دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳

واکاوی فرایند انگیزه سوت‌زنی در سازمان؛ مبتنی بر استراتژی نظریه داده بنیاد (۲۰-۱)

روح‌الله صدیقی، قاسم بولو، ابراهیم نعیمی، محسن عالی‌خانی

بررسی عوامل موثر بر بهره‌وری بانکداری اسلامی (مطالعه موردی بانک توسعه تعاون و شعب منتخب آن) (۳۴-۲۱)

حسن شریفی، کامبیز هژبر کیانی، فرید عسکری

تحولات حسابداری مدیریت در بخش عمومی- ارزیابی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی (۵۸-۳۵)

غریبه اسماعیلی‌کیا، محمد اوشنی، زهرا دلشادحسینی، حسین تبیانیان

ارائه الگویی برای شناسایی مخاطرات اخلاقی ناشی از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مرتبط با ابزارهای مالی در نظام بانکداری ایران (۷۴-۵۹)

حامد علی‌زاده رهور، آزیتا جهانشاد

پدیدارشناسی تجارب زیسته اساتید حسابداری از آموزش حسابداری بخش عمومی (۹۲-۷۵)

سجاد نقدی، رقیه جدی، جواد اسماعیلی، وحید احمدیان

ارائه مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور با رویکرد فراترکیب (۱۱۶-۹۳)

عمر منصورحمد، پرویز پیری، اکبر زواری رضایی

طراحی مدل سنجش پاداش مدیران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی (مورد مطالعه: شرکت ملی پخش فراورده های نفتی ایران) (۱۳۰-۱۱۷)

علیرضا ملکی، فاطمه احمدی، فروزان محمدی یاریجانی، مریم نورایی

ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد (۱۴۶-۱۳۱)

آرش تفنگ ساز، رضا ستوده، عزیز گرد، عباسعلی حق پرست

شناسایی کلان‌روندها و آینده‌پژوهی نظام مالیاتی ایران با رویکرد تحلیل لایه‌ایی و سناریوپردازی: از منظر علم و فناوری (۱۶۶-۱۴۷)

رضا جعفری، منصور گرکز، علیرضا معطوفی، علی خوزین

نظریه اتصال سست، متنوع‌سازی درآمدها و پایداری مالی در آموزش عالی (۱۸۸-۱۶۷)

سینا شهیدی، محسن امینی خوزانی، اعظم سروی، میثم عرب زاده، مریم عطاراسدی

تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری حسابداران آستان قدس رضوی در محیط‌های شایسته‌سالار با رویکرد معنوی (۲۰۴-۱۸۹)

فهیمه زارع، صدیقه کامران‌راد، اکرم کریمی

شناسایی موانع هزینه یابی متغیر در شرکت گاز استان هرمزگان (۲۱۸-۲۰۵)

حسین نورانی، بهمن بازگیر، اسماعیل اخلاقی یزدی نژاد

دو فصلنامه (علمی)

حسابداری دولتی ۲۱

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام‌نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سردبیر: علی رحمانی

مدیر داخلی: الناز پاک‌خصال

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

شاپا: ۴۶۱۳-۲۴۲۳ **شاپا الکترونیکی:** ۴۹۸X-۲۶۴۵

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 ـ پژوهشی است.

۱. مقدمه

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

۲. وظایف و تعهدات نویسندگان (Authors' Responsibilities)

- مقالات ارسالی باید در زمینه تخصصی مجله بوده و به صورت علمی و منسجم، مطابق استاندارد مجله آماده شده باشد.
- مقالات ارائه شده بایستی پژوهش اصیل ((Original Research نویسنده/نویسندگان مقاله باشد. دقت در پژوهش، گزارش صحیح داده‌ها و ذکر منابع دربردارنده تحقیقات سایر افراد، در مقاله الزامی است.
- نویسنده/نویسندگان مسئول صحت و دقت محتوای مقالات خود هستند.

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

- نویسندگان حق "ارسال مجدد((Duplicate Submission" یک مقاله را ندارند. 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 نامبردگان) 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 رسیده اند، اطمینان حاصل کند.
- ارسال مقاله به منزله آن است که نویسندگان رضایت کلیه پشتیبان‌های مالی یا مکانی مقاله را جلب کرده و تمامی پشتیبان‌های مالی یا مکانی مقاله را معرفی نموده‌اند.
- نویسنده/نویسندگان موظف‌اند به‌هنگام وجود هر گونه خطا و بی‌دقتی در مقاله خود، متولیان نشریه را در جریان آن قرار داده، نسبت به اصلاح آن اقدام و یا مقاله را بازپس گیرند.
- نویسنده/نویسندگان ملزم به حفظ نمونه‌ها و اطلاعات خام مورد استفاده در تهیه مقاله، تا یکسال پس از چاپ آن در نشریه مربوط، جهت پاسخگویی به انتقادات و سؤالات احتمالی خوانندگان نشریه هستند.

۳. رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی

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

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

٤. وظایف داوران (Reviewers' Responsibility)

- داوران در بررسی مقالات، می‌بایست نکات ذیل را درنظر 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، تجزیه‌وتحلیل 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 قول هایی 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 یادیگران 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 آن‌را 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 ازنظر حرفه‌ای صاحب‌نظر، متخصص و دارای انتشارات متعدد، و همچنین دارای روحیه مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، حقیقت جویی، انصاف و بی‌طرفی، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و رعایت حقوق دیگران باشند و به صورت جدی و مسئولانه در راستای نیل به اهداف مجله و بهبود مداوم آن مشارکت نمایند.
- از سردبیر و اعضای هیئت تحریریه انتظار می‌رود که یک بانک اطلاعاتی از داوران مناسب برای مجله تهیه و به‌طور مرتب بر اساس عملکرد داوران آن‌را به‌روز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه بایستی در انتخاب داوران شایسته باتوجه‌به زمینه تخصصی، سرآمدی، تجربه علمی و کاری، و التزام اخلاقی اهتمام ورزند.
- سردبیر مجله باید از داوری‌های عمیق و مستدل استقبال، از داوری‌های سطحی و ضعیف جلوگیری، و با داوری‌های مغرضانه، بی‌اساس یا تحقیرآمیز برخوردکند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید نسبت به ثبت و آرشیو اسناد داوری مقالات به‌عنوان اسناد علمی، و محرمانه نگاه داشتن اسامی داوران هر مقاله اقدام لازم را انجام دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف به اعلام سریع نتیجه تصمیمگیری نهایی در مورد پذیرش یا رد مقاله به نویسنده مسئول هستند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید کلیه اطلاعات موجود در مقالات را محرمانه تلقی نموده و از دراختیار دیگران قراردادن و بحث درباره جزئیات آن با دیگران احتراز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف‌ند از بروز تضاد منافع (Conflict of interests) در روند داوری، باتوجه‌به هرگونه ارتباط شخصی، تجاری، دانشگاهی و مالی که ممکن است به‌طور بالقوه بر پذیرش و نشر مقالات ارائه شده تأثیر بگذارد، جلوگیری کنند.
- سردبیر مجله موظف است آثار متهم به عدول از اخلاق انتشاراتی و پژوهشی که از سوی داوران یا به هر نحو دیگر گزارش می‌شود را با دقت و جدیت بررسی نموده و در صورت نیاز در این خصوص اقدام نماید.
- سردبیر مجله موظف است نسبت به حذف سریع مقالات چاپ شده‌ای که مشخص شود در آنها "رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی" رخ داده است و اطلاع‌رسانی شفاف به خوانندگان و مراجع نمایه نمایی 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 هیئت‌تحریریه

ردیف	عضو هیئت‌تحریریه	مؤسسات آموزشی و پژوهشی	درجه علمی	رشته
۱	دکتر علی رحمانی	دانشگاه الزهرا، 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 امریکا	استاد تمام	حسابداری
۹	دکتر حسن یزدی فر	دانشگاه بورنمورث، انگلستان	استاد تمام	حسابداری
۱۰	دکتر ذبیح اله رضایی	دانشگاه ممفیس، ایالات متحده امریکا	استاد تمام	حسابداری
۱۱	دکترجمال الدین نظری	دانشگاه سایمون فریزر، برنابی، کانادا	استاد تمام	حسابداری
۱۲	دکتر سعید همایون	دانشگاه گاول، 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 طباطبایی، تهران، ایران	استاد تمام	۱۰	حلیمه رحمانی	مؤسسه آموزش عالی بینالود، مشهد، ایران	استادیار
۳	یونس بادآور نهندی	واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.	استادیار	۱۱	بیتا مشایخی	دانشگاه تهران، تهران، ایران	استادتمام
۴	حسین جباری	واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران	استادیار	۱۲	علیرضا مؤمنی	دانشگاه پیام نور، تهران، ایران	استادیار
۵	زهره حاجیها	واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران	استاد تمام	۱۳	محمد نظری‌پور	دانشگاه کردستان، کردستان، ایران	استادیار
۶	رضوان حجازی	دانشگاه الزهرا، تهران، ایران	استاد تمام	۱۴	سید حسام وقفی	دانشگاه پیام نور، تهران، ایران	مربی
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 ارسال‌شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیئت تحریریه، به‌چاپ 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 تجزیه‌وتحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغییرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آنها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد)جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛
- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛
- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسئله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج (توصیه‌های سیاستی

صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد) و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی باتوجه‌به محدودیت‌های پژوهش یا چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛

- منابع؛

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

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

۳-۲. ارجاع‌های درون متنی: به منظور ارجاع‌های درون متنی چه نویسنده داخلی و چه خارجی باشد باید به‌صورت 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 به‌جای ممیز استفاده گردد.

۳-۴. فرمول‌ها: به صورت صحیح تایپ شود.

۳-۵. پی‌نوشت‌ها: شماره‌گذاری پی‌نوشت‌ها در متن با استفاده از حالت X^2 به‌صورت 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:

- عنوان مقاله فارسی	قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۳
- نام نویسندگان فارسی	قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰، به صورت پررنگ (Bold)، وسط‌چین
- عنوان و سمت نویسندگان فارسی **- متن چکیده**	قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰
- مقاله فارسی **- متن نمودارها و جداول** **- منابع فارسی**	قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۲

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

فهرست

واکاوی فرایند انگیزه سوت‌زنی در سازمان؛ مبتنی بر استراتژی نظریه داده بنیاد ۱
روح‌الله صدیقی، قاسم بولو، ابراهیم نعیمی، محسن عالی‌خانی

بررسی عوامل موثر بر بهره‌وری بانکداری اسلامی (مطالعه موردی بانک توسعه تعاون و شعب منتخب آن).....۲۱
حسن شریفی، کامبیز هژبر کیانی، فرید عسکری

تحولات حسابداری مدیریت در بخش عمومی- ارزیابی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی ۳۵
غریبه اسماعیلی‌کیا، محمد اوشنی، زهرا دلشادحسینی، حسین تبیانیان

ارائه الگویی برای شناسایی مخاطرات اخلاقی ناشی از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مرتبط با ابزارهای مالی در نظام بانکداری ایران ۵۹
حامد علی‌زاده رهور، آزیتا جهانشاد

پدیدارشناسی تجارب زیسته اساتید حسابداری از آموزش حسابداری بخش عمومی.....۷۵
سجاد نقدی، رقیه جدی، جواد اسماعیلی، وحید احمدیان

ارائه مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور با رویکرد فراترکیب.....۹۳
عمر منصورحمد، پرویز پیری، اکبر زواری رضایی

طراحی مدل سنجش پاداش مدیران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی (مورد مطالعه: شرکت ملی پخش فراورده های نفتی ایران) ۱۱۷
علیرضا ملکی، فاطمه احمدی، فروزان محمدی یاریجانی، مریم نورایی

ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد.....۱۳۱
آرش تفنگ ساز، رضا ستوده، عزیز گرد، عباسعلی حق پرست

شناسایی کلان‌روندها و آینده‌پژوهی نظام مالیاتی ایران با رویکرد تحلیل لایه‌ایی و سناریوپردازی: از منظر علم و فناوری... ۱۴۷
رضا جعفری، منصور گرکز، علیرضا معطوفی، علی خوزین

نظریه اتصال سست، متنوع‌سازی درآمدها و پایداری مالی در آموزش عالی ۱۶۷
سینا شهیدی، محسن امینی خوزانی، اعظم سروی، میثم عرب زاده، مریم عطاراسدی

تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری حسابداران آستان قدس رضوی در محیط‌های شایسته‌سالار با رویکرد معنوی ۱۸۹
فهیمه زارع، صدیقه کامران‌راد، اکرم کریمی

شناسایی موانع هزینه یابی متغیر در شرکت گاز استان هرمزگان ۲۰۵
حسین نورانی، بهمن بازگیر، اسماعیل اخلاقی یزدی نژاد

Governmental Accounting

doi: 10.30473/GAA.2025.72029.1751
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (1-20)
RESEARCH PAPER

Analysis of the Process for Whistle-Blowing Intention in the Organization Based on the Strategy of Grounded Theory

Rohollah Sedighi[1], GHasem Bolo[2], Ebrahim Naeimi[3], Mohsen Alikhani[4]

1. Associate Professor, Department of Accounting, Allame Tabatabaei University, Tehran, Iran. (e_seddighi@yahoo.com).
2. Associate Professor, Department of Accounting, Allame Tabatabaei University, Tehran, Iran. (bolo@atu.ac.ir).
3. Associate Professor, Department of Counseling, Allame Tabatabaei University, Tehran, Iran. (naeimi@atu.ac.ir).
4. Ph.D. Student, Department of Accounting, Allame Tabatabaei University, Tehran, Iran. (mohsenalikhani89@yahoo.com).

Corresponding Author:
Mohsen Alikhani
Email:mohsenalikhani89@yahoo.com

Received: 2024/03/28
Accepted: 2024/08/26

How to Cite:
Sedighi1, R; Bolo, Gh; Naeimi, E; Alikhani, M; (2025). Analysis of the Process for Whistle-Blowing Intention in the Organization Based on the Strategy of Grounded Theory, *Governmental Accounting*, 11 (21), 1-20.

ABSTRACT

Purpose: Whistleblowing has attracted the attention of researchers from different angles, but based on statistics, including the articles indexed in two databases of humanities and Normags, out of a total of 76 articles, only two articles have examined the process of whistle-blowing, and there is a gap in the process of looking at this concept, especially with methods It feels qualitatively deep. The current research aims to formulate whistleblowing's motivation process to identify such personal, organizational, and social factors affecting whistleblowing.

Research Method: The current research is based on fundamental orientation, qualitative method, and Grounded theory strategy. The statistical population of the research is accounting and finance experts in Tehran who have had the experience of being involved in whistle-blowing processes. The statistical sample consists of 26 people who were selected by snowball method.

Findings: The research showed that individual triggers, such as personality or organizational commitment, organizational conditions, such as efficient laws and social capital, and social values can lead people to whistleblowing.

Conclusion, Originality and its Addition to Knowledge: Whistleblowing, in addition to laws and organizational contexts, depends on personal characteristics such as courage and responsibility, as well as social values. Therefore, based on the findings of the research, it is not possible to expect the fight against corruption to be successful just by promulgating laws.

Keywords: Corruption, Whistle-Blowing, Whistleblower, Fraud Detection.

JEL Classification: O1 ،K42.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۲۰-۲)
doi: 10.30473/GAA.2025.72029.1751

«مقاله پژوهشی»

واکاوی فرایند انگیزه سوت‌زنی در سازمان؛ مبتنی بر استراتژی نظریه داده بنیاد

روح‌الله صدیقی [۱]، قاسم بولو[۲]، ابراهیم نعیمی[۳]، محسن عالی‌خانی*[۴]

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (e_seddighi@yahoo.com).
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (bolo@atu.ac.ir).
۳. دانشیار، گروه مشاوره، دانشکده روانشناسی و علوم‌تربیتی، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (naeimi@atu.ac.ir).
۴. دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (mohsenalikhani89@yahoo.com).

نویسنده مسئول:
محسن عالی‌خانی
رایانامه:
mohsenalikhani89@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۰۹
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۰۵

استناد به مقاله:
صدیقی، روح‌الله؛ بولو، قاسم؛ نعیمی، ابراهیم و عالی‌خانی، محسن، (۱۴۰۳)، واکاوی فرایند انگیزه سوت‌زنی در سازمان؛ مبتنی بر استراتژی نظریه داده بنیاد، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۲۰-۲.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: سوت‌زنی از زوایای مختلفی موردتوجه پژوهشگران بوده اما بر اساس آمارها از جمله مقالات نمایه شده در دو پایگاه داده علوم انسانی و نورمگز، از مجموع ۷۶ مقاله تنها ۲ مقاله فرایند سوت‌زنی را بررسی کرده‌اند و جای خالی نگاه فرایندی به این مفهوم به ویژه با روش‌های عمیق کیفی حس می‌شود. هدف پژوهش حاضر تدوین فرایند انگیزه سوت‌زنی است تا عوامل شخصی، سازمانی و اجتماعی مؤثر بر سوت‌زنی شناسایی شود.

روش پژوهش: پژوهش حاضر بر مبنای جهت‌گیری بنیادی، روش‌کیفی و استراتژی نظریه‌پردازی داده بنیاد است. جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان حوزه حسابداری و مالی در شهر تهران هستند که دو ویژگیِ سابقه کاری بالاتر از ده سال و تجربه درگیر شدن در فرایندهای سوت‌زنی را داشته‌اند. نمونه آماری ۲۶ نفر ازاین افراد هستند که به روش گلوله برفی انتخاب شدند.

یافته‌ها: پژوهش نشان داد که محرک‌های فردی مانند شخصیت یا تعهد سازمانی، شرایط سازمانی مانند قوانین کارآمد و سرمایه اجتماعی و درنهایت ارزش‌های اجتماعی در افراد می‌تواند آن‌ها را به سمت سوت‌زنی سوق دهد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: سوت‌زنی افزون بر قوانین و زمینه‌های سازمانی، وابسته به ویژگی‌های شخصی مانند شجاعت و مسئولیت‌پذیری و همچنین وابسته به ارزش‌های اجتماعی است بنابراین بر اساس یافته‌های پژوهش نمی‌توان تنها با ابلاغ قوانین، انتظار داشت مبارزه با فساد از طریق سوت‌زنی به نتیجه برسد چرا که افراد به خاطر تفاوت های شخصی و اجتماعی، واکنش متفاوتی به این قوانین خواهند داشت.

واژه‌های کلیدی: فساد، سوت‌زنی، افشاگر، کشف تقلب.

طبقه‌بندی موضوعی: O1، K42.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.
این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که سوت‌زنی نقش مهم و مؤثری در مقابله و کاهش خطاکاری در سازمانها دارد. فیروزی و برزگر (۱۳۹۷) اعتقاد دارند ترس از خسارات مادی و اعتباری ناشی از افشا، سبب می‌شود تا حسابداران تمایلی برای افشای موارد غیراخلاقی که شاهد آن بوده‌اند را نداشته باشند اما دریایی، نیکومرام و خانمحمدی(۱۳۹۹) نشان دادند که درک حسابرسان از مسئولیت‌های فردی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل پرسش برانگیز از جمله متغیرهای مؤثر بر تمایل حسابرسان به گزارش خطا کاری است.

پژوهشگران بر این باورند که افشاگری‌های صورت گرفته می‌توانند تا میلیاردها دلار برای سهامداران شرکت‌ها صرفه‌جویی کنند(کاپتین، ۲۰۲۲). در واقع سوت‌زنی روش مهمی برای جلوگیری و شناسایی خطاکاری و ناکارآمدی است(ون پورتفیلت، ایرفان و کنی، ۲۰۲۲). هرچند که متاسفانه در خصوص خساراتی که خطاکاری برای شرکت‌ها، سازمانها و جامعه ما دارد، اطلاعات دقیق و معتبری در دسترس نیست با این حال اطلاعات و گزارش‌هایی که در دنیا برای رتبه فساد در دسترس است، نشان می‌دهد وضعیت کشور ما مطلوب نیست و با استانداردهای جهانی فاصله بسیاری دارد. طبق گزارش رسمی منتشره توسط سازمان بین المللی شفافیت، کشور ایران در سال ۲۰۱۶ با ۲۹ امتیاز در خصوص فساد رتبه ۱۳۱ را از بین ۱۷۶ کشور داشته است و در سال ۲۰۲۱ نیز ایران رتبه ۱۵۰ را در بین ۱۸۰ کشور دارا بوده است که نسبت به سنوات قبل وضعیت نامطلوب‌تر شده است (قادری،بیگی و احدی، ۱۴۰۲).

در سال ۱۳۹۸ پس از تصویب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، اداره‌ای تحت عنوان دیده‌بان سلامت بازار سرمایه ایجاد شد که هدف اصلی این اداره مبارزه مؤثر با مفاسد، ناهنجاری‌ها و اقدامات غیرقانونی در بازار سرمایه از طریق دریافت گزارش‌های مردمی، شناسایی و گزارش خلأهای قانونی و نظارتی و شناسایی و مشارکت در پیگیری حقوقی متقلبان و مفسدان در بازار سرمایه است و برای نخستین بار در بهار ۱۴۰۱ با حفظ محرمانگی هویت افشاگران به افشاگرانی که گزارش آن‌ها منجر به شناسایی و اقدام مؤثر فسادها شده است حتی پاداش نقدی نیز پرداخت کرده است، درواقع حمایت از سوت‌زنان بیش‌ازپیش موردتوجه سیاست‌گذاران، نهادهای نظارتی، قانون‌گذار و مجری قرارگرفته است (صادقی، ۱۳۹۷) و قانون حمایت از گزارشگران فساد نیز در زمستان ۱۴۰۲ توسط مجلس شورای اسلامی تصویب و ابلاغ شده است.

همان‌طور که مشخص است در عرصه اجرایی، نگاه فرایندی به سوت‌زنی مدنظر قرارگرفته است و تلاش‌هایی دراین‌باره شده است اما با بررسی فضای علمی، پژوهشی که نگاه فرایندی به پدیده سوت‌زنی داشته باشد در پایگاه‌های داده داخلی مشاهده نشد. به عنوان مثال در دو پایگاه داده علوم انسانی[1] و نورمگز[2] با جستجوی دو واژه افشاگری و سوت‌زنی ۷۶ مقاله علمی پژوهش به عنوان نتیجه نشان داده شد که ۵۶ مورد آن افشاگری یا سوت‌زنی به عنوان یک متغیر کمی، کنار سایر متغیرهای بررسی شده است، در ۱۱ مورد نیز در علومی مانند حقوق و الهیات به تعریف و ابعاد آن پرداخته شده و ۷ مورد نیز با روش‌هایی مانند فراترکیب و تحلیل تم انجام شده است و تنها در ۲ مورد به فرایند سوت‌زنی پرداخته است. بنابراین دانشی در مورد تدوین فرایند انگیزه سوت‌زنی وجود ندارد و ضرورت دارد تا به تدوین فرایند سوت‌زنی با نگاه عمیق کیفی نیز پرداخته شود. از این رو پرسشی که پژوهش حاضر در پی پاسخ به آن می‌باشد به شرح زیر است:

فرایند انگیزه سوت‌زنی در سازمان، چیست؟

پیشینه پژوهش

واژه فساد ریشه‌ای فرانسوی دارد و به معنای «زیرپا گذاشتن» یا «نقض کردن» است. در واقع اشاره به اقدامی است که موجب زیرپا گذاشتن یک قاعده جمعی، اخلاقی یا قانونی است. فارغ از ریشه این کلمه، تلاش‌هایی برای تعریف دقیق و به روز این واژه شده است. سازمان شفافیت بین‌الملل (۲۰۰۹) فساد را سو استفاده از قدرت برای نفع شخصی بیان کرده است(رابر و کوپر، ۲۰۲۰).

اصطلاح سوت‌زدن از یک رویداد ورزشی گرفته شده است که در آن داور سوت می‌زند تا یک بازی غیرقانونی یا نادرست را متوقف کند (کوسکاس و کلینر، ۲۰۲۱). پژوهشگران رشته‌های مختلف، سوت‌زنی را به روش‌های مختلفی تعریف می‌کنند(گائو و برینک، ۲۰۱۷. مرویس، ۲۰۲۲. کای، ژو و جین، ۲۰۲۴). همانطور که توسط برنان و کلی[3] (۲۰۰۷) مورد اشاره قرار گرفت، تعریفی از سوت‌زنی که به طور گسترده پذیرفته شده و در پژوهش‌های حسابداری، پرکاربردتر است، توسط نیر و میسلی[4] (۱۹۸۵) بیان شده است. آنها سوت‌زنی را اینگونه تعریف می‌کنند: افشا کردن اعمال غیرقانونی، غیراخلاقی یا غیرقانونی توسط اعضای سازمان (سابق یا فعلی) برای افراد یا سازمان‌هایی که ممکن است اقدامی انجام دهند (واتز و رونالد بوکلی، ۲۰۱۷).

---

1. www.ensani.ir
2. www.noormags.ir
3. Brennan and Kelly
4. Near and Miceli

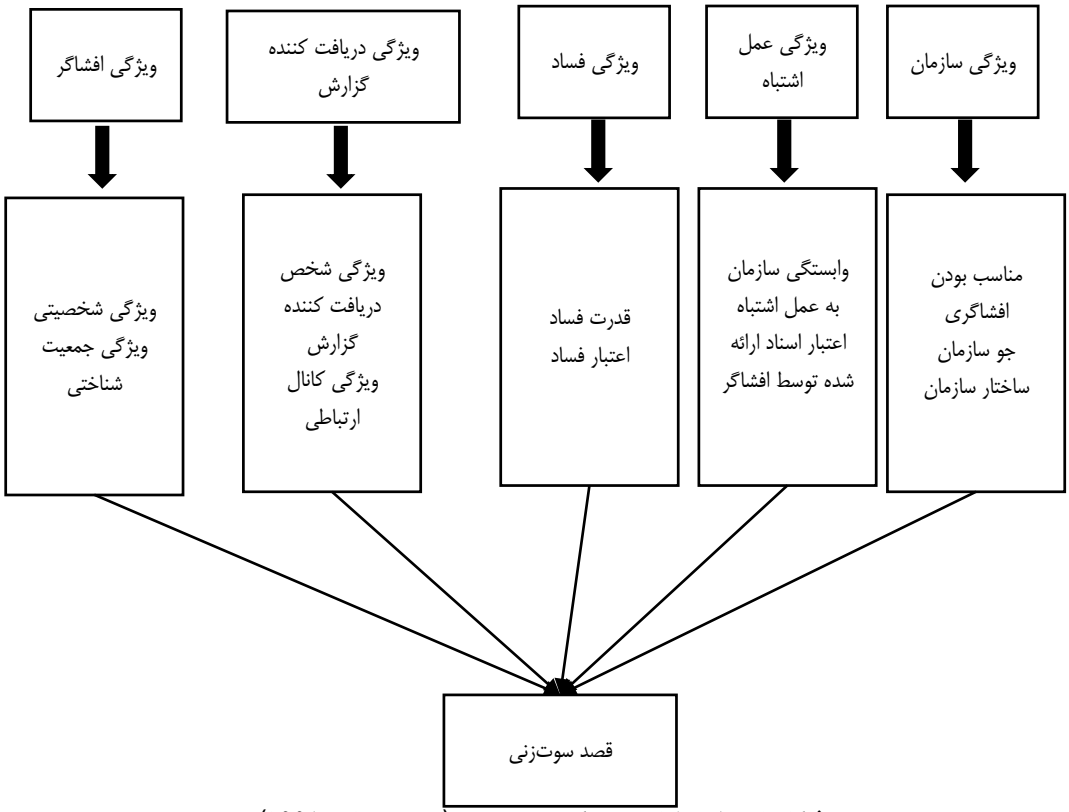
پیشینه نظری

برای سوت‌زدن و افشای موارد تخلف و تقلب اتفاق افتاده باید مدل‌ها و نظریه‌های گوناگونی که توسط پژوهشگران برای تشریح عوامل مؤثر بر گزارش موارد تقلب ارائه شده است، بررسی شود. در بعضی از پژوهش‌ها از نظریه‌هایی مانند نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده (اجزن، ۱۹۹۱) ، نظریه نسبت‌دادن (رابینسون، ۲۰۱۲)، نظریه عدالت سازمان (آلیسا و همکاران، ۲۰۱۳؛ سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰) و نظریه عمل منطقی (ترونگمتیریت و سوینی، ۲۰۱۳) برای تعیین عوامل مؤثر برگزارش موارد تقلب استفاده شده است. تئوری رفتار برنامه ریزی‌شده مربوط به عوامل درونی و فردی است که با نگاه به کنترل رفتار ادراک‌شده، هنجارهای ذهنی، نگرش نسبت به گزارشگری تقلب و تعهد اخلاقی گسترش داده می‌شود. نظریه نسبت دادن به‌معنای چگونگی تفسیر اتفاقاتی است که برای افراد رخ می‌دهد و بر سه جنبه عوامل بیرونی – درونی، عوامل پایدار – گذرا، عوامل کلی – خاص تأکید دارد. براساس نظریه عدالت سازمانی، عدالت سازمانی دارای سه بعد توزیعی، رویه‌ای و تعاملی است که هرکدام از این ابعاد دارای این قابلیت هستند که بر گزارش موارد تقلب اثر بگذارند، براساس این الگو، متغیرهای نگرش در مورد گزارشگری، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد استقلال، مسئولیت شخصی برای گزارشگری و هزینه شخصی گزارشگری از عوامل تأثیرگذار بر گزارش موارد تقلب توسط حسابرسان هستند. مطابق با نظریه عمل منطقی، قصد رفتاری شخص، رفتار داوطلبانه وی را پیش‌بینی خواهد کرد و این قصد به‌وسیله هنجارهای غیرعینی و نگرش شخص درمورد آن رفتار تعیین خواهد شد. مدل گزارشگری اختیاری اسکولتز و همکاران، نیز بیانگر این است که احتمال گزارش موارد تقلب، با ادراک شخص از جدیت تقلب و همچنین ادراک وی از مسئولیت شخصی برای گزارشگری افزایش می‌یابد (دولینگر و لئونگ، ۱۹۹۳).

پیشینه تجربی

از دهه ۱۹۸۰، تعدادی از پژوهشگران در بسیاری از رشته‌ها شروع به بررسی راه‌های ترویج سوت‌زنی کردند (هنکویین، ۲۰۲۰). رسوایی‌های حسابداری که با سقوط انرون در سال ۲۰۰۱ آغاز شد توجه بی‌سابقه‌ای را به اهمیت جلوگیری از تقلب در حسابداری جلب کرد. با این حال، بررسی‌های متعدد نشان می‌دهد که همه تقلب های مشاهده شده گزارش نشده است (کنی و فانچینی، ۲۰۲۴). با بررسی پژوهش‌های پیشین می‌توان یک مدل پنج بخشی در این زمینه استخراج کرد که در ادامه به آن اشاره می‌شود(شکل۱).

با تمرکز بر عواملی که پژوهش‌های پیشین برای قصد سوت‌زنی نام برده‌اند، مواردی که به طور مؤثر در خاتمه دادن به فساد نقش دارند، استخراج شده است که بر اساس آن مدلی پنج بخشی پیشنهاد شده است.



شکل ۱. مدل عوامل تعیین کننده سوت‌زنی(نیر و میسلی، ۱۹۹۵)

ویژگی افشاگر

نخستین عامل تعیین کننده سوت‌زنی موثر که در مدل نیر و میسلی (۱۹۹۵) شناسایی شد، ویژگی‌های افشاگر است. سه دسته از ویژگی‌های افشاگر شرح داده شده است. ویژگی‌های شخصیتی، قضاوت اخلاقی و ویژگی‌های جمعیت شناختی. ویژگی‌های شخصیتی (ویژگی‌های تمایلی) عوامل درونی هستند که باعث بروز یک رویداد یا رفتار می‌شوند. قضاوت اخلاقی به توانایی قضاوت در مورد رفتار خود و دیگران به عنوان درست یا نادرست اشاره دارد. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی شامل عواملی مانند سن، نژاد، جنس و تجربه کاری است که فرآیندهای تصمیم‌گیری افشاگران ممکن است به شدت تحت تأثیر هر سه جنبه از ویژگی‌های شخصی آنها باشد(میسلی، نیر و دورکینگ، ۲۰۰۸)، بنابراین درک اینکه چگونه این ویژگی‌ها در احتمال گزارش رفتار غیراخلاقی نقش دارند، مهم است. جدول زیر خلاصه‌ای از پژوهش‌های حسابداری مربوط به ویژگی‌های افشاگر مورد بحث در این بخش است.

جدول ۱. یافته برخی پژوهش‌ها در مورد ویژگی افشاگر

یافته و نتایج	نویسنده
• بین وجود سطوح بالاتر صفات آلفا و بتا و رفتارهای سوت‌زنی رابطه مثبت وجود دارد. • افراد دارای موقعیت اخلاقی ایده آل گرایانه نسبت به افراد دارای موقعیت اخلاقی نسبی گرایانه بیشتر احتمال دارد گزارش دهند.	Brink, Cereola et al. 2015 Cai, Zhu & Jin, 2024
• میزان مسئولیت درک شده برای گزارش یک عمل خطا، به طور چشمگیری بر گزارش‌دهی تأثیر می‌گذارد. • میزان جدیت درک شده از گزارش گیرنده، به طور چشمگیری بر گزارش خارجی به نهاد قضایی تأثیر می‌گذارد. • برانگیختگی زیاد نسبت به پول، احتمال گزارش را افزایش می‌دهد.	Brink et al. 2017 satfiri, 2022
• زنانِ حرفه‌ای در حسابداری، بیشتر از مردان حرفه‌ای سوت می‌زنند. •هنگامی که تقلب شامل طبقه‌بندی نادرست فروش و سود می‌شود، متخصصان حسابداری مسن تر نسبت به حرفه‌ای های جوان تر احتمال بیشتری دارد که سوت بزنند.	Lavena, 2016 Greene, Horvath & Browning, 2021
•هنگامی که کانال ارتباطی ناشناس است زنان بیشتر از مردان سوت می زنند.	Wells et al, 2021
•در میان تازه کارها، مردان بیشتر از زنان سوت می زنند.	Lazar. 2022. Kenny & Fotaki 2022

ویژگی دریافت کننده گزارش

در حسابداری، ویژگی‌های دریافت‌کننده گزارش از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. حسابرسان داخلی و مستقل بیشتر نقش گیرنده گزارش را ایفا می‌کنند یا تصمیماتی اتخاذ می‌کنند که بر هویت افرادی که به عنوان دریافت‌کنندگان گزارش عمل می‌کنند، تأثیر می‌گذارد. بنابراین بسیار مهم است که به طور کامل درک کنیم که چه ویژگی‌های فردی بر اثربخشی افراد در این نقش، تأثیر می‌گذارد(هنکویین، ۲۰۲۰).

در حسابداری، ویژگی‌های کانال گزارشگری نیز از اهمیت و علاقه خاصی برخوردار است. پژوهش‌هایی پیشنهاد می‌کنند که شرکت‌ها یک کانال گزارش ناشناس را برای شاهدان گزارش موارد مربوط به حسابداری یا شیوه‌های حسابرسی مشکوک راه‌اندازی کنند(گائو و برینک، ۲۰۱۷). جدول ۲ خلاصه‌ای از نتایج پژوهش‌ها در این زمینه است.

جدول ۲. یافته برخی پژوهش‌ها در مورد ویژگی دریافت‌کننده گزارش

یافته و نتایج	نویسنده
• احتمال گزارش‌دهی درونی بیش از گزارش‌دهی بیرونی به نهادهای قضایی است. • وقتی شواهد قوی تر باشد پاداش برای گزارش‌دهی بیرونی نیز اثرگذارتر است.	Caillier, 2017
• در صورت فاش شدن هویت، نیت گزارش‌دهی به شدت کاهش می‌یابد. • • تفاوت معنی‌داری در قصد گزارش بین قالب های هویت ناشناس و محافظت شده وجود ندارد.	Reber & Kuhlen, 2020
• میانگین گزارش‌دهی به کانال‌های درونی نسبت به کانال بیرونی بیشتر است. • تمایل به گزارش‌دهی به مقامات ارشد نسبت به مافوق مستقیم، بیشتر است.	Tudu, 2021
•تمایل به گزارش‌دهی به ناظر پرسشگر، بیشتر از ناظر غیر پرسشگر است.	Pittroff, 2014
•در صورت موفقیت در پیگیری گزارش‌های قبلی، اعتبار کانال بیشتر است حتی اگر ناشناس نباشد.	Tudu, 2021 Palumbo & Manna, 2020

ویژگی خطاکار

عامل سوم تعیین کننده سوت‌زنی، ویژگی‌های فرد خاطی است. لی و همکاران[1] (۲۰۲۱) به طور خاص بر قدرت و اعتبار فرد خاطی تمرکز می‌کنند. همانطور که در مدل آنها نشان داده شده است، ویژگی‌های موثر بر قدرت افراد خاطی شامل موقعیت آنها در سلسله مراتب، درجه دستمزد، وضعیت حرفه‌ای و سطح تحصیلات است. ویژگی‌های مؤثر بر اعتبار افراد خاطی شامل انگیزه‌های درک شده و عملکرد است. کنی و فانچینی[2] (۲۰۲۴) اظهار می‌دارند که قدرت و اعتبار مفسدان بر اینکه آیا شرکت اقدامات اصلاحی علیه مفسد و خطاکار انجام دهد یا خیر، تأثیر می‌گذارد، بنابراین ارزیابی شاهدان از ویژگی‌های مفسدان، عوامل مهمی هستند که ممکن است به طور چشمگیری بر نیات سوت‌زنی تأثیر بگذارند. جدول ۳ خلاصه‌ای از پژوهش‌های

1. Lee, Kang, & Kim

2. Kenny & Fanchini

حسابداری مربوط به ویژگی‌های مفسد مورد بحث در این بخش را نشان می‌دهد.

جدول ۳. یافته برخی پژوهش‌ها در مورد ویژگی خطاکار

یافته و نتایج	نویسنده
•تمایل به گزارش‌دهی زمانی که مفسد سابقه کاری کمتری دارد بیشتر است.	Quinteros et al, 2021
•زمانی که فرد مفسد از نظر عملکری خوش نام است، تمایل به گزارش‌دهی کمتر است. •زمانی که فرد مفسد محترم و دوست داشتنی است، تمایل به گزارش‌دهی کمتر است. •اگر فرد مفسد جزو همکاران باشد احتمال گزارش‌دهی بیشتر است نسبت به زمانی که جزو مدیران است.	Sicoli, 2016 Scheetz et al, 2022
•اگر سازمان سابقه خوبی در برخورد با فساد داشته باشد احتمال گزارش‌دهی فسادهای مدیران بیشتر می‌شود.	Palumbo & Manna, 2020
•اگر افشاگر نسبت به قدرت خطاکار برای رفتار متقابل اطمینان داشته باشد احتمال گزارش‌دهی کمتر می‌شود. •اگر فساد آسیب جدی به شرکت می زند، احتمال گزارش‌دهی بیشتر است حتی اگر مفسد قدرتمند باشد.	Saud et al, 2022

ویژگی‌های فساد

عامل چهارم تعیین کننده سوت‌زنی ، ویژگی‌های فساد است. لازار[1] (۲۰۲۱) ویژگی‌های فساد را به سه بعد تفکیک می‌کند: وابستگی سازمان به فساد، اعتبار شواهد افشاگر و قانونی بودن فساد ادعا شده. به طور کلی، هر یک از ابعاد سه گانه بر ادراک شاهدان در مورد اینکه آیا گزارش به درستی رسیدگی می‌شود یا خیر، تأثیر می‌گذارد. با این حال، مطالعات حسابداری تمایل دارند تنها بر گزارش اقدامات مرتبط با حسابداری که غیرقانونی هستند، تمرکز کنند (لی، ۲۰۲۰. پرویتالی و سرچیلو، ۲۰۲۲ . سفیتیری، ۲۰۲۲) ؛ بنابراین، بیشتر ادبیات حسابداری در رابطه با ویژگی‌های فساد، بر عوامل مؤثر بر وابستگی سازمان به فساد و اعتبار شواهد تمرکز دارد. جدول ۴ خلاصه‌ای از تحقیقات حسابداری مربوط به ویژگی‌های فساد مورد بحث در این بخش را نشان می‌دهد.

جدول ۴. یافته برخی پژوهش‌ها در مورد ویژگی خطاکار

یافته و نتایج	نویسنده
• با اهمیت بودن فساد، از طریق ارتباط مثبت با جهت‌گیری آرمانگرایانه بالاتر و سطوح بالاتر متا صفات آلفا و بتا، بر قصد گزارش شاهد تأثیر می‌گذارد. • زمانی که شواهد قوی دال بر یک عمل متقلبانه وجود داشته باشد، احتمال گزارش افراد با آگاهی بیشتر نسبت به زمانی که دیگران از اقدام متقلبانه آگاه هستند (اثر تماشاگر) است.	Watts & Buckley. 2017
• هنگامی که شواهد تقلب ضعیف باشد، اثر تماشاگر پیدا نمی‌شود. • هنگامی که کانال گزارشگری ناشناس است، قصد گزارشگری برای سوء استفاده از دارایی‌ها در مقایسه با گزارشگری مالی متقلبانه بیشتر است.	Bergemann & Aven, 2023
• قصد گزارش‌دهی در صورت تقلب در صورت های مالی کمتر از سرقت است. •کارکنان تمایل بیشتری دارند که فسادهای مادی را نسبت به فسادهای غیرمادی گزارش دهند.	Friedrich & Quick 2024

مشخصات سازمان

آخرین عامل تعیین‌کننده سوت‌زنی، ویژگی‌های سازمان است. از منظر تشویق به سوت‌زنی، ویژگی‌های سازمان را می‌توان در دسته‌های زیر طبقه‌بندی کرد: مناسب بودن افشاگری، جو سازمانی و ساختار سازمانی (نیر و میسلی، ۱۹۹۵). مناسب بودن افشاگری به میزانی اشاره دارد که افشاگری به عنوان بخشی از مسئولیت عادی فرد در نظر گرفته می‌شود(کوسکاس و کلینر، ۲۰۲۱). جو سازمانی به جو اخلاقی گفته می‌شود که می‌تواند افشاگری را تشویق کند یا از افشاگری دلسرد کند. سطح بوروکراسی یک متغیر کلیدی موثر بر ساختار سازمانی است(کلاید،حنیفه و موچیلیش، ۲۰۲۲).

همانطور که توسط برگمن و آون[2] (۲۰۲۳) بحث شده است، ساختار و جو سازمان می‌تواند مقاومت کارکنان آن را در برابر تغییر منعکس کند و تحت تاثیر قرار دهد. نیات سوت‌زنی شاهدان تحت تأثیر درک آنها از حمایت سازمانی و اینکه آیا شرکت مایل به تغییر اعمال نادرست است یا خیر، قرار دارد. بنابراین، مهم است بررسی کنیم که چگونه ویژگی‌های سازمان می‌تواند سوت‌زنی را بهبود بخشد(گرین،هوروات و برونینگ، ۲۰۲۱). جدول ۵ خلاصه‌ای از پژوهش‌های حسابداری مربوط به ویژگی‌های سازمان مورد بحث در این بخش را نشان می‌دهد.

جدول ۵. یافته برخی پژوهش‌ها در مورد ویژگی سازمان

یافته و نتایج	نویسنده
• داشتن ساختارهای رسمی ارتباط مثبتی با قصد گزارش‌دهی کارکنان دارد. •آموزش ارائه شده توسط سازمان، اعتماد به گزارش‌دهی کارکنان را افزایش می‌دهد.	Anvari et al, 2019
•به طور متوسط، احتمال گزارش‌دهی درون سازمانی نسبت به گزارش‌دهی به دستگاه ناظر بیرونی بیشتر است. • محیط اخلاقی یک سازمان، مقاصد گزارش‌دهی را افزایش می‌دهد، به ویژه زمانی که شاهدان در ماکیاولیسم بالا باشند.	Kwon et al, 2021 Lee. 2020

1. Lazar

2. Bergemann & Aven

یافته و نتایج	نویسنده
• زمانی که پاداش‌های افشاگری بزرگ در دسترس باشد، اهداف گزارش‌دهی را افزایش می‌دهد. • زمانی که مافوق مرتکب یک عمل متقلبانه گواهی می‌دهد که کلاهبرداری صورت نگرفته است، قصد گزارش کاهش می‌یابد.	Hanifah & Clyde, 2022 Previtali & Cerchiello, 2022
• عدالت رویه ای سازمانی، عدالت توزیعی و عدالت تعاملی، نیت حسابدار را از گزارش تقلب در صورت‌های مالی به صورت داخلی افزایش می‌دهد. • هنگامی که واکنش سازمانی به گزارش‌های فساد قوی است، شاهدان بیشتر از همتایان خود به سرپرستان گزارش می‌دهند.	Lee et al, 2021 Nuswantara, 2023

روش‌شناسی پژوهش

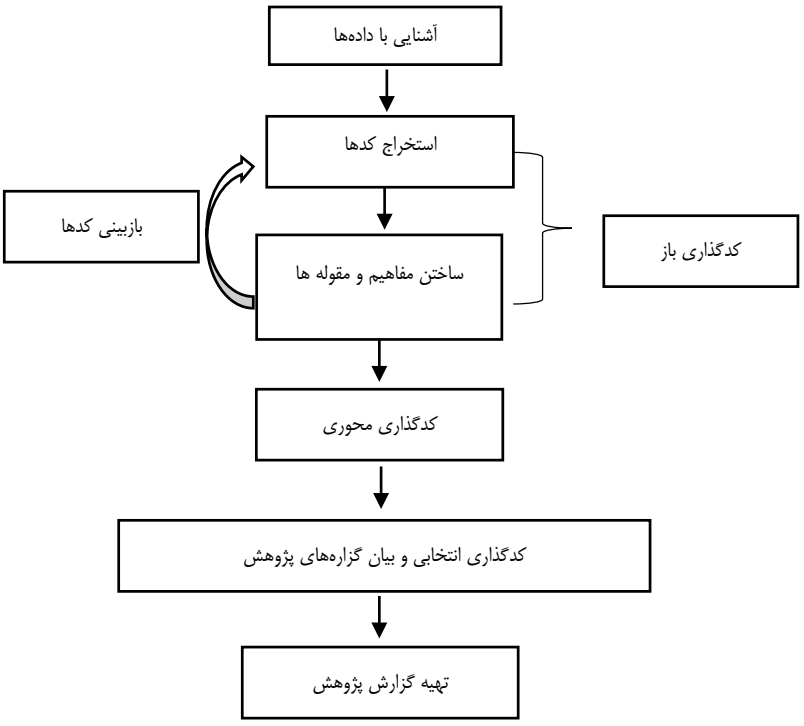
پژوهش حاضر در گروه پژوهش‌های کیفی تقسیم‌بندی می‌شود، راهبرد کیفی مورداستفاده در این پژوهش، نظریه‌پردازی داده بنیاد است. این پژوهش بر مبنای فلسفی تفسیری با رویکرد استقرایی برقرار است. از نظر هدف، ازآنجاکه پژوهش حاضر در پی واکاوی فرایند سوت‌زنی است، یک پژوهش بنیادین محسوب می‌شود. پژوهش حاضر در گروه پژوهش‌های میدانی به شمار می‌رود که در آن پژوهشگر تلاش می‌کند تا در قالب پرسش‌های نیمه ساختاریافته و مصاحبه، داده‌های نخستین موردنیاز را جمع‌آوری کند. جامعه آماری پژوهش، شامل خبرگان حوزه حسابداری و مالی در شهر تهران هستند که دو ویژگیِ سابقه کاری بالاتر از ده سال و تجربه درگیر شدن در فرایندهای سوت‌زنی را داشته‌اند. نمونه آماری ۲۶ نفر از این اشخاص هستند که به روش گلوله برفی انتخاب شدند. در نمونه‌گیری سن، جنس، میزان تجربه و میزان تحصیلات در نظر گرفته شد تا اصل تنوع در پژوهش کیفی رعایت شود. اصلی که بر اساس آن پیشنهاد می‌شود نمونه آماری پژوهش شامل افرادی باشد که زاویه دید متفاوتی به موضوع پژوهش دارند. اشباع نظری داده‌ها نیز از مصاحبه هجدهم حاصل شد ولی پژوهشگران فرایند مصاحبه را تا نفر بیست و ششم ادامه دادند.

جدول ۶. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه آماری پژوهش

تعداد	جنسیت	تعداد	سابقه(سال)	تعداد	تحصیلات	تعداد	سن
۹	زن	۵	بین ۱۰ تا ۲۰سال	۱۰	کارشناسی و کمتر	۲	کمتر از ۳۵ سال
۱۷	مرد	۱۵	بین ۲۰ تا ۳۰سال	۱۲	کارشناسی ارشد	۱۲	بین ۳۵تا ۵۰سال
		۶	بیش از ۳۰سال	۴	دکتری	۱۲	بیش از ۵۰سال

مراحل تجزیه‌وتحلیل داده‌ها با استفاده از روش نظریه‌پردازی داده بنیاد

تجزیه‌وتحلیل مورداستفاده در این پژوهش از شش مرحله تشکیل‌شده است. این شش مرحله در زیر نشان داده‌شده است.



نمودار ۲. مراحل انجام تحلیل داده‌ها/ استراوس و کوربین، ۱۹۹۰)

یافته‌های پژوهش

در ادامه به تشریح گام‌های بالا پرداخته می‌شود.

کدگذاری باز

کدگذاری باز بخشی از تجزیه‌وتحلیل است که به‌صورت مشخص به نام‌گذاری و مقوله‌بندی پدیده‌ها از راه بررسی دقیق داده‌ها می‌پردازد. بدون این قدم تحلیل اساسی اولیه، بقیه تجزیه‌وتحلیل و ارتباطات که به دنبال آن می‌آیند، صورت نمی‌گیرد. در ضمن کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد می‌شوند. کدگذاری باز نخستین روبرویی پژوهشگر با تحلیل مصاحبه ها است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).

جدول ۷. بخشی از کدگذاری باز پژوهش

پاسخ مصاحبه شونده	کد شناسایی شده	مرجع
برای اطمینان‌بخشی نسبت به موثر بودن سوت‌زنی، باید تضمین شود که گزارش‌ها به‌طور جدی بررسی می‌شوند و اقدامات لازم بدون تأخیر انجام می‌شود. ارائه بازخورد به سوت‌زنان درباره پیشرفت کار، اطمینان آنها را افزایش می‌دهد. همچنین، ایجاد حس امنیت در مورد عدم مواجهه با پیامدهای منفی اهمیت دارد.	اطمینان بخشی نسبت به موثر بودن سوت‌زنی	P5
عدم وضوح در مقررات ممکن است به سوءاستفاده و نقض آنها بینجامد. وقتی قوانین به‌طور دقیق و شفاف تعریف نشده باشند، افراد ممکن است تفسیرهای متفاوتی از آنها داشته باشند و این می‌تواند به ایجاد فضای نامشخصی برای انجام اقدامات نادرست کمک کند. به همین دلیل، داشتن قوانین واضح و مستند می‌تواند از افشاگری و تخلفات مالی جلوگیری کند.	تفسیر پذیری کم قوانین	P3
افزایش تعداد موارد سوت‌زنی و عادی شدن این فرآیند نشان‌دهنده‌ی بهبود فرهنگ سازمانی و اعتماد به سیستم‌های نظارتی است. وقتی سوت‌زنی به‌عنوان یک اقدام طبیعی و پذیرفته شده تلقی شود، افراد بیشتر تمایل خواهند داشت تا تخلفات را گزارش کنند. این امر می‌تواند به کاهش تخلفات مالی و افزایش شفافیت کمک کند، زیرا کارکنان احساس می‌کنند که صدایشان شنیده می‌شود و اقداماتشان تاثیرگذار است.	تعداد موارد سوت‌زنی و عادی شدن این فرایند	P2
استفاده از سیستم‌های دیجیتال برای ثبت، پیگیری و تجزیه و تحلیل داده‌ها، امکان شناسایی سریع‌تر و دقیق‌تر تخلفات را فراهم می‌کند. همچنین، این دیجیتالی شدن می‌تواند موجب تسهیل در ارائه گزارش‌های محرمانه و امن برای سوت‌زنان شود، زیرا فرآیندهای آنلاین معمولاً شفاف‌تر و کمتر در معرض دستکاری قرار دارند.	میزان دیجیتالی شدن فرایندها	P1
در نقش یک مدیر مالی یا حسابرس، ارتباطات درون سازمانی نقشی کلیدی در شناسایی تخلفات مالی دارد. اگر این ارتباطات شفاف و موثر نباشند، احتمال مخفی ماندن تخلفات افزایش می‌یابد. ایجاد کانال‌های امن و محرمانه برای گزارش تخلفات به مدیریت ارشد یا بخش‌های نظارتی، می‌تواند از افشاگری موثر پشتیبانی کند.	ارتباطات درون سازمانی	P3
کم‌رویی و تعارفی بودن می‌تواند مانع از افشاگری تخلفات مالی شود، زیرا کارکنان ممکن است از ابراز نگرانی یا گزارش تخلفات به دلیل ترس از قضاوت یا پیامدهای منفی خودداری کنند. ایجاد فضایی که در آن افراد احساس راحتی کنند و اعتماد به نفس بیشتری برای صحبت درباره مشکلات داشته باشند، ضروری است. تقویت فرهنگ باز و حمایت از سوت‌زنان می‌تواند به کاهش این رفتارها و تشویق به گزارش‌دهی کمک کند.	کم رویی و تعارفی بودن	P5
وقتی افشاگر و مفسد رابطه دوستانه‌ای داشته باشند، کار خیلی سخت میشه. افشاگر ممکنه به خاطر وفاداری یا دوستی‌اش، نتونه تخلفات رو گزارش بده. این می‌تونه باعث بشه که افراد از ترس یا احساس گناه سکوت کنن و در نتیجه، تخلفات ادامه پیدا کنه. برای حل این مشکل، باید فضایی توی سازمان ایجاد کنیم که همه احساس راحتی کنن و بتونن در مورد تخلفات صحبت کنن.	رابطه دوستانه ی افشاگر با مفسد	P3
فساد می‌تونه مالی یا غیرمالی باشه. فساد مالی معمولاً شامل اختلاس، کلاهبرداری و سوءاستفاده از منابع مالی است که تأثیرات جدی روی وضعیت مالی سازمان داره. اما فساد غیرمالی می‌تونه شامل رفتارهای غیر اخلاقی، نادیده گرفتن قوانین یا سوءاستفاده از قدرت باشه که شاید مستقیم به پول مربوط نشه اما به شدت به اعتبار و فرهنگ سازمان آسیب می‌زنه. در هر دو مورد، اگر افراد نتونن تخلفات رو گزارش کنن، مشکلات بزرگ‌تری بوجود میاد.	مالی یا غیرمالی بودن فساد	P2
وابستگی عاطفی به سازمان می‌تونه هم مثبت و هم منفی باشه. از یک طرف، وقتی افراد به سازمانشون وابستگی عاطفی دارن، ممکنه بیشتر تلاش کنن و از	وابستگی عاطفی به سازمان	P1

پاسخ مصاحبه شونده	کد شناسایی شده	مرجع
ارزش‌ها و اهداف سازمان حمایت کنن. اما از طرف دیگه، این وابستگی می‌تونه باعث بشه افراد از گزارش تخلفات یا مشکلات درون سازمان خودداری کنن، چون نمی‌خوان به اعتبار یا وضعیت سازمان آسیب بزنن. برای مقابله با این موضوع، باید فضایی ایجاد کرد که افراد احساس راحتی کنن تا مشکلات رو بیان کنن و تخلفات رو گزارش کنن بدون اینکه ترسی از پیامدهای منفی داشته باشن.		
روش‌ها و سیستم‌ها برای بررسی و تأیید صحت اطلاعات و ادعاها در سازمان به کار می‌ره. می‌تونه شامل بازرسی‌های داخلی، حسابرسی‌های مستقل و فرآیندهای شفاف برای گزارش‌دهی و پیگیری مسائل باشه. وقتی افراد سازمان به این مکانیسم‌ها اطمینان داشته باشن، بیشتر تمایل پیدا می‌کنن تا تخلفات رو گزارش کنن و به این ترتیب، شفافیت و پاسخگویی در سازمان افزایش می‌یابه	مکانیسم راستی آزمایی مورد وفاق	P1
آموزش سوت‌زنی باید به گونه‌ای باشه که کارکنان واقعاً بفهمن چطور و چرا باید تخلفات رو گزارش کنن. مثلاً، میشه کارگاه‌هایی برگزار کرد که توشون بهشون نشون بدیم چطور باید یک تخلف رو شناسایی کنن و چطور می‌تونن به طور امن گزارش بدن. همچنین، باید در مورد حقوق و حمایت‌هایی که از سوت‌زنان می‌شه صحبت کنیم تا افراد احساس راحتی بیشتری کنن. استفاده از داستان‌ها یا مثال‌های واقعی هم می‌تونه خیلی تأثیرگذار باشه	آموزش سوت‌زنی	P5
فاصله قدرت کم به این معنیه که در یک سازمان، رابطه بین مدیران و کارکنان به شکلی متوازن و نزدیک‌تره. وقتی این فاصله کم باشه، افراد احساس راحتی بیشتری می‌کنن تا نظرات و نگرانی‌هاشون رو بیان کنن و به همین دلیل، احتمال گزارش‌دهی تخلفات مالی افزایش پیدا می‌کنه. در چنین فرهنگی، کارکنان می‌دونن که صدای اونها شنیده می‌شه و این موضوع می‌تونه به ایجاد یک محیط شفاف و پاسخگو کمک کنه.	فاصله قدرت کم	P4
فراهم کردن بستر نرم‌افزاری برای سوت‌زنی خیلی مهمه. این به این معنیه که باید سیستم‌هایی رو ایجاد کنیم که گزارش تخلفات به صورت امن و محرمانه انجام بشه. این نرم‌افزارها باید کاربرپسند باشن و کارکنان به راحتی بتونن گزارش‌هاشون رو ارسال کنن. همچنین، سیستم باید قابلیت پیگیری وضعیت گزارش‌ها رو داشته باشه تا افراد بدونن چه اقداماتی در حال انجامه. در نهایت، وجود این بستر می‌تونه حس اطمینان رو افزایش بده و افراد رو تشویق به گزارش‌دهی کنه.	فراهم کردن بستر نرم افزاری	P4

کدگذاری محوری

کدگذاری محوری در روش گراندد تئوری فرآیندی است که طی آن پژوهشگر به شناسایی و دسته‌بندی کدهای ایجادشده در مرحله کدگذاری باز می‌پردازد و روابط بین آنها را مشخص می‌کند. در این مرحله، دسته‌های اصلی (محور) و زیرمجموعه‌های مرتبط با موضوع پژوهش تعیین شده و تعاملات بین آنها بررسی می‌شود. هدف این است که داده‌ها به صورت منظم‌تر و ساختاریافته‌تر دسته‌بندی شوند تا در نهایت نظریه‌ای منسجم ایجاد شود. در ادامه به کدگذاری محوری پژوهش اشاره می‌شود.

