمانها، استقرار نرم‌افزارهای مالی جامع به ویژه فراهم کردن داده‌های لازم برای اجرای هزینه‌یابی نوین و موثر، همگی از جمله شاخص‌های کلیدی هستند که می‌توانیم با تحقق آنها، پاسخگویی شفاف‌تر و کارآمدتر از جانب دولت و مسئولان را شاهد باشیم (آذر و همکاران، ۱۳۹۴).

بسیاری از دولت‌ها فرآیند تغییر مبنای حسابداری نقدی به تعهدی را به عنوان بخشی از دستور کار مدیریت نوین بخش عمومی مدنظر قرار داده و روش تعهدی را به عنوان راهکاری برای دستیابی به یک بخش عمومی با رویکرد شبه تجاری و استوار بر عملکرد به شمار می‌آورند (وکیلی فرد و نظری، ۱۳۹۱). بنابراین تدوین و اجرای بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد در دستگاه‌های دولتی، مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت هاست. کردستانی و ایرانشاهی (۱۳۸۸) معتقدند که تدوین و اجرای بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد در دستگاه‌های دولتی، مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت هاست. در بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد افزون بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های وابسته، بر اساس روش‌های حسابداری بهای تمام‌شده محاسبه و تعیین می‌شود که این امر نیاز به حسابداری تعهدی را بیشتر می‌کند. منطق زیربنای تغییرها، این است که سیستم حسابداری سنتی تأکید اندکی بر رعایت محدودیت‌های خرج کردن و مسئولیت‌پذیری در برابر جریان‌های نقدی و مانده‌ها دارد. طرح سنجش عملکرد، شامل خروجی، اثربخشی و نتایج فعالیت‌هاست و با بررسی تعهدهای درازمدت و کل وضعیت مالی، مدیران را در خصوص هزینه‌یابی کامل مسئولیت عملیات می‌داند. اطلاعات تعهدی، برای بررسی دقیق هزینه‌یابی کامل، خدمات و شاخص اثربخشی عملکرد برنامه‌ریزی‌شده، نگهداری می‌شوند. این استدلال اهمیت خاصی برای حامیان این اصلاحات داشته است که حسابداری تعهدی، دید دقیق‌تری از خدمات دولت ارائه می‌کند. گفته می‌شود دولت با استفاده از حسابداری نقدی قادر است نسبت به بخش خصوصی خدمات ارزان‌تری ارائه دهد، زیرا هزینه‌های غیر نقدی مانند استهلاک را حذف می‌کند. بدین ترتیب این واقعیت نادیده گرفته می‌شود که تفاوت بین ارقام حسابداری بر پایه نقدی و تعهدی، تنها زمان است، بنابراین در

می‌بیند(هارانتو، ۲۰۱۸). بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، سیستمی از بودجه‌ریزی است که ارائه‌دهنده منابع موردنیاز برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت است. در واقع هدف غایی بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، کمک به گرفتن تصمیم‌های عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع بر اساس پیامدهای قابل‌سنجش است (بدیعی و همکاران، ۱۳۹۴). این سیستم بودجه‌ریزی به‌طور مطلوب برنامه‌ها را به نتایج پیوند می‌دهد. از مهم‌ترین ارکان این روش بودجه‌ریزی می‌توان به برنامه‌ریزی راهبردی، محاسبه قیمت تمام‌شده و ارزیابی عملکرد اشاره کرد (اندروز، ۲۰۰۴). به عبارت دیگر بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد نوعی سیستم برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید می‌کند. در چارچوب بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخصی تحت عنوان شاخص‌های عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه دستیابی به نتایج، از اختیار بیشتری برخوردارند. از طرف دیگر، در چارچوب چنین شیوه‌ای، مشارکت سیاست‌گذاران، مدیران و حتی شهروندان در قالب برنامه‌های راهبردی، اولویت‌های هزینه‌ای و ارزیابی عملکرد انجام می‌شود. شناسایی ارتباط میان برنامه‌ریزی راهبردی و تخصیص منابع، با توجه به افق‌های بلندمدت، از اهداف دیگر بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد شمرده می‌شود (بدیعی و همکاران، ۱۳۹۴).

پژوهش‌هایی که در زمینه بهای تمام شده خدمات دولتی و بودجه بندی عملیاتی صورت گرفته است، همگی بر این نظریه صحت می‌گذارند که برای تعیین بهای تمام شده خدمات در بخش عمومی، نیازمند به یک سیستم اطلاعاتی حسابداری کارا، دقیق و کامل هستیم و مبنای حسابداری تعهدی با ثبت به موقع هزینه‌ها، درآمدها، دارایی‌ها و بدهی‌ها و گزارشگری مربوط و به موقع در مورد وضعیت مالی سازمان‌های دولتی، زمینه‌های لازم برای تحقق اهداف گفته شده را فراهم می‌کند (ذبیح اله نژاد، ۱۳۹۸). ضمن اینکه با محاسبه دقیق بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها، زمینه برای استقرار بودجه بندی عملیاتی در سطح ارگانهای دولتی فراهم می‌شود و در واقع می‌توان گفت یک پیوند ناگسستنی بین هر یک از گام‌های حسابداری تعهدی، بهای تمام شده خدمات و بودجه‌بندی عملیاتی برقرار است. آنچه را که در راه رسیدن به این هدف غایی دارای اهمیت فراوان است، توجه دولتمردان به موضوعاتی از قبیل برخورداری از برنامه ریزی دقیق و بلندمدت، استفاده از تجارب کشورهای موفق در زمینه بودجه بندی عملیاتی، تغییر در ساختار و بدنه

عملیاتی، قوانین و مقررات موجود و استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در مراتب بعدی قرار گرفتند.

باباجانی و خدا رحمی (۱۳۹۳)، معتقدند که تخصیص هدفمند منابع به فعالیت‌های هر سازمان می‌تواند ضمن شفاف‌سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه‌ها را فراهم سازد، بنابراین استفاده از بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود. با توجه به حرکت رو به رشد اصلاحات در ارائه خدمات بخش دولتی، اصلاح روند بودجه‌ریزی با تکیه بر هماهنگی‌های فرابخشی و درون‌بخشی از جمله اهداف نهاد برنامه‌ریزی منابع مالی و بودجه به شمار می‌رود و این امر تنها در سایه تعامل و ایجاد زبان مشترک برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی در فرایند تدوین بودجه میسر خواهد شد.

مهدوی (۱۳۹۳) در مطالعه خود نتیجه می‌گیرد که پژوهش‌هایی که در زمینه بهای تمام شده خدمات دولتی و بودجه بندی عملیاتی صورت گرفته است، همگی بر این نظریه صحه می‌گذارند که برای تعیین بهای تمام شده خدمات در بخش عمومی نیازمند به یک سیستم اطلاعاتی حسابداری کارا، دقیق و کامل هستیم و مبنای حسابداری تعهدی با ثبت به موقع هزینه‌ها، درآمدها، دارایی‌ها و بدهی‌ها و گزارشگری مربوط و به موقع در مورد وضعیت مالی سازمان‌های دولتی، زمینه‌های لازم برای تحقق اهداف یادشده را فراهم می‌کند. ضمن اینکه با محاسبه دقیق بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها زمینه برای استقرار بودجه بندی عملیاتی در سطح ارگانهای دولتی فراهم می‌شود و در واقع می‌توان گفت یک پیوند ناگسستنی بین هر یک از گامهای حسابداری تعهدی، بهای تمام شده خدمات و بودجه بندی عملیاتی برقرار است. آنچه را که در راه رسیدن به این هدف غایی دارای اهمیت فراوان است، توجه دولتمردان به موضوعاتی از قبیل برخورداری از برنامه ریزی دقیق و بلندمدت، استفاده از تجارب کشورهای موفق در زمینه بودجه بندی عملیاتی، تغییر در ساختار و بدنه مالی دولت، نهادینه کردن و گسترش فرهنگ پذیرش هر یک از گامهای بالا در سطوح مختلف مدیران، کارمندان و حتی شهروندان جامعه و نمایندگان آنها در قوه مقننه، آموزش و تربیت نیروهای متخصص در سازمانها، استقرار نرم افزارهای مالی جامع به ویژه فراهم کردن داده‌های لازم برای اجرای هزینه‌یابی نوین و موثر، همگی از جمله شاخص‌های کلیدی هستند که می‌توانیم با تحقق آنها پاسخگویی شفاف تر و کارآمدتر از جانب دولت و مسئولان را شاهد باشیم.

زمان به نسبت طولانی، نمی‌توان به‌طور منطقی انتظار داشت که تفاوت انباشته بااهمیتی میان هزینه‌های گزارش شده توسط دو مینا وجود داشته باشد (محمدی پور و احمدی، ۱۳۹۲). تغییر از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی در تمام سطوح دولت و در یک مرحله، کار بسیار عظیمی است که بر اساس تجربه برخی کشورها مانند استرالیا و نیوزیلند (ابتدا در سطح دولت‌های محلی، سپس در سطح ایالت‌ها و در نهایت دولت مرکزی)، این کار در چند مرحله، ابتدا در سطح سازمان‌های دولتی کوچک و در صورت موفق بودن در سطح کل دولت، اجرا شده است (فدراسیون حسابداران آسیای جنوبی، ۲۰۰۶).

پیشینه تجربی پژوهش

کردستانی و ایرانشاهی (۱۳۸۸)، معتقدند که تدوین و اجرای بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد در دستگاه‌های دولتی، مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی به‌منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌هاست. در بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد افزون بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های وابسته بر اساس روش‌های حسابداری بهای تمام‌شده محاسبه و تعیین می‌شود که این امر نیاز به حسابداری تعهدی را بیشتر می‌کند.

کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۸)، هدف از مطالعه خود را بررسی چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر پایه حسابداری تعهدی (باتاکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران بیان می‌کنند که در این خصوص پنج عامل: عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روشهای حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی مورد بررسی قرار گرفت. گردآوری اطلاعات با استفاده از اطلاعات ثانویه، در قالب پرسش نامه پنج گزینه‌ای صورت پذیرفت. جامعه آماری شامل ۱۲۲ نفر از ذی‌حسابان و معاونین آن‌ها و حسابرسان اداره کل نظارت بر ذی‌حسابان وزارت امور اقتصاد و دارایی است که با فنون آماری مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد که هر پنج عامل بررسی شده از موانع اجرای حسابداری بر پایه تعهدی در بخش دولتی است. همچنین لازم است بیان شود که متغیر عدم اجرای حسابرسی عملکرد در اولویت اول و عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی

خروجی پروژه‌ها، گردآوری داده‌ها جهت ارزیابی و انتخاب معیارهای مناسب برای سنجش پروژه‌ها، ب. حمایت سیاست‌گذار و ج. حمایت عملیاتی متولی تعیین شده برای این نوع از نظام بودجه‌ریزی از پیشبرد طرح‌ها بوده است. مطالعاتی نیز وجود دارند که پیش‌نیازهای استقرار نظام بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد را بررسی کرده‌اند. به عنوان مثال فدراسیون حسابداران آسیای جنوبی (۲۰۰۶) در گزارش خود خاطر نشان می‌کند که گذر از سیستم حسابداری نقدی به تعهدی در تمام سطوح دولت و در یک مرحله در سالیان اخیر، کار بسیار عظیمی است که بر اساس تجربه برخی کشورها مانند استرالیا و نیوزیلند (ابتدا در سطح دولت‌های محلی، سپس در سطح ایالت‌ها و در نهایت دولت مرکزی)، در چند مرحله، ابتدا در سطح سازمان‌های دولتی کوچک و در صورت موفق بودن در سطح کل دولت، اجرا شده است. همچنین برخی دیگر از مطالعات در خصوص نتایج حاصل از استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاکید می‌کنند که اگرچه بودجه‌ریزی سنتی به ما نشان می‌دهد که منابع مالی در کجا هزینه شده است، اما در خصوص نتایج یا نتیجه این هزینه کرد چیزی نشان نمی‌دهد، در حالی که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در فرم پیشرفته خود انتظار می‌رود که این شکاف را مرتفع سازد. از طریق این نظام بودجه‌ریزی گزارش دولت‌ها از نظر قابلیت حساسی و شفافیت و همچنین ترویج فرهنگ عملکرد بسیار موفق‌تر بوده است (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۱۸).

نمک و ورایز (۲۰۱۹)، معتقدند که از نظر تئوری، بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد برتری‌هایی دارد. از این راه می‌توان کارایی دولت‌ها در رسیدن به برنامه‌های راهبردی‌شان را ارزیابی کرد. از این طریق تصمیم‌گیری برای تخصیص منابع مالی بر پایه عملکرد واقعی بهبود می‌یابد و سرانجام اینکه کارایی مدیران با معرفی یک ابزار حسابداری شبه‌سازی می‌شود. نظام بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، رویکردی است که رابطه بین بودجه و عملکرد مورد انتظار را بررسی و کارایی بودجه را در دستیابی به عملکرد تعیین شده برای آن می‌بیند (هارتانتو، ۲۰۱۸). بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد موجب افزایش کارایی و اثربخشی بودجه می‌شود.

مطالعات دیگری نیز به مشکلات پیش‌روی استقرار این نظام مالی اشاره کرده‌اند. به‌عنوان مثال گوروسی و همکاران (۲۰۱۶) و ون هلدن و ریچارد (۲۰۱۶)، نشان می‌دهند که در این راه دولت‌ها با مشکلات اساسی نیز روبرو بوده‌اند. یکی از

مهرتک و همکاران (۱۳۹۵) در مطالعه خود مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی با ۱۴ تن از استادان دانشگاه‌های پیام نور، علوم پزشکی تبریز، تهران، ایران و نیز مدیران وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی انجام دادند. نویسندگان برای مدیریت داده‌ها و استخراج کدها، از نرم افزار تحلیل کیفی مکس کیودا و برای استخراج کدها از روش استقرایی و قیاسی، استفاده کردند. یافته‌ها نشانگر موانع بودجه‌ریزی عملیاتی در قالب سه طبقه عوامل محیطی و انسانی و سازمانی داشت. همچنین بیان شد که داشتن درک عمیق و استوار بر شواهد از موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند مدیران و سیاستگذاران را در برنامه ریزی دقیق، عالمانه و اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی یاری کند. استقرار موفق بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی توجه به زیرساخت‌های محیطی، انسانی و سازمانی ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است.

کلانتری و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهش خود تاکید می‌کنند که یکی از اهداف به‌کارگیری روش بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد، محاسبه بهای تمام‌شده خدمات ارائه‌شده است، برای محاسبه بهای تمام‌شده نیاز به وجود هزینه‌های تحقق یافته در یک دوره مالی است که با استفاده از مبنای حسابداری تعهدی امکان انعکاس کامل هزینه‌ها و درآمدها در یک دوره مالی فراهم می‌شود. از آنجاکه محاسبه بهای تمام‌شده تنها با استفاده از سیستم حسابداری تعهدی امکان‌پذیر است، باید قبل از اجرای روش بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد نسبت به اجرای روش تعهدی اطمینان حاصل کرد. استفاده از بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد به عنوان مبنایی برای پاسخگویی بیشتر با تلفیق آن با حسابداری تعهدی در برابر استفاده از منابع سازمان را فراهم می‌کند.

رابینسون و برامبی (۲۰۰۵)، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را فرآیند یا مکانیزمی می‌دانند که در طول آن ارتباط بین منابع مالی اختصاص داده شده به نهاد عمومی با خروجی آنها از مسیر تصمیم‌گیری تخصیص منابع با داده‌های عملکردی آنها قوی‌تر می‌شود. همچنین پوسنر و فانتون (۲۰۰۷)، معتقدند که بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد موجب تغییر در ساختار بودجه‌ریزی و فرآیند آن می‌شود و فرآیند تصویب آن از زمان پیشنهاد توسط دولت تا تصویب در مجلس قانونگذاری را تسریع می‌کند و باعث بهبود گزارش دهی از سوی بخش عمومی به مردم می‌شود. آنها معتقدند عواملی که باعث موفقیت بیشتر این نوع از بودجه‌ریزی می‌شوند: الف. کیفیت معیارهای ارزیابی از قبیل نحوه سنجش

پژوهش) بوده است که برپایه روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب شده‌اند. جدول زیر آمار توصیفی نمونه آماری پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. آمار توصیفی نمونه آماری مطالعه

نمونه آماری برای تایید الگوی نهایی	تحصیلات		جنسیت		نمونه آماري	حوزه‌های آماري
	دکتر	کارشناس ارشد	مرد	زن		
۳ نفر	۲ نفر	۳ نفر	۳ مرد	۲ زن	۵ نفر	سازمان برنامه و بودجه
	۳ نفر	۳ نفر	۲ مرد	۳ زن		
۳ نفر	۳ نفر	۳ نفر	۷ مرد	۰ زن	۷ نفر	دیوان محاسبات کشور
	۴ نفر	۳ نفر	۰ مرد	۴ زن		
۲ نفر	۲ نفر	۲ نفر	۴ مرد	۰ زن	۴ نفر	وزارت راه و شهرسازی
	۲ نفر	۲ نفر	۰ مرد	۴ زن		
۲ نفر	۴ نفر	۰ نفر	۳ مرد	۱ زن	۴ نفر	استادان دانشگاهی
	۰ نفر	۰ نفر	۰ مرد	۰ زن		
۱۰ نفر	۲۰ نفر					مجموع نمونه آماري

منبع: یافته‌های پژوهش

برپایه داده‌های جدول بالا مشاهده می‌شود که از ۲۰ نفر نمونه آماری مطالعه، ۵ نفر (۲۵ درصد) از سازمان برنامه و بودجه کشور، ۷ نفر (۳۵ درصد) از دیوان محاسبات کشور، ۴ نفر (۲۰ درصد) از وزارت راه و شهرسازی و تعداد ۴ نفر (۲۰ درصد) نیز از استادان دانشگاهی متخصص در حوزه بودجه‌ریزی بوده‌اند. همچنین مشاهده می‌شود که در بین نمونه آماری ۱۷ نفر با جنسیت مرد (۸۵ درصد) و ۳ نفر (۱۵ درصد) نیز زن بوده‌اند. از بین نمونه آماری پژوهش ۱۱ نفر (۵۵ درصد) دارای مدرک تحصیلی دکتری تخصصی و ۹ نفر (۴۵ درصد) نیز دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد بوده‌اند.

در این مطالعه با استفاده از روش مصاحبه نیمه ساختاریافته سعی شد تا مولفه‌های استخراج شده از ادبیات نظری به صورت حضوری با مصاحبه‌شوندگان مورد بحث و بررسی قرار گرفت و موانع و چالش‌های موجود در مسیر پیاده‌سازی این نظام مالی در کشور غربالگری شد و به جوانب بومی این چالش‌ها در بخش راه‌سازی کشور توجه بیشتری صورت پذیرفت. همچنان که پیشتر بیان شد در این مرحله از روش گراندد تئوری با نسخه استراوس و کوربین^۱ (۱۹۹۸) که با تحلیلی سیستماتیک به

این مشکلات جدی در دسترس بودن داده‌های برخط، مناسب و معتبر برای تصمیم‌گیران وابسته به بودجه‌ریزی بوده است و به نظر می‌رسد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بدون استقرار یک سیستم ارزیابی عملکرد واقعی و برخط نمی‌تواند عملیاتی شود.

در همین راستا این پژوهش با توجه به ضرورت پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی به ارائه مدلی جامع برای شناسایی موانع و چالش‌های استقرار بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد با تاکید بر نقش‌های بهایابی و حسابداری تعهدی در بخش عمومی بوده و از آنجایی که حوزه راه‌سازی جزء اصلی‌ترین بخش‌های عمرانی کشور از نظر بودجه اختصاصی است، به دنبال این است که عوامل تاثیرگذار عملی استقرار نظام بودجه‌ریزی بر پایه عملکرد (با برجسته کردن نقش بهایابی و حسابداری تعهدی در حوزه موردی راه‌سازی در ایران) را شناسایی و درجه اهمیت هرکدام از آنها را در پیاده‌سازی این نوع از بودجه‌ریزی ارزیابی کند.

روش شناسی پژوهش

برای رسیدن به اهداف پژوهش حاضر که از نظر نوع پژوهش، جزء پژوهش‌های توصیفی - کمی بوده و از نظر هدف، کاربردی شمرده می‌شود، ابتدا چارچوب‌های نظری چالش‌های نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به صورت اجمالی مورد مطالعه قرار گرفته، سپس با توجه به سه فرآیند گفته شده در مدل الماس (شامل مرحله برنامه ریزی، مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مرحله مدیریت عملکرد)، چالش‌های مرتبط با مفاهیم بهایابی و حسابداری تعهدی را مدنظر قرار داده است. شایان یادآوری است بازه زمانی مطالعه یک بازه زمانی سه ماهه (بهار ۱۴۰۰) را شامل شده و نمونه آماری پژوهش حاضر نیز شامل استادان خبره دانشگاه و صاحب‌نظر در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، مسئولان و کارشناسان خبره سازمان برنامه و بودجه کشور به‌عنوان سازمان اصلی متولی پیاده‌سازی مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور، مسئولان و کارشناسان خبره دیوان محاسبات کشور و همچنین کارشناسان خبره وزارت راه و شهرسازی کشور و متخصص در حوزه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، رویهمرفته در حدود ۲۰ نفر (شامل ۱۵ نفر مشارکت‌کننده در انجام مصاحبه‌ها و ۵ نفر خارج از گروه مصاحبه‌شونده برای بازبینی و تایید نهایی الگوی مستخرج

پیامدهای حاصل از استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور در بخش سوم بود.

به‌صورت جزئی‌تر، بخش اول پرسشنامه شامل ۳۲ چالش استخراج شده از فرآیند مصاحبه‌های مطالعه بود که در سه سطح متفاوت چالش‌های مربوط به مرحله برنامه‌ریزی، چالش‌های مربوط به مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و چالش‌های مربوط به مرحله مدیریت عملکرد در مدل الماس طبقه‌بندی شده بود. هرسه مرحله گفته شده نیز شامل چالش‌هایی در سه حوزه سیستم بهایی، حسابداری تعهدی و سایر چالش‌های دیگر به شرح مدل معرفی شده مطالعه در بخش قبلی است.

بخش دوم پرسشنامه شامل ۱۳ راهکار استخراج شده در طی فرآیند مصاحبه مطالعه بود که از نمونه آماری خواسته شد تا درجه اهمیت هر کدام از راهکارهای بالا را در چیرگی بر چالش‌های بیان شده در بخش اول پرسشنامه و اثرگذاری بر پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه‌سازی کشور ارزیابی کند. بخش سوم پرسشنامه نیز ۷ پیامد استخراج شده در طی فرآیند مصاحبه مطالعه را شامل می‌شود و از نمونه آماری خواسته شد که با فرض استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه‌سازی کشور، نظرشان را در خصوص پیامدهای گفته شده در قالب پاسخ طیف لیکرتی ۵ گزینه‌ای از بین گزینه‌های «مخالقم، تا حدودی مخالفم، نظری ندارم، تا حدودی موافقم و موافقم» اظهار کنند.

بررسی پایایی پرسشنامه

برای بررسی پایایی نتایج پرسشنامه نیز از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. جدول زیر این ضریب را برای هر سه بخش پرسشنامه به‌صورت مجزا و برای کل پرسش‌های پرسشنامه در حالت کلی نشان می‌دهد. شایان یادآوری است که برای تفسیر این ضریب تا حدودی مقادیر بالاتر از ۰/۷ را قابل قبول برای پایایی پرسشنامه می‌داند.

جدول ۲. نتایج بررسی پایایی پرسشنامه

ابعاد پرسشنامه	تعداد پرسشها	ضریب آلفای کرونباخ
بخش اول: چالش‌ها	۳۲ پرسش	۰/۹۶
بخش دوم: راهکارها	۱۳ پرسش	۰/۸۸
بخش سوم: پیامدها	۷ پرسش	۰/۷۵
کل پرسشنامه:		۰/۹۵

آمار توصیفی مربوط به ابعاد مورد سنجش در پرسشنامه
با توجه به اینکه در این پرسشنامه از جواب‌های ۵ گزینه‌ای طیف لیکرت استفاده شده است، شایان یادآوری است که در ابتدا

کشف فرآیندهای نهفته در پس‌تعاملات اجتماعی تأکید دارد، به‌عنوان روش مناسب برای مطالعه، استفاده شد. شایان یادآوری است که نتیجه این بخش، استخراج ۳۲ عنوان چالش بود که در مرحله دوم در ۳ طبقه جداگانه به تفکیک چالش‌های در پیوند با سیستم بهایی، چالش‌های در پیوند با حسابداری تعهدی و سایر چالش‌ها و در مرحله سوم نیز این طبقات در سه مرحله پیوسته با استقرار نظام بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد بر مبنای مدل الماس یعنی مرحله برنامه‌ریزی، مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مرحله مدیریت عملکرد طبقه‌بندی شد. سپس با توجه به این چالش‌ها، پرسشنامه مطالعه شکل گرفت.

بعد از تدوین پرسشنامه که در قالب پرسشنامه ۵ گزینه‌ای طیف لیکرتی تهیه شد، نسخه‌ای از پرسشنامه در اختیار نمونه آماری قرار گرفت تا روایی پرسش‌ها تایید شود. بعد از اعمال اصلاحاتی جزئی در تعدادی از پرسش‌ها، در مرحله دو پرسشنامه برای تکمیل در اختیار نمونه دوم آماری که شامل ۵۰ نفر از کارشناسان متخصص در مباحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از حوزه‌های دانشگاهی، سازمان برنامه و بودجه، دیوان محاسبات و وزارت راه و شهرسازی بودند، قرار گرفت تا شدت و درجه اهمیت اثرگذاری هر کدام از چالش‌های استخراج شده در بخش راه‌سازی کشور مورد نظرخواهی قرار گیرد.

بعد از تکمیل پرسشنامه‌ها، تجزیه و تحلیل اطلاعات آن در دو مرحله با استفاده از نرم‌افزارهای Stata و Excell مورد پایش قرار گرفت. در مرحله اول با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی، سعی شد تا ضمن استخراج بارهای عاملی چالش‌های استخراج شده در توضیح متغیرهای مکنون (استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد) تأییدی بر دسته‌بندی مولفه‌ها در قالب سه مرحله مدل الماس نیز صورت گیرد. در مرحله دوم نیز سعی شد تا با استفاده از تکنیک تاپسیس به رتبه‌بندی، درجه اثرگذاری هر کدام از چالش‌های شناسایی شده بر استقرار این نظام مالی در بخش راه‌سازی کشور اقدام شود.

ویژگی‌های پرسشنامه طراحی شده

برای گرفتن نظر خبرگان غیرمشارکت کننده در مصاحبه، پرسشنامه‌ای در ۳ بخش مورد طراحی قرار گرفت که شامل گرفتن نظرهای نمونه آماری در مورد شدت اثرگذاری چالش‌های استخراج شده در طیف ۵ گزینه‌ای لیکرتی شامل خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد در بخش اول، گرفتن نظرهای نمونه آماری در مورد شدت اثرگذاری (طیف ۵ گزینه‌ای لیکرتی) راهکارهای استخراج شده در غلبه بر چالش‌های بیان شده در بالا در بخش دوم و سرانجام گرفتن نظرهای نمونه آماری (طیف ۵ گزینه‌ای لیکرتی) در مورد

نحوه ارزش گذاری مرتبط با هر کدام از گزینه‌های موجود مورد معرفی قرار گیرد. جدول زیر نحوه ارزش گذاری مرتبط با هر کدام از جواب‌های پرسشنامه را نشان می‌دهد:

جدول ۳. مکانیزم تبدیل جواب‌های کیفی به ارزش گذاری کمی در این مطالعه

گزینه انتخابی	بسیار کم	کم	متوسط	زیاد	بسیار زیاد
ارزش گذاری کمی	۱	۲	۳	۴	۵

در ادامه با توجه به گرفتن پاسخ برای پرسش‌های پرسشنامه از نمونه آماری ثانویه مطالعه که شامل ۵۰ متخصص در مباحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از حوزه‌های دانشگاهی، سازمان برنامه و بودجه، دیوان محاسبات و وزارت راه و شهرسازی بودند، به معرفی آمار توصیفی مربوط به جزییات پرسشنامه پرداخته می‌شود. جدول زیر پرسش‌های وابسته در هر زیربخش به همراه آمار توصیفی مربوط به هر کدام از آنها را نشان می‌دهد:

جدول ۴. آمار توصیفی مرتبط با زیربخش‌های مورد سنجش در پرسشنامه

ابعاد	زیربخش‌ها	پرسش‌های مربوطه	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
مرحله برنامه‌ریزی	چالش‌های بهایابی	پرسش ۱ تا ۲	۵۰	۴/۲	۰/۸	۲	۵
	چالش‌های حسابداری تعهدی	پرسش ۳ تا ۶	۵۰	۴/۰۵	۰/۷۲	۱	۵
	سایر چالش‌ها	پرسش ۷ تا ۱۵	۵۰	۳/۵۸	۰/۸۳	۲	۵
	چالش‌های بهایابی	پرسش ۱۶ تا ۲۴	۵۰	۳/۷۲	۰/۶۶	۱	۵
		چالش‌های حسابداری تعهدی	پرسش ۲۵	۵۰	۳/۵۷	۱/۱۶	۱
	مرحله مدیریت عملکرد	چالش‌های بهایابی	پرسش ۲۶ تا ۲۹	۵۰	۳/۹۰	۰/۶۳	۱
چالش‌های حسابداری تعهدی		پرسش ۳۰	۵۰	۳/۶۸	۱/۰۸	۲	۵
سایر چالش‌ها		پرسش ۳۱ تا ۳۳	۵۰	۴/۰۲	۰/۹۹	۱	۵
بخش دوم: راهکارها	راهکارها	پرسش ۱ تا ۱۳	۵۰	۴	۰/۷۵	۲	۵
بخش سوم: پیامدها	پیامدها	پرسش ۱ تا ۷	۵۰	۴/۳۵	۰/۵۸	۱	۵

منبع: یافته‌های مطالعه

یافته‌های پژوهش

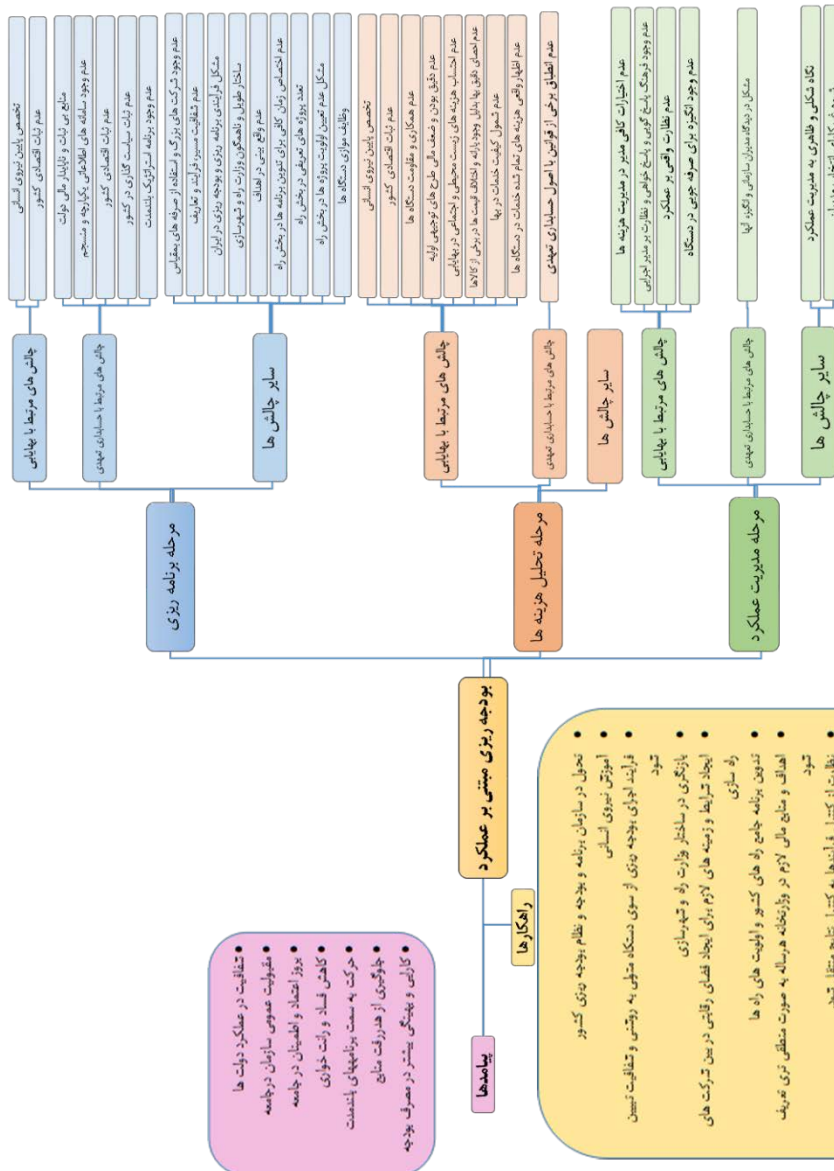
نتایج تکنیک داده‌بنیاد

پس از انجام ۱۵ مصاحبه از متخصصان گفته شده، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع نظری رسیدند (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر). استفاده از روش پژوهش داده‌بنیاد نشانگر آن بود که کدهای باز در زمینه چالش‌های تأثیرگذار بر فرآیند استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در طول این مصاحبه‌ها به تعداد ۱۳۷ مورد به دست آمد که پس از تلفیق کدهای مشابه تعداد آنها به ۱۰۲ کد رسید. این کدها در وهله اول به صورت محوری در ۳۲ کد و سپس در مرحله دوم در ۳ طبقه جداگانه به تکنیک چالش‌های مرتبط با سیستم بهایابی، چالش‌های پیوسته با حسابداری تعهدی و سایر چالش‌ها و در مرحله سوم نیز این طبقات

با توجه به آمار توصیفی مربوط به نتایج پرسشنامه‌ها مشاهده می‌شود که در مرحله برنامه‌ریزی، چالش‌های در پیوند با بهایابی دارای بالاترین میانگین (شدت اثرگذاری)، در مرحله تجزیه و تحلیل یافته‌ها چالش‌های پیوسته با بهایابی دارای بالاترین میانگین (شدت اثرگذاری) و در مرحله مدیریت عملکرد، سایر چالش‌ها دارای بالاترین میانگین (شدت اثرگذاری) در میان پاسخ‌ها گزارش شده است. همچنین در بخش راهکارها نیز میانگین پاسخ‌ها عدد ۴ و در بخش پیامدها نیز میانگین پاسخ‌ها عدد ۴/۳۵ بوده است که نشان می‌دهد نمونه آماری به نسبت بالایی با راهکارها و پیامدهای استخراج شده از نتایج مصاحبه موافقت داشته‌اند.

است. همچنین پس از انجام مصاحبه‌ها، تعداد ۱۳ راهکار محوری برای چیره شدن بر این چالش‌ها از سوی مصاحبه‌شوندگان مطرح شد در حالیکه تعداد ۷ مقوله محوری نیز به‌عنوان پیامدها و یا نتایج حاصل از استقرار موفقیت‌آمیز نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه‌سازی از سوی مصاحبه‌شوندگان اشاره شد. نمودار زیر مدل چالش‌های نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را در بخش راه‌سازی کشور که از تکنیک داده‌بنیاد استخراج شده است، نشان می‌دهد.

در سه مرحله در پیوند با استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر مبنای مدل الماس یعنی مرحله برنامه‌ریزی، مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مرحله مدیریت عملکرد طبقه‌بندی شد. به عبارت دیگر دستاورد این کدگذاری، چالش‌هایی را که در هر کدام از مراحل استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد) در بخش راه‌سازی با آن دست به گریبان بود، شناسایی کرده و آنها را بر حسب چالش‌های سیستم بهاییابی یا حسابداری تعهدی و یا سایر چالش‌ها طبقه‌بندی کرده



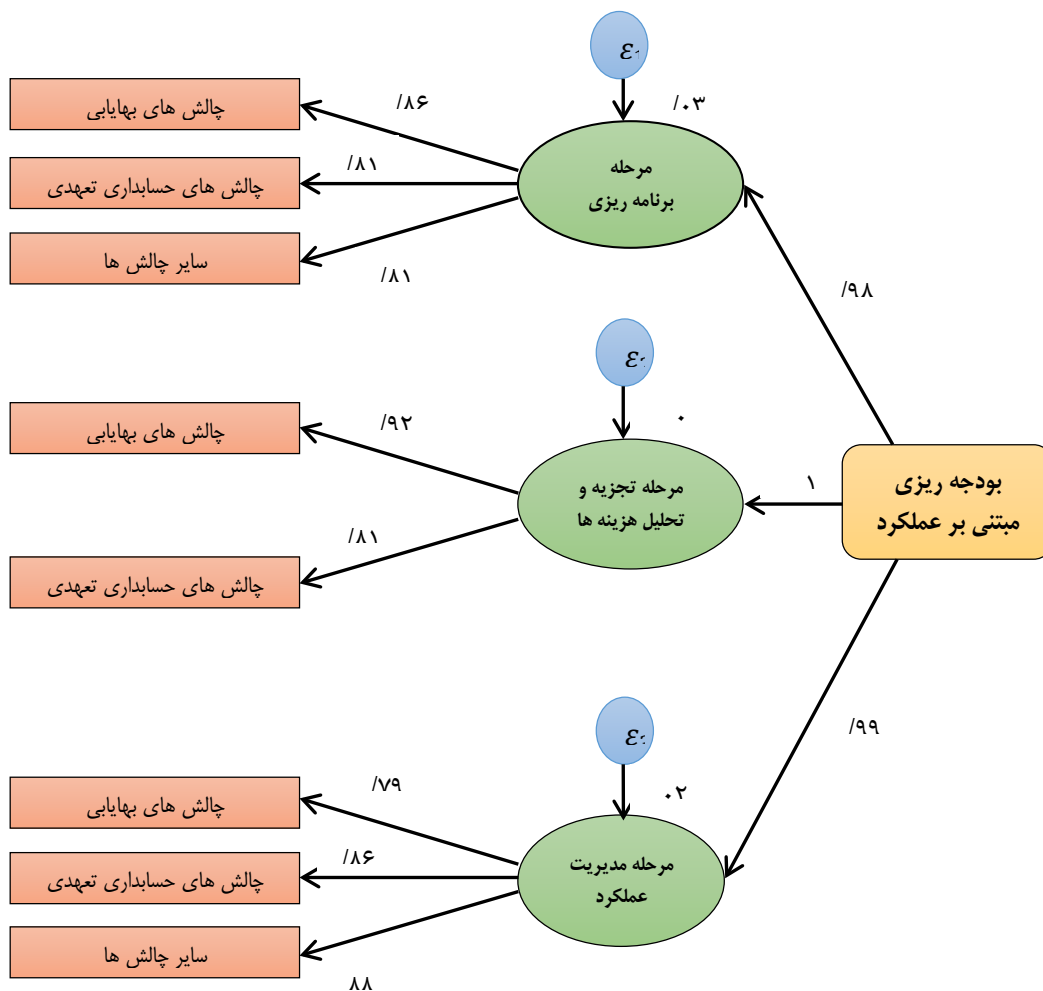
نمودار ۱. الگوی نهایی مطالعه

صورتی که از ۰/۳ پایین‌تر باشند، بیانگر توان عاملی ضعیف، در صورتی که بین ۰/۳ و ۰/۶ باشند، بیانگر توان عاملی مناسب و در صورتی که از ۰/۶ بالاتر باشند، بیانگر توان عاملی بسیار مناسب خواهد بود. نتایج حاصل از اجرای تحلیل عاملی تاییدی برای ابعاد پرسشنامه طراحی شده

پیاده‌سازی تکنیک تحلیل عاملی تاییدی برای تایید ابعاد چالش‌های استخراج شده از مرحله قبل، در این مرحله از تکنیک تحلیل عاملی تاییدی استفاده می‌شود. لازم به یادآوری است که بارهای عاملی مربوط به حوزه‌های مورد بحث پرسشنامه در

به مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و چالش‌های مربوط به مرحله مدیریت عملکرد طبقه‌بندی شده است. در سمت چپ نمودار نیز ابعاد قابل مشاهده شامل سه حوزه بهایابی، حسابداری تعهدی و سایر چالش‌ها در هر کدام از مراحل یادشده طبق اطلاعات موجود در جدول ۴ بوده است.

در مطالعه در نرم‌افزار اساتابا به صورت نمودار زیر بوده است. گفتنی است که در نمودار زیر متغیر غیرقابل مشاهده چالش‌های مرتبط با استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه‌سازی کشور در سمت راست نمودار در نظر گرفته شده است که به سه متغیر غیرقابل مشاهده دیگر یعنی چالش‌های مربوط به مرحله برنامه‌ریزی، چالش‌های مربوط



نمودار ۲. نتایج تحلیل عاملی تاییدی برای ابعاد چالش‌های مطرح شده در پرسشنامه

در مرحله مدیریت عملکرد با بار عاملی (۰/۸۸) در رتبه بعدی و سپس چالش‌های مرتبط با سیستم بهایابی در مرحله برنامه‌ریزی و چالش‌های مرتبط با حسابداری تعهدی در مرحله مدیریت عملکرد با بار عاملی (۰/۸۶) جزو مهمترین چالش‌های موجود کشور در بخش راه‌سازی در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوده‌اند. سوم بر طبق برآوردهای یاد شده در نمودار بالا مشاهده می‌شود که اگرچه درجه تاثیرگذاری چالش‌های در پیوند با حوزه‌های مختلف در مراحل متفاوت مدل الماس با همدیگر اختلاف داشته است، اما سه مرحله گفته شده یعنی برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد

چنانچه از نمودار ۲ مشاهده می‌شود، نتایج تحلیل عاملی تاییدی در مورد ابعاد چالش‌های یاد شده در پرسشنامه، مشاهده می‌شود که نخست تمامی ابعاد مورد بررسی بارعاملی بیشتر از ۰/۷۹ داشته‌اند و بنابراین می‌توان بیان داشت که چالش‌های استخراج شده می‌توانند به نسبت بالایی، چالش‌های موجود در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه‌سازی کشور را پوشش دهند، دوم با مقایسه بارهای عاملی برآورد شده در طی محاسبات نرم‌افزاری مشاهده می‌شود که چالش‌های مرتبط با سیستم بهایابی در مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها دارای بالاترین بار عاملی (۰/۹۲) و سپس سایر چالش‌ها

**پیاده‌سازی تکنیک تاپسیس
تشکیل ماتریس تصمیم**

در تکنیک تاپسیس با استفاده از n خبره به ارزیابی m گزینه پرداخته می‌شود، بنابراین به هر گزینه بر اساس هر معیار امتیازی داده می‌شود. این امتیازات می‌تواند بر اساس مقادیر کمی و واقعی باشد یا اینکه کیفی و نظری باشد. در هر صورت باید یک ماتریس تصمیم $m \times n$ تشکیل شود.

از درجه اهمیت تاندازه‌ای یکسانی در استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برخوردار بوده‌اند، به طوری مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها با درجه اهمیت نسبی ۱ و مرحله مدیریت عملکرد با درجه اهمیت نسبی ۰/۹۹ و مرحله برنامه‌ریزی با درجه اهمیت نسبی ۰/۹۸ اهمیت کمابیش مشابهی را در پیاده‌سازی نظام مبتنی بر عملکرد در بخش راه‌سازی کشور نشان داده‌اند.

جدول ۵. میانگین نظر خبرگان

ماتریس تصمیم‌گیری							
۵۰	...	۵	۴	۳	۲	۱	
۵	۴	۴	۵	۵	۵	۴	چالش‌های استخراج شده
۵	۴	۴	۵	۵	۵	۴	تخصص پایین نیروی انسانی (مرحله برنامه‌ریزی)
۵	۴	۴	۵	۵	۵	۴	عدم ثبات اقتصادی کشور (مرحله برنامه‌ریزی)
۵	۵	۵	۵	۵	۴	۴	منابع بی ثبات و ناپایدار مالی دولت
۵	۴	۵	۴	۴	۵	۴	عدم وجود سامانه‌های اطلاعاتی یکپارچه و منسجم
۵	۴	۴	۵	۵	۵	۴	عدم ثبات سیاست گذاری در کشور
۵	۲	۴	۴	۵	۵	۴	عدم وجود برنامه استراتژیک بلندمدت
۵	۲	۴	۵	۴	۵	۳	عدم وجود شرکت‌های خصوصی قوی و استفاده از صرفه‌های بمقیاس در حوزه راه
۵	۴	۵	۵	۴	۵	۴	عدم شفافیت مسیر، فرایند و تعاریف
۵	۵	۵	۴	۴	۵	۴	مشکل فرآیندی برنامه ریزی و بودجه‌ریزی در ایران
۵	۲	۴	۵	۳	۵	۲	ساختار طولیل و ناهمگون وزارت راه و شهرسازی
۵	۵	۵	۴	۵	۵	۴	عدم واقع بینی در اهداف
۵	۲	۴	۵	۴	۵	۴	عدم اختصاص زمان کافی برای تدوین برنامه‌ها در بخش راه
۵	۲	۴	۵	۳	۴	۲	تعدد پروژه‌های تعریفی در بخش راه
۵	۲	۳	۵	۴	۴	۴	مشکل عدم تعیین اولویت پروژه‌ها در بخش راه
۵	۳	۳	۴	۴	۳	۲	وظایف موازی دستگاه ها
۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵	تخصص پایین نیروی انسانی (مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها)
۵	۵	۴	۵	۳	۴	۵	عدم استفاده از تکنیک درست بهایابی
۵	۵	۴	۵	۵	۵	۳	عدم ثبات اقتصادی کشور(مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها)
۵	۴	۴	۵	۴	۵	۲	عدم همکاری و مقاومت دستگاه ها
۵	۳	۴	۵	۴	۴	۴	عدم دقیق بودن و ضعف مالی طرح‌های توجیهی اولیه
۵	۳	۴	۵	۴	۴	۳	عدم احتساب هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی در بهایابی
۵	۳	۵	۵	۴	۵	۳	عدم احصای دقیق بها بدلیل وجود یارانه و اختلاف قیمت‌ها در برخی از کالاها
۵	۳	۴	۵	۳	۴	۳	عدم شمول کیفیت خدمات در بها
۵	۴	۵	۵	۴	۴	۳	عدم اظهار واقعی هزینه‌های تمام‌شده خدمات در دستگاه ها
۵	۴	۵	۵	۴	۵	۳	عدم انطباق برخی از قوانین با اصول حسابداری تعهدی
۵	۳	۵	۵	۲	۵	۴	عدم اختیارات کافی مدیر در مدیریت هزینه ها
۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴	عدم وجود فرهنگ پاسخ گویی و پاسخ خواهی و نظارت بر مدیر اجرایی
۵	۴	۵	۵	۵	۴	۵	عدم نظارت واقعی بر عملکرد
۵	۴	۴	۵	۴	۵	۴	عدم وجود انگیزه برای صرفه جویی در دستگاه
۵	۵	۴	۵	۵	۵	۴	مشکل در دیدگاه مدیران سازمانی و انگیزه آنها
۵	۵	۵	۴	۵	۵	۴	نگاه شکلی و ظاهری به مدیریت عملکرد
۵	۵	۴	۵	۵	۵	۴	شیوه غیرکارای انتخاب مدیران

منبع: یافته‌های پژوهش

$$\alpha'_{ij} = \frac{\alpha_{ij}}{\sqrt{\sum_{j=1}^m \alpha_j^2}}$$

که در رابطه بالا α'_{ij} عنصر نرمال شده در سطر i و ستون j ماتریس تصمیم نرمال شده از تقسیم همان عنصر در ماتریس تصمیم (α_{ij}) بر مجذور مجموع عناصر واقع در همان ستون ماتریس تصمیم که به توان دو رسیده باشند، به دست خواهد آمد. ماتریس تصمیم نرمال شده برای ماتریس تصمیم بالا در جدول زیر نشان داده شده است.

در این پژوهش ۵۰ نفر خبره به پرسشنامه جواب داده بودند که مقدار ارزش دهی آنها به هر مولفه مطرح شده در پرسشنامه در جدول بالا با نام ماتریس تصمیم گیری ارائه شده است.

نرمال سازی یا بی مقیاس کردن ماتریس

در این گام مولفه های موجود در ماتریس تصمیم توسط رابطه زیر نرمال می شود.

جدول ۶. ماتریس تصمیم نرمال شده

ماتریس تصمیم گیری نرمال شده							
۵۰	...	۵	۴	۳	۲	۱	چالش های استخراج شده
۰.۱۷۷	۰.۱۸۳	۰.۱۶۱	۰.۱۸۳	۰.۲۰۶	۰.۱۸۹	۰.۱۹۰	تخصص پایین نیروی انسانی (مرحله برنامه ریزی)
۰.۱۷۷	۰.۱۸۳	۰.۱۶۱	۰.۱۸۳	۰.۲۰۶	۰.۱۸۹	۰.۱۹۰	عدم ثبات اقتصادی کشور (مرحله برنامه ریزی)
۰.۲۸۹	۰.۳۸۲	۰.۳۲۵	۰.۳۰۸	۰.۳۲۳	۰.۲۳۴	۰.۳۰۴	منابع بی ثبات و ناپایدار مالی دولت
۰.۱۷۷	۰.۱۸۳	۰.۲۰۲	۰.۱۴۶	۰.۱۶۵	۰.۱۸۹	۰.۱۹۰	عدم وجود سامانه های اطلاعاتی یکپارچه و منسجم
....	⋮
۰.۱۷۷	۰.۲۲۸	۰.۱۶۱	۰.۱۸۳	۰.۲۰۶	۰.۱۸۹	۰.۱۹۰	مشکل در دیدگاه مدیران سازمانی و انگیزه آنها
۰.۱۷۷	۰.۲۲۸	۰.۲۰۲	۰.۱۴۶	۰.۲۰۶	۰.۱۸۹	۰.۱۹۰	نگاه شکلی و ظاهری به مدیریت عملکرد
۰.۱۷۷	۰.۲۲۸	۰.۱۶۱	۰.۱۸۳	۰.۲۰۶	۰.۱۸۹	۰.۱۹۰	شیوه غیر کارایی انتخاب مدیران

منبع: یافته های مطالعه

(وزن دهی) شود. از آنجایی که اهمیت پاسخ های هر کدام از نمونه آماری به یک اندازه ارزش دهی شده است، بنابراین وزن هر کدام از پرسش شوندگان مشابه و به اندازه $\frac{1}{n}$ در نظر گرفته شده است.

تشکیل ماتریس نرمال شده موزون

در این مرحله لازم است نظرات هر کدام از خبرگان با توجه به اهمیت نظرات آنها در مورد چالش های پیش روی استقرار نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه سازی کشور، اعتباردهی

جدول ۷. ماتریس نرمال موزون شده

ماتریس تصمیم گیری نرمال شده موزون							
۵۰	...	۵	۴	۳	۲	۱	چالش های استخراج شده
۰.۰۰۸	۰.۰۰۹	۰.۰۰۸	۰.۰۰۹	۰.۰۱۰	۰.۰۰۹	۰.۰۰۹	تخصص پایین نیروی انسانی (مرحله برنامه ریزی)
۰.۰۰۸	۰.۰۰۹	۰.۰۰۸	۰.۰۰۹	۰.۰۱۰	۰.۰۰۹	۰.۰۰۹	عدم ثبات اقتصادی کشور (مرحله برنامه ریزی)
۰.۰۱۴	۰.۰۱۸	۰.۰۱۵	۰.۰۱۵	۰.۰۱۵	۰.۰۱۱	۰.۰۱۴	منابع بی ثبات و ناپایدار مالی دولت
۰.۰۰۸	۰.۰۰۹	۰.۰۱۰	۰.۰۰۷	۰.۰۰۸	۰.۰۰۹	۰.۰۰۹	عدم وجود سامانه های اطلاعاتی یکپارچه و منسجم
....	⋮
۰.۰۰۸	۰.۰۱۱	۰.۰۰۸	۰.۰۰۹	۰.۰۱۰	۰.۰۰۹	۰.۰۰۹	مشکل در دیدگاه مدیران سازمانی و انگیزه آنها
۰.۰۰۸	۰.۰۱۱	۰.۰۱۰	۰.۰۰۷	۰.۰۱۰	۰.۰۰۹	۰.۰۰۹	نگاه شکلی و ظاهری به مدیریت عملکرد
۰.۰۰۸	۰.۰۱۱	۰.۰۰۸	۰.۰۰۹	۰.۰۱۰	۰.۰۰۹	۰.۰۰۹	شیوه غیر کارایی انتخاب مدیران

منبع: یافته های مطالعه

گرفته شده و سپس فاصله هر کدام از چالش های دیگر از این چالش (به صورت اختلاف امتیاز دو چالش) محاسبه می شود. نتایج این مرحله در جدول زیر قابل مشاهده است.

تعیین راه حل بهینه مثبت و منفی

در این مرحله در هر ستون، چالش دارای بالاترین امتیاز از نظر پرسش شوندگان شناسایی شده و به عنوان چالش با اولویت بالا در نظر

جدول ۸. محاسبه فاصله گزینه‌ها از گزینه‌ی مطلوب

فاصله از راه حل مطلوب							
۵۰	...	۵	۴	۳	۲	۱	چالش‌های استخراج شده
۰.۰۰۵	۰.۰۱۰	۰.۰۰۸	۰.۰۰۶	۰.۰۰۶	۰.۰۰۲	۰.۰۰۵	تخصص پایین نیروی انسانی (مرحله برنامه‌ریزی)
۰.۰۰۵	۰.۰۱۰	۰.۰۰۸	۰.۰۰۶	۰.۰۰۶	۰.۰۰۲	۰.۰۰۵	عدم ثبات اقتصادی کشور (مرحله برنامه‌ریزی)
۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	منابع بی ثبات و ناپایدار مالی دولت
۰.۰۰۵	۰.۰۱۰	۰.۰۰۶	۰.۰۰۸	۰.۰۰۸	۰.۰۰۲	۰.۰۰۵	عدم وجود سامانه‌های اطلاعاتی یکپارچه و منسجم
۰.۰۰۵	۰.۰۰۷	۰.۰۰۸	۰.۰۰۶	۰.۰۰۶	۰.۰۰۲	۰.۰۰۵	مشکل در دیدگاه مدیران سازمانی و انگیزه آنها
....	⋮
۰.۰۰۵	۰.۰۰۷	۰.۰۰۶	۰.۰۰۸	۰.۰۰۶	۰.۰۰۲	۰.۰۰۵	نگاه شکلی و ظاهری به مدیریت عملکرد
۰.۰۰۵	۰.۰۰۷	۰.۰۰۸	۰.۰۰۶	۰.۰۰۶	۰.۰۰۲	۰.۰۰۵	شیوه غیرکارایی انتخاب مدیران

منبع: یافته‌های مطالعه

هر کدام از ویژگی‌ها از ویژگی مطلوب، به تعیین درجه اهمیت و استخراج اولویت اثرگذاری هر کدام از چالش‌ها اقدام می‌شود، بدین صورت که هرچقدر اندازه مجموع فاصله مانع یا چالش مورد مطالعه کمتر باشد، معادل اولویت بالاتر چالش گفته شده خواهد بود. نتایج این مرحله در جدول زیر قابل مشاهده است.

محاسبه مجموع فاصله‌ها و تعیین درجه اهمیت هر کدام از چالش‌ها
در آخرین گام لازم است تا مجموع فاصله‌های هر کدام از چالش‌ها در بین پرسش‌شوندگان محاسبه شود. برای این کار اعداد موجود در هریک از سطرها را با یکدیگر جمع شده و با توجه به نزدیکی

جدول ۹. اولویت‌بندی چالش‌های پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در مطالعه حاضر

فاصله از راه حل مطلوب		
درجه اهمیت (اولویت)	مجموع فاصله $d^* = \sum d$	چالش‌ها
۱۱	۰.۱۴۰۸	تخصص پایین نیروی انسانی (مرحله برنامه‌ریزی)
۲	۰.۱۱۶۰	عدم ثبات اقتصادی کشور (مرحله برنامه‌ریزی)
۱	۰.۰۰۱۸	منابع بی ثبات و ناپایدار مالی دولت
۱۵	۰.۱۴۵۰	عدم وجود سامانه‌های اطلاعاتی یکپارچه و منسجم
۶	۰.۱۲۹۰	عدم ثبات سیاست‌گذاری در کشور
۱۴	۰.۱۴۳۸	عدم وجود برنامه استراتژیک بلندمدت
۲۸	۰.۱۶۴۹	عدم وجود شرکت‌های خصوصی قوی و استفاده از صرفه‌های بمقیاس در حوزه راه
۵	۰.۱۲۵۸	عدم شفافیت مسیر، فرآیند و تعاریف
۹	۰.۱۳۸۷	مشکل فرآیندی برنامه ریزی و بودجه‌ریزی در ایران
۳۱	۰.۱۶۷۸	ساختار طولیل و ناهمگون وزارت راه و شهرسازی
۱۹	۰.۱۵۳۶	عدم واقع بینی در اهداف
۲۶	۰.۱۶۱۱	عدم اختصاص زمان کافی برای تدوین برنامه‌ها در بخش راه
۲۹	۰.۱۶۵۸	تعدد پروژه‌های تعریفی در بخش راه
۲۵	۰.۱۵۹۵	مشکل عدم تعیین اولویت پروژه‌ها در بخش راه
۳۰	۰.۱۶۷۳	وظایف موازی دستگاه‌ها

۹
رتبه
بندی

فاصله از راه حل مطلوب		
چالش ها	مجموع فاصله $d^* = \sum d$	درجه اهمیت (اولویت)
۹ تحلیل هزینه ها	۰.۱۴۲۹	۱۳
	تخصص پایین نیروی انسانی (مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها)	
	۰.۱۴۹۵	۱۶
	عدم استفاده از تکنیک درست بهایابی	
	۰.۱۲۱۹	۳
	عدم ثبات اقتصادی کشور (مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها)	
	۰.۱۵۳۶	۱۸
	عدم همکاری و مقاومت دستگاه ها	
	۰.۱۵۳۷	۲۰
	عدم دقیق بودن و ضعف مالی طرح‌های توجیهی اولیه	
۹ عملکرد	۰.۱۶۱۴	۲۷
	عدم احتساب هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی در بهایابی	
	۰.۱۵۰۵	۱۷
	عدم احصای دقیق بها بدلیل وجود یارانه و اختلاف قیمت‌ها در برخی از کالاها	
	۰.۱۵۶۲	۲۱
	عدم شمول کیفیت خدمات در بها	
	۰.۱۵۸۰	۲۳
	عدم اظهار واقعی هزینه‌های تمام‌شده خدمات در دستگاه ها	
	۰.۱۵۹۳	۲۴
	عدم انطباق برخی از قوانین با اصول حسابداری تعهدی	
۹ عملکرد	۰.۱۶۹۱	۳۲
	عدم اختیارات کافی مدیر در مدیریت هزینه ها	
	۰.۱۳۲۳	۷
	عدم وجود فرهنگ پاسخ گویی و پاسخ خواهی و نظارت بر مدیر اجرایی	
	۰.۱۲۲۱	۴
	عدم نظارت واقعی بر عملکرد	
	۰.۱۴۲۵	۱۲
عدم وجود انگیزه برای صرفه جویی در دستگاه		
۰.۱۵۶۴	۲۲	
مشکل در دیدگاه مدیران سازمانی و انگیزه آنها		
۰.۱۴۰۶	۱۰	
نگاه شکلی و ظاهری به مدیریت عملکرد		
۰.۱۳۶۴	۸	
شیوه غیرکارایی انتخاب مدیران		

منبع: یافته‌های مطالعه

داده است و هم در مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها نیز یکی از مهمترین موانع موجود بوده است.

چنانچه در جدول بالا مشاهده می‌شود، موانعی همچون مشکل عدم تعیین اولویت‌ها در بخش راه، عدم اختصاص زمان کافی برای تدوین برنامه‌ها در بخش راه، عدم احتساب هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی در بهایابی، عدم وجود شرکت‌های قوی و عدم استفاده از صرفه‌های بمقیاس در بخش راه، تعدد پروژه‌های تعریفی در بخش راه، وظایف موازی دستگاه‌ها، ساختار طویل و ناهمگون وزارت راه و شهرسازی و عدم اختیارات کافی مدیر در مدیریت هزینه‌ها از جمله موانع کم اثرتر در اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه‌سازی کشور عنوان شده‌اند.

چنانچه در بخش‌های قبلی نیز بیان شد، به نظر می‌رسد یافته‌های مدل مطالعه در درجه اول حاکی از درجه اهمیت مقوله

با توجه به یافته‌های حاصل از به‌کارگیری تکنیک تاپسیس در مورد اولویت موانع و چالش‌های پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه‌سازی کشور، ۱۰ چالش اصلی که با رنگ تیره‌تر در جدول بالا نشان داده شده است، مشاهده می‌شود که نصف این ۱۰ چالش اصلی در بخش برنامه‌ریزی خود را نشان می‌دهند. همچنین یک چالش اصلی مربوط به مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و ۴ چالش دیگر نیز در مرحله مدیریت عملکرد خود را نشان داده است. بنابراین برپایه نظرات نمونه آماری مطالعه، مهمترین چالش پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور در وهله اول منابع بی ثبات و ناپایدار مالی دولت و در وهله دوم عدم ثبات اقتصادی کشور بوده است که خود را هم در مرحله برنامه‌ریزی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نشان

این مطالعه، محیط اقتصادی نقش بسزایی در این خصوص نشان داده است. همچنین اگرچه قسمت زیادی از مطالعاتی که به بررسی موانع و چالش‌های مرتبط با پیاده‌سازی مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداخته‌اند، مربوط به مطالعات داخلی بوده است، اما در عین حال مطالعات اندکی نیز در بین مطالعات خارجی به این مقوله پرداخته‌اند که از جمله آنها می‌توان به گزارش صندوق بین‌المللی پول^۱ (۲۰۰۱) در خصوص درجه اهمیت تدوین شفاف اهداف و مقاصد و میزان منابع اختصاصی و همچنین رعایت زمان‌بندی دقیق تخصیص اعتبارات به پروژه‌ها در مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشورها اشاره کرد که به درستی منطبق بر یافته‌های مطالعه حاضر نیز بوده و این مقوله‌ها از دید خبرگان مورد مصاحبه در مطالعه نیز به‌عنوان موانع مهم در استقرار این نظام بودجه‌ریزی در کشور ما اشاره شده‌اند. همچنین کیم و پارک^۲ (۲۰۰۷) نیز در مطالعه خود که در خصوص موانع و چالش‌های پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور کره جنوبی انجام داده‌اند، به فهم ناقص این مفهوم و لزوم آموزش بیشتر نیروی انسانی در این خصوص اشاره کرده‌اند که از این لحاظ نیز یافته‌های مطالعه آنان با یافته‌های مطالعه حاضر منطبق بوده است. در حالت کلی به نظر می‌رسد که یافته‌های مطالعه حاضر طیف گسترده‌ای از موانع و چالش‌های مربوط به استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور را به نسبت مطالعات پیشین شناسایی کرده است در صورتی که کانون توجه مطالعات قبلی داخلی همگی بر یک و یا در موارد معدودی نیز چند بعد محدود را به طور همزمان شامل شده است.

بحث، نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها سیاست‌گذاری

همچنان که پیش‌تر عنوان شد این پژوهش با توجه به وجود پوچی مطالعاتی در خصوص شناخت موانع و عوامل تاثیرگذار عملیاتی بر استقرار و پیشبرد نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور و لزوم توجه به کارایی و اثربخشی هزینه‌کردهای دولتی، توجه خود را به بخش راه‌منحصر کرد و با توجه به احتمال بومی بودن موانع و عوامل تاثیرگذار مورد نظر، از روش

ثبات اقتصادی در استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور و همچنین درجه اهمیت آموزش نیروی انسانی در این مسیر و افزایش انگیزه در دیدگاه مدیران سازمانی از مسیر تضمین پایداری منابع مالی اختصاص یافته به سازمان‌های اجرایی بوده است. در این راستا نتایج این مطالعه همسو با نتایج مطالعه وکیلی‌فرد و همکاران (۱۳۹۱) در مورد درجه اهمیت آموزش نیروی انسانی و ایجاد فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در بین مردم بوده است. همچنین در خصوص درجه اهمیت نیروی انسانی در راستای پیاده‌سازی مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فرزاد و همکاران (۱۳۹۳) نیز این مقوله را در درجه بالای اولویت نسبت به مقوله‌های دیگر ارزیابی کرده‌اند و در درجه بعدی عوامل محیطی همچون دیدگاه مدیران و انگیزش کارکنان و فضای شفاف مقرراتی را بر پیاده‌سازی این مفهوم موثر دانسته‌اند. بدیعی و همکاران (۱۳۹۴)، درجه اهمیت مدیریت را در اثرگذاری بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور بالا دانسته و در نقطه مقابل با باجانی و خداحمی (۱۳۹۳) ایفای نقش مناسب توسط نهادهای تاثیرگذار، نهادهای ناظر و قانون‌گذار را در پیشبرد این مفهوم موثر دانسته‌اند که از این بابت در مطالعه حاضر نیز در این خصوص نقش سازمان‌های متولی و حذف یا اصلاح قوانین قانونی مرتبط اشاره شده و بنابراین منطبق بر یافته‌های مطالعه حاضر بوده است. پاک مرام و همکاران (۲۰۱۲) نیز در پژوهشی خود برای رتبه‌بندی عوامل مهم در استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در شرکت مخابرات استان آذربایجان شرقی به این نتیجه رسیده‌اند که عامل محیطی موثرترین عامل بوده و عوامل کنترلی و اجرایی در اولویت‌های بعدی قرار دارند که از نظر مهمتر بودن درجه اهمیت عوامل محیطی نسبت به عوامل دیگر، نتایج مطالعه آنها نیز منطبق بر نتایج مطالعه حاضر بوده است. تنها تناقض مطالعه حاضر با مطالعات پیشین به نظر می‌رسد با مطالعه حاجیها و سالاروند (۱۳۹۲) بوده باشد، به صورتی که در مطالعه گفته شده نویسندگان نتیجه گرفته‌اند که محیط اقتصادی دارای کمترین اثرگذاری بر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور بوده است، در حالی که برپایه نتایج

همچنین با توجه به نظرات خبرگان و در طی مصاحبه‌های انجام یافته در نهایت تعداد ۱۳ عنوان راهکار در راستای چیرگی بر چالش‌های مطرح شده جمع‌آوری شدند و تعداد ۷ پیامد حاصل از اجرای موفقیت‌آمیز این نوع نظام مالی در کشور نیز بیان شدند. در ادامه برپایه نتایج حاصل از تحلیل عاملی، مشاهده شد که کمابیش تمام چالش‌های احصاء شده در قالب سه حوزه چالش‌های مرتبط با سیستم بهایی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد دارای بار عاملی معنی‌دار و مطلوبی از نظر شناسایی متغیر مکنون یعنی چالش‌های مرتبط با مراحل پیاده سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در قالب مدل الماس داشتند، به طوری که درجه اهمیت هر کدام از مراحل سه‌گانه مدل الماس کمابیش یکسان به دست آمد، اگرچه در بررسی درجه اهمیت زیربخش‌های مراحل مشاهده شد که چالش‌های مرتبط با سیستم بهایی در مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها دارای بازدارندگی بیشتری نسبت به چالش‌های دیگر بوده‌اند. نتایج حاصل از کاربرد تکنیک تاپسیس برای احصای درجه اهمیت هر کدام از چالش‌های استخراج شده به صورت انفرادی نیز بیانگر یک نتیجه جالب بود و آن اینکه از بین ۳۲ چالش مورد بررسی، چالش‌هایی که مربوط به فضای عمومی کشور و التهابات اقتصادی و سیاست‌گذاری کشور می‌شدند از نظر نمونه آماری به مراتب نسبت به چالش‌هایی که مختص بخش راه‌سازی کشور بود، از درجه اهمیت بالایی برخوردار بودند. به عبارت دیگر نمونه آماری مطالعه چالش‌های موجود در حوزه راه‌سازی بر مسیر استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به‌عنوان جزئی از چالش‌های کلی حاکم بر فضای عمومی کشور نگریند و موانع پیش‌روی استقرار این نوع از نظام مالی در بخش راه‌سازی کشور را بیش از آن مختص این حوزه ببینند، معلول شرایط نابسامان اقتصادی و سیاست‌گذاری کشور دیده‌اند و بنابراین مواردی از جمله مشکل عدم تعیین اولویت‌ها در بخش راه، عدم اختصاص زمان کافی برای تدوین برنامه‌ها در بخش راه، عدم احتساب هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی در بهایی، عدم وجود شرکت‌های قوی و عدم استفاده از صرفه‌های به مقیاس در بخش راه، تعدد پروژه‌های تعریفی در بخش راه، وظایف موازی دستگاه‌ها و ساختار طولی و ناهمگون وزارت راه و شهرسازی را با اولویت کمتری نسبت به چالش‌های دیگر نگریند.

پژوهش استوار بر پیاده‌سازی تئوری داده‌بنیاد برای این منظور بهره گرفت که از برتری‌های آن می‌توانست توجه کمتر به تئوری‌ها و نظریه‌های غیربومی موجود و بها دادن به ارتباط بومی این مفاهیم در داخل کشور را عنوان کرد. برای رسیدن به این منظور با استفاده از روش نمونه‌گیری غیرتصادفی، ۱۵ نفر از خبرگان بحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که خود عهده‌دار مسئولیت در یکی از نهادها و ارگان‌های مربوط به همین امر یعنی سازمان برنامه و بودجه کشور، دیوان محاسبات کشور و استان، وزارت راه و شهرسازی و یا به تدریس این حوزه در فضای دانشگاهی استان اردبیل مشغول هستند، شناسایی و مصاحبه‌هایی نیمه‌ساختار یافته با این خبرگان صورت داده شد. مصاحبه‌ها پس از پیاده‌سازی در نرم‌افزار اطلس. تی از طریق روش داده‌بنیاد کدگذاری شده و در نهایت پس از گرفتن نظرات تاییدی ۱۰ خبره‌ی دیگر (شامل ۵ خبره از نمونه‌ی مصاحبه‌شونده و ۵ خبره غیرمصاحبه‌شونده) به صورت الگوی عملیاتی شامل چالش‌ها و موانع پیش‌روی پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی کشور و بویژه در بخش راه و همچنین راهکارهای غلبه بر موانع و عوامل تاثیرگذار یادشده و همچنین پیامدهای مورد انتظار پس از اجرای موفق این نظام مالی در کشور به دست آمد.

نظر به مقبولیت عام مدل معروف به الماس در شناسایی مراحل مختلف پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور، در مطالعه حاضر نیز سعی شد تا نظرات خبرگان مصاحبه‌شونده به تفکیک مراحل یاد شده در این مدل یعنی مرحله برنامه‌ریزی، مرحله تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مرحله مدیریت عملکرد گرفته شود. با پیاده‌سازی مصاحبه‌های انجام یافته در نرم‌افزار اطلس و با تلفیق کدهای مشابه، تعداد ۱۰۲ کد به دست آمد که در مرحله بعدی به ۳۲ عنوان چالش موضوعی در ارتباط با پیاده سازی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش راه‌سازی کشور تقلیل یافت. در مرحله بعدی و با استفاده از نظرات خبرگان مورد مصاحبه و با توجه به هدف مطالعه حاضر، این چالش‌ها در سه حوزه چالش‌های مرتبط با سیستم بهایی، چالش‌های مرتبط با مفهوم حسابداری تعهدی و چالش‌های دیگر تحت عنوان سایر چالش‌ها طبقه‌بندی شد.

این موضوع در سطح کشوری داشته باشند، بنابراین یافتن نمونه آماری‌ای که دارای چنین ویژگی‌هایی بوده و بتواند همزمان چیرگی بر هر دو مفهوم یادشده را داشته باشد، موجب شد تا نمونه‌های آماری مطالعه در هر دو مرحله تدوین تئوری و آزمون تجربی تئوری از مسیر پرسشنامه، کمتر از تعداد پیش‌بینی شده باشد.

بر پایه یافته‌های الگوی مطالعه مشاهده شد که مهمترین چالش‌های پیش‌روی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور در حقیقت همان چالش‌های پیش‌روی ثبات اقتصادی کشور و عدم شفافیت در تعریف مفاهیم و سیاست‌گذاری‌های کشوری و مشکلات در پیوند با دیدگاه مدیران و عملکردهای سطوح مدیران در کشور بوده است، بنابراین مشاهده بیان کرد که برای پیاده‌سازی موفق این نظام بودجه‌ریزی در کشور بایستی ثبات اقتصادی و سیاست‌گذاری کشور و ایجاد اصلاحات ساختاری در دیدگاه و عملکرد مدیران مدنظر قرار گیرد.

شایان یادآوری است در این مطالعه دو مورد از مهمترین محدودیت‌هایی که پژوهشگر در راستای پیشبرد عنوان مطالعه با آنها روبرو بود را می‌توان به صورت موارد زیر بیان کرد:

- با توجه به عدم تعریف صریح و شفاف مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور و فرآیندهای مربوط به پیاده سازی آن، ممکن است برخی برداشتها از نظرات مصاحبه شونده‌ها با منظور واقعی آنان دارای تورش‌هایی بوده باشد که در این راستا و برای به حداقل رساندن این خطاها در انجام مصاحبه‌ها تلاش شد تا حدامکان شکاف بین مفاهیم گفته شده و برداشت شده با درخواست توضیحات اضافه‌تر از نمونه آماری مورد مصاحبه به حداقل رسیده باشد.
- با توجه به اینکه عنوان مطالعه ایجاب می‌کرد نمونه آماری مطالعه در حالی که مسلط بر مفاهیم تئوریک مربوط به بحث بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشد، در عین حال نیز چیرگی کافی بر چالش‌های عملیاتی مرتبط با پیاده‌سازی

References

- Andrews, M. (2004). "Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms". *International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 332-344.
- Azar, A. and Dolatkhahe, K. and Goodarzi, Gh. (2015), "Presenting a Conceptual Model of Performance-Based Budgeting". *Public Management Perspectives Quarterly*. No. 24. pp. 15-33. (In Persian).
- Babajani, J. and Khoda Rahmi, B. (2014), "A Model for Establishing an Operational Budgeting System in the Government of the Islamic Republic of Iran". *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*. Eleventh year. No. 41. p.36. (In Persian.)
- Babajani, J. and Sta, S. (2015), "Comparative Study of Performance Budgeting in Iran and Developed Countries (Case Study: Canada)", *Public Accounting Quarterly*, Second Year, No. 3, pp. 7-16. (In Persian).
- Badiei, H. and Dehghan Dehnavi, H. and erabi, M. (2015), "Identification and ranking of factors affecting the implementation of operational budgeting system using diamond model and fuzzy hierarchical analysis", *Governmental Accounting*. First year. No. 2. pp. 31-40. (In Persian).
- Farzad, M. and Ghasemi, M. and Erabeavval, M. and Ramezani, A. A. (2014), "Obstacles to the establishment of operational budgeting in the executive organs of Sistan and Baluchestan province." *Journal of Accountants*. No. 6. pp. 44-53. (In Persian).
- Fouri, Hamidreza and Ahmadi Fini, Alireza and Khosravi, Khosro and Hatemzadeh, Yaser (1400), "Evaluation of the 1400 budget bill of the whole country, transportation sector", *Islamic Council Research Center*, second year, number eleven, serial 18091. (In Persian).
- Grossi, G. & Reichard, C. and Ruggiero, P. (2016). "Appropriateness and Use of Performance Information in the Budgeting Process: Some Experiences from German and Italian Municipalities". *Public Performance & Management Review* 39: 581-606.
- Hajiha, Z. and Salarvand, A. (2013), "Identification and ranking of factors affecting the establishment of operational budgeting in Iran." *Journal of Accountants*. No. 2. pp. 33-50. (In Persian).
- Hakimian, M. H. (2003), "Development Plans, the Achilles Heel of Iran's Economy", *Managing Director Quarterly*, No. 12, pp. 43-58. (In Persian).
- Haranto M (2018). Implementation of Performance-Based Budgeting: A Phenomenological Study on National Land Agency. *International Journal of Scientific Research and Management*, 6(02).
- International Monetary Fund. (2001), "Government finance statistics manual & manual on fiscal transparency", Washington.
- Kalantari, N. and Mohammadipour, R. and Seidi, M. and Shiri, A. and Azizkhani, M. (1398), "Performance-Based Budgeting Model with Productivity Approach (Case Study: Gas Refining Companies)", *Management Accounting*, Volume 12, Number 43, pp. 117-127. (In Persian).
- Karbasi Yazdi, H. and Tarighi, A. (2009), "Evaluation of the benefits of accrual accounting systems in Tehran University of Medical Sciences and Health

- Services", *Auditing Knowledge*, No. 30 (37 consecutive), pp. 16-27. (In Persian).
- Kim, J. M. and N. Park (2007). "Performance Budgeting in Korea, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 7, No. 4, pp. 1-11.
- Kurdistani, Gh. and Iranshani, A. A. (2009), "Study of factors affecting the use of accrual accounting in the public sector". *Quarterly Journal of Auditing Knowledge*. Issue 28. (In Persian).
- Malek Al-Sadati, S. and Salimifar, M. and Lotfalipour, M. R. (2014), "Electoral Institutions and the Problem of Peripatetic Source in Civil Budgeting", *Applied Economic Studies of Iran*, Third Year, No. 12, pp. 1-13. (In Persian).
- Mehrtak, M. and Hozuri, M. J. and Moghrab, M. and Jannati, A. and Darvish, H. and Saadati, M. (2016), "Explaining the barriers to operational budgeting in medical universities: a qualitative study", *Research Journal Qualitative in Health Sciences*, Volume 5, Number 4, pp. 363-375. (In Persian).
- Mohammadipour, R. and Ahmadi, Z. (2013), "Study of the role of accrual accounting in the implementation of operational budgeting and the position of operational auditing." *Auditor Quarterly*. No. 67. pp. 106-115. (In Persian).
- Moradi, J. and Valipour, H. and Razi, M. A. and Mansour Abadi, A. and Zare, R. (2012), Feasibility study of implementing operational budgeting based on the Shah model, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, No. 4, Winter, pp. 65-83. (In Persian).
- Nemec, J. and De Vries, M. (2019). "Evaluating Performance-Based Budgeting Takes Time. In Performance-Based Budgeting in the Public Sector". Edited by Michiel de Vries, Juraj Nemec and David Špaček. Basingtoke: Palgrave MacMillan, pp. 257-70.
- OECD. (2018). "OECD best practices for performance budgeting", GOV/PGC/SBO (2018) 7.
- Pakmaram, A.; Esgandari, K.; Babaei, K. and M. Khalili (2012). "Identifying and Prioritizing Effective Factors in the Performance Based Budgeting in Elecommunications Company with TOPSIS Method", *African Journal of Business Management*, Vol. 6, No. 24. Pp. 7344-7353.
- Posner, P.L; and Fantone, D.M. (2007). "Assessing federal program performance: Observations on the U.S. Office of Management and Budget's Program Assessment Rating Tool and its use in the budget process". *Public Performance & Management Review*, 30(3), 351-368.
- Raisi Sarkandiz, E. (2003), "Operational Budgeting". Tadbir Monthly. Industrial Management Institute. Issue 140. (In Persian).
- Robinson, M. and Brumby, J. (2005). "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature". IMF Working Paper No. 05/210. Washington: IMF, pp. 1-76.
- Robinson, M. and Brumby, J. (2005). "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature". IMF Working Paper No. 05/210. Washington: IMF, pp. 1-76.
- Schick, A. (2003), "The performing state: reflection on an idea that whose time has come but whose implementation has not", *Journal of budgeting*, vol.3. No. 2. pp. 71-103.
- South Asian Federation of Accountants (SAFA), "A Study on Accrual-Based Accounting for Government and PSEs in SAARC Countries", September, 2006.