مقوله علی

استراوس و کوربین (۱۹۹۰) مقوله علی را حوادث، وقایع و اتفاق‌هایی می‌دانند که به وقوع پدیده‌ای می‌انجامد، بنابراین برای تعریف در پژوهش حاضر باید به دنبال مفاهیمی بود که در صورت رخ دادن، افشاگری با احتمال بیشتری محقق شود. پنج مفهوم چنین دلالتی داشتند، مفهوم شخصیت افشاگر، انتظارات خارجی، ماهیت فساد، حرفه‌ای بودن افشاگر و تعهد سازمانی. این پنج مفهوم افزون بر کدهای مربوط به آن‌ها در جدول زیر آمده است.

جدول ۸. مفاهیمِ مربوط به مقوله علی پژوهش

مقوله	مفاهیم	کدهای	مرجع
مقوله علی	شخصیت افشاگر	عزت نفس	P12, P3, P6, P11, P13
		مسولیت پذیری	P2, P3, P8
		خصومت شخصی	P1, P2, P4
		کم رویی و تعارفی بودن	P5, P9
		شجاعت اخلاقی	P1, P4, P6, P9
	انتظارات خارجی	تجربیات گذشته فرد مفسد	P3, P6, P10, P12
		تجربیات گذشته افشاگر	P5, P8, P11, P12
		جایگاه گزارش گیرنده	P1, P3, P5, P6, P7, P10, P12
		احتمال اقدامات تلافی جویانه	P5, P8, P9, P11, P12
		قضاوت دیگران نسبت به افشاگر	P3, P4, P8
		قضاوت دیگران نسبت به مختلف	P1, P5, P6, P10
		رابطه دوستانه ی افشاگر با مفسد	P3, P4, P7, P11

مقوله	مفاهیم	کدهای	مرجع
	ماهیت فساد	میزان اثبات پذیری	P2, P3, P5, P8, P10
		میزان آسیب فساد به سازمان و افراد	P3, P9
		مالی یا غیرمالی بودن فساد	P2, P4, P10
	حرفه‌ای بودن افشاگر	هدف از گزارش‌دهی	P1, P3, P8, P11, P12
		ادراک رفتار حرفه‌ای نسبت به گزارش‌دهی	P4, P5, P6
		ترس از گزارش اشتباه	P1, P3, P9, P11
		سطح تحصیلات افشاگر	P1, P2, P4, P12
		میزان سابقه کار افشاگر	P7, P8, P10, P12
	تعهد سازمانی	وجدان کاری	P1, P3, P7, P10, P12
		انگیزه نوع دوستی	P2, P4, P6, P11, P12
		وابستگی عاطفی به سازمان	P1, P2, P4, P5, P9, P11
		جمع گرایی یا فردگرایی	P2, P4, P6, P8

شخصیت افشاگر

یکی از عواملی که موجب می‌شود افراد در تلاش باشند که وضع موجود به لحاظ میزان فسادها بهبود یابد و تغییر کند، شخصیت ضد فسادشان است. این ویژگی تعیین کننده میزان حساسیت افراد به فسادهای رخ داده است. به‌عنوان‌مثال حفظ پست مدیریتی الزاما خواسته نامشروعی نیست ولی می‌تواند تبدیل به دلیلی برای مخالفت با تغییر ساختار سازمانی یا ادغام برخی پست‌ها از طریق فسادزا باشد. همچنین شبکه‌هایی که در روتین‌های فعلی شکل‌گرفته‌اند و افراد با دور زدن این روتین‌ها پول یا منفعتی عایدشان می‌شوند که در صورت تغییر این روتین‌ها دیگر به آن دسترسی ندارند مانند: فاکتورسازی، سندسازی، پول‌شویی و...، مدل ذهنی فرد افشاگر می‌تواند در تعیین و تفسیر چنین داده‌هایی نقش مهمی ایفا کند.

در همین راستا یکی از مصاحبه شوندگان بیان داشت:

من افرادی رو سراغ دارم که به خاطر محافظه کاری فسادی که دیدن و کامل در جریانش قرار داشتن رو اطلاع رسانی نکردن. بعدا که ازشون پرسیدم چرا؟ گفتن سری که درد نمیکنه دستمال نمی بندن! یعنی صرفا برای اینکه وضعیتش احتمال داره کمی به خطر بیفته قید افشاگری رو زده (P8).

انتظارات خارجی

علت دیگری که باعث می‌شود افراد به سوت‌زنی ترغیب شوند، انتظاراتی است که وجود دارند. این مفهوم حاصل کنار هم قرار گرفتن مولفه‌هایی است که در مصاحبه‌ها گردآوری شده‌اند. به عنوان مثال جایگاه فرد مفسد و افشاگر در شبکه سازمان یا برون سازمانی، میزانی از مسولیت بر دوش افشاگر قرار می‌دهد که تعیین کننده، تصمیم به سوت‌زنی است. قضاوتی که دیگران از ماهیت فساد دارند، قضاوتی که جامعه درون و بیرون سازمانی از افشاگر دارد و برچسب‌های احتمالی که ممکن است به فرد افشاگر زده شود همگی بخشی از انتظارات خارجی است و از این طریق کنش افشاگرانه تاثیر می‌گذارند.

مصاحبه شونده شماره ۳ نیز بیان کرد:

انتظارات همیشه بر رفتار ما تاثیر می‌گذارد. وقتی اطرافیان اعم از خانواده، دوستان یا همکاران، سوت‌زنی را نوعی آدم فروشی برچسب زنی کنند، فشار روانی مضاعفی به افراد وارد می‌شود. چرا که در صورت سوت‌زنی ممکن است با نگاه سنگین اطرافیان و فاصله گرفتن آنها مواجه شود.

ماهیت فساد

از علل دیگر تاثیرگذار بر تصمیم به سوت‌زنی ، ماهیت فسادی است که رخ داده است. اینکه فساد مالی باشد یا غیرمالی، فساد اثبات پذیر باشد یا خیر و در نهایت میزان آسیبی که فساد به سازمان و افراد درون سازمان می‌زند، فرد افشاگر را ترغیب به سوت‌زنی می‌کند.

حرفه‌ای بودن افشاگر

بر اساس داده های حاصل از مصاحبه ها، مجموعه عواملی ذیل مفهوم حرفه‌ای بودن افشاگر قرار گرفته است. ترس از گزارش اشتباه از مسائلی است که بخشی از درگیری ذهنی افشاگران به خصوص افراد تازه کار است. این ترس به این دلیل وجود دارد که ماهیت عمل سوت‌زنی همراه با ریسک است. چرا که افراد از اقدامات تلافی جویانه نگران هستند، حال اگر فرد نسبت به اصل موضوع فساد به قطعیت نرسیده باشد و احتمال بدهد که ممکن است اشتباه کند بر اساس نظر مصاحبه شوندگان میل به سوت‌زنی کاهش می‌یابد. مفهوم حرفه‌ای‌گری با کدهایی مانند سطح تحصیلات، سابقه کاری و هدف از گزارش‌دهی پیوند خورده است.

مشارکت کننده ای در این مورد، چنین نظری داشت:

کشف فساد هم نوعی مهارت است. نیاز به تجربه و حضور در یک عرصه به مدت زیاد

دارد. البته در برخی موارد ممکن است یک فرد مبتدی و حتی بی سواد هم تشخیص دهد که فساد شده است؛ اما بعضی وقت ها صورت های مالی و ترفندهای به کار رفته پیچیده می‌شود که در اینجا نیاز به خبرگی برای کشف آن دارد (P7).

تعهد سازمانی

آخرین مفهوم موثر بر قصد سوت‌زنی، تعهد سازمانی است. ممیز، ارزیاب و حتی کارکنان معمولی سازمان می‌توانند در معرض مشاهده یا کشف فساد باشند. عامل تعیین کننده دیگر بر سوت‌زنی در این موارد، میزان تعهد فرد به مجموعه‌ای است که در آن مشغول خدمت است. این امر در مورد افراد و ممیزان خارج از سازمان نیز صادق است چرا که آن ها نیز به مجموعه‌های رسمی ارزیابی وابسته هستند و تعهد به آن مجموعه‌ها مصداق تعهد سازمانی است. انگیزه نوع دوستی نیز بر اساس مصاحبه‌های انجام شده می‌تواند موجب سوت‌زنی شود.

در این راستا می‌توان به نقل قول زیر اشاره کرد:

تعهد به هر کس و هر چیزی انگیزه مهمی برای حفظ آن پدیده از گندیدگی و فساد است. طبیعتا در سازمان‌ها هم همین‌گونه است (P10).

مقوله زمینه‌ای

استراوس و کوربین (۱۹۹۰) زمینه را خصوصیات ویژه‌ای که به پدیده دلالت می‌کند، تعریف کرده‌اند. بنابراین تعریف، در پژوهش حاضر باید به دنبال مفاهیمی بود که ویژگی و خصیصه‌ای سازمانی است. بر این اساس چهار ویژگی اصلی به شرح جدول زیر شناسایی شدند.

جدول ۹. مفاهیمِ مربوط به مقوله زمینه‌ای پژوهش

مقوله	مفاهیم	کدها	مرجع
زمینه ای	ساختار سازمان	اندازه سازمان	P1, P3, P5, P6, P7, P10, P12
		مشخص بودن متولی سوت‌زنی در سازمان	P5, P8, P9, P11, P12
		شفافیت مکانیسم فرایندها	P3, P4, P8
		میزان دیجیتالی شدن فرایندها	P1, P5, P6, P10
		انعطاف و حیطه نظارت	P3, P4, P7, P11
	نظام مدیریت عملکرد	بازرسی و پیگیری فسادها	P2, P3, P5, P8, P10
		ارتباطات درون سازمانی	P3, P9
		تعداد موارد سوت‌زنی و عادی شدن این فرایند	P2, P4, P10
		سطح جبران خدمات	P1, P3, P8, P11, P12
		فاصله قدرت کم	P4, P5, P6
	سرمایه اجتماعی سازمان	امیدواری نسبت به ضمانت پیگیری	P1, P3, P9, P11
		افزایش تعداد تجربیات مثبت و موفق	P1, P2, P4, P12
		میزان رابطه محوری و ضابطه محوری	P1, P4, P6, P9
		اطلاع رسانی نسبت به موارد ثبت شده	P3, P6, P10, P12
		اطمینان بخشی نسبت به موثر بودن سوت‌زنی	P5, P8, P11, P12
	کارآمدی قوانین	ثبات قوانین	P1, P3, P5, P6, P7, P10, P12
		میزان پیچیدگی قوانین	P5, P8, P9, P11, P12
		دستورالعمل های اجرایی شفاف	P3, P4, P8
		دقیق بودن قوانین	P1, P5, P6, P10
		تفسیر پذیری کم قوانین	P3, P4, P7, P11

ساختار سازمان

ساختار سازمانی به عنوان یکی از اصلی‌ترین مشخصه‌های هر سازمان بر موفقیت یا شکست بسیاری از تلاش‌ها موثر است. یکی از مهم‌ترین مشکلاتی که ساختارهای نامناسب می‌توانند به سازمان تحمیل کنند بحث اینرسی و مقاومت در برابر تغییر است. ویژگی اینرسی پاسخ به پرسش‌های فعلی بر اساس پیش‌فرض‌ها و دانش گذشته است. ویژگی دیگر اینرسی به باور مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، گروه اندیشی است چرا که در چنین فضایی افراد تنها نظر یکدیگر را تائید می‌کنند و اگر هم کسی نیتی برای ارائه پیشنهادی داشته باشد، بیان نمی‌کند چرا که به‌خوبی متوجه است که با آن مخالفت می‌شود.

مصاحبه شونده‌ای در بحث اهمیت ساختار سازمان و اثر آن بر موفقیت فرایند سوت‌زنی چنین بیان داشت:

افزایش سطوح سازمان تقریبا به پیچیده شدن همه فرایندها می انجامد، چون در مسیر بالا به پایین سازمان مدیران زیادی قرار می گیرند که هر کدام نیز می خواهند

حرف شان را مهم جلوه دهند. مشاهدات من نشان می‌دهد که اگر سازمانی سطوح زاید خود را حذف کند جرات و سهولت بیشتری برای سوت‌زنی خلق می‌شود (P9).

نظام مدیریت عملکرد

مدیریت عملکرد می‌تواند افراد را از بی تحرکی و بی‌توجهی به موارد فساد به سمت تحرک و حساسیت نشان دادن به نقض قوانین هدایت کند. در نظر گرفتن کانال‌های ناشناس برای اشتراک‌گذاری اطلاعات، تکمیل‌کننده نیازمندی‌های عملکردی افشاگران است. اگر به کمک چنین سیستم عملکردی، تعداد سوت‌زنی‌ها افزایش یابد، باعث می‌شود که افشاگر حس کند که تنها نیست و افشای موارد فساد امری پذیرفته شده در سازمان است. بنابراین بعد قضاوت منفی دیگران نسبت به سوت‌زنی، از این طریق حل می‌شود.

سرمایه اجتماعی سازمان

جوهره سرمایه اجتماعی، اعتماد افراد به یکدیگر است. بر اساس اظهارات مصاحبه‌شوندگان، در سازمانی که به خاطر عملکرد گذشته، سطح اعتماد افراد به یکدیگر پایین است اقدام به سوت‌زنی ریسک‌های جدی در پی دارد. یکی از این ریسک‌ها برملا شدن نام افشاگران است.

به باور برخی مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر، وقتی سرمایه اجتماعی پایین است اثرات مخربی بر عمده فرایندها دارد، به طورخاص در مورد سوت‌زنی چنین می‌توان گفت:

ببینید ما وقتی تلاش میکنیم برای اصلاح چیزی که امید داشته باشیم تلاش ما جواب بده، مثلا اگر خونه شیشه ش شکست پا میشیم میریم یه شیشه میخریم میندازیم رو پنجره؛ اما اگه کل خونه یک خرابه باشه چی؟ دیگه برای اصلاحش تلاش میکنیم؟ خیلی سخت تر. سازمان هم همینه اگه سطح اعتماد از یه حدی پایین تر باشه افراد با خودشون میگن همه تو سازمان دارن سواستفاده هاشون رو میکنن، حالا من فلان فساد رو افشا کنم یا نکنم چه فرقی میکنه! (P5)

کارآمدی قوانین

برخی رفتارها مثل دزدی و اختلاس فارغ از قوانین موجود، فساد بودنشان آشکار است اما برخی دیگر از فسادها تابع قوانین و مقررات است. به عنوان مثال برای انتصاب مدیران در برخی سازمان‌ها دستورالعمل‌هایی وجود دارد که قصور از آن مصداق فساد است. همچنین در برخی دیگر از سازمان‌ها تصمیمات تابع شورای مربوطه است و اگر ترکیب شورا مطابق مقررات نباشد، فساد صورت گرفته است. از این رو باید قوانین تا حدی پایدار باشند تا افراد مطمئن باشند که گزارشی که می‌دهند درست است، از سوی دیگر ازدیاد قوانین می‌تواند موجب سردرگمی و بی میلی افشاگران شود.

راهبردها (کنش‌ها)

استراوس و کوربین (۱۹۹۰) مقوله راهبردها را چگونگی اداره کردن و برخورد با پدیده تعریف کرده‌اند. بنابراین در پژوهش حاضر نیز اقداماتی که بر اساس داده‌های گردآوری شده موجب بهبود و تسهیل سوت‌زنی می‌شود در قالب جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۱۰. مفاهیمِ مربوط به مقوله راهبردهای پژوهش

مقوله	مفاهیم	کدها	مرجع
راهبردها	تسهیل گری تکنولوژیک	تدوین سامانه های کارآمد سوت‌زنی	P2, P3, P5, P8, P10
		داده محور کردن فرایندها و کاهش نقش انسانی	P3, P9
		مدیریت کارآمد داده های گردآوری شده	P2, P4, P10
		فراهم کردن بستر نرم افزاری	P4, P5, P6
	تدوین فرایند معتبر سوت‌زنی	مکانیسم راستی آزمایی مورد وفاق	P1, P3, P9, P11
		مدیریت غیرمتمرکز	P1, P2, P4, P12
		تعیین شفاف مصادیق و تعاریف فسادها	P7, P8, P10, P12
		تدارک کانال های ارتباطی امن و ناشناس	P2, P3, P7, P10, P12
		ساده سازی فرایند سوت‌زنی	P2, P4, P6, P11, P12
	تدوین تنبیهات بازدارنده	به روز کردن سیستم انضباطی درون سازمان	P1, P2, P4, P5, P9, P11
		ارسال پرونده به نهاد نظارتی–قضایی بیرون سازمان	P2, P4, P6, P8
	فرهنگ سازی سوت‌زنی	رهبری اخلاقی	P5, P8, P9, P11, P12
		کاهش تعارض منافع	P3, P4, P8
		درگیر کردن ارزش شخصی افراد در کار	P1, P5, P6, P10
		درگیر کردن احساسات افراد در کار	P3, P4, P7, P11
	اتخاذ رویکرد حمایتی	تامین امنیت افشاگر	P5, P8, P11, P12
		کاهش احساس ترس در زمینه افشاگری	P1, P3, P5, P7, P10, P12

مقوله	مفاهیم	کدها	مرجع
		آموزش سوت‌زنی	P5, P8, P9, P11, P12
		توانمندسازی کارکنان	P3, P4, P8
		افزایش سطح دسترسی به اطلاعات	P1, P5, P6, P10
	افزایش مشوق ها	برانگیزاننده بودن سطح مشوق ها	P3, P4, P7, P11
		اطلاع رسانی کافی در زمینه وجود مشوق ها	P2, P3, P5, P8, P10
		ارائه فوری مشوق ها	P3, P9
		اصلاح سیستم جبران خدمات	P2, P4, P10

تسهیل گری تکنولوژیک

یکی از اقداماتی که به باور مصاحبه شوندگان، سازمان باید در پی آن باشد، در دسترس قرار دادن امکانات وکانال های تکنولوژیک است که سرعت و امنیت سوت‌زنی را افزایش می‌دهد. کاهش نقش انسان در فرایندها و دیجیتالی کردن آن‌ها از دید متخصصان نقش مهمی در راهبردهای ضد فساد دارد. در این مورد اشاره‌های مختلفی شد که در زیر آمده است:

تدوین فرایند معتبر سوت‌زنی

فرایند سوت‌زنی از ابتدا تا آخر، هرچه شفاف‌تر و مورد وفاق‌تر باشد احتمال سوت‌زنی را افزایش می‌دهد. حذف واسطه‌های انسانی و ناشناس کردن این فرایند نیز از طریق ارتقای امنیت افشاگران می‌تواند نقش مهمی در توسعه رفتار سوت‌زنی داشته باشد.

تدوین تنبیهات بازدارنده

به گفته مصاحبه شوندگان، پس از بررسی ادعاها و مشخص شدن وقوع فساد، برخورد با مفسد باید به شیوه‌ای باشد که پیام مبارزه با فساد را صادر کند. برخوردها باید بازدارنده و جدی باشند تا شک تشریفاتی بودن ادعای مبارزه با فساد پیش نیاید. در همین راستا می‌توان برخی مشارکت کنندگان اعتقاد داشتند:

خیلی از افراد پتانسیل افشاگری را دارند، یکی از چیزهایی که به این کار ترغیب شان می‌کند این است که بدانند تلاش آن ها موجب از بین رفتن فساد می‌شود. لذا وقتی می بینند که افراد بالاتر یا نهاد نظارتی اسناد و مدارک آن ها را بررسی نمی‌کنند و ترتیب اثر نمی دهند، انگیزه شان از بین می رود (P1).

فرهنگ‌سازی سوت‌زنی

پایداری هر امری در گرو این است که چقدر با فرهنگ گره خورده است. این نکته مورد اشاره برخی مشارکت‌کنندگان در پژوهش است از همین رو درگیر کردن ارزش‌های کارکنان و احساسات آن‌ها را راهی برای پایدار کردن امر سوت‌زنی می‌دانند.

اتخاذ رویکرد حمایتی

روشن است که سوت‌زنی می‌تواند پیامدهای جدی برای سوت‌زن در پی داشته باشد. پیامدهایی که از تعدیل پست تا اخراج و حتی تهدیدات جانی را شامل می‌شود. پس اینکه سازمان چه سپر و حفاظی برای چنین افرادی فراهم می‌کند می‌تواند نشان‌دهنده حمایت واقعی از افشاگران باشد. برخی اقدامات مانند آموزش و توانمندی در این راستا نیز می‌تواند ریسک برای افشاگران و حس ترس را کاهش دهد.

در همین راستا برخی مشارکت کنندگان مفاهیم نزدیک به این موضوع بیان کردند:

همواره افراد افشاگر دو دغدغه اصلی دارند که یکی از آن ها همین حفظ امنیت شان است. متولی سوت‌زنی باید چتر حمایتی خود را طوری بر سر افشاگران بگستراند که این دغدغه مرتفع گردد. اگر مواردی وجود داشته باشد که سوت زنان مورد تعدی قرار بگیرند دیگر باید فاتحه این گونه طرح ها را خواند (P1).

افزایش مشوق‌ها

در نهایت همانطور که سازمان‌ها وعده‌های مالی برای سوت‌زنی می‌دهند، باید بلافاصله این پاداش را ارائه دهند. این پاداش‌ها باید به اندازه کافی برانگیزاننده باشند تا تعارض‌های درونی افراد از جمله حس ترس، حس مسولیت‌پذیری و وظیفه‌شناسی و ریسک‌پذیری افراد را به سمت افشاگری سوق دهد.

مقوله مداخله‌گر

استراوس و کوربین (۱۹۹۰) مقوله مداخله‌گر را شرایطی در راستای تسهیل یا محدودیت راهبردها (کنش‌ها) می‌دانند. بنابراین در پژوهش حاضر باید به دنبال کدهایی بود که به گونه‌ای بر راهبردها تأثیر دارند، چه تأثیر تسهیل‌کننده و چه تأثیر محدودکننده. این مفاهیم در قالب جدول زیر عرضه‌شده است.

جدول ۱۱. مفاهیم مربوط به مقوله مداخله‌گر پژوهش

÷	مفاهیم	کدها	مرجع
مداخله‌گر	نفوذ برند سازمانی در جامعه	پیگیری فساد از دید ناظر بیرونی	P1, P3, P8, P11, P12
		فراگیر بودن فسادها در سازمان	P4, P5, P6
		هزینه های گزارش‌دهی	P1, P3, P9, P11

÷	مفاهیم	کدها	مرجع
		ارتباطات برون سازمانی	P1, P2, P4, P12
		ترس از توجهات رسانه ای	P1, P4, P6, P9
	همکاری با ناظر بیرونی	بهره گیری از بازرسان خارجی	P3, P6, P10, P12
		عضویت و همکاری با سازمان‌های نظارتی	P5, P6, P7, P10, P12
		تبادل و شفافیت در داده ها	P5, P8, P9, P11, P12
	ارزش های جامعه	میزان دینداری	P3, P4, P8
		وجود قبح اخلاقی فساد از نظر جامعه	P1, P5, P6, P10

نفوذ برندسازمانی در جامعه

به گفته مشارکت کنندگان در پژوهش، برند سازمان و نفوذ آن در جامعه از عوامل موثر بر راهبردها است. هرچه شرکت بخش بیشتری از سهم مشتریان را در بازار داشته باشد، حساسیت نسبت به شیوع فساد در آن بیشتر است از این رو می‌تواند به عنوان فشار مضاعفی بر شرکت جهت کاهش فساد نقش بازی کند.

همکاری با ناظر بیرونی

همکاری با افراد و موسسات با تجربه خارج از شرکت می‌تواند اقدامات مبتنی بر آزمون و خطا را کاهش داده و تصمیمات را به سمت تصمیمات دقیق مبتنی بر تجربه عملی سوق دهد. همچنین استفاده از این امکانات در داخل سازمان می‌تواند موجب سرعت بخشیدن به کشف فسادها شود چرا که ممکن است ارزیابان با کارکنان داخلی به هر دلیل از جمله تعارض منافع یا ترس، مایل به ارائه گزارشات نباشند.

ارزش‌های جامعه

ارزش‌های موجود در جامعه به عنوان یک عامل کلان می‌تواند راهبردها را تحت تاثیر قرار دهد. این تاثیرگذاری از طریق تاثیر بر سطح دینداری افراد و ارزش گذاری بر اقدامات است. به عنوان مثال ممکن است امری از دید مقررات فساد باشد ولی جامعه آن را فساد نداند. بنابراین ممکن است اقدامات و راهبردها را از طریق این دوگانگی ها دست خوش تغییر کند.

پیامدها

از تعامل پدیده محوری، زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبرد خلق می‌شود. سازمان‌ها امیدوارند که با پیاده سازی راهبردها به نتایج مد نظر دست پیدا کنند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که اگر راهبردها موفقیت‌آمیز اجرا شوند، منجر به نتایجی می‌شوند که در جدول زیر آمده است.

جدول ۱۲. مفاهیم مربوط به مقوله پیامدهای پژوهش

مقوله	مفاهیم	کدها	مرجع
پیامدها	سطح فردی	افزایش ادراک کارکنان از عدالت سازمانی	P3, P4, P7, P11
		نگهداشت کارکنان توانمند	P2, P3, P5, P8, P10
		افزایش رضایت شغلی	P3, P6, P10, P12
		افزایش تعهد سازمانی	P5, P8, P11, P12
		بهبود سیستم نظارتی	P1, P3, P5, P6, P7, P10, P12
	سطح سازمان	افزایش مشارکت کارکنان	P1, P3, P5, P8, P9, P11, P12
		افزایش سرمایه اجتماعی درون سازمان	P3, P4, P8
		افزایش جذب سرمایه بیرونی با ارتقای شفافیت	P1, P5, P6, P10
		گذر از بخشی نگری به کل نگری	P3, P4, P7, P11
		ارتقای هماهنگی درونی و بیرونی	P2, P3, P5, P8, P10
		تسهیل فرایندهای کاری سازمان	P1, P3, P9
		تصحیح و وضع قوانین فسادزا	P2, P4, P10
		کاهش فسادهای مالی	P1, P3, P8, P11, P12
		کاهش هزینه اداره سازمان	P4, P5, P6
		افزایش نظارت عمومی	P1, P3, P9, P11
	سطح جامعه	ارتقای شفافیت مالی	P1, P2, P4, P12
		کاهش فرار مالیاتی	P1, P4, P6, P9
		تسهیل رقابت سالم بین شرکت‌ها	P3, P6, P10, P12

سطح فردی

سوت‌زنی فرایندی است که هدف نهایی آن کاهش یا از بین بردن فساد است. مصاحبه شوندگان معتقد بودند با کاهش سطح فساد پیامدهای مثبتی در سه سطح فردی، سازمانی و اجتماعی رخ خواهد داد. در سطح فردی احساس ادراک بهبود می‌یابد. چرا که کارکنان مطمئن می‌شوند شرکت در برخورد با موارد فساد جدی است و اگر افرادی به صورت ناعادلانه به منافعی دست پیدا کردند با پیامدهای تنبیهی جدی مواجه خواهند بود.

به باور مشارکت‌کنندگان در پژوهش هرچه سلامت و شفافیت در سازمان بیشتر باشد پتانسیل نگهداشت کارکنان بیشتر می‌شود:

تجربه زیسته من به عنوان کسی که سالهاست در حوزه مالیاتی کار میکنه میگه که اگه کارکنان توانمند حس کنند که همکارانشون از راهی بجز تلاش صادقانه منفعتی کسب کردند اون سازمان رو ترک می‌کنند و برعکس هرچه سازمان در این زمینه خوش نام تر باشد با ارتقای برند کارفرمایی خود کمک به جذب و نگهداشت بهتر نیروی های کارآمد می‌کند (P21).

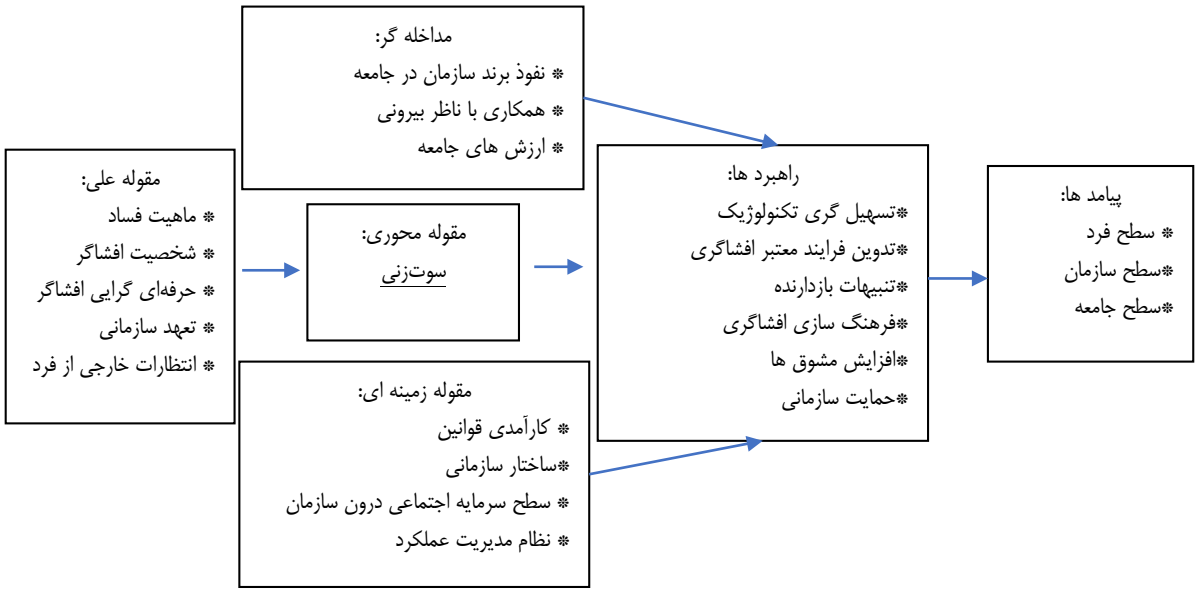
سطح سازمانی

بر اساس راهبردهای پیشنهادی، مشارکت کنندگان در پژوهش معتقدند که هماهنگی در سازمان بهبود می‌یابد، ارتباطات تسهیل می‌شود و مشارکت کارکنان افزایش پیدا می‌یابد. کاهش فساد موجب اطمینان بیشتر به تصمیمات و فرایندها می‌شود و از این طریق به افزایش فضای اعتماد و سرمایه اجتماعی کمک می‌کند. در نهایت کنار هم قرار گرفتن مفاهیم مثبتی مانند سرمایه اجتماعی، نگهداشت کارکنان، فرایندهای کارآمد و... کمک می‌کند که هزینه مالی و غیرمالی اداره سازمان کاهش یابد.

سطح اجتماعی

در نهایت با گسترده شدن سوت‌زنی و کاهش فساد در سازمان‌های یک جامعه، همه مردم از فواید آن نفع خواهند برد. ارتقای نظارت عمومی موجب افزایش سلامت سازمان‌ها می‌شود. رفتارهای مخرب مالی مانند فرارمالیاتی را کاهش می‌دهد و رقابت بین سازمان‌ها و شرکت‌ها را سالم‌تر می‌کند چرا که همواره بر اساس گزارش‌های موجود، برخی از شرکت‌ها از طرق غیرقانونی تلاش برای کسب امتیازاتی دارند، سوت‌زنی و فراگیر شدن آن، موجب کاهش این رفتارهای رقابتی ناسالم خواهد شد.

می‌توان یافته‌های مطرح شده را در قالب مدل زیر ارائه کرد.



نمودار ۳. مدل نهایی پژوهش

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

افشاگری یا سوت‌زنی از دیدگاه‌های مختلف دارای اهمیت است که یکی از مهم‌ترین آنها تضمین شفافیت و سلامت مالی و اخلاقی در سازمان است. با این حال، باید تاکید کرد که افشاگران به نفع شرکت خود عمل می‌کنند، زیرا در صورت افشای فساد، فرایند ضمنی و بیماری را برملا ساخته‌اند که به صورت مخفیانه به اعتبار، سودآوری و انسجام سازمان لطمه میزد بنابراین آنها باید تا حد امکان از حمایت برخوردار شوند(رابرتز، ۲۰۱۴).

پژوهش حاضر به در پی ترسیم فرایندی برای انگیزه سوت‌زنی است که در آن اجزایی که با کنار هم قرار گرفتن شان، این فرایند را تسهیل می‌کنند، شناسایی شوند. در این مسیر

عوامل فردی، سازمانی و خارج از سازمان مشخص شد و تاثیر هرکدام بر راهبردهای پیشنهاد شده شرح داده شد.

مقوله علی پژوهش حاضر بیشتر حول موارد شخصی تاثیرگذار بر قصد افشاگری مانند شخصیت فرد، حرفه‌ای گرایی، تعهد سازمانی و... است. با بررسی پژوهش‌های پیشین مشخص شد که برخی از یافته‌های پژوهش حاضر در گذشته نیز مورد تاکید بوده‌اند. به عنوان مثال کومار و سانتور[1] (۲۰۱۷) معتقدند افشاگران اغلب در رفتار خود انگیزه درونی دارند. بنابراین قانون‌گذار و شرکت‌های وابسته با در نظر گرفتن این مورد باید بستر مناسب به منظور تسهیل این رفتار را فراهم سازند. به عنوان مثال اگر افشاگر از برملا شدن نامش نگران باشد، سازمان باید اطمینان خاطر در این مورد را به فرد بدهد(پارک و لوییز، ۲۰۱۹). همچنین اگر قصد افشاگر، اصلاح فرایند غلط یا برخورد با شخص سواستفاده‌گر باشد، شرکت باید نشانه‌هایی از اثرگذاری افشاگری را بروز دهد، بدین صورت که فرایندهای غلط و فسادزا را اصلاح کرده و همچنین با اشخاص خاطی برخورد کند. در این صورت، چنین پرونده‌هایی با پیامد مثبت، به عنوان یک عامل بازدارنده عمل می‌کند(دولاندارم،بارکلی و کارونا، ۲۰۲۰). هم چنین ترس و نگرانی بخشی از دغدغه‌های شخصی است که مورد اشاره قرار گرفت. این ترس بعضی مواقع به خاطر عوامل درونی است مانند ویژگی شخصیتی ریسک گریز، ترس از ابهام یا فقدان روحیه چالش‌گری و در برخی دیگر از موارد، عوامل بیرونی در آن دخیل هستند مانند ترس از تبعات افشاگری. ترس از ابهام هنگامی است که رهبرانِ تغییر مناسبی در مورد ماهیت سوت‌زنی و فرایند آن نکرده‌اند و این امر موجب سوءبرداشت‌هایی شده است که نتیجه آن مقاومت در برابر تغییر است (دانگان،یانگ و وایتز، ۲۰۱۹).

در مقوله زمینه‌ای عواملی مانند: کارآمد بودن قوانین، تاثیر نظام مدیریت عملکرد بر سوت‌زنی، سرمایه اجتماعی و...که بیشتر تحت اختیار سازمان است، معرفی شد. در پژوهش‌های گذشته نیز به چنین مواردی اشاره شده است. به عنوان مثال کوالی[2] (۲۰۲۱) معتقد است از آن جایی که معمولاً افشاگران کارمند هستند، باوجود نیت خوب آنها یک گزارش ممکن است نادیده گرفته شود یا حتی پیامدهای منفی داشته باشد، رفتار ناعادلانه[3]، خاتمه کار[4] یا تنزل رتبه[5] عواقب احتمالی است. سازمان و قوانین آن یکی از بازیگران عرصه سوت‌زنی و شاید مهم‌ترین آن باشند پس باید به تعهدات خود به خوبی پایبند باشد.

تدوین فرایند معتبر سوت‌زنی یکی از راهبردهایی است که مورد اشاره قرار گرفت، در همین راستا توماس[6] (۲۰۲۰) معتقد است که ابهام در قوانین سوت‌زنی این پیام را به مخاطبان القا می‌کند که سازمان در پیگیری و مخالفت با فساد جدی نیست. در واقع سازمانی که حاضر نباشد نخستین گام مبارزه با فساد که شفاف کردن فرایند مبارزه با فساد است را به خوبی بردارد در گام‌های بعدی نیز جدیتی نخواهد داشت. یافته دیگر پژوهش حاضر، افزایش مشوق‌ها بود. در این زمینه نیووانترا[7] (۲۰۲۳) در پژوهش خود نشان داد که سطح پرداخت مناسب و فوری می‌تواند تا ۲۰ درصد انگیزه افراد را جهت سوت‌زنی افزایش دهد.

در پایان به برخی پیشنهادها که می‌تواند به سازمان‌ها در مسیر ارتقای تلاش‌های افشاگرانه کمک کند، اشاره می‌شود:

پیشنهاد می‌شود که سازمان به صورت مستمر قوانین خود را بازنگری کند، این کار به مثابه پیشگیری از بروز فساد و تقلب است. چرا که به خاطر مبهم بودن برخی قوانین و گاهی قدیمی بودن آنها، برخی از فساد ها با استفاده از تفسیر بد همین قوانین رخ می‌دهد.

پیشنهاد می‌شود که بحث امنیت و حمایت از افشاگران به خصوص تلاش برای مخفی ماندن هویت آن‌ها از اولویت‌های سازمان‌ها باشد. امروزه با وجود تکنولوژی‌های جدید این امر تسهیل شده است و بدون حضور و دیدارهای فیزیکی تبادل اطلاعات لازم صورت بگیرد.

پیشنهاد می‌شود مشوق‌های مالی وعده داده شده بلافاصله پرداخت شود و پرداخت آن‌ها به ماه‌های آتی واگذار نشود تا اثر انگیزشی آن حفظ شود.

پیشنهاد می‌شود نتایج پیگیری سوت‌زنی‌های گذشته به صورت مستمر در اختیار افراد قرار گیرد تا از یک سو برای فسادهای بعدی اثر بازدارنده داشته باشد و از سوی دیگر به افشاگران این پیام را ارسال کند که تلاش آنها مثمرثمر بوده است.

پیشنهاد می‌شود سازمان با تدوین آیین نامه های انضباطی و دستورالعمل صریح نسبت به اعمال تنبیهات بازدارنده برای افراد دخیل در فسادهای گزارش شده توسط افشاگران، اقدام کند.

---

1. Kumar & Santoro
2. Quayle
3. Unfair Treatment
4. Termination of Employment
5. Demotion
6. Thomas
7. Nuswantara

به پژوهشگران برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود میزان تغییرات فسادهای کشف و گزارش شده در سازمانهای مختلف، پیش و پس از استقرار سامانه سوت‌زنی و همچنین میزان تفاوت افشاگری در سازمان‌های دارای سامانه سوت‌زنی از کانال ناشناس و سازمان‌های فاقد سامانه سوت‌زنی بررسی شود. همچنین پیشنهاد می‌شود پژوهشگران به بررسی تطبیقی برای استقرار سامانه‌های سوت‌زنی متناسب با توجه به ماهیت سازمان مانند بخش عمومی و بخش خصوصی بپردازند.

Refrences

Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human, Decision Processes*. 179– 211.

Anvari, F. Wenzel, M. Woodyatt, L. & Haslam, S. A. (2019). The social psychology of whistleblowing: An integrated model. *Organizational Psychology Review*, 9(1), 41-67.

Alisa G. Brink, D. Jordan Lowe& Lisa M. Victoravich (2013). The Effect of Evidence Strength and Internal Rewards on Intentions to Report Fraud in the Dodd-Frank Regulatory Environment. *AUDITING A Journal of Practice & Theory* 1 August 2013. 87–104.

Bergemann, P. & Aven, B. (2023). Whistleblowing and group affiliation: The role of group cohesion and the locus of the wrongdoer in reporting decisions. *Organization Science*, 34(3), 1243-1265.

Cai, H. Zhu, L. & Jin, X. (2024). Construed Organizational Ethical Climate and Whistleblowing Behavior: The Moderated Mediation Effect of Person–Organization Value Congruence and Ethical Leader Behavior. *Behavioral Sciences*, 14(4), 293.

Caillier, J. G. (2017). An examination of the role whistle-blowing education plays in the whistle-blowing process. *The Social Science Journal*, 54(1), 4-12.

Daryaei, M. Nikoo Maram, H & Khanmohammadi, M. (2020).Organizational culture effect on whistle blowing in audit firms. .*Financial Accounting and Auditing Research*, 12(46), 27-50. (In Persian)

Doe, R; Landrum, B. A; Barclay, E. J; & Carona, K. M. (2020). Normative motivation in whistleblowing decision making. *Journal of organizational psychology*, 20(4).

Dollinger, S. J; & Leong, F. T (1993). Volunteer bias and the five-factor model. *The Journal of Psychology*. 127(1), 29-36.

Dungan, J. A; Young, L; & Waytz, A. (2019). The power of moral concerns in predicting whistleblowing decisions. *Journal of Experimental Social Psychology*, 85, 103848.

Farhadinejad, M. & Jafari, S. (2019). Identifying the Causes of Organizational Whistleblowing and the Reasons for Non-Whistling in Government Organizations. *Public Organizations Management*, 7(4), 71-84. (In Persian)

Firouzi, M. & Barzegar, E. (2018). The Relationship between Situational Aspects of Accountants and Decided to Whistle Blow Unethical Acts. *Ethics in Science and Technology*, 13 (2):119-128. (In Persian)

Friedrich, C. & Quick, R. (2024). Organizations' perspectives on whistleblowing: evidence from interviews with unregulated companies. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20(4), 702-723.

Gao, L. & Brink, A. G. (2017). Whistleblowing studies in accounting research: A review of experimental studies on the determinants of whistleblowing. *Journal of Accounting Literature*, 38(1), 1-13.

Ghaderi, R. Beigi, J & Ahadi, F. (2023). A comparative study of the disclosure of economic crimes in the law of improving the health of the administrative system and fighting corruption in Iran and the Merida Convention. *Quarterly of Supervision and Inspection*, 17(63), 137-158. (In Persian)

Hanifah, I. A. & Clyde, V. (2022). Organizational Commitment as Moderating the Relationship between Anticipatory Socialization and Whistleblowing Intention. International *Journal of Social Service and Research*, 2(3), 206-211.

Hennequin, E. (2020). What motivates internal whistleblowing? A typology adapted to the French context. *European Management Journal*, 38(5), 804-813.

Kaptein, M. (2022). How much you see is how you respond: The curvilinear relationship between the frequency of observed unethical behavior and the whistleblowing intention. *Journal of Business Ethics*, 175(4), 857-875.

Kelly (2007). A Study of Whistle-Blowing among Trainee Auditors, *British Accounting Review*.Vol. 39. pp. 61–87.

Kenny, K. & Fanchini, M. (2024). Troubling organizational violence with Judith Butler: Surviving whistleblower reprisals. *Gender, Work & Organization*, 31(4), 1425-1443.

Kenny, K. & Fotaki, M. (2023). The costs and labour of whistleblowing: Bodily vulnerability and post-disclosure survival. *Journal of Business Ethics*, 182(2), 341-364.

Kumar, M; & Santoro, D. (2017). A justification of whistleblowing. *Philosophy & Social Criticism*, 43(7), 669-684.

Kwon, M. Jeon, S. H. & Ting, Y. (2021). The impact of predisposed traits and organizational factors on the US federal employee perception of whistleblowing. *Public Personnel Management*, 50(2), 258-282.

Lavena, C. F. (2016). Whistle-blowing: Individual and organizational determinants of the decision to report wrongdoing in the federal government. *The American Review of Public Administration*, 46(1), 113-136.

Lazar, T. (2022). Organizational scandal on social media: Workers whistleblowing on YouTube and Facebook. *Information and Organization*, 32(1), 100390.

Lee, H. (2020). The implications of organizational structure, political control, and internal system responsiveness on whistleblowing behavior. *Review of Public Personnel Administration*, 40(1), 155-177.

Lee, H. Kang, M. M. & Kim, S. Y. (2021). A psychological process of bureaucratic whistleblowing: applying the theory of planned behavior. *The American Review of Public Administration*, 51(5), 374-392.

MICELI M.P. NEAR J.P. DWORKIN T.M. (2008), Whistleblowing in Organizations, New York: Routledge.

Mrowiec, D. (2022). Factors influencing internal whistleblowing. A systematic review of the literature. *Journal of Economics and Management*, 44(1), 142-186.

NEAR J.P. MICELI M.P. (1995), "Effective Whistleblowing", *Academy of Management Review*, vol. 20, n. 3, pp. 679-708.

Nuswantara, D. A. (2023). Reframing whistleblowing intention: an analysis of individual and situational factors. *Journal of Financial Crime*, 30(1), 1-19.

Palumbo, R. & Manna, R. (2020). Uncovering the relationship between whistleblowing and organizational identity: Some preliminary evidence from Italian publicly owned universities. *International Journal of Public Sector Management*, 33(1), 94-112.

Park, H; & Lewis, D. (2019). The motivations of external whistleblowers and their impact on the intention to blow the whistle again. *Business ethics: a European review*, 28(3), 379-390.

Pittroff, E. (2014). Whistle-blowing systems and legitimacy theory: A study of the motivation to implement whistle-blowing systems in German organizations. *Journal of Business Ethics*, 124, 399-412.

Previtali, P. & Cerchiello, P. (2022). Organizational determinants of whistleblowing. A study of Italian municipalities. *Public Organization Review*, 22(4), 903-918.

Quayle, A. (2021). Whistleblowing and accounting for the public interest: a call for new directions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(7), 1555-1580.

Quinteros, M. J. Villena, M. J. & Villena, M. G. (2021). An evolutionary game theoretic model of whistleblowing behaviour in organizations. *IMA Journal of Management Mathematics*, 33(2), 289-314.

Qusqas, F. & Kleiner, B. H. (2001). The difficulties of whistleblowers finding employment. Management *Research News*, 24, 97–100.

Reber, E. & Couper-Kuhlen, E. (2020). On "whistle" sound objects in English everyday conversation. *Research on Language and Social Interaction*, 53(1), 164-187.

Roberts, P. (2014). Motivations for whistleblowing: Personal, private and public interests. In International handbook on whistleblowing research (pp. 207-229). Edward Elgar Publishing.

Robinson, S. N; Robertson, J. C& M. B. Curtis (2012). The Effects of Contextual and Wrongdoing Attributes on Organizational Employees. Whistleblowing Intentions Following Fraud. *Journal of Business Ethics*. Vol. 106. 213–227.

Sadeghi, M. (2018). Moral Analisis of whistleblowing. *Journal of Ethics.* 11(40), 69-88. (In Persian)

Safitri, D. (2022). The Determinants of Intent to Whistle-blowing: Organizational Commitment, Personal Cost of Reporting, and Legal Protection. *Accounting Analysis Journal*, 11(1), 1-9.

Saud, I. M. Maulida, N. S. & Nazaruddin, I. (2022). The Effect of Ethical Leadership, Organizational Politics Perception, and Moral Courage on Internal Whistleblowing. *Jurnal Akuntansi Keuangan dan Bisnis*, 15(1), 489-498.

Scheetz, A. M. Smalls, T. D. Wall, J. & Wilson, A. B. (2022). Perception of internal controls helps explain whistleblowing. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 51(4), 759-782.

Seifert, D. L, Sweeney, J. T; Joireman, J & Thornton, J. M. (2010). The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. Accounting, Organizations and Society. 707-717.

Sicoli, M. A. (2016). Repair organization in Chinantec whistled speech. Language, 411-432.

Thomas, R. G. (2020). Whistleblowing and power: A network perspective. Business Ethics: *A European Review*, 29(4), 842-855.

Trongmateerut, P. & J. T. Sweeney (2013). The Influence of Subjective Norms on Whistle-Blowing: A Cross-Cultural Investigation, *Journal of Business Ethics*. Vol. 112. 437–451.

Tudu, P. N. (2021). Blow whistle, should I or shouldn't I: a study on moderating effect of perceived organizational support on intention to blow the whistle among Indian Government employees. *Society and Business Review*, 16(2), 218-237.

Van Portfliet, M. Irfan, M. & Kenny, K. (2022). When employees speak up: human resource management aspects of whistleblowing. *In The Emerald Handbook of Work, Workplaces and Disruptive Issues in HRM* (pp. 533-547). Emerald Publishing Limited.

Wells, J. B. Minor, K. I. Lambert, E. G. & Reeves, A. (2021). An exploratory study of possible correlates of individual whistleblowing propensity among sworn staff in a city jail. *Criminal justice policy review*, 32(4), 374-402.

Governmental Accounting

doi: 10.30473/GAA.2024.70403.1708
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (21-34)
RESEARCH PAPER

Investigating the Factors Affecting the Productivity of Islamic Banking (Case Study of Tose'e Ta'avon Bank and its selected Branches)

Hasan Sharifi[1], Kambiz Hojabrkiani[*2], Farid Askari[3]

1. Ph.D. Student, Department of Economics, Abhar Branch, Islamic Azad University, Abhar, Iran. (hasansharifi1974@gmail.com).
2. Professor, Department of Economics, Research Sciences Branch, Shahid Beheshti University and Islamic Azad University, Tehran, Iran.
3. Assistant Professor, Department of Economics, Abhar Branch, Islamic Azad University, Abhar, Iran. (Fi.asgarii@gmail.com).

Corresponding Author:
Kambiz Hojabrkiani
Email: kianikh@yahoo.com

Received: 2023/10/27
Accepted: 2024/02/03

How to Cite:
Sharifi, H; Hojabrkiani. K; Askari, F, (2025). Investigating the Factors Affecting the Productivity of Islamic Banking (Case Study of Tose'e Ta'avon Bank and its selected Branches), *Governmental Accounting*, 11 (21), 21-34.

ABSTRACT

Subject and Purpose: To evaluate the performance of banks, it is necessary to measure the efficiency of banks. Therefore, in this study, the productivity and factors affecting it were investigated in the Tose'e Ta'avon Bank and its selected branches. The purpose of this research is to measure the level of productivity in the Tose'e Ta'avon Bank to identify its level and also to investigate the factors affecting it, which was done with the overall goal of evaluating the bank's performance.

Research Method: The marginal cost function approach was used to measure productivity. Also, to investigate the factors affecting productivity in the bank, the auto distribution method with extended intervals (ARDL) and the generalized moment's method (GMM) were used in selected branches during the monthly period of 2011-2018. By using the marginal cost function method, productivity was calculated and the company's performance was measured it was determined that part of it was due to technical inefficiency and another part was due to random factors.

Research Findings: Productivity in Tose'e Ta'avon Bank fluctuates a lot. The long-term coefficient estimated for the personnel cost variable and doubtful receivables is negative and significant, and current facilities, internet bank, mobile bank, and POS transactions are also positive and significant. Productivity in branches is different in different years. The effect of the two variables of current facilities and doubtful receivables on productivity is not significant, and the effect of negative personnel cost variables and ATM and POS transactions is positive and significant.

Conclusion, Originality, and its Contribution to the Knowledge: The most important result of this research is the effect of current facilities on the bank's productivity and quantity and quality, including the volume, rate, repayment period, and credit and risk management. Also, the development of modern human resource management (HRM) systems, the impact of financial technologies, and non-current claims on productivity can lead to changes in bank productivity.

Keywords: Productivity, Tose'e Ta'avon Bank, Selected branches, Islamic Banking.

JEL Classification: D24, G21, G31, E24, O3.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی
سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۳۴-۲۲)
doi: 10.30473/GAA.2024.70403.1708

«مقاله پژوهشی»

بررسی عوامل موثر بر بهره‌وری بانکداری اسلامی (مطالعه موردی بانک توسعه تعاون و شعب منتخب آن)

حسن شریفی[۱]، کامبیز هژبر کیانی*[۲]، فرید عسکری[۳]

۱. دانشجوی دکتری، گروه اقتصاد، واحد ابهر، دانشگاه آزاد اسلامی، ابهر، ایران. (hasansharifi1974@gmail.com).
۲. استاد، گروه اقتصاد، واحد علوم تحقیقات، دانشگاه شهید بهشتی و دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۳.استادیار، گروه اقتصاد، واحد ابهر، دانشگاه آزاد اسلامی، ابهر، ایران. (*Fi.asgarii@gmail.com*).

نویسنده مسئول:
کامبیز هژبر کیانی
رایانامه:
kianikh@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۰۵
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۴

استناد به مقاله:
شریفی، حسن؛ هژبر کیانی، کامبیز؛ عسکری؛ فرید، (۱۴۰۳)، بررسی عوامل موثر بر بهره‌وری بانکداری اسلامی (مطالعه موردی بانک توسعه تعاون و شعب منتخب آن)، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۳۴-۲۲.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: به‌منظور ارزیابی عملکرد بانک‌ها، سنجش بهره‌وری بانک‌ها امری ضروری است. بنابراین، در این مطالعه به بررسی بهره‌وری و عوامل مؤثر بر آن در بانک توسعه تعاون و شعب منتخب آن پرداخته شد. هدف از انجام این پژوهش سنجش میزان بهره‌وری در بانک توسعه تعاون و شناسایی سطح آن و همچنین بررسی عوامل مؤثر بر آن است که با هدف کلی ارزیابی عملکرد بانک انجام شده است.