- Strauss, A. and Corbin, J. (1998), "Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques", (2nd Edition), Thousand Oaks, CA, Sage.
- Vakilifard, H. R. and Nazari, F. (2012), "Factors affecting the implementation of accrual accounting system in institutions affiliated to the Ministry of Health, Treatment and Education". *Journal of Accountant*, No. 1. pp. 111-125. (In Persian).
- Van Helden, J. and Reichard, C. (2016). "Commonalities and Differences in Public and Private Sector Performance Management Practices: A Literature Review". *In Performance Management and Management Control: Contemporary Issues*. (Studies in Managerial and Financial Accounting vol. 31). Edited by Marc Epstein, Frank Verbeeten and Sally Widener. Bingley: Emerald Publishers.
- Zabihollahnejad, V. (1398), "The need to use and implement accrual accounting in the public sector and evaluate it at the level of accountability and financial reporting for use in the public sector of Iran", *Quarterly Journal of Police Organizational Development*, Volume 16, Number 68, pp. 97-121. (In Persian).



Provide a Performance Audit Model for Executive Managers of Public Hospitals

Hadi Talei¹, Aziz Gord^{*2}, Mohammad Khorashadizadeh³

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran. (talei@bums.ac.ir).

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (afmgord@yahoo.com).

3. Associate Professor, Department of Statistics, Faculty of Mathematical Sciences and Statistics, Birjand University, Birjand, Iran. (m.khorashadizadeh@birjand.ac.ir).

Corresponding Author:

Aziz gord

Email: afmgord@yahoo.com

Received: 2022/02/15

Accepted: 2022/07/21

How to Cite:

Talei, H; Gord, A; Khorashadizadeh, M; (2022). Provide a Performance Audit Model for Executive Managers of Public Hospitals, *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 9 (17), 169-188.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The present study aimed to provide a performance audit model for executive managers of public hospitals with a mixed approach method.

Research Method: In the qualitative stage with 15 people, who were mainly managers and deputies of hospitals affiliated to medical universities in the east of the country and university professors and experts in the field of finance and auditing. The interviews continued until reaching of theoretical saturation in a targeted manner and quantitative samples were randomly selected based on the Cochran's formula. The research tool was a semi-structured exploratory interview in the qualitative part, and in the quantitative part, a researcher-made questionnaire was used to evaluate the performance audit for the executive managers of public hospitals, which was designed based on the codes obtained in the qualitative stage. In the qualitative part, the analysis of the interviews was performed using the foundation data analysis method.

Research Findings: The validity and reliability of the components were examined and Cronbach's alpha of all the above components was 0.7 and the most important components of performance auditing for executive managers of public hospitals were assessed.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In the quantitative part, through Structural Equation method, the accuracy of the research model was confirmed and it was found that the selection of concepts, dimensions and indicators is very accurate and can provide a good framework for developing a performance audit vision document for hospital executives.

Keywords: Executive Managers, Performance Auditing, Public Hospitals.

JEL Classification: M42.



«مقاله پژوهشی»

ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی

هادی طالعی^۱، عزیز گرد*^۲، محمدخرآشادی زاده^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر باهدف ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی با رویکرد آمیخته انجام شده است.

روش پژوهش: در مرحله کیفی با ۱۵ نفر، که بیشتر مدیران و معاونان بیمارستان‌های تابعه دانشگاه‌های علوم پزشکی شرق کشور و استادان دانشگاهی و خبرگان در حوزه مالی و حسابرسی بودند که مصاحبه‌ها تا دستیابی به اشباع نظری به صورت هدفمند ادامه داشت و نمونه‌های بخش کمی بر اساس فرمول کوکران به صورت تصادفی ساده انتخاب شدند. ابزار پژوهش در بخش کیفی مصاحبه اکتشافی نیمه‌ساختمند بوده است و در بخش کمی برای ارزیابی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی از پرسشنامه محقق ساخته که بر اساس کدهای به‌دست‌آمده در مرحله کیفی طراحی شد، استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: در بخش کیفی تحلیل مصاحبه‌ها با استفاده از روش تحلیل داده بنیاد انجام شد. روایی و پایایی مولفه‌ها بررسی و آلفای کرونباخ همه مولفه‌های بالا ۰/۷ بوده و مهم‌ترین مولفه‌های حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مورد سنجش قرار گرفته شد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: در بخش کمی از طریق روش معادلات ساختاری، صحت مدل پژوهش، مورد تایید قرار گرفت و معلوم شد که انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص‌ها از دقت بالایی برخوردار بوده و می‌تواند چارچوب مناسبی را برای تدوین سند چشم انداز حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی فراهم کند.

واژه‌های کلیدی: بیمارستان‌های دولتی، حسابرسی عملکرد، مدیران اجرایی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. (talei@bums.ac.ir).

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام‌نور، تهران، ایران. (afmgord@yahoo.com).

۳. دانشیار، گروه آمار، دانشکده گروه ریاضی و آمار، دانشگاه بیرجند، بیرجند، ایران. (m.khorashadizadeh@birjand.ac.ir)

نویسنده مسئول:

عزیز گرد

رایانامه:

afmgord@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۳۰

استناد به مقاله:

طالعی، هادی؛ گرد، عزیز؛ خراشادی زاده، محمد. (۱۴۰۲). ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی، حسابداری دولتی، ۹ (۱۷)، ۱۷۰-۱۷۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0)



مقدمه

در طول سالیان اخیر، مدیران بخش‌های مختلف اقتصادی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملکرد و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه چنین زمینه‌هایی ضرورت وجود حسابرسی عملکرد به منظور ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به نحو چشمگیری افزایش یافته است. اینجاست که نظارت بر عملیات و فعالیت‌های مدیریت در ابعاد کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی اهمیت خود را نمایان می‌سازد و نیاز به حسابرسی عملکرد و بهبود عملیات مدیریت بیش‌ازپیش آشکار می‌شود. در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس داده‌های معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد افزون بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی، الزامی شود. حساب‌خواهی مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که با برنامه‌ریزی صحیح، عملکرد دستگاه‌های اجرایی بر اساس اهدافشان، مورد رسیدگی قرارگیرد، نظارت مالی بر بخشی دولتی اگرچه امری است لازم و انکارناپذیر، اما به نظر می‌رسد که کافی نیست زیرا در بعضی موارد مشاهده شده است که در اجرای برنامه‌های دولت هزینه‌ها مطابق با شرایط و قوانین انجام پذیرفته‌اند اما نتایج با آنچه در برنامه‌ها پیش‌بینی شده منطبق نبوده است و یا این که هزینه‌ها جز اتلاف منابع نتیجه‌ای دربر نداشته‌اند (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۶).

حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت‌های مدیریت را شامل می‌شود و هدف آن تعیین فرصت‌هایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش‌ها و عملیات است، این حسابرسی به‌عنوان یک‌شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی بوده و نقش آن بیشتر، ارزیابی فعالیت‌ها است. حسابرسی عملکرد دربرگیرنده‌ی بررسی سیستماتیک فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص هم چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات، ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم بررسی و اقدامات بیشتر است. حال که برنامه‌های رشد و توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور روند جدیدی را پیدا کرده، لازم است مدیران توجه خاصی به حسابرسی عملکرد مبذول دارند. از پایه حسابرسی عملکرد، این فرصت را به مسئولین دستگاه‌های اجرایی مختلف می‌دهد که کنترل‌های مدیریتی را با نگاه عمیق‌تری ارزیابی کرده و از بروز مسئله جدی یا غیرقابل‌جبران برای سازمان‌ها جلوگیری کرده و برنامه‌های آتی و بودجه‌بندی

خود را در جهت حداکثر سازی کارایی و اثربخشی اصلاح کنند (لاری دشت بیاض، قائم‌مقامی و ملکی، ۱۳۹۵).

هدف اساسی حسابرسی عملکرد ارزیابی مؤثر روش‌های عملیاتی و بهبود آن و معیار موفقیت آن به‌کارگیری پیشنهادهای ارائه‌شده است، به عبارتی حسابرسی عملکرد به بالا بردن چگونگی اجرای عملکرد آتی مربوط می‌شود و با خطمشی‌ها، برنامه‌ریزی و سیستم‌های کنترل و روش‌های تصمیم‌گیری مربوط است. بررسی قوانین موجود در خصوص وظایف و اهداف سازمان‌های نظارتی کشور به‌ویژه دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی نشانگر عدم وجود قوانین لازم و یا ناکارآمدی قوانین موجود در امر گفته شده است. اجرای حسابرسی عملکرد به‌عنوان شیوه‌ای نوین در حسابرسی دولتی نیازمند تحولات گسترده در عرصه‌های مختلف درون و برون‌سازمانی دیوان محاسبات کشور است. باگذشت قریب به سه دهه از تصویب قانون دیوان محاسبات پس از انقلاب اسلامی، زمان آن است که با نگرشی جدید به نقش و جایگاه دیوان محاسبات مبتنی بر اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی، رویکرد مدرن حسابرسی جایگزین رویکرد سنتی شود. تنها با گرفتن چنین رویکردی است که می‌توان نقش‌آفرینی فعال و مؤثر دیوان محاسبات را در عرصه توسعه کشور انتظار داشت، از طرفی تحولات محیط پیرامونی حرفه حسابرسی در سه دهه اخیر به‌گونه‌ای شتاب‌آلود و تحول‌گرا بوده است که در صورت عدم انطباق با آن و اکتفا به روش‌های گذشته، دیوان محاسبات را با عدم پویایی و ناکارآمدی روبرو خواهد ساخت.

بیشتر پژوهش‌های به‌عمل‌آمده در زمینه حسابرسی عملکرد تأکید بر اهمیت و ضرورت اجرای مؤثر حسابرسی عملکرد در بخش دولتی دارند. به علت اهمیت و ضرورت اجرای حسابرسی عملکرد، در این رابطه پژوهش‌های گوناگونی انجام‌گرفته و مقالات بسیاری نوشته‌شده است که نقش بااهمیت این نوع حسابرسی را در دستگاه‌های دولتی غیرقابل‌انکار می‌دانند. اهمیت اساسی مؤلفه‌های اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در حسابرسی عملکرد و ارائه پیشنهادها برای بهبود عملکرد، توجه صاحب‌نظران و کارشناسان را در سال‌های اخیر به این نوع از حسابرسی به‌منظور بدست آوردن اطمینان از جهت‌گیری برنامه‌های میان‌مدت و بلندمدت به‌سوی رشد و توسعه اقتصادی معطوف کرده است. حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت به‌تنهایی پاسخگوی کامل نیازهای حسابرسی به ویژه مسئولیت پاسخگویی سازمان‌ها و دستگاه‌های دولتی در برابر مردم و نمایندگان آن‌ها نبوده و از طرفی بحث بهبود عملکرد سازمان‌ها در دنیای رقابتی امروز موردتوجه مدیران واقع شده و توجه آن‌ها

برنامه‌ریزی‌های سالیانه به‌گونه‌ای عمل کند که زمینه ورود به این حوزه‌ها از بُعد ارزیابی آثار ناشی از تصمیم‌های گرفته‌شده فراهم شود. همچنین، استفاده از نظرات تخصصی کارشناسان سایر رشته‌ها در حسابرسی‌ها باید مدنظر دیوان محاسبات کشور قرار گیرد.

مشتری دوست و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود به جایگاه حسابرسی داخلی و نحوه عملکرد آن در نظام بانکی ایران پرداختند. نتایج بیانگر آن است که ارتباط حسابرسی داخلی با مدیریت ارشد در بانک‌های انصار، شهر و سینا مناسب است. نقش و اهمیت حسابرسی داخلی توسط مدیریت ارشد و سایر کارکنان در بانک‌های انصار، شهر و کارآفرین شناخته شده است. نقش مشورتی حسابرسی داخلی تنها در بانک‌های انصار و شهر چشمگیر است. به جز بانک ملی، در سایر بانک‌ها حسابرسان داخلی از دانش و تجربه کافی در خصوص فعالیت خود برخوردار هستند و در همه بانک‌ها حسابرسان داخلی از آموزش‌های کافی جهت بهبود فرآیند حسابرسی بهره‌مند می‌شوند.

حجازی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود به تبیین ابعاد پاسخگویی دولتی مؤثر بر عملکرد پرداختند. پاسخگویی یکی از چالش‌هایی است که امروزه دولت‌ها با آن روبرو هستند. امروزه دولت‌ها بایستی نسبت به خطمشی‌ها و اقداماتشان پاسخگو باشند. هر دولتی نیازمند یک سیستم پاسخگو است و لازمه دموکراسی، داشتن یک سیستم پاسخگویی مناسب است. سازمان‌های دولتی به‌وسیله مردم و برای مردم ایجاد می‌شوند و لازم است در برابر آن‌ها پاسخگو باشند. افزایش شفافیت در گزارش‌های مربوط به اوراق قرضه و بدهی‌های احتمالی، ویژگی‌های بنیادی یک چارچوب گزارش مالی برای بخش عمومی است. در مقابل، برخی دولت‌ها با توجه به عملیات‌های محاسباتی ضعیف، در اتخاذ تصمیمات آگاهانه درباره برداشت و استفاده از منابع کمیاب ناتوانند و بنابراین در حل مشکلات ناشی از بحران‌های بدهکاری دولتی نیز ناتوانند. فعالیت‌هایی که سبب ایجاد گزارش جامع و مستند از عملکرد و وضعیت یک دولت می‌شود، ارزیابی می‌شوند، بنابراین ذی‌حساب بودن و شفافیت این گزارش‌ها، برای حل مشکلات ناشی از بحران‌های بدهکاری دولتی ضروری به نظر می‌رسد.

پژوهش امجدی و همکاران (۱۳۹۹)، باهدف بررسی تأثیر تخصص حسابرسان بر اعتماد اجتماعی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد (مطالعه موردی دیوان محاسبات) انجام شد. یافته‌ها بیانگر آن است که تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، تخصص حسابرسان دیوان محاسبات از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد و به عبارتی کیفیت حسابرسی

را به معیارهای بااهمیتی چون صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی بیش‌ازپیش جلب کرده است، به طوری که ادامه حیات خود را در سایه رأی مردم و سهامداران مربوط می‌دانند و برای جلب نظر آن‌ها به بهبود عملکرد سازمان می‌اندیشند. آنچه مسلم است اکثر مدیران دولتی و حتی مدیران بخش خصوصی بر ضرورت اجرای حسابرسی عملکرد آگاهند، ولی با این وجود این نوع حسابرسی در بخش دولتی ایران پیشرفت چشمگیری انجام نداشته است و تقاضای کافی از سوی دستگاه‌های اجرایی را ندارد این مسئله موجب شده که انجام پژوهش‌هایی در مورد ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی بیش‌ازپیش احساس شود.

مروری بر پیشینه پژوهش

پیشینه داخلی

پژوهش فلاح و همکاران (۱۴۰۰) با عنوان شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی انجام شده است که 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. 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.

یزدان‌شناس و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که ارزیابی اثربخشی، جزئی از فرآیند حسابرسی عملکرد است. حسابرسان برای اجرای بهتر حسابرسی عملکرد نیازمند ورود به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری هستند. همچنین، حسابرسان بخش عمومی افراد مناسبی برای انجام حسابرسی عملکرد هستند. البته، باید از سایر تخصص‌ها نیز در گروه حسابرسی عملکرد استفاده شود. حسابرسی‌های عملکرد دیوان محاسبات کشور در شرایط کنونی، بر بهبود مدیریت بخش عمومی مؤثر اما در ایفای بهتر مسئولیت پاسخ‌گویی بی‌تأثیر است. دیوان محاسبات کشور برای انجام حسابرسی عملکرد به شیوه مؤثر باید دامنه رسیدگی خود را به حوزه‌های تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری گسترش داده و در

داوودی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی پرداخته شده است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که به نظر مدیران دولتی، اجرای حسابرسی عملکرد بر متغیرهای پاسخگویی (تعهد، تکریم، شفافیت، کنترل پذیری) تأثیر مثبت و معناداری داشته است به نحوی که در سطح اطمینان ۹۵ درصد کلیه فرضیه‌های پژوهش پذیرفته شدند.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن پرداخته شده است. هدف اصلی پژوهش حاضر ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی برای بهبود آن است. ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد نیازمند بهره‌گیری از نظریات خبرگان با توجه به ذهنیت ایشان است. در پژوهش حاضر 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 شد. برپایه نتایج حاصل از تحلیل‌های آماری، تمامی شاخص‌های پژوهش با اهمیت هستند و با در نظر گرفتن تحلیل اهمیت-عملکرد وضعیت اجرایی شاخص‌های حسابرسی عملکرد در کشور در محدوده «حیطه قابل قبول» و «حیطه ضعف» قرار دارند.

بخشانی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی هموارسازی مسیر حسابرسی عملکرد با شناخت موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی در دانشگاه‌ها) پرداخته شده است. در این مطالعه توصیفی داده‌های مورد نیاز از طریق پرسش‌نامه توزیع شده بین متخصصان و کارشناسان امر بودجه‌ریزی در جامعه مورد بررسی، جمع‌آوری شدند. داده‌های (ANP) و به روش تحلیل شبکه‌ای Super Decisions گردآوری شده به وسیله نرم‌افزار مورد تحلیل قرار گرفتند. نتایج نشان می‌دهد، مهم‌ترین موانع در امر بودجه‌ریزی عملیاتی در این دانشگاه‌ها به ترتیب عبارت‌اند از: عدم کفایت آموزش فنی در خصوص بودجه‌بندی، عدم تغییر متناسب سیستم حسابداری و گزارشگری و عدم وجود تخصص و مهارت کافی.

محمود خانی و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی نقش حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی پرداخته شده است. نتیجه حاصل از این مقاله این است که اصلی‌ترین چالش پیش روی حسابرسی عملکرد، نبود شناخت و بینشی صحیح از این نوع حسابرسی در بخش عمومی است، از این رو در پایان این مقاله، پیشنهاد شده است که مواردی چون برگزاری کارگاه‌های آموزشی برای آشنایی مدیران با فواید حسابرسی عملکرد در

نقش میانجی در رابطه تخصص حسابرسان دیوان محاسبات و اعتماد اجتماعی دارد. نتیجه به دست آمده از پژوهش، گویای اهمیت تخصص و کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات بر بهبود مشروعیت و اعتماد اجتماعی نسبت به حسابرسی دستگاه‌های اجرایی است.

امریایی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد فراترکیب پرداختند. روش پژوهش به کاررفته شده در این مطالعه آمیخته (کیفی-کمی) است. ابتدا با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب مبادرت به استخراج شاخص‌ها از مقالات و مطالعات پیشین کرده و از تعداد ۸۲ مقاله به دست آمده، تعداد ۴۲ مقاله نهایی برای بررسی عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده شد. در ادامه با مقوله‌بندی شاخص‌ها و انجام تکنیک دلفی فازی، محتوای طرح مورد تحلیل قرار گرفته، شاخص‌های اصلی شناسایی و غربالگری شدند. سپس با استفاده از روش سوارا نسبت به اولویت‌بندی و وزن معیارها اقدام و ۱۳ عامل به ترتیب اولویت تعیین شد. لازم به یادآوری است، تحلیل داده‌های پژوهش در فاز کیفی با نرم‌افزار MaxQDA و در فاز کمی با نرم‌افزار Matlab انجام شده است.

گرد و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور با رویکرد فازی پرداختند. برای انجام پژوهش در مراحل دلفی ۲۰ نفر از خبرگان دولت، مجلس شورای اسلامی و دیوان محاسبات انتخاب شدند. محاسبات دلفی فازی با نرم‌افزار اکسل انجام شد. در مرحله دلفی فازی یافته‌ها نشان داد که ۲۶ عامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور وجود دارد. دیوان محاسبات کشور باید به عنوان عالی‌ترین مرجع نظارتی مالی کشور، با توجه به عوامل مؤثر بر موفقیت حسابرسی عملکرد، در بهبود و توسعه این نوع حسابرسی گام بردارد.

نخبة فلاح و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهش خود به تحلیل محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد؛ بر اساس مؤلفه‌های قانون برنامه پنج‌ساله پنجم و ششم توسعه پرداختند. تحلیل یافته‌های گزارش‌های حسابرسی عملکرد نشان می‌دهد اقدامات اصلاحی چشمگیری باید در سازمان‌های بخش عمومی صورت گیرد تا فاصله بین آنچه از مصرف منابع عمومی عاید می‌شود و آنچه باید به دست آید کاهش یافته و بهره‌وری، پاسخگویی و شفافیت افزایش یابد. این پژوهش به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد، شناخت حوزه‌های حسابرسی عملکرد و درک بهتر محتوای گزارش‌ها کمک می‌کند.

است. این پژوهش در استرالیا و با روش مصاحبه انجام شد. نتایج نشان داد حسابرسی عملکرد در تمامی دوران‌ها رو به رشد بوده است و میزان رشد آن در دوره‌های مختلف متفاوت بوده است. همچنین حسابرسی عملکرد سبب بهبود ارتباط نهاد‌های نظارتی با پارلمان بوده است.

دیتمار (۲۰۱۷)، با هدف مطالعه اجرای حسابرسی عملکرد با چشم انداز زیست محیطی انجام شده است. مطالعه مربوط به روش مستندسازی و با استفاده از اطلاعات کتابخانه‌ای مرتبط با نهاد‌های عالی حسابرسی بخش عمومی آلمان شد. یافته‌ها نشان داد که مؤلفه‌های کارایی و اثربخشی در دستگاه‌های دولتی کشور آلمان از صرفه اقتصادی مهم‌ترند، زیرا دو مؤلفه خود سبب ایجاد صرفه اقتصادی می‌شوند.

برگلد و کانگ (۲۰۱۳)، به بررسی اعتماد اجتماعی در گزارشگری مالی با توجه به هزینه‌های حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد هزینه حسابرسی شرکت‌های دارای راهبرد اعتماد اجتماعی پایین‌تر از سایر شرکت‌هاست، به این دلیل که این شرکت‌ها در تالشند سطح اطمینان به صورت‌های مالی خود را با افشای صادقانه حفظ کرده و منجر به کاهش هزینه‌های نمایندگی خود شوند.

روش پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس اهداف پژوهش، از نوع کاربردی، روش انجام آن توصیفی-پیمایشی، و روش جمع‌آوری داده‌ها به صورت کتابخانه‌ای-میدانی است. این پژوهش دارای رویکرد آمیخته بوده و از روش نظریه داده بنیاد به عنوان روش اصلی پژوهش استفاده می‌کند. روش گراند تئوری یا نظریه داده بنیاد یک شیوه پژوهش کیفی است که به وسیله آن با استفاده از یک دسته داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد. پژوهش حاضر در بخش نخست با استفاده از روش نظریه‌پردازی برخاسته از داده‌ها (GT) انجام خواهد شد. این روش توسط استراس و کوربین ابداع شد و به معنای روشی است که بر اساس و پایه داده‌ها به تولید نظریه می‌پردازد. داده‌هایی که برای تشریح فرایندها جمع‌آوری می‌شود، شامل انواع داده‌های کیفی از جمله مشاهدات، گفت‌ووشنودها، مصاحبه‌ها، اسناد دولتی و تأملات شخصی پژوهشگر می‌شود (کرسول، ۲۰۰۵). در این روش، تمامی محتوا یا داده‌هایی که به نحوی با موضوع مورد مطالعه در ارتباط هستند، منبعی برای اطلاعات محسوب می‌شوند. در

بخش عمومی و استفاده از تجربیات کشورهای پیشرو در زمینه حسابرسی عملکرد مورد توجه قرار گیرد.

احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، پژوهشی با عنوان طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی انجام دادند که یافته‌های این پژوهش، نشان داد که عوامل زمینه‌ای، ساختاری و محتوایی به ترتیب اول و دوم و سوم برای ارائه الگوی حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها مورد تأیید اعضای خبرگان قرار گرفته است.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۶)، در این پژوهش به بررسی الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهاد‌های بخش عمومی ایران پرداخته شده است. نتایج آزمون پرسش‌های پژوهش که با روش‌های آماری معتبر انجام گرفته بیانگر آن است که به ترتیب عوامل رفتاری، عوامل ساختاری و عوامل زمینه‌ای به عنوان عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور هستند. همچنین نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات تأثیر بیشتری نسبت به عوامل رفتاری در سطح نهاد‌های عمومی و نیز عوامل ساختاری در سطح نهاد‌های عمومی تأثیر بیشتری نسبت به عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات در استقرار نظام حسابرسی عملکرد در کشور دارند.

مهجوی و همکاران (۱۳۹۶)، چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. نتایج آزمون‌های آماری پژوهش نشان داد که اگرچه نگرش گروه‌های مشارکت‌کننده با یکدیگر متفاوت است اما در مجموع، تمامی زمینه‌های مورد مطالعه، چالش‌هایی را برای اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی ایجاد کرده‌اند.

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵)، در این پژوهش به بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی پرداخته شده است. نتایج نشانگر آن است که پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم در اجرا و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهم‌ترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد هستند.

پیشینه خارجی

لی و همکاران (۲۰۱۸)، با هدف مطالعه مدیریت دولتی نوین و اوج گرفتن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی انجام شده

انتخاب شده برابر ۱۵ نفر از خبرگان بیمارستان‌های دولتی شامل پنج نفر از مدیران بیمارستان‌ها، چهار نفر از مدیران بخش‌ها، سه نفر از معاونت منابع و پشتیبانی، دو نفر معاون اداری با حداقل ده سال سابقه کار و آشنا که مطلع و آگاه در حوزه‌های موضوع پژوهش بودند، قرار داده شد. با انجام این تعداد مصاحبه تشخیص پژوهشگر این بوده است که اطلاعات گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های بیشتر نیست. در نهایت داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از تحلیل داده بنیاد مورد بررسی قرار گرفتند. داده‌ها و مفاهیم بدست آمده از مورد مطالعه در جداول کدگذاری‌ها به منظور انتخاب مفاهیم اصلی و مقوله‌های محوری بارگذاری شده است. در این مرحله با بهره‌مندی از مفاهیم که از داده‌های کدگذاری باز به دست آمده است پژوهشگر با مطالعه و بررسی آن‌ها و توزیع مجدد داده‌ها به مصاحبه‌شونده‌ها از طریق تماس و حضور مستقیم، داده‌ها و اطلاعات جمع‌آوری شده مورد بررسی دوباره قرار گرفته و با تعدیل و اصلاحات و گرفتن نظر کارشناسی آنان و شماری از خبرگان مطلع، اطلاعات در جدول کدگذاری محوری با عنوان مؤلفه قرار داده شد. مرحله کدگذار محوری اساس آن بر ارتباطات مقوله‌ها به زیر مقوله‌ها است که با شش رویکرد داده بنیاد ارتباط داده می‌شود.

یافته‌های پژوهش

- پدیده محوری/هسته: اتفاق یا واقعه‌ای است که جریان کنش‌ها و واکنش‌ها به سوی آن رهنمون می‌شوند تا آن را اداره، کنترل و متقابل برای کنترل یا اداره کردن آن وجود دارد و به آن مربوط می‌شود. با بررسی مفاهیم و مقوله‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی به عنوان پدیده‌ی محور شناخته شده است. نتایج نشان داده است که دو مقوله، عملکرد حسابرسی، بودجه یا به آن پاسخ دهند. این شرایط اشاره به وقایع اصلی دارد که یک سلسله کنش‌ها و واکنش‌های ریزی و گزارشگری مالی بر حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیرگذار بوده‌اند و مرتبط با شرایط محوری قرار داده شده‌اند.
- شرایط علی: این شرایط باعث ایجاد و توسعه پدیده یا مقوله محوری می‌شوند. منظور به شرایطی اشاره دارد که تأثیر مهم و اصلی بر حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی دارد که در این شرایط مورد بررسی واقع می‌شود و از نتایج

این راستا، گام اصلی، مشخص کردن تکنیک‌های گردآوری اطلاعات است. ارائه یک نظریه بر خاسته از داده‌ها، مستلزم جمع‌آوری و تحلیل هم‌زمان و زنجیروار داده‌ها است. نمونه‌گیری نظری در این روش، بدین معنا است که داده‌ها به گونه‌ای جمع‌آوری می‌شوند که برای تولید یک نظریه، مفید باشند. در پژوهش حاضر، با استفاده از این روش و طی فرایند مستمر جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و دسته‌بندی داده‌ها از طریق مصاحبه، به تدوین مدل پرداخته شد. شایان یادآوری است که پژوهشگر در این مصاحبه‌ها به دنبال شناسایی چالش‌های موجود، مزایا، مؤلفه‌ها و ارائه مدل در خصوص حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی بوده است. در نمونه‌گیری نظری، گردآوری اطلاعات و تحلیل داده‌ها، اقداماتی هستند که به شدت به یکدیگر وابسته هستند و لازم است به صورت متناوب انجام گیرند، زیرا تحلیل، نمونه‌گیری از داده‌ها را هدایت می‌کند (کرسول، ۲۰۰۵).

در پژوهش حاضر، نمونه‌گیری بدین گونه آغاز می‌شود که ابتدا افرادی که به لحاظ اجرایی و علمی با پژوهش مرتبط بودند، شناسایی شوند. بیان این نکته ضرورت دارد که در زمینه مالی و حسابرسی، استادان و مدیرانی که شناخت کافی نسبت به مؤلفه‌های وابسته دارند و دارای تجربه اجرایی یا سابقه پژوهشی در این راستا بودند، انتخاب می‌شوند. لازم به بیان است اشخاصی که ویژگی‌های لازم را در هر دو زمینه داشتند، در اولویت بالاتری برای مصاحبه قرار می‌گیرند. نمونه‌گیری تا زمان اشباع داده‌ها ادامه خواهد یافت. در ادامه و پس از تکمیل مصاحبه‌ها، اطلاعات به دست آمده مقوله‌بندی شده و سپس داده‌ها از طریق پیوسته کردن سیستماتیک مقوله‌ها در یک مدل، به طور مجدد مورد تحلیل قرار خواهد گرفت. پس از طراحی مدل حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی با استفاده از روش داده بنیاد، در مرحله دوم پژوهش به منظور بررسی برازش مدل و انجام تجزیه و تحلیل‌های لازم از تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار SPSS و Amos بهره گرفته شد.

در پژوهش کیفی مصاحبه زمانی جمع‌آوری داده‌ها متوقف می‌شود که اطلاعات درباره ابعاد مورد پژوهش اشباع شود و این موضوع هنگامی به وقوع می‌پیوندد که موضوع مورد مطالعه کامل شود و اطلاعات جدیدی مرتبط با موضوع به دست نیاید با این توضیح در پژوهش کیفی، حجم نمونه مترادف با اشباع داده‌ها قرار دارد. بنابراین در پژوهش حاضر تعداد نمونه‌های

که از نتایج بررسی مفاهیم حسابداری عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی سه مقوله، توانمندسازی، شرایط استقرار، تکنیک‌ها و الزامات اجرای حسابداری با شرایط زمینه‌ای شناخته شده‌اند.

- شرایط واسطه‌ای/مداخله‌گر: شرایط ساختاری که راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند. به شرایطی گفته می‌شود که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند. نتایج نشان می‌دهد که دو مقوله عوامل محیطی، قوانین و مقررات لازم‌الاجرا برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تلقی گردید.
- نتایج و پیامدها: برخی مقوله‌ها بیانگر نتایج و پیامدهایی است که بر اثر گرفتن راهبردها به وجود می‌آید. پیامدها، خروجی‌های حاصل از بهره‌مندی از راهبردها می‌باشند. نتایج بررسی پژوهش نشان‌دهنده پنج مقوله بهره‌وری بخش‌های دولتی، صرفه اقتصادی، اثربخشی، کارایی و دستیابی سازمان‌ها به نتایج در حسابداری عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی در پیوند با شرایط پیامدی شناخته شده‌اند. اشکال زیر ارتباطات مفاهیم و مقوله‌ها را نشان می‌دهد (جدول ۱).

کدگذاری باز و ایجاد مفاهیم مرتبط با حسابداری عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی سه مقوله‌های مرتبط با شرایط علی، حوزه حسابداری، حوزه مدیریت سازمانی، حوزه ساختاری شناسایی شد.

- شرایط راهبرد/کنش‌ها و تعاملات: رفتار فعالیت‌های هدف‌داری هستند که در پاسخ به مقوله محوری و متأثر از شرایط مداخله‌گر ایجاد می‌شوند. راهبردها کنش و واکنش‌های متقابلی هستند که از پدیده محوری ناشی می‌شود و هدف آن ارائه راهکارهایی برای روبرویی با پدیده محوری است و سه مقوله عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی، عوامل ساختاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی، عوامل رفتاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی در شرایط راهبردی شناخته شده‌اند.
- شرایط زمینه‌ای/حاکم: شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند. این شرایط اشاره به یک سری ویژگی‌های دارد که به پدیده‌ای دلالت دارد به عبارت دیگر محل حوادث یا وقایع با پدیده‌ای در طول یک بعد است که در آن کنش متقابل برای کنترل اداره و پاسخ به پدیده صورت می‌گیرد

جدول ۱. مفاهیم و مقوله‌ها

مفاهیم	مقوله	نوع مقوله
صلاحیت حرفه‌ای مشخص نبودن دامنه رسیدگی تعیین نشدن شاخص‌های مناسب برای ارزیابی تعیین نشدن چارچوب مناسب برای گزارش	حوزه حسابداری	شرایط علی
آگاهی مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابداری عملکرد تناسب اختیارات و وظایف مدیران بخش‌ها و کارکنان عملیاتی	حوزه مدیریت سازمانی	
اجرای نامناسب بودجه عملیاتی نامناسب بودن نظام حسابداری موجود	حوزه ساختاری	
اطمینان اعضای کمیته حسابداری اطمینان بخشی پروژه‌ها مبارزه با فساد توان شناسایی ریسک‌های خاص ریسک خزانه‌داری ریسک راهبردی ریسک فناوری اطلاعات مهارت‌های ارتباطی آشنایی یا محل کسب و کار	عملکرد حسابداری	پدیده محوری
استقرار سیستم بودجه‌ریزی با رویکرد بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد رعایت قوانین و مقررات و الزامات گزارشگری مالی استقرار سیستم یکپارچه مالی و مدیریت تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش‌های به‌موقع و قابل‌اتکا و نیز یکسان سازی و همخوانی آمار و اطلاعات و گزارشات صادر از سوی واحدهای مختلف، خصوصاً گزارش‌های مالی از جمله صورتهای مالی (شرکت و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای) مدیریت و کنترل هزینه‌ها و استقرار نظام کنترل بودجه‌ای تنظیم گزارشی مناسب در خصوص میزان دستیابی به برنامه‌های مصوب به تفکیک واحدها و دوره‌های زمانی و پیگیری اجرای برنامه‌ها در سطح استراتژیک و عملیاتی	بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی	

مفاهیم	مقوله	نوع مقوله
بهره گیری از سیستم بهایابی مناسب فعالیتها و استقرار واحد حسابداری مدیریت برنامه ریزی جهت جذب منابع مالی مورد نیاز پروژهها و طرحهای سرمایه ای در چارچوب مقررات و ضوابط مربوط		
بودجه بندی عملیاتی کمیته حسابرسی محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات سیستم حسابداری و گزارشگری ارائه گزارش عملیات به کارگیری مبنای تعهدی حسابرسی داخلی	عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی	راهبردها (کنشها و تعاملات)
مشارکت با نهادهای بین المللی برون سازمانی توسعه ابزارهای فناوری اطلاعات تعیین محدوده رسیدگی گروههای ویژه حسابرسی عملکرد تعریف معیارهای مناسب	عوامل ساختاری در سطح دانشگاههای علوم پزشکی	
دیدگاه حسابرسان دانشگاههای علوم پزشکی آموزش کارکنان حسابرسی دیدگاه مدیران دانشگاه علوم پزشکی دانش و تجربه مدیران انتخاب روسا و مدیران متخصص دانش و تجربه حسابرسان	عوامل رفتاری در سطح دانشگاههای علوم پزشکی	
دانش و تجربه کارکنان آستانه تحمل مدیران دیدگاه کارکنان نهادهای عمومی دیدگاه مدیران نهادهای عمومی دانش و تجربه مدیران	عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی	
وضعیت نیروی انسانی تقویت انضباط اسلامی و شفافیت توسعه هدفمند سرمایه های انسانی ایجاد و یکپارچه سازی سامانه های اطلاعات مدیریتی منابع انسانی حمایت از فعالیت های خرد و کلان اقتصادی	توانمندسازی	
وجود قوانین و مقررات تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد پاسخگویی نهادهای بخش عمومی سطح مطالبات عمومی مردم سطح پاسخ خواهی نمایندگان مجلس حمایت مسئولین ارشد کشور توسعه دروس و رشته های مرتبط استانداردهای حسابرسی عملکرد	شرایط استقرار	عوامل زمینه ای
مدیریت کیفیت جامع کارت ارزیابی متوازن بهایابی بر مبنای فعالیت پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی	تکنیکها و الزامات اجرای حسابرسی	
نبود قوانین متحدالشکل در دستگاههای اجرایی کیفیت نظارت دیوان محاسبات	عوامل محیطی	عوامل مداخله گر
اصلاح قانون محاسبات عمومی اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور اصلاح قانون برنامه و بودجه اصلاح قانون خدمات کشوری	قوانین و مقررات لازم الاجرا	
بهبود و توسعه منابع ساختاری بهبود و توسعه منابع سرمایه بهبود، توسعه و طراحی نظام های مدیریتی توسعه، بهبود و توانمندسازی نیروی انسانی	بهره وری بخش های دولتی	
مراقبت و نگهداری از منابع استفاده از گزینش روش های مناسب برای تدارکات استفاده از نیروی انسانی مناسب با توجه به حجم عملیات اجرایی	صرفه اقتصادی	پیامدها

مفاهیم	مقوله	نوع مقوله
جلوگیری از انتصاب نیروهای دارای شایستگی زیاد در پست های نامناسب نگهداری از مواد مازاد بر نیاز نگهداری از تجهیزات پرارزش و گران قیمت پرهیز از اتلاف منابع		
دستیابی به هدفها یا هر معیار اندازه گیری دیگری ارزیابی سامانه برنامه ریزی سازمانی شامل هدفها و برنامه های تفصیلی سازمان ارزیابی کفایت سامانه مدیریت تعیین فضای مناسب برای دستیابی به سطح مطلوبی از نتایج شناسایی عوامل بازدارنده دستیابی به نتایج رضایت بخش پیروی از قوانین و آیین نامه های مربوط اجرای درست و مناسب اهداف برنامه / طرح / فعالیت در حال اجرا	اثربخشی	
تلاش برای اجرای مسئولیت های خود پرهیز از روش های دستی و رایانه ای نامناسب پرهیز از کاغذبازی بیهوده پرهیز از سامانه ها و روشهای غیر کارایی عملیاتی پرهیز از سلسله مراتب یا الگوهای ارتباطی پیچیده پرهیز از دوباره کاری پرهیز از کارهای بی مورد و کم بازده	کارایی	
بهبود نظام هزینه یابی و تخصیص هزینه های به شکل مطلوب تر تعیین بهای تمام شده و قیمت گذاری منطقی و دقیق تر کنترل عملیات و برنامه ریزی تصمیم گیری امور ارزیابی صحیح تر از عملیات مدیران حذف فعالیت های بدون ارزش افزوده	دستیابی سازمان ها به نتایج	

ارزیابی برآزش الگوی نهایی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان های دولتی

پیش از ارزیابی مدل ساختاری ارائه شده، لازم است معناداری وزن رگرسیونی (بار عاملی) سازه های مختلف پرسش نامه در پیش بینی گویه های وابسته بررسی شده تا از برازندگی مدل های اندازه گیری و قابل قبول بودن نشانگرهای آن ها در اندازه گیری سازه ها اطمینان حاصل شود. این مهم، با

استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی و نرم افزار AMOS به انجام رسید سپس هر یک از مدل های اندازه گیری به طور جداگانه بررسی شدند و سپس مدل اندازه گیری کلی نیز مورد بررسی قرار گرفت. همانطور که پیش تر گفته شد، نرمال بودن داده ها در نرم افزار آموس به وسیله دو شاخص کشیدگی و کجی سنجیده می شود. پژوهشگران مقادیر این دو شاخص را برای نرمال بودن داده ها در بهترین حالت بین (۱ و -۱) می دانند (جلول ۲).

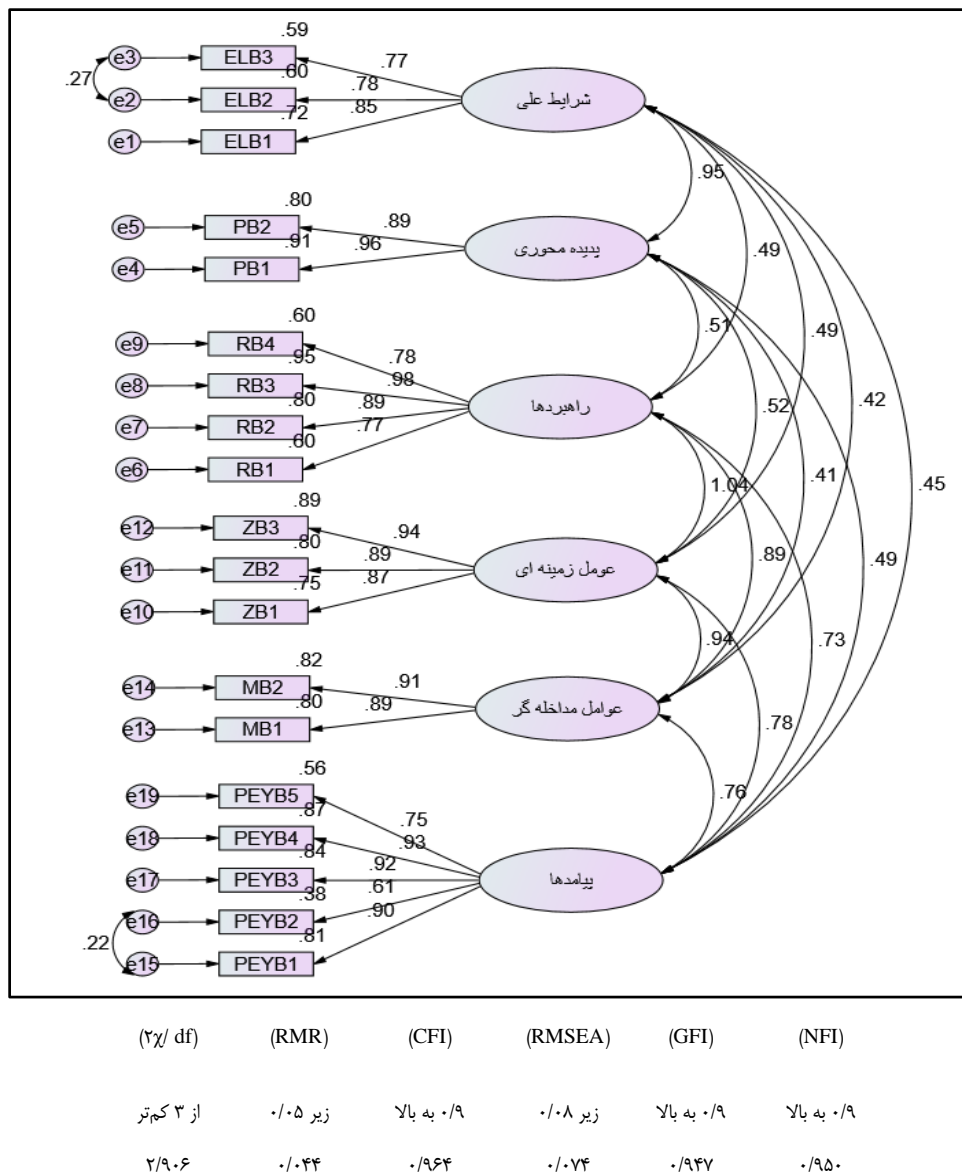
جدول ۲. کشیدگی و چولگی مؤلفه های الگوی نهایی

نوع مقوله	مقوله	نماد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
	حوزه حسابرسی	ELB1	۲/۷۳۵	۰/۸۲۲	۰/۳۰۱	-۰/۰۱۰
شرایط علی	حوزه مدیریت سازمانی	ELB2	۲/۸۷۰	۰/۸۸۹	۰/۰۸۱	-۰/۴۵۹
	حوزه ساختاری	ELB3	۲/۷۴۹	۰/۹۳۷	۰/۰۳۸	-۰/۴۸۳
پدیده محوری	عملکرد حسابرسی	PB1	۲/۷۶۲	۰/۷۴۳	-۰/۰۹۳	-۰/۰۰۵
	بودجه ریزی و گزارشگری مالی	PB2	۲/۷۶۹	۰/۷۶۰	-۰/۰۲۹	-۰/۱۶۷
	عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی	RB1	۳/۴۱۱	۰/۷۲۷	۰/۰۸۰	۰/۴۸۸
راهبردها	عوامل ساختاری در سطح دانشگاه های علوم پزشکی	RB2	۳/۳۶۱	۰/۷۴۰	۰/۳۴۳	-۰/۳۸۶
	عوامل رفتاری در سطح دانشگاه های علوم پزشکی	RB3	۳/۴۰۲	۰/۶۸۳	۰/۱۳۱	-۰/۰۸۹
	عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی	RB4	۳/۳۷۰	۰/۷۷۷	-۰/۲۴۰	۰/۰۷۷
	توانمندسازی	ZB1	۳/۳۷۲	۰/۷۰۳	۰/۰۰۰	۰/۱۰۸
عوامل زمینه ای	شرایط استقرار	ZB2	۳/۳۸۸	۰/۶۷۵	۰/۰۳۱	۰/۰۱۶
	تکنیک ها و الزامات اجرای حسابرسی	ZB3	۳/۴۱۷	۰/۷۳۷	-۰/۰۰۴	-۰/۱۱۹
عوامل مداخله گر	عوامل محیطی	MB1	۳/۲۹۹	۰/۷۶۹	-۰/۰۷۸	-۰/۲۸۴
	قوانین و مقررات لازم الاجرا	MB2	۳/۴۰۳	۰/۷۹۰	-۰/۳۵۶	۰/۳۴۴
	بهره وری بخش های دولتی	PEYB1	۳/۴۶۶	۰/۸۶۵	-۰/۲۴۲	-۰/۳۲۵
	صرفه اقتصادی	PEYB2	۳/۰۲۱	۰/۸۲۷	-۰/۲۸۸	-۰/۳۲۴
پیامدها	اثربخشی	PEYB3	۳/۴۶۴	۰/۷۹۳	-۰/۲۵۴	-۰/۰۵۴
	کارایی	PEYB4	۳/۴۸۶	۰/۷۹۰	-۰/۲۳۶	-۰/۰۱۰
	دستیابی سازمان ها به نتایج	PEYB5	۳/۲۷۵	۰/۸۱۵	-۰/۱۶۸	-۰/۵۹۲

همان‌طور که در جدول بالا نشان داده شده است میزان کشیدگی و چولگی تمامی مؤلفه‌ها بین ± 1 است که نشان‌دهنده‌ی نرمال بودن داده‌هاست (جدول ۳) (شکل ۱).

جدول ۳. نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای الگوی نهایی

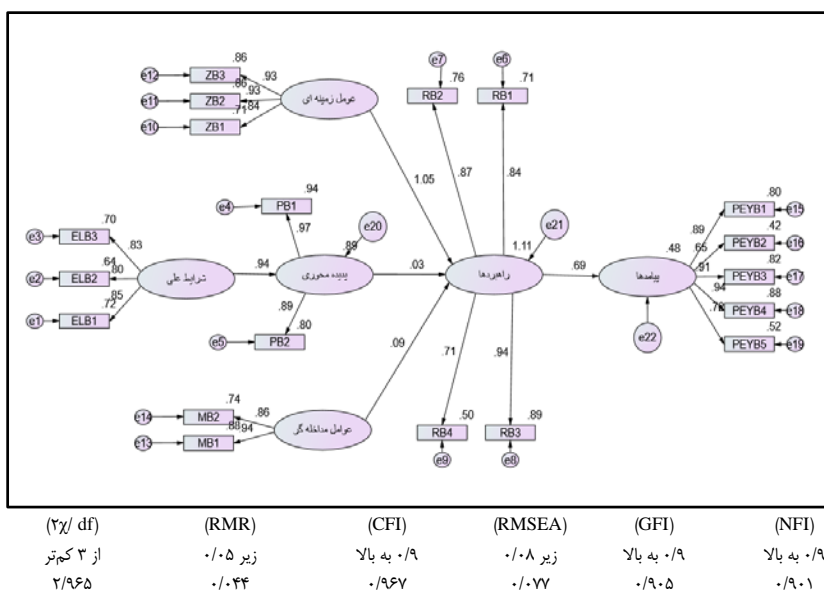
نوع مقوله	مقوله	نماد	بار عاملی	بسی مقدار
شرایط علی	حوزه حسابرسی	ELB1	۰/۸۴۸	۰/۰۰۱
	حوزه مدیریت سازمانی	ELB2	۰/۷۷۶	۰/۰۰۱
	حوزه ساختاری	ELB3	۰/۷۶۷	۰/۰۰۱
پدیده محوری	عملکرد حسابرسی	PB1	۰/۹۵۶	۰/۰۰۱
	بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی	PB2	۰/۸۹۴	۰/۰۰۱
راهبردها	عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی	RB1	۰/۷۷۵	۰/۰۰۱
	عوامل ساختاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی	RB2	۰/۸۹۳	۰/۰۰۱
	عوامل رفتاری در سطح دانشگاه‌های علوم پزشکی	RB3	۰/۹۷۶	۰/۰۰۱
	عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی	RB4	۰/۷۷۵	۰/۰۰۱
عوامل زمینه‌ای	توانمندسازی	ZB1	۰/۸۶۶	۰/۰۰۱
	شرایط استقرار	ZB2	۰/۸۹۲	۰/۰۰۱
	تکنیک‌ها و الزامات اجرای حسابرسی	ZB3	۰/۹۴۱	۰/۰۰۱
عوامل مداخله‌گر	عوامل محیطی	MB1	۰/۸۹۳	۰/۰۰۱
	قوانین و مقررات لازم‌الاجرا	MB2	۰/۹۰۶	۰/۰۰۱
پیامدها	بهره‌وری بخش‌های دولتی	PEYB1	۰/۹	۰/۰۰۱
	صرفه اقتصادی	PEYB2	۰/۶۱۳	۰/۰۰۱
	اثر بخشی	PEYB3	۰/۹۱۸	۰/۰۰۱
	کارایی	PEYB4	۰/۹۳۵	۰/۰۰۱
	دستیابی سازمان‌ها به نتایج	PEYB5	۰/۷۵	۰/۰۰۱



شکل ۱. نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای الگوی نهایی

سازه‌های خوددارند. همچنین شاخص‌های برازش مدل تحلیل عاملی تأییدی در شکل ۱ ارائه شده است. این شاخص‌ها نشان از برازش مطلوب مدل‌های اندازه‌گیری داشته و معناداری بارهای عاملی هر متغیر مشاهده شده به متغیر مکنون مربوطه را مورد تأیید قرار می‌دهد. با توجه به نتایج حاصل از بخش قبل در این بخش مدل کلی پژوهش برازش می‌یابد. در شکل زیر مدل اولیه که با استفاده از نظرات کارشناسان و نخبگان و همچنین پژوهش‌های پیشین و همچنین با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی طراحی شد مشاهده می‌شود (شکل ۲).

بارهای عاملی از طریق محاسبه همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از ۰,۵ شود (ریوارد و هاف، ۱۹۸۸)، بیانگر این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است. مشاهده می‌شود که بارهای عاملی تمامی سازه‌ها بیش از ۰/۵ و در حد قابل قبولی بوده است. همچنین P مقدار آن‌ها کمتر از ۰,۰۰۱ بوده که نشان‌دهنده این مطلب بوده که تمامی گویه‌ها تأثیر معناداری در اندازه‌گیری



شکل ۲. مدل کلی پژوهش

GFI نیز در حد مطلوب است بنابراین، کیفیت مدل طراحی شده تأیید می شود و می توان با اطمینان از اطلاعات مدل طراحی شده استفاده کرد. شاخص های نیکویی برازش مدل همگی دلالت بر برازش خوب و قابل قبول مدل دارند در جدول زیر نیز ضرایب مسیر مدل ها و مقدار T مربوط به آزمون معناداری این ضرایب ملاحظه می شود (جدول ۴).

همان گونه که در شکل ۲ مشهود است مجذور کای دو به درجه آزادی ۲/۹۶۵ برآورد شده که کمتر از ۳ است و نشان از برازش منطقی و مناسب مدل دارد. همچنین ضرایب CFI و NFI نیز بیش از ۰/۹ بوده اند و گویای این مطلب هستند که مدل مناسب است. RMSEA کمتر از ۰/۰۸ و RMR نیز زیر ۰/۰۵ است، هر دو در سطح مناسب خود هستند. تا شاخص

جدول ۴. آماره T مسیرهای مدل

متغیر وابسته	متغیر مستقل	نماد	بار عاملی	آماره تی	پی مقدار
پدیده محوری	علی	-	۰/۹۴۲	۲۰/۸۶۱	۰/۰۰۱
راهبردها	پدیده محوری	-	۰/۰۳	۳/۳۶۸	۰/۰۰۱
راهبردها	عوامل مداخله گر	-	۰/۰۸۷	۸/۲۱۸	۰/۰۰۱
راهبردها	شرایط زمینه ای	-	۱/۰۵	۲۱/۶۲۲	۰/۰۰۱
پیامدها	راهبردها	-	۰/۶۹۳	۱۳/۶۸۲	۰/۰۰۱
شرایط علی	حوزه حسابرسی	ELB1	۰/۸۴۹	-	۰/۰۰۱
	حوزه مدیریت سازمانی	ELB2	۰/۷۹۹	۱۷/۱۹۶	۰/۰۰۱
	حوزه ساختاری	ELB3	۰/۸۳۵	۱۸/۴۱۴	۰/۰۰۱
پدیده محوری	عملکرد حسابرسی	PB1	۰/۹۶۷	-	۰/۰۰۱
	بودجه ریزی و گزارشگری مالی	PB2	۰/۹۴۳	۲۵/۲۸۷	۰/۰۰۱
راهبردها	عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی	RB1	۰/۷۱	۱۵/۷۷۵	۰/۰۰۱
	عوامل ساختاری در سطح دانشگاه های علوم پزشکی	RB2	۰/۸۴۲	-	۰/۰۰۱
	عوامل رفتاری در سطح دانشگاه های علوم پزشکی	RB3	۰/۹۲۷	۲۴/۲۸۲	۰/۰۰۱
	عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی	RB4	۰/۹۲۸	۲۴/۳۶۵	۰/۰۰۱
عوامل زمینه ای	توانمندسازی	ZB1	۰/۹۴	-	۰/۰۰۱
	شرایط استقرار	ZB2	۰/۸۶۱	۱۲/۶۷۱	۰/۰۰۱
	تکنیک ها و الزامات اجرای حسابرسی	ZB3	۰/۸۹۲	-	۰/۰۰۱
عوامل مداخله گر	عوامل محیطی	MB1	۰/۶۴۸	۱۳/۵۱۶	۰/۰۰۱
	قوانین و مقررات لازم الاجرا	MB2	۰/۹۰۶	۲۴/۷۵۳	۰/۰۰۱
پیامدها	بهره وری بخش های دولتی	PEYB1	۰/۹۳۷	۲۶/۷۲۶	۰/۰۰۱
	صرفه اقتصادی	PEYB2	۰/۷۲۵	۱۶/۰۲۳	۰/۰۰۱
	اثر بخشی	PEYB3	۰/۸۷۲	۲۱/۷۴۲	۰/۰۰۱
	کارایی	PEYB4	۰/۸۴۵	-	۰/۰۰۱
	دستیابی سازمان ها به نتایج	PEYB5	۰/۸۹۴	۲۷/۶۷۲	۰/۰۰۱

ضریب مسیر عوامل مداخله‌گر بر راهبردها ۰/۰۸۷ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۸/۲۱۸ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود عوامل مداخله‌گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

✓ شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر شرایط زمینه‌ای بر راهبردها ۱/۰۵ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۲۱/۶۲۲ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

✓ راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر راهبردها بر پیامدها ۰/۶۹۳ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۳/۶۸۲ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد. با توجه به اینکه تمامی روابط مدل معنی‌دار بوده به بررسی روابط غیرمستقیم پرداخته شده است. با توجه به ضرایب مسیر به‌دست آمده در مدل، اثرات غیرمستقیم متغیرها بر در جدول زیر گزارش شده است (جدول ۵).

همان‌گونه که در شکل و جدول بالا به‌خوبی مشهود است تمامی روابط مدل به لحاظ آماری معنادار هستند چراکه مقدار آماره T مربوط به تمامی مسیرهای مدل بیش از ۱/۹۶ و مقدار پی آن‌ها کمتر از ۰/۰۰۱ گزارش شده و نشان از معنی‌داری تمامی روابط مدل دارد؛ بنابراین این مدل نیاز به اصلاح ندارد.

✓ شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر شرایط علی بر پدیده محوری ۰/۹۴۲ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۲۰/۸۶۱ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

✓ پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر پدیده محوری بر راهبردها ۰/۰۳ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۳/۳۶۸ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

✓ عوامل مداخله‌گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

جدول ۵. اثرات غیرمستقیم متغیرها

واسته مستقل	مستقیم		غیرمستقیم		کامل	
	پدیده محوری	راهبردها	پیامدها	راهبردها	پیامدها	راهبردها
عوامل مداخله‌گر	۰	۰/۰۵	۰	۰	۰	۰/۰۳۶
شرایط زمینه‌ای	۰	۱/۰۳۷	۰	۰	۰	۰/۶۱۷
شرایط علی	۰/۹۱۹	۰	۰/۰۲	۰/۰۲۹	۰	۰/۰۱۳
پدیده محوری	۰	۰/۰۱۷	۰	۰	۰	۰/۰۱۴
راهبردها	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۵۸۱
پیامدها	۰	۰	۰	۰	۰	۰

مدیریت هر سازمان به معنای توانایی مدیران آن در چگونگی تهیه، توسعه، تخصیص، نگهداری و به کارگیری منابع موجود است و حسابرسی عملکرد از جمله ابزارهایی است که می‌تواند در جهت ارتقاء برنامه‌ریزی و کنترل عملیات و ارائه روش‌هایی برای پیشبرد آن‌ها و بهبود عملکرد مفید باشد. در سال‌های اخیر، تقاضا برای گسترش حوزه‌های مسئولیت و رسیدگی حسابرسی عملکرد گسترش یافته است و تقاضای بالقوه‌ای درباره رسیدگی و ارزیابی سایر موارد از قبیل، اخلاق سازمانی، حفظ محیط‌زیست، ایفای مسئولیت اجتماعی و ... نیز مطرح شده است. هدف اصلی پژوهش حاضر، ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی است. به منظور دستیابی به هدف یادشده، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مربوط به حسابرسی عملکرد نهادهای بخش عمومی کشورهای توسعه‌یافته استخراج و قوانین و مقررات مربوط مطالعه و ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های الگوی حسابرسی عملکرد بیمارستان‌های دولتی تعیین شد، سپس از طریق نظرخواهی از خبرگان اجماع نظر عمومی آن‌ها کسب شد. پس‌از آن به منظور مرتب‌سازی شاخص‌های مورد تأیید خبرگان از آزمون فریدمن استفاده شد تا مشخص شود که هر یک از شاخص‌های مربوط به هر مؤلفه چه مرتبه‌ای را به خود نسبت می‌دهد. حوزه حسابرسی، حوزه مدیریت سازمانی، حوزه ساختاری به عنوان شرایط علی، عملکرد حسابرسی، بودجه ریزی و گزارشگری مالی به عنوان پدیده‌های محوری، عوامل ساختاری در سطح نهادهای عمومی، عوامل ساختاری در سطح دیوان محاسبات، عوامل رفتاری در سطح دیوان محاسبات، عوامل رفتاری در سطح نهادهای عمومی به عنوان راهبردها، توانمندسازی، شرایط استقرار، تکنیک‌ها و الزامات اجرای حسابرسی به عنوان عوامل زمینه‌ای. عوامل محیطی، قوانین و مقررات لازم‌الاجرا به عنوان عوامل مداخله‌گر. بهره‌وری بخش‌های دولتی، صرفه اقتصادی، اثربخشی، کارایی، دستیابی سازمان‌ها به نتایج به‌عنوان پیامدهای شناسایی شده‌اند.

شناسایی سازه‌های حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی

در این قسمت ابتدا و پیش از ارزیابی مدل ساختاری ارائه‌شده، لازم است گویه‌های تاثیرگذار در اندازه‌گیری سازه‌های شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر و پیامدها شناسایی شده، معناداری وزن رگرسیونی (بار عاملی) سازه‌های مختلف پرسش‌نامه در پیش‌بینی گویه‌های وابسته بررسی شده تا از برازندگی مدل‌های اندازه‌گیری و قابل قبول بودن نشان‌گرهای آن‌ها در اندازه‌گیری سازه‌ها

در جدول بالا ضرابی که با علامت * مشخص شده‌اند، در سطح خطای ۵ درصد معنادار بوده‌اند. مشاهده می‌شود که عوامل مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، شرایط علی و پدیده محوری به‌طور غیرمستقیم و معناداری بر پیامدها تأثیر داشته‌اند. همچنین شرایط علی به‌طور غیرمستقیم و معناداری بر پیامدها تأثیر دارد. مشاهده می‌شود که شرایط زمینه‌ای بیشترین تأثیر را بر راهبردها به‌صورت کامل داشته است. بعداز آن عوامل مداخله‌گر و سپس شرایط علی و پدیده محوری بیشترین تأثیر را به‌صورت کامل بر راهبردها داشته‌اند. دیده می‌شود که شرایط زمینه‌ای بیشترین تأثیر را بر پیامدها به‌صورت کامل داشته است. بعداز آن به ترتیب راهبردها، عوامل مداخله‌گر، پدیده محوری و سپس شرایط علی بیشترین تأثیر را به‌صورت کامل بر پیامدها داشته‌اند.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

حسابرسی بخش عمومی عاملی مهم و تأثیرگذار بوده است. هر چه دموکراسی در جوامع بیشتر شده، به‌منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، نوع حسابرسی نیز توسعه‌یافته است. امروزه حسابرسی عملکرد به‌عنوان ابزاری در راستای ارزیابی کارکرد دولت و مدیریت بخش عمومی بکار برده می‌شود. حسابرسی عملکرد حوزه‌ای جدید در تاریخ حسابرسی است. رشد آن با تکامل سیاست‌ها و مدیریت عمومی از تأکید یک‌بعدی بر کنترل ورودی‌ها (منابع) به‌سوی توجه وسیع‌تر نسبت به قابلیت پاسخگویی خروجی‌ها و نتایج مطابقت می‌نماید. ارتباط عادی بین اصلاحات مدیریتی و توسعه حسابرسی عملکرد به لحاظ نظری به دو بحث مربوط می‌شود: اصلاحات باعث رویه‌های جدید حسابرسی شده یا فعالیت‌های جدید حسابرسی باعث اصلاحات شده است. به‌طور تجربی این رابطه بیشتر یک‌طرفه است. اصلاحات مدیریتی موجب رویه‌های جدید حسابرسی شده است. از نقطه نظر حسابرسی، مدیریت عمومی جدید بر توسعه حسابرسی تأثیر گذاشته است. این تکامل حسابرسی نشانگر دو چیز است: ابزاری که به‌واسطه آن حسابرسی می‌تواند مؤثر باشد و حرکتی به‌سوی تحقق نقش حساب‌دهی در حاکمیت است. حسابرسی عملکرد، فرآیند شماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج همراه با توصیه‌هایی برای بهبود عملی است. در این بخش با استفاده از مصاحبه نیمه‌باز ارائه الگوی پارادایم حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی پرداخته شده است. ۱۰۱ گویه و تعداد ۱۹ مقوله اصلی براساس مدل پارادایمی داده بنیاد شناسایی و در قالب شش بُعد ساختاردهی شده است. دستیابی به عملیات کارا، اثربخش و باصرفه اقتصادی، مسئولیت اصلی مدیریت هر سازمانی است. کارایی و اثربخشی

این بخش برای شناسایی عوامل مداخله‌گر حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مدل اندازه‌گیری عوامل مداخله‌گر برآزش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه‌های آن‌ها برآورد می‌شود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه‌ها و گویه‌های عوامل مداخله‌گر بیشتر از ۰٫۵ بوده و پی مقدار آن‌ها کمتر از ۰٫۵۰/۰ که نشان‌دهنده تأثیر گذار بودن هر ۲ مؤلفه و گویه‌های آن‌ها بر اندازه‌گیری عوامل مداخله‌گر است. همچنین برای بهبود شاخص‌های برآزش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه‌ها همبستگی منظور شده است. در قسمت نیکویی برآزش مدل مشاهده می‌شود که شاخص کای اسکوئر بهنجار برای مدل مورد نظر ۲/۸۳۴ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برآزش تطبیقی یا CFI و شاخص‌های GFI و NFI نیز در حد مطلوب بوده و بر برآزش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR نشان‌گر قابل قبول بودن مدل است، بنابراین، برآزش مطلوب و مناسب مدل اندازه‌گیری عوامل مداخله‌گر تأیید می‌شود.

❖ شناسایی استراتژی‌های (راهبردهای) حسابرسی

عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی: در این بخش برای شناسایی استراتژی‌های (راهبردها) حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مدل اندازه‌گیری استراتژی‌ها (راهبردها) برآزش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه‌های آن‌ها برآورد می‌شود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه‌ها و گویه‌های استراتژی‌ها (راهبردها) بیشتر از ۰٫۵ بوده و پی مقدار آن‌ها کمتر از ۰٫۵۰/۰ که نشان‌دهنده تأثیرگذار بودن هر ۴ مؤلفه و گویه‌های آن‌ها بر اندازه‌گیری استراتژی‌ها (راهبردها) است. همچنین برای بهبود شاخص‌های برآزش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه‌ها همبستگی منظور شده است. در قسمت نیکویی برآزش مدل مشاهده می‌شود که شاخص کای اسکوئر بهنجار برای مدل مورد نظر ۲/۵۶۰ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برآزش تطبیقی یا CFI و شاخص‌های GFI و NFI نیز در حد مطلوب بوده و بر برآزش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR نشان‌گر قابل قبول بودن مدل است.

اطمینان حاصل شود. این مهم، با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی و نرم‌افزار AMOS به انجام رسید. سپس هریک از مدل‌های اندازه‌گیری به‌طور جداگانه بررسی شدند و سپس مدل اندازه‌گیری کلی نیز مورد بررسی قرار گرفت.

❖ شناسایی شرایط علی حسابرسی عملکرد برای

مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی: در این

بخش برای شناسایی شرایط علی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مدل اندازه‌گیری شرایط علی برآزش داده شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه‌های آن‌ها برآورد می‌شود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه‌ها و گویه‌های شرایط علی بیشتر از ۰٫۵ بوده و پی مقدار آن‌ها کمتر از ۰٫۵۰/۰ که نشان‌دهنده تأثیرگذار بودن هر ۳ مؤلفه و گویه‌های آن‌ها بر اندازه‌گیری شرایط علی است. یکی از شاخص‌های عمومی شاخص کای اسکوئر بهنجار یا نسبی است که از تقسیم ساده مقدار کای اسکوئر به درجه آزادی مدل محاسبه می‌شود و بیشتر مقادیر بین ۱ تا ۳ را برای این شاخص قابل قبول می‌دانند. همان‌طور که در جدول مشاهده می‌شود این مقدار برای مدل مورد نظر ۲/۸۷۰ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برآزش تطبیقی یا CFI یکی از شاخص‌های تطبیقی است که مقادیر بالاتر از ۰٫۹ برای این شاخص به‌عنوان برآزش بسیار خوب داده‌ها به مدل تفسیر می‌شود. مقدار CFI برای مدل یاد شده ۱ که با توجه به اینکه بین بزرگ‌تر از ۰٫۹ است، می‌توان گفت که داده‌ها به‌طور خوب برآزش یافته‌اند یا به‌عبارت‌دیگر مدل از مدل استقلال، فاصله و یک مدل اشباع نزدیک می‌شود. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR بر مبنای تحلیل ماتریس باقی‌مانده قرار دارد. مدل‌های قابل قبول دارای مقدار کوچک‌تر از ۰٫۰۸ برای این شاخص هستند. برآزش مدل‌هایی که دارای مقادیر بالاتر از ۰٫۱ هستند ضعیف برآورد می‌شود. مقدار RMSEA برای این مدل ۰٫۰۷۷ و مقدار شاخص RMR ۰٫۳۴/۰ برآورد شده که نشان‌گر قابل قبول بودن مدل است. مقادیر شاخص‌های GFI و NFI بر برآزش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. بنابراین، برآزش مطلوب و مناسب مدل اندازه‌گیری شرایط علی تأیید می‌شود.

❖ شناسایی عوامل مداخله‌گر حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی: در

برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR نشان‌گر قابل قبول بودن مدل است. بنابراین، برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه‌گیری پدیده محوری تأیید می‌شود.

ارزیابی برازش الگوی نهایی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی

پیش از ارزیابی مدل ساختاری ارائه‌شده، لازم است معناداری وزن رگرسیونی (بار عاملی) سازه‌های مختلف پرسش‌نامه در پیش‌بینی گویه‌های مربوطه، بررسی شده تا از برازندگی مدل‌های اندازه‌گیری و قابل قبول بودن نشان‌گرهای آن‌ها در اندازه‌گیری سازه‌ها اطمینان حاصل شود. این مهم، با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی و نرم‌افزار AMOS به انجام رسید. سپس هر یک از مدل‌های اندازه‌گیری به‌طور جداگانه بررسی شدند و سپس مدل اندازه‌گیری کلی نیز مورد بررسی قرار گرفت. همان‌طور که پیش‌تر گفته شد، نرمال بودن داده‌ها در نرم‌افزار آموس به وسیله دو شاخص کشیدگی و کجی سنجیده می‌شود. پژوهشگران مقادیر این دو شاخص را برای نرمال بودن داده‌ها در بهترین حالت بین (۱ و -۱) می‌دانند.

❖ شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر شرایط علی بر پدیده محوری ۰/۹۴۲ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۲۰/۸۶۱ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی دار بوده و نتیجه می‌شود شرایط علی بر پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

❖ پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر پدیده محوری بر راهبردها ۰/۰۳ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۳/۳۶۸ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگتر و از ۰/۰۵ کوچکتر هستند معنی دار بوده و نتیجه می‌شود پدیده محوری بر راهبردها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

❖ عوامل مداخله‌گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر عوامل مداخله‌گر بر راهبردها ۰/۰۸۷ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر

بنابراین، برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه‌گیری استراتژی‌ها (راهبردها) تأیید می‌شود.

❖ شناسایی پیامدها حسابرسی عملکرد برای

مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی: در این

بخش برای شناسایی پیامدها حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مدل اندازه‌گیری پیامدها برازش داده‌شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه‌های آن‌ها برآورد می‌شود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه‌ها و گویه‌های پیامدها بیشتر از ۰٫۵ بوده و پی مقدار آن‌ها کمتر از ۰/۰۵۰ که نشان‌دهنده تأثیرگذار بودن هر ۵ مؤلفه و گویه‌های آنها بر اندازه‌گیری پیامدها است. همچنین برای بهبود شاخص‌های برازش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه‌ها همبستگی منظور شده است. شاخص کای اسکوتر بهنجار برای مدل مورد نظر ۲/۴۶۴ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برازش تطبیقی یا CFI و شاخص‌های GFI و NFI نیز در حد مطلوب بوده و بر برازش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR نشان‌گر قابل قبول بودن مدل است. بنابراین، برازش مطلوب و مناسب مدل اندازه‌گیری پیامدها تأیید می‌شود.

❖ شناسایی پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای

مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی: در این بخش

برای شناسایی پدیده محوری حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی مدل اندازه‌گیری پدیده محوری برازش داده‌شده و بارهای عاملی استاندارد شده مربوط به مؤلفه‌های آن‌ها برآورد می‌شود. بار عاملی استاندارد شده مربوط به تمامی مؤلفه‌ها و گویه‌های پدیده محوری بیشتر از ۰٫۵ بوده و پی مقدار آن‌ها کمتر از ۰/۰۵۰ که نشان‌دهنده تأثیرگذار بودن هر ۲ مؤلفه و گویه‌های آن‌ها بر اندازه‌گیری پدیده محوری است. همچنین برای بهبود شاخص‌های برازش مدل، مدل اصلاح شده و بین برخی مؤلفه‌ها همبستگی منظور شده است. در قسمت نیکویی برازش مدل مشاهده می‌شود که شاخص کای اسکوتر بهنجار برای مدل مورد نظر ۲/۶۹۲ است که مقداری مناسب و قابل قبول است. شاخص برازش تطبیقی یا CFI و شاخص‌های GFI و NFI نیز در حد مطلوب بوده و بر برازش مطلوب و مناسب مدل دلالت دارد. شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای

منابع در اختیارشان، همراه با کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، لزوم اجرای کامل نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور رعایت قانون برنامه پنج‌ساله پنجم و ششم توسعه اقتصادی کشور، استفاده از تکنیک‌های مدیریت کیفیت جامع و کارت امتیازی متوازن در راستای حسابرسی باکیفیت‌تر و ارزیابی عملکرد مالی و غیرمالی زیست‌محیطی و اجتماعی سازمان‌ها، لزوم تدوین و پیگیری قوانین و مقررات الزام‌آور در جهت انجام حسابرسی عملکرد در کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجم توسعه، مشخص کردن راهبردها، اهداف، برنامه‌ها و خط‌مشی‌های دستگاه‌های اجرایی و توجیه و آموزش کارکنان در جهت رسیدن به آن‌ها است.

به‌طورکلی برپایه نتایج پژوهش در رابطه با اجرای حسابرسی عملکرد، استفاده از اطلاعات عملکرد باهدف لازم است موارد زیر در نظر گرفته شود:

- تخصیص منابع بودجه‌ای و تعیین میزان مناسب منابع موردنیاز سازمان؛
- حمایت نمایندگان مجلس شورای اسلامی؛
- نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مرتبط با حسابرسی عملکرد؛
- شرایط فرهنگی و مدیریتی دولت، آموزش استانداردهای حسابرسی عملکرد به کارکنان دستگاه‌های اجرایی در سطح بخش عمومی؛
- تقویت نظام پاسخگویی در چارچوب بودجه؛
- آموزش حسابرسان دیوان محاسبات به‌منظور افزایش توانایی قضاوت حرفه‌ای و قدرت تجزیه و تحلیل حسابرسان دیوان محاسبات؛
- نیاز به دروس و رشته‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد و ... به‌منظور ارتقای سطح کیفی حسابرسی عملکرد در کشور مفید خواهند بود. همه موارد مطرح‌شده ازجمله مواردی هستند که در کشورهای توسعه‌یافته موردتوجه قرار گرفته و ما در کشور ایران می‌توانیم این راهکارها را به‌عنوان تجربه سایر کشورها مورد استفاده قرار دهیم.

۸/۲۱۸ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگ‌تر و از ۰/۰۵ کوچک‌تر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود عوامل مداخله‌گر بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

❖ شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر شرایط زمینه‌ای بر راهبردها ۱/۰۵ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۲۱/۶۳۲ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگ‌تر و از ۰/۰۵ کوچک‌تر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

❖ راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

ضریب مسیر راهبردها بر پیامدها ۰/۶۹۳ گزارش شده که با توجه به مقدار آماره تی این مسیر ۱۳/۶۸۲ و پی مقدار مربوط به آن که به ترتیب از ۱/۹۶ بزرگ‌تر و از ۰/۰۵ کوچک‌تر هستند معنی‌دار بوده و نتیجه می‌شود راهبردها بر پیامدهای حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد. به دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود کمیته‌ای برای حسابرسی عملکرد و عملیاتی تشکیل و در احکام حسابرسی به‌طور واضح و روشن به اجرای حسابرسی عملکرد اشاره شود. همچنین پیشنهاد می‌شود استانداردهای ضروری برای این منظور تدوین شود. یافته‌های این پژوهش می‌تواند مبنای مطالعه و پژوهش‌های دانشگاهی دیگر برای ارتقای حوزه حسابرسی عملکرد و عملیاتی قرار گیرد. با توجه به تغییرات و اقدامات صورت گرفته در بخش عمومی در سال‌های اخیر، انجام پژوهش‌های بیشتر در زمینه حسابرسی عملکرد و عملیاتی و ارزیابی عملکرد دولت ضروری است.

توجه بیشتر به الزام قانونی مدیران به پاسخگویی در قبال عملکرد و میزان رسیدن به اهداف سازمانی در قبال مصرف

References

- Ahmadi, A. & Roozbahani, A. (2018). Design and Compilation of the Audit Model of Performance of Executive Directors of Public Banks. *Bi-quarterly scientific journal of government accounting*, 4(2), 41-54. (In Persian).
- Amjadi, A. Garkaz, M. Bokharaiyan Khorasani, M & Matofi, A. (2020). The impact of auditors' expertise on social trust with the mediating role of performance audit quality (a case study of the Court of Accounts). *Audit knowledge*, 20(80) .20-32.(In Persian).
- Amraei, H. Esmailzadeh, A & Khosravi pour, N. (2020). The Effective Factors in the Efficiency of Monitoring and Evaluating the Financial Performance of the Public Sector in Performance-based Budgeting with a Hybrid Approach, 10(37) .296-335. (In Persian).
- Babajani, J. & Doust Jabbariyan, J. (2017). A model for establishing a performance audit system in public sector institutions in Iran. *Knowledge of management accounting and auditing*, 6(21), 143-156. (In Persian).
- Babajani, J. Barzideh, F. & Imanzadeh, P. (2019). Assessing the current state of performance audit in Iran's public sector institutions and providing solutions to improve it. *Empirical studies of financial accounting*, 16(61), 26-1. (In Persian).
- Bakhshani, S. & Dezhkam, J. (2017). Smoothing the path of performance audit by recognizing the barriers to implementation of operational budgeting (case study in universities), *audit knowledge*, 17(69),263-282. (In Persian).
- Berglund, N. & Kang, T. (2018). Does Social Trust Matter in Financial Reporting? Evidence from Audit Pricing, Issue: 16, pp.301-306.
- Berglund, N., & Kang, T. (2013). Does social trust matter in financial reporting? Evidence from audit pricing. *Journal of Accounting Research*, 12, 119-121.
- Creswell, J. (2005), *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches*. Translated by: Danaee Fard, H. & Kazemi, H., 2nd edn. Tehran: saffar, p: 320. (In Persian).
- Dietmar, W. (2018). "Performance auditing in Germany concerning environmental issues", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 9 Issue: 1, pp.29-42.
- Davoudi, K. Izadi, H. & Kheradyar, S. (2019). The role of performance audit in improving the accountability of public sector managers. *Audit knowledge*, 19(76) .127-145. (In Persian).
- Hejazi, R & Nikkhah, M. (2020). Explain the dimensions of governmental accountability affecting performance. *Accounting and budgeting of the public sector in the first year of winter*, 2 .32-17. (In Persian).
- Gord, A. Momeni, A. & Safaienasab, A. (2019). Investigating the effective factors on the success of the performance audit in the National Accounts Court with a fuzzy approach. *Audit knowledge*, 19(77) .166-189. (In Persian).
- Lari Dasht Bayaz, M. Ghaemmaghani, K. & Maleki, A. (2016). Investigation of Factors Affecting in Determination of Performance Audit Criteria in Governmental Executive Agencies. *Bi-quarterly scientific journal of government accounting*, 3(1), 59-68. (In Persian).
- Lee D. Parker, Kerry Jacobs, Jana Schmitz. (2019). "New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32 Issue: 1, pp.280-306.
- Mahmoudkhani, M. & Ahmadi, R. (2018). Performance Auditing: A Public Sector Approach. *Accounting and social benefits*, 8(2) .71-98. (In Persian).
- Moshtaridou, T. & Asnad, F. (2020). The position of internal audit and its functioning in Iran's banking system. *Accounting and auditing research*, 12(45) .187-200 (In Persian).
- Nokhbeh Fallah, Kordestani, GH. & Rahimiyan, N. (2021). The gap between the current situation and the desired level of Performance Audit Report from the perspective of public sector auditors. *Bi-quarterly scientific journal of government accounting*, 8 (1) 213-240. (In Persian).
- Nokhbeh Fallah, Kordestani, GH. Rahimiyan, N. & Rezazadeh, J.(2019). Analysis of the content of performance audit reports, based on the components of the fifth and sixth five-year development plan law, *audit knowledge*, 19(76) .59-85. (In Persian).
- Parker, L. D., Jacobs, K., & Schmitz, J. (2018). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Weihrich, D. (2017). Performance auditing in Germany concerning environmental issues.

- Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- Wang, T. (2018). Social identity dimensions and consumer behavior in social media. *Asia Pacific Management Review*, 22(1): 45- 51.
- Yazdanshenas, M. & Imani, H. (2020). Review of the performance audit from the perspective of the auditors of the National Accounts Court. *Health accounting*, 9(1) , 159-140. (In Persian).



The Auditor's Judgment of the Disclosures in the Financial Statements and the Adoption of the Client Omission Strategy: Theory of Public Choice

Fatemeh Zholanezhad¹, Ehsan Kamali^{*2}, Arezoo Aghaie Chadegani²

1. Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran.

2. Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran.

3. Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran.

Corresponding Author:

Ehsan Kamali

Email:

ehsankamali_acc@yahoo.com

Received: 2022/02/17

Accepted: 2022/07/16

How to Cite:

Zholanezhad, F; Kamali, E; Aghaie Chadegani, A; (2022). The Auditor's Judgment of the Disclosures in the Financial Statements and the Adoption of the Client Omission Strategy: Theory of Public Choice, *Governmental Accounting*, 9 (17), 189-204.

ABSTRACT

Subject and Purpose: This study aims to investigate the factors affecting innovation and performance in public sector organizations.

Research Method: The present research is applied in terms of purpose and a descriptive survey in terms of method. The statistical population of this study was the employees and managers of the middle level of the National Tax Administration Organization of West Mazandaran Province in the year 2020. To achieve this purpose, 127 people were selected as the sample. The structural equations were used to test the hypothesis.

Research Findings: The results indicate that factors such as budget constraints and experience to achieve innovation in the public sector have a significant effect on achieving innovation in the public sector. Also, budget constraints, motivation to improve performance, reaction to poor performance and experience have a relationship with organizational performance.

Conclusion, Originality and its Contribution to Knowledge: The results showed that the implementation of a participatory approach in public sector organizations can be effective in innovation and better performance of these organizations. Investigating the role of factors affecting innovation and performance can expand their assessment models and improve the performance of the organization and as a result, the government.

Keywords: Innovation, Organizational Performance, Public Sector Accounting, Public Sector Organizations.

JEL Classification: N3, P46, P1.



«مقاله پژوهشی»

قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی و اتخاذ استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار: تئوری انتخاب عمومی دولت

فاطمه ژولانژاد^۱، احسان کمالی^{۲*}، آرزو آقایی چادگانی^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هم با تئوری انتخاب عمومی، یکی از راهبردهای مدیریت حسابرسان شرکت‌هایی با مالکیت دولتی، انحراف توجه حسابرس از حساب‌های مدیریت‌شده به حساب‌های پاک (بدون تحریف) یا حساب‌هایی که حاوی تحریف غیر از حساب‌های مدیریت‌شده هستند، به منظور تأثیرگذاری بر توانایی حسابرس به منظور کشف تقلب است. بر این اساس در پژوهش حاضر اقدام به سناریوسازی برای شرکت‌هایی با مالکیت دولتی، جهت بررسی قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی و اتخاذ استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار شد.

روش پژوهش: روش پژوهش حاضر از منظر داده‌ها، توصیفی-پیمایشی و از منظر هدف، از نوع کاربردی است که از ابزار سناریو استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش کلیه حسابرسان شاغل در موسسات و سازمان حسابرسی و نمونه پژوهش ۱۰۶ نفر از حسابرسان سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی در مقطع زمانی سال ۱۴۰۰ هستند که با روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه‌ها از تحلیل واریانس تک متغیره (ANOVA) و یک نمونه (T-test) استفاده شد.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان در مواجهه با صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی حذف معاملات و استراتژی دستکاری شواهد، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده غیر عمدی است و حسابرسان نسبت به یک معامله حذف‌شده در مقایسه با یک معامله ثبت‌شده اشتباه تردید کمتر و نسبت به تحریف ناشی از حذف اطلاعات از یک سند پشتیبان در مقایسه با ارائه اطلاعات نادرست، کمتر تردید دارند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش نشان داد روشی از تقلب (از قلم افتادگی صاحبکار یا حذف شناسایی می‌شود که در آن مدیران شاید از آن استفاده می‌کنند، از سوی دیگر، از نظر حسابرسان بعید به نظر می‌رسد که عمدی باشد و نتایج می‌تواند به حسابرسانی که شرکت‌هایی با مالکیت دولتی را حسابرسی می‌کنند، کمک کند تا قضاوتی که می‌کنند با منظور کردن اشتباه کشف شده و نگاه ویژه به انتخاب عمومی دولت و استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار باشد. بنابراین، نتایج این پژوهش می‌تواند مفاهیم نظریه استراتژی‌های از قلم افتادگی صاحبکار و تئوری انتخاب عمومی دولت را وارد متون پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی دولتی کند.

واژه‌های کلیدی: مالکیت دولتی، استراتژی از قلم افتادگی، قضاوت حسابرس، تئوری انتخاب عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: N3, P46, P1

۱. گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (jolanejad1022@gmail.com)
۲. گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (ehsankamali_acc@yahoo.com)
۳. گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (arezooghhaie2001@yahoo.com)

نویسنده مسئول:

احسان کمالی

رایانامه:

ehsankamali_acc@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۲۵

استناد به مقاله:

ژولانژاد، فاطمه؛ کمالی، احسان؛ آقایی چادگانی، آرزو؛ (۱۴۰۱). قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی و اتخاذ استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار: تئوری انتخاب عمومی دولت، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۱۹۰-۲۰۴.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه^۱

سال آتی، از ارائه اطلاعات خودداری یا آن را به صورت نادرست به واحد مالی ارائه دهد (همیلتون و اسمیت^۵، ۲۰۲۱).

در برخی مواقع ممکن است سود هر سهم واقعی با سود هر سهم پیش‌بینی شده شکاف عمیقی داشته باشد. شکاف منفی بین سود هر سهم واقعی با سود هر سهم پیش‌بینی شده یا به عبارتی برتری سود هر سهم پیش‌بینی شده نسبت به سود هر سهم واقعی حاکی از ناکارایی، ناکارآمدی، ناتوانی مدیریت (مدیریت ناکار، نداشتن آموزش، تجربه، توانایی و ابتکار عمل به وسیله مدیریت) در بهبود عملکرد مالی شرکت در سال جاری نسبت به سال گذشته است. در چنین شرایطی مدیرعامل با داشتن انگیزه بهبود وضعیت سود هر سهم به دنبال راهکاری برای افزایش آن است. شواهد در پژوهش‌های پیشین نظیر دیچو و همکاران^۶ (۲۰۱۱) و بیزلی و همکاران^۷ (۲۰۱۰) بیانگر آن است که بیشتر کلاهبرداری‌ها و تقلب‌ها از طریق ارائه نادرست اطلاعات از جمله ثبت فروش‌های ساختگی و شناسایی زود هنگام درآمد انجام می‌شود. در حالی که با حذف معاملات ضروری (به‌عنوان مثال حذف هزینه‌ها و تعهدات) تعداد تقلب بسیار کمتری انجام می‌شود. با این حال، این ویژگی‌ها از تقلب با تئوری‌های روانشناسی متناقض و ناسازگار به نظر می‌رسد. تئوری‌های روانشناسی در این خصوص نشان می‌دهند که مدیران صاحبکار ترجیح می‌دهند نتایج غیرقابل اعتراض اخلاقی را (از سوی حسابرس) از طریق استراتژی از قلم افتادگی ایجاد کنند (ریتو و بارون^۸، ۱۹۹۹؛ بارون و ریتو، ۲۰۰۴، ۱۹۹۴؛ دیسکیولی و همکاران^۹، ۲۰۱۱). نظریه روانشناسی نشان می‌دهد حسابرسان ممکن است تمایل داشته باشند باور کنند که اشتباهات ناشی از قلم افتادگی غیرعمدی است و خطا به جای تقلب را قبول می‌کنند (اسپرانکا و همکاران^{۱۰}، ۱۹۹۱). نتایج غیرقابل اعتراض اخلاقی، نتیجه اقدامات حرفه‌ای مدیرعامل در امر گزارشگری مالی است.

از نظر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی (۲۰۰۲) مدیرعامل با تبانی مدیران ارشد سازمانی (به جز مدیر مالی شرکت)، از دو روش «تقلب» و «دستکاری شواهد» برای بهبود وضعیت سود هر سهم استفاده می‌کند، این تبانی را تونلینگ^{۱۱} می‌نامند. دیدگاه تونلینگ بیان می‌دارد، تبانی مدیرعامل با مدیران ارشد سازمانی با انگیزه‌های مالی گزارشگری متهورانه انجام می‌شود. همیلتون و اسمیت (۲۰۲۱) شواهدی

حسابرسان مسئولیت روشن و صریحی در خصوص کشف و تشخیص سوءاستفاده‌ها و اشتباه‌های مهم، «چه ناشی از خطا باشند یا چه ناشی از تقلب باشند» دارند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی^۲، ۲۰۰۲). با این حال، مهم است که حسابرسان بتوانند بین این دو (خطا یا تقلب)، علت تحریف اشتباه شناسایی شده، تفاوت قائل شوند. زیرا این تفکیک پیامدهای گسترده‌ای برای عملکرد حسابرسی دارد. بر این اساس، استانداردهای حسابرسی از حسابرسان می‌خواهد که بررسی کنند که آیا صورت‌های مالی حاوی خطای شناسایی شده و اشتباهات کشف شده ممکن است ناشی از عملی عمدی باشد یا خیر و یا نشان‌دهنده کلاهبرداری و تقلب است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی، ۲۰۱۰). اگر مدیران صاحبکار روش‌هایی را برای ارتکاب کلاهبرداری و تقلب انتخاب کنند که کمتر عمدی به نظر برسد، ممکن است توانایی حسابرسان در ارزیابی موثر عمدی بودن اظهارات نادرست شناسایی شده، به خطر بیفتد و حسابرسان چنین قضاوت کنند که در صورت وجود یک رویداد از قلم افتاده در مقایسه با یک رویداد اشتباه ثبت شده، احتمال اشتباه شناسایی شده به صورت عمدی کمتر باشد و یا اینکه نتایج حاصل از رویداد از قلم افتاده اطلاعات مربوط به یک سند پشتیبانی در مقایسه با ارائه نادرست اطلاعات مرتبط، قضاوت حسابرسان از احتمال اشتباه شناسایی شده به صورت عمدی کمتر باشد. دو روش اصلی وجود دارد که با استفاده از آن‌ها می‌توان تحریف عمدی را تحقق بخشید: «ارائه نادرست در صورت‌های مالی^۳ یا حذف عمدی آن^۴» (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی، ۲۰۰۲). از نظر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی (۲۰۰۲) این دو روش به این معنی است که، هنگام انجام کلاهبرداری و تقلب، مدیرعامل شرکت یا به عبارتی مدیر صاحبکار می‌تواند اطلاعات موجود در صورت‌های مالی و اسناد پشتیبان (به‌عنوان مثال، ثبت یک فروش ساختگی یا سرمایه‌گذاری در یک اعتبار معتبر) را به‌طور فعال به واحد مالی جهت ثبت سند حسابداری ارائه دهد، یا به دلیل‌هایی نظیر افزایش بازده سهام، شرایط تامین مالی بهتر، عدم تخلف از قراردادهای بدهی، انگیزه‌های سیاسی، اطلاع‌رسانی به سرمایه‌گذاران، پاداش مدیریت و از همه مهم‌تر سطح سود

5. Hamilton & Smith

6. Dechow et al

7. Beasley et al

8. Ritov and Baron

9. DeScioli et al

10. Spranca et al.

11. Tunneling

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری حسابداری تحت عنوان «بررسی قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی: نقش استراتژی تقلب، ویژگی‌های شرکت و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان» است.

2. Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB] 2002a, 02

3. Intentional Omission from the Financial Statements

4. Misrepresentation

می‌دهند رویداد را حذف و از استراتژی قلم افتادگی در حسابداری استفاده کنند و یا هنگام دستکاری در یک سند مدیران بیش از آنکه اطلاعات نادرست را ارائه دهند، ترجیح می‌دهد اطلاعات مربوط به سند را حذف و از استراتژی قلم افتادگی در حسابداری استفاده کنند. به دست آوردن نتایج مطابق با این انتظارات نشان می‌دهد که دفعات ارتکاب تقلب از طریق استراتژی از قلم افتادگی ممکن است بیش از حد تصور شده باشد، اما ممکن است به دلیل تمایل حسابرسان برای مشاهده موارد حذف شده به‌عنوان اشتباهات غیرعمد، تشخیص داده نشود و حسابرسان چنین قضاوت می‌کنند که در صورت وجود یک رویداد از قلم افتاده در مقایسه با یک رویداد اشتباه ثبت شده، احتمال اشتباه شناسایی شده به صورت عمدی کمتر است و یا چنین قضاوت می‌کنند که نتایج حاصل از رویداد از قلم افتاده اطلاعات مربوط به یک سند پشتیبانی در مقایسه با ارائه نادرست اطلاعات مرتبط، احتمال اشتباه شناسایی شده به صورت عمدی کمتر است.

با توجه به کمبود پژوهش‌ها در زمینه بکارگیری استراتژی از قلم افتادگی توسط مدیر عامل و همچنین قضاوت نادرست حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی کشف شده حاوی تحریف از بابت وجود استراتژی از قلم افتادگی در بدنه صورت‌های مالی و این مهم که تاوان اجتماعی تقلبات در دهه‌های اخیر از جنبه‌های خسارات مالی و اعتماد عمومی بر سلامت نظام اقتصادی فوق‌العاده سنگین بوده است و این پیامدها، هزینه‌های زیادی را بر شرکت‌ها وارد کرده و موجب کاهش اعتماد عمومی و در نهایت کاهش سرمایه‌گذاری‌ها در بازار سرمایه شده است، پژوهش حاضر قصد بررسی این مهم را دارد که آیا مدیر عامل با استفاده از استراتژی از قلم افتادگی، مرتکب تقلب و کلاهبرداری می‌شود و درک و قضاوت حسابرسان از صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی از قلم افتادگی در ارزیابی اولیه مقدماتی، نسبت به عمدی بودن یا نبودن آن مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. این وقایع نیاز به تغییر الگوی حسابداری و حسابرسی را به دنبال دارد و یک نظریه اخلاقی می‌تواند درک و بینش بیشتری درباره یک پدیده مهم حسابداری ایجاد کند (روی و آسرا، ۲۰۲۱). از طرفی مالکیت شرکت بر قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده پیرامون از قلم انداختن اطلاعات و یا ارایه اطلاعات به صورت نادرست در صورت‌های مالی نقش به‌سزایی داشته باشد. بر این اساس بررسی مالکیت دولتی می‌تواند اظهار نظر حسابرس را تعدیل کند وابستگی‌های دولتی در هر شرکتی از نظر راهبری شرکت تأثیر بسزایی دارد، به‌طور معمول با تغییر شرایط سیاسی کشور مدیران مجموعه‌ها تغییر پیدا می‌کنند و این تغییر در کل مجموعه دولتی به‌صورت مستقیم و یا غیرمستقیم رخ می‌دهد (لاله‌مازین و همکاران، ۱۳۹۶).

شلیفرو ویشنی^۲ (۱۹۹۷) و جنسن^۳ (۱۹۹۳) استدلال می‌کنند از آنجا که سهامداران نهادی بخش بزرگی از سهام

ارائه می‌کنند که مدیرعامل با تبنای مدیر بازاریابی بدون اینکه مدیر مالی متوجه این تبنای شود با به تعویق انداختن هزینه‌ها یا با تبنای با مدیر فروش بدون اینکه مدیر مالی متوجه این تبنای شود با ثبت پیش از موعد درآمد، اقدام به گزارشگری متقلبانانه برای بهبود وضعیت سود هر سهم واقعی می‌کند. در چنین حالتی مدیر عامل از استراتژی از قلم افتادگی استفاده می‌کند و برخی از هزینه‌های تعهدی را با گرفتن سیاست‌هایی ثبت نمی‌کنند و ثبت آن‌ها را به دوره آتی موکول می‌کند و یا اینکه با ارائه نادرست اطلاعات هزینه از ثبت اقلام هزینه‌ای خودداری می‌کند. به عنوان مثال مدیر عامل با یک موسسه تبلیغاتی قرارداد تبلیغات منعقد و شرکت در بدنه قرارداد تحت عنوان متمم قرارداد به این مهم اشاره می‌کند که چنانچه شرکت در تعطیلات (به طور مثال پایان سال) به فروش هدف نرسد، موسسه تبلیغاتی مجاز است تبلیغات مازاد بر موارد مندرج در قرارداد را انجام دهد و شرکت، هزینه تبلیغات را پرداخت کند. مدیر عامل در چنین حالتی چنانچه قصد استفاده از استراتژی‌های تقلب را داشته باشد، با تبنای مدیر بازاریابی دو اقدام انجام می‌دهد. نخست اینکه موسسه تبلیغاتی، تبلیغات را انجام دهد و مدیر عامل و مدیر بازاریابی در راستای تهیه اسناد پشتیبان و مستندات این رویداد و ثبت تعهدی هزینه اقدام نکنند و اعلام و ثبت آن را موکول به سال آتی کنند. اقدام مدیر عامل در این حالت، اذعان از استراتژی از قلم افتادگی دارد. در حالت دوم مدیر عامل با تبنای مدیر بازاریابی پس از اینکه موسسه تبلیغاتی، تبلیغات را انجام داد، اسناد پشتیبان و مستندات این رویداد را به گونه‌ای دیگر به واحد مالی و مدیر مالی منعکس کنند. تبنای در این صورت چنین است که مستندات ارائه شده این رویداد به واحد مالی به این صورت است که اعلام می‌کنند فروش واقعی بالاتر از فروش هدف است و هزینه‌ای از بابت تبلیغات انجام نشده است، در صورتی که موسسه تبلیغاتی خدمات را ارائه داده است. اقدام مدیر عامل در این حالت، اذعان از استراتژی ثبت اشتباه معامله دارد. نقطه معکوس هزینه‌ها یعنی درآمدها، هم به‌عنوان هزینه‌ای برای پیاده‌سازی تونلینگ در شرکت است. مدیر فروش با تبنای مدیر عامل، از ارائه تاییدیه مشتری برای دریافت محصول مطابق با سفارش مشتری خودداری کرده تا فروش ثبت شود و یا اینکه با ارائه اطلاعات نادرست، شرط رضایت مشتری در ذیل فرم و فاکتور فروش توسط مدیر فروش با هماهنگی مدیر عامل تکمیل می‌شود، تا فروش ثبت حسابداری شود. در استراتژی از قلم افتادگی با حذف شرط اعلامیه وصول و رضایت مشتری برای ثبت درآمد فروش، واحد مالی این رویداد را به‌عنوان درآمد فروش ثبت می‌نماید. در استراتژی ارائه اطلاعات نادرست، مدیر فروش با اعلامیه صوری رضایت مشتری، واحد مالی این رویداد را به‌عنوان درآمد فروش ثبت می‌کند. دیدگاه تونلینگ معتقد است که مدیران مسیر کوتاه‌تر را انتخاب می‌کنند و دستکاری سود شرکت با استفاده از روش تقلب، مدیران بیشتر از اینکه رویداد (سند‌های حسابداری) را اشتباه ثبت سند کنند، ترجیح

نسبت به تحریفات کشف شده استوار بر استراتژی تقلب مدیریت تحت عنوان از قلم افتادگی در حسابداری در شرکت‌هایی با مالکیت دولتی، چگونه است.

مروری بر مبانی نظری و تبیین فرضیه‌ها

یکی از عوامل موثر در کاهش اعتمادپذیری صورت‌های مالی، پدیده تقلب است که از یک سو موجب افزایش ریسک و هزینه کسب و کار گردیده و از سوی دیگر باعث کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و زیر سوال رفتن حرفه حسابرسی می‌شود، بنابراین از مهم‌ترین چالش‌های پیش‌روی حسابرسان و یک جزء حیاتی از عملیات حسابرسی، ارزیابی ریسک تقلب است (ترامپر و همکاران^۵، ۲۰۱۳). ارزیابی ریسک تقلب، مستلزم تدوین و اجرای مهارت‌ها و روش‌های بی‌همتا است که بر اساس آن می‌توان شواهد و مدارک مبنی بر تقلب را کشف کرد (نعمتی کشتلی، ۱۴۰۰). در استاندارد حسابرسی ۲۴۰ با عنوان «مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی»، تقلب هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث تعریف شده که با هدف فریبکاری و برخورداری از مزایای غیر قانونی و نامشروع انجام می‌شود. ارزیابی ریسک و کشف تقلب از طریق فرایندها و رویه‌های معمول حسابرسی، کار چندان ساده‌ای نیست، چرا که در ارتباط با ویژگی‌های تقلب، شناخت زیادی وجود ندارد. همچنین، برخی حسابرسان از تجربه لازم و توانایی‌های شناختی کافی برای کشف تقلب برخوردار نیستند و عاملان تقلب نیز همچنان در تلاش برای فریب حسابرسان هستند (حسن و جیورجیونی^۶، ۲۰۱۹). اگر سطح اخلاق فردی و مهارت حرفه‌ای حسابرس ضعیف باشد، رفتار غیراخلاقی و گرایش به تقلب حسابداری صاحبکار بر حسابرس غلبه خواهد کرد (شاور و شاور^۷، ۲۰۱۸). حسابرسان ممکن است تجربه واقعی کمی در زمینه تقلب داشته باشند. این عدم وجود تجربه در مورد تقلب ممکن است بر توانایی حسابرسان در ارزیابی مطلوب ریسک تقلب تأثیر بگذارد (کازلوسکی^۸، ۲۰۱۱).

تبلیغات پیرامون تقلب‌های پرمخاطب، مانند انرون و وردکام، ممکن است به نظر برسد که تقلب‌هایی که شامل اقدامات فاحش و توطئه‌های گسترده شرکت می‌شود، معمولی (غیرعمدی) یا اساسی (عمدی) هستند. با این حال، بسیاری از موارد شناسایی شده از تقلب شرکت‌های برجسته را شامل نمی‌شوند یا به اخبار صفحه اول تبدیل می‌شوند. برخی از این تقلب‌ها حتی ممکن است در ظاهر کمابیش بی‌ضرر به نظر

شرکت را دارا هستند، برای نظارت بر عملکرد شرکت انگیزه بیشتری پیدا می‌کنند، چرا که این نظارت برای آن‌ها مزایای زیادی ایجاد می‌کند و نیز از آنجا که آن‌ها حق رأی بیشتری دارا هستند، انجام اقدام‌های ضروری برای ایشان آسان‌تر است. اپلیر و اسکوبین^۱ (۱۹۹۷) به این نتیجه رسیدند که بعد از تغییر مالکیت شرکت‌ها به صورت نهادی، عملکرد بهتری را تجربه می‌کنند. گئونپولوس^۲ (۲۰۰۴) نشان دادند که انتقال حق انتخاب از سرمایه‌گذاران خرد به سهامداران نهادی سبب می‌شود بازپرداخت دیون در شرایط اقتصادی خوب انجام گیرد و بزرگ‌نمایی زیان در شرایط اقتصادی بد کمتر و انحرافات مالی کمتر باشد. کوان لی^۳ (۲۰۱۲)، بیان می‌دارد شرکت‌هایی که دارای روابط سیاسی (وابستگی دولتی) هستند در انتخاب فرصت‌های سرمایه‌گذاری بهتر عمل می‌کنند و می‌توانند از وابستگی‌های دولتی برای انتخاب پروژه‌ها با ارزش فعلی مثبت بهره‌مند شوند و با این کار ریسک مربوط به شرایط سیاسی و اقتصادی خود را کم و ارزش شرکت را تحت‌تأثیر قرار می‌دهند. ناوسی و نیکر^۴ (۲۰۰۶) نشان دادند که سرمایه‌گذاران نهادی مشابه با یکدیگر نیستند و انگیزه‌های کسانی برای نظارت بر رویه‌های اتخاذ شده از سوی شرکت‌ها ندارند. افزون بر این نظریه انتخاب عمومی با تمرکز بر نقش دولت برای تحلیل و درک پیامدهای حاصل از تعامل عناصر موجود در آن، موضعی روشنگرانه نسبت به این نهاد مهم تخصیص‌دهنده، اتخاذ کرده و بیان می‌کند مدیران شرکت‌هایی با مالکیت دولتی برای حفظ موقعیت شغلی خود، از خلاف کاری مالی کمتری استفاده می‌شود (رضائی و همکاران، ۱۳۹۶). این نظریه با واردکردن ابزارهای علم اقتصاد در علوم سیاسی و تکیه بر برخی مشخصات نهادگرایانه بر بسیاری از مطالعات اقتصادی تأثیر به‌سزایی داشته و یکی از کارکردهای آن، قضاوت و اظهارنظرهای تعدیل‌نشده در گزارش حسابرس مستقل نسبت به تحریف‌های کشف شده استوار بر استراتژی تقلب مدیریت تحت عنوان از قلم افتادگی در حسابداری برای شرکت‌هایی با مالکیت دولتی است، که در پژوهش حاضر برای آن سناریوسازی شده است و نقش مالکیت دولتی برای بررسی قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی و اتخاذ استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار با استفاده از تئوری انتخاب عمومی دولت به عنوان هدف اصلی پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. بر این اساس مساله اصلی پژوهش حاضر این مهم است که قضاوت حسابرس

5. Trompeter et al
6. Hassan & Giorgioni
7. Shawver & Shawver
8. Kozloski

1. Opler & Sokobin
2. Gounopoulos
3. Quan
4. Navissi & Naiker

انجام می‌شوند، ممکن است کمتر عمدی به نظر برسند و بدینی حسابرس و احتمال کشف تقلب را کاهش دهند.

پژوهش‌های روانشناسی نشان می‌دهند که افراد ترجیح می‌دهند از طریق حذف (یعنی بی‌عملی) نتایج اخلاقی ناپسند را در مقایسه با انجام کاری (یعنی عمل) به دست آورند (ریتو و بارون، ۱۹۹۹؛ بارون و ریتو، ۲۰۰۴، ۱۹۹۴؛ دیسکیولی و همکاران، ۲۰۱۱). به‌عنوان مثال، مسموم کردن یک نفر (عملی) که انجام می‌شود (عموماً منفی‌تر از خودداری عمدی یک پادزهر از کسی که مسموم شده است (عمل حذف) تلقی می‌شود، حتی اگر عواقب مورد نظر یکسان باشد (کوچمن و همکاران^۱، ۲۰۰۶). بسیاری از توضیحه‌های بالقوه وجود دارد که چرا افراد ترجیح می‌دهند از طریق حذف به جای ارتکاب آسیب وارد کنند. به‌عنوان مثال، انفعال بیشتر منجر به پشیمانی کمتری در هنگام وقوع یک پیامد منفی می‌شود (کاهنمن و تی‌ورسکی^۲، ۱۹۸۲) و با توجه به اینکه نتیجه حاصل وضعیت موجود را حفظ می‌کند، ممکن است توجیه انتخاب انفعال آسان‌تر باشد (آندرسون^۳، ۲۰۰۳). افزون بر این، ایجاد آسیب از طریق بی‌عملی اغلب کمتر غیراخلاقی است تا انجام آن از طریق یک اقدام صریح (ریتوف و بارون، ۱۹۹۹). بتازگی، پژوهشگران آشکار کرده‌اند که ترجیح ایجاد آسیب از طریق حذف به جای ارتکاب، تلاشی استراتژیک توسط افراد خطاکار برای اجتناب از محکومیت شخص ثالث است که به آن «استراتژی حذف» می‌گویند (دیسکیولی و همکاران، ۲۰۱۱). ناظران شخص ثالث بیشتر هنگامی که آسیب ناشی از حذف در مقایسه با کمیسیون است، دیگران را با شدت کمتری محکوم می‌کنند (اسپرانکا و همکاران، ۱۹۹۱؛ کوردس دی‌وال^۴، ۱۹۹۶؛ دیسکیولی و همکاران، ۲۰۱۱).

یکی از دلایلی که ممکن است حذف‌ها نسبت به کمیسیون‌ها با شدت کمتری نگریده شوند، این است که دانستن مقاصد واقعی یک فرد را برای ناظران خارجی دشوارتر می‌کنند (کوردس دی‌وال، ۱۹۹۶؛ دیسکیولی و همکاران، ۲۰۱۱). حذف‌ها همواره در مقایسه با یک عمل فیزیکی، شواهد کمتری مبنی بر انجام اشتباه ایجاد می‌کنند و ممکن است «توضیح» آسان‌تر با ادعای عدم آگاهی از شرایط انجام شود (مثلاً «فراموش کردم»). به این دلایل، افرادی که می‌خواهند مقاصد واقعی خود را پنهان کنند، به احتمال زیاد حذف‌ها را بر خلاف اعمال ترجیح می‌دهند.

شواهد چشمگیری در ادبیات حسابداری وجود دارد مبنی بر اینکه مدیران در ارتکاب و پنهان کردن تقلب در تلاش برای جلوگیری از شناسایی توسط حسابرسان به‌طور استراتژیک عمل

برسند، مانند «تفسیر تهاجمی به جای غیرقابل دفاع از قوانین پیچیده حسابداری» یا «تحریف موقت صورت‌های مالی ... که انتظار می‌رود بعداً اصلاح شود...» (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی، ۲۰۰۲). در واقع، استانداردهای حسابداری تنها یک تفاوت کلیدی را بین یک خطای غیرعمدی و یک اقدام متقابلانه شناسایی می‌کنند و آن قصد و نیت مدیریت هنگام انجام اقدامی که منجر به تحریف می‌شود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی، ۲۰۰۲). بر این اساس، اگر حسابرس به این نتیجه برسد که مدیریت در نظر گرفته شده در صورت‌های مالی تحریف شده است، تحریف باید تقلبی تلقی شود. متأسفانه، ارزیابی اینکه آیا یک تحریف شناسایی شده عمداً ایجاد شده است یا خیر، می‌تواند چالش برانگیز باشد (همیلتون، ۲۰۱۶). به‌ویژه زمانی که تقلب به‌گونه‌ای انجام شده باشد که در ظاهر غیرعمدی به نظر برسد. با این وجود، هرگونه تحریف عمدی نگران‌کننده است، زیرا ممکن است نشان‌دهنده یک موضوع فراگیرتر در مورد یکپارچگی مدیریت باشد، حتی اگر بزرگی تحریف کم باشد (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی، ۲۰۰۲).

اگرچه تشخیص تقلب می‌تواند دشوار باشد، اما هنگامی که تقلب کشف می‌شود، بیشتر شامل اشکال فعال دستکاری (به‌عنوان مثال: ثبت نامناسب درآمدها) است. در حالی که به‌ندرت شامل عدم اقدام یا حذف (مثلاً حذف هزینه‌های انجام شده) است. در واقع، از پنج دسته اصلی تکنیک‌های تقلب رایج که در جدیدترین گزارش تقلب کوزو یا کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی شناسایی شده‌اند، چهار دسته شامل اقدام هستند: (۱) ثبت درآمدهای موهوم، (۲) ثبت درآمدهای پیش از موعد، (۳) ارزش‌گذاری بیش از حد دارایی‌های موجود یا سرمایه‌گذاری هزینه‌ها و (۴) ثبت دارایی‌های موهوم یا دارایی‌هایی که متعلق به آن‌ها نیست. در مقابل، تنها یک دسته شاید شامل عدم اقدام/غفلت (حذف یا از قلم افتادگی) می‌شود: کم‌بیانی هزینه‌ها/بدهی‌ها (هزینه‌ها و بدهی کمتر از واقع شناسایی و ثبت گردد) (بیزلی و همکاران ۲۰۱۰). با این حال، پژوهش حاضر یک توضیح جایگزین ممکن را در نظر می‌گیرد: اینکه تحریف‌های عمدی زمانی که متضمن اقدام (دستکاری) به جای عدم اقدام (حذف یا از قلم افتادگی) باشد، به احتمال زیاد به‌عنوان تقلبی شناخته می‌شوند. به این معنا که وقتی تقلب از طریق یک فرم فعال از ارتکاب انجام می‌شود، تحریف‌های حاصل ممکن است در ظاهر عمدی‌تر به نظر برسند و احتمال کشف، در نهایت تقلب را افزایش می‌دهند. در مقابل، تقلب‌هایی که از طریق حذف

3. Anderson

4. Kordes-de Vaal

1. Cushman et al.

2. Kahneman & Tversky

به‌عنوان مثال، یک مدیر می‌تواند اطلاعات فرم سفارش فروش را دستکاری کند تا مطمئن شود که بخش حسابداری فروش را پیش از موعد ثبت می‌کند. چنین دستکاری می‌تواند با حذف اطلاعات پیوسته با مورد ماهیت معامله یا با ارائه اطلاعات نادرست که ماهیت واقعی معامله را نادرست نشان می‌دهد، انجام شود. مطابق با تئوری استراتژی حذف، پیش‌بینی می‌شود که مدیران ترجیح می‌دهند اطلاعات مهم را از یک سند پشتیبان حذف کنند تا اینکه اطلاعات را نادرست در سند ارائه دهند. بر این اساس فرضیه دوم به شرح زیر است.

فرضیه دوم: حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی

حاوی تحریف با استفاده از استراتژی دستکاری شواهد، چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده عمدی است.

نظریه انتخاب عمومی از جمله نظریه‌های حوزه اقتصاد

سیاسی است که بحث از دولت را نه در عرصه جست و جوی خاستگاه این نهاد و ریشه‌های آن، بلکه در میدان عملکردهای دولت و توان آن از دو نگاه واقعی و صوری، مورد کند و کاو قرار می‌دهد. نقطه تمرکز این بحث، انسان اقتصادی یعنی انسانی از منظر دانش اقتصادی است که موجودی منطقی و ناظر به منافع خویش بر پایه تحلیل هزینه-فایده است. نظریه انتخاب عمومی نگاهی به کارکردهای این انسان در چارچوبی دولتی-دیوانی دارد (محمدی، ۱۳۸۶). نظریه انتخاب عمومی بر محور این پرسش بنا نهاده شده است که آیا انتخاب فرد در گروه تابع منافع وی است یا آن‌که منافع جمع ملاک انتخاب و اقدام وی قرار می‌گیرد. این مساله تحت عناوین متفاوتی چون انتخاب داوطلبانه، انتخاب اجباری، انتخاب جمعی، انتخاب منطقی، انتخاب اجتماعی و پارادوکس رای دهنده مورد بحث واقع شده و در رشته‌های مختلف از آن تحلیل‌هایی به عمل آمده است. بر اساس تئوری انتخاب عمومی، سیاست‌مداران و کارگزاران دولتی زندگی خود را فدای منافع شهروندان نمی‌کنند و رفتار آنان کم و بیش شبیه به تاجران، بازرگانان و صنعت‌گران است. بدین معنی که اگر آنان کاری به‌نفع شهروندان انجام می‌دهند، آن کار برای خود آنان نیز منافع مستقیمی را به ارمغان می‌آورد (الوانی، ۱۳۷۵). دیزورت و هاریسون^۱ (۲۰۱۸) معتقدند که مصداق بارز نظریه انتخاب عمومی، بررسی کشف تقلب در سازمان‌هایی با مالکیت دولتی است، به این دلیل که حمایت‌های سیاسی دولت منجر به کاهش تقلب می‌شود و به دلیل تقویت سازوکارهای نظارت داخلی در شرکت‌ها فرصت ارتکاب تقلب را از مدیریت سلب می‌کند. راسلان و همکاران (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که بین کشف تقلب و مالکیت دولتی یک رابطه معکوس وجود دارد.

می‌کنند (بلومفیلد ۱۹۹۵، ۱۹۹۷؛ زیملمن و والر ۱۹۹۹؛ بولین ۲۰۱۱). برای مثال، در یک محیط آزمایشگاهی آزمایشی، بولین (۲۰۱۱) دریافت که مدیرانی که پیش‌بینی می‌کنند منابع حسابرسی بیشتری به حساب‌های پرخطر تخصیص می‌یابد، برای جلوگیری از شناسایی، تقلب را در حساب‌های با ریسک پایین‌تر انجام می‌دهند. در حالی که این پژوهش نشان می‌دهد که مدیران تلاش می‌کنند تحریف‌های متقلبانانه خود را از حسابرسان پنهان کنند، در مطالعه حاضر استدلال می‌شود که مدیران همچنین سعی می‌کنند با ارتکاب تقلب و کلاهبرداری اهداف متقلبانانه خود را پنهان کنند، به روش‌هایی که اگر تحریف اساسی در نهایت کشف شود، کمتر عمدی به نظر می‌رسد. به طور خاص، انتظار می‌رود زمانی که مدیران بتوانند با حذف یک معامله از صورت‌های مالی یا با ثبت نامناسب یک معامله، به یک هدف سود دست یابند، مطابق با نظریه روانشناسی رفتار کرده و استراتژی حذف را انتخاب کنند. در این خصوص همیلتون و اسمیت (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی «خطا یا تقلب؟ تأثیر حذفیات بر استراتژی‌های تقلب مدیریت و ارزیابی حسابرسان از تحریف‌های شناسایی شده» پرداخته‌اند و نشان دادند که مدیران ترجیح می‌دهند یک معامله را از صورت‌های مالی حذف کنند تا اینکه آن را به‌طور نامناسب ثبت کنند. آنها همچنین ترجیح می‌دهند به جای ارائه اطلاعات گمراه‌کننده، اطلاعات مهم را از اسناد پشتیبان حذف کنند. با این حال، حسابرسان بیشتر بر این باورند که تحریف‌های مربوط به حذف‌ها، غیرعمدی هستند. به طور خاص حسابرسان نسبت به یک معامله حذف‌شده در مقایسه با یک معامله ثبت‌شده اشتباه کمتر شک دارند. آن‌ها همچنین نسبت به تحریف ناشی از حذف اطلاعات از یک سند پشتیبان در مقایسه با ارائه اطلاعات نادرست، کمتر تردید دارند. به‌طور کلی، این مطالعه یک روش تقلب (حذف) را مشخص می‌کند که مدیران شاید از آن استفاده می‌کنند، اما بعید به نظر می‌رسد که این روش عمدی باشد. بر این اساس فرضیه اول به شرح زیر است.

فرضیه اول: حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی

حاوی تحریف با استفاده از استراتژی حذف معاملات، چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده غیر عمدی است.

هنگام ارتکاب یک عمل متقلبانانه، مدیران نه تنها باید نوع معامله(های) مورد دستکاری، بلکه چگونگی انجام و پنهان کردن دستکاری آن‌ها را نیز تعیین کنند. یکی از راه‌های اطمینان از اینکه یک تراکنش به درستی حساب نشده، دستکاری یک سند پشتیبان است که تراکنش بر اساس آن انجام شده است.

مالی و گرفتن استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار با استفاده از تئوری انتخاب عمومی دولت، انجام شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از تحلیل واریانس تک متغیره (ANOVA) و یک نمونه (T-test) استفاده شد. در تجزیه و تحلیل واریانس تک متغیره ANOVA برای ارزیابی همگنی واریانس گروه‌ها از آزمون لوین استفاده شد. اگر سطح معنی‌داری آزمون لوین بالاتر از ۰/۰۵ باشد، نشان‌دهنده همگنی واریانس است.

مدیران سعی می‌کنند دستکاری سود را پنهان کنند. زیرا اگر دستکاری‌های انجام شده برای تقلب کشف شود، دیگر هیچ منفعتی برای مدیریت نخواهد داشت. بنابراین مدیر در تلاش است تا از کشف حساب‌های دستکاری شده توسط حسابرس جلوگیری کند. این جنبه از دستکاری سود، مدیریت حسابرس نامیده می‌شود. مدیریت حسابرس طیف گسترده‌ای از روش‌ها را پوشش می‌دهد و یکی از مهم‌ترین آن‌ها طعمه‌گذاری است. پرسش این است که آیا حسابرس هنگام استفاده از تکنیک‌های دستکاری سود (طعمه‌گذاری و انحراف) توسط مدیریت صاحبکار، تحریف در حساب‌های مدیریت شده را تشخیص خواهند داد؟ جنبه مهم از دیدگاه حسابرس این است که منافع آن‌ها با اقدامات متقلبانه‌ای در هم تنیده می‌شود که باعث تحریف‌های چشمگیری در صورت‌های مالی می‌شود. مدیران ممکن است توجه حسابرس را به حساب‌هایی که عاری از تحریف و اشتباه هستند، منحرف کنند که به آن حساب‌های پاک می‌گویند، یا ممکن است توجه حسابرس را به حساب‌های مخدوش، (تحریف‌هایی که بر سود تأثیر نمی‌گذارد، تنها برای گمراه کردن یا منحرف کردن) منحرف کنند. توجه حسابرس از حساب‌های دستکاری سود ایجاد می‌شود. بررسی این مهم، با استفاده از سناریو انجام شده است و داده‌ها با استفاده از سناریو جمع‌آوری شد. سناریو بر اساس مقیاس لیکرت طراحی شده است. سناریوها برگرفته از پژوهش همیلتون و اسمیت (۲۰۲۱) است.

به منظور حصول اطمینان از روایی سناریو، قبل از توزیع نهایی بین اعضای نمونه، سناریوها توسط تعدادی از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بررسی و نظرات آن‌ها اعمال شد. سناریوی ۱، قضاوت حسابرس را در روبرویی با صورت‌های مالی تحریف شده با استفاده از استراتژی از قلم افتادگی ارزیابی می‌کند. سناریوی ۲، قضاوت حسابرس را در روبرویی با صورت‌های مالی تحریف شده با استفاده از استراتژی دستکاری شواهد ارزیابی می‌کند (همیلتون و اسمیت، ۲۰۲۱). سناریوها در چهار حالت توزیع می‌شود.

دیزورت و هاریسون (۲۰۱۸) از طریق درک احساس مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب در سازمان‌های دولتی، به این نتیجه دست یافتند که به واسطه شرایط حاکم بر محل اشتغال حسابرس و خصوصیات شخصیتی، ارتکاب تقلب در سازمان‌های دولتی نسبت به سازمان‌های خصوصی کمتر و حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب در شرکت‌هایی با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌هایی با مالکیت خصوصی، با احتمال بالاتر قضاوت آن‌ها مبنی بر اظهارنظرهای تعدیل نشده در گزارش حسابرس مستقل است. سامائول و همکاران^۱ (۲۰۲۰) معتقدند که نظریه انتخاب عمومی در خصوص احتمال تقلب در دو بخش دولتی و خصوصی نشان می‌دهد، شرکت‌های بخش دولتی تمایل کمتری به تقلب دارند. صاحب نظران دلیل این امر را تدوین مقررات اخلاقی توسط دولت و نظارت بیشتر دولت در راستای تامین منافع عمومی تفسیر می‌کنند (جوهانسون^۲، ۲۰۰۳). همچنین پیوسته با نظریه انتخاب عمومی، سازمان‌های دولتی بیشتر از موسسات خصوصی در کانون توجه قرار دارند (ری‌یورینک^۳، ۲۰۱۸). از این‌رو، با احتمال کمتری دست به تقلب در صورت‌های مالی می‌زنند (بوینه^۴، ۲۰۰۲). از طرفی به دلیل استقرار سیستم‌های کنترل داخلی قوی در شرکت‌های بزرگ، با کاهش احتمال وقوع اشتباه و تحریف در صورت‌های مالی آن‌ها، احتمال دریافت گزارش حسابرسی تعدیل شده در این شرکت‌ها کاهش می‌یابد (آیرلند^۳، ۲۰۰۳). بر این اساس فرضیه سوم و چهارم به شرح زیر است.

فرضیه سوم: حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی حذف معاملات، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده غیر عمدی است.

فرضیه چهارم: حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی دستکاری شواهد، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده عمدی است.

روش‌شناسی

این پژوهش یک مطالعه توصیفی-همبستگی است که به منظور سناریوی مالکیت دولتی برای بررسی قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های

شرکت در جهت سالم بودن محصول و منطبق بودن با سفارش مشتری است (در غیر این صورت محصول برگشت داده می‌شود). به بیان دیگر تا قبل از تاییدیه مشتری درآمد فروش شناسایی نمی‌شود. در پایان سال جاری، محصولات به مشتری تحویل داده شده، اما ارزیابی و تایید آن تا سال آتی انجام نشده است. پس شناسایی درآمد تا سال آتی نباید انجام شود. در صورتی که واحد حسابداری درآمد فروش را در سال جاری ثبت کرده است. پس به همین مبلغ درآمدها بیشتر نشان داده شده است. از نظر شما، این رویداد تا چه میزان عمدی است؟

سپس در حالت سوم و چهارم از حسابرسان خواسته شده است که فرض کنید مالکیت شرکتی که بررسی کردید، متعلق به بخش عمومی است. اکنون با پیش فرض اینکه شرکت مورد بررسی دولتی بوده است، از نظر شما این رویداد تا چه میزان عمدی است؟ و دوباره به سناریوی ۱ و ۲ توسط حسابرسان پاسخ داده شد.

سرانجام پس از جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز، داده‌ها با استفاده از نرم افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در نتیجه برای سنجش پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شد. در این پژوهش از روایی محتوایی استفاده شد. برای سنجش روایی پرسشنامه از نظرهای کارشناسان و استادان مجرب استفاده شد. برای سنجش پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شد که ۰/۸۸ بود. در نتیجه از آنجایی که مقدار آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷۰ بود، پرسش‌های پرسشنامه از پایایی خوبی برخوردار بودند. جامعه آماری این پژوهش کلیه حسابرسان (حسابرسان ارشد، سرپرستان و سرپرستان ارشد) شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی ایران در سال ۱۴۰۰ است. با توجه به نامحدود بودن جامعه آماری، با فرض در نظر گرفتن جامعه بی نهایت، سناریوها بین اعضای جامعه آماری موجود توزیع می‌شود. برای نمونه‌گیری از آزمون نمونه‌گیری تصادفی بدون قرارگیری جامعه نامحدود استفاده می‌شود. جامعه آماری موجود شامل ۱۰۶ حسابرس است.

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی در جدول ۱ ارائه شده است. آمار توصیفی از جنبه‌های جنسیت، سابقه کاری و عضویت جامعه حسابداران رسمی مورد بررسی قرار گرفت.

در حالت اول از حسابرسان خواسته شده است که فرض کنید شما حسابرس شرکت آلفا هستید و در جریان بررسی حساب‌های پرداختی، شما برای جمع‌آوری شواهد، برای بستنکاران شرکت، تاییدیه ارسال می‌کنید. پس از دریافت تاییدیه‌ها از بستنکاران، شما متوجه یک مغایرت در تاییدیه دریافتی از موسسه تبلیغاتی می‌شوید. این مبلغ را موسسه تبلیغاتی در زمان ارسال تاییدیه، به‌عنوان اختلاف حساب مشخص کرده است. موسسه تبلیغاتی مدعی است که مبلغ بیشتری را طلبکار است و یک نسخه از ضمیمه قرارداد که توسط مدیر بازاریابی شرکت نیز امضاء شده است، برای تایید مبلغ حساب پرداختی به شرکت ارسال می‌کند. این مساله به نسبت دیر هنگام (نزدیک به تاریخ گزارش حسابرسی) در فرآیند حسابرسی مشخص شد. در ضمیمه قراردادی که شرکت با موسسه تبلیغاتی منعقد کرده است، بیان شده در صورتی که فروش هدف محقق نشود (منظور از فروش هدف، رسیدن به فروش پیش بینی شده توسط مدیریت است) موسسه تبلیغاتی مجاز است که خدمات تبلیغات بیشتری نسبت به مبلغ نوشته شده در قرارداد به شرکت ارائه کند تا شرکت بتواند به فروش هدف خود دست یابد. چون شرکت در پایان سال به فروش هدف خود نرسیده است، پس در پیوند با مفاد ضمیمه قرارداد، خدمات تبلیغات اضافه انجام شده و در حساب مشتری نیز نوشته شده است. پس به همین مبلغ، هزینه‌ها کمتر نشان داده شده است، از نظر شما این رویداد تا چه میزان عمدی است؟

سپس در حالت دوم از حسابرسان خواسته شده است که فرض کنید شما حسابرس شرکت آلفا هستید. در جریان بررسی حساب‌های دریافتی، به منظور جمع‌آوری شواهد، برای بدهکاران شرکت تاییدیه ارسال می‌کنید. پس از دریافت تاییدیه‌ها از بدهکاران، شما متوجه یک مغایرت در تاییدیه دریافتی از یکی از مشتریان شرکت می‌شوید. این مبلغ را مشتری پیشگفته در زمان ارسال تاییدیه، به‌عنوان اختلاف حساب مشخص کرده است. مشتری مدعی است که مبلغ کمتری را بدهکار است و یک نسخه از ضمیمه قرارداد که توسط مدیر فروش شرکت نیز امضاء شده است برای تایید مبلغ حساب دریافتی به شرکت ارسال می‌کند. این مساله به نسبت دیر هنگام (نزدیک به تاریخ گزارش حسابرسی) در فرآیند حسابرسی مشخص شد. در ضمیمه قرارداد داد بیان شده است فروش محصولات شرکت، وابسته به ارسال تاییدیه از سوی مشتری به

سال، ۲۶٫۷٪ بین ۱۱-۲۰ سال، ۱۵٪ بین ۲۱-۳۰ سال و ۸٫۳٪ بالای ۳۰. ۱۳٫۳٪ دارای مدرک لیسانس، ۷۰٪ فوق لیسانس و ۱۶٫۷٪ دکترا هستند. ۱۶٫۷ درصد شرکا، ۲۰ درصد مدیران حسابرسی، ۱۶٫۷ درصد سرپرست، ۲۵ درصد حسابرسان ارشد و ۲۱٫۷ درصد حسابرسان هستند. ۸۶٫۷ درصد در مؤسسات حسابرسی و ۱۳٫۳ درصد در مؤسسات حسابرسی شاغل هستند.

در این مطالعه، بررسی می‌شود که آیا حسابرسان نسبت به تحریف‌های ناشی از استراتژی از قلم افتادگی در دستکاری شواهد، کمتر بدبین هستند یا خیر؟ از طریق مجموعه‌ای از آزمایش‌ها، دو روش بررسی شد که از طریق آن‌ها می‌توان از استراتژی از قلم افتادگی برای پنهان کردن تقلب استفاده کرد: (۱) با حذف یک معامله از صورت‌های مالی و (۲) با حذف اطلاعات از یک سند پشتیبان. جداول ۱ تا ۸ میانگین هر یک از قضاوت‌های حسابرسان را نشان می‌دهد. قضاوت حسابرسان در روبرویی با استراتژی‌های صاحبکار (۱) با حذف یک معامله از صورت‌های مالی و (۲) با حذف اطلاعات از یک سند پشتیبان، در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی تک نمونه‌ای برای استراتژی از قلم افتادگی

سناریو اول	تعداد	میانگین	انحراف معیار	میانگین خطا
	۱۰۶	۲٫۷	۱٫۵۶۵۵۲	۰٫۲۰۲۱۱

میانگین شرکت کنندگان در سناریوی اول ۲/۷ است و شواهد نشان می‌دهد که ۳۳ درصد کاملاً غیرعمدی، ۲۲ درصد تا حدودی غیرعمدی، ۲۲ درصد تا حدودی عمدی، ۱۸ درصد کاملاً عمدی و ۵ درصد بدون نظر بوده‌اند.

جدول ۳. آزمون تک نمونه‌ای برای استراتژی از قلم افتادگی

Test Value = 0					سناریو اول
فاصله اطمینان ۹۵٪	میانگین	Sig. (2-tailed)	df	t	
بالا	پایین				
۳٫۱۰۴۴	۲٫۳۹۵۶	۲٫۷	۱۰۵	۱۳٫۳۵۹	۰٫۰۰۰

سطح معناداری برای سناریوی اول برابر با ۰/۰۰۰ است که نتایج نشان داد، حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی تحریف شده با استفاده از استراتژی از قلم افتادگی، حسابرسان تحریف شناسایی شده را غیرعمدی می‌دانند، در نتیجه، فرضیه اول رد نمی‌شود.

جدول ۱. آمار توصیفی

عضویت جامعه حسابداران رسمی	
عضویت دارد	۱۳٫۳٪
عضویت ندارد	۸۶٫۷٪
جمع	۱۰۰٪
سابقه کاری	
بین ۱ تا ۱۰ سال	۵۰٪
بین ۱۱ تا ۲۰ سال	۲۶٫۷٪
بین ۲۱ تا ۳۰ سال	۱۵٪
بالای ۳۰ سال	۸٫۳٪
جمع	۱۰۰٪
جنسیت	
مرد	۸۵٪
زن	۱۵٪
جمع	۱۰۰٪
رشته تحصیلی	
حسابداری	۷۸٫۳٪
حسابرسی	۱۱٫۷٪
مدیریت	۱۰٪
جمع	۱۰۰٪
سن	
بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۲۰٪
بین ۳۱ تا ۴۰ سال	۳۵٪
بین ۴۱ تا ۵۰ سال	۴۰٪
بین ۵۱ تا ۶۰ سال	۱۱٫۷٪
بالای ۶۰ سال	۳٫۳٪
جمع	۱۰۰٪
مدرک تحصیلی	
لیسانس	۱۳٫۳٪
فوق لیسانس	۷۰٪
دکترا	۱۶٫۷٪
جمع	۱۰۰٪
سمت	
شریک	۱۶٫۷٪
مدیر حسابرسی	۲۰٪
سرپرست حسابرسی	۱۶٫۷٪
حسابرس ارشد	۲۵٪
حسابرس	۲۱٫۷٪
جمع	۱۰۰٪

نتایج آمار توصیفی شرکت کنندگان در پژوهش از نظر جنسیت، سن، تحصیلات، سابقه و موقعیت آن‌ها نشان داد که ۸۵ درصد از حسابرسان مرد و ۱۵ درصد از حسابرسان زن، از منظر رشته تحصیلی ۷۸٫۳ درصد حسابداری، ۱۱٫۷ درصد حسابرسی و ۱۰ درصد مدیریت (اقتصاد = ۰)، سن ۲۰٪ حسابرسان بین ۲۰-۳۰ سال و ۳۵٪ بین ۳۱-۴۰ سال، ۳۰٪ بین ۴۱-۵۰ سال و ۱۱٫۷٪ بین ۵۱-۶۰ سال و ۳٫۳٪ بالای ۶۰ سال است. سابقه حسابرسی ۵۰٪ بین ۶۰ سال است. ۱۰-۱

شرکت‌های دولتی نشان می‌دهد که از استراتژی حذف استفاده کرده‌اند.

جدول ۶. ANOVA برای شرکت‌های دولتی در استراتژی از قلم افتادگی

ضریب تأثیر	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	
بین گروه‌ها	۵,۳۵۳	۸,۵۹۸	۴	۳۴,۳۹۳	۰,۰۰۱
بدون گروه‌ها		۱,۶۰۶	۵۵	۸۸,۳۴۰	
مجموع			۵۹	۱۲۲,۷۳۳	

جدول ۷ نتایج را برای شرکت‌های خصوصی که از استراتژی حذف استفاده کرده‌اند، نشان می‌دهد.

جدول ۷. ANOVA برای شرکت‌های خصوصی در استراتژی از قلم افتادگی

ضریب تأثیر	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	
بین گروه‌ها	۱,۵۴۳	۴,۲۷۰	۴	۲۵,۴۸۰	۰,۱۹۹
بدون گروه‌ها		۲,۳۳۲	۵۵	۱۱۳,۲۵۳	
مجموع			۵۹	۱۵۰,۷۳۳	

سطح معناداری در آزمون ANOVA برای شرکت‌های دولتی در استراتژی حذف برابر با ۰/۰۰۱ است، اما سطح معناداری در آزمون ANOVA برای شرکت‌های خصوصی برابر با ۰,۱۹۹ است که نتایج نشان می‌دهد شرکت‌های خصوصی در مقابل شرکت‌های دولتی بیشتر از استراتژی از قلم افتادگی استفاده می‌کنند و حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی، حاوی تحریف ناشی از استراتژی حذف معاملات، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده غیر عمدی است، در نتیجه، فرضیه سوم رد نمی‌شود.

جدول ۸ نتایج را برای شرکت‌های دولتی نشان می‌دهد که از استراتژی دستکاری شواهد استفاده کرده‌اند.

جدول ۴. آمار توصیفی آزمون تک نمونه‌ای برای استراتژی دستکاری

شواهد

سناریو دوم	تعداد	میانگین	انحراف معیار	میانگین خطا
	۱۰۶	۳,۹۶۶۶۷	۱,۲۶۱۷۸	۰,۱۶۲۹۰

میانگین شرکت‌کنندگان در سناریوی دوم ۳/۹۶ است و شواهد نشان می‌دهد که ۴۸ درصد کاملاً غیرعمدی، ۲۳ درصد تا حدودی عمدی، ۱۳ درصد تا حدودی غیرعمدی، ۱۰ درصد بدون نظر و ۵ درصد کاملاً غیرعمدی بوده‌اند.

جدول ۵. آزمون تک نمونه‌ای برای استراتژی دستکاری شواهد

Test Value = 0						
سناریو دوم	t	df	Sig. (2-tailed)	میانگین		فاصله اطمینان ۹۵٪
				پایین	بالا	
	۲۴,۳۵۱	۱۰۵	۰,۰۰۰	۳,۹۶۶۶۷	۳,۶۴۰۷	۴,۳۹۲۶

سطح معناداری سناریوی دوم برابر ۰/۰۰۰ است که نتایج نشان داد حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی تحریف شده با استفاده از استراتژی دستکاری شواهد، حسابرسان تحریف شناسایی شده را عمدی می‌دانند. پس مدیران تقلب را با حذف یک معامله هزینه به جای ثبت اشتباه معامله درآمد انتخاب می‌کنند. مدیران همچنین با حذف اطلاعات در پیوند، از یک سند پشتیبان به جای ارائه نادرست ماهیت معامله، تقلب را انتخاب می‌کنند. افزون بر این، حسابرس یک تحریف را زمانی که شامل حذف (مثلاً یک معامله هزینه حذف شده یا اطلاعات حذف شده از یک سند پشتیبان) در مقایسه با شکل فعال‌تر دستکاری است، کمتر عمدی ارزیابی می‌کند. در مجموع، این نتایج نشان می‌دهد که روش‌های تقلب شاید توسط مدیران انتخاب می‌شود، روش‌هایی که حسابرسان بعید به نظر می‌رسند که متقابله باشند، در نتیجه، فرضیه دوم رد نمی‌شود.

قضاوت حسابرس در روبرویی با استراتژی‌های صاحبکار: (۱) با حذف یک معامله از صورت‌های مالی و (۲) با حذف اطلاعات از یک سند پشتیبان، در بین شرکت‌های دولتی و شرکت‌های خصوصی ارائه می‌شود. جدول ۶ نتایج را برای

شده عمدی ایجاد شده است، قضاوت کنند. متأسفانه، اگر مدیران به‌طور استراتژیک روش‌هایی را برای ارتکاب تقلب انتخاب کنند که در ظاهر کمتر عمدی به نظر می‌رسد، این توانایی ممکن است به خطر بیفتد. موضوع سردرگمی یا منحرف کردن حسابرسان باعث کاهش اثربخشی حسابرسان می‌شود. بنابراین برای حسابرسان مهم است که مراقب باشند که صاحبکار آن‌ها را منحرف نکند. پژوهش‌های روانشناختی زیادی در مورد تأثیر کمبود توجه، پیگیری اطلاعات، ظرفیت ذهنی افراد و تأثیر ارزش‌های شخصی بر قضاوت افراد انجام شده است. اما پژوهش‌های کمی در مورد رابطه بین انحراف و توجه حسابرس به‌عنوان یک استراتژی طعمه‌گذاری برای پنهان کردن حساب‌های مدیریت شده انجام شده است.

از آنجایی که معامله حذف‌شده همیشه یک هزینه است و معامله ثبت‌شده اشتباه همیشه درآمد محسوب می‌شود، در این پژوهش شرکت‌کنندگان حسابرسان هستند. نتایج پژوهش نشان داد که حسابرسان در پاسخ به معاملات حذف‌شده در مقایسه با معاملات اشتباه ثبت‌شده، تردید کمتری از خود نشان می‌دهند. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود و حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی دستکاری شده با استفاده از استراتژی حذف، تحریف‌های شناسایی شده را غیرعمدی می‌دانند. نتیجه فرضیه اول با پژوهش همیلتون و اسمیت (۲۰۲۱) مطابقت دارد. در حالی که ماهیت این کاهش تردید بر اساس حساب مربوط (درآمد یا هزینه) متفاوت است، در همه موارد، حسابرسان به شیوه‌ای کمتر شکاکانه به تحریف‌های ناشی از حذف، پاسخ می‌دهند. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود و حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی مخدوش با استفاده از استراتژی دستکاری شواهد، تحریف‌های شناسایی شده را عمدی می‌دانند. نتیجه فرضیه دوم با پژوهش همیلتون و اسمیت (۲۰۲۱) همپوشی دارد.

این پژوهش به ادبیات مربوط به گزارشگری مالی متقلبانه و شناسایی آن توسط حسابرسان کمک می‌کند. در حالی که پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که مدیران تلاش می‌کنند تحریف‌های متقلبانه خود را پنهان کنند، این پژوهش نشان می‌دهد که مدیران همچنین سعی می‌کنند با انجام تقلب، اهداف

جدول ۸. ANOVA برای شرکت‌های دولتی در استراتژی دستکاری شواهد

مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	ضریب تاثیر
۳۳,۹۹۱	۴	۸,۴۹۸	۶,۷۰۱	۰,۰۰۰
۶۹,۷۴۳	۵۵	۱,۲۶۸		
۱۰۳,۷۳۳	۵۹			

جدول ۹ نتایج را برای شرکت‌های خصوصی که از استراتژی دستکاری شواهد استفاده کرده‌اند، نشان می‌دهد.

جدول ۹. ANOVA برای شرکت‌های خصوصی در استراتژی دستکاری شواهد

مجموع مربعات	df	میانگین مربعات	F	ضریب تاثیر
۲۴,۲۶۴	۴	۴,۱۱۶	۲,۳۳۸	۰,۳۰۰
۷۰,۹۳۶	۵۵	۱,۲۸۱		
۹۵,۴۰۰	۵۹			

سطح معناداری در آزمون ANOVA برای شرکت‌های دولتی در استراتژی دستکاری شواهد برابر با ۰/۰۰۰ است، اما سطح معناداری در آزمون ANOVA برای شرکت‌های خصوصی در استراتژی دستکاری شواهد برابر با ۰,۳۰۰ است که نتایج نشان می‌دهد شرکت‌های خصوصی در مقابل شرکت‌های دولتی بیشتر از استراتژی حذف استفاده می‌نمایند و حسابرسان در مواجهه با صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی دستکاری شواهد، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده عمدی است، در نتیجه، فرضیه چهارم رد نمی‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

برای کشف گزارشگری مالی متقلبانه، حسابرسان نه تنها باید تحریف را شناسایی کنند، بلکه باید به درستی (در ابتدا یا بعد از پژوهش‌های تکمیلی) نتیجه بگیرند که تحریف ناشی از یک اقدام عمدی است. بنابراین، ضروری است که حسابرسان بتوانند به‌طور مؤثر در مورد این احتمال که تحریف شناسایی

نسبت به تحریف هزینه‌ها تردید کمتری دارند. این ممکن است بیشتر به توضیح اینکه چرا بیشتر تقلب‌های شناسایی شده شامل درآمدهایی است که به‌طور نامناسب ثبت شده‌اند کمک می‌کند، در حالی که تعداد بسیار کمتری شامل هزینه‌های حذف شده است، یعنی حساب‌ها ممکن است بر این باور باشند که انواع خاصی از تحریف‌ها (مانند مواردی که شامل حذف و یا هزینه‌ها می‌شوند) بعید است که تقلبی باشند. پژوهش‌های بیشتری برای درک میزان تقلب توسط مدیران و پنهان کردن موفقیت آمیز آن (مثلاً از حساب‌ها، هیئت مدیره و مجمع صاحبان سهام) از طریق روش‌هایی که در ظاهر غیرعمدی به نظر می‌رسند، مورد نیاز است.

فرضیه سوم و چهارم به این موضوع می‌پردازد که حساب‌ها در روبرویی با صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی حذف معاملات و استراتژی دستکاری شواهد، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده غیر عمدی است. نتایج برای فرضیه سوم و چهارم نشان داد که حساب‌ها با فرض اینکه مالکیت شرکتی که بررسی کرده‌اند، متعلق به بخش عمومی است، در واکنش به استراتژی حذف معاملات در مقایسه با معاملات اشتباه ثبت شده، تردید کمتری از خود نشان می‌دهند و وجود مالکان دولتی، به دلیل افزایش نظارت مؤثر منطبق بر تئوری انتخاب عمومی، اثر مثبت بر نگرش حساب‌ها نسبت به از قلم افتادگی‌ها دارد.

پژوهش حاضر در معرض محدودیت‌های ذاتی است که باید هنگام ارزیابی این یافته‌ها در نظر گرفته شود. در حالی که شواهد نشان می‌دهد که مدیران تقلب را با حذف هزینه‌ها به جای ثبت نادرست درآمدها انتخاب می‌کنند، نمی‌توان تعیین کرد که آیا این انتخاب بیشتر ناشی از حساب درگیر (هزینه در مقابل درآمد) است یا (عدم) اقدام مورد نیاز (عدم ثبت در مقابل ثبت اشتباه معامله). پژوهش‌های آتی برای تفکیک این اثرات و درک بهتر روش‌هایی که مدیران در تلاش برای اینکه تحریف‌های ناشی از آن کمتر عمدی به نظر برسد، مرتکب تقلب می‌شوند، مورد نیاز است. افزون بر این، فرض می‌شود که تحریف بیشتر توسط

متقلبان خود را به روش‌هایی پنهان کنند که در صورت شناسایی تحریف حاصل، کمتر عمدی به نظر می‌رسد. به‌طور مشابه، ادبیات حسابرسی مربوط به کشف تقلب در درجه اول بر توانایی حساب‌ها برای شناسایی تحریفات متقلبان (به‌عنوان مثال، از طریق ارزیابی ریسک تقلب و روش‌های برنامه‌ریزی) متمرکز شده است. با این حال، نمی‌توان فرض کرد که به محض شناسایی یک تحریف، به‌طور دقیق به‌عنوان تقلب ارزیابی می‌شود. بنابراین، ادبیات حسابرسی با بررسی عواملی که بر ارزیابی حساب‌ها از تحریف‌های شناسایی شده تأثیر می‌گذارد، توسعه می‌یابد، به‌ویژه عواملی که باعث می‌شوند تحریف به‌عنوان کم و بیش عمدی درک شود.

نتایج پژوهش باید مورد توجه متخصصان حسابرسی و قانون‌گذاران نیز باشد. در حالی که استانداردهای حسابرسی از حساب‌ها می‌خواهد که در نظر بگیرند که آیا تحریف‌های شناسایی شده ممکن است آگاهانه ایجاد شده باشد یا خیر؟ شواهد کمی در مورد اثربخشی این ارزیابی‌ها وجود دارد. پژوهش حاضر نشان می‌دهد که وقتی مدیران از استراتژی حذف، استفاده می‌کنند، حساب‌ها تمایل دارند تحریف‌های حاصل را به‌عنوان غیرعمدی تلقی کنند. به این ترتیب، حساب‌ها از آموزشی بهره‌مند می‌شوند که آگاهی آنها را از این استراتژی تقلب افزایش می‌دهد و آنها را تشویق می‌کند که نسبت به تحریف‌هایی که با حذف مشخص می‌شود، شک داشته باشند. بنابراین، نتایج پژوهش استوار بر اینکه مدیران با حذف معامله‌های هزینه‌ای، تقلب را انتخاب می‌کنند، ممکن است با داده‌های تقلب که نشان می‌دهند بیشتر تقلب‌ها شامل ثبت نامناسب درآمدها است، ناسازگار به نظر برسد. با این حال، نتایج حاصل از مطالعات حسابرسی می‌تواند به توضیح این تناقض آشکار کمک کند. به‌طور خاص، نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که افزون بر ثبت نادرست درآمدها، مدیران ممکن است با حذف هزینه‌ها نیز مرتکب تقلب شوند، اما تعداد کمتری از این حذفیات به‌عنوان گزارشگری متقلبان شناسایی می‌شوند، زیرا حساب‌ها به احتمال زیاد حذف‌ها را به‌عنوان خطاهای غیرعمدی تلقی می‌کنند. همچنین شایان یادآوری است که نتایج نشان می‌دهد حساب‌ها نسبت به تحریف‌های درآمدی

برای آزمایش اینکه آیا به راستی چنین است یا خیر، مورد نیاز است. اگر حذفیات هم: ۱) کمتر احتمال دارد که شناسایی شوند و ۲) هم احتمال کمتری دارد که در صورت تشخیص عمدی قضاوت شوند، پیامدهای استراتژی حذف ممکن است بیشتر از آنچه پژوهش حاضر نشان می‌دهد، برجسته باشد.