روش پژوهش: برای سنجش بهره‌وری از رویکرد تابع هزینه مرزی استفاده شد. همچنین، برای بررسی عوامل مؤثر بر بهره‌وری در بانک از روش خود توزیع با وقفه‌های گسترده (ARDL) و در شعب منتخب از روش گشتاورهای تعمیم‌یافته (GMM) طی دوره زمانی ماهانه از سال ۱۴۰۱-۱۳۹۰ استفاده شد. با استفاده از روش تابع هزینه مرزی بهره‌وری محاسبه شده و سنجش میزان عملکرد بنگاه مورد برر سی قرار گرفته و مشخص شده است که بخشی از آن به خاطر عدم بهره‌وری فنی و مقداری دیگر به دلیل عوامل تصادفی بوده است.

یافته‌های پژوهش: بهره‌وری در بانک توسعه تعاون نوسانات زیادی دارد. ضریب بلندمدت برآورد شده برای متغیر هزینه پرسنلی و مطالبات مشکوک الوصول منفی و معنادار و تسهیلات جاری، اینترنت بانک، موبایل بانک و تراکنش POS نیز مثبت و معنادار است. بهره‌وری در شعب در سال‌های مختلف متفاوت است. تأثیر دو متغیر تسهیلات جاری و مطالبات مشکوک الوصول بر بهره‌وری معنادار نیست و تأثیر متغیرهای هزینه پرسنلی منفی و تراکنش ATM و POS مثبت و معنادار است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: اثر تسهیلات جاری تأثیر بر بهره‌وری بانک و کمیت و کیفیت آن شامل: حجم، نرخ، مدت بازپرداخت و چگونگی هدایت اعتباری و مدیریت ریسک بعنوان عامل تعیین کننده مهترین نتیجه از این پژوهش است. همچنین توسعه سیستم‌های مدرن مدیریت منابع انسانی (HRM) تاثیر فناوری های مالی و مطالبات غیر جاری بر بهره‌وری می‌تواند منجر به تغییر در بهره‌وری بانک شود.

واژه‌های کلیدی: بهره‌وری، بانک توسعه تعاون، شعب منتخب، بانکداری اسلامی.

طبقه‌بندی موضوعی: D24,G21,G31,E24,O3.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.
این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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

صنعت بانکداری یکی از مهم‌ترین بخش‌های هر اقتصادی محسوب می‌شود زیرا بانک‌ها به‌عنوان واسطه منابع پولی در کنار بورس و بیمه از ارکان اصلی بازارهای مالی شمرده می‌شوند. در ادبیات مالی و اقتصادی، هفت معیار برای اندازه‌گیری عملکرد بانک‌ها معرفی شده‌اند که عبارت‌اند از: اثربخشی، کارایی، بهره‌وری، کیفیت، سود، کیفیت زندگی کاری و خلاقیت و نوآوری. از میان معیارهای یادشده بهره‌وری اهمیت و جایگاه به خصوصی دارد. بهره‌وری یک مفهوم اقتصادی است که عملکرد طیف گسترده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی را در حوزه یک بنگاه یا یک بخش اقتصادی و یا یک اقتصاد ملی یا منطقه ای نشان می‌دهد. در متون نظری، این مفهوم اقتصادی، به تفکیک کارایی فنی، تخصیصی و اقتصادی و اثربخشی و در نهایت به‌عنوان بهره‌وری تعریف و مورد سنجش قرار گرفته است. طبق تعریف، یک بانک بهره‌ور[1]، بانکی است که با به‌کارگیری نهاده‌ها، مانند نیروی انسانی، ساختمان‌ها و تجهیزات اداری به حداکثر ستاده ممکن دست پیدا کند. هر بانک باید نسبت به بکارگیری کارای نهاده‌ها تلاش کند و همواره از میزان نیل به حداکثر بهره‌وری شامل تولیدی و هزینه‌ای آگاه شود (حسن‌زاده و همکاران ۱۳۹۹). بهره‌وری در بانکداری اسلامی به معنای بهره‌برداری بهینه از منابع مالی بر اساس اصول اخلاقی و شرعی اسلامی است. این بهره‌وری شامل استفاده از سرمایه به شکلی است که افزون بر ارتقاء رشد اقتصادی، باعث بهبود وضعیت اجتماعی و اخلاقی جامعه نیز شود (فانگاکوا[2] و ویل، ۲۰۲۰). در متون نظری، این مفهوم اقتصادی به نسبت مقدار واقعی مصرف عوامل تولیدی به مقدار بهینه (حداقل) مصرف آنان در سطح مشخصی از خروجی‌ها گفته می‌شود (فارل[3]، ۱۹۵۷)، اثربخشی میزان هم‌جهت بودن انجام فعالیت‌های یک سازمان را با اهداف تعیین‌شده برای آن نشان می‌دهد به‌عبارت‌دیگر اثربخشی درجه دستیابی اهداف را بیان می‌کند اما بهره‌وری ترکیبی از کارایی و اثربخشی‌ها است زیرا اثربخشی با عملکرد و کارایی با استفاده از منابع در ارتباط است (حسینی و سوری، ۱۳۸۶).

در سال‌های اخیر بانک‌های کشور از سودآوری مناسبی برخوردار نبوده و با مشکلات بسیاری مانند انجماد مالی روبرو هستند و بنابراین نیازمند افزایش بهره‌وری و کارایی عملکرد هستند (دژپسند و همکاران، ۱۳۹۶)، بر این اساس ضرورت دارد بهره‌وری در بخش بانکی کشور و ابعاد مختلف آن مورد ارزیابی قرار گیرد تا دید بهتری برای سیاست‌گذاران این حوزه فراهم آورد. موضوع بهره‌وری در سیستم بانکی در حوزه تحقیقات اقتصادی و مالی موردتوجه قرارگرفته است اما همچنان خلأهای مطالعاتی مهمی در این حوزه وجود دارد. به‌عنوان مثال بیشتر مطالعات بهره‌وری را در یک سیستم مشتمل بر تعدادی بانک در نظر گرفته‌اند و یا اینکه عوامل مؤثر بر بهره‌وری را بر مجموعه‌ای از بانک‌ها مورد ارزیابی قرار داده‌اند اما مطالعاتی که به طور مشخص به بررسی ابعاد مختلف بهره‌وری و عوامل مؤثر بر آن در یک بانک بخصوص (در این مطالعه بانک توسعه تعاون) بپردازند از سوی نگارنده پژوهش مشاهده نشد.

بر اساس اطلاعات مندرج در قانون و اساسنامه بانک توسعه تعاون به موجب قانون برنامه چهارم و اجرای سیاستهای کلی اصل ۴۴ برای تامین مالی فعالان بخش تعاون تشکیل شد که دارای شخصیت حقوقی و استقلال اداری و مالی است.

مهمترین اهداف بانک عبارتند از: ارتقای ظرفیت و توانمندی‌های بخش تعاونی با هدف افزایش سهم بخش تعاون در اقتصاد ملی، حمایت مالی و اعتباری از انتقال فعالیتها و کاهش تصدی‌های بخش دولتی اقتصاد به بخش تعاونی و کمک به حضور فعال و ایفای نقش موثر تعاونی‌ها در بازار بورس، سرمایه و بازارهای بین المللی.

فعالیت بانکی پس از انقلاب اسلامی در ایران برگرفته از احکام شریعت اسلام با استفاده از عقود اسلامی در تامین و تخصیص منابع مالی است.

مشاهدات پژوهش در بانک توسعه تعاون بیانگر آن است که ۹۴٪ از تسهیلات بانک از طریق عقود مبادله‌ایی تخصیص یافته که امکان رعایت الزامات شرعی در هنگام انعقاد قرارداد را فراهم کرده است.

از دیگر ابزارهای پر کاربرد و مورد نیاز مشتریان در بانکداری اسلامی اعطای مهلت (امهال) برای فراهم شدن امکان فعالیت اقتصادی بهتر برای تولید و اشتغال است. بانک توسعه تعاون با استفاده از روش‌های تمدید، تجدید، تبدیل و تقسیط نسبت به امهال تعهدات و دیون تعاون گرانی که نیازمند حمایت لازم

1. Efficient
2. Fungáčová, Klein, & Weill
3. Farrell

برای بازگشت به حالت مطلوب تولید بودند را با ایجاد زیر ساخت‌های فناورانه لازم و آموزش‌های مرتبط با آن و استفاده از ظرفیت ناظران شرعی بانک مرکزی فراهم کرده است.

بنابراین با توجه به این موضوع این پرسش مطرح می‌شود که بهره‌وری در بانک توسعه تعاون در چه سطحی قرار دارد و عوامل مؤثر بر آن چیست؟

پیشینه پژوهش

در کشورها و اقتصادهای در حال توسعه که دارای بازارهای مالی با توانایی تأمین مالی کم‌عمق هستند، بانک‌ها عموماً تنها نهادهایی هستند که می‌توانند به واسطه‌گری مالی گسترده پرداخته و با ارائه روش‌های مختلف به کاهش میزان ریسک سرمایه‌گذاری کمک کنند. واقعیت این است که به خاطر نقش اساسی نظام بانکی در اقتصاد کشورها، کارایی صنعت بانکداری همواره موردتوجه دولتمردان بوده است زیرا که ضعف نظام بانکی می‌تواند تهدیدی جدی برای توسعه و ثبات اقتصاد کلان به شمار آید، بنابراین توجه به بهره‌وری و کارایی بانک‌ها ضروری است (خداداد کاشی و حسینی، ۲۰۱۷).

بهره‌وری به نسبت تمام خروجی‌ها به تمام عوامل تولید یا ورودی تعریف می‌شود. این مقدار نشان می‌دهد که چه مقدار از بردارهای خروجی می‌توانند توسط یک واحد از بردارهای ورودی تولید شوند (کولی، رائو، اُدانیل و باتیس[1]، ۲۰۰۵). تجزیه‌وتحلیل بهره‌وری (به‌عنوان‌مثال: افزایش در خروجی با مقدار ورودی‌های به کار گرفته‌شده) و اجزای آن در بخش بانکداری بسیار مهم است. اشلوتر و همکاران[2]، مطرح می‌کنند بهره‌وری می‌تواند به افزایش سودآوری بانک‌ها کمک کند. با بهبود عملکرد و بهره‌وری، بانک‌ها می‌توانند هزینه‌ها را کاهش و سود خود را افزایش دهند. از دیدگاه شمشور و ویل[3] تجزیه‌وتحلیل بهره‌وری به بانک‌ها کمک می‌کند تا بهترین راهکارها را برای مدیریت ریسک‌های مختلف شناسایی کنند. این کار می‌تواند به حفظ پایداری مالی بانک‌ها و جلوگیری از بحران‌های مالی کمک کند. جوناس و کینگ[4] مطرح می‌کنند بهره‌وری به بانک‌ها کمک می‌کند تا رقابت‌پذیری خود را افزایش دهند. با بهبود خدمات و کاهش هزینه‌ها، بانک‌ها می‌توانند مشتریان جدید جذب کنند و مشتریان فعلی را حفظ کنند. افزون بر این، شلوتر و همکاران[5] و هاورانک و همکاران[6] به این نتیجه رسیدند که بهره‌وری در بانکداری تأثیر زیادی بر اقتصاد کلان دارد. بانک‌ها نقش مهمی در تأمین منابع مالی و تخصیص آن‌ها به پروژه‌ها و صنایع دارند. بهبود بهره‌وری در بانک‌ها می‌تواند به رشد اقتصادی کمک کند. دیسانایاک و وو[7] نیز دریافتند که تجزیه‌وتحلیل بهره‌وری و افشای عملکرد مالی بانک‌ها به عموم مردم، اعتماد بیشتری ایجاد می‌کند. اعتماد عمومی می‌تواند منجر به افزایش اعتماد مشتریان و سپرده‌گذاران شود. بانک‌ها به‌عنوان مؤسسات مالی و اقتصادی نقش مهمی در جوامع ایفا می‌کنند. تجزیه‌وتحلیل بهره‌وری می‌تواند به بانک‌ها کمک کند تا به مسئولیت‌های اجتماعی و اخلاقی خود عمل کنند و به جامعه عملکرد بهتری ارائه دهند بنابراین افزایش بهره‌وری در بخش بانکداری بسیار مهم است زیرا بانک‌ها از زمان بحران مالی جهانی برای حفظ سودآوری تلاش می‌کنند و اگرچه سودآوری از آن زمان تا حدودی بهبودیافته است اما کم‌تر از هزینه بلندمدت سرمایه است که تخمین زده می‌شود در محدوده ۸ تا ۱۰ درصد باشد. در مجموع، تجزیه‌وتحلیل بهره‌وری در بانکداری مهم است زیرا تأثیر مستقیم بر عملکرد بانک‌ها و اقتصاد کلان دارد و می‌تواند به بهبود عملکرد بانکی، کاهش ریسک‌ها و افزایش رشد اقتصادی منجر شود (فیوردلیسی، مارکوس–ایبانز و مولینکس[8]، ۲۰۱۱).

فکسلر و زیاسچانگ[9] و فکسلر[10] رویکرد هزینه کاربر را به منظور اندازه‌گیری خروجی بانک‌های تجاری آمریکا به کار بردند. به طور خاص‌تر، فکسلر استدلال کرد که هر واحد پولی محصولات بانکی (به عنوان مثال، سپرده‌ها، وام‌ها) با مجموعه‌ای از خدمات مالی متناظر است که طبقه‌بندی آن‌ها به عنوان یک ورودی یا یک خروجی، بسته به هزینه کاربر پول، به صورت درونی تعیین می‌شود. مفهوم هزینه کاربر پول در ابتدا توسط دونووان[11] و بارنت[12] توسعه داده شد. نتایج تجربی نشان داد که در طول سال‌های ۱۹۸۵ – ۱۹۸۸، خروجی بانک‌های تجاری بزرگ ایالات‌متحده افزایش چشمگیر را ثبت کرد.

1. Coelli, Rao, O'Donnell, & Battese
2. Schlüter, Busch, Hartmann-Wendels, & Sievers, 2012
3. Shamshur, & Weill, 2019
4. Jonas, & King, 2008
5. Schlüter et al; 2012
6. Havranek, Irsova, & Lesanovska, 2016
7. Dissanayake, & Wu, 2021
8. Fiordelisi, Marques-Ibanez & Molyneux
9. Fixler, & Zieschang, 1992
10. Fixler, 1993
11. Donovan, 1978
12. Barnett, 1980

گوندا و روبا[1] یک روش تجربی مشابه را دنبال می‌کنند و طبقه‌بندی محصولات بانکی به عنوان ورودی یا خروجی با توجه به علامت هزینه کاربر مربوطه را در نظر گرفتند. این طبقه‌بندی برای محاسبه شاخص‌های خروجی، ورودی و TFP برای ۱۷۶ بانک لوکزامبورگ برای دوره ۱۹۹۴ – ۲۰۰۶ استفاده می‌شود. برآوردهای آن‌ها نشان می‌دهد که ستانده با نرخ بسیار بالاتری نسبت به ورودی افزایش می‌یابد و منجر به بهبود متناسب TFP می‌شود. به طور خاص، TFP در طول دوره بررسی تا ۴ درصد افزایش یافت، در حالی که یک تمایز واضح با توجه به اندازه بانک‌ها وجود داشت بطوریکه در بانک‌های بزرگ‌تر بهره‌وری بیشتر بود.

موراتینن[2] تلاش کرد تا به مساله اندازه‌گیری خروجی بانک‌ها، عمدتا براساس هزینه کاربر بپردازد زیرا او هزینه فرصت سپرده‌ها و وام‌ها را در نظر گرفت. او از داده‌های صورت‌های مالی بانک‌ها و تراکنش‌های پرداخت استفاده کرد و شاخص‌های نوع ترنکوئیست[3] را برای خروجی و بهره‌وری نیروی کار شش کشور اروپایی (فنلاند، سوئد، انگلستان، آلمان، فرانسه و ایتالیا) و همچنین، TFP فنلاند را برای یک دوره ۱۱ تا ۲۰ ساله (۱۹۸۰ – ۲۰۰۰) با توجه به داده‌های موجود برای هر کشور محاسبه کرد. نتایج پژوهش وی نشان داد که بهره‌وری (نیروی کار و TFP) بانک‌های فنلاندی بیشتر به دلیل کاهش شدید تعداد کارمندان افزایش یافت، در حالی که افزایش خروجی تاحدودی کاهش یافت. در مقابل، برای کشورهای دیگر، بهبود چشمگیری در بهره‌وری نیروی کار به خصوص بعد از اواسط دهه ۹۰، وجود داشت که البته تنها به افزایش در خروجی نسبت داده می‌شود.

بخش دیگری از مقالات، پس از تعریف ورودی‌ها و خروجی‌ها، توابع فاصله را با استفاده از روش «تحلیل پوششی داده (DEA)[4]» تخمین می‌زند و یک شاخص مالم کوئیست[5] برای اندازه‌گیری TFP می‌سازد. در میان این گروه از مطالعات، موارد زیر را می توان به طور خلاصه بیان کرد:

برگ و همکاران[6] خروجی (رویکرد تولید) و TFP بانک‌های نروژ برای دوره ۱۹۸۰ – ۱۹۸۹ را برآورد کردند. نتایج آن‌ها نشان داد که TFP در سال‌های قبل از آزادسازی بازار کاهش یافت و پس از آن به سرعت افزایش یافت. ویلاک و ویلسون[7] خروجی (رویکرد واسطه‌گری) و بهره‌وری بانک‌های آمریکا را برای سالهای ۱۹۸۴ – ۱۹۹۳ اندازه‌گیری کردند. آن‌ها دریافتند که TFP در طول آن دوره کاهش‌یافته است، که این امر به دلیل کاهش کارایی بانک و شکست در بهره‌برداری از صرفه‌های اقتصادی ناشی از مقیاس و پیشرفت‌های تکنولوژیکی است.

نتایج مطالعه تیناس و همکاران[8] نشان داد که رشد TFP (۳٫۸ درصد) بانک‌های یونانی در طول دوره ۱۹۹۸ – ۱۹۹۳ به طور عمده با پیشرفت فن‌آوری در بانک‌های بزرگ در ارتباط است. اسیماکوپولوس و همکاران[9] تکامل کارایی بانک یونانی را مورد مطالعه قرار دادند. بر اساس نتایج این مطالعه، به تدریج از سال ۱۳۷۸ به بعد بهره‌وری بانک بهبود یافته است، حقیقتی که تا حد زیادی به مدیریت بهتر عوامل تولید توسط بانک‌ها مربوط می‌شود.

روش‌شناسی پژوهش

مطالعه حاضر با رویکرد کمّی با هدف کاربردی با استفاده از مفاهیم بنیادی به بررسی عوامل موثر بر بهره‌وری بانکداری اسلامی پرداخته است. این مطالعه به‌طور موردی بر بانک توسعه تعاون برای دوره زمانی ۱۴۰۱–۱۳۹۰ متمرکز شده است. متغیرهای به کار گرفته‌شده در این مطالعه عبارت‌اند از هزینه پرسنلی، تسهیلات جاری، مطالبات مشکوک‌الوصول، تراکنش ATM، اینترنت بانک، POS و موبایل بانک است. منابع آماری استفاده‌شده در این مطالعه، آمارهای منتشرشده توسط بانک توسعه تعاون و سایر منابع معتبر اطلاعاتی و علمی است. لازم به بیان است در برآوردها و آزمون‌های مورد نیاز از نرم‌افزار Eviews10 استفاده‌شده است. براین اساس با توجه به ماهیت روش پژوهش در این مطالعه، پیش‌آزمون ریشه واحد و همچنین آزمون‌های تشخیصی ناهمسانی واریانس، وجود خودهمبستگی بین جملات خطا و نرمال بودن توزیع جملات خطا نیز مدنظر

1. Guarda, & Rouabah, 2007
2. Mörttinen, 2002
3. Tornqvist
4. Data Envelopment Analysis
5. Malmquist
6. Berg, Førsund, & Jansen, 1992
7. Wheelock, & Wilson, 1999
8. Tsionas, Lolos, & Christopoulos, 2003
9. Asimakopoulos, Brissimis, & Delis, 2008

قرار گرفته‌اند. چگونگی گردآوری داده‌ها در این پژوهش توصیفی و پژوهش آزمایشی و جامعه آماری و نمونه آماری و روش‌ها و ابزارهای گردآوری اطلاعات میدانی و کتابخانه‌ای است.

در این پژوهش از روش تابع هزینه مرزی که یکی از روش‌های مرسوم برای محاسبه بهره‌وری است، استفاده شده است. در این روش اگر عملکرد بنگاهی کمتر از تولید مرزی باشد، بخشی از آن به خاطر عدم بهره‌وری فنی و مقداری دیگر به دلیل عوامل تصادفی خواهد بود. در توابع مرزی تصادفی، تخمین بهره‌وری افزون بر اینکه به شکل توزیع مؤلفهٔ عدم بهره‌وری ui بستگی دارد، به شکل تصریح تابع هزینه مرزی (تولید مرزی) نیز وابسته است. رایج‌ترین شکل‌های تابع هزینه، توابع کاب‌داگلاس، تابع هزینه با کشش جانشینی ثابت و ترانسلوگ[1] isjkn. در این پژوهش از مدل هزینه ترانسلوگ استفاده شده است. تابع هزینه ترانسلوگ در رابطه زیر معرفی شده است.

$$\begin{aligned} ln\frac{TC}{P_k} = {} & \alpha_0 + \alpha_q \, ln\, q + \beta_l \frac{p_D}{p_k} \\ & + \beta_D \frac{p_D}{p_k} \\ & + \frac{1}{2}\delta_{ll}\, ln\frac{p_l}{p_k} ln\frac{p_l}{p_k} \\ & + \frac{1}{2}\delta_{DD}\, ln\frac{p_D}{p_k} ln\frac{p_D}{p_k} \\ & + \frac{1}{2}\delta_{lD}\, ln\frac{p_l}{p_k} ln\frac{p_D}{p_k} \\ & + \frac{1}{2}\gamma_{qq}\, ln\, q\, ln\, q \\ & + \theta_{ql}\, ln\, q\, ln\frac{p_l}{p_k} \\ & + \theta_{qD}\, ln\, q\, ln\frac{p_D}{p_k} \\ & + \lambda_0\, ln\, T \\ & + \frac{1}{2}\mu(ln\, T) \\ & + \lambda_q\, ln\, q\, ln\, T \\ & + \tau_l\, ln\frac{p_l}{p_k} ln\, T \\ & + \tau_D\, ln\frac{p_D}{p_k} ln\, T + U \end{aligned} \qquad (۱)$$

در رابطه بالا، (TC) هزینه کل به‌عنوان متغیر وابسته و کل هزینه بانک، (q) مجموع تسهیلات اعطایی بانک، (p_k)[2] قیمت نهاده سرمایه، (p_D)[3] قیمت نهاده سپرده، (p_l)[4] قیمت نهاده نیروی کار و (T) متغیر پیشرفت تکنولوژیکی است. برای افزایش کارایی تخمین زننده‌ها، معادلات سهم نهاده نیروی کار و سهم نهاده سپرده به معادله هزینه اضافه می‌شوند. لازم به توضیح است که معادلات سهم نهاده با استفاده از لم شفارد یعنی با گرفتن مشتق از تابع هزینه نسبت به قیمت نیروی کار و قیمت سپرده استخراج می‌شوند. این دو معادله توسط رابطه زیر معرفی شده‌اند.

$$\begin{aligned} & S_l \\ & = \beta_l + \delta_{ll}\, ln\frac{p_l}{p_k} \\ & + \delta_{lD}\, ln\frac{p_D}{p_k} + \theta_{ql}\, ln\, q \\ & + \tau_l\, ln\, T + U_l \end{aligned} \qquad (۲)$$

$$\begin{aligned} & S_D \\ & = \beta_D + \delta_{DD}\, ln\frac{p_D}{p_k} \\ & + \delta_{lD}\, ln\frac{p_l}{p_k} + \theta_{qD}\, ln\, q \\ & + \tau_D\, ln\, T + U_D \end{aligned} \qquad (۳)$$

در نهایت، بعد از اعمال محدودیت‌های مربوط به تقارن، تابع هزینه بانک توسعه تعاون ایران و معادلات سهم نهاده‌ها برآورد شد. بر اساس این برآوردها، پسماند تخمین به عنوان بهره‌وری در نظر گرفته‌شده است.

یافته‌های پژوهش

در بخش اول سنجش بهره‌وری در بانک توسعه تعاون و در بخش دوم سنجش بهره‌وری شعب منتخب تجزیه و تحلیل خواهد شد.

سنجش بهره‌وری در بانک توسعه تعاون

نتایج حاصل از برآورد مدل به‌صورت رگرسیون به‌ظاهر نامرتبط در جدول (۱) ارائه شده است. آماره‌های تشخیصی بیانگر آن است که تابع هزینه و معادلات سهم نهاده‌ها به‌خوبی برازش شده‌اند. آماره دوربین–واتسون بین ۱٫۶ تا ۲ قرار دارد که نشان‌دهنده عدم خودهمبستگی است.

---

1. Translog

۲. از تقسیم «هزینه ها به جز هزینه پرسنلی» به «منابع کل بانک» به دست آمده است.

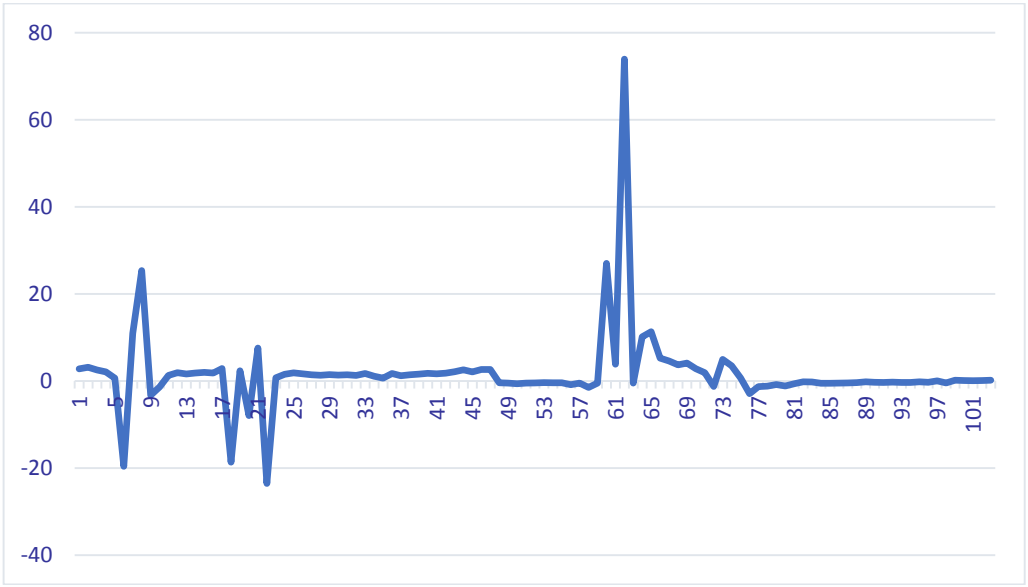
۳. از تقسیم «سود پرداختی به سپرده گذاران» به «کل سپرده های بانک» به دست آمده است.

۴. از تقسیم «هزینه پرسنلی» به تعداد کارکنان بانک به دست آمده است.

جدول ۱. برآورد پارامترهای مدل با رویکرد معادلات به‌ظاهر نامرتبط

پارامتر	ضریب	احتمال	پارامتر	ضریب	احتمال
α_0	۸/۶۸	۰/۰۷۵	γ_{qq}	−۱/۱۵	۰/۰۷۹
α_q	−۲/۷۵	۰/۰۷۵	θ_{ql}	۰/۱۸۶	۰/۰۷۴
β_l	−۴/۳۹	۰/۱۱۵	θ_{qD}	۰/۷۲۳	۰/۰۰۰
β_D	−۱/۴۰	۰/۰۰۰۱	λ_0	−۰/۸۸۲	۰/۰۶۶
δ_{ll}	۹/۰۶	۰/۰۰۰۱	μ	۰/۵۱۰	۰/۰۱۲
δ_{DD}	۰/۳۰۵	۰/۰۰۰۱	λ_q	−۰/۱۰۳	۰/۹۶۲
δ_{lD}	−۰/۲۳۹	۰/۰۰۱۴	τ_l	۰/۱۷۰	۰/۳۵۴
			τ_D	۰/۲۴۰	۰/۵۵۱
آماره‌های تابع هزینه			D/W= ۱/۸۵۳		$R^2 = 0.81$
آماره‌های معادله تقاضای نیروی کار			D/W=۱/۸۳۲		$R^2 = 0.96$
آماره‌های معادله تقاضای سپرده			D/W=۱/۸۰۱		$R^2 = 0.98$

بعد از برآورد تابع هزینه بانک توسعه تعاون ایران، این امکان فراهم می‌آید که روند بهره‌وری بانک توسعه تعاون که از معکوس جز اخلال تابع هزینه ترانسلوگ برای کل بانک محاسبه شود. بر اساس تخمین تابع هزینه بانک توسعه تعاون، در نمودار (۱) روند بهره‌وری بانک توسعه تعاون ارائه شده است.



نمودار ۱. روند ماهیانه بهره‌وری بانک توسعه تعاون طی سال‌های ۱۳۹۰الی ۱۴۰۱

در این بخش به برآورد عوامل مؤثر بر بهره‌وری کل پرداخته شده است. لازم به بیان است استفاده از آمارهای سری زمانی بر این فرض استوار است که متغیرهای سری زمانی مورد استفاده پایا[1] هستند. از طرف دیگر باور غالب آن است که بسیاری از متغیرهای سری زمانی در اقتصاد پایا نیستند. از این رو، قبل از استفاده از این متغیرها لازم است نسبت به پایایی یا عدم پایایی آن‌ها اطمینان حاصل کرد. برای بررسی پایایی متغیرها از آزمون دیکی فولر تعمیم‌یافته (ADF)[2] استفاده شد. بر اساس نتایج، متغیرهای هزینه پرسنلی، تسهیلات جاری و تراکنش ATM در سطح صفر I(0) و سایر متغیرها در سطح

1. Stationary

2. Augmented Dicky-Fuller

یک I (1) پایا هستند. به‌عبارتی تمامی متغیرهای پژوهش هم انباشته از درجه صفر یا یک هستند و از دیدگاه ریشه واحد متغیرها، محدودیتی در استفاده از روش ARDL نیست. با توجه به مزایای روش ARDL، آزمون پایایی تنها به‌منظور تائید عدم وجود متغیر I (2) در مدل انجام شد. در ادامه نتایج تخمین ضرایب مدل در چارچوب الگوی پویای کوتاه‌مدت، روابط درازمدت و الگوی تصحیح خطا ارائه می‌شود. در این مطالعه، داده‌ها به‌صورت سالیانه بوده و با توجه به اینکه وقفه ۲ به برآورد بهتری از الگو منجر شد، بیشترین وقفه ۲ منظور شده است. در نهایت، الگوی ARDL(1,0,0,0,0,0,0,0,0) بر اساس ضابطه آکائیک انتخاب شد. نتایج به‌دست‌آمده از برآورد مدل ARDL(1,0,0,0,0,0,0,0,0) در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول ۲. برآورد مدل کوتاه‌مدت ARDL(1,0,0,0,0,0,0,0,0) مدل

متغیر	ضریب	احتمال (prob)
LTFP (-1)	۰/۶۷۶	۰/۰۰۸
هزینه پرسنلی	-۰/۰۸۷	۰/۸۴۵
تسهیلات جاری	-۰/۲۴۳	۰/۱۹۴
مطالبات مشکوک الوصول	-۰/۱۱۷	۰/۷۱۷
تراکنش ATM	-۰/۰۵۲	۰/۸۷۸
اینترنت بانک	-۰/۳۰۹	۰/۰۱۶
موبایل بانک	۰/۱۹۷	۰/۰۲۲
تراکنش Pos	۰/۸۹۷	۰/۰۵۵

چنانچه از نتایج الگوی پویای ARDL در کوتاه‌مدت ملاحظه می‌شود، ضریب بهره‌وری با وقفه (-1) LTFP مثبت است و بیان می‌کند که به ازای یک درصد واحد افزایش در بهره‌وری کل در دوره t، شاخص بهره‌وری کل در دوره t+1 به‌اندازه ۰/۶۷۶ درصد واحد افزایش می‌یابد. لازم به بیان است در این حالت، یک الگوی پویای شاخص بهره‌وری مطرح است که ضریب این متغیر وابستگی و چسبندگی شاخص بهره‌وری را در یک سال نسبت به سال قبل نشان می‌دهد. هر چقدر این ضریب به یک نزدیک‌تر باشد، سرعت تعدیل کمتر است. سرعت تعدیل در این مورد برابر است با:

۱ -۰/۶۷۶=۰/۳۲۴

به‌عبارت‌دیگر ۰/۳۲۴ واحد از اختلاف بین شاخص بهره‌وری واقعی و مطلوب در هر دوره از بین می‌رود. ضرایب مربوط به اینترنت بانک، موبایل بانک و تراکنش‌های POS به لحاظ آماری مثبت و معنادار به‌دست‌آمده‌اند. ضرایب هزینه پرسنلی، تسهیلات جاری، مطالبات مشکوک الوصول و ATM به لحاظ آماری بی‌معنا به دست آمدند. بنابراین این متغیرها در کوتاه‌مدت بر شاخص بهره‌وری بی‌تأثیر هستند. حال به‌منظور بررسی اینکه آیا رابطه بلندمدت بین متغیرهای الگو موجود است یا خیر، از آماره t استفاده می‌شود:

$$\frac{0.676-1}{0.008}=-40.5 \qquad (۱۸)$$

لازم به بیان است ضریب متغیر وابسته با وقفه در مدل (۰/۶۷۶) و انحراف استاندارد آن (۰/۰۰۸) در رابطه بالا بیان شده‌اند. ازآنجاکه آماره‌ی t محاسباتی (۴۰/۵) ازنظر قدر مطلق از کمیت بحرانی ارائه‌شده توسط بنرجی، دولادو و مستر در سطح اطمینان ۹۹ درصد (۵/۲۷) بیشتر است، فرضیه صفر مبنی بر عدم وجود رابطه بلندمدت یا همجمعبستگی رد می‌شود بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که یک رابطه بلندمدت بین متغیرهای مؤثر بر شاخص بهره‌وری برقرار است. در این بخش پیش از برآورد تخمین بلندمدت، بایستی برخی آزمون های تشخیصی مانند ناهمسانی واریانس، نرمال بودن و ثبات ساختاری مدل انجام شود که در این مطالعه انجام شد وبه تأیید رسید. با توجه به تخمین ضرایب کوتاه‌مدت و آزمون‌های مربوط به اعتبار مدل و نیز تائید وجود رابطه بلندمدت، در ادامه نتایج به‌دست‌آمده از رابطه بلندمدت در جدول (۳) ارائه‌شده است.

جدول ۳. نتایج تخمین ضرائب بلندمدت

متغیر	ضریب	احتمال
هزینه پرسنلی	-۰/۲۷۱	۰/۰۵۷
تسهیلات جاری	۰/۷۵۲	۰/۰۵۱
مطالبات مشکوک الوصول	-۰/۳۶۳	۰/۰۵۹
تراکنش ATM	-۰/۱۶۱	۰/۸۷۰
اینترنت بانک	۰/۹۵۷	۰/۰۲۸
موبایل بانک	۰/۶۰۹	۰/۰۲۲
تراکنش Pos	۰/۲۷۷	۰/۰۱۵

بر اساس نتایج جدول (۳)، ضریب بلندمدت برآورد شده برای متغیر هزینه پرسنلی منفی و معنادار است. تسهیلات جاری مثبت و معنادار به دست آمده است. مطالبات مشکوک‌الوصول با تأثیر منفی و معنادار به دست آمده است. تأثیر اینترنت بانک، موبایل بانک و تراکنش POS نیز بر بهره‌وری بانک‌ها مثبت و معنادار است. با توجه به اینکه هر یک از ضرایب بلندمدت گویای کشش متغیرهای مورد نظر نسبت به شاخص بهره‌وری بانک‌ها هستند بنابراین با توجه به نتیجه به‌دست‌آمده برای ضرایب بلندمدت هر یک از متغیرها، می‌توان اذعان داشت که کشش جزئی مربوط به متغیرهای هزینه پرسنلی، تسهیلات جاری،

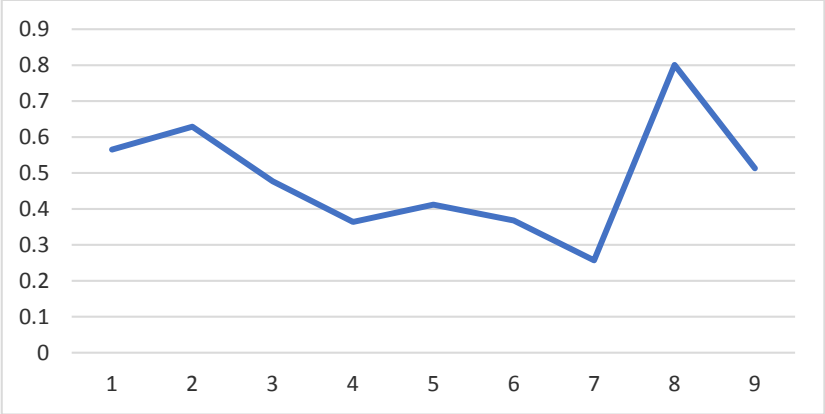
مطالبات مشکوک الوصول، اینترنت بانک، موبایل بانک و تراکنش POS به ترتیب ۰/۲۷۱-، ۰/۷۵۲، ۰/۳۶۳-، ۰/۹۵۷، ۰/۶۰۹ و ۰/۲۷۷ به دست آمده است بنابراین می‌توان به‌طور مثال ضریب هزینه پرسنلی را این‌گونه تفسیر کرد که با ۱ درصد واحد افزایش در هزینه پرسنلی، بهره وری به میزان ۰/۲۷۱ درصد واحد کاهش خواهد یافت.

سنجش بهره‌وری در شعب منتخب بانک توسعه تعاون

در این بخش روند بهره‌وری به‌دست‌آمده هر یک از شعب منتخب در جدول (۴) ارائه شده است. با استفاده از روش پانل دیتا و رویکرد گشتاورهای تعمیم‌یافته به بررسی اثرات سه عامل تکنولوژی، هزینه‌ای و مجموع تسهیلات اعطایی بر شاخص بهره‌وری به‌دست‌آمده از روش ترانسلوگ هزینه‌ای برای ۱۸ شعبه منتخب بانک توسعه تعاون پرداخته شد که نتایج در جدول (۴) قابل مشاهده است. برای این منظور با استفاده از روش معادلات به‌ظاهر نامرتبط و تابع ترانسلوگ هزینه برای ۱۹۲ مشاهده شعب منتخب بانک توسعه تعاون، ابتدا جز ناکارایی هزینه‌ای را از اجزا اخلال مدل استخراج کرده و سپس معکوس آن به‌عنوان متغیر وابسته بهره‌وری درروش گشتاورهای تعمیم‌یافته به کار گرفته شد. همچنین با استفاده از آزمون ریشه واحد دیکی فولر مشخص شد که داده‌ها در سطح پایا هستند و بنابراین رگرسیون کاذب نخواهد بود.

جدول ۴. روند بهره‌وری هزینه‌ای شعب منتخب بانک توسعه تعاون

شعب	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸
	شاخص بهره‌وری مبتنی بر هزینه								
آزادی	۰/۰۴	۰/۰۴	۰/۰۱۷	-۰/۰۶۲	-۰/۰۷۶	۰/۰۱	-۰/۰۶	۰/۰۰۱۳	-۰/۰۱۴
کاشانی	-۰/۰۵۲	۰/۰۶	۰/۰۲۹	-۰/۰۶	-۰/۱	۰/۰۲۷	-۰/۰۶	۰/۰۶	۰/۰۰۱
توانیر	۰/۰۲۶	۰/۱	-۰/۰۴۳	-۰/۰۶	۰/۱	۰/۰۲۶	-۰/۰۱۵	۰/۰۱	۰/۰۱۶
قرنی	-۰/۰۵	-۰/۰۲۷	-۰/۰۴۳	-۰/۰۶	-۰/۰۹	۰/۰۱	۰/۰۱۴	۰/۰۲۹	۰/۰۲۳
سه‌راه رجایی شهر	۰/۰۹	۰/۰۳۷	۰/۰۳۷	-۰/۰۶	۰/۰۷۱	۰/۰۹	۰/۰۱۴	-۰/۰۲۵	-۰/۰۱
بهشتی	۰/۰۴۳	۰/۰۸۳	۰/۰۵۸	۰/۰۴۷	۰/۰۳۸	۰/۰۴۵	۰/۰۱	۰/۰۳۱	۰/۰۴۷
طالقانی	۰/۰۱۶	۰/۰۱۶	۰/۰۱۶	۰/۰۱۶	۰/۰۱۶	۰/۰۱۶	۰/۰۱۶	۰/۱	۰/۰۴۷
فاطمی	-۰/۱	-۰/۱	-۰/۰۱	۰/۰۵	-۰/۰۴۳	-۰/۰۱	۰/۰۲۹	۰/۰۶۲	۰/۰۴۷
فردوسی	۰/۰۴۷	۰/۰۵	۰/۰۵	۰/۰۵۲	۰/۰۴۵	-۰/۰۱۷	۰/۰۸۳	-۰/۰۹	۰/۰۲
اصفهان	۰/۰۱۱	۰/۰۱۱	۰/۰۱۱	۰/۰۱۱	۰/۰۱۱	۰/۰۱۱	۰/۰۱۱	۰/۰۲۶	۰/۰۵
م مشهد	۰/۰۵۲	۰/۰۴	۰/۰۴	۰/۰۱۲	۰/۰۳	-۰/۰۱۴	۰/۰۳۲	۰/۰۱	۰/۰۱۹
میرداماد	۰/۰۸۳	-۰/۰۶	-۰/۰۶	۰/۰۱۲	-۰/۰۵	-۰/۰۱	-۰/۰۵	-۰/۰۱	۰/۰۸۳
ملاصدرا	۰/۰۱۷	۰/۰۱۳	۰/۰۱۶	۰/۰۱۸	-۰/۰۱۵	-۰/۰۱۶	-۰/۰۱۳	۰/۰۲۶	۰/۰۶۲
توحید	۰/۰۸۳	۰/۰۳۴	۰/۰۳۵	۰/۰۵۲	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	۰/۰۳۸	۰/۰۴۷	۰/۰۲
میدان میوه	-۰/۰۱۳	-۰/۱	۰/۰۱	۰/۰۱۳	-۰/۰۹	۰/۰۱	-۰/۱۵	-۰/۰۲۸	-۰/۰۴۷
هویزه	-۰/۰۱۱	۰/۰۱۸	-۰/۰۲۷	۰/۰۴۵	۰/۰۵۸	-۰/۱	-۰/۸۳	۰/۳۲	۰/۰۱۹
پاسداران	۰/۰۴۷	۰/۱	۰/۱	۰/۰۱۳	-۰/۰۶	۰/۰۴	-۰/۲	۰/۰۴	۰/۰۴
سعادت‌آباد	۰/۰۱	۰/۰۲۷	۰/۰۵۸	۰/۰۲۳	-۰/۰۶	۰/۰۴	۰/۰۱	۰/۰۲۷	۰/۰۱۹
مجموع	۰/۵۶۵	۰/۶۲۹	۰/۴۷۷	۰/۳۶۴	۰/۴۱۲	۰/۳۶۸	۰/۲۵۷	۰/۸۰۱	۰/۵۱۳



نمودار ۲. مجموع بهره‌وری شعب منتخب بانک

همان‌گونه که تأکید شد پیش از تخمین الگو و برای پیشگیری از تخمین رگرسیون کاذب[1] لازم است از ایستایی یا پایایی مشاهدات اطمینان حاصل کرد چرا که اگر متغیرها پایا نباشند ممکن است نتیجه تخمین دستیابی به یک رگرسیون کاذب باشد، بنابراین در وهله نخست بایستی به بررسی پایایی متغیرها پرداخته شود. آزمون‌های گوناگونی برای ارزیابی ریشه واحد در داده‌های پانلی وجود دارند. در این مطالعه از آزمون لوین لین چو (LLC)[2] استفاده شده است. در آزمون‌های پایایی، فرضیه صفر نشان‌دهنده مانا نبودن متغیرهای تحت بررسی و فرضیه مقابل نشان‌دهنده فقدان ریشه واحد یا مانا بودن آن است. نتایج آزمون‌های پایایی نشان می‌دهد در صورتی‌که احتمال به‌دست‌آمده کمتر از ۰/۰۵ باشد، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد و بر این اساس متغیر پایا است. بر اساس نتایج، از میان متغیرهای مورد بررسی، متغیرهای تسهیلات جاری و مطالبات مشکوک‌الوصول پایا نیستند بنابراین با توجه پایا نبودن تمامی متغیرها، برای اطمینان از کاذب نبودن رگرسیون تخمینی، از آزمون همجمعی کائو[3] استفاده می‌شود، بنابراین اگر متغیرها باهم همجمع باشند، می‌توان بدون نگرانی از وجود ریشه واحد مدل مورد نظر را تخمین زد. درصورتی‌که وجود رابطه همجمعی بین متغیرها تائید شود، حتی در صورت مانا نبودن تمامی متغیرها، بدون نگرانی از به وجود آمدن رگرسیون کاذب می‌توان به برآورد مدل پرداخت. بر این اساس نتایج آزمون همجمعی کائو در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون همجمع بستگی کائو

مقدار آماره	احتمال
-۱/۵۸	۰/۰۵

همان‌طور که از جدول (۵) قابل‌مشاهده است، نتایج حاصل از آزمون همجمع‌بستگی میان متغیرها نشان می‌دهد که درمجموع، فرض صفر مبنی بر عدم وجود همجمع‌بستگی بین متغیرهای موردبررسی در مدل‌های چهارگانه پژوهش، رد و می‌توان گفت که در بلندمدت، متغیرها در مدل‌های پژوهش با یکدیگر ارتباط دارند.

جدول ۶. نتایج برآورد

متغیر	ضریب متغیر	احتمال
TFP(-1)	-۰/۳۹۹	۰/۰۰۰
هزینه پرسنلی	-۳/۰۵E-06	۰/۰۲۳
تسهیلات جاری	-۲/۸۷E-09	۰/۷۸۶
مطالبات مشکوک الوصول	-۴/۶۳E-09	۰/۹۸۲
تراکنش ATM	۲/۱۷E-07	۰/۰۰۲۴
تراکنش Pos	۰/۰۰۰۲۹	۰/۰۰۰

نتایج برآورد در جدول (۶) ارائه شده است. همان‌گونه که نتایج حاصل از برآورد ضرایب متغیرها نشان می‌دهد، تمامی متغیرها در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌دار هستند. دو متغیر تسهیلات جاری و مطالبات مشکوک‌الوصول به لحاظ آماری بی‌معنا به دست آمده‌اند. از میان متغیرهای مذکور، تأثیر متغیرهای هزینه پرسنلی منفی و معنادار و تراکنش ATM و

1. Surious Regression
2. Levin lin chu
3. Kao

تراکنش POS مثبت و معنادار است. بعد از تخمین الگوهای پژوهش، بایستی از آزمون سارگان برای ارزیابی اعتبار متغیرهای ابزاری مدل کمک گرفت. سازگاری تخمین زننده‌های GMM به معتبر بودن ابزارها بستگی دارد. برای این آزمون، آماره آرلونو و باند، مد نظر قرارگرفته است. به این آزمون که اعتبار کل ابزارهای به‌کاررفته در الگو را بررسی می‌کند، آزمون سارگان گفته می‌شود. این آزمون توزیع کای‌اسکوئر دارد و فرضیه صفر به معنای عدم همبستگی میان متغیرهای ابزاری و اجزای اخلال (متغیرهای ابزاری معتبرند) و فرضیه مقابل به معنای همبستگی متغیرهای ابزاری و اجزای اختلال (متغیرهای ابزاری معتبر نیستند) است. نتایج این آزمون نشان می‌دهد، prob حاصل بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است (۰/۳۲۷)، بنابراین فرض صفر مبنی بر معتبر بودن متغیرهای ابزاری مدل پذیرفته می‌شود. بر این اساس، اعتبار متغیرهای ابزاری در مدل تخمین زده‌شده تایید شده پس مدل به متغیرهای ابزاری دیگری احتیاج ندارد و بنابراین نتایج ضرایب تخمینی ازنظر آماری دارای اعتبار و قابل تفسیر هستند.

نتایج و پیشنهادها

مطالعه حاضر با هدف بررسی عوامل موثر بر بهره‌وری بانکداری اسلامی انجام شد. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده هزینه پرسنلی و مطالبات مشکوک‌الوصول اثر منفی و معنادار بر بهره‌وری بانک‌ها دارد، این در حالی است که اثر تسهیلات جاری مثبت و معنادار به‌دست‌آمده است. افزون بر این، تأثیر اینترنت بانک، موبایل بانک و تراکنش POS نیز بر بهره‌وری بانک‌ها مثبت و معنادار است. نتایج برای شعب منتخب نیز همسو با بانک است با این تفاوت که ضرایب تسهیلات جاری و مطالبات مشکوک‌الوصول به لحاظ آماری بی‌معنا هستند.

به‌طور کلی اثر منفی هزینه پرسنلی بر بهره‌وری در بانک بر این موضوع دلالت دارد که این هزینه می‌تواند باعث کاهش سودآوری و افزایش نسبت هزینه به درآمد شود. افزون بر این مشارکت کارکنان در بهره‌وری نیز تأثیر مستقیم و معناداری بر بهره‌وری دارد، بنابراین برای افزایش بهره‌وری در بانک‌ها، می‌توان به روش‌هایی مانند بهبود مشارکت کارکنان و کاهش هزینه‌های پرسنلی، توجه کرد. این نتیجه همسو با تحقیقات کمالیان، امینی لاری و معزی[1]، فعالجو و کلانتری[2]، دژپسند و همکاران[3] است.

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تسهیلات جاری تأثیر مثبتی بر بهره‌وری در بانک دارد. کمیت و کیفیت تسهیلات شامل: حجم، نرخ، مدت بازپرداخت و چگونگی هدایت اعتباری و مدیریت ریسک می‌تواند عامل تعیین کننده میزان تاثیر تسهیلات جاری بر بهره‌وری بانک باشد. این نتیجه همسو با سپهردوست و افشاری[4]، اصغری زاده و امین[5] و دژپسند و همکاران[6] است.

نتیجه پژوهش در مورد تاثیر مطالبات مشکوک‌الوصول بر بهره‌وری بانک‌ها و اثر منفی آن می‌تواند ناشی از ریسک اعتباری، عملیاتی و بازار باشد که به علت ضعف نظام اعتبارسنجی، مهارت کم کارکنان و نقص فناوری‌های مربوطه در اعطای تسهیلات است که سبب افزایش هزینه‌های مالی شامل: هزینه ذخایر مطالبات مشکوک و هزینه های وصول مطالبات غیر جاری و ضعف جریان وجوه نقد به علت انجماد دارایی‌ها است. این نتیجه همسو با مطالعات کوچکی و همکاران[7]، سپهردوست و افشاری[8] است.

نتیجه حاصل در مورد فناوری‌های مالی (اینترنت، ATM، موبایل بانک، Pos) تأثیر مثبتی بر بهره‌وری بانک دارد. با استفاده از فناوری‌های جدید، بانک‌ها می‌توانند درآمد و ارائه خدمات نو را با تغییرات مثبت در صنعت خدمات مالی به ارمغان بیاورند. همچنین، تمایل و اقبال عمومی به دریافت خدمات آسان از طریق فناوری‌های مالی باعث افزایش تجربه خوش آیند مشتریان شده است. بنابراین، بهبود خدمات بانکی از طریق توسعه فن‌آوری‌های مالی سبب کاهش هزینه و افزایش درآمد بانک به‌عنوان دو عامل تاثیرگذار بر بهره‌وری است. این نتیجه همسو با مطالعه سپهردوست و افشاری است. در ادامه پیشنهادات ارائه شده که ماحصل این پژوهش است ارائه خواهد شد.

۱. توسعه سیستم‌های مدرن مدیریت منابع انسانی (HRM) می‌تواند بهبود چشمگیری در بهره‌وری بانک داشته

1. Kamalian, Amini Lari, & Moazi, 2009
2. Afekjo, H; Kalantari, 2018
3. Dezhpasand et al; 2018
4. Sepherdoost, H; & Afshari, 2015
5. Asgharizadeh, & Amin, 2019
6. Dezhpasand et al; 2018
7. Khokhchi, & Janani, 2020
8. Sepherdoost, H; & Afshari, 2015

باشد. این اقدام می‌تواند به واکنش به چالش‌های هزینه‌های پرسنلی کمک کند. با اجرای این پیشنهاد، بانک می‌تواند هزینه‌های پرسنلی را بهبود داده و درعین‌حال بهره‌وری خود را افزایش دهد.

۲. انجام پژوهش‌ها و مطالعات بازار برای شناسایی نیازها و تمایلات مشتریان در زمینه تسهیلات بانکی. این اقدام می‌تواند به بانک کمک کند تا برنامه‌های تسهیلاتی را با توجه به نیازهای واقعی مشتریان ارائه دهد.

۳. استفاده از فناوری‌های مدرن بانکی مانند اپلیکیشن‌های موبایل و سیستم‌های اتوماسیون برای سرعت بخشیدن به فرآیند ارائه تسهیلات، کاهش هزینه‌ها و افزایش رضایت مشتریان؛

۴. ایجاد یک سیستم دقیق برای ارزیابی اعتبار مشتریان و استقرار سیستم رتبه‌بندی داخلی قبل از ارائه تسهیلات و خدمات بانکی. این اقدام می‌تواند باعث کاهش نرخ ایجاد مطالبات مشکوک‌الوصول شود.

۵. استفاده از فناوری‌های مالی به‌عنوان ابزارهای اساسی برای بهبود فرآیندها، افزایش امنیت مالی و ارتقاء تجربه مشتریان؛

۶. ارائه مکانیزم‌ها و ابزارهایی برای سرعت بخشیدن در وصول مطالبات غیرجاری.

References

Afekjo, H; Kalantari, A. (2018). Investigating the performance of Iran's banking system with the multi-border Malmquist-Leuenberger productivity index approach, *Monetary and Banking Research*, 12(40). (In Persian).

Asgharizadeh, E; & Amin, F. (2019). Increasing the productivity of banking services by prioritizing customers using quantitative techniques. *Economic Policy and Research Quarterly*, 36. (In Persian).

Asimakopoulos, I; Brissimis, S. N; & Delis, M. D. (2008). The efficiency of the Greek banking system and its determinants. *Bank of Greece Economic Bulletin*, (30).

Barnett, W. A. (1980). Economic monetary aggregates an application of index number and aggregation theory. *Journal of econometrics*, *14*(1), 11-48.

Berg, S. A; Førsund, F. R; & Jansen, E. S. (1992). Malmquist indices of productivity growth during the deregulation of Norwegian banking, 1980-89. *The Scandinavian Journal of Economics*, S211-S228.

Coelli, T. J; Rao, D. S. P; O'Donnell, C. J; & Battese, G. E. (2005). *An introduction to efficiency and productivity analysis*. Springer science & business media.