حسابرسان شناسایی شده است. بنابراین، مطالعه انجام شده نمی‌تواند تعیین کند که آیا تحریفی که با حذف یا اشتباه مشخص می‌شود، در وهله اول احتمال بیشتری دارد که شناسایی شود. شواهد نشان می‌دهد که مدیران معتقدند حذف‌ها احتمال کمتری دارد شناسایی شوند، اما پژوهش‌های بیشتری

References

- Anderson, C. J. 2003. The psychology of doing nothing: Forms of decision avoidance result from reason and emotion. *Psychological Bulletin* 129: 139–167.
- Baron, J., and I. Ritov. (1994). Reference points and omission bias. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 59: 475–498.
- Beasley, M. S., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and T. L. Neal. (2010). Fraudulent financial reporting 1998 – 2007, an analysis of U.S. public companies. New York, NY: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Bloomfield, R. 1995. Strategic dependence and inherent risk assessments. *The Accounting Review* 70 (1): 71-90.
- Bloomfield, R. 1997. Dependence and the assessment of fraud risk: A laboratory study. *The Accounting Review* 72 (4): 517-538.
- Bowlin, K. 2011. Risk-based auditing, strategic prompts, and auditor sensitivity to the strategic risk of fraud. *The Accounting Review* 86 (4): 1231-1253.
- Cushman, F. A., L. Young, and M.D. Hauser. 2006. The role of conscious reasoning and intuition in moral judgment: Testing three principles of harm. *Psychological Science* 17: 1082-1089.
- Dechow, P. M., W. Ge, C. R. Larson, and R. G. Sloan. (2011). Predicting material accounting misstatements. *Contemporary Accounting Research* 28 (1): 17-82.
- DeScioli, P., J. Christner, and R. Kurzban. (2011a). the omission strategy. *Psychological Science* 22 (4): 442-446.
- DeScioli, P., R. Bruening, and R. Kurzban. (2011b). the omission effect in moral cognition: Toward a functional explanation. *Evolution and Human Behavior* 32: 204-215.
- DeZoort, F. T., & Harrison, P. D. (2018). Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations. *Journal of Business Ethics*, 149(4), 857-874.
- DeZoort, F. T., & Harrison, P. D. (2018). Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations. *Journal of Business Ethics*, 149(4), 857-874.
- Gounopoulos, D, (2004), "Accuracy of Management Earnings Forecasts in IPO Prospectuses: Evidence From Athens Stock Exchange", Working Paper, University of Surrey: United Kingdom.
- Gounopoulos, D, (2004), "Accuracy of Management Earnings Forecasts in IPO Prospectuses: Evidence From Athens Stock Exchange", Working Paper, University of Surrey: United Kingdom.
- Hamilton, E. L. 2016. Evaluating the intentionality of identified misstatements: How perspective can help auditors in distinguishing errors from fraud. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 35 (4): 57-78.
- Hamilton, E. L., & Smith, J. L. (2021). Error or Fraud? The Effect of Omissions on Management's Fraud Strategies and Auditors' Evaluations of Identified Misstatements. *The Accounting Review*, 96(1), 225-249.
- Hassan, O. and Giorgioni, G. (2019), "The impact of corruption on analyst coverage", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 34 No. 3, pp. 305-323. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2018-1783>
- Jensen, M, (1993), "The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of InternalControl Systems", *Journal of Finance*. 48, PP. 831-880.
- Jensen, M, (1993), "The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of InternalControl Systems", *Journal of Finance*. 48, PP. 831-880.
- Kahneman, Daniel, Slovic, Paul and Tversky, Amos (1982), *Judgment under uncertainty: heuristic and biases*, Cambridge University Press.
- Kordes-de Vaal, J. 1996. Intention and the omission bias: Omissions perceived as nondecisions. *Acta Psychologica* 93: 161–172.
- Navissi, F., & Naiker, V, (2006), "Institutional Ownership and Corporate Valu", *Managerial Finance*, 32(3), PP. 247-256.

- Navissi, F., & Naiker, V. (2006), "Institutional Ownership and Corporate Value", *Managerial Finance*, 32(3), PP. 247-256.
- Opler, T. and J. Sokobin, (1997), "Does Coordinated Institutional Activism Work? An analysis of the Activities of the Council of Institutional Investors", working paper, Ohio State University.
- Opler, T. and J. Sokobin, (1997), "Does Coordinated Institutional Activism Work? An analysis of the Activities of the Council of Institutional Investors", working paper, Ohio State University.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2002b). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. *PCAOB Interim Auditing Standard 2401*. Washington DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). Evaluating Audit Results. Auditing Standard 2810. Washington DC: PCAOB.
- Quan Li, (2012), "Political Relations and Chinese Outbound Direct Investment: Evidence from Firm-and Dyadic-Level Tests", Working Paper Series. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=32543>.
- Quan Li, (2012), "Political Relations and Chinese Outbound Direct Investment: Evidence from Firm-and Dyadic-Level Tests", Working Paper Series. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=32543>.
- Raslan, I., Hegazy, M., and M, K. Eldawla. (2017). Quality Control Elements and Auditor Fraud Risk Assessment: An Experimental Study. *Journal of Accounting and Finance*, 16 (2): 157-178.
- Raslan, I., Hegazy, M., and M, K. Eldawla. (2017). Quality Control Elements and Auditor Fraud Risk Assessment: An Experimental Study. *Journal of Accounting and Finance*, 16 (2): 157-178.
- Reurink, A. (2018). Financial fraud: A literature review. *Journal of Economic Surveys*, 32 (5): 1292-1325.
- Reurink, A. (2018). Financial fraud: A literature review. *Journal of Economic Surveys*, 32 (5): 1292-1325.
- Ritov, I., and J. Baron. (1999). Protected values and omission bias. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 79: 79-94.
- Samuel, N. N., Samuel, N. K., and W. K. Peter. (2020). Risk Assessment and Fraud Prevention in Banking Sector. *The Journal of Social Sciences Research*, 6 (1): 13-20.
- Samuel, N. N., Samuel, N. K., and W. K. Peter. (2020). Risk Assessment and Fraud Prevention in Banking Sector. *The Journal of Social Sciences Research*, 6 (1): 13-20.
- Shleifer, A. & Vishny, R. W, (1997), "A Survey of Corporate Governance", *Journal of Finance*, 52(2), PP. 737-783.
- Shleifer, A. & Vishny, R. W, (1997), "A Survey of Corporate Governance", *Journal of Finance*, 52(2), PP. 737-783.
- Spranca, M. D., E. Minsk, and J. Baron. 1991. Omission and commission in judgment and choice. *Journal of Experimental Social Psychology* 27: 76-105.
- Trompeter, G. M., Carpenter, T. D., Desai, N., Jones, K. L., & Riley Jr, R. A. (2013). A synthesis of fraud-related research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 32(1): 287-321.
- Verwey, I. G., & Asare, S. K. (2021). The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors' Fraud Detection. *Journal of Business Ethics*, 1-15.
- Zimbelman, M. F., and W. S. Waller. 1999. An experimental investigation of auditor-audited interaction under ambiguity. *Journal of Accounting Research* 37 (Supplement): 135-155.



Investigating Factors Affecting Innovation and Performance in Public Sector Organizations: A New Attitude Based on a Collaborative Approach

Mohsen Imeni^{1*}, Seyed Mohammad Moshashaei²

1. Assistant of Professor, Department of Accounting, Ayandegan Institute of Higher Education, Tonekabon, Iran. (mohsen.imeni86@yahoo.com)

2. Assistant Professor, Department of Accounting, University of Guilan, Rasht, Iran. (mohammad.moshashaei@gmail.com)

Corresponding Author:

Mohsen Imeni

Email: mohsen.imeni86@yahoo.com

Received: 2022/03/07

Accepted: 2022/08/13

How to Cite:

Imeni, M; Moshashaei, S.M; (2022). Investigating Factors Affecting Innovation and Performance in Public Sector Organizations: A New Attitude Based on a Collaborative Approach, *Accounting*, 9 (17), 205-222.

ABSTRACT

Subject and Purpose: Performance auditing plays an effective role in evaluating efficiency, effectiveness and economic mere.

Research Method: The results of the studies show that performance audit implementation in the country was not desirable and its goals have not been achieved. In this study, the interpretive structural modeling of the strategic factors of performance auditing in the form of strengths, weaknesses, opportunities and threats is presented in the country's Supreme Audit Court. This research applied, and the method of conducting a descriptive survey and the research was conducted in the winter of 2022. To do it, a couple's scale questionnaire tool was used on structural-interpretive standards.

Research Findings: The research sample also has 14 auditors of the country's Supreme Audit Court with sufficient expertise and experience in the performance audit field, which were selected by targeted sampling method. In this study, the relationship between the strategic factors of performance auditing with the structural-interpretive approach has been analyzed and its results have been presented in the form of models of strengths, weaknesses, opportunities, threats and all strategic factors.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results of the study show the relationship between the strengths, weaknesses, opportunities and threats of performance audit in the country's Supreme Audit Court in general and partially, which is significant for the policies and decision-making of the country's Supreme Audit Court by resolving performance auditing problems and achieving its goals in the country.

Keywords: Interpretive Structural Modeling (ISM), Performance Audit, Strategic Factors, SWOT.

JEL Classification: M48, M41, O31, H83, C10



«مقاله پژوهشی»

بررسی عوامل مؤثر بر نوآوری و عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی: نگرشی جدید مبتنی بر رویکرد مشارکتی

محسن ایمنی^{۱*}، سیدمحمد مشعشی^۲

چکیده

موضوع و هدف مقاله: این پژوهش با هدف بررسی عوامل مؤثر بر نوآوری و عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی انجام شد.

روش پژوهش: پژوهش پیش روی از نظر هدف، کاربردی و از لحاظ روش، توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش کارکنان و مدیران سطح میانی سازمان امور مالیاتی غرب استان مازندران در سال ۱۳۹۹ بوده است. برای این منظور ۱۲۷ نفر به‌عنوان نمونه انتخاب شدند. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از معادلات ساختاری استفاده شد.

یافته‌های پژوهش: نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عواملی مانند محدودیت‌های بودجه و تجربه برای دستیابی به نوآوری در بخش عمومی اثر معناداری داشته است. همچنین محدودیت‌های بودجه، انگیزه برای بهبود عملکرد، واکنش به عملکرد ضعیف و تجربه دارای رابطه با عملکرد سازمانی است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که اجرایی رویکرد مشارکتی در سازمان‌های بخش عمومی می‌تواند در نوآوری و عملکرد بهتر این سازمان‌ها مؤثر باشد. بررسی نقش عوامل مؤثر بر نوآوری و عملکرد می‌تواند مدل‌های سنجش آن‌ها را گسترش دهد و موجب بهبود عملکرد سازمان و در نتیجه دولت شود.

واژه‌های کلیدی: حسابداری بخش عمومی، سازمان‌های بخش عمومی، عملکرد سازمانی، نوآوری.

طبقه‌بندی موضوعی: M48, M41, O31, H83, C10

۱. استادیار، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی آیندگان، تنکابن، ایران. (mohsen.imeni86@yahoo.com)

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه گیلان، رشت، ایران. (mohammad.moshashae@gmail.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۲

نویسنده مسئول:

محسن ایمنی

رایانامه:

mohsen.imeni86@yahoo.com

استناد به مقاله:

ایمنی، محسن؛ مشعشی، سیدمحمد؛ (۱۴۰۱). بررسی عوامل مؤثر بر نوآوری و عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی: نگرشی جدید مبتنی بر رویکرد مشارکتی، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۲۰۵-۲۲۲.

مقدمه

در بیش از پنجاه سال از زمانی که کوزنتز^۱ (۱۹۶۲) از کمبود دانش در مورد نوآوری شکایت کرد، می‌گذرد و پس از آن پژوهش‌های بسیاری، در پاسخ به این انتقاد صورت گرفت و به یک حوزه خوب برای پژوهش تبدیل شد. شاید اساسی‌ترین پرسش مطرح‌شده در پژوهش‌های مربوط به نوآوری این باشد که چرا برخی سازمان‌ها در زمانی که دیگر سازمان‌ها هیچ نوآوری ندارند، به نوآوری و ابتکار روی می‌آورند (دوسی^۲، ۱۹۸۸). یادگیری و نوآوری برای سازمان‌هایی که در پی بقا و اثربخشی هستند، یک نیاز اساسی است و بسیاری از سازمان‌ها سخت به دنبال روش‌ها و رویکردهای نوآورانه به‌منظور بهبود اثربخشی، کارآمدی و انعطاف‌پذیری هستند. در همین راستا، نوآوری و کارآفرینی سازمانی به‌سرعت در حال تبدیل شدن به یک سلاح انتخابی برای بسیاری از سازمان‌ها، به‌ویژه سازمان‌های بزرگ است و در آن تلاش به ایجاد ذهنیت و مهارت‌های نوآورانه و کارآفرینانه و البته وارد ساختن این ویژگی‌ها و ذهنیت‌ها به درون فرهنگ و فعالیت‌های سازمان می‌شود و بخش عمومی هم از این قاعده مستثنا نیست (حق‌شناس و همکاران، ۱۳۸۶). به بیانی، امروزه نوآوری نه تنها به مسئله اصلی بسیاری از سازمان‌های خصوصی و تجاری بدل شده است، بلکه به صورت جدی مورد توجه بخش عمومی نیز قرار گرفته است (ناصرحی‌فر و همکاران، ۱۳۸۹). اما بیشتر پژوهش‌های موجود در حوزه نوآوری‌های سازمان، در سطح بخش خصوصی محدود هستند. در حالی که نتایج و شواهد پژوهش‌های پیشین نشان داده است که نوآوری در سازمان‌های بخش عمومی نقش مهمی را بازی می‌کند (جیلز و اسچوت^۳، ۲۰۰۷؛ کوهلمن و ریپ^۴، ۲۰۱۴؛ تورن‌هیم و جیلز^۵، ۲۰۱۳).

بوگی و بلوچ^۶ (۲۰۱۶) معتقدند نوآوری‌ها به طور سنتی در بخش خصوصی، مورد مطالعه قرار می‌گیرند، افزون بر این میل به نوآوری در سازمان‌ها متفاوت بوده و تنها بر روی بخش خصوصی تمرکز می‌شود و بخش عمومی را به طور کلی نادیده گرفته می‌شود. نتایج پژوهش‌های گذشته بیان داشتند که حتی یک نوآوری کوچک در بخش عمومی ممکن است نتایج و پیامدهای بزرگی را با خود به همراه داشته باشد و یا اثرات آن فراتر از محدودیت‌های موجود در بخش عمومی باشد (آشهوف

و سوفکا^۷، ۲۰۰۹؛ یدلر و جیورجیو^۸، ۲۰۰۷؛ یدلر و یو^۹، ۲۰۱۶). روشن‌ترین توضیح برای شکاف بزرگ موجود در ادبیات پژوهش، فقدان علاقه به نوآوری در بخش عمومی نیست (موسی و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۸؛ آرون‌دل و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۹)، بلکه همان چیزی است که در پژوهش‌های حوزه نوآوری وجود دارد یعنی کمبود معیار اندازه‌گیری (بوگی و بلوچ، ۲۰۱۶). فقدان معیار اندازه‌گیری، در تمام حوزه‌ها تا حد زیادی برطرف شده است که این موضوع تنها برای شرکت‌های خصوصی و نه برای سازمان‌های عمومی است (دمیرسیوجلوا و آودرتسج^{۱۲}، ۲۰۱۷). همچنین این عوامل می‌توانند بر روی عملکرد سازمان‌ها نیز تأثیرگذار باشد. بکرز و تامرز^{۱۳} (۲۰۱۸) معتقدند امروزه نوآوری در بخش عمومی به‌عنوان یک فرآیند باز یا مشارکتی بین ذینفعان، در سازمان‌های مختلف وجود دارد و این واقعیت که سازمان‌های بخش عمومی باید با سایر ذینفعان دارای مشارکت باشند، موجب توسعه این امر می‌شود (دی‌وریز و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۶) که در نهایت رشد عملکرد سازمانی را با خود به همراه خواهد داشت.

با توجه به اینکه از حیث عملکردی به خلاقیت و نوآوری در بخش‌های خصوصی توجه بیشتری شده است و از طرف دیگر، مؤسسات بخش عمومی که از خلاقیت و نوآوری در ارائه خدمات برخوردار هستند، از حیث مسئولیت پاسخگویی بیشتر در قانون توجه و رضایت پاسخ‌خواهان قرار می‌گیرند. بنابراین با توجه به اینکه کاربرد مفاهیم و اصلاحات و ادبیات نظری مربوط به حکمرانی بخش عمومی، موضوع جدید و قابل اهمیتی در کشور است، بنابراین انجام چنین پژوهش‌هایی مفید و دارای اهمیت اساسی است.

هدف از این مطالعه پر کردن شکاف موجود در ادبیات پژوهش در حوزه بخش عمومی است و می‌تواند اطلاعات با کیفیت بالا در مورد فعالیت‌های ابتکاری و نوآوری و عملکرد سازمان‌ها را تهیه کند. از این‌رو این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ به این پرسش است که آیا نوآوری در سازمان‌های بخش عمومی کشور (همچون سازمان امور مالیاتی) وجود دارد؟ و اینکه آیا عواملی چون محدودیت در بودجه، تجربه و ... بر روی عملکرد سازمان‌ها مؤثر است؟ البته رفتارهای سازمان در بخش عمومی به درستی شبیه رفتارهای سازمان در بخش خصوصی

8. Edler and Georghiou

9. Edler and Yeow

10. Moussa

11. Arundel et al

12. Demircioglu and Audretsch

13. Bekkers and Tummers

14. De Vries et al

1. Kuznets

2. Dosi

3. Geels and Schot

4. Kuhlmann and Rip

5. Turnheim and Geels

6. Bugge and Bloch

7. Aschhoff and Sofka

همکاران^۲، ۲۰۱۷). برخی از عوامل همانند اندازه سازمان، موقعیت مکانی، عملکرد و سرمایه‌گذاری سرمایه‌های انسانی از طریق آموزش به روشنی در هر سازمان خصوصی و یا بخش عمومی قابل اجرا است. همانطور که پیرس و دلپک^۳ (۱۹۹۷) تأکید می‌کنند، صرف‌نظر از زمینه، فعالیت نوآوری شامل خلاقیت و تغییر است. نگاه‌های اقتصادی جهت دستیابی به نوآوری در سازمان باید دانش، مهارت‌های فناورانه و تجربه کافی را در مدیریت فرایند نوآوری برخوردار باشند. یکی از مشکلات مدیریت نوآوری، فهم متفاوت مردم از واژه نوآوری است که بیشتر با اختراع اشتباه گرفته می‌شود. نوآوری، ریشه در واژه ایتالیایی Innovare دارد و در مفهوم عامه به معنای «ایجاد یک چیز جدید» است. مایکل پورتر درباره ماهیت نوآوری می‌گوید: «شرکت‌ها با نوآوری به مزیت رقابتی دست می‌یابند که فناوری‌های و روش‌های جدید انجام کارها را در بر می‌گیرد». معیار اندازه‌گیری نیاز به توافق در مورد تعریف نوآوری در بخش عمومی دارد. یک توافق در مفاهیم بخش عمومی برای نوآوری وجود دارد و آن این است که نوآوری به‌عنوان خلق ایده جدید که توسط سازمان معرفی شده است، در نظر گرفته می‌شود (دمرسیوچلوا، ۲۰۱۶ و ۲۰۱۷).

پیرس و دلپک (۱۹۹۷) توجه به جنبه‌های انگیزشی نوآوری در بخش دولتی را مدنظر قرار داد. وی معتقد است که بهره‌وری بالاتر و افزایش خدمات از جمله مهم‌ترین عوامل برانگیزاننده نوآوری در بخش دولتی هستند. برنز^۴ (۱۹۹۸) با پژوهش بر روی سازمان‌های که جوایز نوآوری را به دست آورده‌اند، دریافت که عواملی همچون پشتیبانی مدیران ارشد، پاداش چشمگیر و آموختن از بیرون سازمان و ظهور افکار خلاق در کلیه سطوح سازمان می‌تواند در موفقیت و نوآوری روز افزون مؤثر باشد. ساهنی و همکاران^۵ (۲۰۱۳) استدلال می‌کنند، نوآوری در دولت ممکن است به شرایط سازمان‌ها و تکنیک‌های مدیریتی که به زمینه فعالیت بخش دولت مربوط هستند، واکنش نشان دهند. همچنین آن‌ها به معرفی چارچوبی که به شناسایی شرایط مدیریتی که به نوآوری در سازمان‌های بخش عمومی کمک می‌کند، پرداختند. آن‌ها عواملی همچون تجربه، واکنش به عملکرد ضعیف، بازخورد، انگیزه برای بهبود عملکرد و محدودیت‌های بودجه را در این چارچوب جای دادند. این چارچوب به دو دلیل در این پژوهش نیز مورد توجه قرار گرفته است: ۱) چارچوب‌های نظری زیادی برای آزمون این چالش وجود ندارد که کدام یک از عوامل و روش‌های مدیریتی در

نیست. به منظور پاسخ به پرسش‌ها، در این پژوهش از رویکرد مشارکتی استفاده شده است.

همچنین انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش‌افزوده علمی بدین شرح داشته باشد: اول، اینکه نتایج پژوهش حاضر موجب گسترش مبانی نظری در حوزه بخش عمومی و نوآوری‌های سازمانی در این حوزه شود. دوم، نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در این حوزه به پژوهشگران بدهد. سوم، موجب افزایش دانش مسئولان و مدیران دستگاه‌های اجرایی در خصوص نوآوری سازمانی و عملکرد بهتر آن‌ها می‌شود. چهارم، رویکرد مشارکتی را بین کارمندان و مدیران افزایش می‌دهد.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

نوآوری در بخش عمومی

به طور مرسوم واژه خلاقیت همیشه در کنار نوآوری در منابع مورد استفاده قرار می‌گیرد. خلاقیت را ظهور یک ایده نو و توانایی تلفیق ایده‌ها به شیوه‌ای بی‌همتا برای برقراری ارتباط غیرمعمول بین ایده‌های مختلف و نوآوری را فرآیند به کار بردن یک ایده خلاق و تبدیل به یک محصول، خدمت یا شیوه مفید تعریف کرده‌اند (حقیقی و همکاران، ۱۳۸۰). فریمن^۱ (۱۹۹۰) نوآوری‌های فن‌آورانه و سازمانی را به عنوان عامل مهمی برای ارتقای عملکرد رقابتی در میان سازمان‌ها، کشورها و رشد بلندمدت اقتصاد جهانی می‌داند. به غیر از سه عامل (زمین، نیروی کار و سرمایه) سنتی که بر رشد اقتصادی تأثیرگذار است، می‌توان به عامل مهمتری دیگری به نام نوآوری سازمانی یاد کرد (رضوانی و گرایلی‌نژاد، ۱۳۹۰). نوآوری عامل کلیدی موفقیت یا شکست سازمان‌ها در عرصه رقابت و منبع اصلی برتری رقابتی شمرده می‌شود (مرتضوی و همکاران، ۱۳۹۵). نوآور بودن، به سازمان‌ها در برخورد با محیط متلاطم خارجی کمک می‌کند که با پیچیدگی و تغییری که به سرعت در حال افزایش است مقابله کند (رستگار و مقصودی، ۱۳۹۵).

نوآوری در بخش عمومی در دستور کار مدیران و سیاستمداران بخش عمومی و همچنین شرکت‌ها، سازمان‌های اجتماعی و شهروندان قرار دارد (بکرز و تامرز، ۲۰۱۸). تعاریف شایع در حوزه نوآوری بیشتر در بخش خصوصی به کار گرفته شده است و پژوهش‌ها برخی از عوامل همچون راهبردها و روش‌های مدیریتی را شناسایی کرده‌اند که باعث افزایش احتمال نوآوری سازمانی در بخش خصوصی می‌شود (روپر و

4. Bornis
5. Sahni

1. Freeman
2. Roper et al
3. Pierce and Delbecq

تشویق می‌شود. داوسون و دنفورد^۵ (۲۰۱۵)، معتقدند مدیران سازمان‌های بخش عمومی باید کارکنان را به آزمون و تجربه تشویق کنند، چراکه انجام این امر منجر به افزایش رفتارهای نوآورانه می‌شود. بنابراین وقتی کارکنان قادر به انجام آزمون و تجربه باشند، انگیزه بیشتری برای کار در خود احساس می‌کنند و می‌توانند نوآوری‌های بیشتری را داشته باشند. همچنین وقتی که کارکنان از این اختیار برخوردار می‌شوند که روش کار خود را خودشان انتخاب می‌کنند، می‌توانند مهارت‌های خود را ارتقا داده و نوآوری‌های بیشتری را خلق کنند (دمیرسیوجلوا و اودرتسج، ۲۰۱۷). بنابراین فرضیه‌های اول و دوم پژوهش به صورت زیر تبیین می‌شود:

فرضیه اول: تجربه در سازمان‌ها، نوآوری را افزایش می‌دهد.

فرضیه دوم: تجربه در سازمان‌ها، عملکرد را افزایش می‌دهد.

واکنش به عملکرد ضعیف^۶

پژوهش‌ها نشان می‌دهد، در بخش عمومی مهارت‌های ارتباطی و تعهد رهبری در مدیریت منابع انسانی بسیار اندک است. مقاومت زیادی در مقابل تغییرات وجود دارد، عملکرد کارکنان ضعیف و اداره آن دشوار است، تصمیم‌ها به صورت متمرکز گرفته می‌شود، برنامه‌ریزی جانشینی منظم وجود ندارد و مدیریت توجهی به منابع انسانی نمی‌کند. نتیجه‌ای که از این ویژگی‌ها حاصل می‌شود، چیزی جز عملکرد پایین نیست (براتی و همکاران، ۱۳۹۴). اگرچه سرپرستان سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی از نوآوری در سازمان‌هایشان حمایت کرده و مورد تشویق قرار می‌دهند و حتی جوایزی را برای کارکنان از بابت نوآوری در نظر می‌گیرند. در این بین افرادی به‌عنوان کارکنان معمولی خطاب می‌شوند که عملکرد ضعیفی داشته و هیچ نوآوری از خود نشان نمی‌دهند. اگر کارکنان دارای عملکرد ضعیفی باشند می‌توانند بر روی عملکرد مناسب سایر کارکنان اثر منفی بگذارند. در این حالت مدیران می‌توانند نقش مهمی را داشته باشند. آن‌ها می‌توانند به این کارکنان انگیزه در جهت ارتقاء کارهایشان بدهند. مطالعات زیادی در این مورد انجام شده و نتایج نشان داده است که جایگزینی کارکنان که عملکرد ضعیفی دارند می‌تواند برای سازمان‌ها و سایر کارکنان مفید باشد، چراکه با انجام این عمل رضایت‌مندی بین کارکنان منظمی که عملکرد مناسبی دارند، افزایش خواهد یافت (کلر^۷، ۱۹۸۴). در حالی که لی‌پن و دینی^۸ (۲۰۰۱) معتقدند که اگر کارکنان از قابلیت پایینی برخوردار باشند، سازمان‌ها می‌توانند از

بخش عمومی منجر به پایه‌ریزی فعالیت‌های نوآوری می‌شود. (۲) در توسعه چارچوب آن‌ها، تئوری‌ها و روش‌های مدیریتی مورد آزمایش قرار گرفت و آن را بر روی مطالعات مربوط به نوآوری بخش عمومی اعمال کردند. این چارچوب می‌تواند براساس رویکرد مشارکتی در سطح فردی، گروهی و سازمانی مطابقت داده شود.

عوامل مؤثر بر نوآوری و عملکرد تجربه^۱

در تئوری‌های انگیزشی، یکی از انواع جدید آن تئوری خودمختاری^۲ است (عبدلی و همکاران، ۱۳۹۴). تئوری خودمختاری، تئوری کلان در مورد انگیزش انسان است که به رشد و کارکرد شخصیت در زمینه‌های اجتماعی توجه دارد. این تئوری بر درجه‌ای از رفتارهای انسانی ارادی یا خودمختار تمرکز دارد، یعنی این‌که تا چه اندازه مردم مسئولیت اعمالشان را در بالاترین سطح ژرف‌نگری و کارهایی را که با احساس کامل انتخاب کردن بر عهده می‌گیرند. براساس این تئوری سه نوع انگیزش درونی، بیرونی و بی‌انگیزگی از یکدیگر تمیز داده شده است. تعیین نوع انگیزش مهم است، زیرا میزان خودمختاری که در هر حالت انگیزشی وجود دارد، بر احساس و عمل فرد تاثیر دارد. براساس دیدگاه تئوری خودمختاری، از تجربه در درون سازمان برای تحریک فعالیت‌های نوآورانه به کار گرفته می‌شود (رایان و دیسی^۳، ۲۰۰۰). آن‌ها معتقدند که انجام یک عمل در جهت برآورده کردن خواسته‌های درونی به جای برآورده کردن برخی نتایج تفکیک‌پذیر است. ارائه فرصت‌ها برای بالابردن تجربه، انگیزه‌های ذاتی و رضایتی را افزایش می‌دهد، زیرا آن‌ها می‌توانند خودمختاری، شایستگی و صلاحیت کارکنان را افزایش می‌دهند. برنز (۲۰۰۱) بیان می‌کند که «فرایند نوآوری اغلب با آزمون و خطا همراه است. سازمان‌ها، آزمون‌های خود را در این راستای انجام داده و فرایندی را برای ارزیابی نتایج آن تعیین کرده و بسته به نتایج حاصله نوآوری را گسترش، اصلاح و یا از بین می‌برند». بنابراین، وقتی کارکنان فرصت‌های فراهم و تجربه می‌کنند، آن‌ها می‌توانند از کارشان لذت برده و توانایی، دانش و تجربه خود را افزایش دهند. بدین ترتیب، آن‌ها به‌احتمال زیاد به خلق و ایجاد نوآوری روی می‌آورند، از این‌رو عملکرد سازمانی نیز بهبود خواهد یافت.

مارفلت^۴ (۲۰۰۸)، معتقد است کارکنان تمایل بیشتر به کار در سازمان‌هایی دارند که خلاقیت، آزمون و تجربه در آن‌ها

5. Dawson and Denford
6. Responding to Low Performers
7. Keller
8. LePine and Dyne

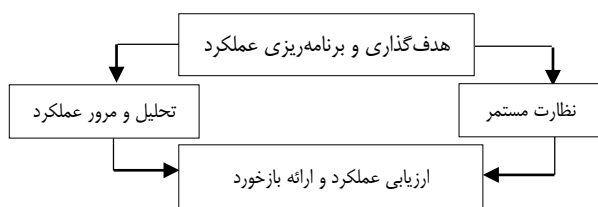
1. Experimentation
2. Self-Determination Theory
3. Ryan and Deci
4. Marfleet

۱۳۹۶). مدیریت عملکرد، مستلزم آن است که با تحلیل رفتارها و عملکردهای سنجیده به کارکنان بازخورد داده شود و کارکنان برای عملکردها و رفتارهای مطلوب‌تر تقویت و تشویق شوند. در حقیقت فرآیند مدیریت عملکرد یک چرخه مستمر است. مدل ساده از این چرخه در زیر بیان شده است (قربان‌زاده، ۱۳۹۲).

به دلیل اینکه سازمان‌ها و مدیران سازمان بر توسعه کارکنان تأکید دارند و مدیران به ذینفعان مختلف پاسخگو هستند، انتظار می‌رود سازمان‌ها و مدیران آن بازخورد را به کارکنان ارائه کنند (استیلمن^۳ و همکاران، ۲۰۰۴). بازخورد، اثر مثبت بر نتایج سازمانی همچون عملکرد کارکنان دارند (هیگجینز^۴ و همکاران، ۲۰۰۲). پژوهش‌ها نشان داده است که اگر از بازخورد پیشرفت افراد پشتیبانی و حمایت شود، عزت نفس کارکنان افزایش یافته و بی‌گمان بر انگیزه و عملکرد افراد نیز مؤثر خواهد بود (ویبل و سیکس^۵، ۲۰۱۳). ساهنی و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند که بدون توجه به بازخورد، مدیران نمی‌توانند تصمیم‌های خوبی در مورد کارها «از قبیل اینکه چه موقع خدمات افزایش یابد و یا در مقابل هزینه کاهش یابد» بگیرند. نتایج یک پژوهش فراتحلیلی نشان می‌دهد که رفتار بازخورد، طلب بی‌گمان و به‌شدت به رضایت‌مندی شغلی، روابط فعالانه، ایجاد شبه ارتباطی و اجتماع‌گرایی بستگی دارد (ان‌سیل^۶ و همکاران، ۲۰۱۵). دریافت بازخورد عملکرد کارکنان، منجر به افزایش قابلیت و وابستگی کارکنان می‌شود که به‌طور سازنده‌ای با نوآوری و عملکرد سازمانی در پیوند است و کارکنانی که بازخورد دریافت کرده باشند، می‌توانند نوآوری بیشتری داشته باشند. با توجه به مطالب بالا، فرضیه‌های پنجم و ششم به‌صورت زیر بیان می‌شوند:

فرضیه پنجم: بازخورد تأثیر سازنده‌ای با اجرای نوآوری در سازمان‌ها دارد.

فرضیه ششم: بازخورد تأثیر سازنده‌ای بر عملکرد در سازمان‌ها دارد.



شکل ۱. چرخه مستمر فرآیند مدیریت عملکرد

طریق آموزش به آن‌ها کمک کنند. از این‌رو سازمان‌ها می‌توانند به طور متفاوتی به عملکرد ضعیف کارکنانشان واکنش نشان داده و بر فعالیتهای نوآورانه آن‌ها تأثیرگذار باشند تا از این طریق عملکرد سازمانی‌شان را بهبود بخشند.

دمیرسیوجلوا و اودرتسیج (۲۰۱۷)، معتقدند اگر با همه کارکنان بدون در نظر گرفتن عملکردشان به طور یکسان برخورد شود، آن‌ها احساس خواهند کرد که با عدالت با آن‌ها رفتار نشده است. ورهوست و همکاران^۱ (۲۰۰۷) استدلال می‌کنند که اجبار لازم است، اجبار در داخل بخش عمومی به وسیله استانداردهای عملکردی همچون پاداش و نکوهش می‌تواند محرکی برای عملکرد افراد و نوآوری آن‌ها باشد. فرضیه‌های سوم و چهارم به صورت زیر است:

فرضیه سوم: واکنش به عملکرد ضعیف کارکنان، نوآوری را افزایش می‌دهد.

فرضیه چهارم: واکنش به عملکرد ضعیف کارکنان، عملکرد سازمان‌ها را بهبود می‌دهد.

بازخورد^۲

در اوایل قرن ۲۱، سازمان‌ها از ارزیابی عملکرد برای پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری کارکنان و تخصیص پاداش‌ها استفاده می‌کردند. به‌مرور و پس از گذشت زمان، تأکید بر روی پاسخگویی بر اساس عملکرد گذشته، محو شد. از دیدگاه سازمان‌ها گزارش‌های ارزیابی عملکرد ناشیانه است، سوگیری دارند و کارکنان را در انتظار بازخوردها، رها می‌کنند. وقتی نارضایتی از سیستم‌های سنتی افزایش یافت، سازمان‌ها برای ارزیابی عملکرد به دیدگاه‌های نوین روی آوردند و ارزیابی‌های دائمی و ارائه بازخورد را جایگزین سیستم مدیریت عملکرد کردند (جلالی و لیبی، ۱۳۹۶). در حقیقت، سازمان‌ها تحت فشارهای رقابتی شدید برای بالا بردن سطح تلاش‌هایشان در جهت مدیریت استعدادها، گام می‌نهند. این رویکرد مستلزم ارائه بازخوردهای خوب و ارزشمند از سوی مدیران به کارکنان است. نیازی که بیشتر با بررسی‌های غیررسمی و منظم برآورده می‌شوند تا از این طریق ارزیابی سالانه، تمرکز روی پاسخگویی‌های فردی و ترویج کار تیمی آسان‌تر شود. مدیریت عملکرد یک فرآیند منظم و استوار بر اطلاعات است که کمک می‌کند تا مدیران بتوانند کارکنانشان را در مسیر تحقق اهداف و اجرای برنامه‌ها و ایفای موفق و مطلوب مأموریت‌ها و مسئولیت‌های محوله به‌خوبی مدیریت کنند (فروغی و همکاران،

4. Higgins
5. Weibel and Six
6. Anseel

1. Verhoest et al
2. Feedback
3. Steelman

انگیزه برای بهبود عملکرد^۱

برای سازمان‌ها با فناوری بالا، تولید تعداد زیاد ابتکار و نوآوری ممکن است موجب افزایش انگیزه کارکنان برای پیشرفت کار شده و با فروش محصولات و کسب سود باعث ایجاد انگیزه برای سهامداران نیز می‌شود (ماکری^۲ و همکاران، ۲۰۰۶). هر چند که الن^۳ و همکاران (۲۰۰۸) معتقد هستند، دادن اعتماد به نفس به کارکنان می‌تواند باعث ارتقا انگیزه کارکنان برای دستیابی به اهداف سازمانی و فعالیت‌های مبتکرانه آن‌ها شود. به بیانی اگر سازمان‌ها کارکنان را در جهت ارتقا کارایی سازمان تشویق به انجام نوآوری و ایجاد اعتماد کنند، موجب می‌شود تا اعضای سازمان نیز نوآوری بیشتری داشته باشند. به طوری که کارکنان می‌توانند ایده‌های جدید و مبتکرانه‌ای را خلق کنند که «حاصل توسعه داخلی^۴» و یا «اکتشاف بیرونی^۵» است. ایجاد انگیزه برای پیشرفت در بخش خصوصی به منظور جذب مشتریان و افزایش سود انجام می‌گیرد (کریستن‌سین^۶ و همکاران، ۲۰۰۴). در مقابل، ایجاد انگیزه برای پیشرفت در بخش‌های عمومی به منظور دستیابی به سایر عوامل است. دتهارتد^۷ و همکاران (۲۰۱۸) پیشنهاد می‌کنند که مدیران با خلق انگیزه در بهبود عملکرد کارکنان خود می‌توانند در بلندمدت نوآوری‌های بیشتری را از کارکنان خود ببینند. از این رو کارکنان بخش عمومی می‌توانند ابتکاراتی را در زمانی که برای پیشرفت تشویق می‌شوند، انجام دهند تا از این طریق عملکرد سازمان بهبود یابد. بنابراین، فرضیه‌های هفتم و هشتم به صورت زیر بیان می‌شوند:

فرضیه هفتم: ایجاد انگیزه برای بهبود عملکرد بر نوآوری سازمان مؤثر است.

فرضیه هشتم: ایجاد انگیزه برای بهبود عملکرد، بر عملکرد سازمان مؤثر است.

محدودیت‌های بودجه^۸

به طور کلی، کمبود منابع مالی به منظور تأثیرگذاری بر فعالیت‌های نوآورانه مطرح است. بعضی متخصصان بر این باورند که اگر از کارکنان بخش عمومی خواسته شود تا وظایف

خود را با بودجه کمتر انجام دهند، می‌توانند نوآوری بیشتری داشته باشند. بر پایه نظر برنیر^۹ (۲۰۰۱) «نوآوری‌ها تبدیل به ضرورت شده‌اند». گلور^{۱۰} (۲۰۱۴) ادعا می‌کند که بیشتر نوآوری‌ها، تحت تأثیر کاهش بودجه قرار گرفته یا قرار می‌گیرند و کاهش بالای بودجه‌های منجر به نوآوری بیشتر خواهد شد، زیرا کارکنان باید از نوآوری بیشتر در زمانی که از آن‌ها خواسته می‌شود وظایف یکسان را با بودجه کمتر انجام دهند، برخوردار باشند. با محدودیت بودجه و کم کردن منابع مالی این انتظار می‌رود که نوآوری‌ها در خدمات عمومی افزایش یابد. با این حال، مطالعات پیشین نشان داده است که بودجه‌های بالا به احتمال زیاد تولید فرهنگ نوآورانه در محل کار کرده و در نتیجه نوآوری ایجاد می‌شود (واینن^{۱۱} و همکاران، ۲۰۱۴). در واقع، بودجه و منابع مالی بیشتر به عنوان یک ضرورت برای نوآوری در دولت‌ها دیده می‌شود (داوسون و دنفورد، ۲۰۱۵). برنیر و هافس^{۱۲} (۲۰۰۷) معتقدند که سازمان‌های بخش عمومی که دارای منابع مالی بالایی هستند، عملکرد بهتری را خواهند داشت. افزون بر این انتظار می‌رود سازمان‌های بزرگ‌تر به دلیل اینکه از بودجه‌های هنگفتی برخوردارند، قدرت بیشتری در جهت نوآوری بالاتر از خود نشان خواهند داد. در حالی که لای جرید^{۱۳} و همکاران (۲۰۱۱) هیچ ارتباطی بین میزان بودجه و نوآوری پیدا نکردند. آن‌ها معتقدند که شاید کاهش و یا قطع بودجه منجر به ایجاد نوآوری شود اما ممکن است باعث شود تا کم‌رنگ شدن و فرونشاندن نوآوری‌ها شود (فرناندیز و ویز^{۱۴}، ۲۰۱۰). بنابراین، این انتظار وجود دارد که محدودیت‌های بودجه اثرات مثبت و منفی را با خود به همراه داشته باشد. بر این اساس، فرضیه‌های نهم و دهم به شرح زیر هستند:

فرضیه نهم: محدودیت‌های بودجه بر نوآوری سازمان مؤثر است.

فرضیه دهم: محدودیت‌های بودجه بر عملکرد سازمان مؤثر است.

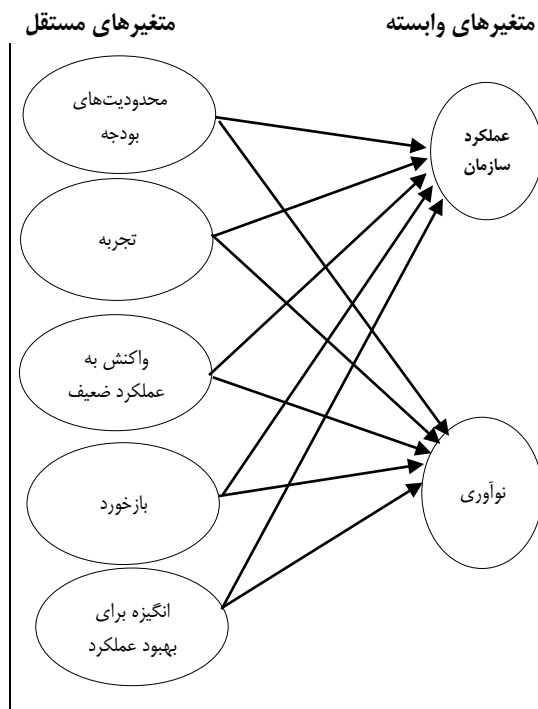
8. Budget Constraints
9. Bernier
10. Glor
11. Wynen
12. Bernier and Hafsi
13. Laegreid
14. Fernandez and Wise

1. Motivation to Improve Performance
2. Makri
3. Ellonen
4. Developed Internally
5. Discovered Externally
6. Christensen
7. Denhardt

برادران و ولیجانی (۱۳۹۵)، عوامل موثر بر ارتقاء بهره‌وری نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی کشور (مورد مطالعه شرق تهران) را بررسی کردند و نتایج نشانگر این است که ترتیب سه عامل سازمانی، ویژگی‌های فردی و محیطی، بیشترین تاثیر را بر بالا بردن بهره‌وری دارند. پس برنامه‌ریزی برای بهبود شرایط کاری و اصلاح شیوه‌های مدیریتی از نظر سازمانی و بهبود فرایند استخدامها و توجه به صلاحیت کارکنان در کسب موقعیت شغلی از نظر فردی به بهبود بهره‌وری نیروی انسانی در سازمان مالیاتی کشور کمک خواهد کرد. مرتضوی و همکاران (۱۳۹۵)، تاثیر نوآوری سازمانی و استراتژی عمومی رهبری هزینه بر عملکرد سازمان از طریق مزیت رقابتی را مورد مطالعه قرار دادند. یافته‌های نشان می‌دهد که نوآوری سازمان به طور مستقیم بر عملکرد تاثیر مثبت ندارد اما از طریق مزیت رقابتی تاثیر مثبت دارد و رهبری هزینه هم به صورت مستقیم و هم از طریق مزیت رقابتی تاثیر مثبت دارد و نوآوری سازمانی و رهبری هزینه از طریق مزیت رقابتی بر عملکرد سازمان تاثیر مثبت و معنادار دارد. ناصحی‌فر و همکاران (۱۳۸۹)، عوامل ساختاری مؤثر بر نوآوری و خلق دانش در سازمانها (مورد مطالعه سازمان امور مالیاتی) را مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی بیانگر آن است که وجود پست‌های سازمانی رسمی برای پیشبرد فرآیند خلق دانش، وجود شبکه‌های ارتباط اجتماعی، استفاده از تیم‌های کاری در کنار ساختار دیوانسالارانه، انعطاف‌پذیری ساختار سازمان و وجود ساختارهای غیررسمی در سازمان، از ویژگی‌های ساختار دانش آفرین به شمار می‌آیند. از میان عوامل نامبرده شده، وجود پست‌های سازمانی رسمی برای پیشبرد فرآیند خلق دانش، به‌عنوان مهم‌ترین عامل ساختاری تأثیرگذار بر میزان خلق دانش در سازمان امور مالیاتی کشور شناسایی شده است.

پیشینه خارجی

متونی و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی نقش جو سازمانی در عملکرد نوآورانه کارکنان در محیط بخش عمومی پرداختند. عملکرد نوآورانه کارکنان در قالب دو متغیر مورد بررسی قرار گرفت: نوآوری فردی و رفتار ابتکاری فردی. نتیجه پژوهش نشان داد که جو سازمانی نقش مهمی در عملکرد نوآورانه کارکنان و در نهایت سازمان دارد. جو سازمانی ارتباط مثبت و معناداری با هر دو متغیر عملکرد نوآورانه در سازمان‌های بخش عمومی دارد. ماتو (۲۰۱۹)، در پژوهشی به تحلیل اثربخشی اجرای روش بهبود کیفیت بر نوآوری در بخش عمومی پرداخت. ابزار جمع‌آوری داده در این پژوهش، پرسشنامه بوده است. نتایج پژوهش نشان داد که نوآوری‌های ایجاد شده با این روش



شکل ۲. الگوی مفهومی پژوهش برگرفته از دمیرسیوجلوا و اودرتسچ (۲۰۱۷)

پیشینه تجربی پژوهش

پیشینه داخلی

در ایران پژوهشی یافت نشد که به‌طور مستقیم شرایط نوآوری و عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی را بررسی کرده باشد، بنابراین در ادامه به چند پژوهش که تا حدی در پیوند با این مطالعه هستند، اشاره می‌شود.

مهرانی و عبدزاده کنفی (۱۳۹۸)، به ارائه مدل اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی براساس تئوری داده‌بنیاد پرداختند. آن‌ها با بهره‌گیری از نتایج بدست آمده حاصل از کدگذاری باز، محوری و گزینشی، مدلی یکپارچه از عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی باشد، طراحی شد و تلاش کردند تا معیارهای ارزیابی کیفیت تحقیقات کیفی را برآورده کنند. الیاسی و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی نقش استراتژی نوآوری بر عملکرد نوآورانه سازمان‌ها برای شرکت‌های دانش بنیان حوزه زیست فناوری پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که تمامی فرضیه‌های پژوهش مورد تایید قرار گرفتند. همچنین نقش میانجی استراتژی نوآوری تحقیق و توسعه، در رابطه بین متغیرها تایید شد. آذرنیوشان و همکاران (۱۳۹۷)، رابطه نوآوری سازمانی با عملکرد شغلی و رضایت شغلی معلمان را بررسی کردند. نتایج نشان داد، نوآوری سازمانی بر رضایت شغلی معلمان تأثیر معناداری دارد. همچنین بررسی‌ها نشان داد، نوآوری سازمانی بر عملکرد شغلی معلمان نیز مؤثر است.

دریافتند که نوآوری سازمانی بر قابلیت نوآوری فرایند اثر مستقیم دارد و قابلیت‌های نوآوری فرایند در رابطه بین نوآوری سازمانی و قابلیت نوآوری در محصول فرایند به بهبود عملکرد شرکت منجر می‌شوند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر ماهیت، از نوع پژوهش‌های کاربردی و از نظر روش، توصیفی-پیمایشی است. هم‌چنین، از آنجایی که در یک محیط واقعی یعنی سازمان امور مالیاتی انجام شده است، جزو پژوهش‌های میدانی به‌شمار می‌آید.

جامعه آماری این پژوهش را کارکنان اداره سازمان امور مالیاتی غرب استان مازندران تشکیل داده است. براساس آخرین آمار استخدامی سال ۱۳۹۹ تعداد جامعه آماری ۲۳۳ است. با توجه به محدود بودن جامعه از فرمول کوکران و نمونه‌گیری تصادفی استفاده شده است. با توجه به فرمول کوکران حجم نمونه نزدیک به ۱۴۵ نفر شد که در نهایت پرسشنامه ۱۲۷ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش جمع‌آوری شد. به بیانی نرخ پاسخگویی نزدیک به ۸۷/۵۸ درصد است. برای گردآوری داده‌ها از دو روش عمده استفاده شد. ابتدا، برای تبیین مبانی نظری و جمع‌آوری پیشینه پژوهش از شیوه کتابخانه‌ای استفاده شده است. هم‌چنین داده‌های موردنیاز به منظور تجزیه و تحلیل و بررسی فرضیه‌های پژوهش، از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. پرسش‌نامه دارای چهار بخش است، بخش اول شامل تعریف مختصری از کلید واژه‌ها است. در بخش دوم که مربوط به راهنمای پاسخگویی به پرسش‌ها است، در قالب یک مثال چگونگی پاسخگویی به پرسش‌ها تشریح شده است. بخش سوم شامل اطلاعات عمومی پاسخ‌دهندگان و بخش چهارم شامل قسمت‌هایی است که در مورد متغیرهای اصلی پژوهش است. از پاسخ‌دهندگان خواسته شد که به هر پرسش بر اساس طیف لیکرت در قالب پنج گزینه از «کاملاً موافقم» الی «کاملاً مخالفم» پاسخ دهند. در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده شده است. ابتدا با استفاده از آمار توصیفی از وضعیت و ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخگویان با استفاده از نرم‌افزار SPSS22 آگاهی یافته و در ادامه برای بررسی و آزمون فرضیه‌ها و بررسی روابط علی متغیرهای موجود در پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS3 استفاده شده است.

می‌تواند منجر به بهبود فرآیند و در نتیجه ارتقای عملکرد به ویژه در بخش عمومی شود. راجاپاتی‌رانا و هوی^۱ (۲۰۱۸)، به بررسی رابطه بین قابلیت نوآوری، نوع نوآوری و عملکرد شرکت پرداختند. هدف اصلی مطالعه آن‌ها کشف رابطه بین ظرفیت نوآوری، نوع نوآوری و جنبه‌های مختلف عملکرد شرکت از جمله عملکرد مالی بود. آن‌ها بررسی را بر روی ۳۷۹ مدیر ارشد شرکت‌های بیمه انجام دادند. نتایج این پژوهش شواهدی مثبت برای تأیید رابطه بین قابلیت‌های نوآوری ارائه می‌دهند و نیز گویای این است که مدیریت، نقش مهمی در هدایت شرکت به سمت نوآوری و در نتیجه کارایی بهتر شرکت دارد.

موسی و همکاران (۲۰۱۸)، نوآوری در سازمان‌های بخش عمومی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها در این مطالعه دریافتند که رفتارهای رهبری، تأثیر جو و فرهنگ سازمانی بر نوآوری و رفع موانع برای بالا بردن نوآوری در بخش عمومی مهم است. دمیرسیوجلوا و آودرتسج (۲۰۱۷)، شرایط نوآوری در سازمان‌های بخش عمومی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها معتقدند که تجربه، واکنش به عملکرد ضعیف، وجود حلقه بازخورد و ایجاد انگیزه برای بهبود عملکرد و نیز محدودیت در بودجه می‌تواند در زمره فعالیت‌های نوآورانه باشد. نتایج این مطالعه نشان داد که عوامل تجربه و ایجاد انگیزه برای بهبود عملکرد، واکنش به عملکرد ضعیف و بازخورد در زمینه بخش عمومی حیاتی است. هم‌چنین محدودیت‌های بودجه با نوآوری رابطه معناداری نداشت. آمارا^۲ و همکاران (۲۰۱۶)، به مطالعه بررسی موانع نوآوری و عوامل افزایش‌دهنده نوآوری پرداختند. آن‌ها دریافتند که افزایش انواع بازار، منابع اطلاعات در دسترس، هزینه‌های پژوهش و توسعه، شیوه‌های مدیریتی و فناوری باعث افزایش نوآوری شرکت می‌شوند و نبود دسترسی به کارکنان ماهر، نبود وجود اطلاعات بازاریابی، نبود اطلاعات در فناوری، ریسک مالی بالا، هزینه‌های تامین مالی و شدت رقابت، از جمله موانع نوآوری به‌شمار می‌روند. سوتو و رودریگوز^۳ (۲۰۱۵)، به مطالعه موانع نوآوری در محیط زیست و چگونگی مدیریت آن‌ها برای دستیابی به اهداف پیش‌روی شرکت‌ها در اسپانیا پرداختند. نبود بودجه و صندوق‌های سرمایه‌گذاری، دسترسی محدود به منابع مالی خارجی، کمبود اطلاعات در بازار، مشکل یافتن شرکا برای همکاری در اجرای نوآوری و تقاضای نامطمئن برای کالاها و خدمات ابتکاری مشکلات بزرگی‌اند که برای شرکت‌ها به وجود آمده‌اند. کامیسون و ویلار-لوپز^۴ (۲۰۱۴)، نیز در پژوهشی

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

امتیاز کسب شده مربوط به متغیر محدودیت‌های بودجه با میانگین ۲/۶۲ و انحراف معیار ۰/۸۸۰ است. میانگین نوآوری بیشتر از میانگین طیف است و این نشانگر آن است که پاسخ‌دهندگان تمایل بالایی به فعالیت‌های نوآورانه در سازمان دارند و از آن استقبال می‌کنند.

همان‌طور که از داده‌های جدول ۱ مشخص است، بیشتر افراد پاسخ‌دهنده مرد (۸۰/۳٪)، متأهل (۶۶/۱٪)، دارای تحصیلات کارشناسی (۴۷/۲٪) و دارای سن ۳۱ تا ۴۰ سال (۳۷٪) هستند. با توجه به جدول ۲، بیشترین امتیاز کسب شده مربوط به متغیر نوآوری با میانگین ۳/۸۲ و انحراف معیار ۱/۲۹۷ و کمترین

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه آماری

شاخص	گروه‌ها	
	زن	مرد
جنسیت	۲۵ (۱۹/۷)	۱۰۲ (۸۰/۳)
وضعیت تأهل	مجرد ۴۳ (۳۳/۸)	متأهل ۸۴ (۶۶/۲)
تحصیلات	دیپلم ۸ (۶/۳)	فوق‌دیپلم ۲۳ (۱۸/۱)
	۲۰ تا ۳۰	۴۰ تا ۴۱
سن (سال)	۴۳ (۳۳/۹)	۲۸ (۲۲)

جدول ۲. مقادیر شاخص‌های توصیفی و آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
نوآوری	۳/۸۲	۱/۲۹۷	-۱/۰۶۷	-۰/۰۷۵
عملکرد سازمان	۳/۷۴	۱/۲۷۲	-۱/۰۶۴	-۰/۰۱۰
تجربه	۳/۵۷	۱/۰۲۸	-۱/۲۵۶	-۰/۰۲۷
واکنش به عملکرد ضعیف	۳/۵۸	۱/۰۵۷	-۱/۱۲۶	-۰/۰۵۰
بازخورد	۳/۶۴	۱/۰۱۹	-۱/۴۳۵	۰/۹۵۵
انگیزه برای بهبود عملکرد	۳/۴۶	۱/۰۳۸	-۱/۱۴۷	۰/۲۵۰
محدودیت‌های بودجه‌بندی	۲/۶۲	۰/۸۸۰	-۰/۱۹۲	-۰/۶۲۶

روایی و پایایی ابزار پژوهش

در انجام تحلیل عاملی تاییدی باید از این مسأله اطمینان حاصل شود که آیا می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرارداد یا نه؟ به عبارت دیگر، آیا داده‌های موردنظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند یا خیر؟ بدین منظور از شاخص KMO و آزمون بارتلت استفاده شده است. بر اساس این دو آزمون، داده‌ها زمانی برای تحلیل عاملی مناسب هستند که شاخص KMO بیشتر از (۰/۶) و نزدیک به یک و Sig آزمون بارتلت کمتر از (۰/۰۵) باشد.

جدول ۳. آزمون KMO و بارتلت برای پرسش‌های پرسشنامه‌ها

آزمون KMO	
۰/۸۵۹	آزمون KMO
۲۲۶۷/۸۳۸	χ^2
۶۶	درجه آزادی
۰/۰۰۰	Sig

با توجه به نتایج حاصل از جدول ۳ شاخص KMO در پژوهش حاضر بالاتر از مقدار ۰/۶ است و سطح معنی‌داری آزمون بارتلت کمتر از ۰/۰۵ است. نتایج نشانگر آن است که نمونه انتخابی برای اجرای تحلیل عاملی کافی است. در جدول

بوده و نیز پایایی ترکیبی از میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بزرگتر است، می‌توان گفت: شرط برخورداری از روایی همگرا نیز وجود دارد. چنانچه جذر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) برای یک متغیر بزرگتر از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرها باشد، روایی واگرا برای آن متغیر وجود دارد. در جدول ۵ اعداد روی قطر اصلی جذر میانگین واریانس استخراج شده، هستند.

۴ مقادیر بار عاملی، آماره معناداری برای بررسی تحلیل عاملی تأییدی و نیز مقادیر آلفای کرونباخ، میانگین واریانس استخراج‌شده و پایایی ترکیبی نشان داده شده است. از آنجایی که مقدار بارعاملی استاندارد تمامی گویه‌ها بیشتر از ۰/۷ و مقدار بوت استرپینگ (آماره t) در تمامی موارد از مقدار بحرانی ۱/۹۶ بزرگتر است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت هر متغیر اصلی به درستی مورد سنجش قرار گرفته است. همچنین با توجه به اینکه شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) از ۰/۵ بزرگتر

جدول ۴. مقادیر بار عاملی، آماره معناداری، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و AVE

سازه	نماد	بار عاملی	آماره معناداری	میانگین واریانس (AVE)	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
نوآوری	Q01	۱	—	۱	۱	۱
عملکرد سازمان	Q02	۱	—	۱	۱	۱
	Q03	۰/۹۰۸	۸/۰۸۴			
تجربه	Q04	۰/۹۵۹	۹/۰۵۳	۰/۸۵۰	۰/۹۴۴	۰/۹۱۱
	Q05	۰/۸۹۸	۸/۵۹			
واکنش به عملکرد ضعیف	Q06	۰/۹۴۰	۹/۶۹۵	۰/۸۷۶	۰/۹۳۴	۰/۸۵۹
	Q07	۰/۹۳۲	۸/۰۰۵			
بازخورد	Q08	۰/۹۴۰	۱۰/۷۲۱	۰/۸۹۳	۰/۹۴۳	۰/۸۸۰
	Q09	۰/۹۵۰	۱۱/۵۱۴			
انگیزه برای بهبود عملکرد	Q10	۰/۹۴۳	۱۰/۶۴۹	۰/۸۷۸	۰/۹۳۵	۰/۸۶۱
	Q11	۰/۹۳۰	۹/۸۷۳			
محدودیت‌های بودجه‌بندی	Q12	۱	—	۱	۱	۱

جدول ۵. AVE و همبستگی بین شاخص‌های پژوهش

ردیف	متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
۱	انگیزه برای بهبود عملکرد	۰/۹۳۷						
۲	بازخورد	۰/۶۵۲	۰/۹۴۵					
۳	تجربه	۰/۵۶۰	۰/۲۰۱	۰/۹۲۲				
۴	عملکرد سازمان	۰/۶۹۷	۰/۱۹۸	۰/۵۴۲	۱			
۵	محدودیت‌های بودجه‌بندی	۰/۶۳۸	۰/۲۴۱	۰/۶۷۳	۰/۵۸۷	۱		
۶	نوآوری	۰/۶۶۵	۰/۱۰۲	۰/۴۶۰	۰/۵۷۱	۰/۶۴۹	۱	
۷	واکنش به عملکرد ضعیف	۰/۵۹۲	۰/۱۵۱	۰/۴۹۲	۰/۵۰۹	۰/۱۸۸	۰/۵۱۵	۰/۹۳۶

زمانی که همبستگی متغیرها شناسایی شد، باید آزمون معناداری صورت گیرد. برای بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها، از آماره آزمون t (t-value) استفاده می‌شود. چون معناداری در سطح خطای ۰/۰۵ بررسی می‌شود، پس اگر میزان معناداری مشاهده شده برای آماره آزمون t-value از ۱/۹۶ کوچک‌تر باشد، رابطه معنادار نیست.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

پیش از بحث و نتیجه‌گیری از مدل استخراج شده پژوهش، نیکوئی برازش مدل مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آن در ادامه بیان می‌شود.

الف) معیار R^2 : معیار R^2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 در نظر گرفته می‌شود. با توجه به جدول ۶ مقدار R^2 محاسبه‌شده برای سازه‌های درون‌زای پژوهش، کمابیش مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

جدول ۶. شاخص‌های بررسی کفایت مدل پژوهش

متغیر	R^2	Q^2	f^2
عملکرد سازمان	۰/۶۱۶	۰/۵۷۹	۰/۴۱۷
نوآوری	۰/۶۶۲	۰/۵۳۶	۰/۵۶۰

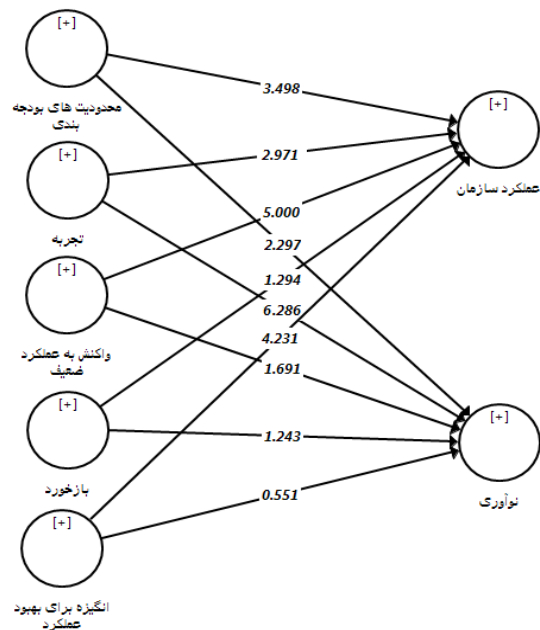
سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ برای R^2 به ترتیب به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی.

سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای Q^2 به ترتیب قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی.

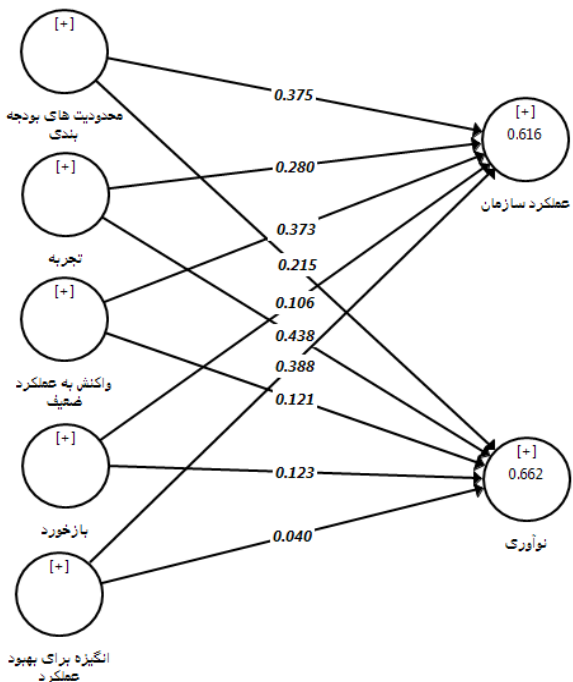
سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای f^2 به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ.

ب) معیار Q^2 : معیار Q^2 قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌کند و در صورتی که مقدار آن در مورد یک سازه درون‌زا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب کند، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه یا سازه- معیار Q^2 محاسبه‌شده، نشان از قدرت پیش‌بینی مناسب مدل در خصوص سازه‌های درون‌زای پژوهش دارد و برازش مناسب مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

همانطور که از داده‌های جدول ۵ مشخص است، جذر میانگین واریانس استخراج شده برای هر متغیر بیشتر از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرها است، بنابراین روایی تشخیصی متغیرهای پژوهش مورد تأیید است. مقادیر ضرایب مسیر و معناداری ضرایب مسیر (آماره t) برای بررسی فرضیه‌های پژوهش در شکل ۳ و ۴ نشان داده شده است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده، به وسیله ضریب مسیر نشان داده می‌شود.



شکل ۳. ضرایب مسیر استاندارد مدل مفهومی پژوهش



شکل ۴. نتایج آزمون تی-استیودنت برای بررسی معناداری ضرایب مسیر

مقادیر R^2 برابر $۰/۶۳۹$ به دست آمده است و با توجه به فرمول مقدار معیار GOF معادل $۰/۵۷۸$ به دست آمد که بزرگ‌تر از مقدار ملاک $۰/۳۶$ بوده و نشان از برازش قوی مدل کلی پژوهش است. معیار بالای GOF مدل کلی را با مدلت تأیید کرده و اجازه ورود به بخش بررسی فرضیه‌ها صادر می‌شود. مطابق با نتایج جدول ۸، تأثیر محدودیت‌های بودجه بر عملکرد سازمان ($\beta=۰/۳۷۵$, $t=۳/۴۹۸$)، محدودیت‌های بودجه بر نوآوری ($\beta=۰/۲۱۵$, $t=۲/۲۹۷$)، تجربه بر نوآوری ($\beta=۰/۲۸۰$, $t=۲/۹۷۱$)، واکنش به عملکرد ضعیف بر عملکرد سازمان ($\beta=۰/۴۳۸$, $t=۵$)، انگیزه برای بهبود عملکرد بر عملکرد سازمان ($\beta=۰/۳۷۳$, $t=۴/۲۳۱$) مثبت و معنادار است. همچنین تأثیر واکنش به عملکرد ضعیف بر نوآوری ($\beta=۰/۱۲۱$, $t=۱/۶۹۱$)، بازخورد بر عملکرد سازمان ($\beta=۰/۱۰۶$, $t=۱/۲۹۴$)، بازخورد بر نوآوری ($\beta=۰/۱۲۳$, $t=۱/۲۴۳$) و انگیزه برای بهبود عملکرد بر نوآوری ($\beta=۰/۰۴$, $t=۰/۵۵۱$) معنادار نیست.

ج) معیار f^2 : نتایج f^2 در جدول ۶ آمده که در هر دو مورد بزرگ‌تر از $۰/۳۵$ بوده و مقدار مناسبی است. برای بررسی برازش مدل کلی تنها یک معیار به نام GOF وجود دارد. معیار GOF توسط تننهوس و همکاران^۲ (۲۰۰۴) ابداع شد و برپایه فرمول موجود در جدول محاسبه می‌شود. البته باید توجه داشت که این شاخص توانایی پیش‌بینی کلی مدل را مورد بررسی قرار می‌دهد. یعنی این که آیا مدل آزمون شده در پیش‌بینی متغیرهای پنهان درون‌زا موفق بوده است یا نه. وتزلس و همکاران (۲۰۰۹) مقادیر $۰/۰۱$ ، $۰/۲۵$ و $۰/۳۶$ را به ترتیب به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی کرده‌اند.

جدول ۷. نتایج برازش کلی مدل با معیار GOF

R^2	$\overline{Communalities}$	$GOF = \sqrt{\overline{Communalities} \times R^2}$
$۰/۶۳۹$	$۰/۵۷۸$	$۰/۵۷۸$

همان‌طور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود، مقدار میانگین مقادیر اشتراکی (Communalities) مقدار $۰/۵۲۴$ و میانگین

جدول ۸. نتایج حاصل از ارزیابی مدل ساختاری برای بررسی فرضیه‌های پژوهش

نتیجه	عدد معنی‌داری	ضریب مسیر (β)	مسیر
تأیید	۳/۴۹۸	$-۰/۳۷۵$	محدودیت‌های بودجه ← عملکرد سازمان
تأیید	۲/۲۹۷	$-۰/۲۱۵$	محدودیت‌های بودجه ← نوآوری
تأیید	۲/۹۷۱	$-۰/۲۸۰$	تجربه ← عملکرد سازمان
تأیید	۶/۲۸۶	$-۰/۴۳۸$	تجربه ← نوآوری
تأیید	۵	$-۰/۳۷۳$	واکنش به عملکرد ضعیف ← عملکرد سازمان
رد	۱/۶۹۱	$-۰/۱۲۱$	واکنش به عملکرد ضعیف ← نوآوری
رد	۱/۲۹۴	$-۰/۱۰۶$	بازخورد ← عملکرد سازمان
رد	۱/۲۴۳	$-۰/۱۲۳$	بازخورد ← نوآوری
تأیید	۴/۲۳۱	$-۰/۳۸۸$	انگیزه برای بهبود عملکرد ← عملکرد سازمان
رد	$۰/۵۵۱$	$-۰/۰۴$	انگیزه برای بهبود عملکرد ← نوآوری

و تحلیل قرار می‌دهد و دلیل آن این است که تجزیه و تحلیل در این سطح باعث می‌شود از تعصب‌های نوآورانه و عملکرد سازمانی نگاه بالا به پایین چیره شود. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که عامل تجربه ارتباط مثبتی با نوآوری و عملکرد سازمان دارد و هر چقدر تجربه کارکنان در سازمان بیشتر باشد، به ارتقای عملکرد و بهبود فرآیندهای نوآورانه کمک می‌کند. این یافته با نتیجه پژوهش الیاسی و همکاران (۱۳۹۷)، دمیرسیوجلو و آودرتسج (۲۰۱۷) و داوسون و دنفورد (۲۰۱۵) همسو است. نتیجه بررسی فرضیه‌های سوم و چهارم نشان می‌دهد که واکنش به عملکرد

بحث و نتیجه‌گیری

عواملی که منجر به نوآوری و عملکرد سازمانی بهتر در سازمان‌های بخش عمومی می‌شود، موضوعی مهمی است، اما هنوز پژوهش‌های پیمایشی گسترده‌ای در این زمینه در محیط سازمان‌های بخش عمومی ایران صورت نگرفته است. این پژوهش در سال ۱۳۹۹ (تعداد ۱۲۷ نفر) و در سازمان امور مالیاتی غرب استان مازندران مورد بررسی قرار گرفت. این مطالعه تجربی، یکی از نخستین مطالعاتی است که به طور سیستماتیک نوآوری و عملکرد سازمان را با گویه‌های مختص به سازمان‌های بخش عمومی در سطح کارمندان و مدیران میانی مورد تجزیه

این بخش‌ها براساس رویکرد مشارکتی انتخاب شدند. نتایج نشانگر آن است که عواملی چون مدیران و دولت تأثیر بالایی بر نوآوری دارد. همچنین نتایج نشان داد بر عملکرد سازمان عواملی همچون کارمندان، مدیران و دولت مهم هستند که در تطابق با رویکرد مشارکتی است. همچنین این مطالعه نشان می‌دهد که عوامل داخلی مانند تجربه در بخش عمومی به شدت با نوآوری و عملکرد سازمانی همراه است، بنابراین نتایج پژوهش همسو با تئوری خودمختاری است.

پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

پیشنهادهای حاصل از نتایج پژوهش

بر اساس نتایج پژوهش، پیشنهادهای کاربردی به شرح زیر ارائه می‌شود:

- به طور کلی و بر اساس نتایج فرضیه‌های نهم و دهم که نشان می‌دهد مدیران و کارکنان اداره مالیاتی در موارد کمبود بودجه و فشار دولت برای وصول مالیات، تمایل بیشتری برای اجرای فعالیت مبتکرانه و بهبود عملکرد دارند، بنابراین پیشنهاد می‌شود، مسئولان این سازمان توجه ویژه به اجرای فعالیت‌های نوآورانه در عملکرد داشته باشند و در این زمینه کارگروهی را تشکیل دهند.
- بر اساس نتایج حاصل از فرضیه‌های اول و دوم و در راستای پیشنهاد بند بالا، به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود با به‌کارگیری مدیران و کارکنان با تجربه، زمینه ارتقای فعالیت‌های نوآورانه در وصول مالیات را فراهم آورند.
- در راستای فرضیه‌های پنجم و ششم، پیشنهاد می‌شود یک سیستم ارزیابی عملکرد مناسب برای ایجاد بازخورد به مدیران و در نتیجه بازگشت این بازخورد به شکل ایجاد انگیزه یا تنبیه برای عملکرد ضعیف به ویژه برای فعالیت‌های نوآورانه طراحی شد.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

برای پژوهش‌های آتی نیز پیشنهاد می‌شود که رضایت شغلی و تعهد سازمانی را به‌عنوان متغیرهای اثرگذار بر نوآوری و عملکرد سازمانی مورد بررسی قرار دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود تا عملکرد سازمانی را از دو دیدگاه مالی و اقتصادی مورد مطالعه قرار دهند و برای دریافت نتایج بهتر در این خصوص می‌توان در دو مبنای نقدی و تعهدی انجام شود و سپس نتایج، مطابقت داده شوند.

ضعیف رابطه مثبت و معناداری با عملکرد سازمان دارد اما ارتباط آن با نوآوری معنادار نبوده است. بدین معنی که واکنش مدیران به کارکنانی که عملکرد ضعیف داشته‌اند، باعث ایجاد انگیزه برای ارتقای عملکرد سایر کارکنان شده است اما از آنجایی که نوآوری به ویژه در سازمان‌هایی مانند امور مالیاتی که قانون فصل الخطاب است، مغفول مانده است، ارتباط معناداری مشاهده نشده است. نتیجه این بخش با پژوهش دمیرسیوجلوا و آودرتسج (۲۰۱۷) مطابقت ندارد. همچنین، برپایه نتایج این پژوهش، ارتباط معناداری بین بازخورد با عملکرد و نوآوری مشاهده نشده و هر دو فرضیه پنجم و ششم در این زمینه رد شدند. این بدان معنی است که بازخورد مناسبی از عملکرد و فعالیت‌های نوآورانه کارکنان در جامعه آماری مورد مطالعه به مدیران داده نمی‌شود و بالطبع مدیران نیز واکنشی به بازخورد نخواهند داشت. این نتیجه با نتیجه پژوهش دمیرسیوجلوا و آودرتسج (۲۰۱۷) و ویبل و سیکس (۲۰۱۳) همسو نیست. فرضیه‌های هفتم و هشتم پژوهش به بررسی ارتباط انگیزه برای بهبود عملکرد با عملکرد و نوآوری اختصاص داشت. نتایج نشان داد که متغیر انگیزه برای بهبود عملکرد دارای ارتباط مثبت و معنادار با عملکرد بوده اما با نوآوری در سازمان ارتباط معناداری ندارد. به دلیل عدم توجه به نوآوری به ویژه در بخش‌های عمومی و دولتی کشور که بخش مهمی از آن ناشی از قوانین دست‌وپاگیر است و همچنین یکنواختی در فعالیت روزانه ناشی از ویژگی‌های سنتی کارکنان در ادارات دولتی کشور، تلاش برای ایجاد انگیزه در بهبود فعالیت‌های نوآورانه تأثیر چندانی نداشته است. این یافته بر خلاف یافته‌های پژوهش دمیرسیوجلوا و آودرتسج (۲۰۱۷) و دتهارتد و همکاران (۲۰۱۸) است.

بخش پایانی نتایج به ارتباط بین محدودیت‌های بودجه با نوآوری و عملکرد اختصاص دارد، برپایه نتیجه این پژوهش بین محدودیت‌های بودجه با عملکرد و نوآوری ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. بدین معنی که در صورت محدودیت و کسری بودجه و فشار دولت برای وصول مالیات، کارکنان تمایل بیشتری به انجام فعالیت‌های مبتکرانه برای وصول بیشتر مالیات و در نتیجه ارتقای عملکرد دارند. این نتیجه با نتیجه پژوهش واین و همکاران (۲۰۱۴) همسو است اما با نتیجه پژوهش دمیرسیوجلوا و آودرتسج (۲۰۱۷) و لای‌جرید و همکاران (۲۰۱۱) مطابقت ندارد.

عوامل استفاده شده در این پژوهش، به سه بخش تقسیم می‌شود: بخش‌های مربوط به تجربه و انگیزه برای بهبود عملکرد تمرکز روی کارمندان دارد. مفاهیم واکنش به عملکرد ضعیف و تجربه بر روی مدیران متمرکز است. درنهایت بخش محدودیت‌ها در بودجه بر روی دولت تمرکز دارد که هر یک از

محدودیت‌های پژوهش

پرسشنامه، عینی نیستند و ممکن است نتایج تحت تورش و تعصب قرار گیرد. هرچند می‌توان بیان داشت که این پاسخ‌ها نشان دهنده واقعیتی است که توسط کارمندان درک شده و بازتاب شده است.

در اجرایی این پژوهش محدودیت‌های وجود داشته است. عوامل مؤثر بر نوآوری استوار بر قضاوت‌های کارمندان و مدیران است. به عبارت دیگر، این داده‌های خود گزارش شده از طریق

References

- Abdoli, B; Farsi, A. R; & Norouzi Seyedhasani, E. (2015). The Relationship between Motivational Climate and Player's Satisfaction in Tehran Futsal Primer League. *Journal of Research in Sport Management*, 4(8), 135-148. (In Persian).
- Amara, N; D'Este, P; Landry, R; & Doloreux, D. (2016). Impacts of Obstacles on Innovation Patterns in KIBS Firms. *Journal of Business Research*, 69(10), 4065-4073.
- Anseel, F; Beatty, A. S; Shen, W; Lievens, F; & Sackett, P. R. (2015). How are We Doing after 30 Years? A Meta-Analytic Review of the Antecedents and Outcomes of Feedback-Seeking Behavior. *Journal of Management*, 41(1), 318-348.
- Arundel, A; Bloch, C; & Ferguson, B. (2019). Advancing Innovation in the Public Sector: Aligning Innovation Measurement with Policy Goals. *Research Policy*, 48(3), 789-798.
- Aschhoff, B; & Sofka, W. (2009). Innovation on Demand-Can Public Procurement Drive Market Success of Innovations? *Research policy*, 38(8), 1235-1247.
- Azar Nioushan, M; Mashayekh, M; & Mohammadi Shir Mahaleh, F. (2019). The Relationship between Teachers' Organizational Innovation and Job Performance and Job Satisfaction. *Journal of Innovation and Creativity in Human Science*, 8(3), 75-94. (In Persian).
- Baradaran, V; & Valijani, M. (2016). A Model to Improve the Labor Productivity at Iranian Tax Organization (A Case Study of the Eastern Tehran General Tax Directorate). *Journal of Tax Research*, 24(29), 165-184. (In Persian).
- Barati, H; Oreyzi, H; Dorry, B; & Ghasemi V. (2015). The Path Analysis Model between Individual Variables, Reaction to Change and Its Outcomes on Bandare-Emam Petrochemical Company. *Journal of Management and Development Process*, 28(1), 165-188. (In Persian).
- Bekkers, V; & Tummers, L. (2018). Innovation in the Public Sector: Towards an Open and Collaborative Approach. *International Review of Administrative Sciences*, 84(2), 209-213.
- Bernier, L. (2001). Developing the Public Service of Tomorrow: Imaginative Government. *Public Sector Management*, 12(2), 17-20.
- Bernier, L; & Hafsi, T. (2007). The Changing Nature of Public Entrepreneurship. *Public Administration Review*, 67(3), 488-503.
- Borins, S. (1998). *Innovating With Integrity: How Local Heroes Are Transforming American Government*. Georgetown University Press.
- Borins, S. (2001). *The Challenge of Innovating in Government*. Arlington, VA: PricewaterhouseCoopers Endowment for the Business of Government.
- Bugge, M. M; & Bloch, C. W. (2016). Between Bricolage And Breakthroughs—Framing The Many Faces Of Public Sector Innovation. *Public Money & Management*, 36(4), 281-288.
- Camisón, C; & Villar-López, A. (2014). Organizational Innovation as an Enabler of Technological Innovation Capabilities and Firm Performance. *Journal of Business Research*, 67(1), 2891-2902.
- Christensen, C. M; Anthony, S. D; & Roth, E. A. (2004). *Seeing What Next is: Using the Theories of Innovation to Predict Industry Change*. Harvard Business Press.
- Dawson, G. S; & Denford, J. S. (2015). *A Playbook for CIO-Enabled Innovation in the Federal Government*. IBM Center for the Business of Government, Washington, DC.
- De Vries, H; Bekkers, V; & Tummers, L. (2016). Innovation in the Public Sector: A Systematic Review and Future Research Agenda. *Public Administration*, 94(1), 146-166.
- Demircioglu, M. A. (2017). *Three Essays on Public Sector Innovation*. (Doctoral dissertation, Indiana University).
- Demircioglu, M. A; & Audretsch, D. B. (2017). Conditions for Innovation in Public Sector Organizations. *Research Policy*, 46(9), 1681-1691.
- Demircioglu, M.A; (2016). *Organizational Innovation*. In: Farazmand, Ali (Ed.), *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer International Publishing.
- Denhardt, R. B; Denhardt, J. V; Aristigueta, M. P; & Rawlings, K. C. (2018). *Managing Human Behavior in Public and Nonprofit Organizations*. CQ Press.
- Dosi, G. (1988). Sources, Procedures, and Microeconomic Effects of Innovation. *Journal of Economic Literature*, 1120-1171.

- Edler, J; & Georghiou, L. (2007). Public Procurement and Innovation-Resurrecting the Demand Side. *Research Policy*, 36(7), 949-963.
- Edler, J; & Yeow, J. (2016). Connecting Demand and Supply: The Role of Intermediation in Public Procurement of Innovation. *Research Policy*, 45(2), 414-426.
- Ellonen, R; Blomqvist, K; & Puumalainen, K. (2008). The Role of Trust in Organisational Innovativeness. *European Journal of Innovation Management*. 11(2), 160-181.
- Elyasi, M; Safardoust, A; & Rozehsara, M. (2018). Investigating the Effect of Innovating Strategy on Innovative Performance of Organizations (Case study: Knowledge-based Companies of Biotechnology Area). *Strategic Management Thought*, 12(1), 185-204. (In Persian).
- Fernandez, S; & Wise, L. R. (2010). An Exploration of Why Public Organizations 'Ingest' innovations. *Public Administration*, 88(4), 979-998.
- Foroughi, D; Moshashaei, S. M; & Daryaei, A. (2018). The Effect of Using Performance Measurement Systems on Public Sector Performance (A Case study: Municipalities of Mazandaran Province). *Journal of Governmental Accounting*, 4(1), 23-36. (In Persian).
- Geels, F. W; & Schot, J. (2007). Typology of Sociotechnical Transition Pathways. *Research Policy*, 36(3), 399-417.
- Ghorbanzadeh, M. (2013). Employee Performance Management. *Journal of Labor and Society*, 160, 39-53. (In Persian).
- Glor, E. D. (2014). Studying the impact of innovation on organizations, organizational populations and organizational communities: A framework for research. *The Innovation Journal*, 19(3), 1.
- Haghighi, M. A; Borhani, B. Mashouf, S; & Kordrostami, M. (2001). *Management of Organizational Behavior*. Tehran: Termeh Publications, first edition. (In Persian).
- Haghshenas, A; Jamshidian, M; Shaemi Barzaki, A; Shahin, A; & Yazdanshenas, M. (2007). An Organizational Entrepreneurship Framework for Iran's Public Sector. *Iranian Journal of Management Sciences*, 2(8), 31-73. (In Persian).
- Higgins, R; Hartley, P; & Skelton, A. (2002). The Conscientious Consumer: Reconsidering the Role of Assessment Feedback in Student Learning. *Studies in Higher Education*, 27(1), 53-64.
- Jalali, S; & Labibi, Z. (2017). Employee Performance Management (Based On Contact Points). *Tadbir Management Scientific-Educational Monthly*, 28(297), 60-64. (In Persian).
- Keller, R. T. (1984). The Role of Performance and Absenteeism in the Prediction of Turnover. *Academy of Management Journal*, 27(1), 176-183.
- Kuhlmann, S; & Rip, A. (2014). The Challenge of Addressing Grand Challenges: A Think Piece on How Innovation Can Be Driven Towards The "Grand Challenges" As Defined Under The Prospective European Union Framework Programme Horizon 2020.
- Kuznets, S. (1962). Inventive Activity: Problems of Definition and Measurement. In *The rate and direction of inventive activity: Economic and social factors* (pp. 19-52). Princeton University Press.
- Lægred, P; Roness, P. G; & Verhoest, K. (2011). Explaining the Innovative Culture and Activities of State Agencies. *Organization Studies*, 32(10), 1321-1347.
- LePine, J. A; & Van Dyne, L. (2001). Peer Responses to Low Performers: An Attributional Model of Helping in the Context of Groups. *Academy of Management Review*, 26(1), 67-84.
- Makri, M; Lane, P. J; & Gomez-Mejia, L. R. (2006). CEO Incentives, Innovation, and Performance in Technology-Intensive Firms: A Reconciliation of Outcome and Behavior-Based Incentive Schemes. *Strategic Management Journal*, 27(11), 1057-1080.
- Marfleet, J. (2008). Enterprise 2.0—What's Your Game Plan? What, If Any, Will Be The Role Of The Information Intermediary?. *Business Information Review*, 25(3), 152-157.
- Mättö, T. (2019). Innovation through Implementation of a Quality Improvement Method: A Finnish Public-Sector Case. *The TQM Journal*, 31(6), 987-1002.
- Mehrani, S; & Abdzadeh Kanafi, M. (2019). The Presentation Model for Diffusion of Accounting Innovations in the Public Sector. *Journal of Governmental Accounting*, 5(2), 9-24. (In Persian).
- Mortazavi, M; Rasoli Ghahrodi, M; & Rostami, A. (2017). The Effects of Organizational Innovations and Competitive Cost Leadership Strategy

- Performance though Competitive Advantages. *Journal of Development & Evolution Management*, (27), 17-25. (In Persian).
- Moussa, M; McMurray, A; & Muenjohn, N. (2018). Innovation in Public Sector Organisations. *Cogent Business & Management*, 5(1), 1475047.
- Mutonyi, B.R., Slåtten, T., & Lien, G. (2020). Organizational Climate and Creative Performance in the Public Sector. *European Business Review*, 32(4), 615-631.
- Nasehifar V, Habibi Badrabadi M, & Habibi Badrabadi A. (2011). The Structural Factors Affecting innovation and knowledge Creation in Organizations (A Case Study of State Tax Organization). *Journal of Tax Research*, 18(9), 123-142. (In Persian).
- Pierce, J. L; & Delbecq, A. L. (1977). Organization Structure, Individual Attitudes and Innovation. *Academy of Management Review*, 2(1), 27-37.
- Rajapathirana, R. J; & Hui, Y. (2018). Relationship between Innovation Capability, Innovation Type, and Firm Performance. *Journal of Innovation & Knowledge*, 3(1), 44-55.
- Rastgar, A; & Maghsoodi, T. (2016). The Impact of Transformational Leadership on Organizational Innovation: Mediating Role of Knowledge Sharing. *Management Studies in Development and Evolution*, 25(80), 157-182. (In Persian).
- Rezvani, H. R; & Geraelinejad, R. (2011). Provide a Model For The Typology of Types of Organizational Innovation. *Journal of science & Technology Parks and Incubators*, 7(28), 21-26. (In Persian).
- Roper, S; Love, J. H; & Bonner, K. (2017). Firms' Knowledge Search and Local Knowledge Externalities in Innovation Performance. *Research Policy*, 46(1), 43-56.
- Ryan, R. M; & Deci, E. L. (2000). Intrinsic and Extrinsic Motivations: Classic Definitions and New Directions. *Contemporary Educational Psychology*, 25(1), 54-67.
- Sahni, N. R; Wessel, M; & Christensen, C. M. (2013). Unleashing Breakthrough Innovation in Government. *Stanford Social Innovation Review*, 11(3), 27-31.
- Souto, J. E; & Rodriguez, A. (2015). The Problems of Environmentally Involved Firms: Innovation Obstacles and Essential Issues in the Achievement of Environmental Innovation. *Journal of Cleaner Production*, 101, 49-58.
- Steelman, L. A; Levy, P. E; & Snell, A. F. (2004). The Feedback Environment Scale: Construct Definition, Measurement, and Validation. *Educational and Psychological Measurement*, 64(1), 165-184.
- Turnheim, B; & Geels, F. W. (2013). The Destabilisation of Existing Regimes: Confronting a Multi-Dimensional Framework with a Case Study of the British Coal Industry (1913-1967). *Research Policy*, 42(10), 1749-1767.
- Verhoest, K; Verschuere, B; & Bouckaert, G. (2007). Pressure, Legitimacy, and Innovative Behavior by Public Organizations. *Governance*, 20(3), 469-497.
- Weibel, A; & Six, F. (2013). Trust and Control: The Role of Intrinsic Motivation. In Handbook of advances in trust research. Edward Elgar Publishing.
- Wynen, J; Verhoest, K; Ongaro, E; Van Thiel, S; & in Cooperation with the COBRA Network. (2014). Innovation-oriented culture in the public sector: Do managerial autonomy and result control lead to innovation? *Public Management Review*, 16(1), 45-66.



Factors Affecting Financial Sustainability in the Social Security Organization

Anvar Enaiati¹, Gholamreza Kordestani^{*2}, Ataollah Mohammadi Molgharni³

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran. (anvar.enaiati@gmail.com).

2. Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. (kordestani@soc.ikiu.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran. (ata.mm@iausdj.ac.ir).

Corresponding Author:

Gholamreza Kordestani

Email: kordestani@soc.ikiu.ac.ir

Received: 2022/03/27

Accepted: 2022/08/19

How to Cite:

Enaiati, A; Kordestani, GH; Mohammadi Molgharni, A; (2022). Factors Affecting Financial Sustainability in the Social Security Organization, *Governmental Accounting*, 9 (17), 223-242.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The social security system is a means of establishing security, social justice, prosperity, and social sustainability, and the sustainable development of any country has a direct relationship with the quantity and quality of social security system services. Considering the high importance of financial sustainability in social security organizations, this research was conducted with the aim of identifying the factors affecting the financial sustainability of the country's social security organization and introducing solutions to improve the organization's financial sustainability.

Research Method: This research has a qualitative design and the necessary data has been collected through interviews and questionnaires. The statistical population of the research includes experts who are in the field of social security and a statistical sample of 200 people (using the method of Barclay et al. (1995) was selected from among the experts of the social security organization. The descriptive research method is a survey and is practical in terms of purpose.

Research Findings: The results of the confirmatory factor analysis confirmed the validity of the measurement tools. The adjusted coefficient of determination showed that more than 61% of the changes in outcomes are affected by the variables studied in the research. The results of the research showed that the factors affecting the financial sustainability of the social security organization include: economic-political factors, cultural platforms, political interventions, and insurance policies are the background factors, and resource-cost management, investment security, management appointments, and accumulation of government debt are the intervention conditions. Hot actuarial calculations, regulatory body, social security claims system, correct implementation of insurance laws, supervisory-control system, multi-layered social security system, business environment, pension system reform, reform and improvement of financing systems, investment management, separation from The duties of the support-insurance system, the integration of the information system and the implementation of the government's obligations are considered as ways to improve financial sustainability. Financial transparency, improving insurance decision-making, strengthening financial sustainability, and income streams, protecting the organization's resources, promoting social welfare, and honesty in insurance payments are its consequences.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The findings of the research showed factors such as economic-political and cultural platforms, political interventions and insurance policies, resource-cost management, investment security, managerial appointments and accumulation of government debt, actuarial calculations, regulatory institutions, and social security claims. The system, correct implementation of insurance laws, supervisory-control system, multi-layer social security system, business environment, reform of pension system, reform and improvement of financing systems, investment management, separation of duties of support-insurance system integrated building of information system The implementation of the government's obligations can improve the financial sustainability of the social security organization.

This research can provide the basis for amending the regulations and improving the processes of the social security organization and improving the financial sustainability of that organization.

Keywords: Financial Sustainability, Causal Conditions, Background Factors, Interveners, Strategies, Social Security Organization Subject.

JEL Classification: Q56, H55.



عوامل موثر بر پایداری مالی در سازمان تأمین اجتماعی

انور عنایتی^۱، غلامرضا کردستانی*^۲، عطاالله محمدی ملقرنی^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: نظام تأمین اجتماعی ابزار استقرار امنیت، عدالت اجتماعی، رفاه و ثبات اجتماعی است و توسعه پایدار هر کشور با کمیّت و کیفیت خدمات نظام تأمین اجتماعی رابطه‌ای مستقیم دارد. به دلیل اهمیت بالای مسأله پایداری مالی در سازمان تأمین اجتماعی، این پژوهش در صدد است تا عوامل موثر بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی کشور را شناسایی کند و راهبردهایی برای بهبود پایداری مالی سازمان معرفی کند.

روش پژوهش: این پژوهش دارای یک طرح کیفی است و داده‌های لازم از طریق مصاحبه و پرسشنامه جمع آوری شده است. جامعه آماری پژوهش شامل خبرگانی که در حوزه تأمین اجتماعی هستند و نمونه آماری ۲۰۰ نفر (با استفاده از روش بارکلائی و همکاران (۱۹۹۵)) به روش نمونه گیری هدفمند انتخاب شده است. روش پژوهش توصیفی پیمایشی بوده و از نظر هدف کاربردی است.

یافته‌های پژوهش: نتایج بررسی تحلیلی عاملی تأییدی، اعتبار ابزارهای اندازه‌گیری را تأیید کرد. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که بیش از ۶۱ درصد از تغییرات پیامدها تحت تأثیر متغیرهای مورد مطالعه در پژوهش است. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل موثر بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی شامل: عوامل اقتصادی-سیاسی، بسترهای فرهنگی، مداخلات سیاسی و سیاست‌گذاری بیمه‌ای به عنوان عوامل زمینه‌ای و مدیریت منابع-مصارف، امنیت سرمایه‌گذاری، انتصابات مدیریتی و انباشت بدهی دولت به عنوان شرایط مداخله‌گر و محاسبات اکچوئری، نهاد تنظیم‌گری، نظام دادرسی تأمین اجتماعی، اجرای صحیح قوانین بیمه‌ای، نظام نظارتی-کنترلی، نظام چندلایه تأمین اجتماعی، فضای کسب و کار، اصلاح نظام بازنشستگی، اصلاح و بهسازی سیستم‌های تأمین مالی، مدیریت سرمایه‌گذاری، تفکیک وظایف نظام حمایتی-بیمه‌ای، یکپارچه‌سازی سیستم اطلاعاتی و اجرایی شدن تعهدات دولت به عنوان راهبردهای بهبود پایداری مالی و شفافیت مالی، بهبود تصمیم‌گیری بیمه‌ای، تقویت پایداری مالی، جریان‌های درآمدی، حراست از منابع سازمان، بهبود رفاه اجتماعی و صداقت در پرداخت‌های بیمه‌ای به عنوان پیامدها هستند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: یافته‌های پژوهش نشان داد که عواملی مانند اقتصادی-سیاسی، بسترهای فرهنگی، مداخلات سیاسی و سیاست‌گذاری بیمه‌ای، مدیریت منابع-مصارف، امنیت سرمایه‌گذاری، انتصابات مدیریتی و انباشت بدهی دولت، محاسبات اکچوئری، نهاد تنظیم‌گری، نظام دادرسی تأمین اجتماعی، اجرای صحیح قوانین بیمه‌ای، نظام نظارتی-کنترلی، نظام چندلایه تأمین اجتماعی، فضای کسب و کار، اصلاح نظام بازنشستگی، اصلاح و بهسازی سیستم‌های تأمین مالی، مدیریت سرمایه‌گذاری، تفکیک وظایف نظام حمایتی-بیمه‌ای، یکپارچه‌سازی سیستم اطلاعاتی، اجرایی شدن تعهدات دولت می‌تواند موجب بهبود پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی شود. این پژوهش می‌تواند زمینه را برای اصلاح مقررات و بهبود فرآیندهای سازمان تأمین اجتماعی فراهم کند و باعث بهبود پایداری مالی در آن سازمان شود.

واژه‌های کلیدی: پایداری مالی، شرایط علی، عوامل زمینه‌ای، مداخله‌گرها، راهبردها، سازمان تأمین اجتماعی.
طبقه‌بندی موضوعی: Q56, H55.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران. (anvar.enaiati@gmail.com)
۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (kordestani@soc.ikiu.ac.ir)
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران. (ata.mm@iausdj.ac.ir)

نویسنده مسئول:

غلامرضا کردستانی

رایانامه:

kordestani@soc.ikiu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۸

استناد به مقاله:

عنایتی، انور؛ کردستانی، غلامرضا؛ محمدی ملقرنی، عطاالله؛ (۱۴۰۱). عوامل موثر بر پایداری مالی در سازمان تأمین اجتماعی، حسابداری دولتی، ۹ (۱۷)، ۲۲۳-۲۴۲.

مقدمه

سهام بالقوه خود پی ببرند و فعالیت‌های خود را به طور کارآمد مدیریت و پایداری مالی را حفظ کنند، داشتن یک رابطه سالم بین آنها و دولت ضروری است (لکور و ایمپابانگا، ۲۰۰۷). پایداری مالی می‌تواند از احتمال وقوع بحران مالی جلوگیری کند از طرفی ناپایداری مالی زندگی اقتصادی مردم را تحت تأثیر قرار داده و باعث شود تجربه بدی را به زندگی مردم وارد کند، بنابراین باید پایداری مالی اهمیت بالای دارد (دای و ژاو، ۲۰۲۲). اهمیت شناسایی عوامل مؤثر بر پایداری مالی در سازمان تأمین اجتماعی از آنجا بیشتر می‌شود که بررسی‌ها نشان می‌دهد با توجه به کاهش نرخ اشتغال و افزایش بازنشستگان در آینده دچار مشکل خواهد شد. کسری نقدینگی به طور جدی از سال ۱۳۴۲ در سازمان دیده می‌شود، که بیشتر پیامد طرحها و برنامه‌های حمایتی و عدم پرداخت مطالبات سازمان توسط دولت بوده است. رشد سریع تعداد مستمری بگیران به تعداد بیمه شدگان و کاهش نسبت پشتیبانی موجب افزایش مصارف نسبت به منابع در سازمان شده است. این امر تا سال ۱۴۰۱ شکاف منابع و مصارف سازمان را بازتر و عمیقتر خواهد کرد. به ویژه آنکه بیشتر ورودیهای سالهای اخیر ریسکهای پرخطر گزینشی بوده‌اند که به سرعت به دایره خروجی‌های سازمان وارد و در حوزه مصارف سازمان تأمین اجتماعی قرار گرفته‌اند. اگرچه این کسری در چند سال اخیر توسط تزریق منابع مالی حاصل از سود سرمایه‌گذاری - ها و تسهیلات گرفته شده از بانک‌ها تأمین اعتبار شده است، اما سازمان هم به لحاظ تأمین نقدینگی و هم به لحاظ اندوخته - گذاری با شرایط بحرانی روبرو است. بنابراین شناسایی عوامل موثر بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی برای رسیدن به پایداری مناسب در وضعیت اقتصادی فعلی امری ضروری به نظر می‌رسد.

با توجه به توضیحات ارائه شده بالا در این پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش هستیم که عوامل موثر بر پایداری مالی در سازمان تأمین اجتماعی کدامند؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

پایداری مالی

واژه پایداری از صفت آنچه می‌تواند ادامه یابد یا تحمل شود، گرفته شده است. اصطلاح پایداری برای شرح یک روش بهره‌برداری از منبع در حالی که آن منبع در طول زمان تحلیل نرود یا آسیب نبیند، استفاده می‌شود. در متون اقتصادی، پایداری مالی زمانی تحقق می‌یابد که نسبت بدهی‌های دولتی به تولید ناخالص ملی، یک متغیر ایستا و با کل تقاضای اوراق قرضه

امروزه پایداری مالی یکی از عواملی است که در کشورهای درحال توسعه و شرکت‌های فعال در آن جوامع، نقش مهمی در تصمیم‌گیری مدیران درون سازمانی و حتی استفاده کنندگان برون سازمانی دارد (آقالاری و پیری، ۱۳۹۹). از سوی دیگر مالکان همواره به دنبال کسب بازده مناسب از سرمایه‌گذاری‌های خود بوده و همواره تلاش می‌کنند تا پایداری مالی مناسبی در بنگاه تجاری خود داشته باشند، در این بین مالکان به دنبال توسعه سرمایه‌گذاری و رشد عملیات با نرخ مطمئن هستند (فرهانیان و دعایی، ۱۳۹۲). تقاضا برای مدیریت پایداری مالی از دلایل مختلفی از جمله احکام اجتماعی وابسته در قانون، ترس از کاهش فروش و کم شدن شهرت شرکتی که تعهدی به مدیریت پایداری نداشته باشد، سرچشمه می‌گیرد. به طور خلاصه، مدیریت پایداری در سطح شرکت به هیأت مدیره کمک می‌کند تا راهبردهای شرکت را برای مقابله با چالش‌های پایداری جهت‌دهی کند (باریت و اسکال تگر، ۲۰۰۵). گزارش - های پایداری فراتر از گزارش‌های معمول و سنتی مالی سالیانه سازمان‌ها هستند و مخاطب آن عموم ذی‌نفعان سازمان و به طور کلی جامعه است (بیلویی خمسلوبی و همکاران، ۱۳۹۷). در سازمان تأمین اجتماعی پایداری مالی از طریق اندازه‌گیری توانایی این سازمان در انجام مأموریت‌های پولی و مالی خود و خدمت به ذینفعان خود در طول زمان است. پژوهش‌های زیادی در حوزه تحلیل روابط متغیرهای مختلف با پایداری مالی در سازمان تأمین اجتماعی صورت گرفته است که بینش اصلی این تجربه‌های جمعی این است که میزان تعهد سازمان به پایداری مهمترین عامل موفقیت آن است و این بدان دلیل است که پایداری هدف نیست بلکه یک فرآیند است. پایداری شامل تمام عناصر و کارکردهای یک سازمان است و هر تصمیم عمده‌ای که در داخل سازمان از منابع انسانی گرفته تا امور مالی برای ارائه خدمات گرفته می‌شود باید از طریق فیلتر پایداری در نظر گرفته شود. دستیابی به پایداری مالی یکی از مولفه‌های اصلی ماندگاری مالی هر سازمان است. تردیدی نیست که با افزایش تقاضاهای شهروندان از سوی دولت، دیگر دولت نمی‌تواند تنها ارائه دهنده کالاها و خدمات باشد. همچنین درست است که به دلیل عدم موفقیت در ارائه خدمات توسط سازمان‌های دولتی، حمایت از سازمان‌های حامی افزایش یافته است. آشکار است که روابط دولت با سازمان‌های غیردولتی پیچیده و متنوع است و شاید بر پایداری مالی سازمان‌های مردم‌نهاد و فعالیت‌های آن تأثیر می‌گذارد. برای اینکه سازمان‌های غیردولتی بتوانند به

۷- سرمایه های انسانی، ۸- سیاست های بیمه ای، ب- عوامل زمینه ای: ۱- عوامل اقتصادی - سیاسی، ۲- بسترهای فرهنگی، ۳- سیاست گذاری بیمه ای، ج- عوامل مداخله گر: ۱- مساله منابع - مصارف، ۲- انتصابات مدیریتی، ۳- امنیت سرمایه گذاری، ۴- انباشت بدهی دولت، د- راهبردها: ۱- محاسبات اکچوئری، ۲- نظام نظارتی - کنترلی، ۳- نظام چند لایه تأمین اجتماعی، ۴- فضای کسب و کار، ۶- اصلاح و بهسازی سیستم های تأمین مالی، ۷- مدیریت سرمایه گذاری ها، ۸- تفکیک وظایف نظام حمایتی - بیمه ای، ۹- یکپارچه سازی سیستم اطلاعاتی، ۱۰- اجرایی شدن تعهدات دولت، ر- پیامدها: ۱- شفافیت مالی، ۲- بهبود تصمیم گیری مدیران، ۳- تقویت پایداری مالی، ۴- حراست از منابع سازمان، ۵- بهبود رفاه اجتماعی، ۶- صداقت در پرداخت های بیمه ای (عنایتی، کردستانی و محمدی، ۱۴۰۱).

از ابتدای دهه ۱۹۹۰ مطالعات تجربی مهمی در خصوص پایداری مالی شروع شد. به خصوص بعد از بحران های مالی و بدهی ها در بین کشورهای مختلف جهان مطالعات تجربی در خصوص پایداری سیاست مالی انجام شد. پیشینه تحلیلی در خصوص پایداری سیاست مالی با مقاله همپلتون و فلاوین آغاز شد آنها با استفاده از داده های ۱۹۶۲ تا ۱۹۸۴، اعتبار ارزش فعلی محدودیت بودجه را آزمودند و پایداری سری های زمانی کسری بودجه و بدهی عمومی برای دوره مورد مطالعه در اقتصاد آمریکا را بررسی کردند. به طور خلاصه مشاهده می شود که بیشتر مطالعات برای کشورهای توسعه یافته و داده های سالانه صورت گرفته است.

گلاب و بدازان (۲۰۲۰) تأثیر اصلاحات پارامتریک بر رفاه و پایداری مالی بازنشستگان نظام تأمین اجتماعی را بررسی کردند. نتایج نشان می دهد که بدون اصلاحات، کسری بودجه به مرور زمان افزایش می یابد و تا سال ۲۰۵۰ به بیش از ۵٫۱ درصد تولید ناخالص داخلی خواهد رسید. اگر اصلاحات اجرا شود، کسری بودجه تا سال ۲۰۵۲ به تعویق خواهد افتاد.

یان ژانگ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود به بررسی اندازه گیری پایداری مالی با استفاده از روش اکونوفیزیک و بیزی پرداختند. آنها با استفاده از مدل اندازه گیری پایداری مالی به توصیف وضعیت مالی شرکت نیز پرداختند و میانگین زمان وقفه برای اندازه گیری ثبات مالی را در شرکتها پیشنهاد دادند. پارامترهای مدل با استفاده از رویکرد مدل بیزی با داده های مالی شرکت برآورد شد. نتایج تجربی نشان می دهد که نخست افزایش ریسک سیستم مربوط به کاهش ثبات مالی شرکت است و دوم، وضعیت مالی بهینه

دولتی سازگار باشد. پایداری مالی به این اشاره می کند که یک دولت تحت سیاست های جاری خود بتواند به یک نسبت بدهی از قبل مشخص شده، در یک افق زمانی نامحدود برسد. بنابراین، توانایی پرداخت بدهی تنها شرط الزام برای پایداری است و پایداری افزون بر این مفهوم در بردارنده عدم تغییر سیاست های مالی نیز هست. پایداری مالی بخش دولتی ظرفیت مالی بخش دولتی برای تحقق تعهدات جاری خود، مقاومت در برابر شوک ها و حفظ سطح خدمات، بدهی و تعهد در سطوح معقول نسبت به انتظارات ملی و درآمد احتمالی آینده، ضمن حفظ منافع عمومی است (زرگر کوچه و سروش راد، ۱۳۹۹).

پژوهشگران پایداری مالی را بر اساس معادل منفی آن یعنی ناپایداری مالی تحلیل می کنند. ناپایداری مالی را به عنوان اختلال در کارایی سیستم مالی در تخصیص وجوه تعریف می کنند و زمانی اتفاق می افتد که شوک های وارده به سیستم مالی با جریان اطلاعات تداخل پیدا کند. ناپایداری مالی را می توان به بدتر شدن ترازنامه های بخش مالی، افزایش نرخ بهره، عدم اطمینان و بدتر شدن ترازنامه های غیرمالی نسبت داد. مشکلات سیستم مالی پیوند قوی بین پایداری مالی و سلامت اقتصاد را نشان می دهد (السید، نایفر و نسرين، ۲۰۲۲).

به طور کلی سیاست مالی پایدار است اگر ارزش فعلی مازاد اولیه^۲ معادل سطح بدهی جاری باشد. این تعریف از طریق محدودیت بین دوره ای بودجه دولت استخراج شده است. در این رابطه صندوق بین المللی پول^۳ بین توانایی پرداخت بدهی^۴ و پایداری سیاست مالی تفاوت قائل است. یک دولت قادر به ادای دین^۵ است، چنانچه بتواند در زمان نامحدود در آینده بدهی های خویش را از طریق مزادهای اولیه تأمین کند. به عبارت دیگر، بتواند محدودیت بودجه بین دوره ای را تأمین کند. از سوی دیگر، براساس نظر آرتیس و مارسلینو^۶ (۲۰۰۵)، پایداری مالی به این اشاره می کند که یک دولت تحت سیاست های جاری خود بتواند به یک نسبت بدهی از قبل مشخص شده، در یک افق زمانی نامحدود برسد. بنابراین، توانایی پرداخت بدهی تنها شرط لازم برای پایداری است و پایداری افزون بر این مفهوم در بردارنده عدم تغییر سیاست های مالی نیز هست (افشاری و همکاران، ۱۳۹۱).

عوامل موثر بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی به شرح موارد زیر است: الف- عوامل علی: ۱- عوامل جمعیتی، ۲- سطح اشتغال، ۳- حوادث قهری، ۴- تحریم های اقتصادی، ۵- مقاومت در برابر کنترل ها، ۶- نسبت پشتیبانی،

4. Solvency
5. Solvent
6. Artis and Marcellino

1. Elsayed, Naifar and Nasreen
2. Primary Surplus
3. Intertemporal Budget Constraint

تأثیری بر نتایج به دست آمده ندارد و همواره سیاست مالی دولت، وضعیت ناپایدار را تجربه کرده است. به عبارت دیگر، افزایش بدهی دولت در یک مقطع زمانی معین، در طی زمان از بین نرفته و روی بدهی‌های سال‌های آتی انباشت شده است و سیاست‌های مالی دولت بدون توجه به جبران بدهی‌های انباشت شده، سیاست انبساطی سمت مخارج یا هزینه‌ای را افزایش داده است.

محقق زاده و همکارانش (۱۳۹۹) به بررسی پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی از طریق اصلاحات پارامتریک در افق زمانی ۱۴۵۰ پرداختند. این مطالعه با استفاده از روش‌شناسی گروهی و با استفاده از داده‌های جمعیتی و اقتصادی به برآورد توانایی مالی سازمان تأمین اجتماعی پرداخت. چالش‌های سازمان تأمین اجتماعی عبارتند از: فرمول مستمری سخاوتمندانه، سن بازنشستگی پایین و عدم پرداخت حق بیمه‌های سهم دولت. بر این اساس گزینه‌های امکان‌پذیر پیشنهادی اصلاحات بایستی در قالب اصلاح فرمول مستمری افزایش سن بازنشستگی تدوین شود.

پاکروان و خوشنویس (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی اثر تحولات جمعیتی کشور بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی با رویکرد خودرگرسیون با وقفه‌های توزیعی (ARDL) پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای اندازه جمعیت و شاخص نسبت پشتیبانی سازمان تأثیر مثبت بر پایداری مالی سازمان در دوره کوتاه‌مدت و بلندمدت دارند. همچنین تأثیر متغیرهای امید به زندگی و وابستگی جمعیت بر شاخص پایداری مالی سازمان در دوره کوتاه‌مدت و بلندمدت منفی است.

دارابی (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین‌کننده پایداری مالی در شرکت‌های سرمایه‌گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که هر سه متغیر سود خالص، جمع کل دارایی‌ها و جمع حقوق صاحبان سهام تأثیر معنی‌داری بر پایداری مالی شرکت‌های سرمایه‌گذاری دارند به طوری که افزایش میزان سودآوری و حقوق صاحبان سهام شرکت‌های سرمایه‌گذاری منجر به افزایش پایداری مالی آنها شده و افزایش میزان دارایی‌ها کاهش پایداری مالی آن‌ها را در پی دارد.

گلاب و بزازان (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی اثرات اصلاحات پارامتریک بر پایداری مالی و رفاه بازنشستگان در سازمان تأمین اجتماعی پرداختند. نتایج شبیه‌سازی نشان داد در صورت ادامه شرایط فعلی، سیستم بازنشستگی تأمین اجتماعی در سال ۱۳۹۹ دچار کسری می‌شود و این کسری به صورت فزاینده ادامه دارد، به طوری که در سال ۱۴۷۰ حق بیمه‌ها باید تا ۵۹ درصد افزایش یابد، اما با اعمال اصلاحات پارامتریک

اولیه ثبات شرکت را در حداکثر میزان خود افزایش می‌دهد و سوم اینکه از طریق شرایط مالی بهینه اولیه می‌توان پارامترهای بهینه سیستم و قدرت ریسک سیستم را مشاهده کرد.

زوبیدی بهرام شاه و همکاران (۲۰۱۷) پایداری مالی در یک اقتصاد بازار در حال ظهور را بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که زمانی که بدهی عمومی از یک حد آستانه خاص بیشتر می‌شود (بالتر از ۵۵ درصد تولید ناخالص داخلی)، با فعالیت‌های اقتصادی همبستگی منفی پیدا می‌کند. افزون بر اثر آستانه، وجود یک رابطه علی دو طرفه نیز مابین بدهی و رشد تأیید می‌شود.

کیا (۲۰۰۸)، پایداری مالی در کشورهای نوظهور را بررسی کرد. نتایج نشان داد که فرآیند بودجه‌بندی مالی در هر دو کشور مورد مطالعه ناپایدار است. همچنین سیاست مالی ایران تا زمانی که درآمد نفت و گاز دارای اهمیت است، یک سیاست کاملاً مطلوب نیست.

با توجه به ادبیات موجود در زمینه چالش‌های تأمین اجتماعی این پژوهش در صدد است تا عوامل موثر بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی کشور را شناسایی کند

عنایتی، کردستانی و محمدی (۱۴۰۱) عوامل مؤثر بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی کشور را بررسی کردند، یافته‌های آنها نشان می‌دهد عوامل جمعیتی، سطح اشتغال، حوادث قهری، تحریم‌های اقتصادی، مقاومت در برابر کنترل‌ها، نسبت پشتیبانی، سرمایه‌های انسانی و سیاست‌های بیمه‌ای به عنوان عوامل تعیین‌کننده پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی به شمار می‌روند. همچنین عوامل سیاسی-اقتصادی، بسترهای فرهنگی و سیاست‌گذاری بیمه‌ای و مدیریت منابع-مصارف، انتصاب مدیران، امنیت سرمایه‌گذاری و انباشت بدهی دولت پایداری مالی سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهند. محاسبات اکچوئری، نظام نظارتی، نظام چندلایه تأمین اجتماعی، فضای کسب و کار، اصلاح نظام بازنشستگی، اصلاح و بهسازی سیستم‌های تأمین مالی، مدیریت سرمایه‌گذاری، تفکیک وظایف نظام حمایتی-بیمه‌ای، یکپارچه سازی سیستم اطلاعاتی و اجرایی شدن تعهدات دولت به عنوان راهبردها، بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی تأثیرگذار هستند، پایداری مالی سازمان رفاه اجتماعی را بهبود می‌بخشد.

ممی پور و گودرزی (۱۳۹۹) وضعیت پایداری یا ناپایداری مالی دولت در ایران در دوره زمانی ۱۳۵۲-۱۳۹۶ مورد بررسی قرار دادند. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های ریشه واحد خطی و غیرخطی، در دوره زمانی مورد بررسی، وضعیت مالی دولت در حالت ناپایدار قرار دارد و تفکیک دوره زمانی به رژیم‌های مختلف اعم از دوره‌های پرنوسان و کم-نوسان،

اجتماعی دارای سمت‌های مدیریت در زمان اشتغال در سازمان تأمین اجتماعی، حسابرسان سازمان حسابرسی که در حال حسابرسی اسناد تأمین اجتماعی بودند و همچنین استادان دانشگاه و پژوهشگرانی که در زمینه پایداری مالی پژوهش‌هایی داشته‌اند، است. در پژوهش حاضر با استفاده از جدول مورگان حجم نمونه ۲۰۰ نفر در نظر گرفته شد که تعداد پرسشنامه توزیع شده و دریافت شده ۲۰۰ عدد است که به صورت حضوری تحویل افراد داده شده و از آنها تحویل گرفته شده است. به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نظر برای آزمون روابط و سنجش نظرات از پرسشنامه استفاده شده است. بررسی اعتبار درونی و بیرونی پرسشنامه نشان داد که پرسشنامه از اعتبار لازم برخوردار است (جدول به پیوست). برای بررسی پایایی متغیرها از آزمون الفای کرونباخ و ترکیبی استفاده شده است که نتایج آن نشان داد مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی قابل اطمینان هستند که نشان دهنده پایایی مناسب پرسشنامه است همچنین روایی همگرا متغیرها مورد بررسی قرار گرفته که نتایج آن نشان داد مقادیر مورد نظر دارای روایی مناسب هستند. برای تجزیه و تحلیل میزان اعتبار مدل پیشنهادی نیز از روش معادلات ساختاری و نرم افزار PLS بهره گرفته‌ایم. مدل معادلات ساختاری روشی برای بررسی روابط میان متغیرهای پنهان است که همزمان متغیرهای مشاهده‌پذیر را نیز در نظر می‌گیرد. این مدل معادلات ساختاری به دنبال پاسخ به این پرسش است که عوامل موثر بر پایداری مالی تأمین اجتماعی کدامند؟

می‌توان پایداری مالی سیستم را تا سال ۱۴۳۲ حفظ کرد و نرخ حقیقه پایداریکننده سیستم به ۲۵٫۵ درصد در سال ۱۴۷۰ می‌رسد. با این اصلاحات نرخ جایگزینی متوسط کاهش می‌یابد اما برای افرادی با دوره اشتغال کامل، نرخ جایگزینی بدون تغییر باقی خواهد ماند.

پرسش پژوهش

عوامل موثر بر پایداری مالی تأمین اجتماعی کدامند؟

پژوهش حاضر در ادامه پژوهش انجام شده توسط پژوهشگر (عنایتی، کردستانی و محمدی (۱۴۰۱)) انجام شده که در آن عوامل موثر بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی بصورت کیفی بررسی و شناسایی شده است. اما در این پژوهش عوامل یادشده به صورت کمی و با استفاده از روش معادلات ساختاری مورد بررسی قرار گرفته است.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر بر مبنای هدف کاربردی و از نظر روش توصیفی-پیمایشی است، زیرا به جمع‌آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه یا پاسخ به پرسش‌های مربوط به وضعیت فعلی موضوع مورد مطالعه می‌پردازد، پیمایشی است زیرا درباره اینکه گروهی از مردم چه می‌دانند، چه فکر می‌کنند یا چه کاری انجام می‌دهند، پژوهش می‌کنیم. جامعه آماری پژوهش اعضای هیئت مدیره، هیئت امناء، مدیر کل‌ها، معاونین، رؤسای ادارات کل سازمان مرکزی تأمین اجتماعی، مستمری‌بگیران تأمین

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

جدول ۰۱ ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه

میار اصلی	جنسیت	رشته تحصیلی	مدرک تحصیلی	سابقه کاری	حوزه تخصص
میار فرعی طبقه بندی	مرد	حسابداری	دکتری	۱۰ تا ۲۰ سال	حسابداری، حسابداری، بودجه و مالیاتی
تعداد	۹۸	۶۵	۱۳۷	۴۱	۱۳۴
	۱۰۲	۸۵	۱۱۷	۷	۱۱۵
					حقوق
					اقتصاد، مدیریت و سرمایه‌گذاری
					بیشتر از ۲۰ سال
					کمتر از ۱۰ سال
					مدیریت و مالی
					اقتصاد
					سایر
					کارشناسی ارشد
					هیئت علمی دانشگاهی و پژوهشی
					۵

جدول ۲. شاخص های مرکزی، پراکندگی و توزیع عوامل

شاخص	شرایط علی	مقوله محوری	بستر ساز	راهبردی	مداخله گر	پیامدها
مرکزی	۲۷۹.۳	۱۲۷.۳	۶۳۲.۳	۰۱۴.۳	۱۱۰.۳	۶۲۱۴.۳
پراکندگی	۴۹۷۱۲.۰	۳۷۴۷۰.۰	۴۵۳۰۲.۰	۵۱۱۹۲.۰	۴۷۹۱۵.۰	۶۵۱۵۶.۰
شکل توزیع	۵۳۹.۰	۱۵۷.۰	۲۷۰.۰	۳۳۸.۰	۷۲۸.۰	۶۵۴.۰
	۰.۲۰.۲	۷۴۵.۱	۴۳۷.۰	۳۷۷.۱	۴۰۸.۵	۵۵۹.۰

اعتبارسنجی مدل های اندازه گیری (تحلیل عاملی تاییدی)

نتایج بررسی معناداری بارهای عاملی (بیرونی) در جدول

زیر آمده است.

برای ارزیابی اعتبارسنجی مدل های اندازه گیری مقادیر زیر محاسبه

شده و در صورت برآورده شدن شرایط می توانیم ادعا کنیم که مدل

اندازه گیری از شرایط مناسب و مطلوبی برخوردار است.

معناداری بارهای عاملی

جدول ۳. نتایج مقادیر بارهای عاملی متغیرهای مشاهده پذیر

متغیر	گویه ها	بار عاملی	انحراف استاندارد	آماره t	P Values	
شرایط علی	عوامل جمعیتی < Q1	۶۴۵.۰	۰.۶۸.۰	۵۰۱.۹	۰.۰۰۰.۰	
	عوامل جمعیتی < Q2	۷۹۹.۰	۰.۳۳.۰	۱۲۰.۲۴	۰.۰۰۰.۰	
	عوامل جمعیتی < Q3	۸۵۲.۰	۰.۲۵.۰	۷۲۴.۳۳	۰.۰۰۰.۰	
	عوامل جمعیتی < Q4	۸۴۸.۰	۰.۳۷.۰	۰۱۹.۲۳	۰.۰۰۰.۰	
	عوامل جمعیتی < Q5	۸۴۸.۰	۰.۳۲.۰	۲۲۸.۲۶	۰.۰۰۰.۰	
	عوامل جمعیتی < Q6	۶۷۴.۰	۰.۶۳.۰	۷۴۱.۱۰	۰.۰۰۰.۰	
	عوامل جمعیتی < Q7	۸۴۴.۰	۰.۲۴.۰	۷۸۴.۳۵	۰.۰۰۰.۰	
	عوامل جمعیتی < Q8	۷۹۹.۰	۰.۴۷.۰	۹۴۸.۱۶	۰.۰۰۰.۰	
	سطح اشتغال < Q9	۸۶۶.۰	۰.۲۶.۰	۷۴۸.۳۳	۰.۰۰۰.۰	
	سطح اشتغال < Q10	۸۹۱.۰	۰.۲۳.۰	۶۷۵.۲۸	۰.۰۰۰.۰	
	سطح اشتغال < Q11	۸۵۴.۰	۰.۲۸.۰	۴۷۸.۳۰	۰.۰۰۰.۰	
	حوادث قهری < Q12	۸۵۶.۰	۰.۲۵.۰	۳۸۲.۳۴	۰.۰۰۰.۰	
	حوادث قهری < Q13	۸۷۸.۰	۰.۲۵.۰	۶۶۰.۳۵	۰.۰۰۰.۰	
	حوادث قهری < Q14	۶۶۴.۰	۰.۵۹.۰	۱۸۶.۱۱	۰.۰۰۰.۰	
	حوادث قهری < Q15	۷۷۹.۰	۰.۴۷.۰	۷۴۴.۱۶	۰.۰۰۰.۰	
	تحریم های اقتصادی < Q16	۸۲۵.۰	۰.۲۷.۰	۱۸۷.۳۰	۰.۰۰۰.۰	
	تحریم های اقتصادی < Q17	۶۷۸.۰	۰.۵۹.۰	۴۰۲.۱۱	۰.۰۰۰.۰	
	تحریم های اقتصادی < Q18	۷۹۰.۰	۰.۴۵.۰	۵۵۵.۱۷	۰.۰۰۰.۰	
	تحریم های اقتصادی < Q19	۷۶۲.۰	۰.۴۵.۰	۹۱۲.۱۶	۰.۰۰۰.۰	
	تحریم های اقتصادی < Q20	۷۷۴.۰	۰.۲۵.۰	۲۱۸.۳۱	۰.۰۰۰.۰	
	مقاومت در برابر کنترل ها < Q21	۹۰۹.۰	۰.۱۶.۰	۹۰۵.۵۵	۰.۰۰۰.۰	
	مقاومت در برابر کنترل ها < Q22	۸۵۱.۰	۰.۳۵.۰	۰۰۱.۲۴	۰.۰۰۰.۰	
	نسبت پشتیبانی < Q23	۸۹۴.۰	۰.۳۳.۰	۲۲۵.۲۷	۰.۰۰۰.۰	
	نسبت پشتیبانی < Q24	۸۴۶.۰	۰.۳۶.۰	۷۹۴.۲۳	۰.۰۰۰.۰	
	سرمایه های انسانی < Q25	۹۲۰.۰	۰.۱۶.۰	۵۹۶.۵۸	۰.۰۰۰.۰	
	سرمایه های انسانی < Q26	۹۱۵.۰	۰.۱۷.۰	۴۸۴.۵۴	۰.۰۰۰.۰	
	سیاست های بیمه ای < Q27	۸۸۸.۰	۰.۱۷.۰	۴۱۶.۵۱	۰.۰۰۰.۰	
	سیاست های بیمه ای < Q28	۸۹۵.۰	۰.۱۶.۰	۰۳۰.۵۷	۰.۰۰۰.۰	
	سیاست های بیمه ای < Q29	۷۲۲.۰	۰.۵۳.۰	۵۰۰.۱۳	۰.۰۰۰.۰	
	شرایط زمینه ای	عوامل اقتصادی - سیاسی < Q30	۶۴۷.۰	۰.۵۳.۰	۲۱۷.۱۲	۰.۰۰۰.۰
		عوامل اقتصادی - سیاسی < Q31	۶۵۱.۰	۰.۴۶.۰	۱۵۰.۱۴	۰.۰۰۰.۰
		عوامل اقتصادی - سیاسی < Q32	۷۲۳.۰	۰.۵۳.۰	۵۱۶.۱۳	۰.۰۰۰.۰
		عوامل اقتصادی - سیاسی < Q33	۷۵۳.۰	۰.۴۶.۰	۳۸۷.۱۶	۰.۰۰۰.۰

متغیر	گویه‌ها	بار عاملی	انحراف استاندارد	آماره t	P Values	
	عوامل اقتصادی - سیاسی <- Q۳۴	۷۷۲.۰	۰.۴۷.۰	۳۷۰.۱۶	۰.۰۰.۰	
	عوامل اقتصادی - سیاسی <- Q۳۵	۷۶۷.۰	۰.۴۵.۰	۰۵۰.۱۷	۰.۰۰.۰	
	عوامل اقتصادی - سیاسی <- Q۳۶	۷۲۳.۰	۰.۶۹.۰	۴۹۰.۱۰	۰.۰۰.۰	
	عوامل اقتصادی - سیاسی <- Q۳۷	۷۹۵.۰	۰.۴۳.۰	۳۵۶.۱۸	۰.۰۰.۰	
	عوامل اقتصادی - سیاسی <- Q۳۸	۷۶۶.۰	۰.۳۷.۰	۴۴۵.۲۰	۰.۰۰.۰	
	بسترهای فرهنگی <- Q۳۹	۹۳۸.۰	۰.۰۷.۰	۳۵۹.۱۳۲	۰.۰۰.۰	
	بسترهای فرهنگی <- Q۴۰	۸۶۸.۰	۰.۳۴.۰	۳۱۹.۲۵	۰.۰۰.۰	
	سیاست گذاری بیمه ای <- Q۴۱	۸۹۶.۰	۰.۰۸.۰	۴۵۶.۱۱۷	۰.۰۰.۰	
	سیاست گذاری بیمه ای <- Q۴۲	۸۰۶.۰	۰.۵۸.۰	۷۹۲.۱۳	۰.۰۰.۰	
مقوله محوری	سیاست گذاری بیمه ای <- Q۴۳	۷۸۶.۰	۰.۵۱.۰	۳۹۱.۱۵	۰.۰۰.۰	
	مساله منابع - مصارف <- Q۴۴	۸۵۹.۰	۰.۳۱.۰	۷۵۸.۲۷	۰.۰۰.۰	
	مساله منابع - مصارف <- Q۴۵	۸۹۱.۰	۰.۲۷.۰	۵۰۹.۳۲	۰.۰۰.۰	
	مساله منابع - مصارف <- Q۴۶	۸۵۹.۰	۰.۳۰.۰	۶۹۷.۲۸	۰.۰۰.۰	
	انتصابات مدیریتی <- Q۴۷	۹۳۱.۰	۰.۲۰.۰	۶۱۲.۴۶	۰.۰۰.۰	
	انتصابات مدیریتی <- Q۴۸	۹۳۴.۰	۰.۱۷.۰	۱۱۱.۵۴	۰.۰۰.۰	
	شرایط مداخله گر <- Q۴۸	۸۱۸.۰	۰.۴۴.۰	۵۹۱.۱۹	۰.۰۰.۰	
	امنیت سرمایه گذاری <- Q۴۹	۸۶۹.۰	۰.۲۴.۰	۱۵۶.۳۶	۰.۰۰.۰	
	امنیت سرمایه گذاری <- Q۵۰	۸۱۸.۰	۰.۳۲.۰	۶۸۲.۲۵	۰.۰۰.۰	
عوامل مداخله‌گر	امنیت سرمایه گذاری <- Q۵۱	۸۷۴.۰	۰.۳۱.۰	۱۱۹.۴۱	۰.۰۰.۰	
	انباشت بدهی دولت <- Q۵۲	۰.۰۰.۱	۰.۰۰.۰			
	محاسبات اکچوئری <- Q۵۳	۸۷۸.۰	۰.۲۳.۰	۱۸۳.۲۸	۰.۰۰.۰	
	محاسبات اکچوئری <- Q۵۴	۶۸۱.۰	۰.۶۵.۰	۵۱۶.۱۰	۰.۰۰.۰	
	محاسبات اکچوئری <- Q۵۵	۸۷۰.۰	۰.۲۵.۰	۶۸۴.۳۴	۰.۰۰.۰	
	نظام نظارتی - کنترلی <- Q۵۶	۰.۰۰.۱	۰.۰۰.۰			
	ظام چند لایه تامین اجتماعی <- Q۵۷	۹۳۶.۰	۰.۰۹.۰	۲۹۶.۱۰۸	۰.۰۰.۰	
	ظام چند لایه تامین اجتماعی <- Q۵۸	۹۰۵.۰	۰.۲۱.۰	۹۱۲.۴۳	۰.۰۰.۰	
	فضای کسب و کار <- Q۵۹	۸۸۹.۰	۰.۱۸.۰	۲۰۲.۴۹	۰.۰۰.۰	
عوامل راهبردی	فضای کسب و کار <- Q۶۰	۸۶۴.۰	۰.۴۵.۰	۳۲۱.۱۹	۰.۰۰.۰	
	اصلاح نظام بازنشستگی <- Q۶۱	۷۸۳.۰	۰.۴۸.۰	۲۰۱.۱۶	۰.۰۰.۰	
	اصلاح نظام بازنشستگی <- Q۶۲	۸۹۹.۰	۰.۲۲.۰	۳۷۵.۴۱	۰.۰۰.۰	
	اصلاح نظام بازنشستگی <- Q۶۳	۸۶۵.۰	۰.۲۵.۰	۹۸۴.۳۴	۰.۰۰.۰	
	اصلاح و بهسازی سیستم های تامین مالی <- Q۶۴	۹۲۶.۰	۰.۰۹.۰	۸۸۳.۱۰۴	۰.۰۰.۰	
	راهبردها <- Q۶۴	۷۸۱.۰	۰.۳۴.۰	۷۰۸.۲۲	۰.۰۰.۰	
	اصلاح و بهسازی سیستم های تامین مالی <- Q۶۵	۸۷۶.۰	۰.۳۳.۰	۳۱۲.۲۶	۰.۰۰.۰	
	مدیریت سرمایه گذاری <- Q۶۶	۸۶۷.۰	۰.۲۲.۰	۳۶۳.۳۹	۰.۰۰.۰	
	مدیریت سرمایه گذاری <- Q۶۷	۸۲۹.۰	۰.۴۷.۰	۶۳۰.۱۷	۰.۰۰.۰	
	مدیریت سرمایه گذاری <- Q۶۸	۸۰۹.۰	۰.۴۱.۰	۷۰۵.۱۹	۰.۰۰.۰	
	تفکیک وظایف نظام حمایتی - بیمه ای <- Q۶۹	۸۷۷.۰	۰.۱۹.۰	۲۹۲.۴۵	۰.۰۰.۰	
	تفکیک وظایف نظام حمایتی - بیمه ای <- Q۷۰	۸۸۰.۰	۰.۱۹.۰	۳۳۰.۴۵	۰.۰۰.۰	
	یکپارچه سازی سیستم اطلاعاتی <- Q۷۱	۸۷۷.۰	۰.۲۳.۰	۷۹۵.۳۷	۰.۰۰.۰	
	یکپارچه سازی سیستم اطلاعاتی <- Q۷۲	۸۴۱.۰	۰.۳۳.۰	۵۹۵.۲۵	۰.۰۰.۰	
	یکپارچه سازی سیستم اطلاعاتی <- Q۷۳	۸۰۲.۰	۰.۵۳.۰	۱۷۷.۱۵	۰.۰۰.۰	
	یکپارچه سازی سیستم اطلاعاتی <- Q۷۴	۷۹۴.۰	۰.۴۶.۰	۳۴۹.۱۷	۰.۰۰.۰	
	یکپارچه سازی سیستم اطلاعاتی <- Q۷۵	۵۴۶.۰	۰.۹۰.۰	۰۸۶.۶	۰.۰۰.۰	
	اجرائی شدن تعهدات دولت <- Q۷۶	۹۳۸.۰	۰.۲۰.۰	۸۱۰.۴۵	۰.۰۰.۰	
	اجرائی شدن تعهدات دولت <- Q۷۷	۹۴۱.۰	۰.۱۸.۰	۴۳۱.۵۲	۰.۰۰.۰	
	پیامدها	شفافیت مالی <- Q۷۸	۰.۰۰.۱	۰.۰۰.۰		
		بهبود تصمیم گیری مدیران <- Q۷۹	۹۲۱.۰	۰.۲۷.۰	۷۳۹.۳۴	۰.۰۰.۰
بهبود تصمیم گیری مدیران <- Q۸۰		۹۲۱.۰	۰.۲۴.۰	۷۸۳.۲۸	۰.۰۰.۰	
تقویت پایداری و انسجام مالی <- Q۸۱		۸۲۱.۰	۰.۵۶.۰	۶۳۴.۱۴	۰.۰۰.۰	
تقویت پایداری و انسجام مالی <- Q۸۲		۸۱۳.۰	۰.۴۱.۰	۶۱۰.۱۹	۰.۰۰.۰	

متغیر	گویه‌ها	بار عاملی	انحراف استاندارد	آماره t	P Values
	تقویت پایداری و انسجام مالی < Q۸۳	۸۴۸.۰	۰۳۲.۰	۵۰۳.۲۶	۰۰۰.۰
	صیانت از منابع سازمان < Q۸۴	۹۳۰.۰	۰۱۰.۰	۴۴۴.۹۲	۰۰۰.۰
	پیامدها < Q۸۴	۸۸۲.۰	۰۲۳.۰	۰۴۵.۴۸	۰۰۰.۰
	صیانت از منابع سازمان < Q۸۵	۸۹۶.۰	۰۲۴.۰	۴۲۱.۳۷	۰۰۰.۰
	بهبود رفاه اجتماعی < Q۸۶	۸۵۴.۰	۰۳۰.۰	۱۲۲.۲۸	۰۰۰.۰
	بهبود رفاه اجتماعی < Q۸۷	۹۰۲.۰	۰۱۹.۰	۴۴۱.۴۷	۰۰۰.۰
	صداقت در پرداخت های بیمه ای < Q۸۸	۸۷۴.۰	۰۲۸.۰	۶۲۸.۳۱	۰۰۰.۰
	صداقت در پرداخت های بیمه ای < Q۸۹	۹۰۶.۰	۰۱۸.۰	۳۱۴.۴۹	۰۰۰.۰
	صداقت در پرداخت های بیمه ای < Q۹۰	۸۲۳.۰	۰۳۷.۰	۲۲۳.۲۲	۰۰۰.۰

همانطور که نتایج جدول نشان می‌دهد، مقادیر بار عاملی تمام گویه‌ها بیشتر از ۰٫۴ است و بنابراین مدل اندازه‌گیری، مدلی همگن است و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی هستند. نتایج بررسی معناداری مقادیر آماره t نشان داد که مقادیر آماره t برای همه گویه‌ها بیشتر از ۲٫۵۸ گزارش شد. این بدان معناست که ارتباط بین گویه‌ها با متغیر مکنون مربوط به خود در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود.

آلفای کرونباخ^۱ و پایایی مرکب^۲: روش آلفای کرونباخ برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسش‌نامه‌ها یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کنند، بکار می‌رود. در این شاخص به علت اینکه هنگام محاسبه، از بارهای عاملی گویه‌ها استفاده می‌شود، مقادیر پایایی مرکب را نسبت به آلفای کرونباخ بیشتر و بهتر نشان می‌دهد.

جدول ۴. آلفای کرونباخ و پایایی مرکب

متغیر	ابعاد	آلفای کرونباخ	قابلیت اطمینان	پایایی مرکب	آلفای کرونباخ	قابلیت اطمینان	پایایی مرکب
شرایط علی	تحریم های اقتصادی	۸۲۶.۰	۸۴۵.۰	۸۷۷.۰	۸۷۳.۰	۸۷۵.۰	۹۰۱.۰
	حوادث قهری	۸۰۸.۰	۸۳۲.۰	۸۷۴.۰			
	سرمایه های انسانی	۸۱۲.۰	۸۱۳.۰	۹۱۴.۰			
	سطح اشتغال	۸۴۰.۰	۸۴۳.۰	۹۰۴.۰			
	سیاست‌های بیمه‌ای	۷۸۷.۰	۸۱۸.۰	۸۷۶.۰			
	عوامل جمعیتی	۹۱۳.۰	۹۲۰.۰	۹۳۰.۰			
	مقاومت در برابر کنترل ها	۷۱۳.۰	۷۳۹.۰	۸۷۳.۰			
	نسبت پشتیبانی	۷۸۲.۰	۷۹۶.۰	۸۶۲.۰			
عوامل زمینه‌ای	بسترهای فرهنگی	۷۸۲.۰	۸۵۴.۰	۸۹۹.۰	۷۷۱.۰	۷۸۹.۰	۸۹۷.۰
	عوامل اقتصادی - سیاسی	۸۹۴.۰	۹۱۱.۰	۹۱۳.۰			
مقوله محوری	سیاست گذاری بیمه‌ای	۷۹۲.۰	۹۲۵.۰	۸۷۰.۰	۰۰۰.۱	۰۰۰.۱	۰۰۰.۱
عوامل مداخله‌گر	امنیت سرمایه گذاری	۸۱۵.۰	۸۲۵.۰	۸۹۰.۰	۷۹۱.۰	۷۹۲.۰	۸۶۴.۰
	انباشت بدهی دولت	۰۰۰.۱	۰۰۰.۱	۰۰۰.۱			
	انتصابات مدیریتی	۸۳۸.۰	۸۴۳.۰	۹۲۵.۰			
	مساله منابع - مصارف	۸۴۰.۰	۸۵۳.۰	۹۰۳.۰			
راهنم‌دها	اجرائی شدن تعهدات دولت	۸۶۷.۰	۸۶۷.۰	۹۳۷.۰	۹۰۶.۰	۹۱۳.۰	۹۲۲.۰
	اصلاح نظام بازنشستگی	۸۰۷.۰	۸۱۶.۰	۸۸۶.۰			
	اصلاح و بهسازی سیستم‌های تامین مالی	۷۷۳.۰	۸۰۵.۰	۸۹۷.۰			
	تفکیک وظایف نظام حمایتی - بیمه ای	۷۰۵.۰	۷۰۵.۰	۸۷۱.۰			
	ظام چند لایه تامین اجتماعی	۸۲۲.۰	۸۴۳.۰	۹۱۸.۰			
	فضای کسب و کار	۷۰۰.۰	۷۰۴.۰	۸۶۹.۰			
	محاسبات اکچوئری	۷۴۶.۰	۷۸۹.۰	۸۵۴.۰			
	مدیریت سرمایه گذاری	۷۸۹.۰	۸۲۷.۰	۸۷۴.۰			
نظام نظارتی - کنترلی	۰۰۰.۱	۰۰۰.۱	۰۰۰.۱				

متغیر	ابعاد	آلفای کرونباخ	قابلیت اطمینان	پایایی مرکب	آلفای کرونباخ	قابلیت اطمینان	پایایی مرکب
	یکپارچه سازی سیستم اطلاعاتی	۸۳۳.۰	۸۵۹.۰	۸۸۴.۰			
پیامدها	بهبود تصمیم گیری مدیران	۸۲۲.۰	۸۲۲.۰	۹۱۸.۰			
	بهبود رفاه اجتماعی	۷۰۵.۰	۷۲۲.۰	۸۷۱.۰			
	تقویت پایداری و انسجام مالی	۷۷۰.۰	۷۷۴.۰	۸۶۷.۰			
	شفافیت مالی	۰۰۰.۱	۰۰۰.۱	۰۰۰.۱			
	صداقت در پرداخت های بیمه	۸۳۸.۰	۸۵۵.۰	۹۰۲.۰			
	صیانت از منابع سازمان	۸۰۳.۰	۸۲۲.۰	۹۰۹.۰			

(AVE)			
متغیر	ابعاد	ابعاد	کل
	۶۹۸.۰	مدیریت سرمایه گذاری	
	۰۰۰.۱	نظام نظارتی - کنترلی	
	۶۱۰.۰	یکپارچه سازی سیستم اطلاعاتی	
پیامدها	۸۴۹.۰	بهبود تصمیم گیری مدیران	
	۷۷۱.۰	بهبود رفاه اجتماعی	
	۶۸۵.۰	تقویت پایداری و انسجام مالی	
	۰۰۰.۱	شفافیت مالی	
	۷۵۴.۰	صداقت در پرداخت های بیمه	
	۸۳۴.۰	صیانت از منابع سازمان	

نتایج بررسی ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب در جدول نشان داد که مقادیر این شاخص‌ها برای همه متغیرهای پنهان، بیشتر از ۰,۷ است و بنابراین پایایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از این دو شاخص هم تأیید شد.

ب: روایی ابزارهای اندازه‌گیری

۱) روایی همگرا: منظور از شاخص روایی همگرا سنجش میزان تبیین متغیر پنهان توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آن است (بارکلی و همکاران، ۲، ۱۹۹۵).

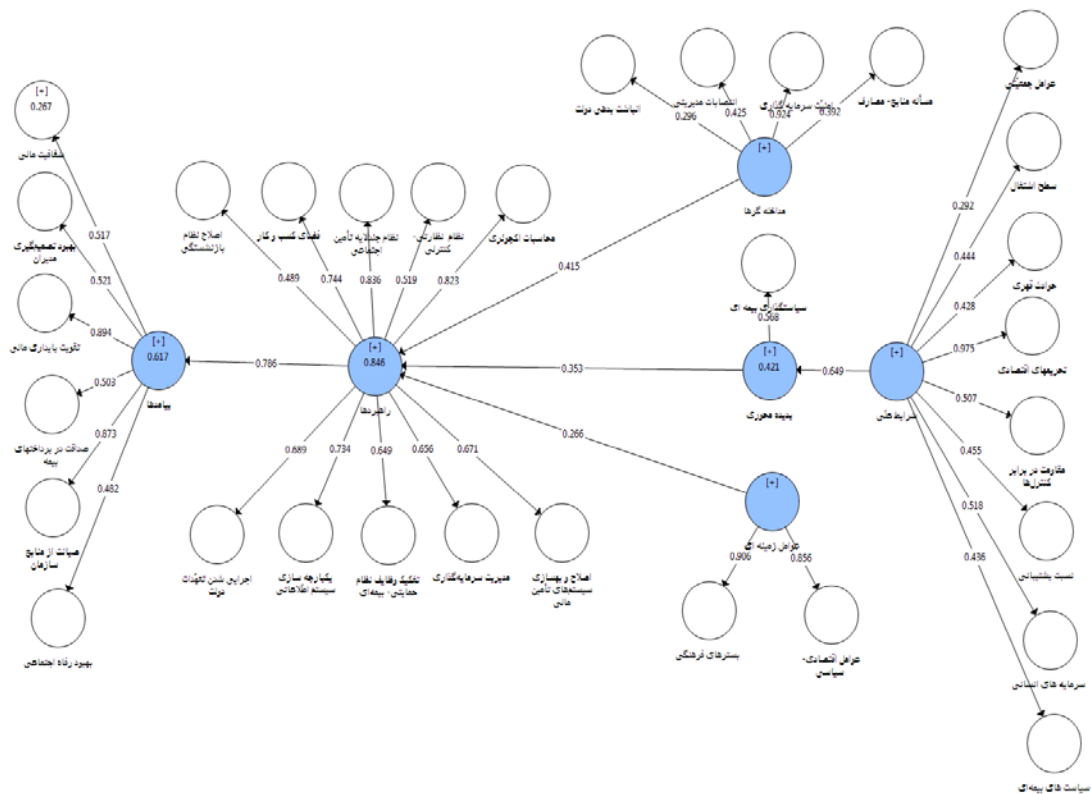
همانطور که در جدول دیده می‌شود، نتایج بررسی مقادیر واریانس استخراج شده متغیرهای پنهان پژوهش نشان داد که همه متغیرها مقادیری بیش از ۰,۵ به خود اختصاص دادند. بر این اساس می‌توان گفت: روایی همگرای ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از شاخص میانگین واریانس استخراج شده، تأیید شد. ۲) روایی تشخیصی یا واگرا: روایی تشخیصی یا واگرا توانایی یک مدل اندازه‌گیری انعکاسی را در میزان افتراق مشاهده پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده‌پذیرهای موجود در مدل را می‌سنجد. بررسی روایی واگرا نشان داد که روایی واگرای مدل اندازه‌گیری با استفاده از آزمون فورنل - لارکر تأیید شد.

آزمون مدل‌های ساختاری^۴

باتوجه به اینکه نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول بخش اندازه‌گیری متغیرهای درونزا و برونزا نشان داد که تمام سازه‌ها از روایی و پایایی لازم برخوردارند، بنابراین در این قسمت، ساختار کلی مدل مفهومی پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد، تا مشخص شود که آیا روابط تئوریک که بین متغیرها در مرحله تدوین چارچوب مفهومی مدنظر پژوهشگر بوده است، به وسیله داده‌ها تأیید شده یا نه.

جدول ۵. میانگین واریانس استخراج شده

(AVE)			
متغیر	ابعاد	ابعاد	کل
شرایط علی	۵۸۸.۰	تحریم های اقتصادی	
	۶۳۸.۰	حوادث قهری	
	۸۴۲.۰	سرمایه های انسانی	
	۷۵۸.۰	سطح اشتغال	
	۷۰۳.۰	سیاست های بیمه ای	
	۶۲۸.۰	عوامل جمعیتی	
	۷۷۵.۰	مقاومت در برابر کنترل ها	
۷۵۷.۰	نسبت پشتیبانی		
عوامل زمینه‌ای	۸۱۶.۰	بسترهای فرهنگی	
	۵۴۰.۰	عوامل اقتصادی - سیاسی	
مقوله محوری	۶۹۰.۰	سیاست گذاری بیمه ای	
عوامل مداخله‌گر	۷۲۹.۰	امنیت سرمایه گذاری	
	۰۰۰.۱	انباشت بدهی دولت	
	۸۶۱.۰	انتصابات مدیریتی	
	۷۵۶.۰	مساله منابع - مصارف	
راهبردها	۸۸۲.۰	اجرائی شدن تعهدات دولت	
	۷۲۳.۰	اصلاح نظام بانكسنگی	
	۸۱۳.۰	اصلاح و بهسازی سیستم های تامین مالی	
	۷۷۲.۰	تفکیک وظایف نظام حمایتی - بیمه ای	
	۸۴۸.۰	ظلام چند لایه تامین اجتماعی	
	۷۶۹.۰	فضای کسب و کار	
	۶۶۳.۰	محاسبات اکتیویتی	



نمودار ۱. نمودار ضرایب مسیر و ضرایب تعیین

معیار دیگر بررسی مدل ساختاری اندازه اثر می‌باشد. کوهن (۱۹۸۸) مقادیر ۰٫۰۲، ۰٫۱۵ و ۰٫۳۰ را به ترتیب مقادیر ضعیف، متوسط و قوی ارزیابی کرده‌اند.

جدول ۷. اندازه اثر

پایامدها	پدیده محوری	راهبردها	
۶۱۳.۱		راهبردها	
	۷۳۷.۰	شرایط علی	
		عوامل زمینه ای	۱۵۳.۰
		مداخله گرها	۶۰۴.۰
		پدیده محوری	۲۷۵.۰

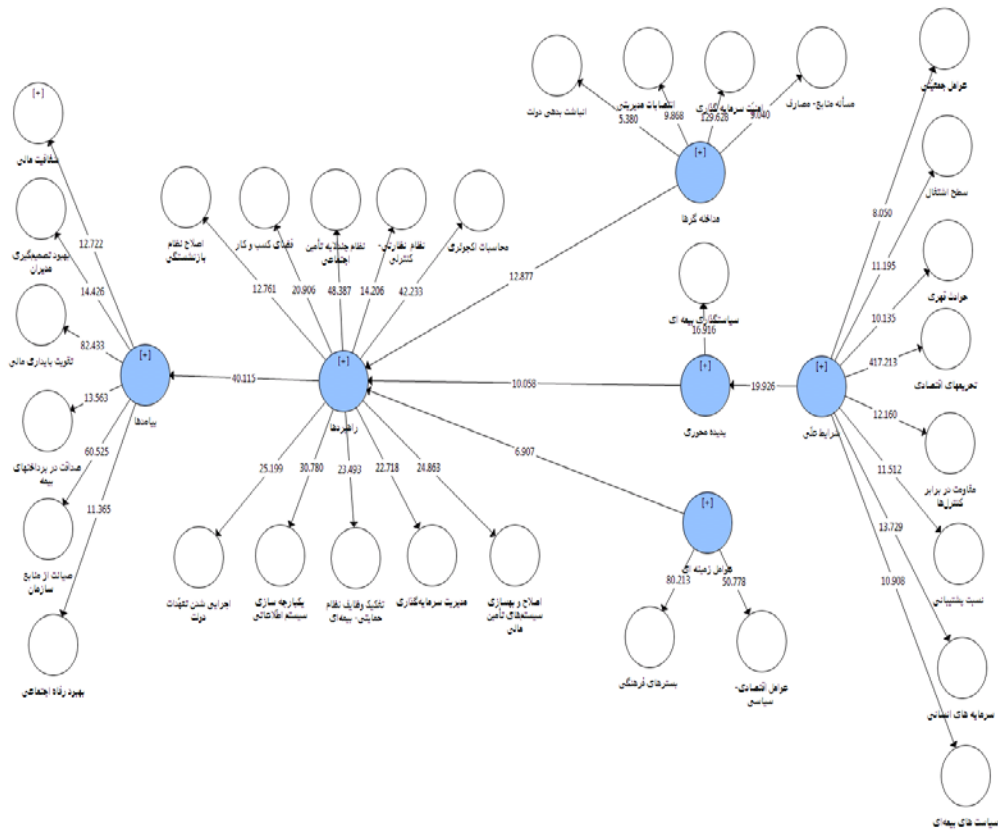
نتایج بررسی مقادیر اندازه اثر در جدول بالا نشان داد که این مقدار برای اثرات در بازه متوسط تا قوی گزارش شد.

نمودار بالا با عنوان نمودار ضرایب مسیر، به بررسی ضریب مسیر متغیرها و میزان تأثیر هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته می‌پردازد. مقدار ضریب مسیر در بازه ۱- و ۱ قرار دارد. هر چه این مقدار بصورت مثبت بیشتر باشد، نشان دهنده تأثیرگذاری بیشتر متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. نتایج ضرایب تعیین در جدول زیر آورده شده است.

جدول ۸. ضریب تعیین

ضریب تعیین شده	ضریب تعیین	
۸۴۶.۰	۸۴۶.۰	راهبردها
۴۲۰.۰	۴۲۱.۰	پدیده محوری
۶۱۷.۰	۶۱۷.۰	پایامدها

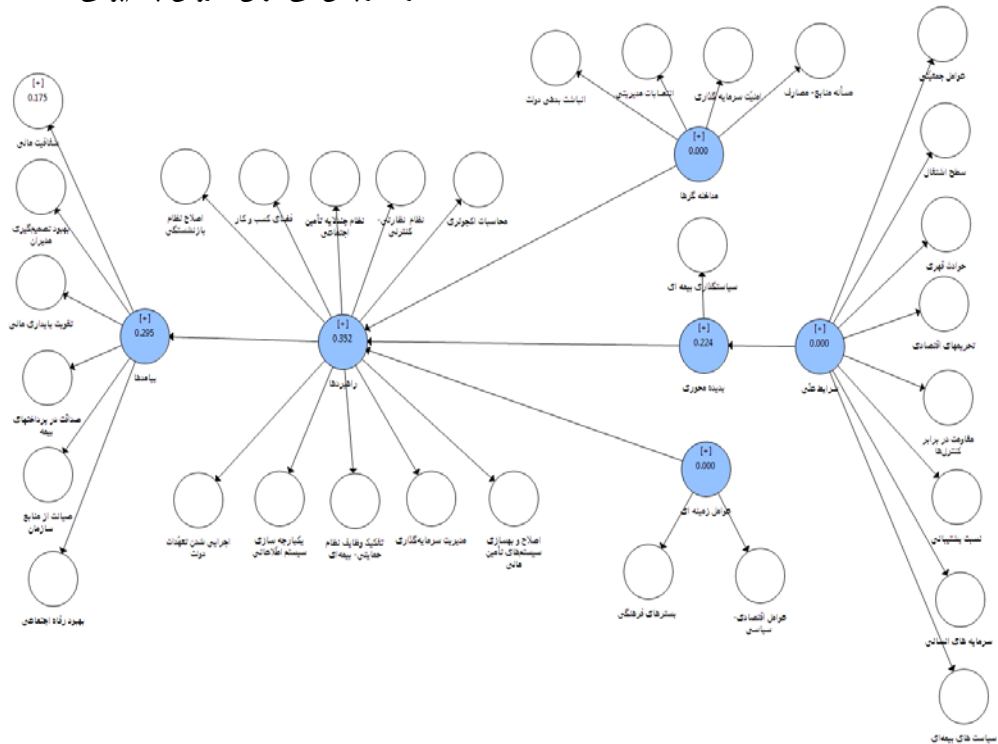
ضریب تعیین تعدیل شده بیان می‌کند که بیش از ۶۱ درصد از تغییرات پیامدها تحت تأثیر متغیرهای مورد مطالعه در پژوهش است و مابقی عواملی هستند که در مدل در نظر گرفته نشده است.