Dezhpasand, F; Amini, A; & Ahmadi Kabir, M. (2018). Analysis of factors affecting the productivity of total factors: a case study of selected specialized and commercial banks, public and private in Iran. *Financial Economics*, 13(49), 153-182. (In Persian).

Dissanayake, R; & Wu, Y. (2021). Banking Efficiency Matters: Evidence from the Covid-19 Pandemic. *Available at SSRN 3759421*.

Donovan, D. J. (1978). Modeling the Demand for Liquid Assets: An Application to Canada (Etablissement d'un modèle de demande d'actifs liquides: application au Canada). *Staff Papers-International Monetary Fund*, 676-704.

Farrell, M. J. (1957). The measurement of productive efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society Series A: Statistics in Society*, *120*(3), 253-281.

Fiordelisi, F; Marques-Ibanez, D; & Molyneux, P. (2011). Efficiency and risk in European banking. *Journal of banking & finance*, *35*(5), 1315-1326.

Fixler, D. J. (1993). Measuring financial service output and prices in commercial banking. *Applied Economics*, *25*(7), 983-993.

Fixler, D. J; & Zieschang, K. D. (1992). User costs, shadow prices, and the real output of banks. In *Output measurement in the service sectors* (pp. 219-243). University of Chicago Press.

Fungáčová, Z; Klein, P. O; & Weill, L. (2020). Persistent and transient inefficiency: Explaining the low efficiency of Chinese big banks. *China Economic Review*, *59*, 101368.

Guarda, P; & Rouabah, A. (2007). Banking output & price indicators from quarterly reporting data. *Banque Centrale du Luxembourg working paper*, (27).

Hassanzadeh, H; Mirsepaci, N; Faqihi, A; Najaf Beigi, R; & Afshar Kazemi, M; Ali. (2019). Presenting the model of the system of recruiting, providing and adjusting entrepreneur-oriented human resources in Iran's government organizations. *Productivity Management*, 14(1), 75-96. (In Persian).

Havranek, T; Irsova, Z; & Lesanovska, J. (2016). Bank efficiency and interest rate pass-through: Evidence from Czech loan products. *Economic Modelling*, 54, 153-169.

Hosseini, S. Sh; & Souri, A. (2007). Estimating the efficiency of Iranian banks and the factors affecting it. Economic Journal, 7(25), 127-155. (In Persian).

Jonas, M. R; & King, S. K. (2008). Bank efficiency and the effectiveness of monetary policy. *Contemporary Economic Policy*, *26*(4), 579-589.

Kamalian, A. R; Amini Lari, M; & Moazi, H. (2009). Investigating the effect of electronic customer communication management system on customer satisfaction (case study: Golsar Fars sanitary ware company). *Management Perspectives*, 32, 69-87. (In Persian).

Khodada Kashi, F; & Hosseini, H. S. (2017). Estimation of cost function of Iranian banking industry and evaluation of types Savings in this industry. *Journal of*

monetary and banking research. 10(31), 2956.

Khokhchi, S. M; & Janani, M; H. (2020). Igner's model test in measuring the efficiency and productivity of Iran's banking system. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 10(37), 245-253. (In Persian).

Mörttinen, L. M. (2002). Banking sector output and labour productivity in six European countries. *Bank of Finland Research Discussion Paper*, (12).

Schlüter, T; Busch, R; Hartmann-Wendels, T; & Sievers, S. (2012). Determinants of the interest rate pass-through of banks: Evidence from German loan products.

Sepherdoost, H; & Afshari, F. (2015). The effect of financial development and the granting of bank facilities on the productivity of the total production factors in the industry sector. *Applied Economic Studies of Iran (Applied Economic Studies)*, 5(20), 221-251. (In Persian).

Shamshur, A; & Weill, L. (2019). Does bank efficiency influence the cost of credit? *Journal of Banking & Finance*, *105*, 62-73.

Tsionas, E. G; Lolos, S. E; & Christopoulos, D. K. (2003). The performance of the Greek banking system in view of the EMU: results from a non-parametric approach. *Economic modelling*, *20*(3), 571-592.

Wheelock, D. C; & Wilson, P. W. (1999). Technical progress, inefficiency, and productivity change in US banking, 1984-1993. *Journal of Money, Credit, and Banking*, 212-234.

Governmental Accounting

doi: 10.30473/GAA.2025.68080.1661
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (35-58)
RESEARCH PAPER

Management Accounting Reform in the Public Sector- Assessing Factors Affecting the Psychological Readiness of Financial Staff

Ghareibeh Esmailikia*[1], Mohammad Oshani[2], Zahra Delshad Hosseini[3], Hossein Tebyaniyan[4]

1. Associate Professor of Accounting, Faculty of Literature and Humanities, Ilam University, Ilam, Iran. (gh.esmailikia@ilam.ac.ir).
2. Assistant Professor of Economy, Bakhtar Higher Education Institution, Ilam, Iran. (oshani.ff@gmail.com).
3. M.Sc. in Accounting, Bakhtar Higher Education Institution, Ilam, Iran.
4. Assistant Professor of Accounting, Pnu University, Tehran, Iran. (tebyaniyan@pnu.ac.i).

Corresponding Author:
Ghareibeh Esmailikia
Email:
gh.esmailikia@ilam.ac.ir

Received: 2024/04/05
Accepted: 2024/08/21

How to Cite:
Esmailikia, Gh; Oshani, M; Delshad Hosseini, Z; Tebyaniyan, H; (2025). Management Accounting Reform in the Public Sector- Assessing Factors Affecting the Psychological Readiness of Financial Staff, *Governmental Accounting*, 11 (21), 35-58.

ABSTRACT

Subject and Purpose: In recent years, improvements in government management accounting systems have been considered in many developed and developing countries. Reforms in the accounting and budgeting system are a complex decision-making process in which human resources play a pivotal role. The purpose of this study is to investigate the factors affecting the psychological readiness of financial staff to implement performance-based budgeting in public sector institutions.

Research Method: Research data were collected using a researcher-made questionnaire in which psychological readiness for change was measured in terms of change commitment and change efficacy. The statistical population of the present study is all staff of the accounting and finance departments of government offices in the two cities of Tehran and Ilam (comparison in two Low and High-Income cities). Using Cochran's formula, two samples with a volume of 168 and 384 people were determined and the obtained data were analyzed using AMOS and EVIEWS software

Research Findings: Findings showed a positive and significant effect of change valance and task availability on psychological readiness for change in both Ilam and Tehran, but in both cities, task knowledge had no significant effect on change efficacy. Comparing the explanatory power of the models in two rich and less rich cities using Amon Kramer showed that there is no significant difference between the two communities at the 5% significance level.

Conclusion, Originality, and its Contribution to the Knowledge: The results of the present study can help to Preparation of guidelines for taking intervention measures to ensure the psychological readiness of financial staff to successfully implement performance-based budgeting.

Keywords: Management Accounting, Performance-Based Budgeting, Psychological Readiness.

JEL Classification: M40, M41.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۵۸-۳۶)
doi: 10.30473/GAA.2025.68080.1661

«مقاله پژوهشی»

تحولات حسابداری مدیریت در بخش عمومی– ارزیابی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی

غریبه اسماعیلی‌کیا*[۱]، محمد اوشنی[۲]، زهرا دلشادحسینی[۳]، حسین تبیانیان[۴]

۱. دانشیار، گروه، حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران. (gh.esmailikia@ilam.ac.ir)
۲. استادیار، گروه اقتصاد، موسسه آموزش عالی باختر ، موسسه آموزش عالی باختر،ایلام، ایران. (oshani.ff@gmail.com).
۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی باختر ، ایلام، ایران.
۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (tebyaniyan@pnu.ac.ir).

نویسنده مسئول:
غریبه اسماعیلی‌کیا
رایانامه:
gh.esmailikia@ilam.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۱۷
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۳۱

استناد به مقاله:
اسماعیلی‌کیا، غریبه؛ اوشنی، محمد؛ دلشادحسینی، زهرا و تبیانیان، حسین، (۱۴۰۳)، تحولات حسابداری مدیریت در بخش عمومی– ارزیابی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۵۸-۳۶

چکیده

موضوع و هدف مقاله: در سال‌های اخیر بهبود سیستم حسابداری مدیریت دولت‌ها در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه مورد توجه قرار گرفته است. تحول در سیستم حسابداری و بودجه‌بندی، فرآیند تصمیم‌گیری پیچیده‌ای است که نیروی انسانی نقشی اساسی در آن ایفا می‌کند. هدف این پژوهش، ارزیابی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نهادهای دولتی بخش عمومی است.

روش پژوهش: گردآوری داده‌های پژوهش با استفاده از پرسشنامه محقق‌ساخته انجام شد که در آن آمادگی روانشناختی برای تغییر، بر حسب تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر اندازه‌گیری شد. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه کارکنان بخش‌های حسابداری و مالی ادارات دولتی در دو شهر تهران و ایلام (مقایسه دو شهر برخوردار و کم‌برخوردار) است، با استفاده از فرمول کوکران، به ترتیب دو نمونه به حجم ۱۶۸ و ۳۸۴ نفر تعیین و داده‌های حاصل با بکارگیری نرم‌افزارهای AMOS و EViews تجزیه و تحلیل شد.

یافته‌های پژوهش: یافته‌ها بیانگر تاثیر مثبت و معنادار ارزش‌گذاری تغییر و در دسترس بودن وظیفه بر آمادگی روانشناختی برای تغییر در هر دو شهر ایلام و تهران بوده است اما در هر دو جامعه مورد بررسی دانش وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر تاثیر معناداری نداشت. همچنین مقایسه قدرت تبیین مدل‌ها در دو شهر برخوردار و کم‌برخوردار با استفاده از آزمون کرامر نشان داد که در سطح معناداری ۵٪ تفاوت معناداری بین دو جامعه وجود ندارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و ارزش افزوده آن به دانش: نتایج پژوهش حاضر می‌تواند به تدوین رهنمودهایی برای انجام اقدامات مداخله‌ای در راستای کسب اطمینان از آمادگی روانشناختی کارکنان مالی برای اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد کمک کند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، بودجه‌ریزی مبتنی برعملکرد، آمادگی روانشناختی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M40.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.
این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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

تقاضای عمومی برای پیشرفت و بهبود در دولت‌ها، منجر به تحولات اساسی در وظایف و نقش‌های سازمانی، مدیریت و حسابداری دولت‌ها در سطح جهان شده است (الگیزاوی و مسروکی، ۲۰۱۹). از این رو، امروزه راهبری خوب بارزترین مسئله در مدیریت بخش عمومی شمرده می‌شود. راهبری خوب ارتباط تنگاتنگی با مدیریت عمومی نوین دارد. مدیریت عمومی نوین، پدیده‌ای جهانی است که به دنبال بهبود کارایی، اثربخشی، ارتقای مسئولیت‌پذیری و بهبود ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران نهادهای بخش عمومی است (هارتانتو، ۲۰۱۸) که تحت لوای آن سه دهه اخیر شاهد تغییر شکل و نوآوری‌های گسترده حسابداری و بودجه‌بندی بخش عمومی بوده است (بیکر و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). در رابطه با ماهیت مدیریت عمومی نوین و همچنین تاثیر آن بر سازمان‌ها، مطالعات تجربی زیادی وجود دارد. بیشتر این مطالعات تنها بر بعضی از عناصر مدیریت عمومی نوین تمرکز کرده‌اند (اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۶) و این در حالی است که تحولات یادشده به عنوان یک واقعیت، تنها تغییر در نظام حسابداری و ایفای مسئولیت پاسخگویی نبوده، بلکه تغییر در تفکر، عقیده و دیدگاه شمرده می‌شود (تئودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷).

تحولات سازمانی را به عنوان تغییر از یک وضعیت به وضعیتی دیگر و یا جایگزینی ساختار فعلی با ساختار جدید دیگر تعریف می‌کنند. این تحولات می‌تواند سرچشمه بی‌نظمی و تنش باشد زیرا که تغییر از یک وضعیت شناخته‌شده به وضعیتی ناشناخته است که می‌تواند منجر به عدم‌اطمینان، ترس و تردید شود. در نتیجه، کارکنان سازمان ممکن است که تفکرات، احساسات و نگرش‌های مختلفی در رابطه با تغییر داشته باشند، زیرا تغییر آنها را به یادگیری و آموزش‌های دوباره ملزم می‌کند که ممکن است چالش‌برانگیز باشد و از این‌رو باعث دلهره و عصبی شدن آنان شود (الگیزاوی و مسروکی، ۲۰۱۹). در واقع، آمادگی به‌عنوان پیش‌نیازی ضروری برای یک شخص یا یک سازمان برای موفقیت در روبرویی با تغییر سازمانی است (ابراهیم‌زاده‌دستجردی و هم‌پژوهان، ۱۴۰۱). آمادگی روانشناختی سازمانی برای تغییر، عامل کلیدی در پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز تحولات سازمانی و تعدیل‌کننده اثربخشی این تحولات است (هلفریچ و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). این خود دلیل محکمی است که نیروی انسانی شاغل در بخش عمومی، جایگاهی اساسی و کلیدی در این تحولات دارا هستند (اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۶).

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تلاشی برای پایه‌ریزی بخش عمومی مشابه با نظام بازار و بخش تجاری است. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیران دولتی را متوجه این مسئله می‌کند که بازده‌های حاصل از هزینه‌های عمومی کدامند؟ این بازده‌ها را در سه مفهوم می‌توان بیان کرد: اثر هزینه‌های عمومی چیست؟ خروجی‌هایی که این اثر را به‌وجود می‌آورد کدامند؟ و فرایندهایی که این خروجی‌ها را به‌وجود می‌آورند کدامند؟ (سلگی و هم‌پژوهان، ۱۴۰۱). تبدیل نظام بودجه‌ریزی کشور به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، یکی از وظایف قانونی دولت‌ها از سال ۱۳۸۴ بوده (ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه، ماده ۱۶ قانون خدمات کشوری، بند ۳۲ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه، ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه و ماده‌های ۷ و ۸ قانون برنامه ششم توسعه)، اما تاکنون عملیاتی نشده است (کلانتری و هم‌پژوهان، ۱۳۹۸). یکی از نقاط ضعف اصلی تأخیر و نبود استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در محیط ایران، نبود پیوند حوزه مالی و حوزه عملیاتی (پیوند میان شاخص‌ها) در دستگاه‌های دولتی است (پورغفار و هم‌پژوهان، ۱۴۰۱).

تحول در سیستم حسابداری مدیریت بخش عمومی، فرآیند تصمیم‌گیری پیچیده‌ای است (مارگارت و جورجی، ۲۰۱۹)، از این رو عوامل متعددی می‌تواند بر استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر داشته باشد و روشن است که استقرار این نوع بودجه‌ریزی با چالش‌هایی همراه است، در صورتی که چالش‌های استقرار این بودجه‌ریزی به خوبی شناسایی نشوند، امکان استقرار آن وجود نخواهد داشت (جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴). مدل «شه» به‌عنوان یکی از مدل‌های بنیادی: توانایی، اختیار و پذیرش را به‌عنوان سه عامل اثرگذار بر پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را معرفی کرده است. ظرفیت پایین یا عدم توانایی سازمان می‌تواند از جمله عوامل اجرای ناموفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشند، مطالعات نشان می‌دهند توانایی سازمانی بر سه بعد: توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی بر پیاده‌سازی این نظام از بودجه‌ریزی اثرگذار است. عامل دوم اثرگذار بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مکانیسم‌های اختیار است. مکانیسم اختیار سه طبقه اختیار فرآیندی عمده اختیار قانونی و اختیار سازمانی را در برمی‌گیرد و بر این امر که اگر بودجه‌ریزان در اجرا یا پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اختیار لازم را نداشته باشند، با مشکل روبرو خواهند شد، تأکید می‌کنند. عامل سوم، پذیرش در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است. مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، مدیران بخش‌ها و کارکنان ممکن است بزرگترین مانع برای اجرا و استفاده از سنجش عملکرد باشد (حجتی‌فرد و عمادی، ۱۳۹۹). نوشتارهای تخصصی موجود نیز معیارهای کلیدی متعددی برای

پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز تحولات مدیریت عمومی نوین شناسایی کردند (هارون و هم‌پژوهان، ۲۰۱۹) و به همین ترتیب، پژوهش‌های متعددی نیز چالش‌های پیش‌روی بکارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را مورد بررسی قرار داده‌اند اما توجه به آمادگی روانشناختی عامل انسانی برای تغییر از جمله عواملی است که مغفول مانده است. از آنجایی که موفقیت تحولات بودجه‌ای به پذیرش فردی کارکنان درگیر در فرآیند بودجه‌ریزی و به همان اندازه به تمایل افراد برای تغییر نگرش و چگونگی واکنش آنها نسبت به تحولات بستگی دارد (مهرتک و هم‌پژوهان، ۱۳۹۵)، بنابراین به نظر می‌رسد که یکی از موانع اصلی استقرار روش‌های نوین بودجه‌ریزی در دستگاه‌های اجرایی و عملی نشدن موفقیت‌آمیز تحولات برنامه‌ریزی شده در راستای افزایش کارایی و اثربخشی، آشنا نبودن و احساس نیاز نکردن مدیران ارشد و کارکنان دستگاه‌های اجرایی نسبت به استقرار و عملیاتی شدن این روش‌ها است (مالکرز و ویلوگوبی، ۲۰۱۰).

استدلال مقاله حاضر آن است که باوجود گذشت نزدیک دو دهه از آغاز تحولات بوجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور ما اما این تحولات به صورت موفقیت‌آمیزی اجرا نشده‌اند و هنوز اهداف آن حاصل نشده است، از این رو تاخیر در عملیاتی‌شدن مناسب پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از یک جنبه، بیانگر آن است که بر اساس نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، هنوز آمادگی لازم برای این تحولات وجود ندارد، افزون بر این می‌توان گفت که مطابق با مدل شه عامل «پذیرش» بطور مناسب محقق نشده است. این تاخیر، انگیزه پژوهش حاضر برای ارزیابی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی نهادهای بخش عمومی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و در این راستا در پی پاسخگویی به پرسش اصلی اول پژوهش که بدین شرح است: «چه عواملی بر آمادگی روانشناختی کارکنان برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اثرگذار است؟»

همانگونه که اشاره شد، مطابق با مدل شه توانایی عامل دیگر در رابطه با پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است، توانایی متاثر از منابع سازمان‌هاست، عدم توزیع مناسب امکانات و ثروت در استان‌های مختلف باعث بوجود آمدن فاصله بین آنها شده است از این‌رو می‌توان شهرها را به مناطق برخوردار و کم‌برخوردار تقسیم کرد، در تهران به عنوان پایتخت تمرکز امکانات و منابع و دسترسی بیشتر به منابع در مقایسه با استان‌های دیگر کاملا ملموس است، در مقابل برخی استان‌ها بطور مشهودی کم‌برخوردار هستند مانند: ایلام، هرمزگان، سیستان و بلوچستان و ... (شیخ‌بیگلو، ۱۳۹۰). مطابق با نظریه‌های بیان شده، وجود امکانات که به معنی توانایی بیشتر سازمان‌هاست، بر پذیرش تحولات اثرگذار است بر این اساس این پژوهش بعد از سعی در بررسی آمادگی روانشناختی کارکنان برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در یک شهر برخوردار (تهران) و یک شهر کم‌برخوردار (ایلام) به دنبال مقایسه آمادگی روانشناختی کارکنان در این دو شهر با توجه به تفاوت در توانایی آنهاست، بر این اساس پرسش دوم پژوهش بدین شرح مطرح شده است که «میزان تاثیرگذاری این عوامل در دو شهر برخوردار و کم‌برخوردار (تهران و ایلام) چگونه است؟» بر این اساس، این مطالعه با استفاده از نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر وینر (۲۰۰۹) و همچنین دو عامل از عوامل مدنظر در مدل شه به دنبال ارزیابی آمادگی روانشناختی کارکنان مالی بخش عمومی، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. نوآوری و کمک ویژه این مطالعه آن است که شواهدی تجربی از عواملی که در کسب اطمینان از آمادگی کارکنان مالی نهادهای بخش عمومی برای پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که در حال حاضر بسیار محدود است، ارائه می‌دهد. ادامه مقاله به شرح زیر سامان می‌یابد، در ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش بیان می‌شود، پس از ارائه روش‌شناسی پژوهش تشریح می‌شود، بخش بعدی به یافته‌ها اختصاص دارد و سرانجام بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

مبانی نظری

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پیاده‌سازی آن در بخش عمومی

با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در نظام‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح شد تا تصمیم‌گیرندگان را قادر سازد دید جامع‌تری پیدا کرده و اطلاعات وسیع‌تری در مورد نتایج عملکردها و هزینه‌های اجرای فعالیت‌ها داشته باشند (دشمن‌زیاری و هم‌پژوهان، ۱۳۹۶). مدیریت عمومی نوین، اصطلاح کلی است که برای طبقه‌بندی تحولات گسترده بخش عمومی بکار می‌رود که در اواخر دهه ۱۹۷۰ میلادی در بسیاری از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی معرفی شده است (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۴). این تحولات می‌تواند در تغییر از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اندازه‌گیری عملکرد بر مبنای اطلاعات مالی و غیرمالی و بهای تمام شده خدمات تهیه شده توسط نهادهای

دولتی مشاهده شود (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). به دلیل تحولات یادشده، فرآیند بودجه‌ریزی بخش عمومی نیز بر اساس میزان تحول و تکامل حاصل شده توسط افراد، جوامع، سیاست و اقتصاد تحت تاثیر تحولات عمده‌ای قرار گرفته است (آپیک، ۲۰۱۸). نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، شکلی از بودجه‌ریزی است که منابع مالی تخصیص‌یافته را به نتایج قابل اندازه‌گیری از پیامدها و ستانده‌ها مرتبط می‌کند (کلانتری و هم‌پژوهان، ۱۳۹۸). یک رویکرد بودجه‌ریزی است که رابطه بین بودجه و عملکرد مورد انتظار را بررسی و کارایی بودجه را در دستیابی به عملکرد تعیین شده برای آن می‌بینند (هارتانتو، ۲۰۱۸).

لازمه بهبود پاسخ‌گویی و افزایش شفافیت در فعالیت‌های دولتی، تحول و بهبود سامانه‌های حسابداری آن‌هاست (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). نوشتارهای تخصصی در زمینه بخش عمومی بیان می‌کند که شواهدی از تلاش برای تحول وجود داشته تا موفقیت در دستیابی به اجرای صحیح تحولات و دستیابی به اهداف آن. نظریه نهادی نوین، ابزارهای تحلیلی ارائه می‌دهد که تبیین می‌کند پذیرش نوآوری‌های سازمانی به معنای کسب مشروعیت هستند و نه بهبود عملکرد بنابراین پیاده‌سازی تحولات بخش عمومی می‌تواند به عنوان فرآیندهای قانونی بودن و انطباق ظاهری توصیف شود (پیترسن، ۲۰۰۱). صاحب‌نظران عرصه سامانه اطلاعات، این سامانه‌ها را در قالب دو دیدگاه کارکردی و ساختاری مورد بررسی قرار داده‌اند. در این طبقه‌بندی‌ها سامانه‌های اطلاعات، سامانه‌هایی اجتماعی – فنی محسوب می‌شوند که در آنها بین مولفه‌های ناهمگن انسانی و غیرانسانی تعاملی برقرار است که این تعامل به بهبود عملکرد سامانه منجر می‌شود. تغییر و نوآوری یکی از مهمترین مولفه‌های درآمیخته با دنیای انسانی و غیرانسانی سامانه‌های اطلاعات است. در اصل مطالعه نوآوری‌ها مبتنی بر محوریت انسان و تصمیمات انسانی برای پذیرش نوآوری‌هاست (اسماعیلی‌کیا و علی‌بیگی، ۱۳۹۷). آمادگی برای پذیرش نوآوری‌ها به باورها، نگرش‌ها و قصد آگاهانه اعضای سازمان نسبت به تغییراتی که موردنیاز است و ظرفیت سازمانی برای اجرای موفقیت‌آمیز این تغییرات گفته می‌شود (ترک‌زاده و عبدشریفی، ۱۳۹۴). در کشور ما باوجود تأکید قانون‌گذار در قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مبنی بر ایجاد تحول در نظام بودجه‌ریزی دولت و تغییر آن از بودجه‌بندی برنامه‌ای به بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد تا پایان سال ۱۳۸۳ که آخرین سال اجرای برنامه بود، توفیق چندانی بدست نیامد. همچنان تلاش برای استقرار بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد ادامه داشته و در قانون برنامه‌های چهارم و پنجم توسعه نیز مورد توجه قرار گرفت (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). عدم موفقیت در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به چالش‌های متعددی نسبت می‌دهند که در این مسیر وجود دارد، از آنجایی که انسان‌ها و تصمیمات آنها در پذیرش نوآوری‌ها عاملی اساسی هستند، بنابراین در رابطه با نوآوری‌ها و تحولات حسابداری بخش عمومی نیز حسابداران، عوامل اصلی چنین برنامه‌هایی محسوب می‌شوند (ایزمایل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). پژوهش‌های پیشین تاکید کرده‌اند که پشتیبانی از سوی کارکنان عامل سرنوشت‌سازی در موفقیت یا شکست تحولات است (آتان و یحیی، ۲۰۱۵). بنابراین عدم آمادگی روانشناختی کارکنان برای تحولات یکی از چالش‌های اساسی شمرده می‌شود، از این رو مطالعه حاضر عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی برای تحولات حسابداری مدیریت در بخش عمومی را بررسی می‌کند و برای این کار از تحلیل نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر بهره می‌گیرد که در ادامه این نظریه به‌طور مختصر مرور می‌شود.

نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر

آمادگی به عنوان پیش‌نیازی ضروری برای یک سازمان به منظور موفقیت در روبرویی با تغییر سازمانی است. زمانی که مدیران تلاش دارند تا تغییراتی را در سطوح مختلف سازمان خود ایجاد کنند، سازمان‌هایی که دارای آمادگی بهتری برای تغییر هستند نسبت به آنهایی که آمادگی کمتری دارند، نتایج بهتری کسب می‌کنند و درجه همکاری کارکنان و میزان مقاومت آنان در برابر تغییر پیشنهادی نیز متفاوت است (ابراهیم‌زاده دستجردی و هم‌پژوهان، ۱۴۰۱). رفتارها و عقاید افراد، نقشی حیاتی و اساسی در کسب اطمینان از تضمین اجرای اثربخش تغییرات سازمانی دارد (الگیزاوی و مسروکی، ۲۰۱۹). واژه «آمادگی» به حالتی گفته می‌شود که از دیدگاه روانشناختی و رفتاری، آمادگی لازم برای اقدام در جهت تغییر وجود داشته باشد (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). آمادگی برای تغییر اندازه نگرش و دیدگاه مثبت کارکنان درباره تغییر است و نیز میزانی که کارمندان معتقدند که چنین تغییری احتمالا پیامدهای مثبتی برای خودشان و برای سازمان دارد (آتان و یحیی، ۲۰۱۵).

آمادگی برای تغییر سازمانی زمانی ایجاد می‌شود که اعضای سازمان احساس کنند، تغییر مورد نیاز است و سازمان و اعضای آن توانایی ایجاد تغییرات را داشته باشند. بنابراین سازمان‌ها باید قبل از هرگونه اقدام در زمینه اجرای تغییرات مورد نظر آمادگی سازمانی را در جوانب مختلف آن مورد بررسی قرار دهند. زیرا زمانی که آمادگی لازم برای

تغییر وجود نداشته باشد، تغییر نامطلوب شمرده شده و کارکنان نیز از همراهی با آن اجتناب می‌کنند (ترک‌زاده و عبدشریفی، ۱۳۹۴). نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر توسط وینر (۲۰۰۹) بر اساس نظریه شناخت اجتماعی و نظریه خودکارآمدی ارائه شد و شامل سازه‌های چندسطحی و چندوجهی است (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸).

وینر (۲۰۰۹) آمادگی برای تغییر را دربر دارنده باورهای کارکنان درباره پتانسیل‌های خود و خودکارآمدی آنان به منظور تلاش برای ایجاد تغییرات می‌داند. بنابراین آمادگی به باورها، نگرش‌ها و قصد آگاهانه اعضای سازمان نسبت به تغییراتی که موردنیاز است و ظرفیت سازمانی برای اجرای موفقیت‌آمیز این تغییرات گفته می‌شود. کسب اطمینان از آمادگی کارکنان قبل از پیاده‌سازی برنامه تغییر، در طی تغییر و بعد از آن ضروری است. آمادگی کارکنان با تامین نیازهای اساسی آنها شامل نیازهای روانشناختی، قابل دستیابی است. آمادگی کارکنان برای تغییر می‌تواند مانع از هرگونه مقاومت بالقوه از جانب آنان شود، بنابراین اهمیت دارد که سازمان‌ها آمادگی افراد برای تغییر را ارزیابی کرده و همچنین عوامل مرتبطی که آمادگی کارکنان برای تغییر را تحت تاثیر قرار می‌دهد را درک کند (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸).

بر اساس این نظریه، آمادگی شامل دو مؤلفه، تعهد به تغییر[1] و باور به اثربخشی تغییر[2] است. به بیانی ساده وینر (۲۰۰۹) آمادگی سازمانی را به عنوان تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر در میان اعضای سازمان برای پیاده‌سازی تغییر تعریف می‌کند. مولفه‌های یادشده تابعی از سه عامل: ارزش‌گذاری تغییر[3]، دانش وظیفه[4] و در دسترس بودن وظیفه[5] هستند (وینر، ۲۰۰۹).

تعهد به تغییر به تعهد اعضا برای پذیرش تغییر اشاره دارد، در حالی که باور به اثربخشی تغییر، قضاوت جامعی از قابلیت کارکنان برای انجام وظیفه جدید (یعنی تغییر) است. به عبارت دیگر، باور به اثربخشی تغییر با میزان توانایی (قابلیت) اعضای سازمان برای پیاده‌سازی تغییر ارتباط دارد. بیشتر بودن باور به اثربخشی تغییر به معنی آن است که سازمان قابلیت بیشتری برای پیاده‌سازی تغییر دارد که به معنی آمادگی بیشتر برای تغییر است (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). برای پیش‌بینی آمادگی سازمانی، سه عامل پیشنهاد شده است: ارزش‌گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه.

ارزش‌گذاری تغییر اشاره دارد به اینکه چگونه اعضای سازمان، یک تغییر خاص را ارزش‌گذاری می‌کنند (وینر، ۲۰۰۹). ارزش‌گذاری تغییر به درک هر فرد از معنی و اهمیت یک تغییر خاص اشاره دارد. به عبارت دیگر، ارزش‌گذاری تغییر یعنی اینکه چطور اعضای یک سازمان برای تغییرات خاصی ارج نهاده و ارزش قائل می‌شوند (خادمی و کرمشاهی، ۱۴۰۱). تغییر، ارزشمند است اگر سازمان اعتقاد داشته باشد که تغییر اثربخش و سودمند است. 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 و بر این اساس آمادگی بیشتری برای پیاده‌سازی تغییر دارند (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). مطابق با نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر و نوشتارهای تخصصی مرور شده، فرضیه زیر پیشنهاد می‌شود:

فرضیه اول: ارزش‌گذاری تغییر بر تعهد به تغییر در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

فرضیه دوم: ارزش‌گذاری تغییر بر باور به اثربخشی تغییر در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، یکی دیگر از عوامل موثر بر آمادگی برای تغییر، دانش وظیفه است (وینر، ۲۰۰۹). دانش وظیفه به اطلاعاتی اشاره دارد که داشتن آنها برای اعضای سازمان جهت انجام تغییر لازم است. به عبارت دیگر، اعضای سازمان باید دانش مناسب و کافی در رابطه با تغییر داشته باشند (قانی و هم‌پژوهان، 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 می‌دهد (خادمی و کرمشاهی، ۱۴۰۱). در مطالعه حاضر، دانش وظیفه بیشتر به معنی داشتن اطلاعات و دانش در مورد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. بویژه به دانش حسابداران در رابطه با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بخش عمومی اشاره دارد. بر این اساس فرضیه‌های زیر پیشنهاد می‌شود:

فرضیه سوم: دانش وظیفه بر تعهد به تغییر در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

فرضیه چهارم: دانش وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

در دسترس بودن وظیفه، به دسترسی به منابع در سازمان برای پشتیبانی از تغییر اشاره دارد (وینر، ۲۰۰۹). منابع شامل منابع انسانی، مالی و سایر منابع فیزیکی است. هر چه که این منابع بیشتر در دسترس باشد، احتمال بیشتری هست که سازمان

1. Change Commitment
2. Change Efficacy
3. Change Valance
4. Task Knowledge
5. Task Availability

متعهد به تغییر شده و شروع به تغییر کند. وینر (۲۰۰۹) نیاز به منابع کافی برای اطمینان از اجرای مناسب تغییرات موردنظر سازمانی را مورد تأکید قرار داده است. برخی پژوهش‌ها ضعف در عوامل مرتبط با نظام‌های منابع انسانی را به عنوان عوامل اصلی عدم به‌کارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌دانند (آذر و هم‌پژوهان، ۱۳۸۹، باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰، باباجانی و استا، ۱۳۹۴)، برخی دیگر بیان کرده‌اند که هرچقدر زیرساخت‌های فناوری اطلاعات توسعه یابد، میزان فرآیند استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد میسرتر خواهد شد (باباجانی و صاحبقرانی، ۱۳۹۹) افزون بر این وجود منابع مالی کافی از الزامات ضروری برای پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به‌حساب می‌آید (کنتادی و ویلایاتی (۲۰۲۲). بنابراین بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی و نوشتارهای تخصصی موجود، فرضیه‌های زیر پیشنهاد می‌شود:

فرضیه پنجم: در دسترس بودن وظیفه بر تعهد به تغییر برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

فرضیه ششم: در دسترس بودن وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

پیشینه پژوهش

کاشانی‌پور و هم‌پژوهان (۲۰۲۴) به بررسی وضعیت فعلی بودجه‌ریزی و حسابداری در نهادهای دولتی عراق و ایجاد چارچوب و مدل مفهومی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی در این نهادها پرداختند. نتایج بیانگر عدم وجود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی در نهادهای دولتی عراق بوده است، بر این اساس چارچوب‌ها و مدل‌های مفهومی برای اجرای این سیستم‌ها در این کشور پیشنهاد شده است.

کنتادی و ویلایاتی (۲۰۲۲) عوامل موثر بر پیاده‌سازی بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد را بررسی کردند، یافته‌های آنان نشان داد که تعهد سازمانی، منابع و پاداش و مجازات بر اجرای بودجه مبتنی بر عملکرد تأثیر می‌گذارد.

جلالی‌علی‌آبادی و هم‌پژوهان (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان، ادراک تهیه‌کنندگان بودجه و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: مورد مطالعه دانشگاه‌های دولتی و موسسات تحقیقاتی ایرانی، دلایل عدم موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نهادهای مذکور را بررسی کردند. یافته‌ها بیانگر ارتباط و اتصال سست و ضعیف بین فرآیند بودجه‌بندی درک شده و فرآیند تنظیم بودجه بوده است. پیامد عملی یافته یادشده برای نهادهایی که قصد تغییر سیستم بودجه‌بندی خود را دارند این است که باید ادراک و برداشت بازیگران خود را در رابطه با فرآیند بودجه‌بندی در نظر بگیرند.

الگیزاوی و مسروکی (۲۰۱۹) در پژوهش عوامل تاثیرگذار بر کارکنان مالی دولت و در تغییر به سمت حسابداری تعهدی، با این استدلال که باوجود تصمیم به اتمام فرآیند تغییر به سمت حسابداری تعهدی در کشور اردن در سال ۲۰۲۱، اما این فرآیند به خوبی پیشرفت نکرده است، به اهمیت آماده کردن کارکنان مالی دولت برای این تغییر در راستای کسب اطمینان از فرآیند مهاجرت موفقیت‌آمیز توجه کرده‌اند و بر این اساس تاثیر روابط اجتماعی و رضایت شغلی را بر آمادگی کارکنان مالی دولت اردن برای تعیین عکس‌العمل آنها نسبت به تغییر به حسابداری تعهدی را بررسی کردند، نتایج بیانگر رابطه مثبت معنی‌دار بین ارتباطات اجتماعی و رضایت شغلی با آمادگی کارکنان مالی اردنی برای مهاجرت به سمت حسابداری تعهدی بود.

اسماعیل و هم‌پژوهان (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان «پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دولت فدرال مالزی: آیا حسابداران آماده هستند» عوامل موثر بر آمادگی حسابداران بخش عمومی برای پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در دولت فدرال مالزی را بررسی کردند. در این مطالعه از پرسشنامه‌ای متشکل از ۳ عامل (ارزش‌گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه) برای پیش‌بینی آمادگی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی استفاده شده است. نتایج نشان داد که ارزش‌گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه، تاثیر مثبت و معناداری بر باور به اثربخشی تغییر دولت فدرال برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در مالزی دارد. در عین حال، تنها ارزش‌گذاری تغییر عاملی است که بر تعهد به تغییر تاثیر مثبت معنادار دارد.

احسین (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان عوامل اثرگذار بر آمادگی برای پذیرش سیستم بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد در آموزش عالی لیبی، یافته‌هایی بدین شرح دست یافت که برای پذیرش موفقیت‌آمیز سیستم بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد توسط دولت لیبی، زیرساخت‌ها و سرمایه‌های انسانی باید آماده و در دسترس باشند. افزون بر این برای ارتقای پیاده‌سازی سیستم بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد، آموزش مناسب به کارکنان داده شود.

بیکر و هم‌پژوهان (۲۰۱۴) در پژوهش خود به دنبال تشریح چگونگی تغییر هویت حسابداران بخش عمومی به دلیل معرفی بودجه‌بندی تعهدی در دو ایالت آلمان (هسه و هامبورگ) بوده‌اند. نتایج نشان داد که تحولات یادشده یک تغییر و تحول سرراست و مستقیم نیست و گروه‌های متعدد حسابداران با چالش‌های مختلفی در همگام شدن با بودجه‌بندی بر مبنای

تعهدی روبرو شده‌اند و هر یک خواسته‌ها و انتظارات خود از توسعه حسابداری تعهدی را مدنظر قرار می‌دهند.

عزمی و محامید (۲۰۱۴) در مطالعه خود به دنبال بررسی آمادگی کارکنان بخش عمومی مالزیایی در وزارت آموزش و پرورش برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و همچنین شناسایی نگرانی‌های اساسی و چالش‌ها در راستای بکارگیری حسابداری تعهدی بوده‌اند. یافته‌های آنان نشان داد که کارکنان حسابداری در این وزارت برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی آمادگی دارند و مایل به حرکت به سوی حسابداری تعهدی هستند.

جاورنین (۲۰۰۹) برای تبیین چگونگی اثرگذاری تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترل بر هویت شغلی حسابداران مدیریت شاغل در بخش عمومی، مصاحبه‌هایی با حسابداران مدیریت و همکاران آنها در پنج بیمارستان دولتی انجام داد. یافته‌های وی نشان داد که اجرای موفق تحولات سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترل، با درک حسابداران مدیریت از نقش‌های حرفه‌ای خود ارتباط دارد.

نمازی و هم‌پژوهان (۱۴۰۲) به بررسی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ایران در قالب چهار گروه عوامل زمینه‌ای، عوامل ساختاری، عوامل انسانی و سایر عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی و تلفیقی با الگوی تکامل یافته روش ارزیابی متوازن پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که سازه‌های «عوامل ساختاری»، «عوامل انسانی» و «سایر عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارند، ولی سازه «عوامل زمینه‌ای» تأثیر معناداری بر عملکرد ندارد. همچنین نتایج آزمون الگوی یادشده بر جامعه هدف، نشان داد که متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی از طریق فن ارزیابی متوازن تأثیر مثبت و معناداری دارند.

خادمی و کرمشاهی (۱۴۰۱) آمادگی حسابداران جهت اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی، ارتش جمهوری اسلامی ایران) را بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد 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.

سلگی و هم‌پژوهان (۱۴۰۱) در پژوهش خود به دنبال طراحی الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و ارزیابی نظام کنونی بودجه‌ریزی در بخش عمومی از دیدگاه خبرگان و مدیران حوزه بودجه بوده‌اند. نتایج پژوهش نشان داد در الگوی سیستمی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ابعاد ورودی (الزامات) شامل ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، سبک مدیریت، رهبری تحولی و مدیریت تغییر و فرایندهای اصلی شامل برنامه‌ریزی، مدیریت عملکرد و سیستم حسابداری (هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت) و خروجی شامل تخصیص بهینه منابع، نظارت و کنترل مؤثر است. نتایج ارزیابی مدل اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش بیانگر روایی و پایایی مدل، تائید روابط ساختاری و اندازه‌گیری و برازش مطلوب مدل بوده است.

پورغفار و هم‌پژوهان (۱۴۰۱) پژوهشی با هدف ارائه الگوی مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری به‌هنگام در بخش عمومی ایران انجام داده‌اند. با استفاده از روش کیفی با رویکرد داده بنیاد، پس از کسب نظر خبرگان از طریق ۲۰ مصاحبه نیمه ساختاریافته طی سال‌های ۱۳۹۸– ۱۴۰۰ الگوی مفهومی ارائه کرده‌اند. بعد از تحلیل داده‌ها، ۱۳۳ کد اولیه در خصوص بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به هنگام شناسایی شد، ۳۸ کد در مقوله‌های اصلی شرایط علی، ۳۵ کد در بستر زمینه، ۱۵ کد در بخش شرایط مداخله‌گر، ۴ کد پدیده محوری، ۲۱ کد در راهبردها و ۲۰ کد در پیامدها. که کدها در نهایت بر اساس ۲۵ مقوله فرعی دسته‌بندی شدند: معماری سازمانی و برنامه راهبری شرکتی، ساختار تیمی و سازمانی و فرآیندگرایی، زیرساخت و فن‌آوری اطلاعات و مشکلات تکنیکی و ارتباطی و سازمان برنامه و بودجه، الزامات قانونی و نظام حسابداری و حسابرسی، سیاست‌های مدیریتی و نگرش مدیران و شاخص‌های ارزیابی عملکرد، مدیریت ترازنامه‌ای دولت و بهای تمام شده، منابع انسانی، ادراک مشترک و نظارت و گردآوری اطلاعات، هوشمندی کسب و کار، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، نگرش سیستمی و پاسخگویی، اثرات سطح ملی، اقتصادی و بهره‌وری.

دشمن‌زیاری و هم‌پژوهان (۱۳۹۶) تأثیر عوامل انسانی و فنی بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی را بررسی کردند. یافته‌های آنان نشان داد که عوامل انسانی و فنی بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی تهران مؤثر است.

جعفرنیا و جاهد (۱۳۹۴) در پژوهشی با هدف شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی و با تأکید بر مدل سه شاخگی، به نتایجی بدین مضمون دست یافتند: هریک از موانع رفتاری، زمینه‌ای و ساختاری در استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی نقش بسزایی داشته‌اند. موانع زمینه‌ای و ساختاری با موانع رفتاری ارتباط دوجانبه‌ای داشته‌اند، در حالی که رابطه بین موانع زمینه‌ای و ساختاری معنادار ارزیابی نشد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی – تحلیلی است. از میان انواع پژوهش‌های توصیفی،

پیمایشی است. با توجه به نوع این پژوهش، تعریف قلمرو زمانی مورد نیاز نخواهد بود، اما بیان این نکته ضروری است که این پژوهش در سال ۱۴۰۰ اجرا شده است. جامعه آماری پژوهش، کلیه کارکنان مالی نهادهای بخش عمومی شهرهای تهران و ایلام است. دلیل انتخاب این دو شهر، بررسی مقایسه‌ای عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان برای تغییر در دو شهر برخوردار و کم‌برخوردار است. برای تعیین نمونه از فرمول کوکران استفاده شد. تعداد جامعه آماری در بخش‌های حسابداری و مالی ادارات دولتی شهر ایلام به تعداد ۳۰۰ نفر است که با استفاده از فرمول کوکران حجم نمونه برابر با ۱۶۹ نفر محاسبه شد. به دلیل عدم دسترسی به تعداد کارکنان در بخش‌های حسابداری و مالی ادارات دولتی شهر تهران برای محاسبه نمونه از فرمول کوکران برای جامعه نامعلوم استفاده و بر این اساس تعداد نمونه ۳۸۴ نفر تعیین شد، در دو شهر ایلام و تهران به همان تعداد نمونه پرسشنامه توزیع و با کنار گذاشتن پرسشنامه‌های ناقص و پرسشنامه‌هایی که به درستی تکمیل نشده بودند، نهایتا به ترتیب ۱۲۰ و ۳۰۰ پرسشنامه تکمیل شده، مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

به منظور گردآوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، با الگوگیری از دو پژوهش شی و هم‌پژوهان (۲۰۱۴) و اسماعیل و هم‌پژوهان (۲۰۱۸) و انجام تعدیلاتی متناسب با موضوع پژوهش حاضر، پرسشنامه پژوهشگر ساخته‌ای طراحی و استفاده شد. پرسشنامه متشکل از دو بخش اصلی است: بخش اول مشخصات فردی و در بخش دوم پرسش‌های اختصاصی است. در بخش پرسش‌های اختصاصی دو پرسش، به صورت دو گزینه‌ای (بله و خیر) و ۲۲ پرسش با طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت (کاملا موافق تا کاملا مخالف) طرح شد.

برای حصول اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه پژوهشگرساخته از نظر متخصصان، استفاده شد و مطابق با نظر آنان اصلاحاتی انجام پذیرفت. افزون بر استفاده از نظر پژوهشگران، برای این منظور دو معیار نسبت روایی محتوایی و شاخص روایی محتوایی نیز به‌کار گرفته شد و به پانزده نفر از متخصصان پرسشنامه‌ای در مورد میزان روایی هر پرسش داده و بر اساس نظر آنها به ترتیب ۰/۷۸ و ۰/۹۱ به دست آمد، بنابراین نتیجه‌گیری شد که پرسشنامه از روایی برخوردار است. همچنین، به منظور سنجش میزان پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد و پس از محاسبه α = ۰/۸۰۳ به دست آمد. با توجه اینکه عدد آلفا بیشتر از ۰/۷ است، پایایی پرسشنامه تایید شد. برای تایید روایی سازه پرسشنامه پژوهش از تحلیل عاملی استفاده شد، بنابراین ابتدا شاخص KMO محاسبه و آزمون بارتلت اجرا و سپس تحلیل عاملی انجام پذیرفت. به منظور تجزیه و تحلیل آزمون‌هایی به شرح زیر استفاده شد:

در صورتی که متغیر تصادفی به صورت دو رده‌ای اندازه‌گیری شود (مخالف و موافق، بله و خیر)، به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، از آزمون‌های گسسته یا ناپارامتری استفاده می‌شود (ببی،۱۳۹۰). بنابراین پاسخ‌ها در این آزمون به دو گروه تقسیم می‌شوند. این پژوهش گروه اول خیر و گروه دوم بله در نظر گرفته شده است. حد وسط نقطه بی‌تفاوتی است، فرض H_0 برابر است با برابری دو نسبت (بله و خیر) و H_1 برابر است با عدم برابری (حافظنیا، ۱۳۸۴). بر این اساس نتایج آزمون دو جمله‌ای برای بررسی نتایج حاصل از دو پرسش اول پرسشنامه استفاده شده است.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، در مرحله نخست آزمون همبستگی پیرسون انجام و سپس تجزیه و تحلیل رگرسیون چندگانه اجرا شد. به این دلیل که همبستگی تنها رابطه بین متغیرها را بررسی می‌کند ولی تحلیل رگرسیون ارتباط متغیرها با سایر متغیرهای توضیحی را تعیین می‌کند بنابراین رگرسیون نتایج معتبر و قابل‌اتکا تهیه می‌کند. فرضیه‌های پژوهش، بطور جداگانه برای هر دو شهر (ایلام و تهران) آزمون می‌شود تا ارتباط بین متغیرهای مستقل و وابسته در هر دو شهر به تفکیک بررسی شود، بر این اساس به پیروی از اسماعیل و هم‌پژوهان (۲۰۱۸) دو مدل رگرسیون چند متغیره برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شد. در هر دو مدل، متغیرهای مستقل یکسان هستند و شامل ارزش‌گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه هستند. تنها تفاوت بین دو مدل، متغیر وابسته است (یعنی، آمادگی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد). در مدل‌های ۱ و ۲، آمادگی به ترتیب بر حسب تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر اندازه‌گیری می‌شود.

مدل (۱):

$$Chang.com = \alpha_0 + \alpha_1 Chang.vale + \alpha_2 Task.know + \alpha_3 Task.avail + \varepsilon$$

مدل (۲):

$$Chang.effi = \alpha_0 + \alpha_1 Chang.vale + \alpha_2 Task.know + \alpha_3 Task.avail + \varepsilon$$

که در آنها:

متغیر وابسته

متغیر وابسته آمادگی سازمانی برای تغییر است که بر حسب دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر اندازه‌گیری

می‌شود، دو متغیر یادشده بر اساس داده‌هایی به شرح زیر از طریق پرسشنامه اندازه‌گیری شدند:

جدول ۱. اندازه‌گیری متغیرهای وابسته بر اساس پرسشنامه

متغیر	معیارهای مربوط
تعهد به تغییر $Chang.com$	ما برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تعهد کردیم. ما برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد انگیزه داریم. ما برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هر کاری لازم باشد انجام می‌دهیم.
باور به اثربخشی تغییر $Chang.effi$	در زمان حرکت به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌توانیم از همدیگر پشتیبانی کنیم. ما می‌توانیم در وظایف همکاری و هماهنگی کنیم به طوری که مسیر استفاده از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هموار شود. ما می‌توانیم پیشرفت در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را پیگیری کنیم.

آمادگی کلی برای تغییر، از طریق تجمیع کلیه اقلام تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر اندازه‌گیری می‌شود. هر چه نمره بالاتر باشد بیانگر آن است که آمادگی بیشتری برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد.

متغیرهای مستقل

سه متغیر ارزشگذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه، متغیرهای مستقل پژوهش حاضر هستند که با استفاده از داده های حاصل از پرسشنامه و بر اساس جدول زیر اندازه‌گیری شدند:

جدول ۲. اندازه‌گیری متغیرهای مستقل بر اساس پرسشنامه

متغیر	معیارهای مربوط
ارزش‌گذاری تغییر $Chang.vale$	ما اعتقاد داریم که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به نفع عموم مردم است. ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ضروری است. ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موفقیت‌آمیز خواهد بود.
	ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به موقع است. ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مقرون به صرفه است. ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اطلاعات بهتری برای بودجه‌ریزی بهتر را ایجاد خواهد کرد. ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ایده خوبی است. ما برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ارزش قائلیم.
دانش وظیفه $Task.know$	ما از نقشه راه (جدول) پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد آگاه و مطلع هستیم. ما منابعی (برای مثال، اطلاعات، مهارت یا مالی) که برای پیاده‌سازی کامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موردنیاز است، را می‌دانیم. هر یک از ما آنچه را که هر کدام برای پیاده‌سازی کامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید انجام دهیم، می‌دانیم.
در دسترس بودن وظیفه $Task.avail$	ما سیستم‌های مناسب برای تهیه اطلاعات لازم برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد داریم. ما زمان کافی برای آماده شدن برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی برعملکرد داریم. ما اطلاعاتی که برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد لازم است، داریم. ما کارکنان حسابداری کافی برای پیاده‌سازی بودجه-ریزی مبتنی بر عملکرد داریم ما منابع مالی کافی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد داریم.

در نهایت برای بررسی دو مدل رگرسیون در توضیح و تبیین متغیر وابسته، توسط متغیرهای مستقل، در دو نمونه مستقل یعنی دو شهر ایلام و تهران از آزمون کرامر (۱۹۸۷) استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

در بخش نخست، ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهنده‌ها ارائه شده که به شرح جدول‌های ۳ و ۴ است.

جدول ۳. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهنده‌ها در شهر ایلام

جنسیت	فراوانی	درصد	تجربه اجرایی	فراوانی	درصد	رشته تحصیلی	فراوانی	درصد
زن	۴۶	۳۸/۳	کمتر از ۱۰ سال	۴۸	۴۰/۰	حسابداری	۳۵	۲۹/۲
مرد	۷۴	۶۱/۷	۱۰ تا ۲۰ سال	۴۲	۳۵/۰	اقتصاد	۱۰	۸/۳
			بیشتر از ۲۰ سال	۳۰	۲۵/۰	مدیریت مالی	۲۳	۱۹/۲
						مدیریت دولتی	۹	۷/۵
						سایر	۴۳	۳۵/۸
مجموع	۱۲۰	۱۰۰	مجموع	۱۲۰	۱۰۰	مجموع	۱۲۰	۱۰۰

جدول ۴. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهنده‌ها در شهر تهران

جنسیت	فراوانی	درصد	تجربه اجرایی	فراوانی	درصد	رشته تحصیلی	فراوانی	درصد
زن	۹۱	۳۰/۳	کمتر از ۱۰ سال	۹۵	۳۱/۷	حسابداری	۶۹	۲۳/۰
مرد	۲۰۹	۶۹/۷	۱۰ تا ۲۰ سال	۱۱۶	۳۸/۷	اقتصاد	۲۰	۶/۷
			بیشتر از ۲۰ سال	۸۹	۲۹/۷	مدیریت مالی	۵۶	۱۸/۷
						مدیریت دولتی	۲۷	۹/۰
						سایر	۱۲۸	۴۲/۷
مجموع	۳۰۰	۱۰۰	مجموع	۳۰۰	۱۰۰	مجموع	۳۰۰	۱۰۰

همانطور که در جدول‌های ۳ و ۴ مشاهده می‌شود بیشترین فراوانی جنسیت در هر دو شهر ایلام مربوط به جنسیت مرد است که به ترتیب با ۷۴ و ۲۰۹ نفر ۶۱/۷ و ۶۹/۷ درصد از جامعه آماری را تشکیل می‌دهند. در رابطه با سابقه اجرایی نیز بیشترین فراوانی در شهر ایلام مربوط به گروه دوم (سابقه اجرایی کمتر از ۱۰ سال) با ۴۸ نفر (۴۰ درصد) و در شهر تهران مربوط به گروه دوم (۱۰ تا ۲۰ سال) با ۱۱۶ نفر (۳۸/۷ درصد) است، بدان معنا که در شهر تهران سابقه اجرایی بیشتر پاسخ‌دهنده‌ها نسبت به ایلام بیشتر است. نتایج ارائه شده در مورد تحصیلات نیز نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی در هر دو شهر ایلام و تهران مربوط به دارندگان سایر رشته‌های تحصیلی است که به ترتیب با ۴۳ و ۱۲۸ نفر ۳۵/۸ و ۴۲/۷ درصد جامعه آماری را تشکیل می‌دهند، این یافته بیانگر آن است که بیشتر شاغلان در بخش‌های مالی فاقد تحصیلات مرتبط با حوزه‌های مالی هستند. در ادامه آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۵ مستند شده است:

جدول ۵. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	شهر	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
تعهد به تغییر	ایلام	۴/۱۹	۰/۶۳۶	۲	۵	-۰/۹۸۴	۰/۹۹۲
	تهران	۴/۱۸	۰/۶۵۶	۲	۵	-۱/۰۰۶	۰/۸۶۵
باور به اثربخشی تغییر	ایلام	۴/۳۵	۰/۴۲۹	۳	۵	۰/۱۰۷	-۰/۸۴۶
	تهران	۴/۳۴	۰/۴۵۳	۲	۵	-۰/۴۷۳	۱/۹۵۰
ارزش‌گذاری تغییر	ایلام	۴/۳۱	۰/۴۳۳	۳	۵	-۰/۴۵۴	۰/۰۳۶
	تهران	۴/۳۷	۰/۴۳۱	۳	۵	-۰/۴۴۸	-/۰۱۹
دانش وظیفه	ایلام	۳/۶۱	۰/۹۸۶	۱	۵	-۰/۴۳۴	-۰/۶۲۳
	تهران	۳/۵۲	۰/۹۸۲	۱	۵	-۰/۴۲۸	-۰/۶۴۹
دسترسی به وظیفه	ایلام	۳/۳۴	۰/۸۹۸	۱	۵	۰/۱۱۴	-۰/۶۴۷
	تهران	۳/۲۳	۰/۸۹۴	۱	۵	۰/۱۱۲	-۰/۶۷۲

نتایج جدول ۵ بیانگر آن است که چولگی و کشیدگی در بازه ۲- تا ۲ است، بنابراین نیازی به نرمال سازی داده‌ها نیست.