نمودار ۲. معناداری ضرایب مسیر

قدرت پیش‌بینی مدل یا اشتراک افزونگی^۱ معیار دیگری برای بررسی مدل ساختاری است. هدف این شاخص بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن به روش چشم‌پوشی^۲ است.

نمودار بالا معناداری ضرایب مسیر را نشان می‌دهد. یکی از شاخص‌های تایید روابط در مدل ساختاری معنادار بودن ضرایب مسیر است.



نمودار ۳. اشتراک افزونگی

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰,۴۰۲ بوده که در بیشتر از مقدار پیشنهادی متوسط و تزلزل و همکاران (۲۰۰۹) یعنی ۰,۳۶ که نشان می‌دهد، برازش کلی مدل قوی است پس برازش کلی مدل تأیید می‌شود.

مقدار مطلوب برای این شاخص حداکثر ۰,۰۸ است. نتایج بدست آمده از این شاخص نشان داد که مقدار آن برابر با ۰,۰۷۴ گزارش شد که مقداری مطلوب است و بنابراین برازش مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

درجه تناسب و اعتبار الگو

پرسشنامه‌ای با ابعاد مختلف ۶ پرسش در مقیاس لیکرت طراحی شد و از شرکت کنندگان خواسته شد درستی نتایج را مورد بررسی قرار دهند. پس از اعتبار سنجی پرسشنامه توسط متخصصان برای بررسی اعتبار درونی و بیرونی الگو این پرسشنامه در اختیار ۲۰ نفر از خبرگان متخصص امر قرار گرفت و نتایج آن نشان داد که تمام مولفه‌ها میانگین بالای ۳ داشته‌اند و این بیانگر آن است که تمام مولفه‌ها مورد تایید اولیه هستند. در بخش بعد به دلیل آنکه شاخص‌های مرکزی و پراکندگی برای تصمیم‌گیری قابل اعتماد نیستند برای تایید مولفه‌ها از آزمون‌های آمار استنباطی مانند t تک نمونه استفاده شد.

جدول ۸. توان پیش‌بینی مدل

Q ² (=1-SSE/SSO)	SSE	SSO	
۳۵۲.۰	۷۰.۲۱۷,۶	۰۰.۶۰۰,۹	راهبردها
	۰۰.۶۰۰,۱	۰۰.۶۰۰,۱	شرایط علی
	۰۰.۴۰۰,۶	۰۰.۴۰۰,۶	عوامل زمینه‌ای
	۰۰.۲۰۰,۳	۰۰.۲۰۰,۳	مداخله‌گرها
۲۲۴.۰	۵۵.۱۰۵,۳	۰۰.۰۰۰,۴	پدیده محوری
۲۹۵.۰	۲۹.۸۱۹,۲	۰۰.۰۰۰,۴	پیامدها

نتایج جدول بالا نشان داد که توان پیش‌بینی مدل بالاتر از حد متوسط است.

برازش کلی مدل معادلات ساختاری

جدول ۹. نتایج برازش مدل کلی

GOF	مقادیر اشتراکی	مقادیر اشتراکی	ضریب تعیین	ضریب تعیین	متغیر
۴۰۲.۰	۶۶۷.۰	۶۰۳.۰	۰,۵۳۲		شرایط علی
			۸۱۳.۰		شرایط زمینه‌ای
			۰۰۰.۱	۴۲۱.۰	مقوله محوری
			۶۱۴.۰		عوامل مداخله‌گر
			۵۲۲.۰	۸۴۶.۰	عوامل راهبردی
			۶۳۳.۰	۶۱۷.۰	پیامد
۰,۰۷۴	ریشه دوم میانگین مربعات باقیمانده استاندارد شده (SRMR)				

جدول ۱۰. نتایج آزمون t تک نمونه‌ای برای اعتبار بخشی درونی و بیرونی

Sig	درجه آزادی	t	اختلاف زوجی				متغیرها	نوع اعتباریابی	
			فاصله اطمینان اختلاف		اختلاف میانگین	میانگین نظری			میانگین تجربی
			حد بالا	حد پایین					
۰۰۰	۱۹	۰۰۰.۹	۱۰۹۳.۱	۶۹۰.۷	۹۰۰۰۰	۳	۹۰۰۰.۳	تطبیق	درونی
۰۰۰	۱۹	۴۸۰.۵	۹۶۷۳	۴۳۲۷	۷۰۰۰۰	۳	۷۰۰۰.۳	قابلیت فهم	
۰۰۰	۱۹	۸۳۹.۶	۰۴۴۸.۱	۵۵۵۲	۸۰۰۰۰	۳	۸۰۰۰.۳	قابلیت تعمیم	
۰۰۰	۱۹	۸۹۲.۶	۳۰۳۷.۱	۶۹۶۳	۰۰۰۰۰.۱	۳	۰۰۰۰.۴	کنترل	
۰۰۰	۱۹	۸۱۲.۵	۰۸۸۱.۱	۵۱۱۹	۸۰۰۰۰	۳	۸۰۰۰.۳	فلسفه و اهداف	بیرونی
۰۰۸	۱۹	۹۷۹.۲	۹۳۶۴	۱۶۳۶	۵۵۰۰۰	۳	۵۵۰۰.۳	میانی تئوریک	
۰۰۰	۱۹	۰۹۷.۶	۰۰۷۵.۱	۴۹۲۵	۷۵۰۰۰	۳	۷۵۰۰.۳	مراحل اجرای الگو	
۰۰۰	۱۹	۲۵۲.۵	۰۴۸۹.۱	۴۵۱۱	۷۵۰۰۰	۳	۷۵۰۰.۳	ارزشیابی و مهندسی مجدد	
۰۰۰	۱۹	۰۰۰.۹	۱۰۹۳.۱	۶۹۰.۷	۹۰۰۰۰	۳	۹۰۰۰.۳	شکل کلی الگو	اعتبار بخشی الگو

برای تعیین اعتبار درونی الگو پیشنهادی، به نظر خواهی از متخصصان این حوزه به واسطه پرسشنامه سنجش الگو پرداخته شد. با توجه به مقیاس پرسشنامه که ۵ درجه ای لیکرت بود، مبنای تصمیم گیری بر اساس میانگین ۳ و فرض صفر ۲/۵۸ معادل خطای ۰/۰۱ در نظر گرفته شده است. در مولفه تطبیق، آماره t محاسبه شده $t = ۹,۰۰$ در سطح ۰/۰۱ معنادار است. مقایسه میانگین سوال تطبیق $m = ۳/۹۰$

با میانگین جامعه ۳ و همچنین t بدست آمده در مقایسه با t فرض صفر ۲/۵۸ نشان می‌دهد که t بدست آمده، بزرگ تر است. در نتیجه مشخص شد که این مؤلفه از نظر متخصصان دارای اعتبار بالایی است و با اطمینان ۹۹ درصد مورد تأیید قرار گرفته است. برای دیگر مولفه‌ها به همین صورت اعتبار آنها مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۱۱. نتایج فرضیه‌ها

فرضیه	فرضیات	ضریب مسیر	انحراف استاندارد	آماره t	P Values	نتیجه
۱	راهبردها -> پیامدها	۷۸۶.۰	۰.۲۰.۰	۱۱۵.۴۰	۰.۰۰.۰	تأیید
۲	شرایط علی -> پدیده محوری	۶۴۹.۰	۰.۳۳.۰	۹۲۶.۱۹	۰.۰۰.۰	تأیید
۳	عوامل زمینه ای -> راهبردها	۲۶۶.۰	۰.۳۸.۰	۹۰۷.۶	۰.۰۰.۰	تأیید
۴	مداخله گر ها -> راهبردها	۴۱۵.۰	۰.۳۲.۰	۸۷۷.۱۲	۰.۰۰.۰	تأیید
۵	پدیده محوری -> راهبردها	۳۵۳.۰	۰.۳۵.۰	۰۵۸.۱۰	۰.۰۰.۰	تأیید

بحث و نتیجه گیری

پژوهش حاضر باهدف بررسی عوامل موثر بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی انجام گرفت. داده‌های لازم از طریق پرسشنامه جمع آوری شد. نتایج نشان داد که مؤلفه‌های در نظر گرفته شده از نظر خبرگان دارای اعتبار بالایی است و با اطمینان ۹۹ درصد مورد تأیید قرار گرفته است.

نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر با نتایج پژوهش دارابی، رویا (۱۳۹۶) در زمینه عوامل تعیین کننده پایداری مالی، گلاب و بزازان (۱۳۹۶) در زمینه اثرات اصلاحات پارامتریک بر پایداری مالی و رفاه بازنشستگان در سازمان تأمین اجتماعی، پاکروان و همکاران (۱۳۹۷) در زمینه اثر تحولات جمعیتی کشور بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی، شاپورگان، مرتضی (۱۳۸۳) در زمینه بررسی منابع و مصارف قانونی بخش بیمه درمان سازمان تأمین اجتماعی همخوانی دارد. در بررسی نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر، از نظر مصاحبه شونده‌گان عوامل جمعیتی یکی از مهمترین عوامل تأثیرگذار در پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی است. با توجه به اینکه سازمان تأمین اجتماعی در اصل یک صندوق بازنشستگی است و در صندوق‌های بازنشستگی، ورودی‌ها و خروجی‌ها، منابع و مصارف این صندوق‌ها را تشکیل می‌دهند، که مهمترین درآمد آنها، درآمد حق بیمه و مهمترین هزینه هم، هزینه پرداخت

مستمری است. جابجایی جمعیت و مهاجرت افراد به کشورهای دیگر به خصوص از کشورهای در حال توسعه به کشورهای توسعه یافته، موجب کاهش جمعیت فعال کشورها شده و کاهش مشارکت در نظام تأمین اجتماعی و به تبع آن موجب کاهش جمعیت و فراگیری نظام تأمین اجتماعی کشورها می‌شود. درآمدهای حاصل از حق بیمه، تابع مستقیمی از تعداد افرادی است که تحت پوشش بیمه تأمین اجتماعی قرار گرفته‌اند. اگر جمعیت افزایش پیدا کند و به طور مشخص جمعیت جوان، یعنی هرم سنی و ترکیب سنی هم به گونه‌ای باشد که جمعیت جوان افزایش پیدا کند، بیمه‌شدگان سازمان تأمین اجتماعی بیشتر می‌شوند، بنابراین درآمد حق بیمه هم افزایش پیدا خواهد کرد. سطح اشتغال یکی دیگر از عوامل مهم علی در این ارتباط گزارش شد. بحث اشتغال که در سال‌های اخیر به خصوص پس از مباحث تحریمی که پیش آمده است، به شدت تحت تأثیر قرار گرفته است، عدم راه افتادن کارها و وجود جمعیت جوان و بیکار، باعث می‌شود که ورودی‌های سازمان بسیار کم شود. نتایج نشان می‌دهد که در موضوع نظام‌های کنترلی به شدت مقاومت صورت می‌گیرد. اما رویه‌های شناخته شده‌ای که باید در بحث کنترل‌ها از جمله کنترل‌های داخلی، یا کنترل‌های راهبردی، کنترل‌های مالی، بودجه‌ای، برنامه‌ای و غیره رعایت شوند، کنترل‌های خیلی موقفی نبوده است.

جامعه، نتیجه سیاست‌های ناکارآمد است، و تغییر و اصلاح آن زمینه پایداری مالی را فراهم می‌نماید. عمده نظرات حول این محور جریان داشت که ناکارآمدی سرمایه‌گذاری صندوق‌ها، ناشی از ضعف در فضای اقتصاد کلان کشور، تغییرات و نوسانات متعدد نرخ ارز، محدودیت در تأمین منابع لازم برای سرمایه‌گذاری به دلایل سیاسی، تأثیر غیر قابل انکاری را در ضعف سرمایه‌گذاری در سطح کلان کشور و به تبع آن، تأمین منابع مالی تأمین اجتماعی به دنبال داشته است.

بسترهای فرهنگی و زمینه سازی در ارتباط با آن، عامل زمینه ای دیگری که مورد بحث و توجه بود. به اعتقاد کارشناسان، باید مقوله فرهنگ مورد توجه ویژه قرار گیرد. توسعه در بخش‌های مختلف جامعه بدون توسعه فرهنگ، مانا و پایدار نیست و بی‌توجهی به این مقوله، روند رشد و توسعه یک جامعه را کند کرده و با اختلال روبرو می‌سازد، از همین رو باید نگاه ویژه‌ای به مقوله فرهنگ سازی داشت و این باور را که توسعه پایدار و پویا از مسیر توسعه فرهنگی گذر می‌کند، در برنامه ریزی‌ها و سیاست‌های کلان به منصفه ظهور رساند. یافته‌های پژوهش نشان داد که، سیاست‌گذارهای بیمه ای، یکی از مهمترین عوامل زمینه ای در ارتباط با پایداری مالی بود. تجربه کشورهای موفق در حوزه رفاه اجتماعی نشان می‌دهد که تخصیص امکانات و دسترسی‌ها با استفاده از سازوکارهای علمی و ابزارهای قانونی منجر به پیاده سازی طرح های رفاهی می‌شود. بر این اساس، تلاش در جهت پیاده سازی رفاه اجتماعی با کیفیت در جامعه، بیشتر با اعمال سیاست حکومت‌های محلی یا ملی از طریق بخش‌های دولتی و غیردولتی صورت می‌گیرد. با توجه به اینکه رفاه اجتماعی در معنای عام و تأمین اجتماعی در معنای خاص خود، پدید آورنده بستر پیشرفت جامعه و تأمین کننده امنیت جامعه هستند، یافتن حلقه مفقوده سیاست‌گذاری - از وضع اسناد بالادستی تا اجرای قوانین و دستورات در پایین ترین سطح اداری - اهمیت دارد.

در ارتباط با عوامل مداخله‌گر مساله منابع - مصارف، از مواردی بود می‌تواند در پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی نقش مداخله ای داشته باشد و آن را تحت الشعاع قرار دهد. در قانون تأمین اجتماعی پیش بینی شده، که حدود یک سوم حق بیمه‌های وصولی برای امر درمان بیمه‌شدگان و مستمری‌بگیران اختصاص یابد. ولی به مرور زمان و تغییر در روند فعالیت

یکی دیگر از موارد استخراج شده از مصاحبه‌ها، نسبت پشتیبانی بود که برابر با نسبت جمعیت بیمه‌پرداز به جمعیت مستمری‌بگیر است که این نسبت در سال‌های اخیر کمتر شده است. شاید به جرات بتوان گفت، سرمایه انسانی، مهمترین اصل در اثربخشی هر سازمانی است. نتایج نشان می‌دهد که منابع انسانی سازمان باید توانمند شوند تا مهارت نیروی انسانی در هدایت منابع افزایش یابد.

از دیگر شاخصهایی که مصاحبه شوندگان تأکید بسیار بر نقش علی آن در پایداری مالی داشتند، سیاست‌های بیمه‌ای بود. یافته‌ها نشان می‌دهد که بازنشستگی پیش از موعد و معافیت‌های بیمه‌ای از مهمترین عوامل ایجاد هزینه و در نتیجه ناپایداری در صندوق تأمین اجتماعی هستند. تداخلات و انتظارات نهاد‌های بیرونی از صندوق‌های بیمه‌ای در حوزه منابع مالی از نمونه تصمیماتی که در قوانین گرفته شده، می‌توان به حجم گسترده تخفیفات و معافیت‌های بیمه‌ای اشاره کرد، همچنین بازنشستگی‌های پیش از موعد که معطل جدی و در راه پایداری صندوق‌های بازنشستگی هستند. این قانون موجب بازنشسته شدن جمعیتی از بیمه‌پردازان شده است، که فاصله زیادی تا دریافت مستمری دارند. هزینه تحمیلی این بازنشستگان به سازمان تأمین اجتماعی بیشتر از درآمدهای وصولی از محل این حق بیمه می‌باشد. بنابراین در طول حیات یک طرح بیمه اجتماعی از مهمترین موضوعات وضعیت منابع و مصارف آن و رسیدن به شرایط مناسب جهت تأمین مالی تعهدات است. دولت از یک طرف، به منظور کاهش بیکاری جوانان، از طرح‌های پیش از موعد بازنشستگی حمایت می‌کند، کارفرمایان نیز از بازنشستگی پیش از موعد حمایت می‌کنند، زیرا از این طریق می‌توانند، هزینه‌های نیروی کار خود را از منابع سازمان تأمین اجتماعی پرداخت کنند و نیروهای جدید استخدام کنند و کارگران نیز خود از بازنشستگی پیش از موعد نفع می‌برند، زیرا با تعداد سال‌های کمتر پرداخت حق بیمه، تعداد سال‌های بیشتری مستمری دریافت می‌کنند. این قانون افزایش چشم‌گیر تعهدات بلندمدت و ناپایداری مالی صندوق تأمین اجتماعی را به دنبال دارد.

در ادامه عوامل زمینه ای و بستر ساز پایداری مالی در سازمان تأمین اجتماعی شناسایی شد. عوامل سیاسی - اقتصادی که به نوعی در هم تنیده هستند و شرایط اقتصادی

به نظر افراد صاحب‌نظر در حوزه تامین اجتماعی، نظام چند لایه تامین اجتماعی باید اجرا شود. یکی از مواردی که در کشورهای پیشرفته در حال حاضر دنبال می‌شود، نظام‌های چندلایه است، که برای سامان بخشیدن به وضعیت نظام‌های تامین اجتماعی از سوی نهادهای بین‌المللی ارائه و مورد تأکید قرار گرفته است. در این طرح، لایه‌های ابتدایی برای هدف مبارزه با فقر طراحی شده‌اند، و هرچه به لایه‌های بالاتر می‌رویم خدمات بیمه تکمیلی و مکمل لایه‌های قبل برجسته‌تر می‌شوند. این موضوع در پژوهش‌های قبلی در حوزه پایداری مالی هم بر اهمیت راهبردی آن تأکید شده بود.

یکی دیگر از عوامل مهمی که خبرگان در مصاحبه‌ها بدان اشاره کردند، فضای کسب و کار بود که توجه به آن، در نهایت باعث می‌شود منابع مالی صندوق‌ها ارتقا پیدا کند. بنابراین در این حوزه باید به اشتغال مجازی یا در این خصوص توجه ویژه‌ای شود.

اصلاح نظام بازنشستگی از مهمترین استراتژی‌هایی است که سازمان تامین اجتماعی باید برای آن، اقدامات اساسی انجام دهد. استدلال در این حوزه این بود که مخارج وابسته به بازنشستگی (چه به صورت نرمال، چه به صورت از کارافتادگی)، باعث افزایش هزینه و کاهش پایداری مالی می‌شود. سن بازنشستگی در ایران به شدت پایین‌تر از کشورهای دیگر دنیاست، حتی نسبت به سن امید به زندگی در ایران نیز، پایین‌تر است. این درحالی است که سن امید به زندگی در ایران افزایش پیدا کرده است، ولی سن بازنشستگی زیاد نشده است. از طرفی معیار مستمری، میانگین ۲ سال آخر پرداخت حق بیمه است که برای بسیاری از افراد دارای قدرت، با ارتقای شغلی نسبت به افزایش میانگین پرداخت حق بیمه در دو سال آخر، عدالت مستمری برقرار نمی‌شود. با افزایش سن بازنشستگی و نیز افزایش محاسبه میانگین سال‌های بیشتر برای مستمری، هم عدالت مستمری برقرار خواهد شد و هم پایداری مالی سازمان بهبود خواهد یافت.

یافته‌های پژوهش نشان داد که افزایش فشار مالی و ناپایداری صندوق‌ها، موجب شده است که اصلاح و بهسازی سیستم‌های تامین مالی صندوق‌های تامین اجتماعی از ضرورت و اهمیتی بالایی برخوردار شود. بر این اساس اصلاح و بهسازی سیستم‌های تامین مالی، یکی دیگر از معیارهایی بود که

اقتصادی جامعه و با افزایش قیمت‌ها، چه در زمینه ساخت و ساز و چه در تجهیزات، دارو و غیره، سازمان ناچار از تحمل هزینه‌هایی است که گاهی از میزان مقرر در قانون تامین اجتماعی فراتر رفته و این در ناپایداری مالی صندوق اثر مستقیم دارد.

نقش مدیران و انتصابات در این حوزه هم مورد توجه مصاحبه شونده‌گان قرار گرفت. خبرگان اعتقاد داشتند که مدیریت سرمایه‌گذاری‌های سازمان در بسیاری از سطوح مدیریت، غیرحرفه‌ای و سیاسی بوده و بسیاری از مقامات کشور وقتی به اتمام کار در پست خود (مثل نمایندگان مجلس یا مقامات دولتی) می‌رسند، یکی از جاهایی که بسیار زیاد در آن مشغول به فعالیت می‌شوند، شرکت‌های سازمان تامین اجتماعی است. نگاه سیاسی، انتخاب سیاسی مدیران، ورود افراد غیرحرفه‌ای، شرکت‌هایی که از اول هم شاید کارآمد نبودند و نیاز به اصلاح ساختار اساسی برای سودآور کردن یا ارزشمند شدن برای خروج سازمان از این شرکت‌ها را داشتند، تحت تأثیر این نوع مدیریت، نتوانستند اصلاحات لازم را در این شرکت‌ها انجام دهند. این مجموعه باعث شده است که سرمایه‌گذاری‌های سازمان، تأثیر بسیار ناچیزی در تامین منابع مالی سازمان داشته باشد. همچنین به اعتقاد خبرگان، سرمایه‌گذاری سازمان تامین اجتماعی خیلی پر ریسک و کم بازده بوده‌اند و امنیت سرمایه‌گذاری این سازمان جای بحث دارد و باید مورد واکاوی قرار گیرد. براساس نظر مصاحبه شونده‌گان، یکی از مهمترین بحث‌هایی که در پایداری مالی تامین اجتماعی وجود دارد، بدهی‌های دولت است.

در خصوص راهبردهای ایجاد پایداری مالی خبرگان اعتقاد داشتند که صندوق‌ها باید به سمت استانداردسازی و محاسبات بیمه‌ای و اکیچوئری حرکت کنند. ارائه گزارش‌های منظم، امکان پایش و رصد وضعیت مالی را فراهم می‌سازد و بر پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی و کنترل آن اثرگذار و این موضوع در پژوهش‌های قبلی کمتر مورد توجه بوده است. همچنین این اعتقاد وجود داشت که اگر فرآیند نظارت کنترل مضمولان، به درستی در نظام تامین اجتماعی اجرا شود و مشخص شد که چه افرادی صلاحیت دریافت امتیازات و مزایا را دارند، می‌تواند بخشی از هدررفت منابع صندوق‌های بازنشستگی را کاهش بدهد. کارآیی مؤثر نظام نظارت ارزیابی کنترل سرمایه‌گذاری‌ها، انطباق سرمایه‌گذاری‌ها با اهداف تعادل مالی و راهبردهای سازمان را شکل خواهد داد، و باعث افزایش پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی خواهد شد.

حق بیمه است، تا درگیر رابطه مستقیم بین حق بیمه و کارفرما. اگر ثبات اقتصادی افزایش یابد حل این مشکل ساده تر خواهد بود. از نتایج پژوهش حاضر این طور برآمد که وقتی که سیستم‌های اطلاعاتی تأمین اجتماعی یکپارچه شوند و این اطلاعات به صورت الکترونیکی و شفاف در معرض دید عموم قرار گیرد، شفافیت مالی افزایش می‌یابد. افزایش شفافیت و اعتمادسازی بیشتر، مسیر انجام اصلاحات را هموارتر می‌کند و رسیدن به پایداری مالی تسهیل می‌شود.

در نهایت پیامدهای پایداری مالی منجر به بهبود تصمیم‌گیری مدیران خواهد شد. این اعتقاد وجود دارد که لازمه سرمایه‌گذاری با بازده مناسب و اجتناب از سرمایه‌گذاری‌های دستوری این است که مدیریت سازمان به دست صاحبان اصلی آن داده شود، یعنی انجمن‌های واقعی کارفرمایان و کارگران، که پرداخت کنندگان اصلی این وجوه تأمین اجتماعی هستند و درآمد اصلی سازمان از محل پرداخت‌های آنها تأمین می‌شود. بازنگری اساسنامه صندوق و قوانین مربوط، می‌تواند در جهت جلوگیری از دخالت‌های مقطعی نهادهای تصمیم‌گیر، به بهبود و نحوه تصمیم‌گیری برای پایداری مالی سازمان کمک کند. تقویت پایداری مالی هم از نتایج پایداری مالی گزارش شد. اگر این ایفای تعهدات دولت به صورت نقدی باشد و باعث انباشت بدهی‌های دولت نشود (با توجه به تورم و پایین آمدن ارزش پول در سال‌های آتی)، و نیز مدیریت مالی صحیح، باعث تقویت و بهبود پایداری مالی تأمین اجتماعی خواهد شد.

حراست از منابع سازمان و بهبود رفاه اجتماعی هم از پیامدهای پایداری مالی گزارش شد. این موضوع می‌تواند از این مهم ناشی شود که سازمان تأمین اجتماعی، به عنوان بزرگ‌ترین سازمان بیمه کشور که بیش از ۴۰ میلیون نفر بیمه شده‌ی اصلی و تبعی و مستمری‌بگیر تحت پوشش خود دارد، نقش مهمی در کاهش فقر و تأمین معیشت افراد کشور ایفا می‌کند. با نگاهی به فعالیت صندوق‌های بازنشستگی و نقشی که این صندوق‌ها در تأمین معیشت و معاش افراد تحت پوشش خود بر عهده دارند، مشکل پایداری مالی آنها می‌تواند تبعات اقتصادی، اجتماعی و حتی امنیتی در سطح جامعه به دنبال داشته باشد و سرانجام صداقت در پرداخت‌های بیمه‌ای بعنوان یکی دیگر از پیامدهای پایداری مالی در سازمان تأمین اجتماعی گزارش شد. در ادامه پیشنهادهایی برای استفاده‌کنندگان ارائه شده است:

استخراج شد. مدیریت سرمایه‌گذاری‌ها و تفکیک وظایف نظام حمایتی - بیمه‌ای از مهمترین راهبردهای پایداری تأمین مالی گزارش شدند. عمده‌ترین دلیل دخالت سیاست‌گذاران در حوزه بیمه‌ای و در صندوق‌های تأمین اجتماعی یا صندوق‌های بیمه‌ای، عدم درک و عدم شناخت آنها از تفکیک لایه‌های نظام تأمین اجتماعی است. یعنی سیاست‌گذاران به این امر واقف نیستند، یا تمایل ندارند که واقف بشوند، که نظام حمایتی از نظام بیمه‌ای، دو وجه به درستی متمایز حوزه رفاهی هستند. متأسفانه انتظاراتی که از نظام بیمه‌ای در سال‌های متمادی در کشور ایجاد شده، انتظارات حمایتی است. به خاطر همین است که سیاست‌گذاران در حوزه بیمه‌ای و در منابع مالی صندوق‌های بازنشستگی دخالت و دست اندازی می‌کنند. یکی از مهمترین علت‌های ناپایداری صندوق‌های بیمه‌ای همین تداخل بین نظام حمایتی و نظام بیمه‌ای است و منجر به اتلاف منابع نظام حمایتی و اتلاف منابع نظام بیمه‌ای و سوء استفاده از منابع نظام بیمه‌ای می‌شود. در بیشتر کشورها تأمین مالی نظام تأمین اجتماعی کاملاً با وضعیت موجود افراد واجد شرایط دریافت مزایای تأمین اجتماعی تطبیق داده می‌شود.

دیگر نتایج پژوهش نشان می‌دهد که یکپارچه‌سازی سیستم اطلاعاتی راهبرد دیگری است که باید به آن توجه شود. وقتی سیستم‌های اطلاعاتی تأمین اجتماعی یکپارچه شود و این اطلاعات به صورت الکترونیکی و شفاف در معرض دید عموم قرار گیرد، به خودی خود اثر مستقیمی بر شفافیت مالی خواهد داشت، بنابراین بحث دولت الکترونیک و نظام یکپارچه اطلاعات، یکی از الزامات نظام تأمین اجتماعی است، که باعث می‌شود، صندوق‌های بیمه‌ای از حیث فرآیندی به سمت پایداری حرکت کنند. در انتها کدهای این حوزه هم، اجرایی شدن تعهدات دولت به عنوان کد محوری راهبردی انتخاب شد. سیل قوانین و مقرراتی که بار مالی را به سازمان تحمیل کردند، باعث افزایش قابل توجه مطالبات سازمان از دولت شده و یکی از چالش‌های اساسی سازمان در حال حاضر پرداخت و نحوه پرداخت بدهی‌های دولت است که دیگر در یک دوره برنامه‌ریزی محدود از محل منابع جاری دولت، امکان تأدیه این مطالبات وجود ندارد و دولت ناچار است که دارایی‌های مولد و ارزشمندی را به سازمان منتقل کند. منابع سازمان تأمین اجتماعی، بیشتر درگیر پروژه‌های عمرانی دولت، بابت وصول

- برای برون رفت از وضعیت ناپایداری مالی فعلی و مصون ماندن سازمان تأمین اجتماعی از چالش‌های شناخته شده فعلی، پیشنهاد می‌شود سازمان تأمین اجتماعی برای اجرای نظام تأمین اجتماعی چند لایه عزم جدی داشته باشد.

- راهکارهایی که می‌توانند وضعیت ناپایداری مالی را در سازمان تأمین اجتماعی بهبود بخشند، شامل، فراهم کردن زمینه لازم برای اجرای تدریجی اصلاحات پارامتریک، استفاده از ظرفیت‌های قانونی برای وصول مطالبات معوق بخش دولتی و خصوصی، تعدیل برخی از محدودیت‌های قانونی کارفرمایان برای پرداخت حق بیمه، توسعه فراگیر فعالیت‌های فرهنگی و اجتماعی به منظور جذب بیمه شدگان جدید و کاهش فرار بیمه‌ای هستند.

همچنین پژوهشگران آتی می‌توانند، راهکارهای عملیاتی برای تامین مالی پایدار در سازمان تأمین اجتماعی را مورد مطالعه قرار دهند.

- استفاده از فناوری اطلاعات به عنوان یک ابزار اساسی در پایداری مالی می‌تواند به اصلاح ساختاری نظام تأمین اجتماعی کمک کند، بهره‌وری را در حوزه‌های بیمه افزایش دهد و شفافیت که زیرساخت مهمی در پایداری-یکی از موضوعات مهم در بحث پایداری مالی- صداقت و شفافیت مردم در پرداخت‌های بیمه‌ای است. تعهداتی که دولت در این حوزه بر عهده دارد بایستی به موقع پرداخت شود تا این توقع را بتوان از مردم داشت، که حق بیمه را با صداقت و شفافیت و به موقع پرداخت کنند. به هر حال رفتار صادقانه دولت به عنوان الگوی مردم مطرح می‌شود. اگر دولت بتواند به موقع به تعهدات خود عمل کند، بی‌گمان مردم نیز الگوی صداقت و شفافیت را در پیش خواهند گرفت. به سیاست‌گذاران بیمه‌ای پیشنهاد می‌شود، نگاه خود به منابع مالی متراکم در صندوق‌ها، حمایتی نباشد.

References

- Azkiya, Mustafa; Imani Jajermi, Hossein and Farzizadeh Miandahi, Zahra. (1390). Applied Research Methods: Application of Basic Theory, Kayhan Publishing Company. (In Persian).
- Afrazah, Abbas; Mohammadnabi, Saviz and Mohammadnabi, Sina (2009). The model of measuring and improving the degree of organizational sustainability with the approach of knowledge management. *Management Studies (Improvement and Transformation)*, 20(61): 37-63. (In Persian).
- Afshari, Zahra; Shirin Bakhsh, Shamsullah and Beheshti, Maryam (1391). Investigating financial stability in Iran. *Economic Journal*, 12(45): 27-54. (In Persian).
- Artis, M; & Marcellino, M. G. (2000). The solvency of government finances in Europe. *In Fiscal Sustainability Conference*, 210.
- Darabi, R; (2016). Determinants of financial stability in investment companies admitted to Tehran Stock Exchange. *Accounting and auditing research*, 9(36), 17-34. (In Persian).
- Dai Z, Zhou Z. (2022) Research and Forecast Analysis of Financial Stability for Policy Uncertainty. *Comput Intell Neurosci*. 2022 Mar 24; 2022:8799247. DOI: 10.1155/2022/8799247. PMID: 35371217; PMCID: PMC8970902.
- Enayati, A, Kurdestani, Gh and Mohammadi Malqarni, A. (1401). Providing a financial stability evaluation model in the social security organization. *Accounting and Social Interests*, 12(1), 1-20. (In Persian).
- Elsayed. A.H; Naifar. N and Nasreen. S. (2022), financial stability and monetary policy reaction: Evidence from the GCC countries, *Quarterly Review of Economics and Finance*, <https://doi.org/10.1016/j.qref.2022.03.003i>.
- Farhanian, M J and Doai, M. (2012). Corporate sustainability and the need to pay attention to it in Iran's capital market, *Monthly Stock Exchange*, 104 and 105: 76-79. (In Persian).
- Ghai, D. (1997). Economic globalization, institutional change and human security. *In Social Movements in Development*. Palgrave Macmillan, London. 25-45.
- Golab S, Jafari H & Pasha M N. A. (2017). Financial Stability of the National Pension Fund in Different Scenarios, *Saba Retirement Strategies Institute*. (In Persian).
- Golab S, Bazzazan F. (2020) the Effects of Parametric Reforms on Retirees' Welfare and Financial Sustainability of the Social Security Organization Pension System. *Refahj*, 20 (76):237-269.
- Jones, M. J. (2010, June). Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *In accounting forum* 34, (2), 123-138.
- Khodamipour, A and Shafiei Hematabad, H; (2012). Sustainability of companies and its measurement, *Auditor's Journal*, (69): 1-5. (In Persian).
- Kia, A. (2008). "Fiscal Sustainability in Emerging Countries", *Journal of Policy Modeling*. 30, (6). 3-12.
- Lekorwe, M; & Mpabanga, D. (2007). Managing non-governmental organizations in Botswana. *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, 12(3), 1-18.
- Memipour, S, Gudarzi, F. (2019). Investigating the financial stability of the government in Iran using Markov switching unit root test. *Journal of Economic Research*, 55(2): 437-462. (In Persian).
- Nikopour, H and Razi, M; (1383). Organization of social security and economic growth and development. *Social Security Quarterly*, 6(4): 189-207. (In Persian).
- Pakarvan, B and Khushnavis, M. (2017). Investigating the effect of the country's demographic changes on the financial stability of the social security organization with the autoregression approach with distributive breaks. *Applied Economics*, 8(27): 35-48. (In Persian).
- Shapourgan, M. (1383). Investigating legal sources and expenses of the medical insurance department of the Social Security Organization, 1359 to 1380. *Social Security*, 6(1): 255-276. (In Persian).
- Schaltegger, S; & Burritt, R. (2005). Corporate stability (Doctoral dissertation, Edward Elgar).

- Strauss, A; & Corbin, J. (1998), *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, 2nd Ed; Sage.
- Xie, Z.; Liu, X.; Najam, H.; Fu, Q.; Abbas, J.; Comite, U.; Cismas, L.M.; Miculescu, A. (2022) Achieving Financial Sustainability through Revenue Diversification: A Green Pathway for Financial Institutions in Asia. *Sustainability* 2022, 14, 3512. <https://doi.org/10.3390/su14063512>.
- Yabloui Khamsloui, M; Yazidnia, N and Arabsalehi, M. (2017). The effect of disclosed sustainability indicators on profit quality. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(1): 7-34. (In Persian).
- Zahighi M; A. (2019). Designing a financial sustainability model in the social security organization with a focus on parametric reforms. *Applied Economics*, 10(34 and 35), 15-29. (In Persian).
- Zargar Koche, N and Soroush Rad, S (2019) Investigating the dimensions of financial sustainability in the public sector, *accounting and budgeting of the public sector*, 1(2), 24-36. (In Persian).
- Zubaidi Baharumshah, A. Soon, Siew-Voon. Lau, E (2017), "Fiscal sustainability in an emerging market economy: When does public debt turn ad?" *Journal of Policy Modeling*, 39(1), 99-113.



Analysis of the Decision-Making Process in the Professional Judgment of Auditors

Leila Ranjbaraian¹, Nader Rezaei^{*2}, Rasool Abdi³, Asgar Pakmaram⁴

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. (Lranjbaraian@yahoo.com).

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. (naderrezaeimiyandoab@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. (abdi_rasool@yahoo.com).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad, Bonab, Iran. (pakmaram@gmail.com).

Corresponding Author:

Nader Rezaei

Email: naderrezaeimiyandoab@gmail.com

Received: 2022/03/18

Accepted: 2022/08/16

How to Cite:

Ranjbaraian, L; Rezaei, N. Abdi, R; Pakmaram, A; (2022). Analysis of the Decision-Making Process in the Professional Judgment of Auditors, *Governmental Accounting*, 9 (17), 243-258.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The present study analyzes the decision-making process in the model of professional judgment of auditors and is in the field of behavioral research in auditing.

Research Method: The research method is descriptive-analytical-research. The present study is a combined method. The qualitative part was based on identifying the factors affecting the auditor's professional judgment by examining the theoretical foundations and conducting Delphi analysis with the participation of 20 experts as panel members. The quantitative part also sought structural and interpretive modeling through the formation of its structural interaction matrix.

Research Findings: The results show that the most important factors in judging the auditor's profession in the designed model are defining the subject of decision making, evaluation, measuring relevant criteria, identifying solutions, ranking solutions and selecting the best solutions. These factors were indicators of the decision process in Delphi's results.

Conclusion, Originality, and its Contribution to the Knowledge: The decision-making process at the highest level was the least influential factor on the auditor's professional judgment, qualitative characteristics, audit evidence, personality type, professional oversight of auditors' work, results of audit procedures, and inherent risk assessment.

Keywords: Audit Professional Judgment, Decision Process, Qualitative Characteristics.

JEL Classification: M42. M13.



تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان

لیلا رنجبریان^۱، نادر رضایی*^۲، رسول عبدی^۳، عسگر پاک مرام^۴

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر به تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان می‌پردازد و در حوزه پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی قرار دارد.

روش پژوهش: روش پژوهش، توصیفی از نوع تحلیلی - پژوهشی است. پژوهش حاضر روش ترکیبی است که بخش کیفی مبتنی بر شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان از طریق بررسی مبانی نظری و انجام تحلیل دلفی با مشارکت ۲۰ نفر متخصص به‌عنوان اعضای پانل بود. بخش کمی نیز از طریق تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به دنبال مدل‌سازی ساختاری و تفسیری بود.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان می‌دهد اساسی‌ترین عوامل قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان در مدل طراحی شده، تعریف موضوع تصمیم‌گیری، ارزیابی، سنجش معیارهای مربوط، شناسایی راهکارها، رتبه‌بندی راهکارها و انتخاب بهترین راهکارها است، این عوامل شاخص‌های مربوط به فرآیند تصمیم‌گیری در نتایج دلفی بودند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: فرآیند تصمیم‌گیری در بالاترین سطح، کم‌اثرترین عامل بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، ویژگی‌های کیفی، شواهد حسابرسی، تیپ شخصیتی، نظارت حرفه‌ای بر کار حساب‌رسان، نتایج روش‌های حسابرسی و ارزیابی ریسک ذاتی بود.

واژه‌های کلیدی: قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، فرآیند تصمیم‌گیری، ویژگی‌های کیفی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42. M13.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (Lranjbarian@yahoo.com)
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (naderrezaemiyandoab@gmail.com)
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (abdi_rasool@yahoo.com)
۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (pakmaram@gmail.com)

نویسنده مسئول:

نادر رضایی
رایانامه:

naderrezaemiyandoab@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۵

استناد به مقاله:

رنجبریان، لیلا؛ رضایی، نادر؛ عبدی، رسول؛ پاک مرام، عسگر؛ (۱۴۰۱). تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۲۴۳-۲۵۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.



Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

مقدمه

رشد فزاینده و پیچیدگی‌های جامعه، نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط، نظام‌های اطلاعاتی و نیز فرایندهای مولد اطلاعات را توجیه می‌کند و در این میان نیاز به حسابرسی به‌عنوان بخشی از فرایند گزارشگری و اطلاع‌رسانی بیشتر می‌شود. بهره‌وری بخش‌های مختلف جامعه از خدمات حسابرسی در شرایطی بیشینه خواهد شد که با تلاش همه‌جانبه فعالان عرصه مالی، نقش حسابرسی در جامعه به‌روشنی مشخص شود و خدمات ارائه شده به‌وسیله آنان از کیفیت لازم برخوردار باشد (عبدلی و همکاران، ۱۳۹۸). شناخت علل و عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان موضوعی است که امروزه به‌عنوان یکی از حوزه‌های روان‌شناختی رفتاری و ارزشی در حسابرسی و بررسی صورت‌های مالی مطرح است و می‌تواند نقش مهمی در ارتقای سطح شفافیت صورت‌های مالی داشته باشد (ولیان و صفری گرایلی، ۱۳۹۷).

مهم‌ترین کار حسابرسان اظهارنظر درباره کلیت صورت‌های مالی است و این فرآیند (حسابرسی صورت‌های مالی) چه در مرحله برنامه‌ریزی و اجرا و چه در مرحله اظهارنظر و گزارش نهایی با قضاوت‌هایی توسط حسابرسان همراه است. از آنجاکه همه افراد دانش استفاده از صورت‌های مالی را ندارند و از طرفی مراجعه و دسترسی همه افراد از اسناد و مدارک شرکت‌ها پرهزینه و غیرممکن است، گزارش حسابرسان مورد استفاده و تصمیم‌گیری بسیاری از افراد جامعه قرار می‌گیرد و نقش حسابرسان و گزارش آن‌ها پر رنگ می‌شود و به اهمیت قضاوت‌های حسابرسان پی می‌برند (وحیدی الیزایی و راهداریان، ۱۳۸۷).

یکی از عوامل مهم برای دستیابی به اطلاعات قابل فهم این است که شخص هنگام مطالعه، بتواند به درستی آن را بخواند و اطلاعات آن را به‌راحتی پردازش کند. از این قابلیت در مبانی نظری دهه اخیر با عنوان خوانایی یاد می‌شود. نتایج پژوهش‌های پیشین، به‌صورت مستقیم و غیرمستقیم نشانگر آن است که خوانایی گزارش‌های مالی یکی از عوامل مهم اثرگذار بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاران است (بشیری منش و صمیمی، ۱۴۰۰: ۱۷۰). صورت‌های مالی، مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محسوب می‌شود. اما مفید بودن این اطلاعات در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، منوط به دارا بودن ویژگی‌های کیفی قابل‌اتکا و مربوط بودن است. حسابرسی توسط افراد حرفه‌ای مستقل می‌تواند به افزایش اعتبار اطلاعات مالی ارائه‌شده توسط مدیریت کمک شایانی نماید (محمدرضایی، ۱۳۹۹: ۲۶). رسالت حسابرسی مستقل، ایجاد اعتماد و آرامش خیال برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی

است و درواقع، به‌صورت مالی اعتبار داده و برای استفاده‌کنندگان ارزش‌افزوده ایجاد می‌کند (صراف و صراف، ۱۳۹۹: ۲۶۲). قضاوت‌های صحیح حسابرسان یکی از عناصر مهم در ایجاد اعتماد برای استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشگری عمومی است که بیشتر مورد استفاده بازارهای سرمایه است. مسئولیت بالقوه حسابرسان در برابر اشخاصی که ممکن است از عملکرد آنان زیان ببینند، به مراتب بیشتر از پزشکان، وکلا و سایر افراد حرفه‌ای است. علت آن هم زیاد بودن تعداد بالقوه افراد زیان‌دیده است (وحیدی الیزایی و راهداریان، ۱۳۸۷). سوگیری گروه خودی، بر قضاوت حسابرسان اثر دارد و ابزارهای تصمیم‌گیری می‌تواند اثر این سوگیری را کاهش دهد (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹، ۶۷).

قضاوت حرفه‌ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست و به‌جای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای استفاده کنند (خوش‌طینت، ۱۳۸۷). پژوهش‌های قبلی، درصد ارائه مدلی مناسب برای عوامل مؤثر بر حسابرسی اجتماعی با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری است. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل سازمانی، قوانین و ساختاری مقررات، ذینفعان، حمایت و برنامه‌های دولت، عوامل اجتماعی و ویژگی‌های حسابرس رابطه مثبت و معناداری با حسابرسی اجتماعی دارند. به اعتقاد کواداگرز و همکارانش (۲۰۱۴) در ده سال گذشته موضوع تردید حرفه‌ای در حسابرسی مورد توجه دانشگاهیان قرار گرفته و پژوهش‌های دانشگاهی زیادی در این زمینه انجام شده است. در خصوص این‌که کدام‌یک از این دیدگاه‌ها یا تعاریف مناسب‌ترین دیدگاه و تعریف برای به‌کارگیری در حسابرسی است نیز اجماع نظر وجود ندارد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۸: ۱۱). از این رو، تلاش پژوهشگر بر این است که به پرسش اصلی زیر پاسخ دهد: با توجه به رویکرد تفسیری-ساختاری، فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان چگونه تحلیل می‌شود؟

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش**فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان**

حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادها سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد. بررسی فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی و به‌ویژه گرفتن تصمیم‌های اخلاقی توسط

۳- سنجش معیارهای مربوط؛

۴- شناسایی راهکارها؛

۵- رتبه بندی راهکارها؛

۶- انتخاب بهترین راهکارها (حسنى القار و همکاران، ۱۳۹۱).

از آنجا که حسابرسان مستقل بر تحریف صورت‌های مالی تأکید دارند، حسابرسان داخلی کمابیش در وضعیت بهتری برای کشف تقلب هستند، چرا که آنان حضوری مستمر در داخل سازمان دارند که درک و فهم بهتری از سازمان و سیستم کنترل داخلی را برای آنان فراهم می‌کند. نهادهای حرفه‌ای بزرگ و رسمی دنیا برای بازیابی اعتماد ازدست‌رفته و مشروعیت بخشیدن به حرفه و همچنین رهنمون ساختن حسابرسان و حرفه حسابرسي، اقدامات جدی به عمل آورده‌اند (صراف، صراف، ۱۳۹۹). در اجرای حسابرسي تصمیم‌های متعدد و گوناگونی گرفته می‌شود و اثرات انباشته این تصمیم‌ها در نهایت به صورت اظهارنظر درباره صورت‌های مالی منعکس می‌شود. روشن است که تمام این موضوع‌ها، زمینه‌های لازم را برای قضاوت اشتباه توسط حسابرسان فراهم می‌کند (حسنى القار و همکاران، ۱۳۹۱).

بنابراین انجام این پژوهش‌ها در هر جامعه‌ای که با حرفه حسابرسي سروکار دارد، لازم و ضروری به نظر می‌رسد، زیرا برای رقابت موفق در محیط حسابرسي، حسابرسان باید کوشش مداومی برای برآورد ساختن انتظارات صاحب کار و به حداکثر رسانیدن رضایت وی از طریق بهبود در تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای داشته باشد. یکی از جنبه‌های مهم این پژوهش جدید بودن آن در ایران است.

قضاوت حرفه‌ای

تعریف و اهمیت قضاوت حرفه‌ای

قضاوت حرفه‌ای از دو کلمه قضاوت و حرفه‌ای تشکیل شده است. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسي به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسي و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است. قضاوت حرفه‌ای از چند عامل کلیدی تأثیر می‌پذیرد. پژوهشگران به مطالعه تأثیر محیط کاری حسابرسي، ویژگی‌های حسابرسي، شواهد حسابرسي، فرایند تصمیم‌گیری و ویژگی‌های کیفی قضاوت پرداخته‌اند (مشایخی و اسکندری، ۱۳۹۶). برای آنکه قضاوت حسابرسان به درستی انجام شود و این واژه مفهوم بی‌قیدی حسابرسان یا نامحدود بودن اختیارات آن‌ها در کار حسابرسي تلقی نشود، لازم است ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود تا روشن شود که چگونه اشخاصی

آنان، با توجه به آثار گسترده‌ای که بر سازمان و مدیریت آن خواهد داشت، از اهمیت چشمگیری برخوردار است.

تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن وابسته به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه خدمات و تصمیم‌های آنان به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن، خدمت به جامعه باشد (عالی و همکاران، ۱۳۹۹: ۴۹). از جمله حرفه‌های مهم در جامعه، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است.

از دیدگاه حسابرسان، تخصص حسابرسي در صنعت، یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسي اثر دارد. فلمینگ و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند با افزایش تخصص حسابرسي، توانایی حسابرسي برای درک مشکلات صنعتی که صاحب کار در آن فعالیت می‌کند، افزایش می‌یابد و از سویی فرصت‌های مناسبی نیز برای رشد، ارتقا و کسب درآمدهای ممکن برای موسسه حسابرسي فراهم می‌شود (مهربان پور، دانا و بنافی ۱۳۹۸: ۵۹).

قضاوت و تصمیم‌گیری از عناصر اصلی حسابرسي است. حسابرسان هم درباره استفاده درست صاحب کار از استانداردهای حسابداری و هم چگونگی انجام کار خود با توجه به استانداردهای حسابرسي باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. در نتیجه شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسي ضروری است. یکی از این عوامل تأثیرگذار بر قضاوت ویژگی‌های فردی و روانشناسی افراد است. برخی پژوهش‌ها به بررسی رابطه بین اجرای عملیات حسابرسي و برخی از جنبه‌های شخصیتی و یا ویژگی‌های شناختی افراد پرداخته‌اند. تصمیم‌گیری افراد در حال حاضر یکی از مهم‌ترین مسائل در مطالعات رفتاری است و پژوهش‌های معتبری در این خصوص در زمینه حسابداری انجام شده است (خواجهی و نوشادی، ۱۳۹۱). عوامل اثرگذار بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری، در سه عامل شخصی، فرآیندی و محیطی تقسیم می‌شوند. برپایه پژوهش‌های پیشین، میزان تجربه حرفه‌ای حسابرسي، اخلاق حرفه‌ای (کلبرگ، ۱۹۶۹) و انگیزش به ریسک (بئر، ۲۰۰۷) به‌عنوان متغیرهای شخصی و طبقه موسسه حسابرسي (دی آنجلو، ۱۹۸۱) و فرهنگ سازمانی (ویند سور و اشکانسی، ۱۹۹۶)، به‌عنوان متغیرهای محیطی، تأثیر زیادی بر کیفیت قضاوت حسابرسي دارد (نیک‌بخت و همکاران، ۱۴۰۰: ۸۲). به طور کلی فرآیند کار در تمام تصمیم‌گیری‌های حسابرسي شامل شش مرحله است:

۱- تعریف موضوع تصمیم‌گیری؛

۲- تعیین معیارهای ارزیابی؛

مقوله برای شرایط علی، ۵ مقوله در زمینه بستر، ۸ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۴ مقوله برای راهبرد و ۵ مقوله در زمینه پیامد در پیوند با پدیده اصلی پژوهش (حرفه‌ای بودن قضاوت) شناسایی شد. قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و افزون بر ویژگی‌ها و عملکرد شخصی حسابرسان، تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت، ذی‌نفعان، محیط قانونی و مقرراتی پیرامون قرار می‌گیرد، از این رو، به‌منظور بررسی جامع‌تر موضوع، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل از جنبه‌های مختلف بررسی شده است.

حجتی فردی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به ارائه چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران پرداختند، نتایج حاصل از تحلیل پرسشنامه‌های ایشان نشان داد که چارچوب یادشده به لحاظ محتوای تئوریک و کاربرد عملی نیز مورد تأیید است. پژوهش حاضر محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران، چگونگی انجام قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان شریک بررسی‌کننده و راهکارهای لازم در روبرویی با موضوع‌های پیچیده را شناسایی کرد. نتایج حاصل از تحلیل پرسشنامه‌ها نشان داد که چارچوب یادشده به لحاظ محتوای تئوریک و کاربرد عملی نیز مورد تأیید است. همچنین پژوهش حاضر محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران، چگونگی انجام قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان شریک بررسی‌کننده و راهکارهای لازم در روبرویی با موضوع‌های پیچیده را شناسایی کرد.

محمدزاده و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به مطالعه قضاوت اخلاقی حسابرسان: مقایسه بین شاغلین و دانشجویان مقاطع تحصیلات تکمیلی پرداختند، مهارت حسابرسی در سال‌های اخیر مورد انتقاد قرار گرفته است. پژوهش‌ها نشان داده است که مهارت حسابرسی فعلی رو به افول است. هدف اصلی این پژوهش، ارزیابی تعهد حسابرس با توجه به دو معیار اصلی حرفه‌ای اعم از منافع عمومی (جامعه) و استقلال اجرا است. نتایج پژوهش ایشان نشان داد که این دو معیار مقدمه قضاوت اخلاقی هستند. این بررسی پیامد عملی و کاربردی برای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابرسی دارد، همچنین این نتایج می‌تواند به پیشنهاد معیارهایی کمک کند که می‌تواند برای آموزش، استخدام و پیشرفت شغلی حسابرسان به کار رود.

بخشش و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به بررسی تأثیر هویت حرفه‌ای و هویت‌سازمانی حسابرسان و قضاوت‌های اخلاقی حسابرس بر کیفیت حسابرسی پرداختند، این پژوهش با هدف بررسی تأثیر هویت حرفه‌ای و هویت‌سازمانی حسابرسان و قضاوت‌های اخلاقی حسابرس بر کیفیت حسابرسی شکل گرفت؛ پژوهش حاضر از نظر روش گردآوری داده‌ها، توصیفی-

شایستگی قضاوت حرفه‌ای دارند و کدام عوامل بر قضاوت حرفه‌ای اثرگذار است.

قضاوت‌های صحیح حسابرسان یکی از عناصر مهم در ایجاد اعتماد برای استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشگری عمومی که بیشتر مورد استفاده بازارهای سرمایه است. ممکن است حذف یا ارائه نادرست یک مورد در گزارش مالی بسیار با اهمیت باشد و عدم ارائه آن موجب گمراهی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شود.

این عوامل محیطی برای قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است: ۱- آیین رفتار حرفه‌ای؛ ۲- محیط اخلاقی شرکت؛ ۳- الگوهای رفتاری، مدل‌های تصمیم‌گیری و ابزارهای تصمیم‌گیری؛ ۴- نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان؛ ۵- شرایط بازار کار حسابرس؛ ۶- مسئولیت حسابرس نسبت به قضاوت‌هایش؛ ۷- استانداردهای حسابداری و حسابرسی؛ ۸- پاسخگویی؛ ۹- کمیته حسابرسی؛ ۱۰- شناخت فعالیت مورد رسیدگی؛ ۱۱- فشارهای رقابتی؛ ۱۲- پذیرش حسابرسی صاحب‌کار و تداوم ارائه خدمات حسابرسی (خوش‌طینت، ۱۳۸۷). از جمله شواهد حسابرسی برای حسابرسی در مؤسسات ۱- ارزیابی ریسک ذاتی؛ ۲- ساختار کنترل داخلی و ارزیابی ریسک کنترل؛ ۳- اهمیت اقلام؛ ۴- نتایج روش‌های حسابرسی؛ ۵- منبع و اتکالپذیری اطلاعات را می‌توان نام برد (حسینی القار و همکاران، ۱۳۹۱). با توجه به نیاز پذیرش حرفه از سوی جامعه باید در جهت حفظ اعتماد عمومی نسبت به حرفه حسابرسی تلاش کرد. از طرف دیگر در محیط حسابرسی ایران مدلی برای ارزیابی قضاوت حرفه‌ای حسابرسی وجود ندارد تا با تقویت ابعاد و مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بتوان به حرفه حسابرسی کمک کرد تا قضاوت حسابرس سوگیرانه نشود. نتایج و یافته‌های این پژوهش می‌تواند اثرات مفیدی بر انجام فرآیند حسابرسی داشته باشد. در این پژوهش تلاش می‌شود که با شناسایی و تعیین فرآیند تصمیم‌گیری به حسابرسان در انجام فرآیند قضاوت حسابرسی بدون سوگیری و همچنین نهادهای نظارتی و متولیان حرفه کمک می‌کند. قضاوت حرفه‌ای گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود. هدف ویژه از پژوهش حاضر، تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است.

پیشینه پژوهش

مجید شهبازی و کاوه مهرانی (۱۳۹۹)، در پژوهشی به تدوین قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج به شکل‌گیری یک مدل پارادایمی انجامید که در این مدل، ۱۳

روش‌شناسی پژوهش

رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع قیاسی استقرایی است، بدین منظور ابتدا با بررسی مبانی نظری و تئوریک پژوهش مؤلفه‌های اصلی و فرعی و شاخص‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس شناسایی و در قالب چک‌لیست امتیازی تهیه و تدوین شد و بر پایه رویکرد قیاسی، تلاش شد از طریق دلفی شاخص‌ها و مؤلفه‌های پژوهش تأیید شدند، سپس بر اساس روش مدل‌سازی ساختاری - تفسیری علل مهم و تأثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس طراحی شدند، در پژوهش حاضر به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها و مبانی نظری پژوهش، به ترتیب از روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده می‌شود و ابزار مورد استفاده در پژوهش حاضر پرسشنامه‌های محقق ساخته می‌باشد. در این پژوهش به دنبال پاسخ به پرسش‌های زیر است:

۱. عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان کدام‌اند؟
 ۲. با توجه به رویکرد تفسیری - ساختاری، عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در قالب مدل چگونه طراحی می‌شوند؟
 ۳. عوامل مؤثر بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان کدام‌اند؟
- مشارکت‌کنندگان در این پژوهش شامل دو بخش هستند در بخش اول تعدادی از متخصصان رشته حسابداری، مالی و اقتصاد به‌عنوان اعضای پانل انتخاب می‌شوند. در جدول ۱ جامعه آماری خبرگان در مرحله پیمایش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. جامعه آماری خبرگان در مرحله پیمایش

ردیف	نوع جامعه آماری	مرحله اول نظرسنجی از خبرگان
۱	خبرگان دانشگاهی	۲۰
	جمع	۲۰

در بخش دوم پژوهش به‌منظور طراحی مدل ساختاری - تحلیلی از حسابرسان عضو سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی و همچنین خبرگان دانشگاهی (رشته حسابداری دانشگاه‌ها دارای مرتبه استادیار به بالا) به‌منظور پاسخ به پرسشنامه طراحی شده، استفاده می‌شود. در جدول ۲ جامعه آماری پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۲. جامعه آماری پژوهش

ردیف	منابع	تعداد
۱	استادان دانشگاه	۱۰
۲	حسابداران عضو سازمان حسابداری	۱۰
	مجموع افراد یافت شده	۲۰

پیمایشی و همبستگی و از نظر هدف کاربردی است. نتایج تجزیه‌وتحلیل اطلاعات نشان داد که هویت حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است. همچنین مشخص شد هویت‌سازمانی حسابرس بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است. و در نهایت نتایج بررسی‌ها نشان داد که قضاوت‌های اخلاقی حسابرس بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است.

باکوف و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به بررسی میزان دقت استانداردهای حسابداری بر قضاوت حسابرسان پرداختند و دریافتند که به احتمال خیلی زیاد وقتی استانداردهای حسابداری از دقت و جامعیت کمتری برخوردار باشد، گزارش حسابرسان تهجمی تر خواهد بود، اما اگر حسابرسان از یک چارچوب قضاوتی استفاده کنند، پذیرش حسابرسان از چنین گزارش‌های تهجمی کمتر خواهد شد، از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابداری که نیاز به توجه دارد، در نظر گرفتن ویژگی‌های شخصیتی قضاوت‌کنندگان و شرایط محیطی است چرا که قضاوت امری است که در تمام فرایندهای عملیات حسابداری وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی همچون حرفه‌ای‌گرایی منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود.

لاوا، داوی و هوپرب (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان «رسوایی‌های حسابداری، مشکلات اخلاق و چالش‌های آموزشی» بیان می‌کنند که زمانی که تقلب شرکتی یا رسوایی حسابداری پیش می‌آید، یکی از عواقب معمول آن، بی‌نظمی در گزارش‌های مالی است. چنین مواردی منتهی به بی‌اعتمادی و عدم اطمینان شده و منجر به کاهش کارآمدی تصمیمات در چنین گزارش‌ها می‌شود.

عبدل حلیم، جعفر و جانودین (۲۰۱۸)، به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در مالزی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که تجربه و رده حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای، رابطه مثبت و معناداری دارد، اما نوع جنسیت حسابرس، میزان دانش و تحصیلات دانشگاهی و اندازه شرکتی که حسابداری شده، بر قضاوت حرفه‌ای بی‌تأثیر است.

کوچ و ماینز (۲۰۱۷)، پژوهشی با عنوان اثرات وابستگی حسابرس با صاحب‌کار و فشار صاحب‌کار بر تعدیلات پیشنهادی حسابرس انجام دادند. آن‌ها بررسی کردند که چگونه قضاوت حسابرس درباره رویه‌های حسابداری ممکن است در سطوح مختلف وابستگی به مدیریت صاحب‌کار و همچنین میزان مختلف فشار مدیریت صاحب‌کار، متفاوت باشد. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که حسابداری که با سطح وابستگی بیشتر به صاحب‌کار و فشار صریح صاحب‌کار روبرو هستند، تعدیلات کمتری نسبت به حسابداری صاحب‌کار پیشنهاد می‌کنند.

یافته‌های پژوهش

با توجه به اینکه اکثر پژوهش‌های انجام شده در این زمینه ناظر بر بحث کم و کیف روش‌های حسابرسی بود، این بخش از نتایج پژوهش برای نخستین بار به شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های برای پیش بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان محسوب می‌شود.

رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطقی گردآوری داده‌ها از نوع استقراء- قیاسی است، بدین منظور ابتدا با بررسی مبانی نظری و تئوریک پژوهش مؤلفه‌های اصلی و فرعی و شاخص‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس شناسایی و در قالب چک لیست امتیازی تهیه و تدوین شد و بر پایه رویکرد قیاسی تلاش شد از طریق دلفی شاخص‌ها و مؤلفه‌های پژوهش تأیید شدند، سپس بر اساس روش مدل‌سازی ساختاری - تفسیری علل مهم و تأثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان طراحی شدند. در پژوهش حاضر به منظور جمع‌آوری داده‌ها و مبانی نظری پژوهش، به ترتیب از روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده می‌شود و ابزار مورد استفاده در پژوهش حاضر پرسشنامه‌های محقق ساخته است. با توجه به یافته‌های پژوهش، مؤلفه ویژگی‌های کیفی در بعد فردی کمترین ضریب

تأثیر را روی بعد قضاوت حرفه‌ای دارد. با توجه به نتایج آزمون و تحلیل‌های آماری صورت گرفته می‌توان نتیجه گرفت که هر چه فرآیند تصمیم‌گیری حسابرس در زمینه قضاوت حرفه‌ای بیشتر باشد، قضاوت بهتری انجام خواهد داد و از این رو این نتیجه مدل، همسو با مبانی نظری پژوهش است.

روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش، روش تحلیل دلفی است. برای این کار طبق هماهنگی‌های قبلی، چک‌لیست‌های امتیازی طراحی شده، در اختیار اعضاء پانل قرار داده شد. در بخش کمی نیز از طریق تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به دنبال مدل‌سازی ساختاری و تفسیری است که در این بخش خبرگان دانشگاهی مشارکت کردند. در روند دلفی، از طریق پرسشنامه پژوهشگر ساخته تأثیر شاخص‌های تأیید شده، مؤلفه‌های فرعی شناسایی شده قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی و آزمون قرار می‌گیرد. به منظور پایایی پرسشنامه از روش روایی محتوای (CVR) و به منظور تعیین پایایی پرسشنامه از ضریب کرونباخ استفاده می‌شود. جدول ۳ نشان‌دهنده مقادیر ضریب نسبی روایی محتوا برای مقوله‌ها است. با توجه به اینکه مقادیر ضریب نسبی روایی محتوا برای تمامی آیتم‌ها بزرگ‌تر از ۰/۴۲ شده است.

جدول ۳. مقادیر ضریب نسبی روایی محتوا برای هر یک از مقولات قضاوت حرفه‌ای

مقوله	طیف	ضروری	مفید است ولی ضرورتی ندارد	غیر ضروری	تعداد نمونه	مقدار CVR	حداقل مقدار روایی	نتیجه
ویژگی‌های کیفی	۱۸	۱	۱	۱	۲۰	۰/۹	۰/۴۲	تأیید
تیپ شخصیتی	۱۶	۲	۲	۲	۲۰	۰/۸	۰/۴۲	تأیید
ویژگی‌های شخصی حسابرس	۱۰	۹	۳	۱	۲۰	۰/۹	۰/۴۲	تأیید
عوامل محیطی	۱۷	۳	۳	-	۲۰	۱	۰/۴۲	تأیید
شواهد حسابرسی	۱۸	۱	۱	۱	۲۰	۰/۹	۰/۴۲	تأیید
فرآیند تصمیم‌گیری	۱۶	۲	۲	۲	۲۰	۰/۸	۰/۴۲	تأیید
نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۵	۱	۱	۷	۲۰	۰/۴	۰/۴۲	عدم تأیید
نتایج روش‌های حسابرسی	۶	۳	۳	۸	۲۰	۰/۴	۰/۴۲	عدم تأیید
ارزیابی ریسک ذاتی	۵	۵	۵	۶	۲۰	۰/۴	۰/۴۲	عدم تأیید

به دست آوردن ماتریس ساختاری روابط درونی متغیرها (SSIM)

پس از شناسایی متغیرها نوبت به وارد کردن این متغیرها در ماتریس ساختاری روابط درونی متغیرها (SSIM) می‌شود. این ماتریس یک ماتریس به ابعاد متغیرها است که در سطر و ستون اول آن متغیرها به ترتیب بیان می‌شود. آنگاه روابط دوجه‌دوی متغیرها مشخص می‌شود. در تعیین روابط می‌توان از مقیاس زیر

کمک گرفت (بولانوس و همکاران، ۲۰۰۵). عامل سطر می‌تواند منجر به عامل ستون شود: ۳: کاملاً مؤثر است. ۲: مؤثر است. ۱: تأثیر ناچیزی دارد. ۰: بی‌تأثیر است. بدین منظور ابتدا پرسشنامه‌ای طراحی شد و در اختیار ۲۰ نفر از خبرگان قرار داده شد که نتایج به دست آمده از این پرسشنامه‌ها با یکدیگر جمع و سرانجام روابطی به دست آمد که در جدول ۴ می‌توان مشاهده کرد.

سازگار کردن ماتریس دستیابی

پس از اینکه ماتریس اولیه دستیابی به دست آمد می‌بایست سازگاری درونی آن برقرار شود. به‌عنوان نمونه اگر متغیر ۱ منجر به متغیر ۲ شود و متغیر ۲ هم منجر به متغیر ۳ شود، می‌بایست متغیر ۱ نیز منجر به متغیر ۳ شود و اگر در ماتریس دستیابی این حالت برقرار نبود باید ماتریس اصلاح شده و روابطی که از قلم‌افزاده جایگزین شوند برای سازگار کردن ماتریس روش‌های مختلفی پیشنهاد شده است که در اینجا به دو روش کلی اشاره می‌شود:

روش اول: تعدادی از پژوهشگران بر این عقیده‌اند که پس از جمع‌آوری نظرات خبرگان و به دست آوردن ماتریس‌های SSIM و دستیابی، در صورتی که ناسازگاری درون ماتریس دستیابی مشاهده شد، می‌بایست دوباره پرسشنامه توسط خبرگان پر شود و آنگاه دوباره سازگاری ماتریس دستیابی چک شود و این کار آن قدر باید ادامه یابد تا اینکه سازگاری برقرار شود. از جمله کارهای انجام شده طبق این روش می‌توان به اگرال و شانکار و تیواری (۲۰۰۷)، فیصل، بانوت و شانکار (۲۰۰۶) و راوی، شانکار و تیواری (۲۰۰۵) اشاره کرد. نتایج این پژوهش همسو با این پژوهش‌ها است.

روش دوم: در این روش از قوانین ریاضی برای ایجاد سازگاری در ماتریس دستیابی استفاده می‌شود بدین صورت که ماتریس دستیابی را به توان (K+۱) می‌رساند:

$$RMC = RM^{k+1} \quad k \geq 1$$

$RMC =$ ماتریس دستیابی سازگار شده؛ البته عملیات به توان رساندن ماتریس باید طبق قاعده بولت باشد (هوانگ و همکاران، ۲۰۰۵). برپایه این قاعده: $1 \times 1 = 1$ ، $1 + 1 = 1$ است. در پژوهش حاضر از روش دوم استفاده شده که نتیجه را می‌توان در جدول ۶ مشاهده کرد. در این شکل عددی که علامت * گرفته‌اند بیانگر آن‌اند که در ماتریس دستیابی صفر بوده‌اند و پس از سازگاری عدد یک گرفته‌اند.

جدول ۶. ماتریس دستیابی

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
۱. ویژگی‌های کیفی	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰
۲. تیپ شخصیتی	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱
۳. ویژگی‌های شخصی حسابرس	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰
۴. عوامل محیطی	۰	۰	۱	۱*	۱	۰	۱	۰	۰
۵. شواهد حسابرسی	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱
۶. فرآیند تصمیم‌گیری	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۱
۸. نتایج روش‌های حسابرسی	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰

جدول ۴. ماتریس SSIM

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
۱. ویژگی‌های کیفی	۰	۵۷	۲۰	۴۳	۵۰	۴۳	۱۴	۲۴	۳۱
۲. تیپ شخصیتی	۴۱	۰	۵۲	۴۶	۵۱	۴۷	۳۱	۳۸	۲۵
۳. ویژگی‌های شخصی حسابرس	۸	۲۶	۰	۵۳	۲۳	۴۵	۲۲	۲۸	۲۱
۴. عوامل محیطی	۱۰	۱۹	۷	۰	۹	۵۲	۱۸	۳۵	۱۱
۵. شواهد حسابرسی	۳۸	۴۵	۴۸	۴۷	۰	۴۶	۱۳	۳۴	۲۸
۶. فرآیند تصمیم‌گیری	۸	۲۷	۴۲	۴۹	۱۸	۰	۱۱	۳۵	۱۴
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۱۷	۲۴	۱۴	۱۶	۲۲	۳۱	۰	۲۸	۲۳
۸. نتایج روش‌های حسابرسی	۲۸	۳۱	۲۶	۳۰	۱۷	۲۹	۲۲	۰	۱۵
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۱۹	۱۸	۲۷	۳۶	۱۵	۲۱	۱۹	۹	۰

نحوه به دست آوردن ماتریس دستیابی

ماتریس دستیابی با تعیین روابط به‌صورت صفر و یک از روی ماتریس به‌دست‌آمده در مرحله قبل و سپری کردن ۲ مرحله به دست می‌آید: در مرحله اول ابتدا یک مقیاس عددی واحد در نظر گرفته و اعداد جدول مرحله قبل را با آن مقایسه می‌شود. در صورتی که عدد مربوطه در جدول از مقیاس بزرگ‌تر باشد در جدول جدید از عدد یک و در غیر این صورت از صفر استفاده می‌کنیم (بولانوس و همکاران، ۲۰۰۵). بولانوس و همکارانش برای یافتن عدد مقیاس از فرمول زیر استفاده می‌کنند:

$$m = 2 \times n$$

$m =$ عدد مقیاس

$n =$ تعداد پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده که برای این

پژوهش عدد مقیاس ۴۰ به دست می‌آید.

$$m = 2 \times 20 = 42$$

در مرحله دوم ماتریس به‌دست‌آمده در مرحله اول را با

ماتریس واحد جمع می‌نمائیم.

$$RM = M + I$$

$RM =$ ماتریس دستیابی

$M =$ ماتریس به‌دست‌آمده در مرحله اول

$I =$ ماتریس واحد حاصل این محاسبات که ماتریس

دستیابی است که در جدول ۵ آمده است.

جدول ۵. ماتریس دستیابی

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
۱. ویژگی‌های کیفی	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰
۲. تیپ شخصیتی	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱
۳. ویژگی‌های شخصی حسابرس	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰
۴. عوامل محیطی	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰
۵. شواهد حسابرسی	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۶. فرآیند تصمیم‌گیری	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱
۸. نتایج روش‌های حسابرسی	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰

تعیین سطح و اولویت متغیرها

برای تعیین سطح و اولویت متغیرها، مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود (مندل و دشموخ، ۱۹۹۴). مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آن‌ها رسید و مجموعه پیش‌نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق آن‌ها می‌توان به این متغیر رسید (هوانگ و همکاران، ۲۰۰۵). این کار با استفاده از ماتریس دستیابی انجام می‌شود. پس از تعیین مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز برای هر متغیر عناصر مشترک در مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز برای هر متغیر شناسایی می‌شوند. پس از تعیین مجموعه‌های پیش‌نیاز و دستیابی و عناصر مشترک نوبت به تعیین سطح متغیرها (عناصر) می‌رسد. در

نخستین جدول متغیری دارای بالاترین سطح است که مجموعه دستیابی و عناصر مشترک آن کاملاً یکسان هستند (اگرال و همکاران، ۲۰۰۷). پس از تعیین این متغیر یا متغیرها آن‌ها را از جدول حذف کرده و با بقیه متغیرهای باقی مانده جدول بعدی را تشکیل می‌دهیم. در جدول دوم نیز همانند جدول اول متغیر سطح دوم را مشخص می‌کنیم و این کار را تا تعیین سطح همه متغیرها ادامه می‌دهیم (اگرال و همکاران، ۲۰۰۷). در پژوهش حاضر در جدول‌های ۷ تا ۹ این کار انجام شد که در نتیجه آن سطح متغیرها مشخص شد. فرآیند تصمیم‌گیری که هدف اصلی قضاوت حرفه‌ای است در اولین سطح قرار گرفته است. جدول ۱ و ویژگی‌های کیفی، تیپ شخصیتی، شواهد حسابرسی در پائین‌ترین سطح قرار گرفته‌اند (جدول ۹).

جدول ۷. تعیین سطح اول

متغیر	مجموعه دستیابی	مجموعه پیش‌نیاز	م.مشترک سطح
۱. ویژگی‌های کیفی	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۲. تیپ شخصیتی	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۳. ویژگی‌های شخصی حسابرس	۳،۴،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۳،۴،۶
۴. عوامل محیطی	۳،۴،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۳،۴،۶
۵. شواهد حسابرسی	۱،۲،۳،۴،۵،۶	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۶. فرآیند تصمیم‌گیری	۴،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۶،۴
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۴،۷،۹	۱،۲،۵	۳،۴،۶،۷
۸. نتایج روش‌های حسابرسی	۵،۶،۸	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۱،۲،۵
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۲،۷،۸،۹	۱،۲،۵	۴،۸،۹

جدول ۸. تعیین سطح دوم

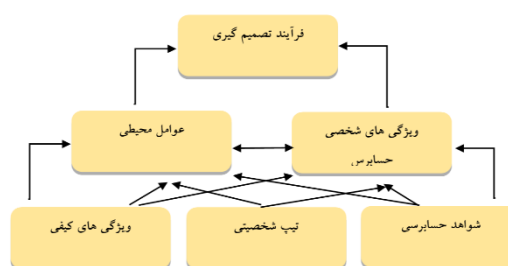
متغیر	مجموعه دستیابی	مجموعه پیش‌نیاز	م.مشترک سطح
۱. ویژگی‌های کیفی	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۲. تیپ شخصیتی	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۳. ویژگی‌های شخصی حسابرس	۳،۴	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۳،۴
۴. عوامل محیطی	۳،۴	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۳،۴
۵. شواهد حسابرسی	۱،۲،۳،۴،۵	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۱،۲،۵،۷
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۱،۲،۵،۷،۹	۱،۲،۵،۷

جدول ۹. تعیین سطح سوم

متغیر	مجموعه دستیابی	مجموعه پیش‌نیاز	م.مشترک سطح
۱. ویژگی‌های کیفی	۱،۲،۵	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۲. تیپ شخصیتی	۱،۲،۵	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۵. شواهد حسابرسی	۱،۲،۵	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹
۸. نتایج روش‌های حسابرسی	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹

ترسیم مدل

پس از تعیین روابط و سطح متغیرها می‌توان آن‌ها را به شکل مدلی ترسیم کرد. به همین منظور ابتدا متغیرها را بر حسب سطح آن‌ها به ترتیب از بالا به پایین تنظیم می‌کنیم. در پژوهش حاضر متغیرها در ۳ سطح قرار گرفته‌اند (شکل ۱). در بالاترین سطح فرآیند تصمیم‌گیری (۶) قرار گرفته است. در پایین‌ترین سطح مدل ویژگی‌های کیفی، تیپ شخصیتی، شواهد حسابداری قرار گرفته است که همانند سنگ زیربنایی مدل عمل می‌نمایند و قضاوت حرفه‌ای می‌بایست از این متغیرها شروع و به سایر متغیرها سرایت کرد. این ۳ متغیر دارای ارتباطات متقابل با همدیگر هستند. در سطح دوم ۲ عامل ویژگی‌های شخصی حسابرس و عوامل محیطی قرار دارد که این عامل‌ها نیز دارای ارتباط متقابل با یکدیگر هستند.



شکل ۱. سطح‌بندی متغیرها

(۱۳۹۵) بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگی‌های شخصی و ویژگی‌های مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. پژوهش‌های اخیر پیرامون حسابداری به طور عام، بیشتر متغیرهای کلانی مانند اندازه مؤسسات حسابداری، اندازه سازمان‌ها، حق الزحمه حسابداری و عوامل دیگر را بر کیفیت و قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار داده‌اند، اما در حقیقت، بخش بزرگی از حسابداری، اظهارنظر بر پایه قضاوت حرفه‌ای است و این ویژگی‌های شخصیت حسابرسان است که باید به صورت دقیق‌تری مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان پیرامون کیفیت حسابداری مطالعات دقیق‌تری انجام داد (سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶)، ۱۱۴). همچنین استرنبرگ در نظریه سرمایه‌گذاری خود ویژگی‌های روان‌شناختی فردی را شامل: هوش، دانش، سبک فکری، شخصیت و انگیزش می‌داند و در کنار این عوامل متغیرهای محیطی را از عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌های اشخاص می‌داند. از آنجا که عوامل محیطی و شرایط روان‌شناختی فرد عامل مهمی در تعیین رفتار وی است (سلمانی و همکاران، ۱۳۹۹، ۱۸۵). در پژوهش حاضر هیچ یک از متغیرها در این دسته قرار نگرفته‌اند و این بیانگر ارتباط قوی متغیرها با همدیگر در قضاوت حرفه‌ای به‌دست‌آمده است. «متغیرهای وابسته» دومین دسته که دارای قدرت هدایت کم ولی وابستگی شدید هستند (تورنگ لین و همکاران، ۲۰۰۴). متغیرهای فرآیند تصمیم‌گیری در این دسته قرار می‌گیرند. این متغیر بیشتر نتایج قضاوت حرفه‌ای است که برای ایجاد آن‌ها عوامل زیادی دخالت دارند و خود آن کمتر می‌تواند زمینه‌ساز متغیرهای دیگر شود. سومین دسته متغیرهای متصل که دارای قدرت هدایت زیاد و وابستگی زیاد هستند (جرخاریا و شانکار، ۲۰۰۵). این متغیرها غیر ایستا هستند زیرا هر نوع تغییر در آنان می‌تواند سیستم را تحت تأثیر قرار دهد و در نهایت بازخور سیستم نیز می‌تواند این متغیرها را دوباره تغییر دهد. متغیرهای عوامل محیطی (۴) و ویژگی‌های شخصی حسابرس (۳) از این دسته‌اند. چهارمین دسته شامل «متغیرهای مستقل» است که دارای قدرت هدایت قوی ولی وابستگی ضعیف هستند (تولون، ۲۰۰۰). این دسته همانند سنگ زیربنای مدل عمل می‌کنند و

تجزیه و تحلیل MIICAC

هدف تجزیه و تحلیل MICMAC، تشخیص و تحلیل قدرت هدایت و وابستگی متغیرهاست (بیمون و وار، ۱۹۹۸؛ تولون، ۲۰۰۰، تیس و همکاران، ۱۹۹۷). در این تحلیل متغیرها بر حسب قدرت هدایت و وابستگی به چهار دسته تقسیم می‌شوند (جدول ۱۰). دسته اول شامل «متغیرهای خودگردان» است که دارای قدرت هدایت و وابستگی ضعیف هستند. این متغیرها تاحدودی غیرمتصل به سیستم هستند و دارای ارتباطات کم و ضعیف با سیستم هستند (بیمون و وار، ۱۹۹۸). سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند و مرادی و همکاران

مبانی نظری، آثار و نتایج و زیر نظام‌های مدل طراحی و نهایی شد.

قضاوت حرفه‌ای حسابرس، یک مفهوم تاحدودی جدید گسترده درزمینه روان‌شناسی و حسابداری است. توجه به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در دل پژوهش‌های مربوط به رفتارشناسی ایجاد شد. احتمال طراحی الگویی جامع که بتواند قابلیت استفاده در این ابعاد را داشته باشد ضعیف جلوه می‌داد. قضاوت حرفه‌ای نتیجه و گوهر اصلی حسابرسی است در نتیجه کیفیت حسابرسی در گرو کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. دستیابی به قضاوت حرفه‌ای مطلوبتر مستلزم شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان است.

یافته‌های پژوهش در زمینه فرآیند تصمیم‌گیری نشان می‌دهد فرآیند تصمیم‌گیری که هدف اصلی قضاوت حرفه‌ای در نخستین سطح قرار گرفته است. و مولفه‌های ویژگی‌های کیفی، تیپ شخصیتی، شواهد حسابرسی در پائین‌ترین سطح قرار گرفته‌اند. نتایج این پژوهش با پژوهش‌های مشابه انجام‌گرفته مانند مطالعه و کواداچرز و همکاران (۲۰۱۴) که به بررسی تأثیر چهار ویژگی اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی، شک و تردید حرفه‌ای بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری صورت گرفت، سازگاری دارد. با این تفاوت که در مطالعه کواداچرز از به بررسی عوامل تردید بر روی قضاوت پرداخته و نشان داده که بیشترین تأثیر را بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری داشته است و ویژگی منبع کنترلی هیچ‌گونه تأثیری بر روی کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نداشت و دو ویژگی دیگر (شک و تردید حرفه‌ای - تعلیق در قضاوت) به ترتیب در رتبه‌های بعد از ویژگی اعتماد فردی قرار گرفتند. بر پایه مبانی نظری گفته‌شده این نتایج نشان می‌دهد که کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در کشور ما از طریق اعمال قدرت دیگران و عوامل غیرقابل کنترل صورت می‌گیرد و می‌توان نتیجه‌گیری کرد که قضاوت و تصمیم‌گیری همواره و تنها به باور افراد بستگی ندارد و یکسری عوامل خارج از کنترل وجود دارند که بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارند.

برای شروع کارکرد سیستم می‌بایست در وهله اول روی آن‌ها تأکید کرد. ویژگی‌های کیفی، تیپ شخصیتی، شواهد حسابرسی از این دسته‌اند.

جدول ۱۰. درجه قدرت هدایت و وابستگی متغیرها

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
قدرت هدایت	۶	۶	۳	۳	۶	۲	۳	۶	۳
قدرت وابستگی	۳	۳	۶	۶	۳	۶	۶	۳	۳

بحث و نتیجه‌گیری

ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط‌مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد. این خط‌مشی‌ها، مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. با توجه به اهمیت مسئله پژوهش و همچنین مروری بر ادبیات و پیشینه پژوهش، ضرورت توسعه مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرس با نقش تعدیل‌کنندگی شک و تردید حرفه‌ای احساس شد. پژوهشگر در گام‌های اول ابتدایی پژوهش و با توجه به مطالعات اولیه خود درزمینه موضوع پژوهش، به این نکته رسید که پژوهشگران گذشته سازگاری چشمگیری در خصوص تعریف، انواع و ابعاد مختلف قضاوت حرفه‌ای حسابرس ندارند. بررسی‌ها نشان می‌داد که از دید برخی از صاحب‌نظران، دلیل اصلی تحقق نیافتن چنین اجماعی، عدم توجه مناسب به ماهیت چندوجهی قضاوت حرفه‌ای حسابرس بود.

مهم‌ترین نتیجه این پژوهش که حاصل مطالعات نظری، جمع بندی نظرات خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی، تجزیه و تحلیل نظرات جامعه آماری خبرگان و دریافت نظرات متخصصان حوزه‌های مرتبط با پژوهش، ارائه و ضرورت توسعه قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. در این الگو با استفاده از ادبیات پژوهش در فلسفه و اهداف، ضرورت‌ها،

اول آن متغیرها به ترتیب بیان می‌شود. آنگاه روابط دوجه‌دوی متغیرها مشخص می‌شود، متغیر فرآیند تصمیم‌گیری در این دسته قرار می‌گیرند. این متغیر بیشتر نتایج قضاوت حرفه‌ای است که برای ایجاد آن‌ها عوامل زیادی دخالت دارند و خود آن کمتر می‌توانند زمینه‌ساز متغیرهای دیگر شود. سومین دسته «متغیرهای متصل» هستند که دارای قدرت هدایت زیاد و وابستگی زیاد هستند، این متغیرها غیر ایستا می‌باشند. زیرا هر نوع تغییر در آنان می‌تواند سیستم را تحت تأثیر قرار دهد و در نهایت بازخور سیستم نیز می‌تواند این متغیرها را دوباره تغییر دهد. متغیرهای عوامل محیطی (۴) و ویژگی‌های شخصی حسابرس (۳) از این دسته‌اند. چهارمین دسته شامل «متغیرهای مستقل» است که دارای قدرت هدایت قوی ولی وابستگی ضعیف هستند. این دسته همانند سنگ زیربنای مدل عمل می‌کنند و برای شروع کارکرد سیستم می‌بایست در وهله اول روی آن‌ها تأکید کرد. ویژگی‌های کیفی، تیپ شخصیتی، شواهد حسابرسی از این دسته‌اند.

همچنین نتایج این پژوهش با پژوهش‌هایی که هریک از این عوامل را به‌طور مستقل بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری سنجیده‌اند مانند مطالعات نلسون (۲۰۱۰) و هارت و همکاران (۲۰۰۸)، که به بررسی ویژگی شک و تردید حرفه‌ای بر روی کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری انجام‌گرفته مشابه است و نتایج این دو پژوهش نشان می‌دهند که با بالا رفتن شک و تردید حرفه‌ای از طریق عواملی مانند آموزش و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری هم بالا خواهد رفت که با نتایج پژوهش صورت گرفته سازگاری دارد. همچنین نتایج این پژوهش با پژوهش یعقوب نژاد و همکاران (۱۳۹۱) در مورد ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی سازگاری دارد که بیان می‌کند کارکنان با توانمندی روانی و شخصیتی بالا از جمله تردید حرفه‌ای می‌توانند منجر به بالا رفتن کیفیت حسابرسی شوند.

پس از شناسایی متغیرها نوبت به وارد کردن این متغیرها در ماتریس ساختاری روابط درونی متغیرها (SSIM) می‌شود. این ماتریس یک ماتریس به ابعاد متغیرها است که در سطر و ستون

References

- Aali, R; Mehrabanpour; M. R; Jahangirnia; H; Gholami Jamkarani, R. & Qayyumzadeh, M. (2020). Presenting a Model for Evaluating Ethics Dimensions on the Corruption Reporting Process of Public Accountants and Auditors Based on a Combined Approach, *Journal of Public Accounting*, 7 (1), 60-47. (In Persian).
- Abdali, M. R. (2019). Conceptualization Structural-Interpretive Model (ISM) Stress In the profession Accounting based on Critical Assessment, *Research Quarterly Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(30). (In Persian).
- Agarwalla, S.K; Desai, N; Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality, <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.002>.
- Agarwal A; Shankar R; Tiwari M.K; (2007). Modeling agility of supply chain; *Industrial Marketing Management*, 36.
- Andreas, H; Zarefar, A; Rasuli, H. M. (2016). Analysis of actors. Audit result quality – the case of Indonesian government auditors, *I J A B E R*, Vol. 14, No. 6, 3807-3817.
- Backof, Ann; Bamber, E Michael & Carpenter, Tina, (2019), Do Auditor Judgment Frameworks Help in Constraining Aggressive Reporting? Evidence under more Precise and less Precise Accounting Standards, *Accounting, Organizations and Society*, 51. 1-11. 10.1016/j.aos.2016.03.004. (In Persian).
- Bashiri, M; N.; Samimi, A. (2021). Readability of the text of financial statements and auditors' strategies in the face of audit risk. *Empirical Accounting Research*, 11 (39), 169-191. (In Persian).
- Bolanos and. A Nenclares; E Fontela. (2005), R. 24 in Modeling Structural Interpretive Using; P Paster Management, *Groups Making Dcision Strategic*.
- Faisal M. N; Banwet D.K; Shankar R;(2006), Supply chain risk mitigation: modeling the enablers, *Business Process Management Journal*. 1(4). 535-552.
- Goldman, S.L; Nagel, R.N. and Preiss, K. (2014), Agile Competitors and Virtual Organisations, Van No strand Reinhold, New York, NY.
- Hasas Yeganeh, Y. (2006), Philosophy of Auditing, Scientific-Cultural Publications. First Edition. (In Persian).

- Hassani Al-Qar, (2012). Framework for Professional Judgment in Auditing; Concepts and Challenges, Ghaemshahr, First Conference on Accounting and New Auditing. (In Persian).
- Huang J; Tzeng G; Ong Ch.; (2005). Multidimensional data in multidimensional scaling using the analytic network process; Pattern Recognition Letters, Vol.26.
- Jharkharia S; Shankar R.; (2004). IT enablement of supply chains: Modeling the enablers; *International Journal of Productivity and Performance Management*, 53(8). (In Persian).
- Khajavi, Sh & Noshadi, M; (2012). The Role of Behavioral Patterns and Decision Making Models in Auditors' Judgments, *Journal of Accounting Research*, 1(2), 123-135. (In Persian).
- Khosh Tinat, M. & Bostanian, Javad (2008). Professional Judgment in Accounting, *Experimental Studies in Financial Accounting*, 24, 146-117. (In Persian).
- Koch, C; Salterio, S. (2017). The Effects of Auditor Affinity for Client and Perceived Client Pressure on Auditor Proposed Adjustments, *the Accounting Review*. 92(5). 117-142.
- Lowa, M; H. Daveya, K. Hooperb, (2018), *Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges, Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 19, Issue 2, PP. 222-254. (In Persian).
- Mandal A; Deshmukh S.G.; (1994). Vendor selection using interpretive structural modeling (ISM); *International Journal of Operation & Production Management*. 14(6).
- Mashayekhi, B; & Eskandari, Gh. (2017). Investigating the Relationship between the Components of Emotional Intelligence and Auditor's Judgment, *Journal of Auditing Knowledge*, 17 (66): 61-80. (In Persian).
- Mehrabanpour, M. R; D. M. Mehdi, Banafi, M; (2019). Investigating the role of auditor moderation adjustment on the relationship between transactions with affiliates and investment efficiency, *Experimental Accounting Research*, 9(33), 75-55. (In Persian).
- Mehrani, S; Hasas Yeganeh, Y; Ovi Ardakan, M & Ganji, H.R, (2019). Designing a Professional Audit Doubt Model Based on Basic Theory, *Auditing Knowledge Quarterly*, 19 (76): 37-5. (In Persian).
- M. Rezaei, F; Dianti Dailami, Z; & Darvand, R. (2020). Type of audit report, number and type of clauses Condition of conditional audit report: The role of economic crisis, *scientific and research*

- quarterly of accounting knowledge and management audit*. 9 (33): 39-25. (In Persian).
- Moradi, M.; M. E. Gorgani, Pegah & V. Ahari, (2016), The effect of professional skepticism due to personal characteristics and customer characteristics on the professional judgment of auditors, the first national conference on auditing and financial supervision of Iran, Mashhad, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian).
- Nikbakht, M. R.; Soleimani Amiri, Gh.r. Momeni, M.; Hosseinpour, A. H. (1400). The effect of management seduction and management motivations on earnings management and the audit committee's relationship with the independent auditor on the quality of the auditor's judgment. *Empirical Accounting Research*, 11 (39), 75-104. (In Persian).
- Ravi V; Shankar R.; (2005). Analysis of interactions among the barriers of reverse logistics; *Technological Forecasting and Social Changes*, Vol.72. (In Persian).
- Saeedi Garaghani, M. & Naseri, A. (2017). The effect of personality type on the professional judgment of the auditor, two chapters of value and behavioral accounting - second, 3(169).184. (In Persian).
- Salmani, G.; Jabbarzadeh Kangarloo, S; Bahri Sales, J. & Pakmaram, A. (2020), A Model for Predicting the Professional Judgment of Auditors, *Financial Accounting and Auditing Research*, 12 (48), 179-201. (In Persian).
- Sarraf, M. & Sarraf F. (2020). The effect of job stress and auditors' resilience on audit quality, *Quarterly Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(33), Spring. (In Persian).
- Shahbazi, M. & Mehrani, K. (2020), Development of a professional judgment model for independent auditors, *Accounting and Auditing Reviews*, 27 (1), 60-86. (In Persian).
- Tolon W. J.; (2000). Virtual situation room: connecting people across enterprises for supply chain agility; *Computer Aided Design*, 32.
- Teece D. J; Pisano G; shuen A. (1997). Dynamic capability and strategic management; *Strategic Management Journal*, 18(7).
- Torng lin C. (2004). Agility index in the supply chain; *International Journal of Production Economics*.
- Vahidi Elizaei, E; Varadarian, A. (2008). Evaluation of Factors Affecting Auditors' Judgment and Determining Its Importance in Discovering Financial

- Statements, *Quarterly Journal of Accounting Studies*, (18): 25-58. (In Persian).
- Valian, H. & Safari Graili, M. (2018). Provide a model for understanding the skepticism of auditors with a content analysis approach, *Quarterly Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(25), Spring. (In Persian).



Interpretive Structural Modeling Strategic Factors of Performance Audit in the Supreme Audit Court Based on SWOT Analysis

Amir Hossein Bavafa¹, Mahdi Moradi^{*2}, Asadolah Kordnaeeg³, Hossein Khanifar⁴, Fatemeh Sarraf⁵

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (st_ah_bavafa@azad.ac.ir).

2. Professor, Faculty of Accounting, Ferdosi Mashhad University, Mashhad, Iran.

3. Professor, Faculty of Management and Economics, Tarbiyat Modares University, Tehran, Iran. (naeij@modares.ac.ir).

4. Professor, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (khanifar@ut.ac.ir)

5. Assistant Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (aznyobe@yahoo.com).

Corresponding Author:

Mahdi Moradi
Email: mhd_moradi@um.ac.ir

Received: 2022/03/14

Accepted: 2022/08/22

How to Cite:

Bavafa, A.M; Moradi, M; Kordnaeeg, A; Khanifar, H; Sarraf, F; (2022). Interpretive Structural Modeling Strategic Factors of Performance Audit in the Supreme Audit Court Based on SWOT Analysis, *Governmental Accounting*, 9 (17), 259-276.

ABSTRACT

Subject and Objective of the Article: Auditing performance plays an effective role in evaluating efficiency, effectiveness and economic mere. The results of the studies show that performance audit implementation in the country was not desirable and its goals have not been met.

Research Method: In this study, the structural modeling of the strategic factors of performance auditing in the form of strengths, weaknesses, opportunities and threats is presented in the country's Supreme Audit Court. This research is applied and the method of conducting a descriptive survey and the research was conducted in the winter of 2022. To do it, a couple's scale questionnaire tool was used on structural-interpretive standards. The research sample also has 14 auditors of the country's Supreme Audit Court with sufficient expertise and experience in the performance audit field, which were selected by targeted sampling method.

Research Findings: In this study, the relationship between the strategic factors of performance auditing with the structural-interpretive approach was analyzed and its results are presented in the form of models of strengths, weaknesses, opportunities, threats and all strategic factors.

Conclusion, Originality and its Contribution to Knowledge: The results of the study show the relationship between strengths, weaknesses, opportunities and threats of performance audit in the country's Supreme Audit Court in general and partially, which for policies and decisions of the country's Supreme Audit Court by resolving performance auditing problems and achieving its goals in the country, it is noteworthy.

Keywords: Interpretive Structural Modeling (ISM), Performance Audit, Strategic Factors, SWOT.

JEL Classification: M42.



«مقاله پژوهشی»

مدل‌سازی ساختاری - تفسیری عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بر اساس تحلیل سوات

امیرحسین باوفا^۱، مهدی مرادی^{۲*}، اسداله کردنائیج^۳، حسین خنیفر^۴، فاطمه صراف^۵

چکیده

موضوع و هدف مقاله: حسابرسی عملکرد نقش مؤثری در ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی دارد. نتایج مطالعات نشان می‌دهد، اجرای حسابرسی عملکرد در کشور از مطلوبیت برخوردار نبوده و اهداف آن محقق نشده است.

روش پژوهش: در این پژوهش، مدل‌سازی ساختاری - تفسیری عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در قالب نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها با هدف تحقق اهداف آن در دیوان محاسبات کشور ارائه شده است. این پژوهش از نوع کاربردی و روش انجام آن توصیفی - پیمایشی و زمان انجام پژوهش زمستان سال ۱۴۰۰ می‌باشد. برای انجام آن از ابزار پرسشنامه مقیاس زوجی بر اساس استاندارد ساختاری - تفسیری استفاده شده است. نمونه پژوهش نیز ۱۴ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارای تخصص و تجربه کافی در حوزه حسابرسی عملکرد است که با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند.

یافته‌های پژوهش: در این پژوهش، ارتباط میان عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد با رویکرد ساختاری - تفسیری تجزیه و تحلیل شده و نتایج آن در قالب مدل‌های نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصت‌ها، تهدیدها و کلیه عوامل راهبردی ارائه شده است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج پژوهش، رابطه میان نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصت‌ها و تهدیدهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور را به صورت کلی و جزئی نشان می‌دهد که برای سیاست‌گذاری‌های و تصمیم‌گیری مدیران دیوان محاسبات کشور با جهت حل مشکلات اجرایی حسابرسی عملکرد و تحقق اهداف آن در کشور قابل توجه است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی عملکرد، سوات، عوامل راهبردی، مدل‌سازی ساختاری - تفسیری.

طبقه‌بندی موضوعی: M42.

۱. دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (st_ah_bavafa@azad.ac.ir)
۲. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. (mhd_moradi@um.ac.ir)
۳. استاد، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (naeiz@modares.ac.ir)
۴. رئیس دانشگاه فرهنگیان و استاد، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (khanifar@ut.ac.ir)
۵. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (aznyobe@yahoo.com)

نویسنده مسئول:

مهدی مرادی

رایانامه:

mhd_moradi@um.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۳۱

استناد به مقاله:

باوفا، امیرحسین؛ مرادی، مهدی؛ کردنائیج، اسداله؛ خنیفر، حسین؛ صراف، فاطمه؛ (۱۴۰۱). مدل‌سازی ساختاری - تفسیری عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بر اساس تحلیل سوات، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۲۷۶-۲۵۹.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.
Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0)



مقدمه^۱

بخش: نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها طبقه‌بندی می‌کند (کردنائیج، ۱۳۹۹: ۱۳). این تحلیل برای اندازه‌گیری، ارزیابی عوامل و تعیین میزان نفوذ و وابستگی به تنهایی کافی نیست، بنابراین برای جبران کمبودهای آن از روش‌های مختلفی استفاده می‌شود که یکی از مناسب‌ترین آن‌ها روش ساختاری - تفسیری^۵ است (ساسیلو، سیپتومولی و پاترا^۶، ۲۰۱۹). مدل‌سازی ساختاری - تفسیری، روابط درونی میان عوامل را شناسایی می‌کند و روابط پیچیده میان عوامل یک سیستم را برای اولویت بندی و تعیین سطوح نمایش می‌دهد تا مدیران با استفاده از نتایج، امور اجرایی را به نحو احسن مدیریت کنند (کومار، راکش و رات^۷، ۲۰۲۱). یافتن هر مسئله، از احساس نیاز و درک مشکل آغاز می‌شود. نیاز نیز در پیوند با عوامل مختلف، تحولات و تغییرات اجتماعی مشخص می‌شود (علی‌احمدی و نهایی، ۱۳۸۶: ۳۹). حل مشکلات و ناکامی‌های اجرایی حسابرسی عملکرد، نیازمند وجود یک نقشه راه مناسب با توجه به شرایط کشور است. برای تعیین این نقشه راه، شناسایی عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد و ارتباط میان آن‌ها، تعیین قدرت نفوذ و میزان وابستگی اهمیت ویژه‌ای دارد که بر اساس ماهیت پژوهش از تکنیک‌های مناسب مدیریت راهبردی (تکنیک سوات و ساختاری - تفسیری) استفاده می‌شود. از آنجایی که عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد با توجه به ویژگی‌ها و شرایط هر کشور متفاوت است، بنابراین با مطالعه منابع، پژوهش‌ها و سایت‌های معتبر، این عوامل جمع‌آوری شد و با استفاده از نظر خبرگان و متخصصانی که تجربه کافی داشتند بر اساس شرایط کشور اصلاح و در جدول ۲ ارائه شد. روش ساختاری - تفسیری، ماتریس تأثیرگذاری و تأثیرپذیری تشکیل می‌دهد تا قدرت نفوذ، میزان وابستگی و ارتباط میان عوامل در قالب مدل ارائه شود. این فرآیند، نتایج مطلوب را برای برنامه‌ریزی و تعیین راهبرد برای اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور فراهم می‌سازد. اینکه در سال‌های اخیر، حسابرسی عملکرد مورد توجه مدیران دیوان محاسبات کشور قرار گرفته است و نتایج پژوهش برای تحقق اهداف آن در دیوان اهمیت و ضرورت ویژه‌ای دارد. همچنین تاکنون پژوهشی به این حوزه مطالعاتی نپرداخته است، موجب شد تا مقاله حاضر نگاشته شود.

با توجه به هدف و ماهیت پژوهش، پرسش‌های پژوهش به شرح زیر طرح می‌شود:

امروزه تغییر و تحول در سازمان امری اجتناب‌ناپذیر است و محیط پیرامون آن به صورت روزافزونی در حال رشد است. عواملی که موجب تغییرات در سازمان می‌شود به قدری زیاد است که راه‌حلی جز همسانی، پاسخگویی به محیط جدید و تلاش برای ساختن آینده‌ای روشن و نوین باقی نمی‌گذارد (کردنائیج، ۱۳۹۹: ۱). در حدود سال ۱۹۷۰ م. با بروز برخی از مسائل خاص سیاسی و اقتصادی در غرب، روش‌های حسابرسی مالی، نیازهای بخش عمومی را تأمین نمی‌کرد و رویکرد حسابرسی به ناچار به سمت حسابرسی عملکرد سوق داده شد و در سال ۱۹۷۷ م. در نهمین کنگره سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی (اینتوسای^۲) در بیانیه لیما نمود پیدا کرد. با اینکه حسابرسی عملکرد در دهه اخیر در دستور کار دیوان محاسبات کشور قرار گرفته، ولی اجرای آن، ابهامات چشمگیری همچون: نداشتن درک یکسان از اهداف، استفاده نامناسب از پتانسیل‌های فنی و سازمانی اجرایی و وجود برخی فشارهای سیاسی و ... داشته است که حل آن مستلزم ارائه نقشه راه یا راهبردهای مناسب است (کامیابی، ملکیان و خانلاری، ۱۳۹۷). از طرف دیگر، عوامل مؤثر بر اجرای حسابرسی عملکرد با توجه به شرایط و ویژگی‌های کشورهای مختلف تفاوت دارد و لازم است هر کشور با توجه به شرایط و ویژگی‌های خاص خود این عوامل را شناسایی کند تا بتواند راهبرد مناسبی را بگیرد (واسیلا و دوجت^۳، ۲۰۱۹). با اینکه در برخی پژوهش‌ها عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد ارائه شده است، ولی به تنهایی برای تحقق اهداف آن کافی نیست و این امر نیازمند شناسایی و بررسی ارتباط میان عوامل حسابرسی عملکرد به صورت خاص است (آذر و حبشی، ۱۳۹۶).

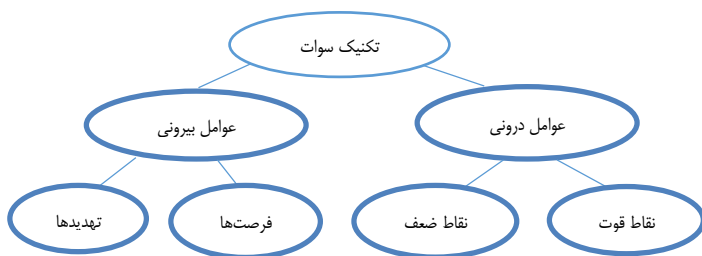
مدیریت راهبردی به مثابه یک چراغ و نقشه راه، فرآیند تصمیم‌گیری را مناسب‌سازی می‌کند و روشی است که در جریان آن تصمیم‌ها و فعالیت‌ها برای نیل به اهداف راهبردی سازمان شناسایی و مدیریت می‌شوند و مدیران عالی سازمان با مشارکت و مشورت کلیه سطوح سازمانی، عملکرد و جهت‌گیری بلندمدت سازمان را تعیین می‌کنند. در واقع مدیریت راهبردی بهترین ابزار برای سازمان‌هایی است که در صدد هستند بدون تسلیم در برابر تغییر، برای تحقق اهداف، آگاهانه عمل کنند. در این راستا روش‌ها و تکنیک‌های بسیاری برای تجزیه و تحلیل عوامل راهبردی در فرآیند مدیریت راهبردی استفاده می‌شود که یکی از متداول‌ترین آن‌ها تکنیک سوات^۴ است که عوامل را در چهار

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری است.

4. Strengths, Weaknesses, Opportunities & Threats (SWOT)
5. Interpretive Structural Modeling (ISM)
6. Susilo, Ciptomuly, & Putra
7. Kumar, Rakesh & Raut

2. INTOSAI
3. Vasila & Daujot

را با توجه به شرایط و ویژگی‌های کشورهای شناسایی کرد تا معیارهای مناسب جهت تصمیم‌گیری مطلوب در اختیار دیوان محاسبات کشور قرار گیرد (لاری و قائم مقامی و ملکی، ۱۳۹۵). تصمیم‌گیری یکی از اساسی‌ترین وظایف مدیریت است و تحقق اهداف سازمانی به کیفیت آن بستگی دارد، به طوری که به اعتقاد برخی از صاحب‌نظران، تصمیم‌گیری جوهر اصلی مدیریت است. مدیر با در نظر گرفتن عوامل مؤثر و استفاده از تکنیک‌های مناسب می‌تواند تصمیم‌گیری مفید و بی‌نقصی داشته باشد (انگستروم^۳، ۲۰۰۴). یکی از متداول‌ترین تکنیک‌ها برای تجزیه و تحلیل عوامل، تکنیک سوات است که عوامل مؤثر را در چارچوب مشخص در اختیاران مدیران قرار می‌دهد (ماریلین و نیژن^۴، ۲۰۱۰). این تکنیک از طریق شناسایی عوامل داخلی و خارجی، مسائل و مشکلات سازمان‌ها را کشف می‌کند و با معرفی نقاط قوت و ضعف از عوامل داخلی و فرصت‌ها و تهدیدها از عوامل خارجی، شرایط مناسب برای تصمیم‌گیری مدیریت را مهیا می‌سازد و موجب ارتقای جایگاه و موقعیت سازمان‌ها می‌شود. همچنین عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری را با هدف ارتقای اجرای امور در قالبی مشخص در اختیاران مدیران قرار می‌دهد (بونیارات، کرادرا و ویلسا^۵، ۲۰۱۹). در شکل ۱ کلیات تکنیک سوات ارائه شده است.



شکل ۱. کلیات تکنیک سوات (امت و مربا^۶، ۲۰۱۷)

مدل‌سازی روشی است که بر اساس آن، ارتباطات میان عوامل از لحاظ اثرگذاری یا اثرپذیری در قالب مدل، تلخیص و ارائه می‌شود تا در کمترین زمان، اطلاعاتی جامع و مفید در خصوص موضوع مورد نظر به استفاده‌کننده منتقل شود. در اکثر مدل‌ها ارتباط میان عوامل اصلی و فرعی تبیین می‌شود و به تشریح مفاهیم توجه چندانی نمی‌شود (بازمیر و دیدریچ^۷، ۲۰۱۰: ۴). روش‌های متعددی برای مدل‌سازی استفاده می‌شود که یکی از متداول‌ترین شیوه‌ها مدل‌سازی ساختاری-تفسیری است

مدل‌سازی ساختاری - تفسیری کلیه عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد چگونه است؟

مدل‌سازی ساختاری - تفسیری نقاط قوت حسابرسی عملکرد چگونه است؟

مدل‌سازی ساختاری - تفسیری نقاط ضعف حسابرسی عملکرد چگونه است؟

مدل‌سازی ساختاری - تفسیری فرصت‌های حسابرسی عملکرد چگونه است؟

مدل‌سازی ساختاری - تفسیری تهدیدهای حسابرسی عملکرد چگونه است؟

پیشینه پژوهش

پیشینه نظری

بر اساس استانداردهای شماره ۳۸-۱ و ۴۰-۱ حسابرسی اینتوسای، حسابرسی عملکرد، حسابرسی‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی را بررسی می‌کند، بر تصمیم‌های گرفته شده و اهداف تعیین شده توسط قوه مقننه استوار است و در کل گستره دولت اجرایی می‌شود (آروین و یزدانی، ۱۳۹۷). هدف آن نیز رسیدگی جامع، بررسی فایده - هزینه، ارزش پول، عملکرد مدیریت، اقدامات پیشگیرانه، ارزیابی عملکرد، ارزیابی برنامه، ارزیابی اطلاعات، رفع نواقص شناسایی شده، بررسی پروژه و برنامه است (آزاد^۱، ۱۹۹۴؛ اسپینر و کیجر^۲، ۱۹۹۷). این حسابرسی از حسابرسی متداول بخش خصوصی ریشه نگرفته است، بلکه اساس شکل‌گیری آن نیاز به تحلیل‌های گسترده و مستقل در خصوص صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی برنامه‌ها و اهداف دستگاه‌های اجرایی دولتی است (فاوچی، ۱۳۸۷: ۲۳). بر اساس اصل (۵۵) قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات کشور به‌عنوان مرجع صلاحیت‌دار و قانونی اجرای حسابرسی عملکرد است (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵). حسابرسی عملکرد باید مطابق با بهترین روش اجرا شود، در این راستا اظهار نظر آزادانه و سازنده با رعایت حفظ استقلال اهمیت ویژه دارد تا برنامه‌ها و اهداف حسابرسی عملکرد به طور کامل و مناسب اجرایی شود (استانداردهای شماره ۱-۳، ۲۵-۲-۲ و ۲-۳-۲). اجرای حسابرسی عملکرد همواره تحت تأثیر عوامل مختلف اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فنی قرار دارد که گاهی موجب ایجاد شکاف میان گزارش‌های حسابرسی عملکرد با اهداف از پیش تعیین شده می‌شوند (واسیلا و دوجت، ۲۰۱۹). برای تحقق اهداف حسابرسی عملکرد ابتدا باید عوامل مؤثر آن

5. Boonyarat, Crowdera & Willsa
6. Emet & Merba
7. Busemeyer & Diederich

1. Azad
2. Scheiner & Kiger
3. Engstrom
4. Marilyn & Nixon

رویکرد اجتماعی» به این نتیجه رسیدند که برای کاهش ریسک در اجرای حسابرسی عملکرد باید تهدیدها و ضعف‌ها را شناسایی و مدیریت کرد.

تامو و گایسا^۵ (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان «تجربیات و کارکردهای نظری حسابرسی عملکرد» به این نتیجه رسیدند که تحقق اهداف حسابرسی عملکرد به شرایط هر کشور بستگی دارد و برای موفقیت آن باید به ظرفیت‌های هر کشور به صورت خاص توجه شود. یزدان‌شناس و ایمانی (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «بررسی حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور» به این نتیجه رسیدند که اجرای حسابرسی عملکرد در کشور، موفقیت و مطلوبیت مناسب ندارد و نبود نقشه راه مناسب علت این ناکامی است. رضایی و محمدی (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات» بهبود عملیات حسابرسی دیوان محاسبات را از طریق ارزیابی عوامل داخلی و خارجی بررسی کردند. نتیجه پژوهش آنان نشان می‌دهد که انجام پژوهش برای بررسی عوامل داخلی و خارجی حسابرسی عملکرد ضروری است. نظریور (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد» به این نتیجه رسید که اجرای حسابرسی عملکرد برای بهبود بخش عمومی ضروری است.

با وجود اینکه تلاش‌هایی در گذشته انجام شده است، ولی عوامل و ارتباطات آن‌ها با توجه به شرایط و جایگاه حسابرسی عملکرد در کشور پژوهش و بررسی نشده است. مطالعه در این خصوص برای ایصال اهداف حسابرسی عملکرد کشور بسیار دارای اهمیت است، به همین علت به انجام این پژوهش اقدام شد. پژوهش حاضر با بررسی عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در قالب تحلیل‌های سوات و مدل‌سازی ساختاری - تفسیری، به دلیل موجود نبودن پژوهش‌های مشابه، نتایج جدید و مناسبی را برای دیوان محاسبات کشور به عنوان مجری قانونی حسابرسی عملکرد فراهم می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش

پژوهش حاضر از دیدگاه استدلال، منطقی قیاسی و استقرایی دارد و هدف آن ارائه مدل به منظور نمایش عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد است تا با بهره‌مندی از قوت‌ها، فرصت‌ها، کنترل ضعف‌ها و تهدیدها ملزومات اتخاذ سیاست‌گذاری و مدیریت مناسب را فراهم آورد که از این حیث رویکرد پژوهش، کاربردی

(اکبریور، غلامی و محمدزاده، ۱۳۹۷). از این روش برای شناخت سیستم‌های پیچیده و یافتن اقدامات عملی مستقل یا به هم پیوسته برای حل مسئله‌ای پیچیده استفاده می‌شود. در واقع مدل‌های ذهنی غیرشفاف، مبهم و کلی از سیستم‌ها را به مدلی قابل مشاهده تبدیل می‌کند. منطبق اصلی این روش این است که همواره عناصری که در یک سیستم تأثیر بیشتری بر سایر عناصر همان سیستم دارند دارای اهمیت بالاتری هستند. مدلی که با استفاده از این روش تهیه می‌شود ساختاری از مسئله یا موضوعی پیچیده از یک سیستم یا حوزه را نشان می‌دهد. اساس این رویکرد تجزیه سیستمی پیچیده به چند زیرسیستم با استفاده از تجربه عملی و دانش خبرگان، به منظور ساخت یک مدل ساختاری چندسطحی است، در واقع این روش، مدل‌های ذهنی و بیشتر نامفهوم و کلی از سیستم‌های پیرامونی را به مدل‌های مشهود و ساده تبدیل می‌کند (ژاخاریا و شانکار، ۲۰۰۵). مدل‌سازی ساختاری - تفسیری کاربردهای متنوعی دارد و برای حل بسیاری از مسائل برنامه‌ریزی بلندمدت، طراحی فرایندها، طراحی محصول، برنامه‌ریزی راهبردی، مسائل مهندسی، تصمیم‌گیری مالی، منابع انسانی، تحلیل رقابتی و تجارت الکترونیک استفاده شده است (اتری، دو و شمارما^۲، ۲۰۱۳: ۱۳).

پیشینه تجربی

نخبه‌فعال، کردستانی و رحمان (۱۴۰۱)، در پژوهشی با عنوان «شکاف بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی» به این نتیجه رسیدند که بین وضع موجود و سطح مطلوب گزارش‌های حسابرسی عملکرد در کشور تفاوت معنادار وجود دارد و برای بهبود آن باید برنامه‌ریزی مناسب صورت پذیرد.

سامیانا، هندریان و جایاسینگ^۳ (۲۰۲۱)، در پژوهشی با عنوان «حسابرسی عملکرد بخش عمومی با تأکید بر حوزه سیاسی» به این نتیجه رسیدند که اجرای مطلوب حسابرسی عملکرد نیازمند تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری مناسب است.

مهربان‌پور، کرمی و جندقی قمی (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان «تحلیل سوات برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران» به این نتیجه رسیدند که تحلیل سوات نقشه راه حسابرسی مستقل کشور را به طور مناسب نشان می‌دهد.

نارموخا و الیبکوا^۴ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «تجربه‌های بین‌المللی مدیریت ریسک در حسابرسی عملکرد با

4. Nurmukha & Alibekova

5. Tamu & Gaisa

1. Jharkharia & Shankar

2. Attri, Dev & Sharma

3. Sumiyana, Hendrian & Jayasinghe

قلمرو زمانی: قلمرو زمانی پژوهش شامل مطالعه منابع و پژوهش‌ها، مصاحبه و بهره‌مندی از نظرات خبرگان، تکنیک دلفی، ماتریس خودتعاملی، ماتریس دسترس‌پذیری اولیه، ماتریس دسترس‌پذیری نهایی و تحلیل میک مک در دوره زمستان سال ۱۴۰۰ است.

قلمرو مکانی: قلمرو مکانی پژوهش، دیوان محاسبات کشور ایران است.

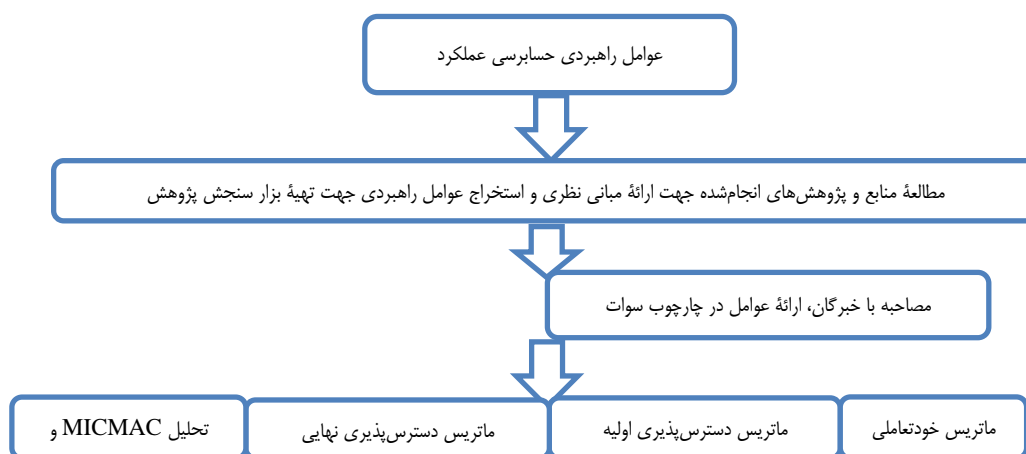
(تصمیم‌گرا) است و از آنجایی که می‌تواند پژوهش‌های پیشین را توسعه دهد و تکمیل کند، در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای است. برای استخراج عوامل پژوهش، پس از مطالعه منابع در پیوند از دیدگاه خبرگان در قالب تکنیک دلفی^۱ (کیفی) و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش‌ها و نرم‌افزارهای مناسب استفاده شده است (کمی)، بنابراین این پژوهش از منظر فرآیند اجرا یک پژوهش آمیخته است.

قلمرو پژوهش

قلمرو موضوعی: قلمرو موضوعی پژوهش، عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد است.

فرآیند اجرای پژوهش

با توجه به مطالب شرح داده شده در مبانی نظری و روش پژوهش، فرآیند اجرای پژوهش در شکل ۲ ارائه شده است.



شکل ۲. فرآیند اجرای پژوهش

جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

با توجه به اینکه ابزار سنجش پژوهش از نوع زوجی و تعداد پاسخ‌دهندگان محدود است، پاسخ‌دهندگان لازم است از خبرگان و متخصصان دارای تجربه کافی نسبت به موضوع و ماهیت پژوهش باشند تا با بهره‌مندی از دانش و تجربیات ارزنده و مطلوب در خصوص فرصت‌ها، تهدیدها، نقاط قوت و نقاط ضعف عوامل راهبردی در حوزه حسابرسی عملکرد نسبت به مدل‌سازی ساختاری - تفسیری پژوهش اظهار نظر کنند (زارع، شهرکی و صفری، ۱۳۹۱) و (ارضاء و قاسمپور، ۱۳۹۶). بنابراین جامعه آماری پژوهش، خبرگان و متخصصان دیوان محاسبات کشور با ویژگی‌های زیر هستند:

۱. داشتن مدرک تحصیلی حسابداری، حسابرسی یا مدیریت؛
۲. داشتن حداقل مدرک فوق لیسانس؛
۳. داشتن حداقل بیست سال سابقه کار؛

۴. داشتن سابقه کار یا دانش مرتبط با حسابرسی عملکرد؛
 ۵. داشتن حداقل پنج سال سابقه مدیریت در حوزه حسابرسی عملکرد.
- برای تعیین حجم نمونه از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است. در این روش، پژوهشگر به دنبال نمونه‌های آگاه و خیره در حوزه مورد مطالعه است که قادر به ارائه اطلاعات مورد نیاز پژوهش باشند (ساندرس، لوپس و تورنیهیل^۲، ۱۹۹۷). افراد خیره و متخصص ذاتاً معدود هستند و بیشتر در مطالعات مقایسه زوجی کمتر از ده نفر در دسترس است. در پژوهش‌هایی که از روش مدل‌سازی ساختاری - تفسیری استفاده کرده‌اند تعداد خبرگان بین ۴ تا ۱۴ نفر بوده است (کنان و البر^۳، ۲۰۰۴: ۴۰۸). بنابراین ۱۴ نفر از خبرگان و متخصصان دیوان محاسبات کشور که تخصص و تجربه کافی در حوزه حسابرسی عملکرد داشتند به‌عنوان حجم نمونه انتخاب شدند.

ابزار گردآوری و اندازه‌گیری داده‌های پژوهش

ابزار تجزیه و تحلیل اطلاعات پژوهش، پرسشنامه پژوهشگر ساخته مطابق با استاندارد ساختاری-تفسیری است که برای تهیه آن در مرحله اول با مطالعه منابع دست اول، عوامل راهبردی استخراج شد. در مرحله دوم با استفاده از نظرات خبرگان و متخصصان حوزه حسابرسی عملکرد و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در قالب تکنیک دلفی به پالایش، ترکیب و شناسایی عوامل اقدام شد. تکنیک دلفی که نخستین بار توسط دالکی^۱ ارائه شد یکی از روش‌های کسب دانش و اطلاعات گروهی و فرآیندی ساختاری برای پیش‌بینی و گرفتن تصمیم در طی راندهای پیمایشی و در نهایت اجماع گروهی است. در این تکنیک نخست به هر یک از اعضای گروه، جداگانه و محرمانه، پرسشنامه عوامل مورد نظر با بازه امتیازی ۱ تا ۱۰ داده می‌شود. عواملی که میانگین امتیاز کمتر از ۷ کسب کنند، حذف می‌شوند. عوامل باقی‌مانده در قالب یک پرسشنامه جدید ارسال می‌شوند و این مراحل تا رسیدن به مجموعه عواملی با نمرات بالای ۷ ادامه می‌یابد (کندی^۲، ۲۰۰۴). برای تصمیم‌گیری در خصوص پایان یا ادامه راندها در تکنیک دلفی از ضریب هماهنگی کندال^۳ استفاده می‌شود. مقدار ضریب آن بین صفر و یک است که صفر بیانگر عدم توافق کامل و یک بیانگر توافق کامل می‌باشد (ثقفی و محامدپور، ۱۳۸۸). نتایج آزمون ضریب هماهنگی کندال برای عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱. نتایج آزمون ضریب هماهنگی کندال (منبع: SPSS)

عنوان	تعداد عوامل	تعداد متخصصان	ضریب کندال	درجه آزادی	مقدار معناداری
رانند اول	۳۲	۱۴	۰/۳۳۱	۴۹	۰/۰۰۳
رانند دوم	۲۴	۱۴	۰/۷۶۸	۴۳	۰/۰۰۱

با مطالعه مبانی نظری و مصاحبه‌های تخصصی، ۳۲ عامل شناسایی شد و در اختیار ۱۴ نفر از خبرگان با تخصص مرتبط قرار گرفت. در راند اول ۸ عامل حذف شد و در راند دوم هیچ عاملی حذف یا دستکاری نشد و در نهایت ۲۴ عامل راهبردی برای حسابرسی عملکرد تعیین شد. بر اساس نتایج جدول ۱، ضریب کندال در راند دوم ۰/۷۶۸ تعیین شد که بیانگر اتحاد قوی بین دیدگاه متخصصان است و مقدار معناداری ۰/۰۰۱ بیانگر این است که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان به نتایج اتکا کرد و میانگین امتیاز بالای ۷ عوامل بیانگر یکسان بودن نظرات متخصصان است (آذر و معماریان، ۱۳۷۳).

روایی و پایایی پرسشنامه

از روش روایی محتوا برای اطمینان از اینکه ابزار سنجش به درستی همان ویژگی مورد نظر را سنجش می‌کند، استفاده می‌شود. تعداد متخصصان ۱۴ نفر و روایی زمانی قابل قبول است که ضریب CVR حداقل ۰/۵۱ باشد (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۰). کلیه عوامل ضریب بیش از ۰/۵۱ را کسب کردند، بنابراین روایی پرسشنامه تأیید شد. برای تعیین پایایی در پرسشنامه‌های مقایسه زوجی از نرخ ناسازگاری استفاده می‌شود که بیانگر میزان اعتماد به داده‌های گردآوری شده از دیدگاه هر کارشناس است. اگر میزان ناسازگاری مقایسه‌های زوجی کمتر از ۰/۱ باشد آن‌گاه مقایسه‌های انجام شده قابل اتکا است (مهرگان، ۱۳۹۳: ۱۲۴). نرخ ناسازگاری پرسشنامه برابر ۰/۰۲۷ تعیین شد و از آنجا که کمتر از ۰/۱ است، پایایی پرسشنامه تأیید می‌شود.

یافته‌های پژوهش

تحلیل سوات

تشریح و کدگذاری عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد بر اساس تکنیک سوات به تفکیک نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها در جدول ۲ آمده است.

جدول ۲. عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد بر اساس تحلیل سوات

(منبع: یافته‌های پژوهش)

کد	عوامل راهبردی	
S۱	پشتیبانی قانونی دیوان محاسبات	نقاط قوت (S)
S۲	استقلال و صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان	
S۳	توجهات مدیران	
S۴	جایگاه دیوان محاسبات کشور	
S۵	وجود ظرفیت‌های آموزشی و پژوهشی	
S۶	مرتبط بودن حسابرسی عملکرد با سایر تکالیف یا فعالیت‌های دیوان و تکامل آن‌ها	نقاط ضعف (W)
W۱	ضعف‌های در بخش‌های آموزشی و پژوهشی	
W۲	ضعف‌های ساختار سازمانی	
W۳	ضعف نظام پاداش و تشویق	
W۴	ضعف فناوری اطلاعات	
W۵	ضعف در ارتباطات بین‌المللی	
W۶	ضعف‌های فنی و حسابرسی	فرصت‌ها (O)
O۱	مطالبات مردم و نمایندگان ایشان قانونی از دیوان	
O۲	حمایت‌های داخل کشور	
O۳	عضویت در نهادهای بین‌المللی حسابرسی	
O۴	اصلاح سیاست‌های نظام مالی کشور	
O۵	همکاری و مساعدت دستگاه‌های اجرایی	
O۶	ارتقا و بهبود گستره فناوری اطلاعات در کشور	تهدیدها (T)
T۱	اعمال تحریم‌های ظالمانه بین‌المللی	
T۲	دوره تصدی طولانی در دولت	
T۳	ایزادهای قانون‌گذاری	
T۴	حوزه‌های محرمانه و سری	
T۵	وقوع حوادث و رویدادهای پیش‌بینی نشده	
T۶	تغییرات و پیشرفت‌های مستمر	

تجزیه و تحلیل ساختاری - تفسیری

مراحل تحلیل و مدل‌سازی ساختاری - تفسیری به شرح زیر است (مندال و دشماخ، ۱۹۹۴):

تأثیری است. بر این اساس، اگر تنها متغیر I بر متغیر J تأثیر داشته باشد از نماد V ، اگر فقط متغیر J بر متغیر I تأثیر داشته باشد از نماد A ، اگر هر دو متغیر بر ایجاد یکدیگر اثر داشته باشند از نماد X و اگر دو متغیر بر ایجاد یکدیگر مؤثر نباشند از نماد O استفاده می‌شود.

مرحله اول: شناسایی عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد

در این مرحله با استفاده از تکنیک دلفی، ۲۴ عامل شامل شش عامل برای هر یک از موارد نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها بر اساس جدول ۲ شناسایی شد.

مرحله سوم: تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری

در این مرحله ماتریس خودتعاملی ساختاری^۲ یا مقایسه‌های زوجی برای عوامل تشکیل و در تکمیل درایه‌های آن از یکی از نمادهای A ، V ، X یا O استفاده می‌شود. تشریح ماتریس خودتعاملی عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در جدول ۳ می‌آید.

مرحله دوم: تعریف رابطه محتوایی میان عوامل

با استفاده از عوامل مرحله اول، یک رابطه محتوایی میان هر جفت از آن‌ها تعریف می‌شود. رابطه محتوایی در این پژوهش، از نوع رابطه

جدول ۳. ماتریس خودتعاملی عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد (منبع: یافته پژوهش)

T6	T5	T4	T3	T2	T1	O6	O5	O4	O3	O2	O1	W6	W5	W4	W3	W2	W1	S6	S5	S4	S3	S2	S1	i j
O	O	A	V	O	O	A	A	A	A	X	A	A	O	A	O	O	O	A	O	A	A	O	X	S1
X	O	A	A	O	V	O	V	A	X	O	X	X	X	V	V	V	V	O	V	A	V	X		S2
X	O	O	X	O	X	A	A	A	X	V	V	A	X	X	X	A	A	A	A	X	X			S3
X	O	A	X	V	O	A	X	A	X	X	X	X	A	A	O	V	V	A	O	X				S4
X	V	O	A	O	V	X	V	X	X	V	X	A	X	X	V	A	X	O	X					S5
X	O	V	X	A	O	X	X	X	V	O	X	X	X	X	X	X	X	X						S6
X	V	A	A	O	V	A	X	A	X	V	X	A	V	O	O	X	X							W1
X	O	A	A	O	O	V	A	A	X	V	A	X	O	V	X	X								W2
X	V	O	V	O	O	A	O	O	V	V	V	X	V	O	X									W3
X	V	V	X	V	V	X	X	A	V	V	V	A	V	X										W4
X	V	X	V	O	X	O	O	A	X	V	V	A	X											W5
X	V	X	X	X	V	X	X	X	X	V	X	X												W6
X	O	O	A	V	O	A	A	O	O	A	X													O1
A	O	O	X	X	O	A	A	O	O	X														O2
X	A	X	X	O	X	X	O	X	X															O3
V	O	V	X	V	O	X	V	X																O4
X	V	V	X	X	O	X	X																	O5
X	V	V	V	V	V	X																		O6
A	O	A	A	O	X																			T1
A	O	A	A	X																				T2
V	V	X	X																					T3
X	V	X																						T4
A	X																							T5
X																								T6

در ورودی آنها و زها، عدد یک و در مابقی سلول‌ها صفر قرار داده می‌شود تشریح ماتریس دسترس‌پذیری اولیه عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در جدول ۴ می‌آید.

مرحله چهارم: تشکیل ماتریس دسترس‌پذیری اولیه

نمادهای ماتریس خودتعاملی برای تشکیل ماتریس دسترس‌پذیری اولیه باید به ۰ و ۱ تبدیل شوند، بنابراین باید در نماد V در ورودی آنها، در نماد A در ورودی زها و در نماد X

جدول ۴. ماتریس دسترس‌پذیری اولیه عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد (منبع: یافته پژوهش)

i j	S1	S2	S3	S4	S5	S6	W1	W2	W3	W4	W5	W6	O1	O2	O3	O4	O5	O6	T1	T2	T3	T4	T5	T6
S1	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
S2	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
S3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
S4	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
S5	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
S6	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
W1	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
W2	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
W3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
W4	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
W5	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
W6	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
O1	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
O2	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
O3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
O4	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
O5	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
O6	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
T1	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
T2	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
T3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
T4	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
T5	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
T6	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱

مرحله پنجم: تشکیل ماتریس دسترس‌پذیری نهایی

برای تشکیل ماتریس دسترس‌پذیری نهایی باید خاصیت تعدی یا انتقال‌پذیری در روابط را در ماتریس اعمال کرد. بر اساس خاصیت انتقال‌پذیری، اگر متغیر A بر متغیر B و متغیر B بر متغیر C تأثیر داشته باشد، می‌توان نتیجه گرفت که متغیر A بر C تأثیر دارد. در حاشیه این ماتریس از مجموع اعداد ردیف‌ها، قدرت نفوذ و از مجموع اعداد ستون‌ها، میزان وابستگی متغیرها مشخص می‌شود. تشریح ماتریس دسترس‌پذیری نهایی عوامل راهبردی در جدول ۵ می‌آید.

مرحله ششم: تعیین سطوح و اولویت عوامل

با استفاده از داده‌های ماتریس دسترس‌پذیری نهایی، مجموعه ورودی و خروجی هر متغیر برای سطح‌بندی متغیرها محاسبه می‌شود. منظور از مجموعه خروجی، همه عناصری است که هر عنصر بر آن‌ها اثر می‌گذارد و در ردیف مربوط به هر عنصر، عدد یک منظور شده است. مجموعه ورودی نیز عواملی است که بر ایجاد هر عامل تأثیر دارد و در ماتریس همه عواملی که در ستون مربوط به عامل مد نظر عدد یک برای آنها

جدول ۹. تعیین سطوح عوامل فرصت‌ها (منبع: یافته پژوهش)

عوامل	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
O1	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۱	۱	L1
O2	۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲	۲	L2
O3	۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۳,۴,۵,۶	L3
O4	۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۳,۴,۵,۶	L3
O5	۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۳,۴,۵,۶	L3
O6	۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۳,۴,۵,۶	L3

جدول ۷. تعیین سطوح عوامل نقاط قوت (منبع: یافته پژوهش)

عوامل	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
S1	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۱	۱	L1
S2	۲,۳,۴,۶	۱,۲,۳,۴,۵	۲,۳,۴	L4
S3	۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۴	۲,۳,۴	L2
S4	۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۴,۵	۲,۳,۴,۵	L2
S5	۲,۴,۵	۱,۳,۴,۵	۴,۵	L3
S6	۶	۱,۲,۳,۴,۶	۶	L5

جدول ۱۰. تعیین سطوح عوامل تهدیدها (منبع: یافته پژوهش)

عوامل	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
T1	۱,۳,۴,۶	۱	۱	L1
T2	۲,۳,۴,۶	۲	۲	L1
T3	۳,۴,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۳,۴,۶	L2
T4	۳,۴,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۳,۴,۶	L2
T5	۳,۴,۵,۶	۵	۵	L1
T6	۳,۴,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۳,۴,۶	L2

جدول ۸. تعیین سطوح عوامل نقاط ضعف (منبع: یافته پژوهش)

عوامل	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
W1	۱,۲,۳,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۶	L3
W2	۱,۲,۳,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۶	L3
W3	۱,۲,۳,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۶	L3
W4	۱,۲,۳,۴,۶	۴,۵	۴	L2
W5	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۵	۵	L1
W6	۱,۲,۳,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۶	L3

جدول ۱۱. تعیین سطوح کلیه عوامل

عوامل	مجموعه ورودی	مجموعه مشترک	مجموعه خروجی	سطح
S1	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	L
S2	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	L
S3	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	L
S4	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	L
S5	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	L
S6	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	L
W1	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	L
W2	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱	L

عوامل	مجموعه وزودی	مجموعه خروجی	مشترک مجموعه	سطح
W3	۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱۸,۱۹, ۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱۸, ۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۳ L
W4	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۲ L
W5	۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱۸,۱۹, ۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱۸, ۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۳ L
W6	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱ L
O1	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۲ L
O2	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱۸, ۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱۹,۲۰, ۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۲ L
O3	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱ L
O4	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱ L
O5	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۲ L
O6	۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱۸,۱۹, ۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱۸,۱۹, ۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۳ L
T1	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۸,۱ ۹,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۸,۱ ۹,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱ L
T2	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۲ L
T3	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱ L
T4	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱ L
T5	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۱۱,۱۲,۱۵,۱۶,۱۸,۱۹,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۱۱,۱۲,۱۵,۱۶,۱۸,۱۹,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱ L
T6	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴,۱۵,۱۶,۱۷,۱ ۸,۱۹,۲۰,۲۱,۲۲,۲۳,۲۴	۱ L

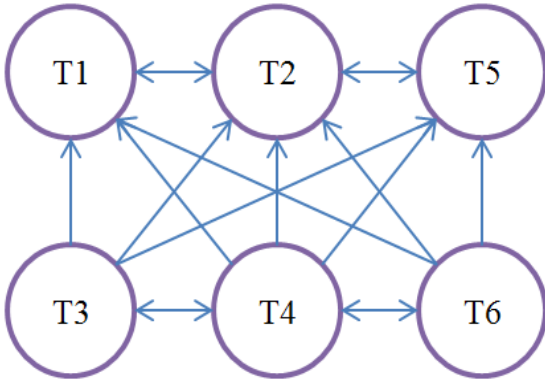
(منبع: یافته پژوهش)

مرحله هفتم: ترسیم مدل (گراف جهت دار)

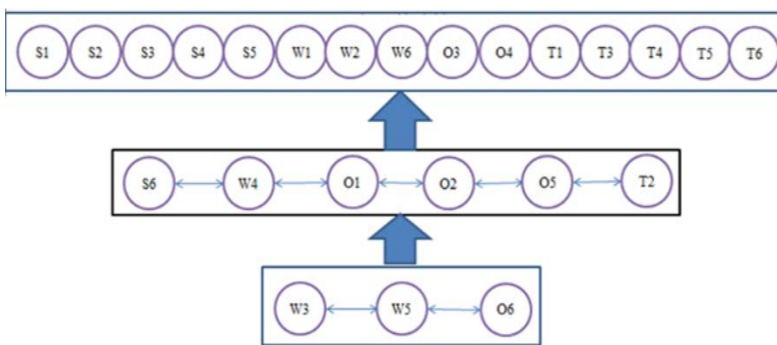
نشان داده می‌شود. ارتباط بین سطوح مختلف سیستم از پایین به بالاست. مدل ساختاری - تفسیری عوامل حسابرسی عملکرد برای نقاط قوت، نقاط ضعف، فرصت‌ها، تهدیدها و کلیه عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در شکل‌های ۳ تا ۷ ارائه می‌شود.

در این مرحله، نتایج جدول‌های ۶ تا ۱۱ در قالب دیاگرام (گراف‌های جهت‌دار) ارائه می‌شود. مؤلفه‌هایی که در یک سطح قرار دارند در یک ردیف کنار هم قرار داده می‌شوند و ارتباط میان آن‌ها از طریق خطوط جهت‌دار

شکل ۵. مدل ساختاری - تفسیری فرصت‌ها (منبع: یافته پژوهش)



شکل ۶. مدل ساختاری - تفسیری تهدیدها (منبع: یافته پژوهش)

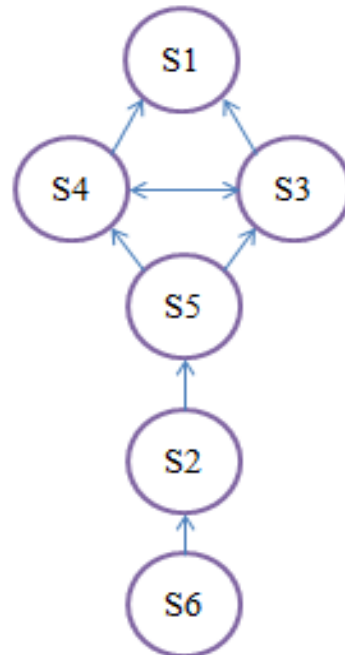


شکل ۷. مدل ساختاری - تفسیری کلیه عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد (منبع: یافته پژوهش)

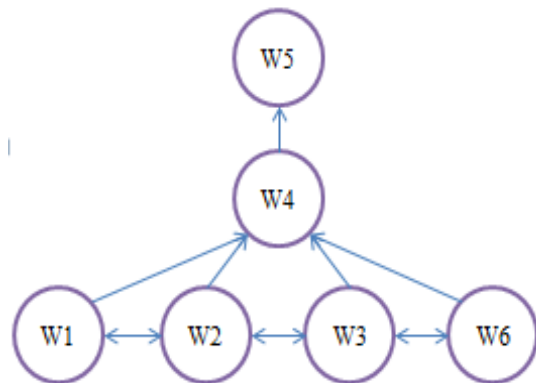
بحث، نتیجه گیری و پیشنهادها

وجود یک نقشه راه برای اجرای فرآیند حسابرسی عملکرد و دستیابی به اهداف آن، یک اصل اساسی جهانی است که به اعتقاد پژوهشگران مستلزم شناسایی عوامل مؤثر با توجه به ویژگی‌های هر کشور است. هدف پژوهش با بهره‌برداری از این روش‌ها، مدل سازی عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد برای دیوان محاسبات کشور و معرفی ویژگی‌های آن در مدل‌های کلی و مجزاست. با استفاده از تکنیک‌های دلفی، شاخص روایی محتوایی و نرخ ناسازگاری تعداد ۲۴ عامل راهبردی (شامل: شش قوت، شش ضعف، شش فرصت و شش تهدید) شناسایی و ارتباط میان با تحلیل ساختاری - تفسیری کشف شد.

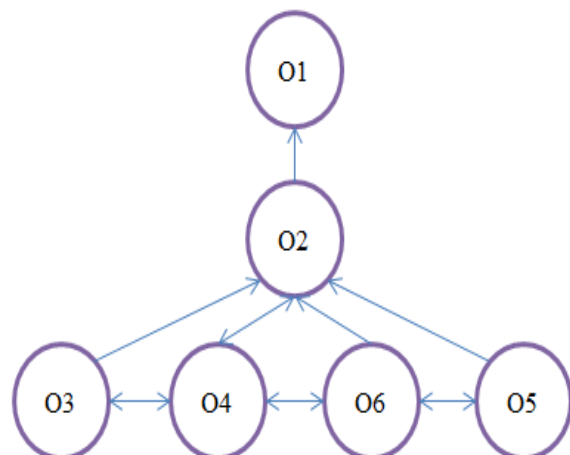
نتایج پژوهش بیانگر آن است که در مدل کلی، همه عوامل میزان نفوذ و وابستگی بالایی دارند و انجام هرگونه عملیات بر



شکل ۳. مدل ساختاری - تفسیری نقاط قوت (منبع: یافته پژوهش)



شکل ۴. مدل ساختاری - تفسیری نقاط ضعف (منبع: یافته پژوهش)



سوم عامل S۵، چهارم عامل‌های S۲ و S۴ و پنجم S۱ را تقویت کند.

بر اساس تحلیل نقاط ضعف اجرای حسابرسی عملکرد، ضعف‌های نظام آموزشی، ساختار سازمانی، نظام پاداش و تشویق و فنی و اجرایی میزان تأثیرگذاری و تأثیرپذیری بالایی دارند و بهبود و اصلاح آنها موجب بهبود و اصلاح سایر نقاط ضعف می‌شود. ضعف فناوری اطلاعات و ارتباطات بین‌المللی تأثیرپذیری زیادی دارد و بهبود و اصلاح سایر نقاط ضعف موجب بهبود و اصلاح آن می‌شود، بنابراین بر اساس مدل نقاط ضعف، اگر دیوان محاسبات کشور تصمیم به اصلاح و مرتفع‌سازی نقاط ضعف اجرای حسابرسی عملکرد دارد، باید ابتدا عوامل W۱، W۲، W۳، W۴، W۶، دوم عامل W۴ و سوم عامل W۵ را تقویت کند تا نقاط ضعف را به طور مطلوب برای اجرای حسابرسی عملکرد و تحقق اهداف آن مدیریت و کنترل کند.

بر اساس تحلیل فرصت‌های اجرای حسابرسی عملکرد، مطالبات مردم و نمایندگان قانونی ایشان از دیوان محاسبات استوار بر بررسی و گزارش عملکرد مدیران کشور و حمایت‌های داخل کشور میزان تأثیرپذیری بالایی دارند و استفاده مناسب از سایر فرصت‌ها موجب ارتقای آن‌ها خواهد شد. عضویت در نهادهای بین‌المللی حسابرسی، سیاست‌های نظام مالی کشور، همکاری و مساعدت دستگاه‌های اجرایی کشور و ارتقا و بهبود گستره فناوری اطلاعات در کشور، میزان تأثیرگذاری و تأثیرپذیری بالایی دارند و انجام هرگونه عملیات روی آن‌ها منجر به تغییر سایر عوامل می‌شود و برعکس بر اساس مدل فرصت‌ها اگر دیوان محاسبات کشور تصمیم به استفاده مؤثر از فرصت‌های اجرایی حسابرسی عملکرد دارد، باید ابتدا عوامل O۳، O۴، O۵ و O۶، دوم عامل O۲ و سوم عامل O۱ مورد توجه قرار دهد تا به طور مطلوب از فرصت‌ها برای اجرای حسابرسی عملکرد و تحقق اهداف آن بهره‌مند شود.

روی آن‌ها به تغییر سایر عوامل منجر می‌شود، بنابراین چنانچه دیوان محاسبات کشور در نظر دارد که در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی عملکرد، همه عوامل (قوت‌ها، ضعف‌ها، فرصت‌ها و تهدیدها) را مورد توجه قرار دهد باید به کلیه عوامل توجه داشته باشد. چراکه همه عوامل در مدل از نوع پیوندی هستند و هرگونه تغییر یا بهبود هر یک از آن‌ها منجر به تغییر یا بهبود سایر عوامل در مدل کلی می‌شود. با توجه به مدل کلی، عوامل W۵، W۳، W۵ و O۶ تأثیرگذاری بیشتری دارند، بنابراین برای بهبود کل از اهمیت ویژه‌ای برخوردار هستند. جایگاه عوامل S۶، W۴، O۱، O۲، O۵ و T۲ در سطح دوم مدل کلیه عوامل است، بنابراین در اولویت دوم بهبود و تغییر قرار دارند. جایگاه سایر عوامل در سطح اول مدل کلیه عوامل است و قدرت تأثیرپذیری بیشتری نسبت به تأثیرگذاری دارند، بنابراین در اولویت سوم برای بهبود اجرای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور هستند. به عبارت دیگر اگر مدیران دیوان محاسبات کشور در نظر دارند کلیه عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد را بهبود بخشند باید به ترتیب عواملی که در اولویت اول، دوم و سوم هستند را بهبود و ارتقا بخشند تا حسابرسی عملکرد به نحو احسن اجرا و اهداف آن محقق شود.

بر اساس تحلیل نقاط قوت اجرای حسابرسی عملکرد، وجود ظرفیت‌های آموزشی و پژوهشی و مرتبط بودن حسابرسی عملکرد با سایر تکالیف یا فعالیت‌های دیوان و تکامل آن‌ها تأثیرگذاری بالا دارند و بهبود آن‌ها موجب بهبود سایر نقاط قوت می‌شود. پیش‌بینی قانونی دیوان محاسبات میزان اثرپذیری بالایی دارد و بهبود سایر نقاط قوت موجب بهبود آن خواهد شد. استقلال و صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان، توجهات مدیران و جایگاه دیوان محاسبات کشور، میزان اثرگذاری و تأثیرپذیری بالایی دارند، بنابراین بر اساس مدل نقاط قوت، اگر دیوان محاسبات کشور تصمیم به تقویت نقاط قوت اجرای حسابرسی عملکرد به نحو احسن دارد، باید ابتدا عامل S۶، دوم عامل S۲،

به طور مناسب مدیریت کند و حتی الامکان آن‌ها را برای اجرای حسابرسی عملکرد و تحقق اهداف آن به فرصت مبدل سازد. نتایج پژوهش از این دیدگاه با اهمیت است که عوامل حسابرسی عملکرد را بر اساس شرایط دیوان محاسبات کشور به عنوان مجری قانونی در قالب سوات معرفی می‌کند. آگاهی از قوت‌ها، ضعف‌ها، فرصت‌ها و تهدیدها، نقشه راه اعتلای حسابرسی عملکرد را برای مدیران دیوان محاسبات کشور به روشنی تبیین می‌کند و برای سیاست‌گذاری‌های آتی مثمر ثمر است. همچنین مطالعه عوامل و ارتباطات آن‌ها برای پژوهشگران و علاقه‌مندان به این حوزه مفید است.

بر اساس تحلیل تهدیدها، اعمال تحریم‌های ظالمانه بین‌المللی، طولانی بودن دوره تصدی در دولت و وقوع حوادث و رویدادهای پیش‌بینی نشده میزان تأثیرپذیری بالایی دارند و اعمال هرگونه تغییر بر روی تهدیدهای دیگر موجب تغییر بر روی آن‌ها می‌شود. ایرادهای قانون‌گذاری، حوزه‌های محرمانه و سری و تغییرات و پیشرفت‌های مستمر حوزه‌های رسیدگی شونده میزان تأثیرگذاری بالایی دارند و از تهدیدهای کلیدی شمرده می‌شوند، بنابراین بر اساس مدل تهدیدها اگر دیوان محاسبات کشور تصمیم به مقابله مؤثر با تهدیدهای پیش روی اجرای حسابرسی عملکرد دارد، باید ابتدا برای مقابله با تهدیدهای T_3 ، T_4 و T_6 ، سپس برای مقابله با تهدیدهای T_1 ، T_2 و T_5 راهکار و برنامه مناسب داشته باشد تا بتواند آثار سوء تهدیدها را

References

- Ali Ahmadi, A. & Saeed Nahae, V. (2007). A comprehensive description of research methods. Tehran: *Knowledge Production*. (In Persian).
- Arvin, H. & Yazdani, H. (2018). Design, evaluation model, performance, auditors, Court of Accounts, country, definition, performance. *Auditing Knowledge*, (12)73, 103-121. (In Persian).
- Attri, R; Dev, N. & V; Sharma. (2013). Interpretive Structural Modeling (ISM approach: An Overview) Research. *Management Sciences*, (2)2, 3-8.
- Azad, N. (1994). Operational Auditing in US Colleges and Universities. *Managerial Auditing*, (2)9, 12 -19.
- Azar, A. & Abyssinia, N. (2017). Provide an effective model for auditing the public sector of the Court of Audit of the Islamic Republic of Iran. *Auditing Knowledge*, (17)66, 5-41. (In Persian).
- Azar, A. & Meamariani, A. (1994). AHP New Technique for Group Decision Making. *Management Knowledge*, (2)27, 21-42. (In Persian).
- Bavafa, A. H; Chakhouinejad, E. & Bavafa, a (2020). Modeling Factors Affecting the Satisfaction of Taxpayers. *Ilam Culture*, (96)21, 158-187. (In Persian).
- Boonyarat, P; M; Crowdera & B; Willsa. (2019). Importance performance analysis based SWOT analysis. *Information Management*, (49)10, 159-169.
- Busemeyer, R; & A; Diederich. (2010). Cognitive Modeling. Canada: *Publication Data*.
- Daujot, D. & I; Macerins. (2008). Development of Performance Audit in Public Sector, *The 5th international conference management*.
- Emet, G. & T; Merba. (2017). SWOT Analysis: A Theoretical Review. *International Social Research Cilt*, (10)51, 990-1008.
- Engstrom, S. (2004). Does Active Portfolio Management Create Value? *Fund Managers' Decision*, (6)19, 114-146.
- Erzaa, A. H. & Qasempour, S. (2017). Ranking Private Banks of Iran Based on Models Complex Using Composite Approach Process Analysis Hierarchy Regular Aras. *Financial Strategy*, (2)18, 99-118 (In Persian).
- Faochi, H. (2008). Guidelines for the implementation of performance auditing standards. Tehran: *Divan Mohasebat Keshvar*. (In Persian).
- Jharkharia, S. & R; Shankar. (2005). IT Enablement of supply chains: Understanding the barrier. *Information Management*, 18(1), 11-27.