آزمون کفایت حجم نمونه و کرویت آن

جدول۶. آزمون KMO و بارتلت

شهر		ایلام	تهران
آماره KMO		۰/۷۱۷	۰/۷۲۷
آزمون بارتلت	خی دو	۷۳/۷۷۳	۲۲۸/۵۴۲
	درجه آزادی	۱۰	۱۰
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

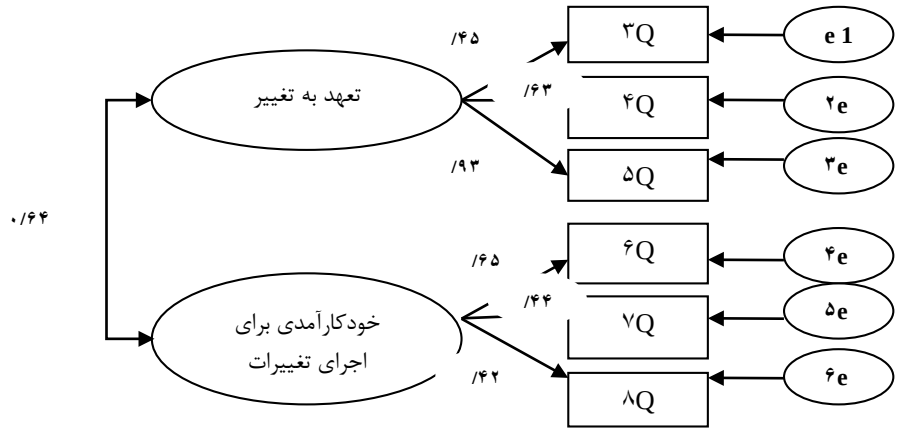
مقدار KMO در هر دو شهر ایلام و تهران بزرگتر از ۰/۷ است، مقدار یادشده نشان‌دهنده این است که حجم نمونه جمع‌آوری شده برای تحلیل عاملی و تحلیل مسیر کافی است. اما کرویت روابط را آزمون بارتلت تشخیص می‌دهد که برای آن یک خی دو تقریبی گزارش است، با توجه به اینکه سطح معناداری در هر دو شهر ایلام تهران کمتر از ۵ درصد است، در سطح اطمینان ۹۹ درصد خی دو معنادار است و آزمون بارتلت کرویت روابط را تایید می‌کند.

تحلیل عاملی تأییدی

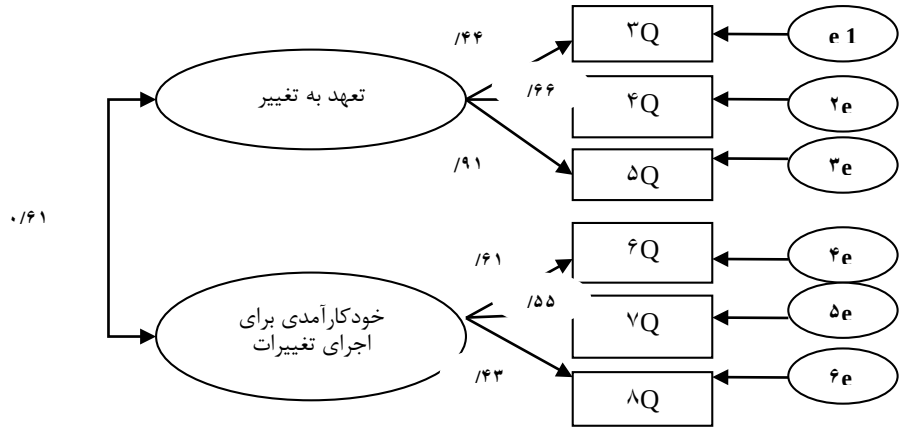
در این بخش برای تأیید پرسش های مرتبط به هر یک از مؤلفه‌های تعهد به تغییر، باور به اثربخشی تغییر، ارزش گذاری تغییر، دانش وظیفه و دسترسی به وظیفه از تأیید عاملی استفاده شده است. نتایج تحلیل عاملی تأییدی صورت گرفته با استفاده از نرم‌افزار AMOS در زیر آمده است. در تحلیل عاملی تاییدی رابطه عامل یا عامل‌ها (متغیرهای پنهان) با گویه‌ها (متغیرهای مشاهده‌پذیر) مورد سنجش قرار می‌گیرد. این نوع مدل اندازه‌گیری تنها برای اطمینان از آن است که متغیرهای پنهان درست اندازه‌گیری شده‌اند. در تحلیل عاملی تاییدی می‌توان رابطه یک عامل با چند گویه یا چندعامل با چند گویه را مورد بررسی قرار داد. معیار تأیید هر یک از پرسش‌ها، بارعاملی بالاتر از ۰/۴ است.

تحلیل عاملی متغیرهای وابسته

نتایج تحلیل عامل تأییدی متغیرهای وابسته در دو شهر ایلام و تهران در شکل‌های ۱ و ۲ ارائه شده است. ابتدا به منظور بررسی نیکویی برازش مدل از شاخص‌های برازش استفاده شده است که نتایج در جدول ۷ آمده است.



شکل۱. تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای وابسته (شهر ایلام)



شکل۲. تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای وابسته (شهر تهران)

جدول۷. شاخص‌های برازش متغیرهای وابسته

شاخص برازش	مقدار مطلوب	نتیجه (ایلام)	نتیجه (تهران)
X^2/df	مقدار بین ۱ تا ۳	۲/۱۷	۲/۷۰
RMSEA	مقدار کمتر از ۰/۰۸	۰/۰۲۱	۰/۰۵۸
NFI	مقدار بیشتر از ۰/۹۰	۰/۹۱۷	۰/۹۶۹
CFI	مقدار بیشتر از ۰/۹۰	۰/۹۹۱	۰/۹۹۷

شاخص کای‌اسکویر برای ارزیابی برازش کلی مدل و تعیین میزان شدت اختلاف بین ماتریس‌های کوواریانس برآورد شده و مشاهده شده، تعریف می‌شود. در واقع برای این شاخص باید مقدار سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد باشد. مقدار بین ۱ تا ۳ به‌عنوان بهترین نسبت برای این شاخص در نظر گرفته می‌شود. از آنجا که این مقدار برای مدل پژوهش برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۲/۱۷ و ۲/۷۰ است، می‌توان گفت مدل از برازش مناسبی برخوردار است.

شاخص RMSEA در بیشتر تحلیل‌های عاملی تائیدی و مدل‌های معادلات ساختاری استفاده می‌شود. بر اساس دیدگاه مک‌کالوم و هم‌پژوهان (۱۹۹۶) اگر مقدار این شاخص کوچکتر از ۰/۰۵ باشد برازندگی مدل خوب است و اگر بین ۰/۰۵ و ۰/۰۸ باشد برازندگی مدل متوسط است. در این پژوهش شاخص RMSEA برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۰۲۱ و ۰/۰۵۸ بدست آمده است که نشان می‌دهد برازندگی مدل در سطح خوب است. شاخص برازش هنجار شده[1] که به شاخص تاکر- لویس[2] نیز معروف است، برای مقایسه بین مقادیر کای‌اسکویر (خی دو) مدل مستقل و کای‌اسکویر (خی دو) مدل اشباع شده استفاده می‌شود. دامنه پذیرش این شاخص مقادیر بالای ۰/۹ در نظر گرفته شده است. بر اساس پژوهش‌های هو و بنتل[3] (۱۹۹۹) در صورتی که این مقدار بالاتر از ۰/۹۵ باشد، مدل از برازش خوبی برخوردار است. در این پژوهش مقدار NFI برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۹۱۷ و ۰/۹۶۹ بدست آمده است.

شاخص برازش مقایسه‌ای[4]، یکی از مناسب‌ترین و پرکاربردترین شاخص‌های تفسیری در خصوص برازش خوب یا ضعیف مدل تدوین شده است. این شاخص برازش مدل موجود را با مدل مستقل مقایسه می‌کند. دامنه پذیرش این شاخص بین ۰/۹ تا ۱ است و اگر مقدار CFI از ۰/۹۵ بیشتر باشد، مدل از برازش خیلی خوبی برخوردار است. در این پژوهش مقدار CFI برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۹۹۱ و ۰/۹۹۷ بدست آمده است که نشان‌دهنده برازش خیلی خوب مدل است. پس از اطمینان از مناسب بودن اعتبار مدل، تحلیل فرضیه‌های پژوهش بیان می‌شود.

1. NFI
2. TLI
3. Hu & Bentler
4. CFI

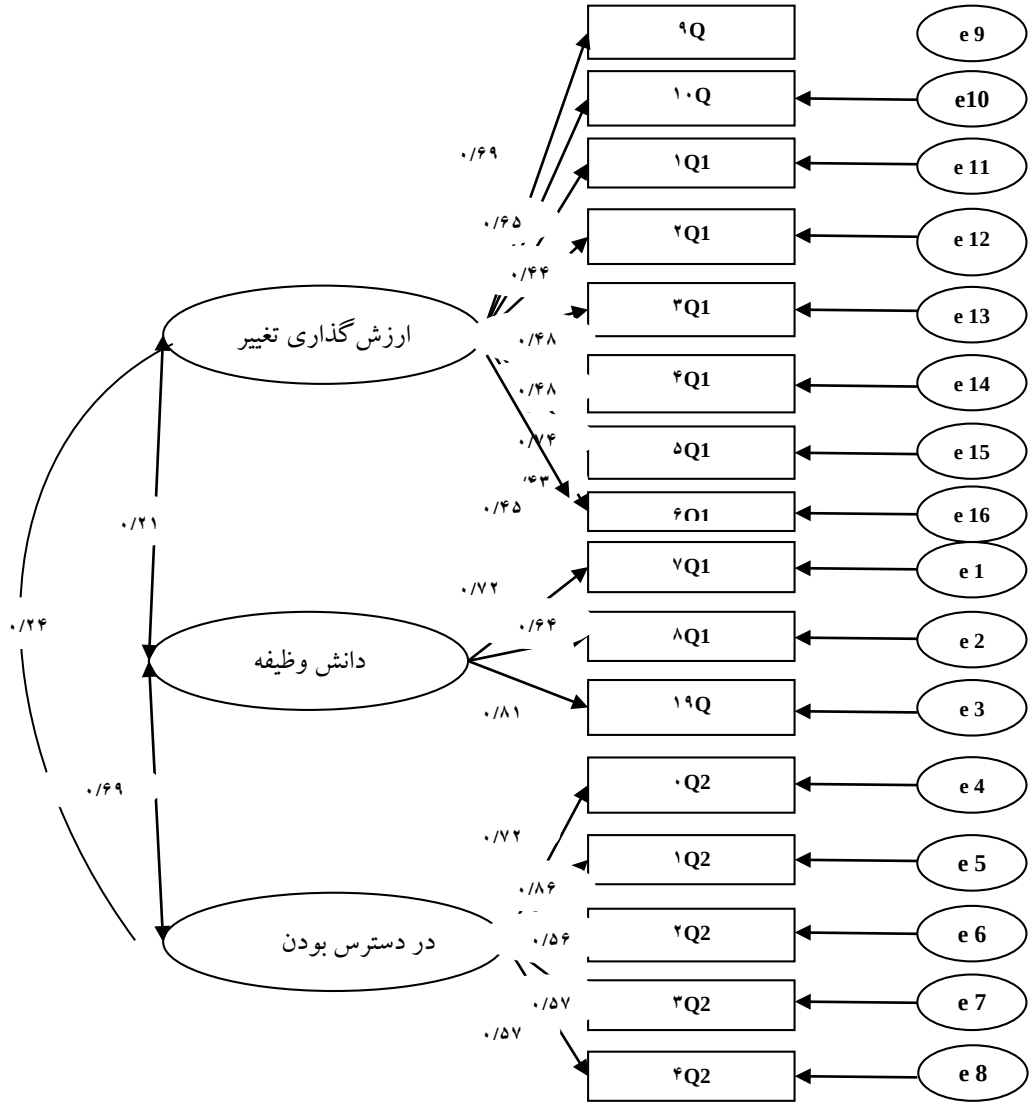
جدول۸. بار عاملی پرسش‌های متغیرهای وابسته

پرسش	متغیر	بار عاملی (ایلام)	بار عاملی (تهران)
۴	تعهد به تغییر	۰/۴۴۷	۰/۴۴۰
۵	تعهد به تغییر	۰/۶۲۷	۰/۶۵۹
۶	تعهد به تغییر	۰/۹۲۶	۰/۹۰۶
۷	باور به اثربخشی تغییر	۰/۶۴۸	۰/۶۰۹
۸	باور به اثربخشی تغییر	۰/۴۳۹	۰/۵۴۹
۹	باور به اثربخشی تغییر	۰/۴۲۱	۰/۴۲۹

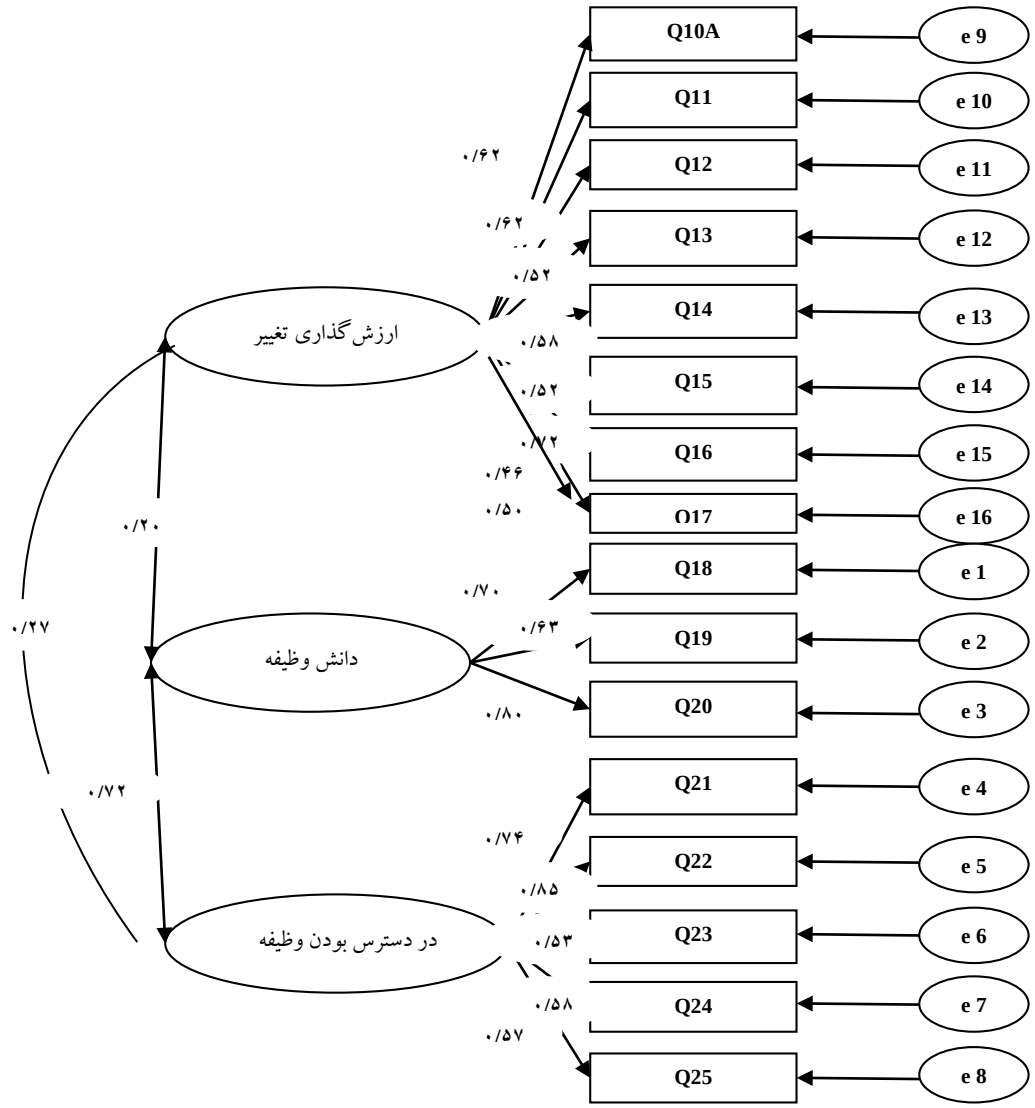
جدول ۸ نشان می‌دهد که بار عاملی همه پرسش‌های مرتبط با تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر بیشتر از ۰/۴ است پس می‌توان گفت که این مفاهیم به خوبی سنجیده شده‌اند.

تحلیل عاملی متغیرهای مستقل

نتایج تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای مستقل در دو شهر ایلام و تهران در زیر آمده است.



شکل۳. تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای مستقل (شهر ایلام)



شکل ۴. تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای مستقل (شهر تهران)

ابتدا به منظور بررسی نیکویی برازش مدل از شاخص‌های استفاده شده است که نتایج در جدول ۹ آمده است.

جدول ۹. شاخص‌های برازش متغیرهای مستقل

شاخص برازش	مقدار مطلوب	نتیجه (ایلام)	نتیجه (تهران)
X^2/df	مقدار بین ۱ تا ۳	۲/۲۱	۲/۳۴
RMSEA	مقدار کمتر از ۰/۰۸	۰/۰۵۱	۰/۰۳۳
NFI	مقدار بیشتر از ۰/۹۰	۰/۹۵۸	۰/۹۵۷
CFI	مقدار بیشتر از ۰/۹۰	۰/۹۶۸	۰/۹۶۹

مقدار کای اسکویر برای مدل پژوهش برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۲/۲۱ و ۲/۳۴ است، بنابراین می‌توان گفت مدل از برازش مناسبی برخوردار است. مقدار شاخص RMSEA برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۰۵۱ و ۰/۰۳۳ بدست آمده است که نشان می‌دهد برازندگی مدل در سطح خوب است. مقدار NFI برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۹۵۸ و ۰/۹۵۷ است و در نهایت مقدار CFI برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۹۶۸ و ۰/۹۶۹ بدست آمده که نشان‌دهنده برازش بسیار خوب مدل است. در ادامه بار عاملی پرسش‌ها در جدول ۱۰ ارائه شده است:

جدول۱۰. بار عاملی پرسش‌های متغیرهای مستقل

پرسش	متغیر	بار عاملی (ایلام)	بار عاملی (تهران)	پرسش	متغیر	بار عاملی (ایلام)	بار عاملی (تهران)
۹	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۶۸۹	۰/۶۲۲	۱۷	دانش وظیفه	۰/۷۱۸	۰/۶۹۵
۱۰	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۶۵۲	۰/۶۲۱	۱۸	دانش وظیفه	۰/۸۳۹	۰/۸۳۰
۱۱	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۴۴۰	۰/۵۱۸	۱۹	دانش وظیفه	۰/۸۱۱	۰/۸۰۰
۱۲	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۴۷۷	/۵۸۰	۲۰	در دسترس بودن وظیفه	۰/۷۱۹	۰/۷۳۸
۱۳	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۴۸۴	۰/۵۱۶	۲۱	در دسترس بودن وظیفه	۰/۸۸۱	۰/۸۵۲
۱۴	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۷۴۰	۰/۷۲۰	۲۲	در دسترس بودن وظیفه	۰/۵۰۶	۰/۵۲۷
۱۵	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۴۳۵	۰/۴۵۵	۲۳	در دسترس بودن وظیفه	۰/۵۶۵	۰/۵۸۵
۱۶	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۴۵	۰/۴۹۸	۲۴	در دسترس بودن وظیفه	۰/۵۹۰	۰/۵۹۴

همانطور که در جدول ۱۰ مشاهده می‌شود بار عاملی همه پرسش‌های مرتبط با متغیرهای تغییر در ارزش، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه بیشتر از ۰/۴ است. پس می‌توان گفت که این مفاهیم به خوبی سنجیده شده‌اند. پس از اطمینان از مناسب بودن اعتبار مدل، در ادامه تحلیل فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود.

آزمون دو جمله‌ای اجرایی شدن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در شهر ایلام

نتایج آزمون دو جمله مرتبط با اجرایی شدن بودجه‌یزی مبتنی بر عملکرد در دو شهر ایلام و تهران در جدول زیر آمده است:

جدول ۱۱. آزمون دو جمله ای اجرایی شدن بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در شهر ایلام و تهران

شماره پرسش	شهر	ایلام				تهران		
	شرح پرسش	نوع جواب	تعداد	نسبت	سطح معناداری	تعداد	نسبت	سطح معناداری
۱	آیا در سازمانی که فعالیت می‌کنید، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اجرا شده است؟	بله	۷۶	۰/۶۳	۰/۰۰۴	۱۷۶	۰/۵۹	۰/۰۰۳
		خیر	۴۴	۰/۳۷		۱۲۴	۰/۴۱	
		بله	۴۲	۰/۵۵		۸۳	۰/۴۷	

بررسی تعداد پاسخ‌دهنده‌گان به پرسش نخست بیانگر آن است که تعداد بیشتری گزینه بله را انتخاب کرده‌اند، یعنی در هر دو شهر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستور کار قرار گرفته است، اما در پرسش دوم باوجود اینکه تعداد پاسخ‌های بله (موفقیت‌آمیز بودن اجرای تحولات در سازمان‌هایی تحول انجام پذیرفته است) اندکی از پاسخ خیر بیشتر بوده ولی اختلاف بین دو گزینه بله و خیر معنادار نیست، به عبارت دیگر نمی‌توان گفت که سازمان‌هایی که تحولات مربوط به بودجه‌بندی را آغاز کرده‌اند، این کار را بطور موفقیت آمیز اجرا کرده‌اند.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش ۶ فرضیه آورده شده است که در قالب دو آزمون همبستگی پیرسون و رگرسیون مورد تحلیل قرار گرفته‌اند.

نتایج آزمون پیرسون به تفکیک دو شهر ایلام و تهران در زیر آمده است:

جدول ۱۲. نتایج آزمون پیرسون

متغیر وابسته	متغیرهای مستقل	ارزش‌گذاری تغییر		دانش وظیفه		در دسترس بودن وظیفه	
	شهر	ضریب پیرسون	سطح معناداری	ضریب پیرسون	سطح معناداری	ضریب پیرسون	سطح معناداری
تعهد به تغییر	ایلام	۰/۳۱۰	۰/۰۰۷	۰/۳۵۶	۰/۰۰۲	۰/۳۳۱	۰/۰۰۴
	تهران	۰/۲۸۴	۰/۰۰۰	۰/۳۳۱	۰/۰۰۰	۰/۳۲۶	۰/۰۰۰
باور به اثربخشی تغییر	ایلام	۰/۴۹۷	۰/۰۰۰	۰/۱۷۷	۰/۱۳۰	۰/۳۲۶	۰/۰۰۴
	تهران	۰/۴۳۳	۰/۰۰۰	۰/۱۳۷	۰/۰۴۰	۰/۲۹۹	۰/۰۰۰

نتایج مستند شده در جدول ۱۲ بیانگر آن است که رابطه بین متغیرهای وابسته و مستقل در تمامی موارد در دو شهر ایلام و تهران معنادار بوده است (سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است) به استثنای رابطه بین باور به اثربخشی تغییر و دانش وظیفه در شهر ایلام سطح معناداری آن ۰/۱۳ بوده و از این رو معنادار نیست.

آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تحلیل رگرسیون

قبل از آزمون رگرسیون باید عدم هم‌خطی خطاهای مدل رگرسیونی تأیید شود. عدم هم‌خطی خطاهای مدل رگرسیونی بر اساس آزمون دوربین واتسون بررسی می‌شود:

جدول ۱۳. نتایج حاصل از آزمون دوربین واتسون و تحلیل واریانس

شهر	شماره مدل	آماره دوربین واتسون	تحلیل واریانس	
			آماره F	سطح معناداری
ایلام	مدل اول	۱/۹۶۸	۵/۴۷۰	۰/۰۰۲
	مدل دوم	۱/۷۶۶	۸/۹۱۰	۰/۰۰۰
تهران	مدل اول	۱/۸۰۱	۱۴/۷۰۵	۰/۰۰۰
	مدل دوم	۱/۹۹۴	۲۰/۲۱۱	۰/۰۰۰

همانگونه که مشاهده می‌شود، مقدار دوربین واتسون برای مدل اول و دوم در هر دو شهر مورد بررسی بین بازه ۱/۵ و ۲/۵ قرار می‌گیرد و وقتی نزدیک به ۲ است، به معنای عدم هم‌خطی کامل خطاها است. تحلیل واریانس نیز کیفیت و برازش مدل رگرسیونی را اندازه‌گیری می‌کند. از آنجا که سطح معناداری برای هر دو مدل در هر دو شهر کمتر از ۵ درصد است در سطح اطمینان ۹۵ درصد شاخص فیشر معنادار است. بنابراین مدل رگرسیونی در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارای برازش مناسب است.

جدول ۱۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در شهر ایلام

متغیرهای وابسته	متغیرهای مستقل		ضرایب استاندارد نشده		ضریب استاندارد شده	آماره t	سطح معناداری
			B	خطای استاندارد	بتا		
تعهد به تغییر	مقدار ثابت	β_0	۲/۱۱۱	۰/۶۸۴	–	۳/۰۸۷	۰/۰۰۱
	ارزش‌گذاری تغییر	$Chang.vale$	۰/۲۸۲	۰/۱۷۰	۰/۱۹۲	۲/۹۵۷	۰/۰۰۲
	دانش وظیفه	$Task.know$	۰/۱۴۶	۰/۰۸۱	۰/۲۲۵	۳/۵۸۸	۰/۰۰۰
	در دسترس بودن وظیفه	$Task.avail$	۰/۱۰۳	۰/۰۹۲	۰/۱۴۵	۲/۱۲۰	۰/۰۳۷
	ضریب تعیین		۰/۱۸۸	ضریب تعیین تعدیل‌شده			۰/۱۵۳
باور به اثربخشی تغییر	مقدار ثابت	β_0	۲/۲۴۰	۰/۴۳۶	–	۵/۱۴۱	۰/۰۰۰
	ارزش‌گذاری تغییر	$Chang.vale$	۰/۴۳۸	۰/۱۰۸	۰/۴۴۳	۴/۰۴۴	۰/۰۰۰
	دانش وظیفه	$Task.know$	−۰/۰۲۲	۰/۰۵۲	−۰/۰۵۱	−۰/۴۳۰	۰/۶۶۸
	در دسترس بودن وظیفه	$Task.avail$	۰/۰۹۱	۰/۰۵۸	۰/۱۹۱	۲/۵۶۴	۰/۰۲۲
	ضریب تعیین		۰/۲۷۳	ضریب تعیین تعدیل‌شده			۰/۲۴۳

یافته‌های مستند شده در جدول ۱۴ به شرح زیر است:

سطح معناداری برای متغیر ارزشگذاری تغییر برای مدل اول و دوم به ترتیب برابر با ۰/۰۰۲ و ۰/۰۰۰ است که در هر دو مدل کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۱۹۲ و ۰/۴۴۳ است، می‌توان گفت که ارزش‌گذاری تغییر بر هر یک از دو متغیر، تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر، تاثیر مثبت و معناداری دارد.

سطح معناداری متغیر دانش وظیفه برای مدل اول برابر با ۰/۰۰۰ است که کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۲۲۵ است و می‌توان گفت دانش وظیفه بر تعهد به تغییر، تاثیر مثبت و معناداری دارد. اما در مدل دوم سطح معناداری برای متغیر دانش وظیفه برابر با ۰/۶۶۸ است که بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه دانش وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر تاثیر معناداری ندارد.

سطح معناداری متغیر در دسترس بودن وظیفه در مدل اول و دوم به ترتیب برابر با ۰/۰۳۷ و ۰/۰۲۲ است که در هر دو مدل کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۱۴۵ و ۰/۱۹۱ است، می‌توان گفت متغیر در دسترس بودن وظیفه بر دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر تاثیر مثبت و معناداری دارد.

جدول۱۵. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در شهر تهران

متغیرهای وابسته	متغیرهای مستقل		ضرایب استاندارد نشده		ضریب استاندارد شده	آماره t	سطح معناداری
			B	خطای استاندارد	بتا		
تعهد به تغییر	مقدار ثابت	β_0	۲/۲۰۴	۰/۴۰۶	–	۰/۴۲۳	۰/۰۰۰
	ارزش‌گذاری تغییر	$Chang.vale$	۰/۲۵۴	۰/۱۰۱	۰/۱۶۷	۲/۵۱۵	۰/۰۱۳
	دانش وظیفه	$Task.know$	۰/۱۳۳	۰/۰۴۸	۰/۱۹۹	۲/۷۴۶	۰/۰۰۷
	در دسترس بودن وظیفه	$Task.avail$	۰/۱۱۹	۰/۰۵۵	۰/۱۶۳	۲/۱۸۸	۰/۰۳۰
	ضریب تعیین		۰/۱۶۶	ضریب تعیین تعدیل‌شده			۰/۱۵۵
باور به اثربخشی تغییر	مقدار ثابت	β_0	۲/۳۹۸	۰/۲۷۲	–	۸/۸۱۰	۰/۰۰۰
	ارزش‌گذاری تغییر	$Chang.vale$	۰/۴۰۲	۰/۰۶۸	۰/۳۸۳	۵/۹۳۸	۰/۰۰۰
	دانش وظیفه	$Task.know$	-۰/۰۳۶	۰/۰۳۲	-۰/۰۷۸	-۱/۱۱۴	۰/۲۶۷
	در دسترس بودن وظیفه	$Task.avail$	۰/۱۰۲	۰/۰۳۷	۰/۲۰۱	۲/۷۸۵	۰/۰۰۶
	ضریب تعیین		۰/۲۱۵	ضریب تعیین تعدیل‌شده			۰/۲۰۵

نتایج ارائه شده در جدول ۱۵ نشان می‌دهد که:

سطح معناداری برای متغیر ارزشگذاری تغییر برای مدل اول و دوم به ترتیب برابر با ۰/۰۱۳ و ۰/۰۰۰ است که در هر دو مدل کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۱۶۷ و ۰/۳۸۳ است، می‌توان گفت ارزشگذاری تغییر بر هر یک از دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر تاثیر مثبت و معناداری دارد. سطح معناداری برای متغیر دانش وظیفه برای مدل اول برابر با ۰/۰۰۷ است که کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۱۹۹ است و می‌توان گفت دانش وظیفه بر تعهد به تغییر تاثیر مثبت و معناداری دارد. اما در مدل دوم سطح معناداری برای متغیر دانش وظیفه برابر با ۰/۲۶۷ است که بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه دانش وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر تاثیر معناداری ندارد. سطح معناداری برای متغیر در دسترس بودن منابع برای مدل اول و دوم به ترتیب برابر با ۰/۰۳۰ و ۰/۰۰۶ است که در هر دو مدل کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰,۱۶۳ و ۰/۲۰۱ است، می‌توان گفت در دسترس بودن وظیفه بر هر یک از دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر تاثیر مثبت و معناداری دارد.

نتایج حاصل از آزمون کرامر (۱۹۸۷)

مقایسه توان تبیین مدل‌های رگرسیونی ارائه شده در دو شهر ایلام و تهران (دو نمونه آماری مستقل از هم) با استفاده از آزمون کرامر (۱۹۸۷) انجام پذیرفت. در این آزمون بررسی می‌شود که مدل در کدام نمونه (در اینجا کدام شهر) از توان تبیین بالاتری برخوردار است (افلاطونی، ۱۳۹۷). در این آماره اگر سطح معناداری از ۵ درصد کمتر باشد نتیجه گرفته می‌شود که تفاوت ضریب تعیین دو گروه معنادار است و در صورتی که سطح معناداری بالاتر از ۰/۰۵ باشد، عدم تفاوت معنادار در دو گروه مورد بررسی، پذیرفته شده و نتیجه می‌شود که دو مدل تفاوتی با یکدیگر ندارند. نتایج آزمون یادشده در جدول ۱۶ ارائه شده است:

جدول ۱۶. نتیجه آزمون کرامر برای مقایسه دو جامعه

آماره z	سطح معناداری
۰/۶۲۷	۰/۴۹۲

با توجه به نتیجه آزمون کرامر مشخص می‌شود که دو جامعه در سطح ۵ درصد معنادار نیست و دو جامعه تفاوت معناداری ندارند.

بحث و نتیجه‌گیری

امروزه تلاش برای تغییر به یکی از فعالیت‌های معمول سازمان‌ها در هر دو بخش دولتی و خصوصی تبدیل شده است، با این حال، اکثر این تلاش‌ها به شکست منجر می‌شود. اگر سازمان اعضای خود را برای روبرویی با تغییرات آماده کرده باشد، اجرای آن منجر به شکست نمی‌شود، آمادگی کارکنان برای تغییر یک عنصر کلیدی است. در واقع درک کارکنان

مبنای مهمی برای ایجاد تغییر است، زیرا پیامدهای بعدی تغییرات، یعنی حمایت از تغییر یا مقاومت در برابر تغییر را تعیین می‌کند (ساویتری و واهیونی، ۲۰۱۸). روانشناسی دانش ذهن انسان است (به عنوان مثال، نگرش، شناخت، انگیزه) و رفتار (کنش‌ها، ارتباطات) (ژاکوب و هم‌پژوهان، ۲۰۰۶)، آمادگی روانشناختی کارکنان مالی دولت برای تغییر به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای کسب اطمینان از تحول موفقیت‌آمیز دارای اهمیت است. افزون بر این، عوامل مربوط به آمادگی فردی با پذیرش یا رد تغییر به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با مورد توجه قرار گیرد. از آنجایی که ذهنیت، نگرش، انگیزه و رفتار کارکنان در رابطه با تغییر عاملی کلیدی شمرده می‌شود، بنابراین هدف پژوهش حاضر، بررسی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی بخش عمومی، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است.

در این پژوهش، ضمن مد نظر قراردادن بخشی از مفاهیم مدل شه، بررسی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان برای تغییر به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از تحلیل نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر وینر (۲۰۰۹) انجام پذیرفت. در این نظریه آمادگی برای تغییر بر حسب دو مولفه تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر ارزیابی می‌شود که خود تابعی از سه عامل (ارزش گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه) است، بر این اساس شش فرضیه تدوین شد، فرضیه‌های یادشده به طور جداگانه با استفاده از داده‌های گردآوری شده از طریق توزیع پرسشنامه پژوهشگرساخته و از طریق آزمون همبستگی پیرسون و رگرسیون چندمتغیره آزمون شدند. پیش از آزمون فرضیه‌های پژوهش ابتدا آزمون کفایت حجم نمونه و کرویت آن انجام و پس از آن آزمون تحلیل عاملی تاییدی متغیرهای مستقل و وابسته انجام پذیرفت.

یافته‌ها در رابطه با فرضیه‌های اول و دوم در شهر ایلام بیانگر تاثیر مثبت و معنادار متغیر ارزش‌گذاری تغییر بر دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر است. نتایج از حاصل از آزمون دو فرضیه یادشده با استفاده از داده‌های حاصل از شهر تهران نیز بیانگر وجود تاثیر مثبت و معنادار است. یافته‌های مستند شده بیانگر عدم رد فرضیه‌های اول و دوم در دو شهر ایلام و تهران است. نتایج حاصل شده به نوعی با یافته‌های اسماعیل و هم‌پژوهان (۲۰۱۸) و خادمی و کرمشاهی (۱۴۰۱) همسوست، این یافته با نوشتارهای تخصصی نیز سازگاری است بدین مفهوم که اگر کارکنان یک سازمان تغییرات خاصی را ارزشمند بدانند و نگرش مثبتی به آن داشته باشند به همان میزان مقاومتی در برابر آن نخواهند داشت و از آن تغییرات حمایت می‌کنند، همین مساله باعث می‌شود که اثربخشی تغییر نیز ارتقا پیدا کرده و تحولات راحت‌تر و سریع‌تر انجام پذیرد. .

فرضیه‌های سوم و چهارم، تاثیر دانش وظیفه بر دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر را مطرح کرده است، نتایج بدست آمده در رابطه با آزمون این دو فرضیه در شهر ایلام نشان‌دهنده تاثیر مثبت و معنادار متغیر دانش وظیفه بر تعهد به تغییر است، به این معنا فرضیه سوم تایید شد، اما تاثیر معنادار دانش وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر، مستند نشد. این نتایج بیانگر رد فرضیه چهارم در هر دو شهر است. یافته‌های به‌دست آمده در خصوص فرضیه سوم، به نوعی با نتایج اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) و جاورنین (۲۰۰۹) و خادمی و کرمشاهی (۱۴۰۱) همراستاست، پیش‌نیاز وقوع هر تحولی در سازمان داشتن دانش در رابطه با آن است.

فرضیه‌های پنجم و ششم به بررسی تاثیر در دسترس بودن وظیفه بر متغیرهای تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر پرداخته است، یافته‌ها در دو شهر ایلام و تهران از تاثیر مثبت و معنادار متغیر یادشده بر آمادگی روانشناختی کارکنان حکایت دارد، که به معنی عدم رد دو فرضیه بیان شده در هر دو شهر است. این یافته‌ها به نوعی مشابه با نتایج اسماعیل و هم‌پژوهان (۲۰۱۸) در خصوص تاثیرگذاری در دسترس بودن وظیفه بر تعهد به تغییر و نتایج خادمی و کرمشاهی (۱۴۰۱) در رابطه با تاثیرگذاری در دسترس بودن وظیفه بر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر همراستاست. به عبارت دیگر یافته‌های این دو فرضیه بیانگر مبانی نظری است که بیان می‌دارد هر چه که منابع سازمان شامل: منابع مالی، انسانی، زیرساخت‌ها و... بیشتر در دسترس باشد، احتمال بیشتری هست که سازمان متعهد به تغییر شده و تغییر را آغاز کند و در این مسیر موفق به‌طور موفق و اثربخش عمل کند. .

بررسی توضیح و تبیین متغیرهای مستقل در دو مدل رگرسیون دو شهر برخوردار و کم‌برخوردار (تهران و ایلام) با استفاده از آزمون کرامر (۱۹۸۷) نشان داد که دو مدل تفاوت معناداری نداشته است. این یافته با نوشتارهای تخصصی موجود همخوانی ندارد، انتظار بر این بود که مطابق با مدل شه به دلیل توانایی بیشترشهر تهران به عنوان یک شهر برخوردار آمادگی سازمانی برای تغییر در آن تفاوت معناداری با شهر ایلام به عنوان یک شهر کم‌برخوردار داشته باشد، این یافته را می‌توان بدین شکل رَوایش کرد که باوجود تفاوت در امکانات و توانایی‌ها از روانشناختی، تفاوت چندانی بین درک کارکنان مالی دو شهر در رابطه با این تغییر وجود ندارد.

انتظار می‌رود نتایج مطالعه حاضر برای گروه‌های مختلفی مانند نهادهای قانونگذار در رابطه با حسابداری بخش عمومی، حسابداران بخش عمومی، وزارتخانه‌ها و بدنه دولت، برای اطمینان از پیاده-سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مفید باشد. از

آنجایی که ارزش‌گذاری تغییر تاثیر معناداری بر آمادگی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد، نهادهای قانون‌گذار، سازمان‌های دست اندرکار ممکن است از طریق برگزاری سمینارها و کارگاه‌ها، اقدامات پیشگیرانه‌ای انجام دهند، تا سطح آگاهی و آمادگی همه کارکنان بخش عمومی خصوصا کارکنانی که با بحث بودجه‌ریزی در ارتباط هستند، ارتقا یابد.

در نهایت باید بیان کرد که این پژوهش همانند پژوهش‌های دیگر با محدودیت‌هایی نیز روبرو بوده است از جمله اینکه تنها سه عامل اثرگذار بر آمادگی روانشناختی کارکنان برای انجام تحولات را بررسی کرده است، پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های آتی عوامل دیگری را نیز مدنظر قرار دهند، افزون بر این مطالعه حاضر با استفاده از پرسشنامه داده‌های لازم را گردآوری کرد، در صورت استفاده از روش‌های دیگر مانند مصاحبه می‌توانند اطلاعات غنی‌تر و جامع‌تری از عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان برای تغییر به سمت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دست پیدا کنند.

References

Aflatooni, A. (2018). Econometrics in financial and accounting research with Eviews software, Termeh publication. Iran, Tehran.

Alghizzawi, M; and R.Masruki. 2019. Factors Influencing The Readiness Of Government Financial Personnel In Migrating Towards Accrual Accounting, *International Journal of Engineering and Advanced Technology*. 8(5).

Azar, A, Zahedi, Sh, Amirkhani, T. (2010). A Model for Implementing Performance-based Budget: A System Dynamics Approach, *Iranian journal of management sciences*, Volume 5, Number 18, pp 29-53. (In Persian)

Atan, R;and M. Yahya. 2015. Accrual Accounting Change: Malaysian Public Sector Readiness. *Journal of Management Research*, 7(2): 459-467.

Azmi, A; and N. Mohamed. 2014. Readiness of Malaysian public sector employees in moving towards accrual accounting for improve accountability: The case of Ministry of Education (MOE), *Social and Behavioral Sciences 1*64:106 – 111.

Babajani, J, Shebgharanui, A A. (2020). Comparative Study of Diverse Aspect of Performance Budgeting in Iran and Netherlands, *Acounting and social interests*, Volume 10, Issue 1 - Serial Number 36, pp 25-46. (In Persian)

Babajani, J, Osta, S. (2016). A Comparative Study of Performance-Based Budgeting in Iran and Developed Countries (A case study of: Canada), *Governmental Accounting*, Volume 2, Issue 1 - Serial Number 3, pp 7-16. (In Persian)

Babajani, J, Rasouli, M.(2012). Identifying the obstacles and problems in establishing the operational budgeting system in the country's executive bodies. *Financial accounting*, Volume 1, pp 32-50. (In Persian).

Babbie, E. (2012). Research methods in social sciences (Reza Fazel). Tehran: Samt. (In Persian).

Becker, S. D.; Jagalla, T.; and P. Skærbæk .2014. The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities, Critical Perspectives on Accounting, 25 (4-5): 324-338.

Doshmanzeari, E, Zeaei, M, Zamiri, S. (2017). The influence of human and technical factors on the establishment of operational budgeting in universities of medical sciences, health management and treatment, Year 8, Number 2, pp31-41. (In Persian)

Ebrahimzadeh Dastjerdi, R, Ghaedamini Harouni, Torabian, A. (2022). The effects of leader's communication styles on tendency to change: A study on the effective inter-organizational conveyance and readiness for change, *Iranian journal of management sciences* Volume 17, Issue 65 - Serial Number 65, pp 149-194. (In Persian)

Ehsein, A. 2014. Factors Influencing the Readiness to Adopt Performance Based Budgeting System (PBBS) In Libya Institutions of Higher Learning, PhD thesis of university of Malaya.

Esmailikia, Gh, alibeigi, Sh. (2019). Impact of employees experience in private sector on their judgment and decision making in using of accrual accounting and their perceptions from its implementation in the public sector, Volume 5, Issue 1 - Serial Number 9, pp 39-54. (In Persian)

Esmailikia, Gh, Mollanazari, M. (2017). Identifying barriers and constraints to implement reforms in the financial and

operational accountability systems of public universities, *The Journal of Accounting Advances*, Volume 8, Issue 2, pp 1-29. (In Persian)

Esmaielikia, Gh, Mollanazari M. (2016). A Framework for Evolution in the Financial and Operational Accountability Systems of Iranian Public Universities from the Experts' Perspective, Volume 4, Issue 4 - Serial Number14, pp1-25. (In Persian).

Esmaielikia, Gh. (2018). The dark half of modern public management in public sector institutions, the second national conference on new public sector accounting approaches, North University, Amol, pp 1-16. (In Persian)

Ezzamel, M.; N, Hyndman; Johnsen, A.; and I. Lapsley .2014. Reforming central government: an evaluation of an accounting innovation, *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5): 409-422.

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.

Jalali Aliabadi, F; B, Mashayekhi, and G, Gal. 2019. Budget preparers' perceptions and performance-based budgeting implementation: The case of Iranian public universities and research institutes. *Journal of Public Budgeting*, 31(1):137-155.

Jacob G. J, Birnberg, M, Luft, and D. Shields. 2006. Psychology Theory in Management Accounting Research, Article in Handbook of Management Accounting Research, https://www.researchgate.net/publication/222301213.

Järvinen, J. (2009). Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8), 1187-1210.

Hafeznea, M. (2005). An introduction to research methods in humanities. (2019).Teran: Samt.1-408. (In Persian).

Harun, H; M, Monir, C, David and A, Yi. 2019. Examining the unintended outcomes of NPM reforms in Indonesia, *Public Money & Management*, 39 (2): 86-94.

Hartanto, M. R. 2018. Implementation of Performance-Based Budgeting: A Phenomenological Study on National Land Agency. International Journal of Scientific *Research and Management*, 6(02):122-131.

Helfrich, Christian D. , Kohn, Marlana J. n Austin Stapleton, Claire L. Allen, Kristen Elizabeth Hammerback, K. C. Gary Chan, Amanda T. Parrish, Daron E. Ryan, Bryan J. Weiner, Jeffrey R. Harris,' Peggy A. Hannon. 2018. Readiness to Change over Time: Change Commitment and Change Efficacy in a Workplace Health-Promotion Trial, Front Public Health, doi: 10.3389/fpubh.2018.00110.

Hojatifard, H, Emadi, K. (2020). Feasibility study of implementing performance based budgeting in the Armed Forces with the approach to productivity improvement, Volume 5, Issue 15, pp 75-104. (In Persian).

İpek, E. 2018. New Approaches in Public Budgeting, doi: http://dx.doi.org/10.5772/intechopen.82371: 1-18.

Ismail, S; S, Alawiah, B, Siti, and S, Baharim. 2018. Implementation of accrual accounting by Malaysian federal government: Are the accountants ready? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1414(2):.234-247.

Jafarnea, Z, Jahed, H. (2015). Identifying obstacles to the establishment of performance-based budgeting in the Ministry of Economic Affairs and Finance,

Economic Journal, Number 3,4, pp25-40. (In Persian).

Jarvinen, J. 2009. Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities, Accounting, *Auditing & Accountability Journal*, 22(8): 1187-1210.

Kalantari, N, Mohammadipur, R, Seidi, M, Shiri, A, Azizkhani, M. (2019). Mathematical model of performance-based budgeting with productivity approach (case study: Iran's gas refining companies), *management accounting*, Year 12, Number 43, pp117-127. (In Persian).

Kashanipour. Mohammad. Nadiri. Mohammad. Oharrampour. Gholamhossein. Baher. Ahmed. (2024). Implementation of performance-based budgeting and accrual accounting in public organizations in Iraq. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 15(1), 161-178.

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, Volume 9, number17, pp 259-274. (In Persian).

Kuntadi, Cris, Velayati, Ema. (2022). Factors Affecting the Implementation of Performance-Based Budget. *Journal of Universal Studies* 2(9):1931-1942.

MacCallum, R. C; M. W; Browne, and H, M, Sugawara. 1996. Power analysis and determination of sample size for covariance structure modelling. *Psychological Methods*, 1:130–149.

Margarita L, and O, Jorge. (2019). Management accounting innovations for rationalizing the cost of services: The reassessment of cash and accrual accounting, Public Money and KG Management, doi: 10.1080/09540962.2019.1583910.

Mehrtak, M, Hozori, M, Mogharab, M, Janati, A, Darvish, H, Saadati, M. (2016). Explaining the obstacles to the establishment of operational budgeting in medical sciences universities of the country: a qualitative study, *Journal of Qualitative Research in Health Sciences*, Year 5, Number 4, pp 363-375. (In Persian)

Melkers JE, Willoughby. 2001. Budgeters' views of state performance-budgeting systems: Distinctions across branches. *Publ Admin Rev*, 61(1): 54-64.

Namazi, M, Nazemi, A, Namazi, N, Moazzeni, E. (2023). Investigating Performance-based Budgeting and Performance Control in Iran's Executive Apparatus Using Balanced Scorecard Technique, Volume 20, Number 77, pp37-72. (In Persian)

Pettersen, I. (2001). Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects, *European Accounting Review*, 10(3):561-581.

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,Volume 8, Issue 2 - Serial Number 16, pp 21-36. (In Persian)

Sawitri, Hunik Sri Runing, and S, Wahyuni. 2018. Readiness to change in the public ector, *International Journal of Business and Society*, 19(1): 259-267.

Shea, C.M; Jacobs, S.R; Esserman, D.A; Bruce, K. and Weiner, B.J. (2014), "Organizational readiness for implementing change: a psychometric assessment of a new measure", *Implementation Science*, Vol. 9 No. 1, p. 1

Shakhbeiglo, R.(2011). Identifying deprived areas of Iran using composite ranking.

Research and urban planning, Volume 2, Number 7, pp 53-70. (In Persian)

Solgi, M, Golmorasaa, F, Shamsi Goshki, S. (2022). Designing a performance-based budgeting model with a systemic and mixed approach. *Planning and budget*, Volume 27. Number 2. Pp 193-228. (In Persian)

Torkzade, J, Abdsharif, F. (2015). Predicting the Readiness for Organizational Change Based on Staff Perceptions about Organizational Structure Type with the Mediating Role of Organizational Integrity, Volume 24, Issue 78 - Serial Number 78, pp 33-64. (In Persian)

Tudor A, T and R, Blidisel. 2007. Romanian accrual accounting experience in public higher education sector, Babes Bolyai University, West University of Timisoara.

Weiner, B.J. 2009. A theory of organizational readiness for change, I*mplementation Science*, 4(1):1-9.

Governmental Accounting

doi: 10.30473/GAA.2024.71702.1746
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (59-74)
RESEARCH PAPER

Providing a Model for Identifying Moral Hazard Caused by the Implementation of International Financial Reporting Standards Related to Financial Instruments in the Iranian Banking System

Hamed Alizadeh Rahvar[1], Azita Jahanshad[*2]

1. Department of Accounting, Central Tehran branch, Islamic azad university, Tehran, Iran. (h.alizadehrahvar.eco@iauctb.ac.ir).
2. Department of Accounting, Central Tehran branch, Islamic azad university, Tehran, Iran. (Azi.jahanshad@iauctb.ac.i).

Corresponding Author:
Azita Jahanshad
Email: Azi.jahanshad@iauctb.ac.i

Received: 2024/04/20
Accepted: 2024/09/18

How to Cite:
Alizadeh Rahvar, H; Jahanshad, A, (2025). Providing a model for identifying Moral Hazard Caused by the Implementation of International Financial Reporting Standards Related to Financial Instruments in the Iranian Banking System, *Governmental Accounting*, 11 (21), 59-74.

ABSTRACT

Subject and Purpose: Iran's economy is bank-oriented, and the largest volume of financial transactions in the country is carried out through the banking system. Therefore, connecting the domestic economy to the international economy is important to facilitate the flow of capital into the country and reduce costs by adopting IFRS. Based on the importance, the main goal of the research is to investigate the ethical challenges caused by the implementation of international financial reporting standards related to financial instruments (IFRS7, 9, IAS32) in the banking system of Iran.

Research Method: The statistical population in the interview was 14 experts who specialized in the banking industry, and the acceptability of the qualitative model was measured with a questionnaire, and the statistical population for the questionnaire was 130 experts, 100 of whom completed it electronically, and the model They confirmed the presentation.

Research Findings: In this research, a model for Iranian banks has been proposed through theme analysis. According to the results, it was found that the ethical challenges caused by the implementation of IFRS related to financial instruments, according to the experts, include the ethical risks of fair value calculation, expected credit loss calculations, and disclosure, which according to the experts and experts should first be based on Necessary measures to control moral risks associated with financial instruments should be created to enable the control and reduction of moral risks during the implementation of IFRS in the banking system.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Having a suitable model before the implementation of IFRS in the banking system and the modification of upstream laws is necessary to reduce moral risks.

Keywords: Financial Instruments, International Financial Reporting Standards, Moral Hazard.
JEL Classification: G15, G2.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۷۴-۶۰)
doi: 10.30473/GAA.2024.71702.1746

«مقاله پژوهشی»

ارائه الگویی برای شناسایی مخاطرات اخلاقی ناشی از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مرتبط با ابزارهای مالی در نظام بانکداری ایران

حامد علی‌زاده رهور[۱]، آزیتا جهانشاد*[۲]

۱. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (h.alizadehrahvar.eco@iauctb.ac.ir).
۲. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (Azi.jahanshad@iauctb.ac.ir).

نویسنده مسئول:
آزیتا جهانشاد
رایانامه:
Azi.jahanshad@iauctb.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۰۱
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۸

استناد به مقاله:
علی‌زاده رهور، حامد؛ جهانشاد، آزیتا ، (۱۴۰۳)، ارائه الگویی برای شناسایی مخاطرات اخلاقی ناشی از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مرتبط با ابزارهای مالی در نظام بانکداری ایران، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۷۴-۶۰.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: اقتصاد کشور ایران به شکل بانک محور بوده و بیشترین حجم مبادلات مالی کشور با سیستم بانکی انجام می‌شود. پس، اتصال اقتصاد داخلی به بین‌الملل، برای کمک به تسهیل جریان سرمایه به درون کشور و کاهش هزینه‌ها با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد توجه است. بر اساس اهمیت، هدف اصلی پژوهش، بررسی چالش‌های اخلاقی ناشی از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مرتبط با ابزارهای مالی در نظام بانکداری ایران است.

روش پژوهش: جامعه آماری در مصاحبه، ۱۴ نفر از خبرگانی که در صنعت بانکداری تخصص داشتند و میزان مقبولیت مدل کیفی با پرسشنامه سنجیده شده است و جامعه آماری برای پرسشنامه ۱۳۰ نفر از متخصصان بودند که با روش الکترونیکی ۱۰۰ نفر آن را تکمیل و مدل ارائه شده را تأیید کردند.

یافته‌های پژوهش: در این پژوهش با تحلیل تم، مدلی برای بانک‌های ایرانی پیشنهاد شده است. مطابق نتایج مشخص شد که چالش‌های اخلاقی ناشی از پیاده‌سازی IFRS مرتبط با ابزارهای مالی طبق نظر خبرگان شامل خطرات اخلاقی محاسبه ارزش منصفانه، محاسبات زیان اعتباری مورد انتظار و افشا است که طبق نظر خبرگان و متخصصان ابتدا می‌بایست پایه‌های لازم برای کنترل خطرات اخلاقی مرتبط با ابزارهای مالی ایجاد شود تا امکان کنترل و کاهش مخاطرات اخلاقی در زمان پیاده‌سازی IFRS در سیستم بانکی فراهم شود.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: داشتن الگوی مناسب جهت شناسایی چالش‌های اخلاقی قبل از اجرای IFRS در سیستم بانکی ایران و تعیین پایه‌های لازم برای کنترل چالش‌های اخلاقی شناسایی شده، لازمه کاهش مخاطرات اخلاقی است.

واژه‌های کلیدی: ابزارهای مالی، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مخاطرات اخلاقی.