- Kamyabi, Y; Malekian, E. & Khanlari, M. (2018). Explain the components of performance auditing in the public sector of Iran with emphasis on environmental. *Auditing Knowledge*, (18)71, 57-76. (In Persian).
- Kannan, G; & W; Aulbur. (2004). Intellect capital: measure effectiveness. *Intellectual capital*, (3)5, 38-43.
- Kennedy, HP. (2004). Enhancing Delphi research: methods and results. *JAdvNurs Mar*, (5)45, 791-809.
- Kordnaeeg, A. (2020). Strategic thinking and management theory and practice. Tehran: *Tarbiat Modares University*. (In Persian).
- Kumar, S; Rakesh, D. & Raut, V. (2021). Implementation barriers of smart technology in Indian sustainable warehouse by using a Delphi, ISM & ANP approach. *International Performance Management*, (5)33, 132-149.
- Lari Dasht Bayaz, M; Ghaem Maghami, K. & Maleki, A. (2016). Investigating the effective factors in determining the performance audit criteria in executive bodies. *Public Accounting*, (3)5, 59-68. (In Persian).
- Mandal, A. & S; Deshmukh. (1994). Vendor selection using interpretive structural modelling. *International Production Management*, (6)14, 52-59.
- Marilyn, M. & J; Nixon. (2010). Exploring SWOT analysis – where are we now? *Strategy & Management*, (4)10, 124-145.
- Mehrabanpour, M. R; Karami, G. & Jandaghi Qomi, M. (2021). SWOT analysis for the independent auditing profession in Iran. *Accounting and Auditing Reviews*, (2)28, 359-397. (In Persian).
- Mehregan, M. R. (2014). Research Operation Advanced. Tehran: *Ketab Daneshgahi*. (In Persian).
- Momeni, M. & Faal Qayyumi, A. (2011). Statistical analysis using SPSS. Tehran: *Ganj Shayan Publication*. (In Persian).
- Naroie, A; Momeni, A. & Gord, A. (2020). Development and evaluation of the optimal model of accrual accounting system in the public sector. *Public accounting*, (2)6, 47-60. (In Persian).
- Nazarpour, M. (2017). The need to establish performance auditing from perspective of public auditors. *Public Accounting*, (3)6, 79-92. (In Persian).
- Nemati Keshtali, R. (2021). The effect of Carton cognitive learning strategies on estimating the risk of fraud (Case study: Auditors of the Court of Audit of Iran. *Public Accounting*, (1)8, 79-94. (In Persian).

- Nokhbeh Faal, A; Kurdistani, G. & Rahimian, N. (2021). Gap between the status quo and the desired level of performance audit report from the perspective of public auditors. *Public Accounting*, (1)8, 213-240. (In Persian).
- Nurmukha, N. & A; Alibekova. (2020). International Experience of Risk Management in Performance Audit. *Human Sciences*, (9)32, 184 – 190.



Readiness of Public Sector Accountants for the Implementation of Accrual Accounting (Case Study: The Army of the Islamic Republic of Iran)

Sasan Khademi¹, Behnam Karamshahi²

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Baft Higher Education Center, Shahid Bahonar Kerman University, Kerman, Iran.

Corresponding Author:

Sasan Khademi

Email: s.khademi@shirazu.ac.ir

Received: 2023/03/12

Accepted: 2022/08/15

How to Cite:

Khademi, S; Karamshahi, B; (2022). Readiness of Public Sector Accountants for the Implementation of Accrual Accounting (Case Study: The Army of the Islamic Republic of Iran), *Governmental Accounting*, 9 (17), 277-292.

ABSTRACT

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to help increase the awareness of managers about the factors affecting the improvement of the readiness of the public sector for the successful implementation of accrual accounting. Therefore, the effect of three factors change valence, task knowledge and task availability on two aspects of organizational readiness for change, including change commitment and change efficacy, is tested.

Research Method: In this study, a closed questionnaire was used to collect data. The study's statistical population is the financial officers of the higher course of the army in 2020. Research hypotheses were also tested using ordinary least squares regression.

Research Finding: The results reveal that change valence, task knowledge and task availability are significant and positively influence two aspects of organizational readiness for change including change commitment and change efficacy.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Improving the readiness of all forces and organizational levels of the Army of the Islamic Republic of Iran for the efficient and effective implementation of accrual accounting and public sector accounting standards is a necessity. Based on the results of this study, adopting appropriate methods and strategies to familiarize commanders and military personnel with the benefits of the accrual accounting system, to increase financial staff knowledge about accrual accounting techniques and public sector accounting standards, as well as to provide financial resources, human resources and technical resources help to improve organizational readiness for change and the successful implementation of accrual accounting.

Keywords: Accrual Accounting, Change Valence, Organizational Readiness for Change, Resource Availability, Task Knowledge.

JEL Classification: D23, D73, H83.



«مقاله پژوهشی»

آمادگی حسابداران بخش عمومی جهت اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی: ارتش جمهوری اسلامی ایران)

ساسان خادمی*^۱، بهنام کرمشاهی^۲

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف این پژوهش کمک به افزایش آگاهی مدیران پیرامون عوامل تأثیرگذار بر بهبود میزان آمادگی بخش عمومی کشور در جهت اجرای موفق حسابداری تعهدی است. از این رو تأثیر سه عامل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع بر دو جنبه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر مورد آزمون قرار می‌گیرد.

روش پژوهش: در این پژوهش از پرسشنامه بسته به منظور جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. جامعه آماری پژوهش، افسران مالی دوره عالی رسته‌ای ارتش در سال ۱۳۹۹ هستند. همچنین فرضیه‌های پژوهش با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی مورد آزمون قرار گرفتند.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع بر دو جنبه آمادگی سازمانی برای تغییر، شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر تأثیر مثبت و معنادار دارند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزودن آن به دانش: بهبود میزان آمادگی کلیه نیروها و سطوح سازمانی ارتش جمهوری اسلامی ایران در جهت اجرای کارا و اثربخش حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی یک ضرورت محسوب می‌شود. بر پایه نتایج این مطالعه، گرفتن شیوه‌ها و راهکارهای مناسب به منظور آشنایی فرماندهان و کارکنان ارتش با مزایای سیستم حسابداری تعهدی، افزایش دانش کارکنان مالی راجع به فنون حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی و همچنین تأمین منابع مالی، انسانی و فنی به بهبود آمادگی سازمانی برای تغییر و اجرای موفق حسابداری تعهدی کمک می‌کند.

واژه‌های کلیدی: آمادگی سازمانی برای تغییر، حسابداری تعهدی، دانش کار، در دسترس بودن منابع، نگرش به تغییر.

طبقه‌بندی موضوعی: H83, D73, D23.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.
۲. استادیار، گروه حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

نویسنده مسئول:

ساسان خادمی

رایانامه:

s.khademi@shirazu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۴

استناد به مقاله:

خادمی، ساسان؛ کرمشاهی، بهنام؛ (۱۴۰۱). آمادگی حسابداران بخش عمومی جهت اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی: ارتش جمهوری اسلامی ایران)، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۲۷۷-۲۹۲.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.
Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

از سال ۱۹۸۰، گذار روشنی به سوی آنچه که به عنوان مدیریت عمومی نوین^۱ شناخته می‌شود، در بسیاری از کشورهای جهان وجود داشته است (هود، ۱۹۹۵). این گذار به باز تعریف دوباره اداره عمومی، بر پایه مفاهیم کمی چون کارایی و عملکرد در جهت ایجاد بخش عمومی شبه خصوصی انجامیده است. بر پایه مدیریت عمومی نوین، بسیاری از فنون حسابداری بخش عمومی، شامل گزارشگری مالی و بودجه بندی بر مبنای تعهدی، بهایابی کامل، اندازه‌گیری عملکرد و حسابرسی عملکرد از بخش خصوصی برگرفته شده است (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۹). گذار به سوی حسابداری تعهدی به صورت عملی در دهه ۱۹۹۰ آغاز شد. این گذار را می‌توان در نتیجه اثبات سودمندی حسابداری تعهدی و مزایای ناشی از آن در بخش عمومی دانست (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵).

«حسابداری تعهدی، در مقابل حسابداری وجه نقد، یک مبنای حسابداری است که عملکرد و وضعیت واحد تجاری را از طریق شناسایی رخدادهای اقتصادی صرف نظر زمان انجام معاملات نقدی، اندازه گیری می‌کند» (اسماعیل و همکاران؛ ۲۳۴). استفاده از حسابداری تعهدی در بخش خصوصی گسترش یافته است، ولی استفاده از آن در بخش عمومی نیز مسئله جدیدی نیست. دولت‌های برخی کشورها چون انگلستان، کانادا، نیوزلند، استرالیا، هلند، سریلانکا و اندونزی سیستم حسابداری تعهدی را از قبل بکار گرفته‌اند (بارکر و رنین، ۲۰۰۶). روشنگری که برای انتقال از سیستم حسابداری نقدی به سیستم حسابداری تعهدی توسط دولت وجود دارد، ناشی از اشکالات سیستم حسابداری نقدی است. حسابداری نقدی قادر نیست تعهدات، ضمانت‌ها و سایر بدهی‌های احتمالی آتی را شناسایی کند (بال و همکاران، ۱۹۹۹). همچنین نمی‌تواند جزئیات چگونگی کنترل منابع توسط واحد تجاری، هزینه تهیه کالاها و خدمات و سایر اطلاعات مالی برای ارزیابی وضعیت مالی واحد تجاری را ارائه دهد (پیتر وان درهوک، ۲۰۰۵؛ آرنابولد و لسپلی، ۲۰۰۹). اما حسابداری تعهدی این برتری را برای دولت‌ها دارد که قادر است اطلاعات کاملی در مورد هزینه‌ها و منابع موجود فراهم کند که در نهایت باعث افزایش کارایی، اثر بخشی، شفافیت، حاکمیت مناسب و پاسخگویی بخش عمومی در برابر جامعه می‌شود (گوتری، ۱۹۹۸؛ چان، ۲۰۰۳؛ هودگس و مللت، ۲۰۰۳؛ هیدمن و کونولی، ۲۰۱۱).

در ایران تا قبل از سال ۱۳۹۴، سیستم برتر حسابداری بخش عمومی، سیستم نقدی تعدیل شده بود. «در سال ۱۳۸۸ سازمان حسابرسی با تشکیل کمیته استانداردهای حسابداری بخش عمومی با مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کل

کشور، نخستین گام را در مسیر تحول در حسابداری و گزارشگری مالی دولت برداشت» (فعال قیومی و قدیریان، ۱۳۹۹؛ ۱). از سال ۱۳۹۴ همزمان با تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی توسط سازمان حسابرسی، دستگاه‌های اجرایی مکلف به اجرا و بکارگیری سیستم حسابداری تعهدی همراه با اجرای استانداردهای بخش عمومی شدند (سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۹۴). اما بنا بر آخرین اظهارهای وزیر امور اقتصادی و دارایی کنونی، بر پایه گزارش‌های ارائه شده از سوی معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور، با وجود اجرای حسابداری تعهدی از سوی ۹۰ درصد دستگاه‌های دولتی، هنوز نتایج مطلوب و مورد انتظار حاصل نشده است (شبکه اخبار اقتصادی و دارایی ایران، ۱۳۹۷).

با وجود ضرورت و اهمیت انجام پژوهش در زمینه اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور، پژوهش‌های انجام شده در کشور بسیار اندک بوده و این پژوهش‌ها نیز بیشتر به بررسی مزایای اجرای آن (مانند: کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹ و گرد و کریمی، ۱۳۹۰)، موانع و چالش‌های اجرای آن (مانند: مهرالحسنی و همکاران، ۱۳۹۲ و کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵) و ارائه مدل در زمینه آن (نارویی و همکاران، ۱۳۹۹) پرداخته‌اند. همچنین تاکنون هیچ پژوهشی به بررسی میزان آمادگی بخش عمومی کشور برای اجرای حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر بر آن نپرداخته است. بررسی ادبیات و پیشینه در پیوند با اجرا و بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی و همچنین سابقه اجرای آن توسط برخی کشورها، نشانگر افزایش کارایی و اثربخشی بخش عمومی در نتیجه بکارگیری این سیستم است (هیدمن و کونولی، ۲۰۱۱). در عین حال یکی از مهم‌ترین دلایل عدم موفقیت در بکارگیری صحیح و کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی، عدم آمادگی دستگاه‌های مختلف دولتی برای اجرای موفق حسابداری تعهدی است. از این‌رو بررسی میزان آمادگی اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و به ویژه عوامل مؤثر بر آن می‌تواند باعث افزایش آگاهی و بینش مدیران دستگاه‌های مختلف دولتی در جهت برنامه‌ریزی آتی به منظور بالا بردن سطح آمادگی سازمان آن‌ها به منظور اجرای موفق حسابداری تعهدی شود.

در زمینه این نیاز پژوهشی و به ویژه با توجه به عدم موفقیت اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور، پژوهش پیش‌رو قصد دارد تا برای نخستین بار در کشور، آمادگی بخش عمومی را از جنبه عوامل اثرگذار بر اجرای حسابداری تعهدی بر پایه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر^۲ (وینر، ۲۰۰۹) مورد بررسی قرار دهد. از این‌رو به صورت مطالعه موردی، ارتش جمهوری اسلامی

رویدادها در سوابق حسابداری ثبت می‌شوند و در صورت‌های مالی دوره‌هایی که به آن مربوط می‌شوند، شناسایی می‌شوند. عناصری که بر پایه حسابداری تعهدی، شناسایی می‌شوند شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها، دارایی خالص / حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌ها هستند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۲۱؛ ۱۶۳). در حالی که اجرای حسابداری تعهدی در بخش خصوصی، بیش از یک قرن است که روال معمول شرکت‌ها است، افزایش رو به رشد دولت‌هایی که به حسابداری تعهدی روی آورده‌اند تنها مربوط به دو دهه اخیر است. رواج فعلی حسابداری تعهدی را می‌توان ناشی از این موارد دانست: ۱. افزایش شناخت نسبت به محدودیت‌های حسابداری نقدی، ۲. بهبود استانداردهای بین‌المللی حسابداری تعهدی برای امور مالی و گزارشگری بخش عمومی، ۳. حرفه‌ای تر شدن کادر حسابداری دولتی و در نتیجه ورود فنون حسابداری بخش خصوصی به بخش عمومی و ۴. ظهور سیستم‌های اطلاعات مدیریت مالی رایانه‌ای به منظور کاهش هزینه‌های اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی (کاواناق و همکاران، ۲۰۱۶). بر اساس گزارش سال ۲۰۱۸ شاخص بین‌المللی پاسخگویی مالی بخش عمومی^۵، از ۱۵۰ کشوری که اطلاعات آن‌ها در دسترس بوده است، تنها ۲۵ درصد از کشورها (۳۷ کشور) در بخش عمومی از مبنای تعهدی استفاده می‌کنند، که از این کشورها حدود نیمی از آن‌ها استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی را بکار گرفته‌اند. همچنین بر اساس این گزارش، ۴۵ درصد (۶۷ کشور) در حال گذار از مبنای نقدی به تعهدی هستند و ۳۰ درصد (۴۶ کشور) آن‌ها نیز از مبنای نقدی استفاده می‌کنند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۸). همچنین نتایج مطالعه پینا و توریس (۲۰۰۳) در رابطه با بررسی گزارش‌های مالی دولت‌های مرکزی ۱۶ کشور از اعضای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و جامعه اروپا نشان داد که هیچ یک از کشورهای مورد مطالعه که ادعای اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری تعهدی را دارند، به گونه کامل این استانداردها را رعایت نمی‌کنند. هر یک از این کشورها بر مبنای امکانات، مقدرات، مقررات -حاکم و ویژگی‌های محیطی فعالیت دولت‌ها، بخشی از استانداردهای یادشده را نادیده می‌گیرند.

بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی را می‌توان به عنوان بخشی از اصلاحات وابسته به مدیریت عمومی نوین دانست که در اواخر دهه ۱۹۷۰ توسط بسیاری از کشورهای همکاری و توسعه اقتصادی^۶ به منظور افزایش کارایی و

ایران را به عنوان یکی از سازمان‌هایی که تابع مقررات مالی بخش عمومی کشور است، مورد بررسی قرار می‌دهد. در این پژوهش، تأثیر سه عامل نگرش به تغییر^۱، دانش کار^۲ و در دسترس بودن منابع^۳ بر دو جنبه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر^۴ و قابلیت اجرای تغییر^۵ مورد بررسی قرار می‌گیرد. به گونه دقیق‌تر این پژوهش قصد دارد به پرسش‌های بعدی پاسخ دهد: ۱. تأثیر عامل نگرش به تغییر بر هر یک از جوانب آمادگی سازمانی برای تغییر به سیستم حسابداری تعهدی، شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر چگونه است؟ ۲. تأثیر عامل دانش کار بر هر یک از جوانب آمادگی سازمانی برای تغییر به سیستم حسابداری تعهدی، شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر چگونه است؟ ۳. تأثیر عامل در دسترس بودن منابع بر هر یک از جوانب آمادگی سازمانی برای تغییر به سیستم حسابداری تعهدی، شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر چگونه است؟ نتایج این پژوهش به گسترش مبانی نظری و ارائه مدارک تجربی در زمینه آمادگی بخش عمومی برای اجرای حسابداری تعهدی و نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر کمک می‌کند و زمینه انجام مطالعات بعدی در این حوزه را فراهم می‌سازد.

در ادامه پژوهش، ابتدا پایه نظری و پیشینه پژوهش به همراه بیان فرضیه‌ها و سپس روش پژوهش و مدل و متغیرهای پژوهش بیان می‌شود. در نهایت نیز تجزیه و تحلیل یافته‌ها، بحث و نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش بیان می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری تعهدی در بخش عمومی

«مصرف و بکارگیری منابع مالی عمومی توسط مقامات اجرایی و ارشد نهادهای بخش عمومی مشمول مسئولیت پاسخگویی عمومی است» (باباجانی و بابایی، ۱۳۹۰؛ ۸). در جوامع دموکراتیک، گزارشگری مالی نقشی اساسی را به منظور پاسخگویی دولت در قبال عموم بر عهده دارد (مه‌دوی، ۱۳۷۹). برپایه نظر فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۱)، مبنای تعهدی نسبت به سایر مبانی حسابداری اطلاعات سودمندتری را در گزارشگری مالی فراهم می‌کند و از این رو می‌تواند باعث افزایش توان پاسخگویی دولت‌ها و سایر نهادهای بخش عمومی در قبال مسئولیت استفاده از منابع شود. مبنای تعهدی، مبنایی از حسابداری است که برپایه آن معاملات و رویدادها در زمانی که رخ می‌دهند، شناسایی می‌شوند (و نه فقط زمانی که وجه نقد یا معادل آن دریافت یا پرداخت می‌شود). بنابراین، معاملات و

5. Change Efficacy

6. International Public Sector Financial Accountability Index

7. Economic Co-operation and Development

1. Change Valance

2. Task Knowledge

3. Resource Availability

4. Change Commitment

بخش عمومی بوده و در عین حال با موانع چشمگیری شامل موارد قانونی، نبود حمایت سیاسی و منابع انسانی ماهر روبه‌رو است. همچنین وین (۲۰۰۴) بیان کرد که گرچه بکارگیری حسابداری تعهدی برتری‌های خاص خود را دارد اما در عین حال ریسک‌ها و هزینه‌های مرتبط با آن نیز نباید نادیده گرفته شود. به اعتقاد وی مهم‌ترین ریسک انتقال به مبنای تعهدی، هزینه‌های بعدی آن و افزایش پیچیدگی صورت‌های مالی است. برپایه نتایج حاصل از مطالعه کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، دلایلی چون نبود خواست واقعی سیاستمداران و عدم پایداری ایشان به تدوین و اجرای برنامه‌گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ‌خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی‌گر دولت در اقتصاد و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از جمله مهم‌ترین موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران هستند.

در ایران، برپایه بند اول مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، «هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است» (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۰؛ ۵). باباجانی (۱۳۷۱) بر پایه اصول ۵۱، ۵۳ و ۵۵ قانون اساسی، اهداف اصلی نظام حسابداری دولتی ایران را چنین بر می‌شمرد: ۱. برقراری روش‌های مناسب برای کنترل منابع مالی با تأکید بر مصرف هر یک از منابع مالی در برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مربوط؛ ۲. ایجاد روش‌های مناسب برای کنترل درآمدها و سایر دریافت‌ها و تمرکز آن در حساب‌های خزانه‌داری کل؛ ۳. فراهم آوردن امکان کنترل هزینه‌ها در حدود اعتبارات برای برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب؛ ۴. انتشار حقایق مربوط به عملیات مالی، وضعیت وصول درآمدها، سایر منابع تأمین مالی و پرداخت هزینه‌ها؛ ۵. رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات مالی قابل فهم برای آنان و قوه مقننه به عنوان نمایندگان مردم (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵). تا قبل از سال ۱۳۹۴، برپایه قانون محاسبات عمومی کشور، مبنای حسابداری بخش دولتی، نقدی تعدیل شده بود. اما مبنای حسابداری کلیه سازمان‌ها و وزارتخانه‌ها نقدی تعدیل شده، نبود. به عنوان مثال، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از سال ۱۳۸۸ همزمان با

اثربخشی عملکرد بخش عمومی آن‌ها بکار گرفته شد (هیندمن و کونولی، ۲۰۱۱). گزارش‌های مالی که بر مبنای تعهدی تهیه می‌شوند می‌توانند هم برای پاسخگویی و هم تصمیم‌گیری مفید واقع شوند. این گزارش‌ها به استفاده‌کنندگان اجازه می‌دهد تا: ۱. به ارزیابی پاسخگویی واحد گزارشگر در رابطه با منابع تحت کنترل آن و همچنین گسترش آن منابع بپردازند، ۲. وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقد واحد گزارشگر را ارزیابی کنند و ۳. درباره تأمین منابع واحد گزارشگر، یا انجام معامله با آن تصمیم‌گیری کنند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱؛ ۱۲). بر پایه یافته‌های کردستانی و همکاران (۱۳۸۹)، بکارگیری مبنای تعهدی در بخش دولتی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها، انعکاس هزینه‌های واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با مبالغ پیش‌بینی شده در بودجه، انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت، فراهم کردن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران و افشای بهتر در گزارشگری مالی دولتی می‌شود. همچنین بر پایه یافته‌های گرد و کریمی (۱۳۹۰) تغییر حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در بخش عمومی، منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی، افزایش کارایی در تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها، کنترل دقیق‌تر درآمدها، هزینه‌ها و تهیه گزارش‌های مالی مناسب‌تری می‌شود.

با وجود برتری‌هایی که سیستم حسابداری تعهدی نسبت به سیستم حسابداری نقدی دارد، این سیستم منتقدان خاص خود را نیز دارد. به عنوان مثال، متیوس (۱۹۹۲) و لويس (۱۹۹۵) استدلال‌شان بر این است که چون هدف دولت و نهادهای بخش عمومی کسب سود و سنجش سودآوری معیار مناسبی برای عملکرد این واحدها نیست (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵). همچنین بکارگیری و اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی با هزینه‌ها، مشکلات و موانع خاص خود رو به رو است. به عنوان مثال، یافته‌های حاصل از مطالعه هارون و روبینسون (۲۰۱۰) در اندونزی نشان داد که تصویب حسابداری تعهدی در بخش عمومی این کشور در نتیجه بحران اقتصادی، جنبش‌های دموکراتیک و فشارهای بین‌المللی برای اصلاح

نظریه شناخت اجتماعی و نظریه خودکارآمدی (گیست و میچل، ۱۹۹۲) ارائه شد و از ساختارهای چند سطح و چند وجهی تشکیل شده است. جنسن (۲۰۰۰) آمادگی سازمان برای تغییر را به عنوان ظرفیت سازمان برای اعمال تغییرات و میزانی که افراد تغییرات موردنیاز را درک می‌کنند، تعریف می‌کند. وینر و همکاران (۲۰۰۸) آمادگی سازمانی برای تغییر را به میزانی که اعضای سازمان از نظر روانی و رفتاری آماده اجرای تغییرات سازمانی هستند، در نظر گرفتند. از نظر این پژوهشگران، این نظریه بر تغییر سازمانی عمدی یا تلاش‌های آگاهانه (که بیشتر توسط مدیریت آغاز می‌شود) برای انتقال یک سازمان از حالت فعلی به وضعیت مطلوب آینده برای افزایش اثربخشی سازمان متمرکز است.

وینر (۲۰۰۹) آمادگی سازمانی برای تغییر را به عنوان ۱. تعهد به تغییر و ۲. قابلیت اجرای تغییر اعضای سازمان برای اجرای تغییرات سازمانی تعریف کرد. تعهد به تغییر به تعهد اعضای سازمان برای پذیرش تغییر اشاره دارد، در حالی که قابلیت اجرای تغییر به عنوان قضاوتی جامع درباره قابلیت و توانایی درک شده نسبت به انجام یک کار جدید (به عنوان مثال: تغییر) تعریف می‌شود. به عبارت دیگر، قابلیت اجرای تغییر به سطح توانایی اعضای سازمان برای اجرای تغییر مربوط می‌شود. قابلیت اجرای تغییر بیشتر به این معنی است که سازمان توانایی بیشتری در اجرای تغییر دارد که از این‌رو آمادگی بیشتری را نیز برای تغییر خواهد داشت (وینر، ۲۰۰۹). بر پایه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر یکی از عواملی که بر آمادگی برای تغییر مؤثر است نگرش نسبت به تغییر می‌باشد (وینر، ۲۰۰۹). نگرش نسبت به تغییر به درک هر فرد از معنی و اهمیت یک تغییر خاص اشاره دارد (لیو و همکاران، ۲۰۰۹ به نقل از مارکوس و زاجونس، ۱۹۸۵). به عبارت دیگر، نگرش نسبت به تغییر یعنی اینکه چطور اعضای یک سازمان برای تغییرات خاصی ارج نهاده و ارزش قائل می‌شوند (وینر، ۲۰۰۹). اگر که که اعضای سازمان تغییرات را سودمند و اثربخش بدانند، برای تغییرات ارزش قائل خواهند بود. بر این اساس هر چقدر اعضای یک سازمان برای تغییرات ارزش قائل شوند (یعنی اینکه نگرش مثبت‌تری نسبت به آن تغییرات داشته باشند)، به همان میزان نیز آن تغییرات را می‌پذیرند و از آن حمایت می‌کنند. از این‌رو آمادگی بیشتری نیز

اجرای قانون مدیریت خدمات کشوری و برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، روش حسابداری تعهدی کامل را جایگزین روش حسابداری نقدی تعدیل شده کرد (جامعی و کرم زاده، ۱۳۹۳). از سال ۱۳۹۴، واحدهای گزارشگر مکلف شدند نظام حسابداری و گزارشگری مالی خود را بر اساس استانداردهای مصوب بخش عمومی و دستورالعمل‌های ابلاغی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه کنند. بر این اساس اهداف اصلی نظام حسابداری بخش عمومی را می‌توان در سه گروه طبقه‌بندی کرد: ۱. کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی، ۲. تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی واحد گزارشگر، ۳. ایجاد بستر لازم برای استخراج و محاسبه بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد (بروززاده، ۱۳۹۳).

نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر

آمادگی سازمانی یکی از عوامل کلیدی برای موفقیت و اثربخشی تغییرات سازمانی است (ارمناکیس و همکاران، ۱۹۹۳؛ وینر و همکاران، ۲۰۰۸؛ هولت و همکاران، ۲۰۱۰). برپایه دیدگاه ارمناکیس و همکاران (۱۹۹۳)، آمادگی عبارت از باورها، نگرش‌ها و نیت اعضای سازمان در رابطه با میزان تغییرات مورد نیاز و ظرفیت سازمان برای انجام موفقیت آمیز آن تغییرات است. وقتی آمادگی سازمانی بالا باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که اعضای یک سازمان شروع به تغییر کنند، تلاش بیشتری انجام دهند، استقامت بیشتری نشان دهند و همکاری بیشتری داشته باشند که نتیجه آن اجرای مؤثرتر تغییرات پیشنهادی است (وینر و همکاران، ۲۰۰۸؛ نگوین و همکاران، ۲۰۱۹). تغییر سازمانی به صورت کلی به هرگونه تعدیل و تغییر در ترکیب، ساختار یا رفتار سازمانی اشاره دارد (وینر و همکاران، ۲۰۰۸ به نقل از بودیج و بونو، ۲۰۰۱). تغییر سازمانی از طریق معرفی سبک‌های جدید تفکر، عمل، یا عملکرد و جستجوی سازگاری با محیط یا بهبود عملکرد حاصل می‌شود (پاردو دل وال و همکاران، ۲۰۱۲). نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر توسط وینر (۲۰۰۹) بر اساس

بر پایه نظریه آمادگی سازمانی به منظور تغییر، عامل موثر دیگر بر آمادگی برای تغییر، در دسترس بودن منابع است (وینر، ۲۰۰۹). منابع مورد نیاز برای تغییر شامل منابع فیزیکی، انسانی و مالی می شود (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸). در زمینه این پژوهش منابع شامل مواردی چون منابع مالی، پرسنل کافی، پرسنل متخصص برای اجرای استانداردهای حسابداری تعهدی، نرم افزار و سیستم های اطلاعاتی حسابداری، زمان کافی و ... است. وینر (۲۰۰۹) نیاز به منابع کافی برای اطمینان از اجرای مناسب تغییرات مورد نظر سازمانی را مورد تأکید قرار داده است. فدراسیون بین المللی حسابداران (۲۰۱۱) نیز بر نیاز حیاتی به وجود منابع کافی شامل منابع انسانی، مالی و تکنولوژی پافشاری زیادی کرده است. افزون بر این، اهمیت در دسترس بودن منابع کافی به منظور انجام فرایند گزار مناسب به سیستم حسابداری تعهدی در پژوهش های خارجی چون لی و همکاران (۲۰۰۵) و آپینگ و الیور (۲۰۱۲) و در پژوهش های داخلی چون کردستانی و همکاران (۱۳۹۳) پافشاری شده است. از این رو پیش بینی می شود که هر چقدر دسترسی یک سازمان به منابع مورد نیاز برای اجرای حسابداری تعهدی بیشتر باشد، آمادگی بیشتری نیز در سازمان از جنبه تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر وجود خواهد داشت. بر این اساس فرضیه اصلی و فرضیه های فرعی زیر بیان می شود:

فرضیه ۳: در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر آمادگی سازمانی برای تغییر دارد.

فرضیه ۳-۱: در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد.

فرضیه ۳-۲: در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش در زمره پژوهش های کمی قرار می گیرد. «پژوهش های کمی از روش علمی ساخت و اثبات تجربی استفاده می کنند و بر اساس فرضیه ها و طرح های پژوهش از قبل تعیین شده انجام می شوند. معیارهای اندازه گیری داده ها کمی است و برای استخراج نتیجه ها از فن های آماری استفاده می کنند» (نمازی، ۱۳۸۲؛ ۶۴). همچنین این پژوهش از نظر

برای انجام آن تغییرات دارند (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸). بر این اساس فرضیه اصلی و فرضیه های فرعی زیر پیش کشیده می شود:

فرضیه ۱: نگرش به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر آمادگی سازمانی برای تغییر دارد.

فرضیه ۱-۱: نگرش به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد.

فرضیه ۱-۲: نگرش به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد.

بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، یکی دیگر از عوامل موثر بر آمادگی برای تغییر، دانش کار است (وینر، ۲۰۰۹). دانش کار به اطلاعاتی گفته می شود که اعضای سازمان برای تغییر نیاز دارند. به عبارت دیگر، اعضای سازمان باید از دانش مناسب و کافی در مورد تغییر برخوردار باشند (قانی و همکاران، ۲۰۲۱). دانش کامل کارکنان در زمینه آمادگی برای تغییر، مجری تغییر را به درک بهترین روش برای نزدیک شدن به تغییر و بهترین حالت برای اجرای تغییر سوق می دهد (سومیاچا و همکاران، ۲۰۱۵). در زمینه این پژوهش منظور از دانش کار، داشتن دانش نسبت فنون حسابداری تعهدی، استانداردهای حسابداری تعهدی، رویه اجرایی حسابداری تعهدی و ... است. اهمیت دانش کافی کارکنان نسبت به حسابداری تعهدی به منظور انجام فرایند گزار مناسب به سیستم حسابداری تعهدی در پژوهش های خارجی چون لی و همکاران (۲۰۰۵) و آپینگ و الیور (۲۰۱۲) و در پژوهش های داخلی چون کردستانی و همکاران (۱۳۹۳) مورد تأکید قرار گرفته است. از این رو پیش بینی می شود که هر چقدر اعضای یک سازمان از دانش بیشتری نسبت به حسابداری تعهدی برخوردار باشند، آمادگی بیشتری نیز در سازمان از جنبه تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر وجود داشته باشد. بر این اساس فرضیه اصلی و فرضیه های فرعی زیر مطرح می شود:

فرضیه ۲: دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر آمادگی سازمانی برای تغییر دارد.

فرضیه ۲-۱: دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد.

فرضیه ۲-۲: دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد.

مالی) ارتش جمهوری اسلامی ایران که تا پایان درجه سروانی بخش عمده‌ای از خدمت خود را در مشاغل مالی یگان‌های ارتش جمهوری اسلامی ایران گذرانده‌اند، برای ارتقا به درجه سرگردی و افسر ارشدی و کسب آموزش‌های بیشتر مالی به منظور خدمت در مشاغل مدیریتی بودجه و اعتبارات (کنترلر)، ذیحسابی و حسابداری یگان‌های ارتش جمهوری اسلامی ایران به دوره عالی رسته‌ای امور مالی در مرکز یاد شده اعزام می‌شوند. با توجه به اینکه جامعه آماری پژوهش را افسران اعزامی از بخش عمده یگان‌های ارتش جمهوری اسلامی ایران تشکیل داده که آشنایی مناسبی نیز با وضعیت حسابداری یگان‌های ارتش دارند و از طرفی یگان‌های ارتش از رویه متحدالشکلی به منظور امور مالی و حسابداری خود بهره می‌جویند، از این رو دریافت دیدگاه آن‌ها بر مبنای این پژوهش پیمایشی، می‌تواند نماینده مناسبی به منظور سنجش دیدگاه نسبت به کل ارتش جمهوری اسلامی ایران باشد.

به منظور تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۲ استفاده شده است. به این منظور، ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش و فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی ارائه می‌شود. سپس، در بخش آمار استنباطی، ابتدا به منظور تعیین نرمال و غیرنرمال بوده داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده می‌شود و سپس با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها به ترتیب، از آماره همبستگی پیرسون یا اسپیرمن استفاده می‌شود. همچنین، آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق رگرسیون حداقل مربعات معمولی انجام می‌شود.

مدل و متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون فرضیه ۱ پژوهش و فرضیه‌های فرعی آن از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

مدل ۱-۱:

$$\text{Change Commitment} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Change Valance} + \varepsilon$$

مدل ۱-۲:

$$\text{Change Efficacy} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Change Valance} + \varepsilon$$

به منظور آزمون فرضیه ۲ پژوهش و فرضیه‌های فرعی آن از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

هدف، کاربردی و از نظر شیوه پژوهش توصیفی-پیمایشی و از نوع مطالعات همبستگی و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است.

در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با مبنای نظری و پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های بخش کمی و وابسته به آزمون فرضیه‌های پژوهش، از پرسشنامه بسته با طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده شده است. پرسشنامه این پژوهش برگرفته از پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) است که متناسب با شرایط ایران، برپایه نظر متخصصان تعدیل شده است.

به منظور بررسی روایی پرسشنامه، از روش روایی صوری (ساندرز و همکاران، ۲۰۱۹) استفاده شد. از این رو پرسش‌های پرسشنامه برپایه نظر متخصصان مورد تعدیل قرار گرفت. همچنین، به منظور سنجش میزان پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ (اسمیت، ۲۰۱۹) استفاده شد. به این منظور، ابتدا تعداد بیست پرسشنامه به صورت تصادفی در بین تعدادی از افراد جامعه آماری توزیع شده و سپس آلفای کرونباخ هر یک از متغیرهای پرسشنامه محاسبه شد. نتایج مربوط به آلفای کرونباخ هر یک از متغیرهای پژوهش شامل تعهد به تغییر، قابلیت اجرای تغییر، نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع به ترتیب، ۰/۸۷۹، ۰/۷۲۵، ۰/۹۰۸، ۰/۷۶۲ و ۰/۸۰۲ است.

جامعه آماری پژوهش را افسران مالی دوره عالی رسته‌ای ارتش جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۹۹ تشکیل می‌دهند. در این پژوهش از روش‌های نمونه‌گیری استفاده نشده است و به منظور دستیابی به نمونه‌ای مناسب و کامل‌تر، پژوهشگر با کسب مجوز از گروه رسته دارایی و امور مالی دانشکده پشتیبانی عمومی مرکز آموزش پشتیبانی نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران در محل آموزش افسران یاد شده حاضر و نسبت به توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه‌ها در همان زمان، اقدام کرد. بر این اساس، در مجموع تعداد ۷۱ پرسشنامه در بین افسران یاد شده توزیع شد که ۶۷ مورد از آن‌ها (با نرخ برگشت ۹۴ درصد) دریافت شد. همچنین از این تعداد پرسشنامه، تعداد ۳ مورد به علت نامناسب بودن، کسر و سرانجام تعداد ۶۴ پرسشنامه برای استفاده، مناسب تشخیص داده شد. لازم به بیان است که هر ساله افسران جزء رسته دارایی (امور

هر یک از پرسش‌های پرسشنامه با طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد سنجش قرار گرفته و از این رو هر متغیر از طریق محاسبه میانگین نمرات پرسش‌های مربوط به آن اندازه‌گیری می‌شود.

مدل ۲-۱:

$$\text{Change Commitment} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Task Knowledge} + \varepsilon$$

مدل ۲-۲:

$$\text{Change Efficacy} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Task Knowledge} + \varepsilon$$

به منظور آزمون فرضیه ۳ پژوهش و فرضیه‌های فرعی آن نیز از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

مدل ۳-۱:

$$\text{Change Commitment} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Resource Availability} + \varepsilon$$

مدل ۳-۲:

$$\text{Change Efficacy} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Resource Availability} + \varepsilon$$

در مدل‌های بالا متغیرهای تعهد به تغییر^۱ و قابلیت اجرای تغییر^۲ متغیرهای وابسته این مدل‌ها هستند که هر کدام با سه پرسش مورد سنجش قرار می‌گیرند. همچنین متغیرهای نگرش به تغییر^۳، دانش کار^۴ و در دسترس بودن منابع^۵ متغیرهای مستقل این مدل‌ها هستند که به ترتیب با هشت پرسش، سه پرسش و شش پرسش مورد سنجش قرار می‌گیرند. در این رابطه

تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

آمار توصیفی

بخش اول پرسشنامه شامل ۴ پرسش عمومی در رابطه با متغیرهای جمعیت‌شناسی است. نتایج حاصل از آمار فراوانی و درصد فراوانی این متغیرها در جدول ۱ ارائه شده است. نتایج این جدول نشان دهنده این است که حدود ۶۱ درصد از پاسخ دهندگان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و ۳۹ درصد مدرک کارشناسی ارشد هستند. همچنین حدود ۷۸ درصد فارغ‌التحصیل رشته حسابداری و ۱۹ درصد رشته مدیریت هستند. از نظر سن حدود ۲۳ درصد دارای سن بین ۲۶ تا ۳۵ سال و ۷۵ درصد دارای سن بین ۳۶ تا ۴۵ هستند. افزون بر این حدود ۸۳ درصد از سابقه و تجربه کاری بین ۱۱ تا ۲۰ سال برخوردار هستند. بنابراین، پاسخ دهندگان از ویژگی‌های مناسب شامل تخصص و تجربه کافی برای پاسخگویی به پرسش‌های این پرسشنامه برخوردار هستند.

جدول ۱. نتایج توصیفی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

ردیف	متغیر	سطوح متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
۱	تحصیلات	کارشناسی کارشناسی ارشد	۳۹ ۲۵	۶۰/۹ ۳۹/۱
۲	رشته تحصیلی	حسابداری مدیریت سایر	۵۰ ۱۲ ۲	۷۸/۱ ۱۸/۸ ۳/۱
۳	سن	۲۶-۳۵ ۳۶-۴۵ ۴۶-۵۵	۱۵ ۴۸ ۱	۲۳/۴ ۷۵ ۱/۶
۴	سابقه کار	۱-۱۰ ۱۱-۲۰ ۲۱-۳۰	۸ ۵۳ ۳	۱۲/۵ ۸۲/۸ ۴/۷

منبع: یافته‌های پژوهش

اطلاعات این جدول نشان می‌دهد به جز متغیر در دسترس بودن منابع که میانگین آن کمتر از ۳ و میانگین سایر متغیرها بیشتر از ۳

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، انحراف معیار، کمینه و بیشینه را نشان می‌دهد. همان‌گونه که

نرمال و توزیع غیرنرمال استفاده می‌شود. جدول ۴ نتایج این آزمون‌ها را نشان می‌دهد. همانگونه که در این جدول مشخص است، متغیرهای مستقل دارای همبستگی مثبت و معنادار با متغیرهای وابسته هستند. از این رو جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش و بررسی تأثیر هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته از رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده خواهد شد.

جدول ۴. آزمون همبستگی پیرسون و اسپیرمن

متغیر	تعداد به تغییر	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
تعدد به تغییر	۱	۰/۶۲۰*	۰/۶۱۳*	۰/۶۱۰*	۰/۴۴۳*
قابلیت اجرای تغییر	۱	۰/۶۲۶*	۰/۵۸۹*	۰/۵۸۳*	۰/۵۰۰*
نگرش به تغییر	۱	۰/۶۴۰*	۰/۵۵۵*	۰/۴۸۶*	۰/۴۸۶*
دانش کار	۱	۰/۵۷۲*	۰/۵۲۵**	۰/۶۱۷*	۰/۶۱۷*
در دسترس بودن منابع	۱	۰/۴۶۶*	۰/۵۳۱**	۰/۶۱۵**	۱

* به معنای معناداری در سطح ۰/۰۰۱، قسمت پایین جدول همبستگی پیرسون و قسمت بالای آن همبستگی اسپیرمن است.
منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۵ نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری آماره F بیانگر معنادار بودن هر دو مدل است. در مدل اول، ضریب تعیین تعدیل شده به میزان ۰/۳۵۷ است، در نتیجه ۰/۳۵۷ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل بازگویی است. همچنین در مدل دوم، ضریب تعیین تعدیل شده به میزان ۰/۴۰۰ است، در نتیجه، ۰/۴۰۰ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل بیان است. آماره دوربین-واتسون نیز به ترتیب در مدل اول و دوم برابر با ۱/۸۱۷ و ۱/۹۷۹ است که نشان دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل‌ها است.

در مدل اول، ضریب (۰/۷۰۵)، آماره t (۵/۹۹۸) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل نگرش به تغییر، بیانگر این است که نگرش به تغییر، تأثیر مثبت و معناداری بر تعدیل شده تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۱ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. همچنین در مدل دوم، ضریب (۰/۶۶۱)، آماره t (۶/۵۵۶) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل نگرش به تغییر، بیانگر این است که نگرش به تغییر، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

است، بطوری که کمترین میانگین مربوط به متغیر در دسترس بودن منابع و بیشترین آن‌ها مربوط به متغیر نگرش به تغییر است. همچنین، متغیر نگرش به تغییر دارای کمترین انحراف معیار و متغیر تعدیل به تغییر بیشترین انحراف معیار است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
تعدد به تغییر	۶۴	۳/۵۴	۰/۹۰	۱	۵
قابلیت اجرای تغییر	۶۴	۳/۴۴	۰/۷۹	۱	۵
نگرش به تغییر	۶۴	۳/۶۹	۰/۷۷	۱/۵	۵
دانش کار	۶۴	۳/۱۰	۰/۸۱	۱/۶۷	۵
در دسترس بودن منابع	۶۴	۲/۹۴	۰/۸۳	۱	۴/۸

منبع: یافته‌های پژوهش

آمار استنباطی

به منظور تعیین نرمال و غیرنرمال بوده داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسپیرمنوف استفاده شد. همانگونه که در جدول ۳ مشخص است، معناداری متغیرهای تعدیل به تغییر و نگرش به تغییر بیشتر از ۰/۰۵ و معناداری متغیرهای قابلیت اجرای تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع کمتر از ۰/۰۵ است. از این رو، می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای تعدیل به تغییر و نگرش به تغییر دارای توزیع نرمال و متغیرهای قابلیت اجرای تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع دارای توزیع غیرنرمال هستند.

جدول ۳. آزمون کولموگوروف-اسپیرمنوف

معناداری	درجه آزادی	آماره	تعدد به تغییر
۰/۰۵۶	۶۴	۰/۱۰۹	تعدد به تغییر
۰/۰۰۰	۶۴	۰/۱۶۸	قابلیت اجرای تغییر
۰/۰۶۸	۶۴	۰/۱۰۷	نگرش به تغییر
۰/۰۰۰	۶۴	۰/۱۶۳	دانش کار
۰/۰۰۷	۶۴	۰/۱۳۳	در دسترس بودن منابع

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه اینکه تعدادی از متغیرها دارای توزیع نرمال و تعدادی توزیع غیرنرمال هستند، از این رو از هر دو آزمون همبستگی پیرسون و اسپیرمن به ترتیب برای متغیرهای با توزیع

تعدیل شده به میزان ۰/۳۱۷ است، در نتیجه، ۰/۳۱۷ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل توضیح است. آماره دوربین- واتسون نیز به ترتیب در مدل اول و دوم برابر با ۱/۶۹۴ و ۲/۲۹۰ است، که نشان دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل‌ها است.

در مدل اول، ضریب (۰/۶۶۲)، آماره t (۵/۸۲۹) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل دانش کار، بیانگر این است که دانش کار، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. همچنین در مدل دوم، ضریب (۰/۵۶۵)، آماره t (۵/۴۹۷) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل دانش کار، بیانگر این است که دانش کار، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۲ نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

جدول ۶. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش

Change Commitment = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Task Knowledge} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱/۴۸۹	۰/۳۶۵	۴/۰۸۴	۰/۰۰۰
دانش کار	۰/۶۶۲	۰/۱۱۴	۵/۸۲۹	۰/۰۰۰
ضریب تعیین شده	۰/۳۴۴	آماره F		۳۳/۹۷۳
آماره دوربین واتسون	۱/۶۹۴	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰
Change Efficacy = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Task Knowledge} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱/۶۹۶	۰/۳۳۰	۵/۱۲۵	۰/۰۰۰
دانش کار	۰/۵۶۵	۰/۱۰۳	۵/۴۹۷	۰/۰۰۰
ضریب تعیین شده	۰/۳۱۷	آماره F		۳۰/۲۱۳
آماره دوربین واتسون	۲/۲۹۰	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۷ نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری آماره F بیانگر معنادار بودن هر دو مدل است. در مدل اول، ضریب تعیین شده به میزان ۰/۲۰۵ است، در نتیجه، ۰/۲۰۵ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل بیان است. همچنین در مدل دوم، ضریب تعیین شده به میزان ۰/۲۷۶ است، در نتیجه ۰/۲۷۶ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل، قابل بیان است. آماره

جدول ۵. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش

Change Commitment = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Change Valance} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۹۴۲	۰/۴۴۴	۲/۱۲۵	۰/۰۳۸
نگرش به تغییر	۰/۷۰۵	۰/۱۱۸	۵/۹۹۸	۰/۰۰۰
ضریب تعیین شده	۰/۳۵۷	آماره F		۲۵/۹۸۲
آماره دوربین واتسون	۱/۸۱۷	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰
Change Efficacy = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Change Valance} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱/۰۱۲	۰/۳۸۰	۲/۶۶۰	۰/۰۱۰
نگرش به تغییر	۰/۶۶۱	۰/۱۰۱	۶/۵۵۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین شده	۰/۴۰۰	آماره F		۴۲/۹۷۹
آماره دوربین واتسون	۱/۹۷۹	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۶ نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری آماره F بیانگر معنادار بودن هر دو مدل است. در مدل اول، ضریب تعیین شده به میزان ۰/۳۴۴ است، در نتیجه، ۰/۳۴۴ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل بیان است. همچنین در مدل دوم، ضریب تعیین شده به میزان ۰/۳۱۷ است، در نتیجه، ۰/۳۱۷ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل توضیح است. آماره دوربین- واتسون نیز به ترتیب در مدل اول و دوم برابر با ۱/۶۹۴ و ۲/۲۹۰ است، که نشان دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل‌ها است.

در مدل اول، ضریب (۰/۶۶۲)، آماره t (۵/۸۲۹) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل دانش کار، بیانگر این است که دانش کار، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. همچنین در مدل دوم، ضریب (۰/۵۶۵)، آماره t (۵/۴۹۷) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل دانش کار، بیانگر این است که دانش کار، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۲ نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

جدول ۶ نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری آماره F بیانگر معنادار بودن هر دو مدل است. در مدل اول، ضریب تعیین شده به میزان ۰/۳۴۴ است، در نتیجه، ۰/۳۴۴ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل بیان است. همچنین در مدل دوم، ضریب تعیین

از عوامل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع بر دو جنبه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر مورد بررسی قرار گرفت.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱-۱ پژوهش، نشانگر این بود که نگرش نسبت به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۱ پذیرفته شد. همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱-۲ پژوهش نیز نشان داد که نگرش نسبت به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ نیز پذیرفته شد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی آمادگی اجرای حسابداری تعهدی و پژوهش قانی و همکاران (۲۰۲۱) در بررسی آمادگی اجرای سیستم مالیات بر خدمات و فروش همسو است. همچنین این نتایج با پیشینه و ادبیات موجود همخوانی دارد (لی و همکاران، ۲۰۰۵؛ تیکل، ۲۰۱۰؛ آپینگ و الیور، ۲۰۱۲). بر پایه این یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت که طبق دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، نگرش، ذهنیت، باور و دید مثبت حسابداران و مدیران مالی ارتش نسبت به بکارگیری حسابداری تعهدی و آگاهی از مزایای آن، ضمن اینکه باعث تعهد بیشتر آن‌ها در بکارگیری حسابداری تعهدی می‌شود، باعث افزایش قابلیت اجرای سیستم حسابداری تعهدی نیز می‌شود.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱-۲ پژوهش حاکی از این بود که دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ پذیرفته شد. همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۲-۲ پژوهش نیز نشان داد که دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۲ نیز پذیرفته شد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی آمادگی اجرای حسابداری تعهدی تنها از نظر تأثیرگذاری دانش کار بر قابلیت اجرای تغییر همسو است اما با نتایج پژوهش قانی و همکاران (۲۰۲۱) در بررسی آمادگی اجرای سیستم مالیات بر خدمات و فروش کاملاً همسو است. همچنین این نتایج با پیشینه و ادبیات موجود از نظر اینکه داشتن دانش نسبت به حسابداری تعهدی از عوامل ضروری اجرای آن است، کاملاً همخوانی دارد (لی و همکاران، ۲۰۰۵؛ هارون و رابینسون، ۲۰۱۰؛ تیکل، ۲۰۱۰؛ آپینگ و الیور، ۲۰۱۲). بر مبنای این یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت که برپایه دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، برخوردار بودن حسابداران و مدیران مالی ارتش از دانش بکارگیری حسابداری تعهدی مانند مفاهیم، فنون و استانداردهای حسابداری تعهدی و رویه‌های اجرایی آن، ضمن اینکه باعث تعهد بیشتر آن‌ها در بکارگیری حسابداری تعهدی می‌شود، باعث افزایش قابلیت اجرای سیستم حسابداری تعهدی نیز می‌شود.

دوربین- واتسون نیز به ترتیب در مدل اول و دوم برابر با ۱/۷۱۶ و ۲/۱۹۸ است، که نشان دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل‌ها است.

در مدل اول، ضریب (۰/۵۰۸)، آماره t (۴/۱۵۳) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل در دسترس بودن منابع، بیانگر این است که در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۳ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. همچنین در مدل دوم، ضریب (۰/۵۱۸)، آماره t (۵/۰۰۶) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل در دسترس بودن منابع، بیانگر این است که در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۳ نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

جدول ۷. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش

Change Commitment = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Resource Availability} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۲/۰۵۱	۰/۳۷۴	۵/۴۸۲	۰/۰۰۰
در دسترس بودن منابع	۰/۵۰۸	۰/۱۲۲	۴/۱۵۳	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۰۵	آماره F		۱۷/۲۴۴
آماره دوربین واتسون	۱/۷۱۶	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰
Change Efficacy = $\beta_0 + \beta_1 * \text{Resource Availability} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱/۹۲۶	۰/۳۱۷	۶/۰۷۷	۰/۰۰۰
در دسترس بودن منابع	۰/۵۱۸	۰/۱۰۴	۵/۰۰۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۷۶	آماره F		۲۵/۰۶۰
آماره دوربین واتسون	۲/۱۹۸	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

بحث و نتیجه‌گیری

بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی به عنوان ابزاری سودمند در جهت پاسخگویی بهتر دولت، تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی دولت و ایجاد بستر مناسب برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود. این پژوهش به صورت مطالعه موردی، میزان آمادگی ارتش جمهوری اسلامی ایران را به عنوان یک از سازمان‌های بخش عمومی کشور به منظور اجرای حسابداری تعهدی بر مبنای دیدگاه افسران مالی دوره عالی رسته‌ای مورد بررسی قرار داد. از این رو بر پایه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، تأثیر هر یک

با همکاری ذیحسابی کل ارتش، معاونت نیروی انسانی ارتش و نظارت سازمان حسابرسی ارتش، منابع لازم را برای اجرای کامل و مؤثر حسابداری تعهدی و استانداردهای بخش عمومی در نیروهای چهارگانه ارتش و کلیه یگان‌های آن در کلیه سطوح سلسله مراتبی فراهم کنند. این منابع شامل تأمین منابع مالی، نیروی انسانی کافی و متخصص، تأمین زیرساخت‌های سخت افزاری و نرم افزاری و سامانه‌های اطلاعاتی مناسب برای اجرای حسابداری تعهدی می‌شود.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

۱. براساس مبانی نظری، پیشینه و یافته‌های این پژوهش، پژوهش‌های زیر برای پژوهشگران علاقه‌مند پیشنهاد می‌شود:
 ۱. انجام پژوهشی مشابه پژوهش حاضر در دیگر سازمان‌ها، وزارتخانه‌ها و بخش‌های عمومی کشور.
 ۲. انجام پژوهش در زمینه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر در زمینه اجرا و بکارگیری سایر موضوعات، روش‌ها، ابزارها، سامانه‌ها و ... در بخش عمومی یا خصوصی.
 ۳. انجام پژوهشی در رابطه با مشکلات اجرای حسابداری تعهدی و موانع بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ارتش جمهوری اسلامی ایران و یا دیگر سازمان‌ها، وزارتخانه‌ها و بخش‌های عمومی کشور بر مبنای روش دلفی و یا روش‌های مصاحبه محور و سایر روش‌ها.

محدودیت‌های پژوهش

- این پژوهش نیز همانند هر پژوهشی دارای محدودیت‌های خاص خود بوده است. موارد زیر جزء محدودیت‌هایی است که در این پژوهش وجود داشته و باید هنگام تفسیر و تعمیم نتایج مدنظر قرار گیرد:
۱. وجود محدودیت ذاتی پرسشنامه، به عنوان نمونه آشنا نبودن پاسخ دهندگان با موضوع، تفسیر متفاوت اصطلاحات و واژگان به وسیله پاسخ دهندگان، عدم توانایی کامل پرسش‌های پرسشنامه در سنجش دقیق نظرها و تفکر پاسخ دهندگان و محافظه کاری برخی پاسخ دهندگان در پاسخ‌گویی دقیق و عینی به پرسش‌های پرسشنامه.
 ۲. با توجه به وجود تنها یک پژوهش خارجی (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸) در زمینه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر (وینر، ۲۰۰۹) و همچنین عدم وجود پژوهش داخلی در این زمینه، این پژوهش با محدودیت در زمینه مقایسه دقیق‌تر یافته‌های پژوهش با دیگر پژوهش‌ها روبه‌رو بوده است.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۳-۱ پژوهش نشانگر این بود که در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۳-۱ پذیرفته شد. همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۳-۲ پژوهش نیز نشان داد که در دسترس بودن منابع تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۳-۲ نیز پذیرفته شد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی آمادگی اجرای حسابداری تعهدی تنها از نظر تأثیرگذاری در دسترس بودن منابع بر قابلیت اجرای تغییر همسو است اما با نتایج پژوهش قانی و همکاران (۲۰۲۱) در بررسی آمادگی اجرای سیستم مالیات بر خدمات و فروش کاملاً همسو است. همچنین این نتایج با پیشینه و ادبیات موجود از نظر اینکه دسترسی به منابع لازم برای اجرای حسابداری تعهدی از عوامل ضروری اجرای آن است، کاملاً همخوانی دارد (لی و همکاران، ۲۰۰۵؛ هارون و رایسنسون، ۲۰۱۰؛ تیکل، ۲۰۱۰؛ آپینگ و الیور، ۲۰۱۲). بر مبنای این یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت که برپایه دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، دسترسی ارتش به منابع لازم برای اجرای حسابداری تعهدی مانند منابع مالی، نیروی انسانی کافی، پرسنل متخصص برای اجرای استانداردهای حسابداری تعهدی، نرم افزار و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و زمان کافی، ضمن اینکه باعث تعهد بیشتر حسابداران و مدیران مالی ارتش در بکارگیری حسابداری تعهدی می‌شود، باعث افزایش قابلیت اجرای سیستم حسابداری تعهدی نیز می‌شود.

بر مبنای یافته‌های بالا و با توجه به اینکه که این پژوهش در مورد آمادگی اجرای حسابداری تعهدی در ارتش جمهوری اسلامی ایران است، پیشنهاد می‌شود که معاونت طرح و برنامه و بودجه ارتش جمهوری اسلامی ایران با درک اهمیت این موضوع نسبت به برگزاری سمینارها، کارگاه‌ها و دوره‌های آشنایی با حسابداری تعهدی و برتری‌های آن برای فرماندهان، مدیران و کارکنان مالی ارتش به صورت تمرکزی یا غیرتمرکز در سطح مناطق، قرارگاه‌ها و یگان‌ها اقدام کند. همچنین به منظور افزایش دانش کارکنان شامل حسابداران و مدیران مالی برای اجرای مؤثر سیستم حسابداری تعهدی در کلیه سطوح مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران و گذار مناسب و کامل از مبنای نقدی تعدیل شده به مبنای تعهدی، با هماهنگی معاونت آموزش کل ارتش جمهوری اسلامی ایران تدابیر مناسب را بگیرند. این تدابیر می‌تواند شامل برگزاری دوره‌های ضمن خدمت آشنایی با حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی برای کارکنان مالی ارتش و همچنین گنجاندن مفاهیم نظری، استانداردها، فنون و رویه‌های اجرایی حسابداری تعهدی در سرفصل دروس دانشگاه‌های افسری ارتش، دانشگاه فرماندهی و ستاد ارتش و مراکز آموزشی دوره‌های مقدماتی و عالی رسته‌ای افسران مالی شود. افزون بر این موارد پیشنهاد می‌شود که معاونت طرح و برنامه و بودجه ارتش

References

- Armenakis, A. A; Harris, S. G; & Mossholder, K. W. (1993). Creating readiness for organizational change. *Human Relations*, 46(6), 681-703.
- Arnaboldi, M. & Lapsley, I. (2009). On the implementation of accrual accounting: a study of conflict and ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809-836.
- Audit Organization of Islamic Republic of Iran (2011). *Theoretical concepts of public sector financial reporting* (In Persian).
- Babajani, J. & Babaee, M. (2011). The impact of establishment of audit committee and internal audit unit on improvement of the financial accountability of the universities and research institutions. *Journal of Accounting Knowledge*, 2(4), 7-27 (In Persian).
- Baker, R.O.N. & Rennie, M.D. (2006). Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian federal government: an institutional perspective. *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1), 83-112.
- Borzuzade, M. (2014). *Public Sector Accounting System*. Tehran: Rahe Sorayya (In Persian).
- Plan and Budget Organization of Islamic Republic of Iran (2015). *Budget Bill* (In Persian).
- Cavanagh, J; Flynn, S. & Moretti, D. (2016). *Implementing accrual accounting in the public sector*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.
- Chan, J.L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20.
- Christensen, M; Newberry, S. & Potter B. N. (2019). enabling global accounting change: Epistemic communities and the creation of a 'more business-like' public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 58(1), 53-76.
- Iran Economic and Financial News Network (2019). *Execution of accrual accounting by 90% of executive bodies*. (In Persian).
- Faal-Ghayyoomi, A. & Ghadirian, M. H. (2020). Accounting system reforms and implementation of accrual accounting in Iran, Q&A. *Hesabras*, 107, 1-7 (In Persian).
- Ghani, E. K; Mohammad, N; & Muhammad, K. (2021). Custom officers' readiness for sales and service tax implementation in Malaysia: an organisational readiness for change perspective. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(3), 459-468.
- Gist, M. E; & Mitchell, T. R. (1992). Self-efficacy a theoretical analysis of its determinants and malleability. *Academic of Management Review*, 17(2), 183-211.
- Gord, A. & Karimi, A. (2011). Investigating the effects of changing the cash accounting method to accrual accounting on the financial and operational performance of Shahid Beheshti University of Medical Sciences. *Audit Science*, 11(4), 6-21 (In Persian).
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial Accountability and Management*, 14(1), 1-19.
- Harun, H. & Robinson, P. (2010). The adoption of accrual accounting in the Indonesian public sector. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10(1), 233-250.
- Hodges, R. & Mellett, H. (2003). Reporting public sector financial results. *Public Management Review*, 5(1), 99-113.
- Holt, D. T; Helfrich, C. D; Hall, C. G; & Weiner, B. J. (2010). Are you ready? How health professionals can comprehensively conceptualize readiness for change. *Journal of General Internal Medicine*, 25(1), 1-10.
- Hood, C. (1995). The 'New Public Management' in the 1980: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(1-2), 93-109.
- Hyndman, N. & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: a road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45.
- IFAC. (2011). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities* (3rded.).
- IFAC. (2018). *International Public Sector Financial Accountability Index 2018 Status Report*.

- IFAC. (2021). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*.
- Ismail, S; Siraj, S. A; & Baharim, S. (2018). Implementation of accrual accounting by Malaysian federal government: Are the accountants ready? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(2), 234-247.
- Jamei, R. & Karamzadeh, T. (2014). The role of information technology (IT) in promotion of accrual accounting system in the medical science universities in Iran (case study: Kermanshah Medical Science University). *The Journal of Empirical Researches in Accounting*, 4(3), 85-98 (In Persian).
- Jansen, K. J. (2000). The emerging dynamics of change: resistance, readiness, and momentum. *Human Resource Planning*, 23(2), 53-55.
- Kordestani Gh. R; Bakhtiari, M. & Rahimpour, M. (2010). Investigating the benefits of using accrual accounting in the public sector. *Audit Science*, 10(2), 95-108 (In Persian).
- Kordestani Gh. R; Rahimian, N. & shahrabi, Sh. (2014). A survey on effective approaches and elements on setting a transition plan to accrual accounting in the public sector. *Governmental Accounting*, 1(1), 9-22 (In Persian).
- Kordestani Gh. R; Rahimian, N. & shahrabi, Sh. (2016). Identifying barriers to transition to accrual accounting in the public sector (Based on studies by the International Public Sector Accounting Standards Board). *Audit Science*, 16(3), 47-75 (In Persian).
- Liu, W. P; Lui, S. S; & Man, D. C. (2009). Individual change schemas, core discussion network, and participation in change: an exploratory study of Macau casino employees. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33(1), 74-92.
- Lye, J; Perera, H. & Rahman, A. (2005). The evolution of accruals-based crown (government) financial statements in New Zealand. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 784-815.
- Mahdavi, Gh. H. (2000). Government accountability and accounting system in Iran. *Hesabras*, 7, 38-43 (In Persian).
- Mehroolhasani, M.H; Abolhalaj, M; Nekoei Moghadam, M; Dehnavieh, R; & Emami, M. (2013). Systematic review of examining the implementation of accrual accounting in public sector and health system: challenges and solutions. *Health INF Manage*, 10(5), 750-760 (In Persian).
- Namazi, M. (2003). The role of qualitative researches. *Geography and development Iranian Journal*, 1(1), 63-78 (In Persian).
- Naroui, A. R; Momeni, A. & Gord, A. (2020). Developing and evaluating the optimal model of accrual accounting system in the public sector (case study: managers and accountants of executive bodies). *Governmental Accounting*, 6(2), 47-60 (In Persian).
- Nguyen, H. M; Nguyen, C; Ngo, T. T; & Nguyen, L. V. (2019). The effects of job crafting on work engagement and work performance: A study of Vietnamese commercial banks. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 6(2), 189-201.
- Pardo-del-Val, M; Martinez-Fuentes, C; & Roig-Dobón, S. (2012). Participative management and its influence on organizational change. *Management Decision*, 50(10), 1843-1860.
- Peter Van Der Hoek, M. (2005). From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: the Dutch experience. *Public Budgeting and Finance*, 25(1), 32-45.
- Pina, V; & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 334-350.
- Saunders, M. N. K; Lewis, P; & Thornhill, A. (2019). *Research Methods for Business Students* (8th ed). New York: Pearson Education Ltd.
- Smith, M. (2019). *Research methods in accounting* (5th ed.). London: SAGE Publications Ltd.
- Soumyaja, D; Kamlanabhan, T. J; & Bhattacharyya, S. (2015). Antecedents of employee readiness for change: mediating effect of commitment to change. *Management Studies and Economic Systems*, 2(1), 11-25.
- Tickell, G. (2010). Cash to accrual accounting: one nation's dilemma.

- International Business & Economics Research Journal*, 9 (11), 71-78.
- Upping, P; & Oliver, J. (2012). Thai public universities: modernisation of accounting practices. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(3), 403-430.
- Weiner, B. J. (2009). A theory of organizational readiness for change. *Implementation Science*, 4(1), 1-9.
- Weiner, B. J; Amick, H; & Lee, S. Y. D. (2008). Review: Conceptualization and measurement of organizational readiness for change. *Medical Care Research and Review*, 65(4), 379-436.
- Wynne, A. (2004). *Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting?* London: ACCA.

Contents

Identifying and Ranking the Factors Affecting the Effectiveness of the Internal Control System in Government Institutions and Organizations	1
Mohammad Reza Mohagheghi, Gholamreza Karami, Reza Gholami Jamkarani, Nezamoddin Rahimian	
Explaining the Factors Affecting the Credit Rating of Companies in Terms of Social Distance (Case Study: Governmental Banks)	19
Mohammad Jangirian, Farzin Rezayi, Reza Ehtesham Rathi	
The Effect of Organizational Learning on Professional Skepticism and Auditor Fraud Risk Assessment in Audit Organization: The Moderating role of Demographic Variables.....	33
Seyed Mohsen Madineh, Saeid Aliahmadi, Afsane Soroushyar	
The Effect of Problem-Solving Styles on the Self-Efficacy of Auditors of the Iran Court of Audit (Cassidy's Cognitive and Behavioral Theory Test)	51
Reza Nemati Koshteli, Mohammad Bagher Mohammadzadeh Moghaddam	
Developing a Model for Performance-Based Budgeting Implementation in Ministry of Cultural Heritage, Tourism and Handicrafts	69
Mahdi Zare Bidoki, Habibollah Nakhaei, Ghodrattollah Talebnia, Mahmoud Moeinadin	
The Effect of Mental Well-Being on Job Commitment and Professional Skepticism of Independent Public Sector Auditors	101
Nazanin Bashirimanesh, Shima Davoodi	
Presentation of Performance Auditing Model in Iranian Public Sector Organizations with Fuzzy Approach.....	119
MohammadReza Mehrabanpour, Hossein Alipour Landi	
Identification and Ranking the Performance-Based Budgeting Challenges with Emphasis on Cost Accounting System and Accrual based Accounting in The Road Construction Sector in Iran.....	147
Seyyed Nader Mousavu, Keyhan Azadi, Mohammad Reza Vatanparast	
Provide a Performance Audit Model for Executive Managers of Public Hospitals.....	169
Hadi Talei, Aziz Gord, Mohammad Khorashadizadeh	
The Auditor's Judgment of the Disclosures in the Financial Statements and the Adoption of the Client Omission Strategy: Theory of Public Choice	189
Fatemeh Zholanezhad, Ehsan Kamali, Arezoo Aghaie Chadegani	
Investigating Factors Affecting Innovation and Performance in Public Sector Organizations: A New Attitude Based on a Collaborative Approach.....	205
Mohsen Imeni, Seyed Mohammad Moshashaei	
Factors Affecting Financial Sustainability in the Social Security Organization	223
Anvar Enaiati, Gholamreza Kordestani, Ataollah Mohammadi Molgharni	
Analysis of the Decision-Making Process in the Professional Judgment of Auditors	243
Leila Ranjbaraian, Nader Rezaei, Rasool Abdi, Asgar Pakmaram	
Interpretive Structural Modeling Strategic Factors of Performance Audit in the Supreme Audit Court Based on SWOT Analysis	259
Amir Hossein Bavafa, Mahdi Moradi, Asadolah Kordnaeege, Hossein Khanifar, Fatemeh Sarraf	
Readiness of Public Sector Accountants for the Implementation of Accrual Accounting (Case Study: The Army of the Islamic Republic of Iran).....	277
Sasan Khademi, Behnam Karamshahi	

Editorial Board

Row	Editorial Advisory Board	Scientific Grade	Research & Training Institutions	Field of Study
1	Ali Rahmani, Ph.D.	Professor	Alzahra University, Tehran, Iran	Accounting
2	Reza Rasouli, Ph.D.	Professor	Payame Noor University, Tehran, Iran	Governmental Management
3	Seyed Ali Akbar Ahmadi, Ph.D.	Professor	Payame Noor University, Tehran, Iran	Governmental Management
4	Seyed Mahmoud Mousavi Shiri, Ph.D.	Associate Professor	Payame Noor University, Tehran, Iran	Accounting
5	Gholamreza Kurdistani, Ph.D.	Professor	Imam Khomeini International University, Tehran, Iran	Accounting
6	Sasan Mehrani, Ph.D.	Professor	Tehran University, Tehran, Iran	Accounting
7	Bitam Mashayekhi, Ph.D.	Professor	Tehran University, Tehran, Iran	Accounting
8	Hamid Pourjalali, Ph.D.	Professor	Hawaii USA University, Hawaii, USA	Accounting
9	Hassan Yazdifar, Ph.D.	Professor	Bournemouth University, England	Accounting
10	Zabihollah Rezaei, Ph.D.	Professor	Memphis University, USA	Accounting
11	Jamal Aldin Nazari, Ph.D.	Professor	Simon Fraser University, Burnaby, Canada	Accounting
12	Saeed Homayoun, Ph.D.	Associate Professor	Gävle University, Gävle, Sweden	Accounting
13	GholamReza Zandi Pour Joopari, Ph.D.	Associate Professor	Kuala Lumpur University, Kuala Lumpur, Malaysia	Financial Accounting

Editorial Advisory Board

1	Gharibeh Esmaeli Kia	Elam University, Elam, Iran	Assistant Professor	9	Roya Darabi	South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran	Associate Professor
2	Jafar Babajani	Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran	Professor	10	Halimeh Rahmani	Binaloud Institute of Higher Education, Mashhad, Iran	Assistant Professor
3	Younes Badavar nahandi	Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.	Associate Professor	11	Bitam Mashayekhi	Tehran University, Tehran, Iran	Professor
4	Hossin Jabbari	Firuzkuh Branch, Islamic Azad University, Firuzkuh, Iran	Assistant Professor	12	Alireza Momeni	Payame Noor University, Tehran, Iran	Assistant Professor
5	Zohreh Hajiha	East Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran	Assistant Professor	13	Mohammad Nazaripour	Kordestan University, Kordestan, Iran	Assistant Professor
6	Rezvan Hejazi	Alzahra University, Tehran, Iran	Professor	14	Hesam Vaghfi	Payame Noor University, Tehran, Iran	Instructor
7	Ameneh Bazrafshan	Mashhad University, Mashhad, Iran	Assistant Professor	15	Arash Tahriri	Tehran University, Tehran, Iran	Assistant Professor
8	Farshid Khirollahi	Razi University of Kermanshah, Keramanshah, Iran	Assistant Professor	16	Fatemeh Ahmadi	Elam University, Elam, Iran	Assistant Professor

•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 reviewing or publishing elsewhere.

Note 1: Publishing an article is not known as acceptance of its contents by journal.

- 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.

- 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.

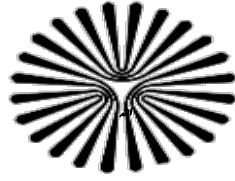
5. Editorial Board Responsibilities

- 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.

In The Name of God



Payame Noor University

Governmental Accounting



Vol. 9, No. 1 (Series. 17), 2022

Proprietor: Payame Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Elnaz Pakkhesal

Professional Manager: Gharibeh Esmaeli Kia

Editor, Designer & Executive Partner: Ali Rezaei

E-mail: gja.journals@pnu.ac.ir

Web: gaa.journals.pnu.ac.ir

Tel: (+9821) 44722757

Address:

Tehran, End of Shahid Hemmat Highway, Shahid Bagheri Complex, After Municipality Region 22, Payame Noor University of Tehran, Tehran Center West, Building No. 2, Third Floor, Room No. 5

ISSN: 2423-4613

E-ISSN: 2645-498X

Identifying and Ranking the Factors Affecting the Effectiveness of the Internal Control System in Government Institutions and Organizations (1-18)

Mohammad Reza Mohagheghi, Gholamreza Karami, Reza Gholami Jamkarani, Nezamoddin Rahimian

Explaining the Factors Affecting the Credit Rating of Companies in Terms of Social Distance (Case Study: Governmental Banks) (19-32)

Mohammad Jangirian, Farzin Rezayi, Reza Ehtesham Rathi

The Effect of Organizational Learning on Professional Skepticism and Auditor Fraud Risk Assessment in Audit Organization: The Moderating role of Demographic Variables (33-50)

Seyed Mohsen Madineh, Saeid Aliahmadi, Afsane Soroushyar

The Effect of Problem-Solving Styles on the Self-Efficacy of Auditors of the Iran Court of Audit (Cassidy's Cognitive and Behavioral Theory Test) (51-68)

Reza Nemati Koshteli, Mohammad Bagher Mohammadzadeh Moghaddam

Developing a Model for Performance-Based Budgeting Implementation in Ministry of Cultural Heritage, Tourism and Handicrafts (69-100)

Mahdi Zare Bidoki, Habibollah Nakhaei, Ghodratollah Talebnia, Mahmoud Moeinadin

The Effect of Mental Well-Being on Job Commitment and Professional Skepticism of Independent Public Sector Auditors (101-118)

Nazanin Bashirimanesh, Shima Davoodi

Presentation of Performance Auditing Model in Iranian Public Sector Organizations with Fuzzy Approach (119-146)

MohammadReza Mehrabanpour, Hossein Alipour Landi

Identification and Ranking the Performance-Based Budgeting Challenges with Emphasis on Cost Accounting System and Accrual based Accounting in The Road Construction Sector in Iran (147-168)

Seyyed Nader Mousavu, Keyhan Azadi, Mohammad Reza Vatanparast

Provide a Performance Audit Model for Executive Managers of Public Hospitals (169-188)

Hadi Talei, Aziz Gord, Mohammad Khorashadizadeh

The Auditor's Judgment of the Disclosures in the Financial Statements and the Adoption of the Client Omission Strategy: Theory of Public Choice (189-204)

Fatemeh Zholanezhad, Ehsan Kamali, Arezoo Aghaie Chadegani

Investigating Factors Affecting Innovation and Performance in Public Sector Organizations: A New Attitude Based on a Collaborative Approach (205-222)

Mohsen Imeni, Seyed Mohammad Moshashaei

Factors Affecting Financial Sustainability in the Social Security Organization (223-242)

Anvar Enaiati, Gholamreza Kordestani, Ataollah Mohammadi Molgharni

Analysis of the Decision-Making Process in the Professional Judgment of Auditors (243-258)

Leila Ranjbaraian, Nader Rezaei, Rasool Abdi, Asgar Pakmaram

Interpretive Structural Modeling Strategic Factors of Performance Audit in the Supreme Audit Court Based on SWOT Analysis (259-276)

Amir Hossein Bavafa, Mahdi Moradi, Asadolah Kordnaeeg, Hossein Khanifar, Fatemeh Sarraf

Readiness of Public Sector Accountants for the Implementation of Accrual Accounting (Case Study: The Army of the Islamic Republic of Iran) (277-292)

Sasan Khademi, Behnam Karamshahi