طبقه‌بندی موضوعی: G15، G2.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.
این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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]

در دوره‌ای که برای تأمین منابع دست‌یابی به رشد اقتصادی، جذب سرمایه‌گذاری خارجی به یک الزام تبدیل شده است، پذیرش استانداردهای بین‌المللی به‌ویژه استانداردهایی که فضای اقتصادی ایران را برای سرمایه‌گذاران خارجی شفاف و روشن می‌کند، یک ضرورت است (چان، هسو و لی، ۲۰۱۵). همچنین، نهادهای مالی در کشور ایران، در تلاش برای اجرای IFRS هستند، اما سازمان حسابرسی برای دریافت اطلاعات مالی براساس IFRS با دو چالش جدی روبرو است: یکی مقاومت دستگاه‌ها برای ارائه اطلاعات و دیگری آشنا نبودن سازمان‌ها با استانداردهای بین‌المللی. به طور کلی، استفاده از IFRS منجر به تهیه صورت‌های مالی برای شرکت‌های ایرانی می‌شود که قابلیت مقایسه، فهم و مربوط بودن بیشتری دارد و این امر باعث می‌شود که سرمایه‌گذاران بالقوه بیشتری به این صورت‌های مالی مراجعه کنند و در خصوص تصمیم گیری برای سرمایه‌گذاری، فرصت‌های موجود در شرکت‌های ایرانی را نیز مدنظر قرار دهند. در این راستا، این پرسش مطرح می‌شود که پیاده‌سازی IFRS در صنعت بانکداری با چه مخاطرات اخلاقی می‌تواند روبرو شود (ماه آورپور، مشایخ و رحمانی، ۱۳۹۸).

نقش ابزارهای مشتقه در تأمین نیازهای سرمایه‌گذاران و فعالان بازارهای مالی غیرقابل انکار بوده و نشان از کارایی و توسعه یافتگی بازار است (جان، مولر و پیرس، ۲۰۱۹). استفاده از ابزارهای مالی در ایران و زیرساخت‌های لازم در ارتباط با اندازه‌گیری و گزارشگری آن‌ها، شرکت‌های فعال در این حوزه را با چالش‌های جدی روبرو ساخته است. در پیاده‌سازی IFRS می‌باید خدمات با رعایت ضوابط، به گونه‌ای ارائه شود که تداوم این خدمات با کیفیتی مطلوب را ضمانت کند. شواهد نشان‌دهنده این مهم است که اخلاق، شاخص رفتار مناسب برای تعیین روابط درست و نادرست است.

گسترش تعاملات دولت‌ها در بین‌الملل موجب شده است برای درک بهتر از صورت‌های مالی کشورهای مختلف و امکان مقایسه آن‌ها، استفاده از یک نظام گزارشگری که با استفاده از استانداردهای منسجم و یکنواخت تهیه شده باشد، ضروری شود، به گونه‌ای که این استانداردها به مثابه یک زبان بین‌المللی گزارشگری مالی شمرده می‌شود (پاکِتر، ۲۰۱۶). اطلاعات مالی سازگار، قابل مقایسه و قابل فهم، منبع اصلی تجارت و ایجاد سرمایه‌گذاری در حوزه‌های مختلف است. همچنین، رعایت ارزش‌های اخلاقی در اجرای IFRS می‌تواند بر آگاهی و رفتار حرفه‌ای، فرهنگ سازمانی و کنترل محیط و همچنین در پیشگیری از فساد مالی نقش مهمی داشته باشد (بویس، ۲۰۱۴).

با استفاده از IFRS جزییات تمامی معاملات بانک‌ها افشا خواهد شد که به تبع آن حقوق تمامی ذی‌نفعان مشخص می‌شود. با IFRS تمامی مسئولان بانک‌ها موظف خواهند بود تا هر نوع پاداش و دریافتی دیگری را که از هر محلی دارند، افشا کنند. از طرفی، تعداد ابزارهای مالی به قدری زیاد است که باعث شده این دارایی‌های مالی و بدهی‌های مالی یکی از طبقات IFRS را در بر بگیرد (چاوشانی، جمشیدی نوید و باغفلکی، ۱۳۹۸).

با توجه به الزامات افشای گسترده‌ای که در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود دارد و شرکت‌ها با پیروی از آن ملزم به اجرای آن الزامات هستند، اطلاعات بیشتری در خصوص اقلام صورت‌های مالی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد که موجب افزایش شفافیت در بازارهای مالی و در نهایت در اقتصاد داخلی می‌شود. این اتفاق بی‌سابقه به معنای افزایش شفافیت و پاسخگویی در صورت‌های مالی بانک‌ها است. از سوی دیگر همسان‌سازی زبان گزارشگری مالی با دنیا، تسهیل در جذب سرمایه‌گذاری و جلب اطمینان فعالان اقتصادی است (پاکِتر، ۲۰۱۶). امروزه رعایت اخلاق در حسابداری بانک‌ها، اهمیت زیادی پیدا کرده است زیرا حرفه حسابداری با بحران‌های اخلاقی روبرو است (لو، دیوی و هوپر، ۲۰۰۸). از طرفی بانک‌ها به عنوان شریان حیاتی اقتصاد کشور شناخته شده‌اند (اسدی زهرائی، آذر، مقبل باعرض و اسکندری، ۱۳۹۳). در زمان اجرای استانداردهای بین‌المللی به خصوص در استاندارد ابزارهای مالی، ترازنامه آن‌ها دستخوش تغییرات شگرف خواهد شد که این موضوع بدلیل قضاوت محور بودن استاندارد ابزارهای مالی است که بستر مخاطرات اخلاقی ناشی از سوگیری را فراهم می‌کند (رضائی و پورزمانی، ۱۳۹۹). پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بیشتر کشورها منجر به هماهنگی بیشتر گزارش‌های مالی بانک‌ها در سطح جهانی شده است و بانک‌های ایرانی باید الزامات جدیدی را در خصوص گزارش‌های مالی رعایت کنند (حیدری، رواریان و نوربخش، ۱۳۸۹).

با توجه به ضرورت پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری در سیستم بانکی کشور و تأثیر قابل توجه پیاده‌سازی این مهم در سیستم بانکی و در نتیجه اقتصاد کشور بدلیل افزایش زیان اعتباری مورد انتظار تحت IFRS9، زمینه بروز مخاطرات اخلاقی را تشدید می‌کند. از سوی دیگر، تغییر ارزش

---

۱. مقاله مستخرج از رساله دکترا

سپرده‌ها نیز می‌تواند به بروز برخی بحران‌های اجتماعی احتمالی در کشور بیانجامد. این تغییرات می‌تواند از یک طرف چالش جدی برای سیستم بانکی کشور ایجاد کند و از طرف دیگر (بدلیل تمرکز حجم عمده دارائی‌های بانک‌ها در بخش تسهیلات و بخش عمده بدهی‌ها در بخش سپرده‌های بانکی) می‌تواند زمینه فساد، تقلب و ارائه غیرمنصفانه اطلاعات و در نهایت بروز تحریف با اهمیت را فراهم کند. افزون بر آن ارزیابی تسهیلات با توجه به حجم بالای مطالبات غیربانکی تحت استانداردهای بین‌المللی IFRS7;9;13 بدلیل نبود بازار فعال برای تعیین ارزش آن‌ها و درنهایت قضاوت محور بودن ارزیابی آن‌ها می‌تواند در سرنوشت بانک‌های کشور و پیرو آن بر اعتماد عمومی برای سپرده‌گذاران و فعالان بازار سرمایه برای خروج سرمایه‌هایشان از سیستم بانکی اثرگذار بوده که این موضوع منجر به شکست اقتصاد بانکی در کشور خواهد شد. همچنین، این پژوهش می‌تواند برای بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری و بانک مرکزی ج.ا.ا. به طور عملی مورد استفاده باشد و راهنمایی برای پیاده‌سازی IFRS باشد. همچنین سازمان بورس، حسابرسی و پژوهشکده پولی و بانکی نیز می‌توانند از نتایج این پژوهش بهره‌مند شوند.

با توجه به توضیحات بیان شده در بالا و نظر به الزامی شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بانک‌ها نیاز است تا مخاطرات ناشی از عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای مرتبط با پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی ابزارهای مالی برای بانک‌ها بدلیل قضاوت محور بودن، مورد بحث و مداقه بیشتری قرار گیرد، ولی مسأله اصلی تحقیق چالش‌های اخلاقی ناشی از پیاده‌سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مرتبط با ابزارهای مالی (IFRS7,9, IAS32) در نظام بانکداری ایران است. بنابراین پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به پرسش‌های زیر است:

پرسش ۱: در فرایند پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سطح نظام بانکی، چالش‌های اخلاقی مورد انتظار در خصوص کاربرد ارزش منصفانه کدام موارد است؟

پرسش ۲: در فرایند پیاده‌سازی استانداردهای IFRS در سطح نظام بانکی، چالش‌های اخلاقی مورد انتظار در خصوص زیان اعتباری مورد انتظار (ECL) کدام موارد است؟

پرسش ۳: در فرایند پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در سطح نظام بانکی، چالش‌های اخلاقی مورد انتظار در خصوص موارد افشاء کدام موارد ست؟

ادبیات و پیشینه پژوهش

تقلب و فساد ازجمله معضلات مهم اقتصادی است که قدمت آن در جوامع بشری به بیش از دو هزار سال پیش می‌رسد. در پیشگیری از فساد مالی، اخلاق به عنوان موضوعی فراگیر که تمامی جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد، به عنوان یک عامل اصلی شناخته شده است. از این جهت در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باید خدمات با رعایت ضوابط، به گونه‌ای ارائه شود که تداوم این خدمات با کیفیتی مطلوب را ضمانت کند (لهمن، ۲۰۱۴).

در اخلاق حرفه‌ای هر فرد به صورت داوطلبانه به ندای درون گوش می‌دهد و اخلاق را رعایت می‌کند، بدون آنکه اجباری به دنبال داشته باشد. در صورت تخلف و اجرای کارهای متخلفانه، به مجازات‌های قانونی مرتکب می‌شوند (کادوزیر، ۲۰۰۲). همچنین، IAS30 اجرای استاندارد را برای ارائه و افشای مناسب بانک‌ها و سایر نهادهای مالی ضروری می‌سازد که مکمل الزامات سایر استانداردها است (کراوسون، نیدلس، بلورد و ماریان، ۲۰۰۸) و همسو با آن، استاندارد IAS32 ابزارهای مالی مرتبط با افشاء و ارائه را بیان می‌کند (باقر آبادی، ۱۳۹۸). استاندارد IFRS7 (ابزارهای مالی–موارد افشا) ریسک‌های مرتبط با ابزارهای مالی و موارد افشاء است و استاندارد IFRS13 مربوط به ارزش منصفانه است (دلر آدام، ۲۰۱۹). ابزار مالی نیز قراردادی است که منجر به افزایش دارایی مالی یک شخص یا شرکت، توأم با افزایش یک بدهی مالی یا ابزار مالکانه شخص یا شرکت دیگر شود.

کارهای غیراخلاق در بلندمدت موجب بدبینی مشتریان نسبت به بانک‌ها خواهد شد (ایجی، ۲۰۰۶) و انعطاف‌پذیری در تهیه گزارش‌های مالی، انگیزه مدیران را به ارائهٔ گزارش‌های فرصت طلبانه افزایش می‌دهد (ویل و همکاران، ۲۰۰۶). با این حال، دلیل اهمیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای گزارشگری مالی ایجاد یکپارچگی و یکسان‌سازی رویه‌های حسابداری و مقایسه‌پذیر بودن صورت‌های مالی کشورهای مختلف و افزایش سرمایه‌گذاری‌های برون مرزی است (پالا، ۲۰۱۳). استانداردهای IFRS باعث ایجاد شفافیت، پاسخگویی و کارآیی در بازارهای مالی می‌شوند و ایجاد اعتماد، رشد و ثبات مالی بلندمدت را به دنبال دارند. در این صورت سرمایه‌گذاران خارجی تمایل بیشتری برای همکاری خواهند داشت (هولگر، هایل، لئوز و وردی، ۲۰۰۸) و اجرا و پیاده‌سازی IFRSمستلزم بررسی و تفسیر استانداردها است (هیدوس و پاتل، ۲۰۱۲).

کیم، فوجیما و کوگا (۲۰۲۴) به این نتیجه رسیدند که عدم تقارن اطلاعات پس از پذیرش داوطلبانه IFRS افزایش

می‌یابد. در پژوهش بسلر، گونک و تینوکو (۲۰۲۳) مشاهده می‌شود که تمایل به پرداخت سود سهام پس از پذیرش اجباری IFRS کاهش یافته و سپس به دلیل شوک اقتصادی، بحران مالی جهانی کاهش یافته است. در جای دیگر، بارنیو، مایرینگ و وستفال (۲۰۲۲) نشان داد که IFRS منجر به پیش‌بینی دقیق‌تر درآمد، افزایش پیش‌بینی‌ها و به‌موقع‌تر بودن پیش‌بینی‌ها می‌شود. از طرفی، عبداله و توروسوی (۲۰۲۱) نشان داد که پذیرش IFRS منجر به بهبود عملکرد شرکت‌ها می‌شود، در حالی که رابطه بین ساختار سرمایه و عملکرد شرکت را تضعیف کرده است. الهلالیه، نطیم و الگزار (۲۰۲۰) نشان می‌دهند سطح (کنترل) فساد به طور منفی (مثبت) با سرعت و میزان پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در یک کشور مرتبط است.

در پژوهش‌های فارسی محقق و حاجی علی (۱۴۰۲) به این نتیجه دست یافتند که ابزارهای مالی به عنوان ابزارهای اصلی مدیریت ریسک در بازارهای مشتقه عمل می‌کنند. همچنین، رحمانی، ولی‌زاده لاریجانی و ربیهاوی (۱۴۰۱) دریافتند مهم‌ترین مزیت پیاده‌سازی IFRS در شرکت‌های بیمه کاهش هزینه دسترسی به اطلاعات و در بانک‌ها و سایر شرکت‌های مشمول وجود یک مجموعه واحد از صورت‌های مالی از جنبه مقایسه‌پذیری است. از سوی دیگر، اللهیاری و دل آشوب (۱۴۰۱) نشان می‌دهند اجرای قانون بر اختلالات ارزش دارایی‌های ثابت مشهود با توجه به IFRS نقش مؤثری دارد. همچنین، رستمی و همکاران (۱۴۰۱) دریافتند که زیان کاهش ارزش تحقق یافته با پیش‌بینی سودآوری یک سال آتی بانک‌ها ارتباط منفی دارد و زیان اعتباری مورد انتظار فاقد ارتباط معنادار شد. در جای دیگر، ترابی (۱۴۰۰) نشان داد بین اخلاق حرفه‌ای و استانداردهای حسابداری رابطه تنگاتنگ وجود دارد. عالی و همکاران (۱۳۹۹) در طی پژوهشی که انجام دادند به این نتیجه رسیدند که عوامل فردی، رفتاری و ساختاری بر فرایند گزارش‌دهی فساد مالی تأثیر معنادار دارد. به همین ترتیب، در پژوهشی که توسط دارابی، مخمل‌باف و هادی نیا (۱۳۹۷) انجام شده نشان دادند رعایت اصول، ارزش-ها و هنجارهای اخلاقی در تمامی مراحل پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، امری ضروری است.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف در حوزه پژوهش‌های کاربردی و بر اساس ماهیت اجرا و روش گردآوری داده‌ها، یک پژوهش توصیفی-پیمایشی است و پژوهش براساس نوع داده‌ها از نوع کیفی است. روش‌های گردآوری اطلاعات به صورت کتابخانه‌ای و میدانی با ابزار پرسشنامه و مصاحبه از نوع نیمه ساختار یافته است و سازمان‌هایی مانند بانک‌های خصوصی در راستای اصل ۴۴، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و سازمان حسابرسی کل کشور در انجام پژوهش همکاری کردند. برای تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه از روش «تحلیل تم» و در صورت نیاز از نرم‌افزار «Atlas.ti 8» استفاده می‌شود. تحلیل تم روشی است برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوهای (تم‌های) درون داده‌ها. نرم‌افزارهای مورد استفاده در این پژوهش نیز نرم‌افزارهای SPSS-20 و Atlas.ti 8 هستند.

پس از تهیه مصاحبه، تحلیل تم و ارائه الگوی بهینه، پرسشنامه‌ای برای تأیید مدل ارائه شده و بین پاسخ‌دهندگان توزیع می‌شود و سپس روایی و پایایی پرسش‌ها با آزمون آلفای کرونباخ برای تأیید اجرا خواهد شد. پس از تأیید پایایی و روایی، نتیجه نهایی ارائه می‌شود. در زیر مراحل اجرای تحلیل تم ارائه شده است:

در این پژوهش، روش تحلیل داده‌ها، تحلیل تم است. در تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش تحلیل تِم ابتدا، با داده‌ها آشنا شده و سپس کدهای اولیه ایجاد می‌شود و برای کدگذاری مطابق حروف انگلیسی و اعداد، به صورت زیر اقدام می‌شود:

- در مصاحبه‌های اکتشافی از علامت اختصاری EI (Exploratory Interview) استفاده می‌شود.
- در مصاحبه‌های اصلی، علامت اختصاری MI (Main Interview) کاربرد دارد.
- هر واحد تحلیل (مصاحبه) از شماره ۰۱ به بالا شماره‌گذاری می‌شود.
- در مورد هر واحد تحلیل، کدهای موجود که از ۰۱ شروع و به تعداد کد موجود در آن واحد تحلیل اضافه شده، در واقع، یک واحد در چارچوب اعداد طبیعی افزایش یافته است.

بعد از کدگذاری، طبقه‌بندی انجام شده و در قالب تم‌ها قرار می‌گیرند. بنابراین، هر کد از ۲ جزء (جزء اول علامت اختصاری و جزء دوم شماره واحد تحلیل) تشکیل می‌شود. در مرحله سوم، دسته‌بندی کدهای مختلف در قالب تِم‌ها انجام می‌شود و بازبینی (مرور) تم‌ها در دو مرحله بازبینی و تصفیه تِم‌ها صورت می‌گیرد و مرحله پنجم، تعریف و نام‌گذاری تم‌ها آغاز شده و در مرحله آخر گزارش تهیه می‌شود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل مدیران دارای زمینه علمی مرتبط در شبکه بانکی کشور (بانک‌های خصوصی بر اساس اصل ۴۴) شامل مدیران عالی، میانی و مدیران بخش‌های مالی و سایر صاحب‌نظران در حوزه IFRS منجمله مدیران سازمان حسابرسی کل کشور و کارشناسان عالی بانک مرکزی ج.ا.ا و سازمان بورس و اوراق بهادار است.

با توجه به سابقه ۲۲ ساله محقق در سیستم بانکی کشور در گام اول با توجه به شناخت پژوهشگر از افراد متخصص صنعت بانکداری که در زمینه IFRS نیز پژوهش‌هایی داشته‌اند، ۲ نفر به شکل قضاوتی تعیین می‌شود تا مصاحبه اکتشافی به عمل آید. در گام دوم با استفاده از مصاحبه اکتشافی، پرسش‌های مورد نظر طراحی و سپس مصاحبه اصلی آغاز می‌شود. در گام سوم افراد با روش گلوله برفی برای مصاحبه انتخاب شدند که در این پژوهش اشباع نظری برابر ۱۴ مصاحبه است. سرانجام بعد از اتمام مصاحبه داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه، کدگذاری و دسته‌بندی شده‌اند و بدین طریق تم‌های درون داده‌ها توسط پژوهشگر تعیین و نام‌گذاری شده‌اند.

در جامعه آماری با فرمول کوکران ۹۶ نفر به عنوان نمونه تعیین شد. برای جمع‌آوری پرسشنامه بیش از ۱۳۰ پرسشنامه به صورت الکترونیکی بین پاسخ‌دهندگان توزیع شد و ۱۰۰ پرسشنامه تکمیل شده دریافت شد و با توجه به حجم نمونه تعیین شده این تعداد کافی به نظر می‌رسد.

تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش بر اساس روش تحلیل تم

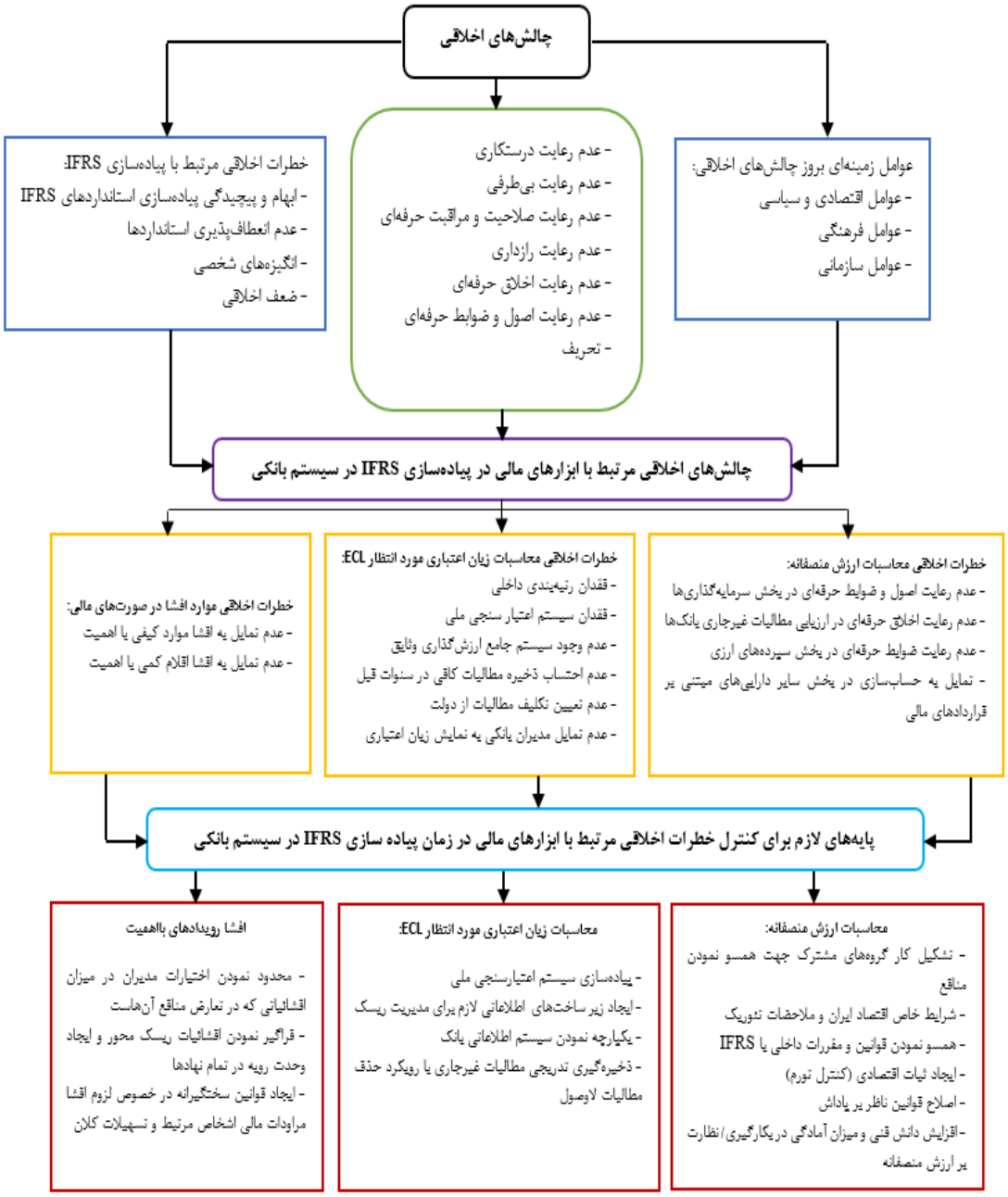
داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه‌های حضوری هستند که با روش تحلیل تم مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند و داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه‌ها در جدول ۱، کدگذاری و دسته‌بندی شده‌اند.

دسته‌بندی کدها در نهایت منجر به ۴ تم اصلی و ۲۴ تم فرعی است که در ۷ مورد، تم‌های فرعی مربوطه، به چند دسته مفهومی تقسیم‌بندی می‌شوند.

جدول ۱. جدول تحلیل تم همراه با کدهای مربوط به هر تم

تم‌های فرعی	دسته‌های مفهومی	کدها
عدم رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای در بخش سرمایه گذاری‌ها	عدم الزام شرکت‌های بورسی به ارائه صورت‌های مالی منطبق با استانداردهای بین المللی	EI01, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI06, MI07, MI09, MI10, MI11, MI12
	تغییر طبقه‌بندی سرمایه گذاری‌ها	EI01, EI02, MI01, MI02, MI03, MI04, MI08, MI10, MI11, MI12
عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای در ارزیابی مطالبات غیرجاری بانک‌ها	عدم وجود بازارهای فعال و مشکلات مربوط به ارزشیابی مطالبات بانک‌ها	EI01, EI02, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI06, MI07, MI08, MI10, MI12
	عدم وجود نهاد حاکمیتی برای تعیین نرخ تنزیل	MI01, MI02, MI03, MI08, MI09 MI10, MI11, MI12
	فقدان سیستم مدیریت ریسک فعال	EI02, MI01, MI02, MI03, MI04, MI06, MI09, MI10, MI11
	تمایل مدیران بانکی به مدیریت سود	EI01, EI02, MI01, MI03, MI04, MI05, MI07, MI08, MI09, MI10, MI11, MI12
عدم رعایت ضوابط حرفه‌ای در بخش سپرده-های ارزی	ناسازگاری بانکداری بدون ربا، با سایر مدل بانکداری در دنیا	MI01, MI02, MI04, MI05, MI07, MI09, MI10, MI11, MI12
	عدم وجود نرخ ارز یکسان (فقدان نهاد ناظر و تعیین کننده نرخ ارز)	MI01, MI03, MI04, MI06, MI07, MI08, MI10, MI11
تمایل به حساب‌سازی در بخش سایر دارایی‌های مبتنی بر قراردادهای مالی	پیچیدگی‌های شناسایی و اندازه گیری ابزارهای مالی در استانداردهای بین المللی	MI04, MI06, MI08, MI09, MI10, MI11, MI12
	عدم انعطاف‌پذیری استانداردهای بین المللی	EI01, EI02, MI01, MI02, MI03, MI04, MI07, MI08, MI09, MI11

تم‌های فرعی	دسته‌های مفهومی	کدها
فقدان رتبه‌بندی داخلی		EI01, EI02, MI01, MI02, MI04, MI09, MI10, MI11, MI12
فقدان سیستم اعتبار سنجی ملی		EI02, MI02, MI03, MI05, MI06, MI07, MI09, MI10, MI11, MI12
عدم وجود سیستم جامع ارزش‌گذاری وثایق		EI02, MI01, MI03, MI04, MI05, MI06, MI10, MI11, MI12
عدم احتساب ذخیره مطالبات کافی در سنوات قبل		EI01, EI02, MI02, MI03, MI04, MI05, MI06, MI09, MI10, MI11, MI12
عدم تعیین تکلیف مطالبات از دولت		EI01, MI01, MI02, MI04, MI05, MI06, MI08, MI09, MI10, MI11
عدم تمایل مدیران بانکی به نمایش زیان اعتباری		EI02, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI06, MI07, MI08, MI09, MI10, MI11, MI12
عدم تمایل به افشاء کیفی موارد با اهمیت	عدم تمایل به افشاء ریسکهای با اهمیت و اساسی	EI01, EI02, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI12
عدم تمایل به افشاء اقلام کمّی با اهمیت	عدم تمایل مدیران به افشاء حقوق و پاداش اعضای هیئت مدیره	MI02, MI03, MI04, MI05, MI08, MI12
تشکیل کار گروه‌های مشترک جهت همسو نمودن منافع		EI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI08, MI09, MI11, MI12
شرایط خاص اقتصاد ایران و ملاحظات تئوریک	تغییر مدل کسب و کار	MI01, MI03, MI04, MI05, MI06, MI07, MI08, MI10, MI12
همسو نمودن قوانین و مقررات داخلی با استانداردهای بین المللی		MI03, MI04, MI05, MI06, MI07, MI08, MI09, MI10, MI11, MI12
ایجاد ثبات اقتصادی (کنترل تورم)		MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI07, MI09, MI11, MI12
اصلاح قوانین ناظر بر پاداش مدیران		MI01, MI02, MI03, MI04, MI07, MI08, MI09, MI12
افزایش دانش فنی و میزان آمادگی در بکارگیری/ نظارت بر ارزش منصفانه		EI01, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI08, MI09, MI10, MI11, MI12
پیاده‌سازی سیستم اعتبارسنجی ملی		EI01, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI08, MI09, MI12
ایجاد زیر ساختهای اطلاعاتی لازم برای مدیریت ریسک		EI01, MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI07, MI08, MI09, MI10, MI11, MI12
یکپارچه نمودن سیستم‌های اطلاعاتی بانک		EI01, EI02, MI01, MI02, MI03, MI05, MI08, MI09, MI11
ذخیره‌گیری تدریجی مطالبات غیرجاری، با رویکرد حذف مطالبات لاوصول		EI02, MI02, MI04, MI05, MI06, MI08, MI09, MI11. MI12
محدود نمودن اختیارات مدیران در میزان افشائیاتی که در تعارض منافع آن‌هاست		MI01, MI02, MI03, MI04, MI05, MI08, MI09, MI10
فراگیر نمودن افشائیات ریسک محور و ایجاد وحدت رویه در تمام نهادها		EI01, EI02, MI03, MI04, MI05, MI07, MI09, MI11, MI12
ایجاد قوانین سختگیرانه در خصوص لزوم افشاء مراودات مالی اشخاص مرتبط و تسهیلات کلان		EI02, MI01, MI03, MI06, MI09, MI10, MI12



شکل ۱. الگوی چالش‌های اخلاقی برای پیاده‌سازی IFRS مرتبط با ابزارهای مالی

تجزیه و تحلیل داده‌های پرسشنامه

در ادامه برای اندازه‌گیری میزان مقبولیت مدل ارائه شده مطابق مصاحبه‌هایی که صورت گرفت، پرسشنامه‌ای بر مبنای اجزای مدل، در قالب ۲۳ پرسش تخصصی و ۵ پرسش عمومی (شامل جنسیت، سن، سابقه کاری، مدرک تحصیلی و سمت شغلی) طراحی شد و در اختیار صاحب نظران قرار گرفت. پرسشنامه اشاره شده در مقیاس لیکرت پنج گزینه‌ای، میزان موافقت و مخالفت پاسخ دهنده را از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم پاسخ دهنده را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. از پرسشنامه‌های توزیع شده، ۱۰۰ نسخه به صورت الکترونیکی تکمیل شد و به دست پژوهشگر رسید. هر پرسشِ مربوط به پرسشنامه در قالب طیف لیکرت پنج گزینه‌ای (از کاملاً مخالفم=۱، مخالفم=۲، نظری ندارم=۳، موافقم=۴ تا کاملاً موافقم=۵)، میزان مخالفت یا موافقت پاسخ دهندگان را با گزارهٔ مطرح شده در پرسش سنجیده است. تحلیل آن‌ها به کمک نرم‌افزار SPSS نسخهٔ ۲۰ انجام می‌شود و مؤلفه‌های پرسشنامه در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. مؤلفه‌های پرسشنامه

مؤلفه‌ها	تعداد پرسش‌ها	گویه‌های مربوط به هر مؤلفه
خطرات اخلاقی کاربرد ارزش منصفانه در بانک‌ها	۶	از پرسش ۱ تا ۶
خطرات اخلاقی در خصوص زیان اعتباری مورد انتظار	۵	از پرسش ۷ تا ۱۱
خطرات اخلاقی ناشی از عدم افشاء رویدادهای با اهمیت	۳	از پرسش ۱۲ تا ۱۴
پایه‌های لازم برای کنترل خطر اخلاقی	۹	از پرسش ۱۵ تا ۲۳

به منظور تعیین روایی پرسشنامه محتوای آن توسط استاد راهنما بررسی شد و بر اساس نظرات آن‌ها تغییرات ضروری اعمال و در نهایت پرسشنامه موجود تهیه شد و روایی مورد تأیید قرار گرفت. پایایی پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ برای ۲۳ پرسش برابر ۰/۹۱۱ است که این عدد بیانگر آن است که پرسشنامه از قابلیت اعتماد (پایایی) لازم برخوردار است.

در ادامه آزمون جمعیت شناختی ارائه شده است.

جدول ۳. توزیع فراوانی افراد مورد مطالعه بر اساس جنسیت

		فراوانی	درصد	درصد واقعی	درصد مرکب
نمونه‌ها	زن	۳۷	۳۷	۳۷	۳۷
	مرد	۶۳	۶۳	۶۳	۱۰۰
	جمع	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	

همانطور که در جدول ۳ ملاحظه می‌شود از نظر جنسیت بیشترین تعداد افراد مورد مطالعه مردان هستند که شامل ۶۳ نفر مرد بود.

جدول ۴. توزیع فراوانی افراد مورد مطالعه بر اساس سابقه کار

		فراوانی	درصد	درصد واقعی	درصد مرکب
نمونه‌ها	زیر ۱۰ سال	۵	۵	۵	۵
	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۳۷	۳۷	۳۷	۴۲
	بین ۱۵ تا ۲۵ سال	۴۶	۴۶	۴۶	۸۸
	بیشتر از ۲۵ سال	۱۲	۱۲	۱۲	۱۰۰
	جمع	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	

جدول ۴ نشان می‌دهد که کمترین سنوات خدمت مربوط به سابقه کاری کمتر از ۱۰ سال و بیشترین آن مربوط به ۱۵ تا ۲۵ سال خدمت است.

جدول ۵ بیانگر این است که بیشترین درصد مربوط به گروه سنی بین ۴۵ تا ۵۵ سال و کمترین مربوط به گروه سنی زیر ۳۰ سال است.

جدول ۵. توزیع فراوانی افراد مورد مطالعه بر اساس سن

		فراوانی	درصد	درصد واقعی	درصد مرکب
نمونه‌ها	زیر ۳۵ سال	۱	۱	۱	۱
	۳۵ تا ۴۵ سال	۳۷	۳۷	۳۷	۳۸
	۴۵ تا ۵۵ سال	۴۶	۴۶	۴۶	۸۴
	۵۵ به بالا	۱۶	۱۶	۱۶	۱۰۰
	جمع	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	

مطابق جدول ۶، در سطح کارشناسی ارشد ۴۶ نفر بیشترین پاسخ دهندگان بودند.

جدول ۶. توزیع فراوانی افراد مورد مطالعه بر اساس مدرک تحصیلی

		فراوانی	درصد	درصد واقعی	درصد مرکب
نمونه‌ها	کاردانی	۰	۰	۰	۰
	کارشناسی	۲۷	۲۷	۲۷	۲۷
	کارشناسی ارشد	۵۳	۵۳	۵۳	۸۰
	دکتری	۲۰	۲۰	۲۰	۱۰۰
	جمع	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	

جدول ۷ نشان داد بیشترین گروه پاسخ‌دهندگان دارای سمت شغلی بانکداری بودند.

جدول ۷. توزیع فراوانی افراد مورد مطالعه بر اساس سمت شغلی

		فراوانی	درصد	درصد واقعی	درصد مرکب
نمونه‌ها	حسابرس	۱	۱	۱	۱
	حسابدار	۶	۶	۶	۷
	بانکداری	۷۵	۷۵	۷۵	۸۲
	مدیر مالی	۱۸	۱۸	۱۸	۱۰۰
	جمع	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	

هنگام بررسی نرمال بودن داده‌ها ما فرض صفر مبتنی بر اینکه توزیع داده‌ها نرمال است را در سطح خطای ۵٪ تست می‌کنیم. در بررسی نرمال بودن، از آزمون کولموگروف اسمیرنوف استفاده می‌شود. این آزمون بر اساس سطح خطای ۵

درصد اجرا شد و نتایج بیانگر آن است که توزیع هیچ یک از مؤلفه‌های پرسشنامه نرمال نیست بنابراین برای تمام پرسش‌ها، آزمون ناپارامتریک دوجمله‌ای اجرا می‌شود.

فرض‌های آزمون دو جمله‌ای برای بررسی میانگین پرسش‌ها به شرح زیر است:

H_0: بالای ۵۰ درصد از پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح شده موافق نبودند ($P\leq0.05$).

H_1: بالای ۵۰ درصد از پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح شده موافق بودند ($P>0.05$).

نتایج حاصل از آزمون دو جمله‌ای در جدول ۳ قابل مشاهده است:

جدول ۸. آزمون دوجمله‌ای

پرسش	گروه‌ها	ویژگی گروه‌ها	تعداد هر گروه	درصد هر گروه	سطح معناداری	نتیجه
پرسش ۱	گروه ۱	<=۳	۶	۰/۰۶	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۴	۰/۹۴		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۲	گروه ۱	<=۳	۸	۰/۰۸	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۲	۰/۹۲		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۳	گروه ۱	<=۳	۵	۰/۰۵	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۵	۰/۹۵		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۴	گروه ۱	<=۳	۴	۰/۰۴	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۶	۰/۹۶		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۵	گروه ۱	<=۳	۲۰	۰/۲	۰/۰۲۲	تأیید
	گروه ۲	>۳	۸۰	۰/۸		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۶	گروه ۱	<=۳	۷	۰/۰۷	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۳	۰/۹۳		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۷	گروه ۱	<=۳	۳	۰/۰۳	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۷	۰/۹۷		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۸	گروه ۱	<=۳	۲	۰/۰۲	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۸	۰/۹۸		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۹	گروه ۱	<=۳	۹	۰/۰۹	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۱	۰/۹۱		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۱۰	گروه ۱	<=۳	۷	۰/۰۷	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۳	۰/۹۳		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۱۱	گروه ۱	<=۳	۲	۰/۰۲	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۸	۰/۹۸		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۱۲	گروه ۱	<=۳	۱۰	۰/۱	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۰	۰/۹		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۱۳	گروه ۱	<=۳	۱۱	۰/۱۱	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۸۹	۰/۸۹		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۱۴	گروه ۱	<=۳	۹	۰/۰۹	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۱	۰/۹۱		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۱۵	گروه ۱	<=۳	۱	۰/۰۱	۰/۰۰۰	تأیید

پرسش	گروه‌ها	ویژگی گروه‌ها	تعداد هر گروه	درصد هر گروه	سطح معناداری	نتیجه
	گروه ۲	>۳	۹۹	۰/۹۹		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۱۶	گروه ۱	<=۳	۱۲	۰/۱۲	۰/۰۰۱	تأیید
	گروه ۲	>۳	۸۸	۰/۸۸		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۱۷	گروه ۱	<=۳	۵	۰/۰۵	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۵	۰/۹۵		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۱۸	گروه ۱	<=۳	۱۳	۰/۱۳	۰/۰۰۱	تأیید
	گروه ۲	>۳	۸۷	۰/۸۷		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۱۹	گروه ۱	<=۳	۱۰	۰/۱	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۰	۰/۹		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۲۰	گروه ۱	<=۳	۸	۰/۰۸	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۲	۰/۹۲		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۲۱	گروه ۱	<=۳	۱۴	۰/۱۴	۰/۰۰۱	تأیید
	گروه ۲	>۳	۸۶	۰/۸۶		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۲۲	گروه ۱	<=۳	۹	۰/۰۹	۰/۰۰۰	تأیید
	گروه ۲	>۳	۹۱	۰/۹۱		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		
پرسش ۲۳	گروه ۱	<=۳	۱۵	۰/۱۵	۰/۰۰۳	تأیید
	گروه ۲	>۳	۸۵	۰/۸۵		
	کل		۱۰۰	۱/۰۰		

شایان ذکر است نتیجه‌گیری‌های این جدول بر اساس سطح خطای ۵ درصد است.

نتیجه تأیید: یعنی فرض H_0 رد می‌شود و پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح شده موافق بودند.

نتیجه رد: یعنی فرض H_0 رد نمی‌شود: پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح شده موافق نبودند.

نتایج بیانگر این است که پرسش‌های طرح شده با بررسی‌های بیشتر تأیید شد زیرا سطح معناداری همه پرسش‌ها کمتر از ۵ درصد است و چالش‌های اخلاقی ناشی از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مرتبط با ابزارهای مالی در نظام بانکداری ایران به اثبات رسید.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل شده بیانگر تأیید اجزای الگو است. بیشتر خبرگان تأکید بر فراهم شدن بستر بروز خطر اخلاقی در زمان پیاده‌سازی IFRS در صورت وضعیت مالی بانک‌ها را داشتند و معتقد بودند که در صورت عدم پیش‌بینی تمهیدات لازم در زمان پیاده‌سازی IFRS در سیستم بانک‌های ایران می‌تواند آثار مخرب و گمراه کننده‌ای برای تمامی ذی‌نفعان منجمله دولت، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و نهایتاً سپرده‌گذاران بانک‌ها ایجاد کند. در نهایت، پیش‌بینی مخاطرات اخلاقی در مورد محاسبات ارزش منصفانه در سیستم بانکی ایران چه در بخش مطالبات غیرجاری و چه در بخش سرمایه‌گذاری‌ها، ناشی از عواملی همچون محدودیت‌های ساختاری موجود در سیستم‌های اطلاعاتی Core Banking، و عدم وجود بازار فعال در خصوص برآورد ارزش منصفانه ابزارهای مالی، می‌تواند اهمیت آن را دو چندان کند. افزون بر آن وجود مشکلات مربوط به تورم افسارگسیخته در ایران، محاسبه ارزش منصفانه را بصورت مداوم با تغییرات چالشی روبرو خواهد کرد.

از طرفی، خبرگان صنعت بانکداری، خطرات اخلاقی محاسبات زیان اعتباری مورد انتظار (ECL) را مطرح کردند و معتقد بودند که تهیه صورت‌های مالی مطابق استانداردهای بین‌المللی در بانکداری ایران می‌تواند بستر بروز خطرات اخلاقی را در این بخش افزایش دهد. چرا که اعمال محاسبات زیان اعتباری مورد انتظار باعث تحمیل زیان هنگفت به سیستم بانکی می‌شود و این همان چیزی است که مدیران بانکی تمایلی به اعمال رقم واقعی آن را ندارند و این نظر متخصصان با شرایط کنونی به‌دلیل عدم احتساب ذخیره کافی در خصوص مطالبات مشکوک‌الوصول با توجه به حجم بالای آن در سیستم بانکی ایران مطابقت دارد. همچنین، فقدان مؤسسات رتبه‌بندی داخلی

و سیستم اعتبار سنجی ملی برای ارزیابی رتبه‌بندی مشتریان می‌تواند مشکلات بانک‌ها را در این بخش افزایش دهد. بی‌گمان عدم اعتبارسنجی دقیق مشتریان به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش مطالبات غیرجاری در سیستم بانک‌های ایران است چراکه به دلیل هزینه و زمان زیاد مورد نیاز برای پیاده‌سازی یک سیستم تخصصی رتبه‌بندی در سیستم بانکی این مهم در ایران کماکان مقفول مانده است. همین عامل نیز باعث شده که بانک مرکزی در تخصیص اعتبارات ریالی و ارزی خود معیار معین و دقیقی نداشته باشد و مطالبات غیرجاری در سیستم بانکی کشور با افزایش روزافزون روبرو و اثر منفی بر اقتصاد و عملکرد نظام بانکی بر جای بگذارد. در نهایت، عدم تمایل مدیران بانکی به نمایش زیان اعتباری انباشته منظور نشده در سنوات قبل از پیاده‌سازی IFRS در سیستم بانک‌ها به عنوان یکی از مهمترین عواملی بروز خطر اخلاقی ناشی از تحریف در صورت‌های مالی خواهد بود.

گزارش‌های مالی بانک‌ها در ایران، اطلاعات مهمی در مورد وضعیت مالی و عملکرد بانک‌ها ارائه می‌دهد و این اطلاعات برای ذینفعان بانک‌ها ضروری به نظر می‌رسد. به همین منظور اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی بانک‌ها بایستی با صداقت و دقت کافی تهیه شده باشد تا اطلاعات کامل و درستی در اختیاز ذینفعان قرار بگیرد. پس بنابراین عدم افشای اطلاعات درست در گزارش مالی بانک‌ها منجر به کاهش شفافیت مالی بانک‌ها و تصمیم‌گیری غلط از طرف مشتریان و سرمایه‌گذاران خواهد شد. به بیان دیگر، خبرگان، خطرات اخلاقی موارد افشاء در صورت‌های مالی را با اهمیت دانستند و متخصصان عمده چالش‌های اخلاقی را در حوزه افشائیات، چالش‌هایی ناشی از افشا اطلاعات کیفی و کمّی عنوان داشته بنابراین در این رابطه مهمترین موضوعی که صاحبنظران برای چالش‌های اخلاقی ناشی از عدم افشا در صورت‌های مالی را مطرح کردند و آن اصلاح ساختار استانداردهای حسابداری است. در نهایت، متخصصان با عدم تمایل مدیران بانکی به افشاء ریسک‌های با اهمیت و اساسی در صورت‌های مالی و با عدم تمایل مدیران به افشاء حقوق و پاداش اعضای هیات مدیره موافق هستند.

پایه‌های لازم برای پیاده‌سازی IFRS در سیستم بانکی ایجاد زیر ساخت‌های اولیه در بانکها است، در بررسی‌های به عمل آمده متأسفانه بانک‌ها در کشور ایران همچنان از فقدان مباحث زیر بنایی همچون پایگاه اطلاعاتی جامع، سیستم Core banking، IT، واحد مدیریت ریسک و غیره رنج می‌برند. افزون بر این ایجاد بستر تعاملات برای سازمان‌های حسابرسی، بورس و جامعه حسابداران رسمی ایران، حل مشکلات تضاد منافع موجود بین سازمان بورس و بانک مرکزی، همکاری متقابل سازمان امور مالیاتی و دیگر مراجع نظارتی، اصلاح ساختار نظام بانکی، کفایت سرمایه، عدم استقلال و نظارت کافی بانک مرکزی، فراگیر نمودن افشا ریسک، سیستم اطلاعاتی و نظارتی منظم و منسجم، می‌تواند پیاده‌سازی گزارشگری مالی بین‌المللی را با حداقل چالش‌های اخلاقی تسهیل نماید. در این تم نظرات متخصصان با مصاحبه‌شوندگان در یک راستا بوده است.

بررسی پیشینه پژوهش‌ها و مطالعات انجام شده در این زمینه بیانگر این است که پژوهش انجام شده با یافته‌های الهلالیه، نطیم و الگزار (۲۰۲۰) و دارابی، مخمل‌باف و هادی نیا (۱۳۹۷) همخوانی دارد. همچنین، پیشنهادهای کاربردی پژوهش عبارتند از:

- باتوجه به نتایج پژوهش در خصوص محدود کردند بستر بروز خطرات اخلاقی پیشنهاد می‌شود قبل از اجرای IFRS در سیستم بانکی، در وزارت اقتصاد کارگروهی متشکل از متخصصین سیستم بانکی، کارشناسان ارشد بانک مرکزی، سازمان بورس و سازمان حسابرسی کل کشور تشکیل شود تا روش انجام کار از طریق تدوین دستورالعمل جامع به کلیه بانک‌ها ابلاغ و اجرایی شده تا خطر تحریف صورت‌های مالی به حداقل ممکن برسد.
- به‌دلیل محدودیت‌های موجود در تطبیق بخشی از استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پیشنهاد می‌شود سازمان حسابرسی کل کشور ضمن تجدید نظر در مورد ساختار استانداردگذاری، نسبت به اتخاذ تمهیدات نظارتی لازم در خصوص اعمال کنترل‌های مرتبط با پیاده‌سازی IFRS و تربیت حسابرس متخصص IFRS در صنعت بانکداری اقدام کند.
- یکی از دلایل بروز خطر اخلاقی در زمان پیاده‌سازی IFRS تصمیم مدیران بانکی به فرار مالیاتی با توجیه نقص قوانین مالیاتی است پس اصلاح قوانین مالیاتی توسط سازمان مالیاتی کشور در راستای حذف موانع مالیاتی و همسو نمودن قوانین مالیاتی با الزامات مرتبط با پیاده‌سازی IFRS در سیستم بانکی کشور می‌تواند باعث کاهش خطرات اخلاقی ناشی از حساب‌سازی شود.
- در جهت جلوگیری از مدیریت سود، پنهان نمودن زیان‌های اعتباری، سازمان بورس و اوراق بهادار کشور به عنوان مقام ناظر می‌بایست نسبت نظارت مؤثر بر اجرای مفاد دستورالعمل جامع تدوین شده توسط

کارگروه پیشنهادی برای مدیریت خطرات اخلاقی ناشی از پیاده‌سازی IFRS در سیستم بانکی اقدام کند.

در خاتمه با عنایت به اینکه تقویت عوامل زمینه‌ای از طریق بهبود شرایط اقتصادی و سیاسی، فرهنگی و سازمانی به عنوان یکی از راه کارهای زیربنایی کاهش چالش‌های اخلاقی در زمان پیاده‌سازی IFRS در سیستم بانکی است بی‌گمان تمهیدات دولت در کنترل تورم، همکاری و هماهنگی بیشتر بین اداره کل امور مالیاتی با سازمان حسابرسی و سازمان بورس در راستای تطبیق و همسو کردن قوانین و مقررات موجود با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نقش مهمی در محدود کردن مخاطرات اخلاقی خواهند داشت.

References

Aali, R; Mehrabanpour, M; Jahangirnia, H; Gholami jamkarani, R; & Qayyumzadeh, M. (2021). Representing an Appraisal Pattern for the Dimensions of Ethics on the Process of Financial Corruption Reporting of Public Sector Accountants and Auditors Based on a Combined Approach. *Governmental Accounting*, *7*(1), 45-58. doi: 10.30473/gaa.2021.56942.1441. (In Persian).

Allahyari, Abbas; & DelAshob, Saeed. (2022). Investigating the effect of law enforcement on tangible fixed asset value disturbances according to the international financial reporting standards (IFRS) of companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 6(20), 329-345. (In Persian).

Asadi Zahrai, Ehsan; Azar, Adel; Moghbel baarz, Abbas; Eskandari, Leila. (2014). Model for predicting customer behavior in bank deposits with system dynamics approach. *The first International Symposium of Sustainable Development Science*. (In Persian).

Bagharabadi, Seyyed Mohammad (2019). Presentation and disclosure of financial instruments based on new Iranian accounting standards. Accountants. *Journal of the Certified Accountants Association of Iran.* 331, 35-38. (In Persian).

Boyce, G (2014). Accounting, ethics and human existence: Lightly unbearable, heavily kitsch. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol 25(3): 197-209.

Cadozier, V, (2002). The moral profession: A study of moral development and professional ethics, *Retrieved from proquest.com*.

Campbell John L; Landon M. Mauler, Spencer R. Pierce, (2019). A review of derivatives research in accounting and suggestions for future work. *Journal of Accounting Literature* 42, 44–60.

Chan, A. L.-C; Hsu, A. W.-H; & Lee, E. (2015). Mandatory adoption of IFRS and timely loss recognition across Europe: The effect of corporate finance incentives. *International Review of Financial Analysis*, Vol 38, Pp. 70-82.

Chavoshani, Mojtaba; Jamshidinavid, Babak; Ghanbari, Mehrdad; Baghfalaki, Afshin; (2021). The Role of Financial Instruments and Derivatives Disclosure on the Excess Return and Company Value Based on Iran Accounting Standards. *Advances in Mathematical Finance and Applications.* 6(1), 125-142. doi: 10.22034/amfa.2019.585011.1181. (In Persian).

Darabi, Roya; Makhmal Baf, Ahmad; Hadi Nia, Fariba. (2019). The place of ethics in the implementation of international accounting standards. *New Applied Studies in Economics and Accounting Management*, 1 (1), 49-62. (In Persian).

Daske, Holger and Luzi Hail and Christian Leuz and Rodrigo Verdi, (2008), *Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences*, University of Mannheim.

Deller Adam (2019). A look at IFRS 13 and consultation on osure requirement, ACCA, CPD technical article, *Corporate Reporting*, www. Accaglobal.com/in/en/member/discover/cpd-articles.

Ehigie, B. O. (2006). Correlates of customer loyalty to their bank: a case study in Nigeria, *International Journal of Bank Marketing* 24(7), 494-508.

Hariem Abdullah, Turgut Tursoy (2021). Capital structure and frm performance: evidence of Germany under IFRS

adoption. *Review of Managerial Science* 15,379–398 (2021).

Heidhues, E; & Patel, C (2012). Globalization and Contextual Factors in Accounting in Accounting: The Case of Germany. In M. J. Epstein (Ed.), *Studies in Managerial and Financial Accounting*. Vol 23. Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited.

Heydari, Hadi; Rovarian, Zahra; Nurbakhsh, Iman (2009). Investigating the effect of macroeconomic indicators on the outstanding claims of banks. *Money and Economics Quarterly*. 4, 191-214. (In Persian).

Jong-Hoon Kim, Keishi Fujiyama, Yuya Koga (2024). The effect of voluntary international financial reporting standards adoption on information asymmetry in the stock market: Evidence from Japan. *Research in International Business and Finance*. Volume 69, April 2024, 102250.

Low, M; Davey. H. and Hooper, K, (2008), Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges, *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 19, PP. 222-254.

Mahavarpour R, Mashayekh S, Rahmani A. (2019). The Challenges on Implementing Accounting Derivative Instruments International No 9. *Financial Reporting Standards*. 11 (43): 1-26. (In Persian).

Moataz El-Helalya, Collins G. Ntim, Manar Al-Gazzar (2020). Auditing and Taxation. *Journal of International Accounting*, PP: 1-22. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100305.

Mohaghegh, Arefe; Haji Ali, Elham (2023). The role of financial instruments on risk management in derivative markets. *The 6th international conference on management, accounting and economics in sustainable development*. (In Persian).

Pacter, P. (2016). *Pocket Guide to IFRS Standards: The Global Financial Reporting Language*.London: IFRS Foundation.

Palea, V. (2013). IAS/IFRS and Financial Reporting Quality. *China Journal of Accounting Research*. Vol 6(4): 247-263.

Rahmani, A; Valizadeh Larijani, A; & Rabihavi, E. (2022). Companies Experiences in Applying IFRS in Iran. *Empirical Studies in Financial Accounting*, *19*(74), 117-143. doi: 10.22054/qjma.2022.62791.2298. (In Persian).

Ran R. Barniv, Mark Myring, Tiffany Westfall (2022). Does IFRS experience improve analyst performance? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 46. 100443.

Rezaei, A; & pourzamani, Z. (2020). The Investigation of International Financial Reporting Standards (IFRS), with emphasis on the implementation of Expected Credit Loss Model (ECL) in Iranian Banks. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, *9*(34), 1-16. (In Persian).

Rostami, Maryam; Kordlouie, Hamidreza; Taghi Nataj Malekshah, Gholamhasan; Hanifi, Farhad (2021). The usefulness of expected credit losses of financial facilities in predicting the future profitability of banks. *Quarterly Journal of Financial Engineering and Securities Management*. 50(13), 49-72. (In Persian).

Susan V. Crosson; Belverd E; Jr Needles; Needles, Belverd E.; Powers, Marian (2008). *Principles of accounting*. Boston: Houghton Mifflin. p. 209.

Torabi, Somayeh. (2021). Examining the professional ethics conceptual framework in compliance with accounting standards. *Welfth National Conference on New*

Approaches in Management, Economics and Accounting. (In Persian).

Weil, D; Fung, A; Graham, M; & Fagotto, E (2006). Regulation by transparency: The effectiveness of government mandated disclosure policies. *Journal of Policy Analysis and Management*. Vol 25(1): 155-181.

Wolfgang Bessler, Halit Gonenc, Mario Hernandez Tinoco (2023). Information asymmetry, agency costs, and payout policies: *An international analysis of IFRS adoption and the global financial crisis. Economic Systems*. 7(11). 1-19. https://doi.org/10.1016/j.ecosys.2023.101129.

Governmental Accounting

doi: 10.30473/GAA.2025.69180.1681
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (75-92)
RESEARCH PAPER

The Phenomenology of the Lived Experiences of Accounting Professors from Public Sector Accounting Education

Sajad Naghdi[*1], Roghayye Jeddi[2], Javad Esmaeili[3], Vahid Ahmadian[4]

1 .Assistant Professor, Faculty of Economic and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran.
2. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Economic and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran. (Rjeddii@yahoo.com).
3. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (javadesmaeili68@yahoo.com).
4. Assistant Professor, Faculty of Economic and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran. (v.ahmadian@tabrizu.ac.ir).

Corresponding Author:
Sajad Naghdi
Email: S.nagdi@tabrizu.ac.ir

Received: 2024/04/18
Accepted: 2024/09/17

How to Cite:
Naghdi, S; Jeddi, R; Esmaeili, J; Ahmadian, V; (2025). The Phenomenology of the Lived Experiences of Accounting Professors from Public Sector Accounting Education, *Governmental Accounting*, 11 (21), 75-92.

ABSTRACT

Subject and Objective: The current research aims to know the views and lived experiences of accounting professors from the public sector accounting education.

Research Method: This research is practical in terms of purpose, and in terms of data collection, it is a qualitative research of the phenomenological type. The participants of this study were 12 people selected using the purposeful sampling method in the country's universities. In collecting the required data, a semi-structured interview method was used until reaching theoretical saturation. Thematic coding analysis method was used to analyze the data and the four concepts of credibility, transferability, confirmability, and transferability were used to check the validity and reliability of the interviews.

Findings: In total, based on the opinions and views of professors, four main themes including background and content challenges and obstacles, stakeholders' interactivity and responsibility, educational and research opportunities and benefits, and professors' structural and behavioral characteristics were identified, For 4 main themes, a total of 48 sub-themes with 106 conceptual codes were extracted.

Conclusion, Originality, and its Contribution to Knowledge: Most of the narratives were identified in the sub-theme of professors' structural and behavioral characteristics, This finding reflects the need to pay attention to this concern of students by accounting educational groups. The findings of the research indicate the important role of professors in solving the obstacles and challenges of accounting education in the public sector, especially through the revision of teaching methods and educational content to increase the attractiveness of learning and attract the attention of the students.

Keywords: Education, Public Sector Accounting, Phenomenology.

JEL Classification: I22, I29, H52.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۹۲-۷۶)
doi: 10.30473/GAA.2025.69180.1681

«مقاله پژوهشی»

پدیدارشناسی تجارب زیسته اساتید حسابداری از آموزش حسابداری بخش عمومی

سجاد نقدی*[۱]، رقیه جدی[۲]، جواد اسماعیلی[۳]، وحید احمدیان[۴]

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران.
۲. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. (Rjeddii@yahoo.com).
۳. کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (javadesmaeili68@yahoo.com).
۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. (v.ahmadian@tabrizu.ac.ir).

نویسنده مسئول:
سجاد نقدی
رایانامه:
S.nagdi@tabrizu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۳۰
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۷

استناد به مقاله:
نقدی، سجاد؛ جدی، رقیه؛ اسماعیلی، جواد و احمدیان، وحید، (۱۴۰۳)، پدیدارشناسی تجارب زیسته استادان حسابداری از آموزش حسابداری بخش عمومی، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۹۲-۷۶.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف پژوهش حاضر شناخت دیدگاه‌ها و تجارب زیسته استادان رشتهٔ حسابداری از آموزش حسابداری بخش عمومی است.

روش پژوهش: این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و برحسب گردآوری داده یک پژوهش کیفی از نوع پدیدارشناسی توصیفی است. مشارکت‌کنندگان این مطالعه به تعداد ۱۲ نفر و با استفاده از روش نمونه‌گیری هدف‌مند در دانشگاه‌های کشور انتخاب شدند. در جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از روش مصاحبه فردی نیمه‌ساختار یافته تا رسیدن به حد اشباع نظری استفاده شد. برای تحلیل داده‌ها از روش کدگذاری موضوعی و برای بررسی روایی و پایایی مصاحبه‌ها نیز از چهار مفهوم قابلیت اعتماد، قابلیت انتقال، قابلیت تأیید و اطمینان‌پذیری بهره‌برداری شده است.

یافته‌های پژوهش: در مجموع براساس نظرات و دیدگاه‌های استادان، ۴ مضمون اصلی چالش‌ها و موانع زمینه‌ای و محتوایی، تعامل‌پذیری و مسئولیت‌پذیری ذینفعان، فرصت‌ها و مزایای آموزشی و پژوهشی و ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان شناسایی شد. برای ۴ مضمون اصلی نیز مجموعاً ۴۸ مضمون فرعی با ۱۰۶ کد مفهومی استخراج شد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: بیشترین روایت‌ها در ارتباط با مضمون اصلی ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان شناسایی شد، این یافته لزوم توجه به این دغدغه توسط گروه‌های آموزشی حسابداری را منعکس می‌کند. یافته‌های پژوهش، بیانگر نقش مهم استادان در رفع موانع و چالش‌های آموزش حسابداری بخش عمومی به ویژه از طریق بازنگری در روش‌ها و الگوهای تدریس و محتوای آموزشی با هدف افزایش جذابیت یادگیری و جلب توجه مخاطبان است.

واژه‌های کلیدی: آموزش، پدیدارشناسی، حسابداری بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: H52، I29، I22.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.
این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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

با توجه به اهمیت روزافزون نقش منابع انسانی در پیشبرد اهداف مالی و حسابداری بخش عمومی، تقاضا برای استخدام دانش‌آموختگان حسابداری به ویژه آنهایی که دارای سابقه مؤثر در حوزه حسابداری دولتی و بخش عمومی هستند، به شدت افزایش یافته است. در چنین شرایطی دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی برای آنکه مزیت رقابتی خود در آموزش حسابداران متخصص را حفظ کنند، باید نیازهای واقعی سازمان‌ها و نهادهای فعال در بخش عمومی را شناسایی کنند. در راستای این اقدام، نقش معلمان و آموزش‌دهنده‌ها بسیار کلیدی است، چرا که این افراد عناصر مهمی در تقویت مهارت‌های فنی دانشجویان هستند (محمد و لاشین[1]، ۲۰۱۰). با این حال باوجود گستردگی بخش عمومی و اهمیت آن، دانشگاه‌ها محتوای ناچیزی را در حوزه حسابداری بخش عمومی و دولتی آموزش می‌دهند (کوردری، ۲۰۱۳). بنابراین در همین راستا کراه و آوه[2] (۲۰۱۳) با مطرح کردن مسأله همراستا نبودن سرفصل‌های آموزشی حسابداری بخش عمومی با اصلاحات اخیر در این بدنه از جمله بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، استقرار حسابداری تعهدی و سایر تحولات، همکاری قوی‌تر دانشگاهیان و متخصصان حسابداری دولتی را لازم‌الاجرا می‌دانند (باسلوم[3] و همکاران، ۲۰۲۲). این موضوع به ویژه در کشوری مانند ایران که تعداد نهادها و سازمان‌های دولتی قابل توجه است، چشم‌گیرتر است، چرا که در ایران نیز همسو با سایر کشورها اقدامات اولیه برای اجرای سیستم تعهدی صورت گرفته است (نورانی و اخلاقی، ۱۴۰۲).

باوجود ایجاد گرایش حسابداری بخش عمومی در دورهٔ تحصیلات تکمیلی برخی از دانشگاه‌های کشور، به دلیل کمبود واحدهای درسی مرتبط با حسابداری بخش عمومی و بودجه‌بندی در دوره کارشناسی (اکثراً ۶ واحد درسی)، در برخی موارد مشاهده می‌شود حسابداران فاقد تحصیلات تکمیلی با گرایش بخش عمومی به دلیل مزایا و منافع استخدام دولتی، در آزمون‌های استخدامی دستگاه‌های اجرایی شرکت کرده و پس از استخدام، به دلیل عدم آموزش مؤثر در دانشگاه، مهارت کاربردی در حل مسائل مالی بخش دولتی نشان نمی‌دهند. نتایج برخی مطالعات نشانگر آن است که علاقه دانشجویان حسابداری به آموزش حسابداری بخش عمومی بسیار پایین است. به عنوان مثال نوس[4] و همکاران (۲۰۲۲) معتقد هستند که انتظارات سیاست‌گذاران حسابداری بخش عمومی این است که آموزش حسابداری بخش عمومی باید در مدارس کسب و کار و دانشگاه‌ها صورت پذیرد. به اعتقاد این پژوهشگران، دانشجویان به دروسی که در بخش خصوصی کاربرد ندارند، علاقه‌مند نیستند. اگرچه این چالش عدم جذابیت حسابداری بخش عمومی به دلایلی از قبیل خشک بودن مطالب آن بدیهی به نظر می‌رسد (پیتولیسه[5] و همکاران، ۲۰۱۸)، اما از ادبیات آموزش حسابداری بخش دولتی کنار گذاشته شده است. به عنوان مثال اسکیولی و سیمز[6] (۲۰۰۸) معتقد هستند آموزش حسابداری در بخش عمومی، حوزه نادیده گرفته شده در پژوهش‌های حسابداری است. دامنه این بی‌علاقگی به حدی است که حتی برخی پژوهشگران نظیر پیتولیسه و همکاران (۲۰۱۸) از دروس حسابداری بخش عمومی با اصلاح «خواهر ناتنی زشت[7]» یاد می‌کنند. با توجه به اینکه دروس حسابداری بخش عمومی برای اکثر دانشجویان به دلایل مختلف مانند تمرکز بر استخدام در بخش خصوصی و یا خشک بودن درس، جذابیت ندارد، در برخی کشورها نیز دانشگاه‌ها با این موضوع همگام بوده‌اند به طور مثال در برخی دانشگاه‌ها دروس حسابداری و حسابرسی بخش عمومی به عنوان دروس اختیاری ارائه می‌شوند، افزون بر این مواردی نیز بوده است که تنها یک واحد آموزشی به دروس حسابداری بخش عمومی اختصاص یافته است (پیتولیسه و همکاران، ۲۰۱۸). این در حالی است که افزایش تقاضای جهانی برای ارتقای مسئولیت پاسخگویی نیاز به آموزش حسابداران خبره بخش عمومی را افزایش داده است، ولی مراکز آکادمیک و دانشگاهیان در آموزش نیروهای متخصص بسیار ضعیف عمل کرده است و آموزش منابع انسانی در این حوزه همگام با توسعه و پیشرفت در بخش عمومی نبوده است (هنری، ۲۰۰۵). باوجود آنکه همسو با اصلاحات گسترده صورت گرفته در ماهیت حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف مطالعات متعددی ابعاد مختلف این تغییرات را بررسی کرده است، اما به اعتقاد برخی پژوهشگران از قبیل پیتولیسه و همکاران (۲۰۱۸) و کاراتزیماس و همکاران (۲۰۲۲) برخلاف آموزش حسابداری بخش خصوصی، آموزش حسابداری دولتی و بخش عمومی در ادبیات حسابداری به صورت محدود مورد توجه قرار گرفته است. افزون بر این در طی سال‌های اخیر به ویژه از سال ۲۰۱۹ تا ۲۰۲۳ همایش‌ها و کنفرانس‌های متعددی از جمله

1. Mohamed & Lashine
2. Krah &Aveh
3. Basloom
4. Neves
5. Pitulice
6. Sciulli & Sims
7. Ugly Stepsister

همایشی در سال ۲۰۱۹ و ۲۰۲۱ توسط شبکه بین‌المللی پژوهش‌های مقایسه‌ای حسابداری دولتی[1] در زمینه اهمیت آموزش حسابداری بخش عمومی برگزار شده است که نشان از اهمیت مسئله مورد نظر در حسابداری بخش عمومی دارد. هدف از انجام پژوهش حاضر، شناسایی دیدگاه‌ها و تجارب استادان دانشگاه‌های کشور در خصوص ابعاد مختلف آموزش دروس حسابداری بخش عمومی و شناخت دیدگاه‌ها و احساسات آنها در ارتباط با هرگونه تجربهٔ زیسته از تدریس دروس حسابداری بخش عمومی است. به عبارت دیگر استادان چه تجاربی در زمینهٔ آموزش و تدریس حسابداری بخش عمومی دارند؟ این تجارب می‌تواند شامل چالش‌ها، مزایا، فرصت‌ها و سایر ابعاد آموزش حسابداری بخش عمومی باشد. تا بدان جائی که پژوهشگران مطلع هستند، تاکنون پژوهشی در کشور به بررسی ابعاد مختلف آموزش حسابداری بخش عمومی نپرداخته است. علاوه بر این، در پژوهش حاضر از روش پدیدارشناسی توصیفی بهره‌برداری شده است که در ادبیات حسابداری به ندرت مورد استفاده قرار گرفته است. کاربرد روش پدیدارشناسی به پژوهشگران کمک می‌کند تا فارغ از محاسبات آماری به مطالعهٔ عمیق پدیده‌ها بپردازند، چرا که روش‌های آماری گاهاً نه تنها کمک کننده حل مسائل حرفه‌ای نمی‌باشند، بلکه ممکن است مشکل‌ساز هم باشند (نقدی و جدی، ۱۴۰۲). لذا انتظار می‌رود پیامدها و نتایج این مقاله بتواند خلأها و محدودیت‌های آموزشی موجود در دانشگاه‌های کشور را شناسایی کرده و دستاوردهای پژوهشی آن در سیاست‌گذاری و تدوین برنامه آموزشی حسابداری به‌کار رود. در ادامه پژوهش مبانی نظری و مبانی تجربی مطالعه حاضر در کشورهای مختلف ارائه می‌گردد. در نهایت بعد از مصاحبه با استادان حوزه حسابداری بخش عمومی، چالش‌ها و راهکارهای بهبود آموزش حسابداری بخش عمومی در کشور ارائه می‌شود.

پیشینه پژوهش

پیشینه نظری

برخی پژوهشگران نظیر پیتولیسه و همکاران (۲۰۱۸) و کاراتزیماس[2] و همکاران (۲۰۲۲) معتقد هستند که برخلاف آموزش حسابداری بخش خصوصی، آموزش حسابداری بخش عمومی در ادبیات حسابداری به صورت محدود مورد توجه قرار گرفته است و پشتوانهٔ نظری در زمینهٔ آموزش حسابداری بخش عمومی با محدودیت رو به رو است. با این حال در پژوهش حاضر مبانی نظری در سه حوزه آموزش حسابداری بخش عمومی، چالش‌های آن و در نهایت نقش و تاثیر مراکز آکادمیک و دانشگاه‌ها در پیشبرد اهداف آموزش حسابداری بخش عمومی ارائه می‌گردد. اگر موضوعاتی از قبیل قابلیت اتکای اطلاعات مالی بخش عمومی، مهارت کارکنان بخش عمومی و ایجاد شهروندان متعهد در جامعه اهمیت داشته باشد، باید آموزش حسابداری بخش عمومی نیز جدی تلقی شود، آموزش حسابداری در بخش عمومی باید براساس یک دیدگاه جامع بوده و به گونه‌ای طراحی شود که نقش حسابداری در جامعه را به صورت واضح مشخص کرده باشد. آموزش حسابداری بخش عمومی تأثیر قابل توجهی بر بسیاری از حوزه‌های مدیریتی داشته و روزبه‌روز بر تقاضای آن افزوده می‌شود (ساری و آفرینتی[3]، ۲۰۲۰). در مجموع اهمیت و حوزه‌های تحت تأثیر آموزش حسابداری بخش عمومی طبق یافته‌های پژوهشگرانی نظیر هنری (۲۰۰۵)، اسکیولی و سیمز (۲۰۰۷)، احمد (۲۰۱۹) و کاراتزیماس و همکاران (۲۰۲۲) و سایر پژوهشگران به شرح زیر است:

۱) استفاده کارا و مؤثر از منابع و امکانات موجود و مبارزه با فساد؛
۲) افزایش قابل اعتماد و قابلیت اتکای گزارش‌های بخش عمومی؛
۳) تربیت و آموزش حسابداران خبره و با صلاحیت؛
۴) بحران‌های مالی و اصلاحات کارامد در بخش عمومی؛
۵) بهبود مشارکت شهروندان در امور و خدمات بخش عمومی.

چالش‌های آموزش حسابداری بخش عمومی

با اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی تحول گسترده‌ای در محتوا و ساختار حسابداری کشورهای مختلف ایجاد شد. استفاده از مبنای تعهدی به جای مبنای نقدی و لازم‌الاجرا شدن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از عمده‌ترین این تغییرات محسوب می‌شدند. این تغییرات گسترده در ماهیت حسابداری بخش عمومی، برنامه‌ها و سرفصل‌های درسی حسابداری بخش عمومی را متحول ساخته و به روزرسانی برنامه‌های درسی و آموزشی حسابداری بخش عمومی را نیز ضروری کرد. چرا که یکی از چالش‌های اصلاحات در بخش عمومی نبود آموزش کافی منابع انسانی بوده است (رجیناتو[4] و همکاران، ۲۰۱۶).

از سوی دیگر، برخی مطالعات پیچیدگی‌های فزاینده حسابداری بخش عمومی و بین رشته‌ای بودن آن در چارچوب مدیریت مالی عمومی را برجسته کرده است (هیلینگ[5] و

1. Comparative International Governmental Accounting Research
2. Karatzimas
3. Sari & Afriyenti
4. Reginato
5. Heiling

همکاران، ۲۰۲۲). در این زمینه تقاضا برای استخدام حسابداری بخش عمومی با دانش بین رشته‌ای توسط بخش دولتی چالش‌های مهمی را در آموزش حسابداری بخش عمومی ایجاد کرده است. اگر چه موضوعات حسابداری و گزارشگری مالی از سازوکارهای اساسی حسابداری دولتی محسوب می‌شود، اما بودجه‌بندی و حسابداری بودجه و پیوند آن با آمارهای مالی دولت و حساب‌های ملی نیز موضوعاتی هستند که باید در آموزش حسابداری بخش عمومی تاکید شود. بنابراین، آموزش حسابداری بخش عمومی باید رشته‌های مختلف را در کنار هم پوشش داده و نیاز به پیوند رشته‌های مختلف شامل حسابداری، بودجه، آمار و مدیریت مالی وجود دارد (کاروآنا[1] و همکاران، ۲۰۱۹).

مراکز آکادمیک و آموزش حسابداری بخش عمومی

جهانی شدن و اصلاحات اساسی ایجاد شده در بخش عمومی نیازمند نمایه جدیدی برای متخصصان حسابداری است(پیتولیسه و همکاران، ۲۰۱۸). آموزش حسابداری دولتی و بخش عمومی در ادبیات حسابداری به صورت محدود مورد توجه قرار گرفته است. چرا که برخی پژوهشگران از قبیل جافی و یوسف[2](۲۰۲۱) ادعا دارند که آموزش حسابداری بخش عمومی از ملزومات کلیدی استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی است. در نتیجه حمایت دانشگاهیان و سایر مراکز آموزشی از عناصر مهم برنامه‌های اصلاحات بخشی عمومی محسوب می‌شود. برنامه‌های درسی باید بر اساس خواسته‌های جامعه تعیین شوند. در نتیجه، کلاس‌های حسابداری اغلب از نظر وسعت محدود و نامربوط هستند. آموزش حسابداری دانشجویان را در معرض مفاهیمی مانند جهانی شدن، اخلاق و فناوری قرار نمی‌دهد. الگوهای آموزشی دانشجویان را برای دنیای در حال تغییری که پس از دانش‌آموختگی با آن روبرو خواهند شد، آماده نمی‌کند. روش‌های آموزشی مرسوم توانایی دانشجویان را برای یادگیری مهارت‌های دنیای واقعی خنثی می‌کند. افزون بر این دانشجویان مدت زمان طولانی را صرف گوش دادن به سخنرانی‌ها می‌کنند و زمان کافی را صرف فعالیت‌هایی نمی‌کنند که مهارت‌ها و دانش تجاری را توسعه می‌دهند (احمد، ۲۰۱۹). در این زمینه یکی از چالش‌ها و موانع موجود، علاقه به موضوعات حسابداری بخش خصوصی در میان ذینفعان به ویژه مدرسان و دانشجویان است. نتایج برخی مطالعات از قبیل پژوهش ساری و آفرینتی (۲۰۲۰) نشانگر این بوده است که علاقه به تدریس حسابداری بخش عمومی در میان استادان به دلایل مختلف پایین است. حتی برخی استادان و مدرسان معتقد هستند که اگر فرصتی مجدد در اختیار آنها قرار گیرد، هرگز تدریس حسابداری بخش عمومی را انتخاب نمی‌کنند (رک[3] و همکاران، ۲۰۱۳).

پیشینه تجربی

مطالعات متعددی در کشورهای مختلف برای بررسی ابعاد مختلف آموزش حسابداری بخش عمومی یا حسابداری دولتی انجام شده است. این مطالعات به طور عمده در چهار شاخه ۱) دوره‌های آموزشی نظیر پژوهش احمد (۲۰۱۹) و آدام و همکاران (۲۰۱۹)، ۲) روش‌های تدریس نظیر پژوهش هوک (۲۰۰۲) و فینلی و وایمیره[4] (۲۰۱۳)، ۳) استخدام نظیر پژوهش پیتولیسه و همکاران (۲۰۱۸) و ۴) سودمندی برای شهروندان و مقامات بخش دولتی مانند پژوهش هیلینگ و همکاران (۲۰۲۲) طبقه‌بندی می‌شوند. از لحاظ روش‌شناسی نیز به طور عمده این مطالعات براساس روش پژوهش کیفی مبتنی بر مصاحبه یا تحلیل محتوا بوده است.

هوک[5] (۲۰۰۲) در پژوهشی به این نتیجه رسید که مقالات و پژوهش‌های دانشگاهی شکاف درک شده بین تئوری و عمل را کاهش داده و به دانشجویان کمک می‌کند تا نقش حسابداری در سازمان‌ها و جامعه را درک کنند.

مطالعه دنیلز، گوپتا و پرادگن[6] در سال ۲۰۰۷ به بررسی دیدگاه‌های استادان در مورد پوشش مطلوب موضوعات حسابداری دولتی و غیرانتفاعی در دوره کارشناسی حسابداری می‌پردازد. نتایج نشانگر این بود که سرفصل‌های درسی حسابداری بخش عمومی در زمان مقرر مورد بازنگری قرار نمی‌گیرد، همچنین همگرایی کمتری میان تقاضای حرفه‌ای بخش عمومی و سرفصل‌های درسی وجود داشته و به دلیل زمان کمتر، معمولاً سرفصل‌های مصوب کامل پوشش داده نمی‌شود. از همین رو این پژوهشگران پیشنهاد می‌کنند ساختار، محتوا و روش ارائه مطالب در معرض اصلاحات قرار گیرند.

اسکیولی و سیمز (۲۰۰۸) در پژوهشی به بررسی چالش‌ها و فرصت‌های آموزش حسابداری بخش عمومی در استرالیا پرداختند. این پژوهشگران در مطالعه خود به این نتیجه رسیدند که با وجود اصلاحات چشمگیری که در بخش دولتی و عمومی استرالیا و کشورهای مختلف جهان صورت گرفته است اما برنامه و سرفصل درسی حسابداری بخش عمومی تغییرات چشمگیری همراستا با اصلاحات نداشته است.

1. Caruana
2. Jafi & Youssef
3. Reck
4. Finley & waymire
5. Hoque
6. Daniels, Gupta & Pridgen

مطالعه کراه و آوه (۲۰۱۳) بیانگر این است که آموزش حسابداری بخش دولتی نیازهای اصلاحات مدیریت بخش دولتی که در غنا رخ داد را پوشش نمی‌دهد. پس این پژوهشگران پیشنهاد می‌کنند آموزش حسابداری بخش دولتی به منظور پاسخگویی به نیازهای اصلاحات حسابداری بخش عمومی که رخ می‌دهد، توسعه داده شود.

فینلی و وایمیره (۲۰۱۳) معتقد هستند که تفکر انتقادی برای موفقیت دانشجویان حسابداری بخش عمومی بسیار اهمیت دارد. زیرا این دانشجویان در آینده در محیط کاری با محدودیت‌های بودجه‌ای و مسائل پایداری رو به رو می شوند که تنها با استفاده از مهارت‌های فنی قابل حل نخواهد بود، از این رو این پژوهشگران معتقد هستند که باید تفکر انتقادی با مهارت‌ها و استانداردهای فنی ترکیب شوند. این امر توانایی دانشجویان را برای تجزیه و تحلیل پیامدهای مالی و اجتماعی یک سیاست دولتی بهبود می‌بخشد.

کوهن و کاراتمیزاس (۲۰۲۲) معتقد هستند که چون بیشتر دانشجویان حسابداری از سابقه اجرائی و حرفه‌ای مناسبی در حوزه حسابداری بخش عمومی برخوردار نیستند بنابراین باید به جای تأکید بر نکات فنی تولید اطلاعات، درک حسابداری برای آنها در اولویت باشد. این پژوهشگران با بکارگیری ابزارهای فناوری اطلاعات و توسعه یک نرم‌افزار کاربردی، توانستند درک صورت‌های مالی بخش عمومی برای دانشجویان را تسهیل کنند.

کارتزیماس و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به ارزیابی سیستماتیک پژوهش‌های حوزه آموزش حسابداری بخش عمومی پرداختند. این پژوهشگران معتقد هستند باوجود اهمیتی که آموزش حسابداری بخش عمومی دارد ولی پژوهش‌های انجام گرفته در این حوزه محدود است. یافته‌های پژوهش بیانگر این است که تمرکز مطالعات پیشین بیشتر بر ابزارها و تکنیک‌های تدریس و دوره‌های آموزشی است. هرچند پژوهش‌های معدودی نیز با هدف تاثیر آموزش حسابداری بخش عمومی در استخدام دانشجویان و ارتقای خدمات عمومی انجام پذیرفته است. این پژوهشگران پیشنهاد می‌کنند که پژوهش‌های آتی چالش‌های فعلی آموزش حسابداری بخش عمومی را در برگیرند.

ریچارد، کوچراستاهن و سیگل[1] (۲۰۲۳) در مطالعه خود به این نکته اشاره داشتند که داده‌های تجربی در خصوص آموزش حسابداری بخش عمومی بسیار نادر است. این پژوهشگران در تلاش بودند تا از طریق مصاحبه با متخصصان و همچنین تحلیل برنامه‌های درسی حسابداری، تصویری قابل اتکا از مربوط بودن برنامه‌های اموزشی حسابداری بخش عمومی در تربیت منابع انسانی را منعکس کنند. یافته‌های این مطالعه بیانگر این بود که سرفصل‌های آموزشی حسابداری بخش عمومی در مقطع کارشناسی مطلوب‌تر از سرفصل‌های آموزشی مقطع کارشناسی ارشد است.

بایلیس[2] و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی در بریتانیا به بررسی بحران حسابداری بخش عمومی پرداختند. این پژوهشگران معتقد هستند که عمده حسابداران بخش عمومی از برخی تخصص‌های فنی از قبیل حسابرسی، مالیات و فناوری کمبود چشمگیری دارند و این موضوع شرکت‌های بخش عمومی را در معرض ریسک قرار می‌دهد. این پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که فقدان آموزش متمرکز دولتی این بحران را تشدید کرده است و مدعی هستند که با آموزشی جایگزین در دانشگاه‌ها می‌توان بحران کمبود حسابداران بخش عمومی را مرتفع ساخت.

پائولوزو[3] و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی با بهره گیری از روش کیفی ارزیابی سیستماتیک به بررسی وضعیت آینده آموزش حسابداری بخش عمومی پرداختند. این پژوهشگران معتقد هستند که یک شکاف بین آموزش دانشگاهی و الزامات حرفه در اجرا وجود دارد که توانایی کارمندان دولتی را برای رویارویی با پیچیدگی محیط کاری فعلی تضعیف می‌کند. برای رفع این ضعف، این پژوهشگران بهبود در برنامه‌های درسی را پیشنهاد می‌دهند.

رضائی (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی از دیدگاه دانشگاهیان پرداخت. نتایج نشان می‌دهد که ابعاد کلی آموزشی، قانونی، سیاسی و حرفه‌ای در عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی تأثیر دارند. وجود مشکلات آموزشی در حسابداری بخش عمومی، کمبود نیروی متخصص در این بخش، نبود قوانین و مقررات الزام‌آور به‌اندازه کافی، ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی، وجود مشکلات در نظام بودجه‌ریزی، کم میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی، کم میلی استفاده‌کنندگان به پاسخ‌خواهی، کمبود ارتباطات مالی و عملیاتی در سطح بین‌المللی، عدم تمایل حرفه حسابداری به بخش عمومی و اداره مالی و عملیاتی دلایل مهم عدم پیشرفت حسابداری دولتی در ایران هستند.

در پژوهش آقایی قهی و نوری (۱۴۰۰) ضمن بررسی مباحث نوین آموزش حسابداری بخش عمومی، یک نرم‌افزار آموزشی جدید که در کشور یونان بهره‌برداری شده است نیز معرفی می‌شود که در فرآیند آموزشی بخش عمومی می‌تواند مفید باشد.

1. Reichard, Küchler-Stahn & Siegel
2 Baylis
3. Pauluzzo

پرسش‌های پژوهش

در فرایند مصاحبه، مصاحبه‌کنندگان باید از طرح پرسش‌های چرایی خودداری کند. زیرا این پرسش‌ها منجر به تغییر جهت گفتگو از تشریح تجربه زیسته فرد آنگونه که بوده، به حالات انتزاعی و فرضی می‌شود (قدس‌الهی و همکاران، ۱۳۹۳). از همین رو پرسش محوری و کلی پژوهش که در جریان مصاحبه در اختیار مصاحبه شوندگان قرار گرفت بدین صورت بود:

تجربهٔ شما از تدریس در کلاس‌های آموزش بخش عمومی چه بود؟ این پرسش در ادامه به پرسش‌های جزئی‌تری تفکیک شد که برخی از این پرسش‌ها به شرح زیر هستند:

۱) زمانی که حسابداری بخش عمومی را تدریس می‌کردید چه احساسی داشتید؟

۲) می‌توانید مواردی را نام ببرید که احساس می‌کنید آموزش حسابداری بخش عمومی را کارآمدتر می‌کند؟

۳) می‌توانید در مورد لحظه و زمانی که در کلاس‌های آموزش حسابداری بخش عمومی به عنوان مدرس حضور داشتید بیشتر توضیح دهید؟

روش‌شناسی

هدف از انجام پژوهش حاضر پژوهش کشف دیدگاه و تجربه استادان دانشگاه‌های کشور در خصوص ابعاد مختلف آموزش دروس حسابداری بخش عمومی است. روش پژوهش از نوع مطالعات کیفی و با استفاده از راهبرد پدیدارشناسی توصیفی است. در این پژوهش پدیدهٔ محوری، دیدگاه استادان حسابداری نسبت به آموزش حسابداری بخش عمومی است. از طرف دیگر با توجه به اینکه هدف پژوهش حاضر به گونه‌ای است که نیازمند جست و جو و ارزیابی دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان پژوهش است از روش پدیدارشناسی توصیفی و روش جیورجی که یکی از انواع روش‌های پژوهش کیفی است، استفاده شده است.

در پژوهش حاضر با توجه به هدف پژوهش از مصاحبه نیمه‌ساختار یافته برای گردآوری داده‌ها بهره‌برداری شده است. انتخاب مصاحبه نیمه ساختاریافته، به این دلیل انجام شد که در این روش، افزون بر امکان تبادل نظر، می‌توان بحث درباره موضوع را در دستیابی به اهداف پژوهش هدایت کرد (دلاور، ۱۳۸۹). جامعهٔ آماری این پژوهش شامل اعضای هیأت علمی و مدرسان دروس مختلف حسابداری بخش عمومی از جمله حسابداری بخش عمومی، حسابداری و حسابرسی بخش عمومی به عنوان دو درس مرتبط با موضوع پژوهش در مقطع کارشناسی ارشد و دروس مبانی حسابداری بخش عمومی و حسابداری و حسابرسی بخش عمومی در مقطع کارشناسی را تشکیل می‌دهند. طراحی پروتکل مصاحبه از جمله شکل و بستر مصاحبه از موضوعات مهم در پژوهش‌های پدیدارشناسی است. قبل از آغاز مصاحبه، هدف پژوهش به اطلاع مشارکت‌کنندگان (استادان حسابداری بخش عمومی) رسید و در مورد ضبط صوتی صدایشان به آنها اطلاع داده شد. در این زمینه بخش اصلی ابعاد مصاحبه توسط فرد مصاحبه شونده تعیین شده و اولویتی نسبت به حوزه و عنوان پژوهش توسط پژوهشگران وجود ندارد، در فرآیند مصاحبه انتخاب استادانی که تجربهٔ لازم در آموزش حسابداری بخش عمومی را دارند، از مهمترین مراحل انجام پژوهش محسوب می‌شود، زیرا با توجه به هدف مطالعه، لازم بود تا با طراحی پروتکل مصاحبه، در ابتدا زمینه‌سازی مفهومی و شناختی از ماهیت مطالعه ایجاد می‌شد تا در ادامه با انجام مصاحبه مشخص شود چه افرادی می‌توانند نقش مؤثرتری را داشته باشند. بنابراین در طول این فرآیند از ۱۵ نفر برای انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. این افراد از نظر پژوهشگران از تناسب بهتری به لحاظ شناخت برخوردار بودند. در ادامه به دلیل حساسیت موضوع مورد مطالعه، ۱۵ نفر اولیه انتخاب شده و دوباره غربال شدند و با ارسال بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه، تلاش شد تا واکنش آنان از طریق شاخص‌هایی چون قدرت افتراق، آگاهی از زمینه پژوهشی و تفسیر تشریحی در رابطه با موضوع، مورد بررسی قرار گیرد، تا در نهایت با توجه به جنبه‌هایی همچون تجربه لازم، زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی، ۱۲ نفر به عنوان مشارکت‌کنندگان نهایی پژوهش انتخاب شدند که از سطح انگیزه لازم برای مشارکت در رابطه با موضوع پژوهش برخوردار بودند، این فرایند تا اشباع کامل ادامه پیدا کرد.

در جدول ۱ تعداد مشارکت‌کنندگان به تفکیک دانشگاه ارائه شده است:

جدول ۱. تعداد مشارکت کنندگان به تفکیک دانشگاه

نام دانشگاه	تعداد استادان
علامه طباطبایی	۱
شهید بهشتی	۱
خوارزمی	۱
کرمان	۱
زنجان	۱
تبریز	۱
ارومیه	۱
اصفهان	۱
مشهد	۱
آزاد اسلامی	۳
جمع	۱۲

در جدول ۲ نیز توزیع فراوانی استادان مورد مطالعه به تفکیک رتبه علمی، سنوات تدریس و جنسیت مشخص شده است.

جدول ۲. توصیف ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان

معیار	درجه	فراوانی	درصد
رتبه علمی	مربی	۱	۸
	استادیار	۸	۶۷
	دانشیار	۳	۲۵
سنوات تدریس	کمتر از ۲ سال	۳	۲۵
	بین ۲ تا ۴ سال	۴	۳۳
	۴ سال و بیشتر	۵	۴۲
جنسیت	مرد	۱۰	۸۳
	زن	۲	۱۷

مصاحبه به صورت نیمه‌ساختاریافته طراحی شده و زمان هر مصاحبه بین ۲۰ تا ۶۰ دقیقه متفاوت بود، مصاحبه به صورت چرخشی صورت گرفته و پرسش‌های توصیفی براساس جهت گفت و گو تعیین و پرسیده شد، در مورد پرسش‌ها محتوای خاصی از پیش برای آن تعیین نشده است، در همین راستا شکل مصاحبه به گونه‌ای تعیین شد تا مصاحبه بیشتر مکالمه‌ای باشد تا یک جلسهٔ پرسش و پاسخ. در مورد بستر مصاحبه هم، پژوهشگران شرایطی را فراهم آوردند تا فرد پاسخگو آزادانه تجارب خود از تدریس حسابداری بخش عمومی را با جزئیات موجود را توصیف کند. همچنین پژوهشگران با تمرکز بر تجربهٔ خاص استادان در آموزش حسابداری بخش عمومی، آنها را قادر ساختند تا شرح کامل تری از تجربه خودشان را بیان کنند، به گونه‌ای که آن تجربه به صورت زنده تشریح می‌شود. در این زمینه لازم بود تا پرسش‌های توصیفی مانند زمانی که حسابداری بخش عمومی را تدریس می‌کردید چه احساسی داشتید؟ استفاده شود.

مطابق پژوهش‌های پیشین از قبیل عارفی نهاد و همکاران (۱۴۰۲) لازم است اعتبارسنجی نتایج صورت پذیرد. در همین راستا به منظور بررسی روایی و پایایی مصاحبه‌ها از چهار معیار معرفی شده توسط گوبا و لینکولن (۱۹۹۴) بهره‌برداری شده است. این چهار معیار به شرح زیر هستند:

قابلیت اعتبار یا باورپذیری: در این راستا افزون بر مصاحبه، نتایج با یافته‌های پژوهش‌های آموزش حسابداری بخش عمومی تطبیق داده شد.

قابلیت انتقال: تجارب گوناگون مشارکت‌کنندگان مختلف در مورد یک پدیده باعث افزایش قابلیت انتقال یافته‌ها می‌شود بنابراین در تحلیل داده‌های پژوهش حاضر، دو نفر از نویسندگان پژوهش با یکدیگر همکاری کرده و مصاحبه‌ها را به صورت جداگانه از یکدیگر تحلیل و نتایج را مقایسه کردند و این فرایند بعد از حذف ۲ کد مشابه تا زمان حصول توافق بین نویسندگان (ایجاد ۱۰۶ کد) ادامه پیدا کرد. در این مرحله برای کنترل کدهای استخراج شده نظرات پژوهشگران با نظرات یک خبره (استاد حسابداری بخش عمومی در دانشگاه دولتی) مقایسه شده است. بدین منظور از شاخص کاپای کوهن استفاده شده است. در راستای محاسبه شاخص کاپا از فرد خبره خواسته شد تا بدون اطلاع از کدگذاری پژوهشگران نسبت به کدگذاری و طبقه‌بندی مفاهیم اقدام کند. در شاخص کاپای کوهن میزان توافق درونی بین ارزیاب و پژوهشگران در چگونگی طبقه‌بندی متغیرهای کیفی ارائه می‌شود. همانطور که در جدول ۳ نیز نمایش داده شده است، شاخص کاپا ۰/۷۲ به دست آمد که در وضعیت معتبر قرار دارد.

جدول ۳. میزان توافق کدگذاری پژوهشگران و خبره

نتایج آماره (ضریب توافق کاپای کوهن)		مقدار عددی شاخص کاپا	وضعیت توافق
ارزش	۰/۷۲۰۸	کمتر از ۰	ضعیف
		۰/۲ تا ۰	بی اهمیت
تعداد کدها	۱۰۶	۰/۴ تا ۰/۲۱	متوسط
		۰/۶ تا ۰/۴۱	مناسب
معناداری	۰/۰۰۰	۰/۸ تا ۰/۶۱	معتبر
		۱ تا ۰/۸۱	عالی

قابلیت تأیید: در این مرحله پژوهشگران باید نشان دهند که یافته‌های پژوهش مبتنی بر داده‌های پدیدارشناسی است. بنابراین در این مرحله تلاش شده است پدیدهٔ بررسی شده به طور دقیق توصیف شود و با گوش دادن به نظرات مشارکت‌کنندگان، نقل قول‌ها و شواهد مربوط به هر مضمون به صورت کامل ارائه شود.

اطمینان‌پذیری: بدین منظور از فرایندهای ساختاریافته برای ثبت، نوشتن و تفسیر داده‌ها استفاده شد. در نهایت اعتمادسازی و ایجاد اطمینان به رعایت اصل محرمانگی در مصاحبه‌ها باعث افزایش روایی پژوهش شود (گوبا و لینکولن، ۱۹۹۴؛ بین، ۲۰۰۹).

بنیان‌های فلسفی و ارکان پدیدارشناسی

پدیدارشناسی از دو کلمهٔ یونانی فنومن به معنی پدیدار و لوگوس به معنی دلیل یا شناخت مشتق شده است و به عنوان یکی از زیرمجموعه‌های پارادایم تفسیری شاخه‌ای از فلسفه محسوب می‌شود (پروری، ۱۳۹۸). پدیدارشناسی به معنای

مطالعه تجربهٔ بشر و چگونگی درک چیزها به صورتی است که در آگاهی آدم‌ها ظاهر می‌شود. به جنبشی فلسفی اشاره دارد که با ادموند هوسرل شروع شد و در ادامه با مارتین هایدگر تداوم داشت. ایـن جنبش در تفکر فلسفی قرن بیستم نقش کلیدی داشت و سبب شکل‌گیری بسیاری از دیدگاه‌های فلسفی کنونی شد (لانگریج، ۲۰۰۷). پارادایم پدیدارشناسی دارای دیدگاه زمینه‌ای است که در آن تجارب به عنوان الگویی از بستر ظهور می‌یابد. از نظر هستی‌شناسی، تجربه و جهان به عنوان یک واحد منسجم که مبتنی بر امور اجتماعی و تجربی و وابسته به افراد یا گروه‌هایی که آن را می‌بینند قابل درک و ارزیابی است. از دیدگاه معرفت‌شناختی پدیدارشناسی دارای جایگاه مذاکره‌ای ذهنی است. پدیدارشناسی رویکردی است که هم به عنوان یک دستگاه فلسفی و هم به مانند یک روش مستقل در علوم انسانی و اجتماعی شناخته می‌شود. این رهیافت در اصل، واکنشی علیه کاربرد روش‌های علوم طبیعی (مخصوصاً از سوی مخالفان اثبات‌گرایی در علوم اجماعی) است. برپایه این رویکرد ضداثباتی، روش‌های علوم طبیعی با تأکید بر تبیین رفتار انسان بر حسب علل درونی یا بیرونی، در بهترین حالت، نمود پدیده‌ها را در عرصه آگاهی ما مخدوش کرده و در بدترین حالت از درک آنها ناتوان هستند. به عبارتی دیگر، پدیدارشناسی توامان فلسفه و روشی است که بررسی ماهیت و ذات پدیده‌ها می‌پردازد. پدیدارشناسی فن ساخت اشیایی است که معانی آنها به نظر روشن و بی معنا است و سپس کشف آنچه به آنها معنا می‌بخشد. اساسی‌ترین فرض فلسفی پدیدارشناسی آن است که ما تنها می‌توانیم آن چیزهایی را بدانیم که از طریق حضور در دریافت‌ها و معانی که آگاهی آگاه ما را بیدار می‌کنند، تجربه می‌شوند.

در ابتدا، تمام درک ما از تجربه حسی پدیده‌ها نشأت می‌گیرد، اما تجربه یادشده نیاز به تشریح، تکرار و تفسیر دارد. در حقیقت پدیدارشناسی هم توضیح ذهن است و هم توضیح و تفسیر محتوا و موضوع ذهن، خواه آن موضوع وجود واقعی داشته و موافق با دنیای خارج باشد و خواه وجود واقعی نداشته و موافق با دنیای خارج نباشد. این موضوع از دیدگاه روش‌شناسی نیازمند درک این است که انسان‌ها چگونه بعضی پدیده‌ها را به تجربه در می‌آورند. بنابرین هدف پدیدارشناسی تشریح پدیده‌های خاص یا نمود اشیا به عنوان تجربهٔ زیسته است. از این رو، فلسفه پدیدارشناسی بر بازگشت به مشاهده ناب نخستین تاکید می‌شود. مشاهده ناب نخستین به معنای درک یک پدیده به اتکای درون مایه و ذات آن پدیده است، گویی که پژوهشگر بیشتر در زمینه آن هیچگونه تفکری نداشته است (قدس‌الهی و همکاران، ۱۳۹۳). راپورت و وین رایت (۲۰۰۶) مطالعات پدیدارشناسی را به دو نوع تفسیری و توصیفی طبقه‌بندی کرده‌اند که پژوهش حاضر از نوع مطالعات توصیفی است، زیرا در بررسی پدیدهٔ مورد مطالعه (آموزش حسابداری بخش عمومی) از توصیف تجربیات عینی و ذهنی مشارکت‌کنندگان استفاده شده است. پدیدارشناسی توصیفی درصدد توصیف پدیده‌ها بدان صورتی که در ضمیر ناخودآگاه ما ظهور پیدا می‌کند، است.

چارچوب اجرای مطالعهٔ پدیدارشناسی

چارچوب شماتیک اجرای مطالعهٔ پدیدارشناسی براساس مطالعهٔ پروری (۱۳۹۸) در شکل ۱ نمایش داده شده است.



شکل ۱. چارچوب شماتیک اجرای پژوهش پدیدارشناسی

گام اول در مطالعات پدیدارشناسی انتخاب موضوع است، روش پدیدارشناسی برای هر نوع موضوعی مناسب نیست و پژوهشگر باید پدیده‌ای را انتخاب کند تا تجربه زیستهٔ افراد نسبت به آن را مطالعه کند (پروری، ۱۳۹۸). در پژوهش حاضر پدیدهٔ مورد مطالعه آموزش حسابداری بخش عمومی است.

در گام دوم به منظور جداسازی و ایجاد نگرش متعالی، پژوهشگر نباید در فرایند مصاحبه، تحلیل و گزارش نتایج تحت تأثیر پیشفرض‌ها و تعصبات شخصی خود باشد. برای پایبندی به این هدف، تعصبات و فرضیه‌های پژوهشگران در ارائه نتایج پژوهش دخیل نبوده است.

در گام سوم باید تلاش شود به طور دقیق افرادی انتخاب شوند که پدیدهٔ مورد مطالعه را تجربه کرده‌اند. در این گام به طور معمول روش مصاحبه بهترین ابزار برای جمع‌آوری داده محسوب می‌شود که در پژوهش حاضر نیز مورد استفاده بوده است. گام چهارم تحلیل داده‌ها است. اساسی‌ترین موضوع در پژوهش‌های پدیدارشناسی تحلیل داده‌های کیفی است. گام

پنجم نیز ارائه نتایج است که در بخش توصیف مضامین و بخش نتیجه‌گیری ارائه شده است.

پژوهشگرانی مانند کولایزی، جیورجی و موستاکاس رهیافت‌هایی در تجزیه و تحلیل داده‌های پدیدارشناسی ارائه کرده‌اند که هرکدام مراحل خاصی را دنبال می‌کنند (پروری، ۱۳۹۸). در همین راستا تحلیل یافته‌ها براساس روش جیورجی در قالب ۵ مرحله به شرح زیر ارائه می‌شود:

مرحلهٔ اول: تهیه رونوشت از مصاحبه‌ها و مطالعهٔ آنها: در این مرحله اظهارات استادان به طور پی در پی توسط نویسندگان گوش داده شده و نظرات آنها کلمه به کلمه مکتوب شده و چندین بار مورد بازبینی و مطالعه دوباره قرار گرفت. با توجه به اینکه تنها یادداشت‌برداری برای تحلیل یافته‌ها کافی نیست بنابراین از نرم‌افزار Nvivo12 نیز برای ورود اطلاعات استفاده شد.

مرحلهٔ دوم: افق‌سازی و تلخیص داده‌ها: در این مرحله افق‌سازی و تلخیص داده‌ها صورت می‌گیرد، اصطلاح افق‌سازی از این بابت مورد استفاده قرار می‌گیرد که هر کدام از استادان به واسطه ادراکات حسی نسبت به حسابداری بخش عمومی دارای افق‌های مختلفی هستند و پژوهشگران باید از طریق تحلیل داده‌های مصاحبه، افق‌های مختلف افراد نسبت به آموزش حسابداری بخش عمومی را شناسایی کنند. در همین راستا زیر اطلاعت معنی‌دار خط کشیده شده و به این طریق عبارات مهم مشخص شده و معانی نهفته در آن شناسایی و استخراج شدند تا شرایط برای مراحل بعدی آماده شد. استفاده از نرم‌افزار Nvivo12 انجام این مرحله را تسهیل کرده است چرا که در این نرم‌افزار امکان ورود متن مصاحبه‌های انجام شده وجود داشته و در نتیجه کدگذاری متن مصاحبه‌ها به سهولت انجام می‌پذیرد. همچنین قابلیت ساماندهی اطلاعات و جست وجوی واژه در تمام داده‌های موجود کمک بزرگی است افزون بر این، تخصیص ویژگی‌ها به داده‌ها نیز برای اهداف مقایسه‌ای میان مشارکت‌کنندگان نیز در این نرم افزار صورت پذیرفته است.

یافته‌های پژوهش

فرآیند تحلیل داده‌ها استقرایی می‌باشد، به عبارت دیگر هیچگونه چهارچوب مفهومی قبلی برای کدگذاری و مقوله‌بندی وجود نداشته بلکه مصاحبه‌ها به صورت آزاد و به طور عمده با توجه به تکنیک کدگذاری داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شدند. مرحله سوم تا پنجم تحلیل یافته‌ها در روش پدیدارشناسی مربوط به یافته‌های پژوهش است که در ادامه تشریح می‌شوند.

مرحلهٔ سوم: شناسایی جملات و عبارت‌های معنادار: در این مرحله صورت‌بندی و خوشه‌بندی جملات در قالب مضامین مشترک میان همهٔ مشارکت‌کنندگان انجام شد، در واقع اظهارات مهم در قالب واحدهای اطلاعاتی بزرگ‌تر به نام واحدهای معنایی طبقه‌بندی شدند. به همین منظور مصاحبه‌های صورت گرفته با استادان و مدرسان دروس مختلف حسابداری بخش عمومی مورد تحلیل و ارزیابی قرار گرفته و کدهای معنایی مربوطه استخراج شد.

بعد از مراحل مصاحبه و تحلیل داده‌ها، نتایج در بخش‌های با عنوان کدگذاری باز، محوری و انتخابی تقسیم شدند.

در جدول ۴ نمونهٔ مصاحبه‌های صورت گرفته و کدگذاری‌های باز ارائه می‌شود.

جدول ۴. نمونه مصاحبه‌ها و کدگذاری باز

کدگذاری باز	خلاصه مصاحبه
کمبود مدرس	کمبود استادان متخصص در حوزهٔ حسابداری بخش عمومی در ایران فرایند آموزش دروس مختلف حسابداری بخش عمومی را مختل کرده است. با ایجاد گرایش حسابداری بخش عمومی در کشور، امیدوارم فارغ‌التحصیلان این گرایش کمبود استادان متخصص در این زمینه را تکمیل نمایند. بعضاً مشاهده می‌شود که به دلیل کمبود مدرس تمام دروس حسابداری بخش عمومی توسط یک استاد و در طی سال‌های متمادی تدریس می‌شود.
تدریس سلیقه‌ای	متأسفانه برخی استادان به صورت سلیقه‌ای مطالب حسابداری بخش عمومی را تدریس می‌کنند و این باعث حذف برخی از مطالب مهم در فرایند آموزش می‌شود. باید در تدریس دروس به گونه‌ای برنامه‌ریزی شود که تمام مطالب مندرج در سرفصل آموزشی وزارت علوم پوشش داده شود و از تدریس انتخابی خودداری شود.
تدریس مشترک	در یکی از دروس به پیشنهاد یکی از همکاران به صورت مشترک درس را ارائه کردیم و احساس می‌کنم این تصمیم تنوع لازم در کلاس را ایجاد کرده است. تدریس مشترک با یک فرد فعال در بخش حسابداری دولتی (مدیر مالی یک شرکت دولتی) تجربهٔ بسیار خوبی برای بنده بود تا از زوایای مختلف آموزش حسابداری بخش عمومی دنبال شود.
کمبود تجربهٔ عملی استادان	برای من که تجربهٔ عملی محدودی در حسابداری بخش عمومی داشتم، تدریس مباحث کاربردی و واقعی کمی دشوار بود.

کدگذاری باز	خلاصه مصاحبه
	سازوکار مشخصی برای گذراندن دوره‌های آموزشی در بخش دولتی جهت ارتقای تجارب عملی خودم وجود ندارد. به دلیل کمبود تجربهٔ برخی استادان، درک درستی از تفاوت مفاهیم حسابداری بخش عمومی با بخش خصوصی وجود ندارد.
سبک تدریس	اینکه مطالب رو از قبل آماده می‌کردم و در کلاس به صورت انفرادی ارائه می‌دادم بدترین تجربهٔ تدریسم بود. بعد گذشت زمان احساس کردم باید به نحوی مشارکت دانشجویان در تدریس مطالب را افزایش بدهم. یکی از روش‌هایی که اوایل در کلاس استفاده می‌کردم ارائه‌های دانشجویی بود، ولی این روش برای همه گروه‌ها جواب نمی‌داد. بهتر است مدرس با همه روش‌ها و سبک‌های تدریس آشنا باشد، در این صورت می‌تواند با توجه به جو کلاس، بهترین سبک تدریس را انتخاب نماید. در حال حاضر مدل تدریس حسابداری بخش عمومی به گونه‌ای نیست که بتواند خلاقیت در دانشجویان را افزایش دهد.
تهیه طرح درسی	تهیهٔ طرح درس همراه با موضوعات و برنامه‌های آموزشی هر جلسه در تنظیم ذهنیت دانشجویان برای هرکدام از جلسات بسیار اساسی است و فقدان آن می‌تواند اهداف آموزشی را مختل سازد.
به روزرسانی سرفصل‌های آموزشی	تغییرات گسترده در ماهیت حسابداری بخش عمومی، برنامه‌ها و سرفصل‌های درسی حسابداری بخش عمومی را متحول کرده است و در نتیجه به روزرسانی برنامه‌های درسی و آموزشی حسابداری بخش عمومی ضروری است.
کاربردی شدن تدریس	دانشجویان تا زمانی که احساس نکنند تدریس صورت گرفته کاربردی است، تمایل چندانی برای یادگیری و آموزش ندارند. تا زمانی که از مثال‌ها و نمونه‌های واقعی از موضوعات حسابداری بخش عمومی استفاده نمی‌کردم در جلب توجه اکثریت دانشجویان ناموفق بودم.
فقدان دوره‌های کارآموزی	در حال حاضر دوره‌های کارآموزی و کارورزی هم برای دانشجویان و هم استادان در بخش عمومی مهیا نیست و این چالش مهمی در فرایند آموزش آنها محسوب می‌شود. در حال حاضر استادان آموزش‌های مرتبط با مهارت‌های مرتبط با هوش مصنوعی را سپری نمی‌کنند.
کمبود انگیزهٔ دانشجویان	معمولاً دانشجویان در کلاس دروس حسابداری بخش عمومی در مقایسه با دروس حسابداری بخش خصوصی بی انگیزه‌تر هستند. چون اکثر دانشجویان استخدام در بخش خصوصی را هدف‌گذاری کرده‌اند تمایل زیادی برای آموزش حسابداری بخش عمومی را ندارند. یکی از چالش‌های استادان، برگرداندن انگیزه و شور لازم به دانشجویان مبنی بر مفید بودن آموزش حسابداری بخش عمومی است. احساس کردم زمانی که از مزیت‌های آموزش حسابداری دولتی برای دانشجویان بیشتر گفتم، تمایل بیشتری در کلاس از خود نشان دادند.
آزمون‌های حرفه‌ای	به دلیل تأثیرگذاری بسیار کم مباحث حسابداری بخش عمومی در آزمون حسابدار رسمی و سایر آزمون‌های حرفه‌ای، دانشجویان چندان اهمیتی به آن نمی‌دهند. در فرایند اعتباربخشی آزمون‌های حرفه‌ای حسابداری تسلط بر حسابداری دولتی جدی گرفته نمی‌شود.
نگرش منفی دانشجویان	پیشفرض خشک و تئوریک بودن مطالب حسابداری بخش عمومی باید توسط استادان رفع گردد. نگرش منفی برخی دانشجویان به مطالب حسابداری بخش عمومی و عدم آمادگی روانی آنها برای آموزش حسابداری بخش عمومی چالش بسیار مهمی است.
نحوهٔ ارزشیابی	نحوه ارزشیابی و تخصیص نمره به دانشجویان در این درس باید متفاوت از دروس دیگر باشد. یکی از چالش‌های بنده در تدریس این درس نحوه توزیع نمرات دانشجویان بود و باید به گونه‌ای برنامه‌ریزی کنم که سهم مشارکت دانشجویان افزایش یابد. به نظرم باید سهم بیشتری از نمره به پژوهش دانشجویان در دروس حسابداری دولتی تخصیص یابد تا به نوعی باعث ایجاد تحرک در دانشجویان در این دروس شود. ارزشیابی دانشجویان دروس حسابداری بخش عمومی در مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد باید تفاوت داشته باشد.
کمبود پیشینهٔ پژوهشی استاد	شخصیت استاد و سوابق پژوهشی وی در حوزهٔ حسابداری دولتی در جذب دانشجویان به این حوزه بسیار مؤثر است. استاد دروس حسابداری بخش عمومی باید پیشینهٔ پژوهشی مطلوبی در زمینهٔ بخش عمومی نیز داشته باشد.
تعامل با دانشجویان	برخورد استادان با دانشجویان باید به گونه‌ای باشد که باعث ایجاد ذوق در دانشجویان برای آموزش شود. شناخت دانشجویان توسط استاد مسئله مهمی است که منجر به تشویق دانشجویان برای مشارکت می‌شود. رابطه متقابل و محترمانه با دانشجویان و ارزش‌دهی به آنها منجر به ایجاد علاقه در آنها می‌شود. ایده های برتر دانشجویان در زمینهٔ حسابداری بخش عمومی باید ارج داده شود.
تعامل استادان با یکدیگر	استادان دروس حسابداری بخش عمومی به صورت جزیره‌ای و منفرد عملاً می‌کنند و شاهد همکاری‌های مشترک پایینی هستیم.
تعامل استادان با نهادهای بخش عمومی	متأسفانه در حال حاضر تعامل میان استادان دانشگاه‌ها و نهادهای بخش عمومی در حداقل خود قرار دارد. کتب آموزشی که با مشارکت و تعامل مدیران مالی و حسابداران خبره فعال در بخش عمومی با استادان دانشگاه‌ها نگارش شده باشد وجود نداشته و یا بسیار محدود است.
نقش نهادهای حرفه‌ای حسابداری	نهادهای حرفه‌ای حسابداری تاکنون چندان در تهیه محتوای آموزشی لازم برای راهنمایی حسابداری بخش عمومی پیشگام نشده‌اند. تشکیل انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بخش عمومی می‌تواند بخشی از مسئولیت‌های حرفه‌ای نهادهای حسابداری باشد. همکاری و مشارکت دو جانبه میان دانشگاه‌ها و نهادهای حرفه‌ای در راستای ارتقای سطح آموزش حسابداری بهش عمومی وجود ندارد.
زیرساخت دانشگاه‌ها	برخی دانشگاه‌ها به صورت سخت‌گیرانه شرایط را برای تدریس برخی دروس توسط خبرگان مالی و حسابداری بخش عمومی را ناهموار می‌کنند. ایجاد زیرساخت‌های لازم برای استادان و دانشجویان در زمینهٔ آموزش بهتر حسابداری بخش عمومی توسط مراکز آموزشی ضروری است.
عملکرد دولت	تمایل پایین دولت به موضوع پاسخگویی خود از اهمیت آموزش حسابداری بخش عمومی کاسته است. به دلیل کمبود تعاملات مالی دولت در سطح بین‌المللی اهمیت حسابداری بخش عمومی برای دانشجویان قابل توجه نیست. تغییرات گسترده در قوانین و مقررات مالی بخش دولتی منجر به سردرگمی میان استادان و دانشجویان شده است.

کدگذاری باز	خلاصه مصاحبه
کلاس‌های حل تمرین و کارگاه‌های آموزشی	کلاس‌های دروس حسابداری بخش عمومی محدود می‌باشد، برای همین بنده در مقطع کارشناسی کلاس‌های حل تمرین با مشارکت دانشجویان کارشناسی ارشد را تعریف کرده‌ام. سعی کردم در هر کدام از کلاس های حسابداری بخش عمومی کارگاه‌های آموزشی با حضور استادان و فعالان حسابداری شاغل در بخش عمومی برگزار نمایم.
کمبود واحدهای درسی حسابداری بخش عمومی	به نظر من تعداد دروس حسابداری بخش عمومی در حال حاضر خصوصاً در مقطع کارشناسی پایین می‌باشد. با توجه به کم بودن تعداد دروس حسابداری بخش عمومی، حجم مطالب ارائه شده در هر درس بالا می‌باشد که این امر فشار زیادی به دانشجویان وارد می‌کند.
توسعهٔ مجلات تخصصی	کمیت مجلات تخصصی در زمینهٔ حسابداری بخش عمومی پایین می‌باشد و مجلات دیگر حسابداری بیشتر تمایل به چاپ مقاله با داده‌های بازار سرمایه دارند. گروه‌های حسابداری دانشگاه‌ها باید در توسعهٔ کمی و کیفی مجلات تخصصی در حوزهٔ حسابداری دولتی پیشگام شوند.
مدیریت کلاس	عدم جدی گرفتن کلاس از سوی برخی مدرسان باعث بی‌انگیزشی دانشجویان شده است. بی توجهی استاد به ارائه‌های دانشجویی و عدم مشارکت وی منجر به بی‌تفاوتی دانشجویان می‌شود.
آموزش‌های مجازی	استفاده همزمان از آموزش‌های حضوری و مجازی در برخی دروس حسابداری بخش عمومی کیفیت تدریس را بیشتر کرد. به نظر من آموزش مجازی حلقه گمشدهٔ آموزش حسابداری بخش عمومی است، چون این آموزش را می‌توان از راه دور و از طریق گوشی‌های هوشمند انجام داد و دانشجویان هر لحظه درگیر آن هستند.
استفاده از فیلم‌های آموزشی	در برخی جلسات فیلم‌های آموزشی مرتبط با حسابداری بخش عمومی را بکار گرفتم و احساس کردم استقبال خوبی از طرف دانشجویان می‌شود.
مسئولیت پذیری مدرس	به توجه به ماهیت خاص این درس، بعضاً دیده می‌شود که استادان نظارت کافی بر کارها و اقدامات دانشجویان ندارند. حضور استادان حسابداری بخش عمومی در کنار دانشجویان باعث ایجاد اعتماد به نفس و قوت قلب در آنها می‌شود.
انگیزه مدرس	مدرس باید با دل و جان و با تمام علاقهٔ خود تدریس حسابداری دولتی را انتخاب کرده باشد. اعتراف می‌کنم که صرفاً به خاطر نبود استاد تخصصی در گروه و به الزام مجبور به تدریس این درس شدم. اگر استادی انگیزهٔ لازم برای تدریس را نداشته باشد، نمی‌تواند راه را برای آموزش بهتر دانشجویان فراهم آورد.
عینیت بخشی به تدریس	یکی از چالش هایی که داشتم نامفهوم بودن برخی اصطلاحات و مفاهیم حسابداری بخش عمومی است، به نظرم بهتر است ساختار واقعی حسابداری در بخش عمومی همراه با مطالب نظری تدریس شود. طبیعتاً وقتی دانشجویان هیچ ذهنی از مطالب حسابداری بخش عمومی نداشته باشند، فرایند آموزش حسابداری بخش عمومی دچار مشکل خواهد بود.
فناوری آموزشی	بهتر است استاد با ابزارها و فناوری‌های نوین تدریس آشنا شده و در صورت لزوم از هرکدام از آن ابزارها برای انتقال سریع مطالب استفاده نماید. استفاده استادان از فناوری ها و نرم افزارهای نوین حوزهٔ بخش عمومی در حداقل خود قرار دارد.
کتب درسی	تنوع منابع آموزشی و کتاب برای تک تک دروس حسابداری بخش عمومی موجود نیست. کتب آموزشی باید با توجه به شرایط کشور تهیه گردد. عدم بومی‌سازی مطالب اثربخشی آنها را کاهش می دهد. کمبود قابل توجهی در منابع آموزشی با محتوای بین رشته‌ای وجود دارد، با توجه به ماهیت بین رشته‌ای حسابداری بخش عمومی، لازم است کتب درسی با محتوای بین رشته‌ای نیز تدوین گردد.
رهبری پژوهشی	باید استاد رهبری پروژه‌های علمی دانشجویان را بر عهده گرفته و با تعیین خط‌مشی لازم، کارایی لازم در پژوهش‌ها وجود داشته باشد. ضرورت دارد پایان نامه‌های دانشجویان علاقه‌مند با انتخاب موضوع از حوزه حسابداری بخش عمومی باشد. بهتر است تنوع موضوعی پژوهش‌های مرتبط با حسابداری بخش عمومی افزایش یابد و صرفاً بر مبناهای حسابداری و یا بودجه‌بندی تأکید نگردد.
توسعهٔ انجمن حرفه ای حسابداری بخش عمومی	به مانند سایر رشته‌ها و حوزه‌ها در حسابداری، ایجاد انجمن حسابداری بخش عمومی در ایران ضروت دارد. در توسعهٔ انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بخش عمومی ضرورت دارد تا اعضای آکادمیک و اعضای حرفه ای شامل مدیران مالی بخش دولتی و حسابداران فعال مشارکت فعالی داشته باشند.
توسعهٔ حرفه‌ای	شاید بتوان بستری در قالب گروه‌های مجازی یا... فراهم آورد که تجارب آموخته شده استادان در آن جهت استفاده دیگران ارائه گردد. پیشنهاد می‌کنم شرایط و تسهیلات برای حضور مدرسان حسابداری بخش عمومی در نهادهای بخش عمومی فراهم شده و استادان خصوصاً استادان فاقد تجربه بتوانند از آن بهره‌مند شوند.
مشارکت جمعی	به عنوان یک راهکار مؤثر لازم است استادان فعال و علاقه‌مند حوزهٔ حسابداری بخش عمومی، محتوای آموزشی تهیه شده توسط خودشان (از جمله فایل های پاورپوینت) را در اختیار سایر همکاران قرار دهند. تعامل میان استادان حسابداری بخش عمومی در تمام کشور باید به حداکثر حالت خود رسیده و از فعالیت‌های جزیره‌ای در این زمینه خودداری گردد. لازم است منابع آموزشی شامل کتب آموزشی با مشارکت چند استاد خبره و متعهد نگارش و در اختیار دانشجویان قرار گیرد.
غنی سازی آموزشی	کتب آموزشی به تفکیک هرکدام از دروس حسابداری بخش عمومی در مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد تهیه گردد. منابع آموزشی نباید صرفاً ترجمهٔ کتب حسابداری بخش عمومی لاتین باشند و باید شرایط بومی کشور در آن لحاظ شوند.
جذب هیأت علمی	در جذب اعضای هیئت علمی در گروه‌های حسابداری باید یک نفر علاقه‌مند و متخصص در زمینهٔ حسابداری بخش عمومی باشد. سابقه فعالیت در بخش اجرایی دولت به خصوص نهادهای مهم بخش عمومی باید امتیاز ویژه‌ای در جذب برخی استادان در اعضای هیأت علمی گروه حسابداری داشته باشد.

کدگذاری باز	خلاصه مصاحبه
فرصت‌های استخدامی و ارتقای شغلی	خوشبختانه به دلیل وسعت نهادهای دولتی، فرصت‌های شغلی برای استخدام در این حوزه فراوان بوده و این عاملی برای جلب توجه بیشتر دانشجویان خواهد بود. تجربه نشان داده است که تسلط بر حسابداری بخش عمومی در ارتقای شغلی کارکنان مؤثر است.
آزمون‌های استخدامی	تسلط بر حسابداری بخش عمومی می‌تواند در ارتقای اعتماد به نفس دانشجویان در آزمون‌های استخدامی دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد. دانشجویانی که در آموزش حسابداری بخش عمومی فعال بودند، بعداً در استخدامی‌های دولتی عملکرد بهتری نیز دارند.
پایان‌نامه ها و مقالات	به نظر می‌رسد تعداد پایان نامه‌ها و مقالات موجود در زمینه حسابداری بخش عمومی پایین است و در نتیجه در صورت ورود استادان به این بخش، می‌توانند خودشان را از بابت پژوهشی ارتقا ببخشند. موضوعات و شکاف‌های پژوهشی متعددی در زمینهٔ حسابداری بخش عمومی وجود دارد که می‌توان برای دانشجویان تعریف کرد.
کیفیت منابع انسانی	برای ارتقای کیفیت منابع انسانی در بخش دولتی، آموزش اساسی و بنیادی حسابداری بخش عمومی ضروت دارد.
فراخوان‌های پژوهشی	با مراجعه به سامانهٔ ساتع می‌توان مطمئن شد که امروزه بخش اعظمی از اولویت‌های پژوهشی دستگاه‌ها در زمینهٔ حسابداری بخش عمومی است و این امر می‌تواند قوت قلبی برای استادان محسوب شود.
مهارت پروری	آموزش حسابداری بخش عمومی می‌تواند مهارت‌ها و تخصص‌های کارآمدی را ایجاد کند.
اصلاحات حسابداری بخش عمومی	با آموزش صحیح اصول حسابداری در بخش عمومی فرایند اصلاحات در سیستم دولتی فراهم می‌شود. پیاده‌سازی صحیح استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیازمند منابع انسانی کارآمد است که نتیجهٔ آموزش درست است.
بهبود فرایند نظارت دولتی	یکی از دردهای جامعه اثربخشی پایین نظارت دستگاه‌های اجرایی بر بخش مالی است، فرایند نظارت باید با آموزش صحیح اصول و مبانی حسابداری بخش عمومی ارتقا یابد. دانشجویانی که در دروس حسابداری بخش عمومی عملکرد بهتری داشتند در بهبود سیستم نظارت مالی سازمان‌هایی چون سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات نقش مؤثری داشته‌اند.
شفافیت در گزارشگری مالی	با آموزش صحیح حسابداری بخش عمومی، گزارشگری در بخش دولتی شفاف و قابل اتکا خواهد بود. افزایش تقاضای جهانی برای ارتقای مسئولیت پاسخگوئی نیازمند آموزش حسابداران بخش عمومی است.
برگزاری همایش‌های تخصصی	تعداد همایش‌ها و کنفرانس‌های علمی مختص حسابداری دولتی باید افزایش یابد. باید به همت انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری تعداد دوره‌های آموزشی ویژه استادان جهت همفکری و دانش‌افزائی افزایش یابد.
تعامل دانشگاه ها با نهادهای بخش عمومی	شکاف میان آموزش دانشگاه‌ها و خواسته‌ها و نیازهای نهادهای بخش عمومی وجود دارد که باید با تعاملات دو طرفه این شکاف کاهش یابد. دانشگاه‌ها باید با نیازسنجی از جامعه، در ایجاد گرایش‌های بیشتر حسابداری بخش عمومی در سطح کشور پیشقدم باشند.

در مجموع پس از تحلیل اطلاعات و مطابق با کدگذاری باز صورت گرفته، تعداد ۴۸ کد باز ارائه شد. بیان این نکته ضروری است که در برخی از نقل قول‌ها ممکن است یک یا چند کد باز وجود داشته باشد. در جدول ۵ نتایج کدگذاری محوری و انتخابی ارائه شده است. مطابق با نتایج بیان شده در جدول ۶، از مجموع ۴۸ کد باز، ۱۴ کد محوری و ۴ کد انتخابی در قالب چالش‌ها و موانع زمینه‌ای و محتوایی، تعامل‌پذیری و مسئولیت‌پذیری ذینفعان، فرصت‌ها و مزایای آموزشی و پژوهشی و ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان استخراج شد.

جدول ۵. کدگذاری محوری و انتخابی داده‌ها

ردیف	کدهای باز	کدهای محوری	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)
۱	فقدان دوره‌های کارآموزی	دانش‌افزائی استادان	
۲	توسعهٔ حرفه‌ای		
۳	نگرش منفی دانشجویان	مفروضات روانی دانشجویان	
۴	کمبود انگیزهٔ دانشجویان		
۵	کمبود پیشینهٔ پژوهشی استاد	توانمندی‌های استادان	
۶	کمبود مدرس		
۷	کمبود تجربهٔ عملی استادان		
۸	غنی‌سازی آموزشی	محتوای آموزشی	
۹	کتب درسی		
۱۰	کمبود واحدهای درسی حسابداری بخش عمومی	نقش دولت و وزارت علوم	
۱۱	عملکرد دولت		
۱۲	به روزرسانی سرفصل‌های آموزشی		
۱۳	تعامل دانشگاه ها با نهادهای بخش عمومی	نقش دانشگاه‌ها و گروه‌های حسابداری	تعامل پذیری و مسئولیت‌پذیری ذینفعان
۱۴	جذب هیأت علمی		
۱۵	زیرساخت دانشگاه‌ها		
۱۶	توسعهٔ مجلات تخصصی		

ردیف	کدهای باز	کدهای محوری	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)
۱۷	تعامل استادان با یکدیگر	مشارکت و همکاری ذینعان	
۱۸	تعامل استادان با نهادهای بخش عمومی		
۱۹	تعامل با دانشجویان		
۲۰	مشارکت جمعی		
۲۱	توسعهٔ انجمن حرفه‌ای حسابداری بخش عمومی	انجمن‌های حرفه‌ای	
۲۲	برگزاری همایش‌های تخصصی		
۲۳	نقش نهادهای حرفه‌ای حسابداری		
۲۴	آزمون‌های حرفه‌ای		
۲۵	بهبود فرایند نظارت دولتی	سودمندی برای جامعه	فرصت‌ها و مزایای پژوهشی و آموزشی
۲۶	شفافیت در گزارشگری مالی		
۲۷	کیفیت منابع انسانی		
۲۸	اصلاحات حسابداری بخش عمومی		
۲۹	فرصت‌های استخدامی و ارتقای شغلی	سودمندی برای دانشجویان	
۳۰	آزمون های استخدامی		
۳۱	مهارت پروری		
۳۲	پایان‌نامه‌ها و مقالات	سیاست‌های پژوهشی	
۳۳	فراخوان‌های پژوهشی		
۳۴	رهبری پژوهشی		
۳۵	آموزش‌های مجازی	ابزارهای تدریس	ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان
۳۶	استفاده از فیلم‌های آموزشی		
۳۷	فناوری آموزشی		
۳۸	نحوهٔ ارزشیابی		
۳۹	کلاس‌های حل تمرین و کارگاه‌های آموزشی		
۴۰	تهیه طرح درسی		
۴۱	مسئولیت پذیری مدرس	ویژگی‌های شخصیتی استادان	
۴۲	انگیزه مدرس		
۴۳	مدیریت کلاس		
۴۴	تدریس سلیقه‌ای	الگوهای تدریس	
۴۵	تدریس مشترک		
۴۶	سبک تدریس		
۴۷	عینیت بخشی به تدریس		
۴۸	کاربردی شدن تدریس		
فراوانی	**۴۸**	**۱۴**	**۴**

همچنین با توجه به نظرات و پیشنهادهای استادان ایجاد تغییرات در نظام آموزشی حسابداری بخش عمومی ضروری است. در این زمینه چندین روایت از قبیل انعقاد قراردادهای پژوهشی با سازمان‌های دولتی، سوق دادن پایان‌نامه‌های دانشجویان به سمت حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، پیچیده بودن قوانین و مقررات مالی دولت و تغییرات پیوسته آن و اصلاح و به روزرسانی شیوه‌های ارزشیابی به عنوان نقاط عطف پژوهش حاضر معرفی می‌شوند، چرا که ادبیات پژوهش به صورت مستقیم به این روایت‌ها اشاره‌ای نداشته است.

مرحلهٔ چهارم: تعامل با استادان و اخذ نظرات آنها: در نهایت بعد از گرفتن نظرات استادان در قالب جدول ۵ نتایج ارائه و تأیید می‌شود.

مرحله پنجم: توصیف مضامین: در این مرحله پژوهشگران هرکدام از واحدهای معنایی تشکیل شده در مرحله قبل را تشریح می‌کنند. به عبارت دیگر هر کدام از مضامین بیان شده و متنی برای توصیف آنها نوشته می‌شود که در برگیرنده محتوا و ماهیت آن مضمون است. همچنین برای هر مضمون، پژوهشگر باید نمونه‌هایی از متن اصلی مصاحبه‌ها را ذیل هر مضمون ارائه دهد. این مضامین به شرح زیر توصیف می‌شوند.

چالش‌ها و موانع زمینه‌ای و محتوایی: در این مفهوم به طور عمده چالش‌های آموزش بهینهٔ حسابداری بخش عمومی مشخص شده است. توانمندی‌های استادان و منابع و محتوایی که استادان انتخاب می‌کنند از مهمترین چالش‌های شناسایی شده در پژوهش حاضر است. یکی از استادان در این زمینه معتقد بود:

«محتوای آموزشی و منابع آموزشی در مورد دروس حسابداری بخش عمومی به معنای واقعی کلام محدود بوده و کتب آموزشی شباهت زیادی با هم دارند.»

فرصت‌ها و مزایای آموزشی و پژوهشی: در این مفهوم فرصت‌ها و مزایای آموزش حسابداری بخش عمومی شناسایی شده است. سودمندی برای جامعه، فرصت‌های شغلی و استخدامی بهتر در سازمان‌های دولتی و فرصت‌های پژوهشی از مهمترین مزایای آموزش حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود. در این زمینه یکی از استادان معتقد است:

«کیست که نداند پاسخگویی در نظام دولتی ایران به واسطهٔ حسابداری میسر خواهد بود و سازوکار اجرایی آن منابع انسانی و حسابداران خبره و آموزش دیده است».

تعامل‌پذیری و مسئولیت‌پذیری ذینفعان: در این بخش بر افزایش تعاملات میان دانشگاهیان، نهادهای عمومی فعال در بخش عمومی و انجمن‌های تخصصی تأکید شده است.

به عنوان مثال یکی از استادان بیان داشت:

«دانشگاه‌ها باید با نیازسنجی از نهادها و سازمان‌های بخش عمومی در ایجاد گرایش حسابداری بخش عمومی در سطح کشور پیشقدم باشند».

ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان: در این بخش بر ابزارها و الگوهای تدریس توسط استادان تأکید شده است. به عنوان مثال یکی از استادان بیان داشت:

«بهتر است مدرس با همه روش‌ها و سبک‌های تدریس آشنا باشد، در این صورت می‌تواند با توجه به جو کلاس، بهترین سبک تدریس را انتخاب نماید».

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در سال‌های اخیر با اصلاحات اساسی انجام شده در بخش عمومی، استقرار حسابداری تعهدی و مصوب شدن تعدادی از استانداردهای حسابداری بخش عمومی بیشتر از همیشه نقش حسابداران متخصص در پیشبرد اهداف مالی و عملیاتی بخش عمومی پررنگ‌تر شده است. به همین دلیل نقش دانشگاه‌ها به عنوان مهمترین مراکز آموزشی اصول و مفاهیم حسابداری بخش عمومی جدی‌تر از قبل شده است. با این حال بنا به اعتقاد برخی از پژوهشگران باوجود اهمیت خدمات بخش عمومی و دولتی، دانشگاه‌ها در آموزش نیروی انسانی برای استخدام در این مراکز دولتی و عمومی آنچنان موفق نبوده‌اند. این موضوع به ویژه در کشوری مانند ایران که تعداد نهادها و سازمان‌های دولتی قابل توجه است، چشم‌گیرتر بوده و باعث ایجاد شکاف بین دانشگاه‌ها و مراکز دولتی شده است. در چنین شرایطی دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی برای آنکه مزیت رقابتی خود را در آموزش حسابداران متخصص حفظ کنند، نیاز دارند تا نیازهای واقعی نهادهای بخش عمومی را شناسایی کنند. در راستای این اقدام نقش استادان دانشگاهی و سایر آموزش‌دهندگان بسیار کلیدی است، چرا که این افراد عناصر مهمی در تقویت مهارت‌های دانشجویان هستند. موضوع آموزش حسابداری بخش عمومی جزء مطالعات چندوجهی است که در ادبیات حسابداری کمتر به آن پرداخته شده است، این در حالی است که این موضوع تأثیر زیادی بر پیشبرد اهداف بخش عمومی دارد. شواهدی از یافته‌های برخی پژوهش‌ها بیانگر این است چالش‌ها و موانع اساسی دانشگاه‌ها در آموزش حسابداری بخش عمومی ریشه در روش‌های تدریس، برنامه‌ها و محتوای آموزشی دارد. بنابراین بررسی این مسأله در کشور نیز ضرورت دارد، در نهایت بعد از بررسی روایت‌های ارائه شده توسط استادان نتیجه حاصل می‌شود که عمدهٔ روایت‌های ارائه شده توسط استادان در بخش ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان است و توجه به این موضوع می‌تواند به سیاست‌گذاری در بهبود آموزش حسابداری بخش عمومی در کشور کمک کند. در این زمینه توجه به الگوهای مختلف تدریس و عینیت بخشی به تدریس با طرح مثال‌های کاربردی و ملموس توسط استادان در بهبود کیفیت آموزش حسابداری بخش عمومی ضروری است، افزون بر این، بکارگیری ابزارهای مختلف تدریس و بازنگری در ابزارهای سنتی و توجه به ابزارهای نوین تدریس کمک شایانی به این موضوع می‌کند. در بخش چالش‌های زمینه‌ای و محتوایی آموزش حسابداری بخش عمومی نیز توجه به مسائل روانی دانشجویان و محتوای آموزشی ضرورت دارد. برخی استادان معتقد هستند که جهت‌گیری منفی توسط دانشجویان به دروس حسابداری بخش عمومی وجود دارد که باید توسط استادان شناسایی و مدیریت شوند. یکی دیگر از چالش‌ها استانداردهای حسابداری بخش عمومی و سایر موضوعات آموزشی حوزهٔ حسابداری بخش عمومی است که استادان معتقد هستند محتوای آموزشی و کاربردی مناسبی در این زمینه وجود ندارد. از جمله چالش‌های متفاوتی که توسط استادان مطرح شد، فقدان سابقه اجرائی مطلوب مدرس در نهادها و سازمان‌های بخش عمومی است و استادان نیز الزام گروه حسابداری در تخصیص این درس به استادان بی‌انگیزه را مانعی مهم در ناکارآمدی فرایند آموزش می‌شمارند.

در زمینهٔ مزایای آموزش حسابداری بخش عمومی نیز کدهای زیادی ارائه شد که بیشتر شامل فرصت‌های شغلی متنوع در بخش دولتی و همچنین فضای پژوهشی بیشتر در حسابداری بخش عمومی است. یکی از روایت‌های متفاوت در این حوزه، تأکید استادان بر عقد طرح‌های پژوهشی با سازمان‌های دولتی است که با کمک دانشجویان علاقه‌مند در این زمینه قابل انجام است. در ارتباط با تعامل‌پذیری و مسئولیت‌پذیری ذینفعان نیز روایت‌های مختلفی توسط استادان ارائه شد، به گونه‌ای که افزایش سطح تعامل میان همه ذینفعان خصوصاً انجمن‌های حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و نهادهای بخش عمومی برای ارتقای

سطح آموزش حسابداری بخش عمومی در کشور ضرورت دارد. برگزاری همایش‌های تخصصی حسابداری بخش عمومی و ارتقای کمی و کیفی مجلات تخصصی حسابداری بخش عمومی مواردی است که باید منظور شود.

در مجموع می‌توان گفت این پژوهش از نخستین مطالعات داخلی است که به بررسی ابعاد مختلف آموزش حسابداری بخش عمومی در ایران می‌پردازد. چرا که به اعتقاد پژوهشگران مختلف مانند کاریتمازیس و همکاران (۲۰۲۲) موضوع حسابداری بخش عمومی نیازمند مطالعات بیشتری است. یافته‌های پژوهش نشانگر آن است که از نگاه استادان موضوع محتوای آموزشی و روش‌های تدریس از چالش‌ها و موانع اساسی آموزش حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود. این یافته با پژوهش‌های پیشین از قبیل مطالعات محمد و لاشین (۲۰۱۰)، رجیناتو و همکاران (۲۰۱۶) همسو است. همچنین مشارکت‌کنندگان از مزیت‌های آموزش حسابداری بخش عمومی به استخدام و فرصت‌های شغلی مناسب در حوزه بخش عمومی اشاره داشتند که در پژوهش‌های قبلی از جمله هنری (۲۰۰۵) و ریچارد، کوچراستاهن و سیگل (۲۰۲۳) بر آن تأکید شده است. همچنین در بخش ویژگی های ساختاری و رفتاری استادان نیز به‌روزرسانی روش‌های تدریس و جلب مشارکت دانشجویان مورد تأکید مشارکت‌کنندگان بود که با نتایج پژوهش دنیلز، گوپتا و پرادگن (۲۰۰۷) و پیتولیسه و همکاران (۲۰۲۲) مطابقت دارد. لازم به توضیح است که از نگاه استادان مقوله پژوهشی از جمله تأکید بر سوق دادن دانشجویان به سمت انتخاب موضوع از حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی و انعقاد قراردادهای پژوهشی استادان با سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی و همکاری دانشجویان در اجرای آن مواردی هستند که در ادبیات پژوهشی آموزش حسابداری بخش عمومی چندان به آن توجه نشده است.

در راستای یافته‌های پژوهش حاضر، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

۱) پیشنهاد می‌شود در گروه‌های آموزشی حسابداری، حداقل یک نفر با تخصص حسابداری بخش عمومی جذب شده و یا علاقه و انگیزه لازم برای تدریس این حوزه را داشته باشد.

۲) پیشنهاد می‌شود استادان بدون تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری بخش عمومی یا استادان بی‌انگیزه برای تدریس دروس حسابداری بخش عمومی انتخاب نشوند.

۳) مدرسان برای تدریس دروس حسابداری بخش عمومی از روش‌ها و الگوهای مختلف تدریس بهره‌برداری کرده و با الگوها و اشکال گرافیکی جذاب مسائل و موضوعات خاص حسابداری بخش عمومی را ارائه دهند، ضروری است در مدل‌های تدریس مشارکت خاص و ویژه دانشجویان نیز منظور شود.

۴) مدرسان در راستای جلب توجه و انگیزه دانشجویان، از موردها، نمونه‌ها و مثال‌های واقعی و کاربردی استفاده نمایند. به عنوان مثال تحلیل صورت‌های مالی واقعی شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها می‌تواند بهتر از یک مثال تئوریک برای دانشجویان جذاب باشد.

۵) به کارگروه تخصصی رشته حسابداری در وزارت علوم پیشنهاد می‌گردد در تدوین سرفصل‌های آموزشی حسابداری بخش عمومی با لحاظ نیازمندی‌های سازمان‌ها و شرکت‌های بخش عمومی، مباحث کاربردی و عملی را بیشتر برجسته نماید.

سهم دانش‌افزایی این پژوهش استفاده از رویکرد کیفی و استخراج متغیرهای کلیدی بر اساس دیدگاه دانشجویان و مدرسان است. متغیرهای شناسایی شده در این مقاله که در قالب مقوله‌های اصلی معرفی شده‌اند، هر کدام می‌توانند موضوعی برای پژوهش‌های آتی باشند. برای استفاده پژوهشگران برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود موضوعات زیر در اولویت باشد:

۱. نقش آموزش حسابداری بخش عمومی در رفع نیازمندی‌های سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی؛
۲. بهترین روش‌ها و ابزارهای تدریس حسابداری بخش عمومی در مقاطع مختلف رشته حسابداری؛
۳. راهکارهای جلب توجه بیشتر دانشجویان به آموزش حسابداری بخش عمومی؛
۴. چگونگی تربیت استادان و مدرسان متخصص در حوزه حسابداری بخش عمومی؛
۵. ارزیابی و تحلیل کمیت و کیفیت دروس حسابداری و حسابرسی بخش عمومی مطابق با سرفصل مصوب وزارت علوم؛
۶. در نهایت اینکه مطابق با اکثر پژوهش‌های حوزه حسابداری بخش عمومی، در پژوهش حاضر نیز از روش پژوهش کیفی استفاده شده است. بنابراین پیشنهاد می‌شود در مطالعات آتی از روش پژوهش کمی نیز برای انجام آزمون‌های آماری مناسب بهره‌برداری شود.

در نهایت باید مدعی شد که پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی روبرو بوده است، با وجود آنکه در انجام پژوهش حاضر، دانشجویان مختلفی در مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد و همینطور استادان با مرتبه‌های مختلف مورد مطالعه قرار گرفتند، با این حال ممکن است هنوز موارد دیگری نیز وجود داشته باشد که مورد توجه قرار نگرفته باشد، همچنین به دلیل ماهیت ذهنی مطالعات کیفی، بهره‌برداری از شاخص‌های اعتبارسنجی در مورد آنها دشوار بوده و نمی‌توان با اطمینان از تعمیم‌پذیری یافته‌ها استفاده کرد. در نهایت اینکه روش پدیدارشناسی از جمله روش‌های کیفی است که با توجه به ماهیت روش، امکان اجرای آزمون‌های کمی و آماری در ارتباط با آن غیرممکن و در برخی موارد محدود است.

References

Adam, B; Brusca, I; Caperchione, E; Heiling, J; Jorge, S. M. F; & Rossi, F. M. (2019). Are higher education institutions in Europe preparing students for IPSAS? *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3): 363–378.

Ahmed, I. (2019). Bridging the gap between governmental accounting education and practice.*Accounting*, 5(1): 21-30.

Aghaei Qehi, A and Nouri, F. (2021). Public sector accounting education based on active learning methods and new technologies. Public Sector, *Accounting and Budgeting*, 2(5): 42-51. (In Persian).

Arefinahad, A; Gholamzade, D; Vedadi, A. (2024). Analyzing the Effective Factors of Human Resource Training in Government Banking. Governmental Accounting, 10(2), 125-142. (In Persian).

Baylis, R. M; Widt, D. D; Helikum, L. J; & Ashworth, R. (2024). Debate: The lack of public sector accounting education within universities and what is next. *Public Money & Management*, 1–2.

Basloom, R, S; Mohamad, M, H, Auzair. (2022). Applaicability of public sector refom initiatives of the Yemeni government from the integrated TOE-DOI framework, *International Journal of Innovation Studies*, 6, 286-302.

Braun, V; Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*; 3(2): 77-101.

Caruana, J; Dabbicco, G; Jorge, S; & Jesus, M. A. (2019). The development of EPSAS: Contributions from the literature, Accounting in Europe, 16 (2): 146–176.

Cohen, S; & Karatzimas, S. (2022). New development: Public sector accounting education for users—embedding eLearning and technology in teaching. *Public Money & Management*, 42(4): 291–293.

Cordery, C. (2013). Does public services accounting belong in the curriculum? *Pacific Accounting Review*, *25*(1): 101-116.

Delavar A.(2010). Qualitative methodology. Rahbord; 19(54): 307-329. (In Persian).

Finley, W; & Waymire, T. R. (2013). Thinking practice: Iteration, peer review, and policy analysis in a governmental accounting class. *Journal of Accounting Education*, *31*: 333–349.

Ghodselahi, A; rohani, A; & Hasangholipour, T. (2014). Phenomenology in Consumer Research. *New Marketing Research Journal*, *4*(3), 107-132. (In Persian).

Guba, E, G; Lincoln, Y, S. (1994). Competing paradigms in qualitative research, Handbook of qualitative research, London CA: Sage.

Heiling, J, Jorge, S, Karatzimas, S, and Aggestam-Pontoppidan, C. (2022). Public Sector Accounting Education—Stocktaking, Challenges and Innovations, *Public Money & Management*, 42(7): 538-540.

Henry, B.K. (2005). A Survey of Governmental Accounting Education Studies, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 17(2): 166-179.

Hoque, Z. (2002). Using journal articles to teach public sector accounting in higher education. *Journal of Accounting Education*, *20*(3): 139–161.

Jafi, H; & Youssef, S. (2021). Public sector accounting education and training as supportive mechanisms of the ongoing accrual-based accounting reforms. *Technium Social Sciences Journal*, 25(1): 1–8.

Karatzimas, S; Heiling, J; & AggestamPontoppidan, C. (2022). Public sector accounting education: A structured literature review. *Public Money and Management*, *42*(7): 543-550.

Krah, R. Y; Aveh, F. K. (2013). Public Sector Accounting Education: A Neglected Element of Public Financial Management Reforms in Ghana. *International Journal of Governmental Financial Management, XIII*(1): 36–49.

Mohamed, E. K. A; & Lashine, S. H. (2010). Accounting knowledge and skills and the challenges of a global business environment. *Managerial Finance*, *29*(7): 3–16.

Naghdi, S; Jeddi, R. (2023). Phenomenological Exploring of the Lived Experiences of Candidates Participating in the CPA Exam. *Empirical Studies in Financial Accounting*, *20*(79), 205-243. (In Persian).

Neves, F. R; Busanelli de Aquino, A. C; & Batista da Silva, P. (2022). New development: The challenges of public sector accounting education in business schools. *Public Money & Management*, 42(7): 569-572.

Nourani, H; Akhlaqi Yazdi Nejad, I. (2023). Presenting a model for solving the challenges and bottlenecks of public sector accounting standards using Grand theory. *Governmental Accounting*, 9(2), 151-168. (In Persian).

Parvari, P. (2019).The transition from philosophy to methodology, a new reading of the phenomenology method: the foundation of philosophical approaches and implementation steps, *Sociological studies*, 11(44): 87-106. (In Persian).

Pauluzzo, R; Fedele, P; Pericolo, E; & Dokalskaya, I. (2024). The future of public sector accounting education: A structured literature review. *Journal of Public Affairs Education*, 1–41.

Pitulice, I, C; Profiroiu, A. G; and Ștefănescu, A. (2018). Government accounting education for university undergraduates. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, *14*:75-91.

Rapport, f, & wainwright, p. (2006). Phenomenology as a paradigm of movement, *nursing inquiry*, 13 (3): 228- 236.

Reck, J. L; Lowensohn, S. L; Wilson, E. R; & Hay, L. E. (2013). Accounting for governmental & nonprofit entities. McGraw-Hill/Irwin.

Reginato, E; Fadda, I; & Paglietti, P. (2016). The influence of resistance to change on public-sector reform implementation: The case of Italian municipalities' internal control system. *International Journal of Public Administration*, 39(12): 989–999.

Reichard,C, Küchler-Stahn,N & Siegel, J. (2023). Education in public sector accounting at higher education institutions in Germany, *Public Money & Management*, doi.org/10.1080/09540962.2023.2247709.

Rezaei, M. (2018). Investigate Obstacles of Advances Public Sector Accounting in Iran From the perspective of academics. *Accounting and Auditing Research*, *10*(38), 81-94. (In Persian).

Sari, F, v, and Afriyenti. (2020). Obstacles and Challenges in Government Accounting Education (Case Study in Padang State University), 4th Padang International Conference on Education, *Economics, Business and* Asian Review of Accounting, 16*(3): 246–262*.

Sciulli, N; & Sims, R. (2008). Public sector accounting education in Australian universities: Obstacles and opportunities, Asian Review of Accounting, 16, 246-262.

Yin, R. K. (2009). *Case study research: Design and methods*, (Vol. 5): sage.

Governmental Accounting

doi: 10.30473/GAA.2025.72366.1759
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (93-116)
RESEARCH PAPER

Presenting a Model for Improving Performance Audit Reporting in Public Sector Institutions of Iran with a Meta Synthesis Approach

Omar MansourHamad[1], Parviz Piri[*2], Akbar Zavari Rezaei[3]

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. (o.mansourhamad@urmia.ac.ir).
2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. (p.piri@urmia.ac.ir).
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. (a.zavarirezaei@urmia.ac.ir).

Corresponding Author:
Parviz Piri
Email: p.piri@urmia.ac.ir

Received: 2024/03/27
Accepted: 2024/08/19

How to Cite:
MansourHamad, O; Piri, P; Zavari Rezaei, A; (2025). Presenting a Model for Improving Performance Audit Reporting in Public Sector Institutions of Iran with a Meta Synthesis Approach, *Governmental Accounting*, 11 (21), 93-116.

ABSTRACT

Subject and Purpose: Performance auditing is a fundamental tool for evaluating and improving the efficiency and effectiveness of public sector institutions. Given the necessity for transparency and accountability in these institutions, enhancing the quality of performance audit reports can play a crucial role in improving their overall performance. This study, using a meta-synthesis approach, aims to integrate previous research findings and develop a comprehensive framework for improving these reports. The primary objective of this research is to identify the key factors influencing the improvement of performance audit reporting in public sector institutions and to propose an effective model, particularly for public sector auditors, including the Supreme Audit Court. The proposed model is designed to enhance the fundamental qualities of financial reporting, such as accuracy, reliability, relevance for decision-making, and timeliness.

Research Methodology: This study employs a qualitative meta-synthesis approach to identify the most significant factors affecting performance audit reporting. Relevant studies published between 2000 and 2024 were selected and analyzed using the critical appraisal algorithm and the seven-step technique proposed by Sandelowski and Barroso (2006).

Research Findings: The research findings identified 90 key themes categorized into 24 essential indicators, including economic criteria, efficiency, audit timing, auditor's subject knowledge, audit scope and criteria, structural factors, behavioral factors, infrastructure, and the provision of specialized personnel. The final model was validated and confirmed through an evaluation process.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The results of this study indicate that the proposed model provides a comprehensive and precise framework for improving performance audit reports in public institutions. This model effectively contributes to enhancing transparency, efficiency, and accountability within these institutions while also advancing the existing body of knowledge on performance auditing.

Keywords: Meta-Synthesis Approach, Performance Audit Report, Public Sector Institutions.
JEL Classification: M42, H83, G38.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۱۱۶-۹۴)
doi: 10.30473/GAA.2025.72366.1759

«مقاله پژوهشی»

ارائه مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور با رویکرد فراترکیب

عمر منصورحمد[۱]، پرویز پیری[۲*]، اکبر زواری رضایی[۳]

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (o.mansourhamad@urmia.ac.ir).
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (a.zavarirezaei@urmia.ac.ir).

نویسنده مسئول:
پرویز پیری
رایانامه:
p.piri@urmia.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۰۸
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۲۹

استناد به مقاله:
منصورحمد، عمر؛ پیری، پرویز؛ زواری رضایی، اکبر، (۱۴۰۳)، ارائه مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور با رویکرد فراترکیب، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۱۱۶-۹۴.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: حسابرسی عملکرد یکی از ابزارهای اساسی برای ارزیابی و بهبود کارایی و اثربخشی نهادهای بخش عمومی محسوب می‌شود. با توجه به ضرورت شفافیت و پاسخگویی در این نهادها، بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش مهمی در ارتقای عملکرد نهادهای عمومی ایفا کند. پژوهش حاضر با بهره‌گیری از رویکرد فراترکیب، تلاش دارد تا نتایج مطالعات پیشین را گردآوری و تلفیق کرده و چارچوبی جامع برای بهبود این گزارش‌ها ارائه دهد. بر این اساس، هدف اصلی این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر بهبود گزارشگری حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی است. در این راستا، مدلی کارآمد برای حسابرسان بخش عمومی، به‌ویژه دیوان محاسبات کل کشور، ارائه می‌شود که قادر است کیفیت گزارشگری مالی را با تأکید بر دقت، قابلیت اتکا، ارتباط اطلاعات برای تصمیم‌گیری و به‌موقع بودن گزارش‌ها ارتقا بخشد.

روش پژوهش: این مطالعه با استفاده از روش کیفی فراترکیب به‌منظور شناسایی مهم‌ترین شاخص‌های تأثیرگذار در گزارشگری حسابرسی عملکرد انجام شده است. پژوهش‌های مرتبط که بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۴ منتشر شده‌اند، انتخاب و با استفاده از الگوریتم ارزیابی حیاتی و تکنیک هفت‌مرحله‌ای سندلوسکی و باروسو (۲۰۰۶) مورد تحلیل قرار گرفته‌اند.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان داد که ۹۰ مضمون کلیدی در قالب ۲۴ شاخص اصلی شناسایی شدند. این شاخص‌ها شامل معیارهای اقتصادی، کارایی، زمان‌بندی حسابرسی، شناخت موضوع توسط واحد حسابرسی، تعیین دامنه و معیارهای حسابرسی، عوامل ساختاری، عوامل رفتاری، زیرساخت‌های فنی و تأمین نیروی انسانی متخصص هستند. مدل نهایی پس از طراحی، مورد اعتبارسنجی قرار گرفت و تأیید شد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مدل پیشنهادی، چارچوبی جامع و دقیق برای بهبود گزارش‌های حسابرسی عملکرد در نهادهای عمومی ارائه می‌دهد. این مدل می‌تواند به‌طور مؤثر به ارتقای شفافیت، کارایی و پاسخگویی در این نهادها کمک کند و در عین حال به توسعه دانش موجود در زمینه حسابرسی عملکرد بیفزاید.

واژه‌های کلیدی: رویکرد فراترکیب، گزارش حسابرسی عملکرد، نهادهای بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42، H83، G38.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.
این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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 جوامع کنونی که دولت‌ها در مقام پاسخگو، بر اساس رأی مردم انتخاب می‌شوند، ملزم به ادای مسئولیت پاسخگویی در مورد مصرف منابع و وضعیت مالی کشور هستند (یزدان‌شناس و ایمانی، ۱۳۹۹). پاسخگویی دولت‌ها یکی از مهم‌ترین اصول حکمرانی مدرن به شمار می‌رود که مستلزم شفافیت و ارائه اطلاعات معتبر به ذی‌نفعان است. این اصل در بخش عمومی، که نقش کلیدی در مدیریت منابع اقتصادی و ارائه خدمات عمومی دارد، اهمیتی دوچندان دارد (باکوف و همکاران[1]، ۲۰۱۶). مدیران بخش عمومی جهت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی خود در برابر مردم و نمایندگان آن‌ها به دنبال کسب اطلاعات بیشتر و فراتر از اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی هستند. انجام این امر مستلزم وجود فرآیندی سیستماتیک است که به حسابرسی عملکرد موسوم شده است (طالعی، گرد و خراشادی‌زاده، ۱۴۰۱). حسابرسی عملکرد را می‌توان نوعی ارزیابی مستقل از برنامه‌ها، فعالیت‌ها، عملکرد، نظام‌ها و رویه‌های مدیریتی یک سازمان دانست که تلاش دارد ارزیابی کند که «آیا در مصرف منابع مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (شامل صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی) رعایت شده است یا خیر؟ اهداف حسابرسی عملکرد گسترده است و شامل ارزیابی اثربخشی و کارایی برنامه، ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی، و تعیین وضعیت ظرفیت برنامه است (داون و همکاران[2]، ۲۰۲۲). استانداردهای حسابرسی عمومی پذیرفته شده دولتی[3] (GAGAS، ۲۰۱۸)، بیان می‌کند که حسابرسی‌های عملکرد، تجزیه و تحلیل عینی، یافته‌ها، و نتیجه‌گیری را برای کمک به مدیریت و افراد عهده‌دار حکومت و نظارت جهت بهبود عملکرد، کاهش هزینه‌ها، تسهیل تصمیم‌گیری و یا آغاز اصلاح و کمک به پاسخگویی عمومی ارائه می‌دهد.

اهمیت موضوع از جنبه نظری در این است که حسابرسی عملکرد، رویکردی علمی و سیستماتیک برای اندازه‌گیری و تحلیل کارایی، اثربخشی، و صرفه‌جویی در مصرف منابع در سازمان‌های عمومی ارائه می‌دهد. از منظر کاربردی، این نوع حسابرسی با ارائه بازخورد دقیق، به مدیران و قانون‌گذاران در اتخاذ تصمیمات بهینه و بهبود عملکرد کمک می‌کند. افزون بر این، در شرایط کنونی که فشارهای مالی و الزامات شفافیت بیش از پیش بر نهادهای عمومی تحمیل می‌شود، حسابرسی عملکرد می‌تواند ابزاری حیاتی برای پاسخ به این فشارها و افزایش اعتماد عمومی باشد (اسمیت و وود[4]، ۲۰۲۱).

کاهش منابع، افزایش هزینه‌های عملیاتی، رشد اندازه و پیچیدگی‌های سازمانی از جمله چالش هایی است که سازمان‌ها در دهه‌های اخیر با آن روبه رو شده‌اند و مدیران را ناگزیر به ارزیابی و بهبود کارایی و اثربخشی سازمان کرده است. پژوهشگران یکی از راه‌های بهبود اثربخشی و کارایی پیاده‌سازی حسابرسی عملکرد معرفی کرده‌اند. براساس ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنجم توسعه، مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی به‌عنوان متولیان اجرای حسابرسی عملیاتی معرفی شده‌اند. شواهد موجود نشان می‌دهد که مؤسسات عمدتا درگیر اجرای حسابرسی مستقل (مالی) بوده‌اند و کمتر به ارائه سایر خدمات شامل حسابرسی عملیاتی می‌پردازند (عصمتی و همکاران، ۱۴۰۳).

در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت مردم اثرات اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنها پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. انتظار عموم از کیفیت بهتر خدمات تاکید بر بهبود مداوم خدمات دولتی و افزایش تاکید بر پاسخگویی برای نتایج سازمان های بخش دولتی در اقتباس روش‌های بهتر در حسابرسی و تهیه بازخورد جامع و بهتر عملکرد عملیاتشان است (نخبه‌فلاح، کردستانی و رحیمیان، ۱۴۰۰).

نظر به این که بخش عمومی به عنوان جزء اصلی فعالیت اقتصادی یک ملت توصیف می‌شود، سرچشمه وجود حسابرسی عملیاتی در پاسخ به افزایش مطالبه از نهادهای عمومی در مورد چگونگی استفاده از منابع محدود و اندازه‌گیری عملکرد این نهادها و پاسخگویی آنان بوده است. از سوی دیگر محدودیت منابع و امکانات، لزوم صرفه‌جویی و پرهیز از اسراف و توجه به مولفه‌های حسابرسی عملکرد در تمام سطوح مدیریتی در بخش عمومی اجتناب‌ناپذیر است. در سطح بین‌المللی نیز شواهد نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش مهمی در ارتقای شفافیت و کاهش فساد ایفا کند. به‌عنوان مثال، مطالعه‌ای در کشورهای اسکاندیناوی نشان داده است که حسابرسی عملکرد دقیق و منظم منجر به کاهش چشمگیر هدررفت منابع عمومی شده است (ایساوا و همکاران[5]، ۲۰۲۱).

سازمان‌ها برای حفظ عملکرد مطلوبیت و بهبود جایگاه رقابتی خود در جامعه باید به مسئولیت اجتماعی‌شان توجه کرده تا جامعه دامنه فعالیت‌های آنها را محدود نکند و از مشروعیت

1. Backof et al
2. Duan et al
3. Generally Accepted Government Auditing Standards
4. Smith & Wood
5. Isaev et al

در جامعه برخوردار باشند (فروغی‌نسب، صراف و نجفی‌مقدم، ۱۳۹۸). حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های دولتی از آن جهت ضرورت دارد که می‌تواند صداقت و اعتمادسازی دستگاه‌های دولتی را بهبود بخشد. حسابرسی عملکرد برای دستگاه‌های دولتی موجب ایجاد اعتماد عمومی در مورد عملکرد دولت و استحکام رابطه بین دولت و شهروندان شده و کارایی و کارآمدی آن را در راستای هدف‌ها مشخص می‌کند (خجسته، رهنمای‌رودپشتی، زمانی‌مقدم و طالب‌نیا، ۱۴۰۳).

نتایج برخی از پژوهش‌ها نشانگر این است که حسابرسی عملکرد از بعد نظری آسان به نظر می‌رسد ولی اجرای آن با دشواری‌هایی روبه‌رو بوده و چالش‌های زیادی را به خصوص در بخش عمومی و در مقایسه با حسابرسی مالی و رعایت در پی داشته است (رودلا و همکاران[1]، ۲۰۱۶). این چالش‌ها شامل عدم هماهنگی در اجرای استانداردها، محدودیت منابع انسانی متخصص، و پیچیدگی‌های نظارتی می‌شود. افزون بر این، عوامل محیطی مانند سیاست‌های کلان، تغییرات قوانین و مقررات، و فشارهای اجتماعی، موانعی را برای اجرای مؤثر حسابرسی عملکرد ایجاد کرده‌اند (حبشی و همکارن، ۱۴۰۱). بنابراین لازم است تا چالش‌های گفته شده مورد بررسی قرار گیرد و راهکارهای عملی برای اجرای حسابرسی عملکرد در سطح سازمان‌های عمومی تدوین شود. مطابق بررسی‌های صورت گرفته عمده پژوهش‌ها معطوف به عوامل محیطی حسابرسی عملکرد و یا ارتباط حسابرسی عملکرد با حوزه‌های مختلف بوده و در پژوهش‌های یادشده کمتر به نفس حسابرسی عملکرد و راهکارهای بهبود گزارش آن پرداخته‌اند.

بر همین اساس و مطابق با خلاء پژوهشی ادراک شده در پژوهش‌های داخلی، سعی شد به اصل موضوع حسابرسی عملکرد پرداخته و نقشه راهی را برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد با عنوان مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور با رویکرد فراترکیب ارائه شود. بنابراین، پژوهش حاضر از موضوع مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد شامل صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی و تبیین و کمی‌سازی آنها فراتر رفته و اصل حسابرسی عملکرد به همراه اقتضائات و عوامل دخیل در اجرای آن مورد بررسی قرار می‌دهد تا بتوان در پایان به مدلی برای کمک به حسابرسان در بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور دست یافت. بنابراین در این پژوهش پرسش‌های زیر قابل طرح است:

پرسش اول) عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی بر اساس پژوهش‌های پیشین کدامند؟

پرسش دوم) مدل بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور چگونه است؟

مبانی نظری پژوهش

مفهوم حسابرسی عملکرد به عنوان حوزه جدیدی از حسابرسی، با انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی به طور جدی از سال ۱۹۷۲ توسط دیوان محاسبات ایالات متحده آمریکا توسعه و در سال ۱۹۷۷ میلادی در نهمین کنگره سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی (اینتوسای[2]) طی بیانیه لیما[3] ظهور یافت و حتی استانداردهای بین‌المللی حسابرسی عملکرد در بخش عمومی در کشورها توسعه یافت (باوفا و همکاران، ۱۴۰۲). حسابرسی عملکرد، به عنوان مقیاس بزرگی از عملکرد متمایز خودآگاهانه، به طور گسترده‌ای در دهه ۱۹۸۰ به دلیل عوامل زیر گسترش یافته است (داون و همکاران، ۲۰۲۲):

(۱) دامنه فعالیت‌های دولت چندین برابر گسترش یافته است.

(۲) ادعاهای رقابتی برای تخصیص منابع وجود دارد. کمبود منابع، مستلزم تصمیم گیری منطقی‌تر و آگاهانه‌تر در مورد هزینه‌های عمومی است. اصرار برای دریافت ارزش کامل از پولی که خرج می‌شود وجود دارد.

(۳) توسعه نهادهای دموکراتیک، آگاهی مردم و نمایندگان آن‌ها نیز افزایش یافته است.

(۴) نیاز به مدیریت ریسک مسئولیت مدنی؛

(۵) فرصت‌هایی برای افزایش بهره‌وری از طریق بهبود سیستم‌های مدیریت داخلی و غیره.

حسابرسی عملکرد با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی از طریق بررسی فعالیت‌ها، سیستم‌ها، روندها و ابزارها کاستی‌های ناشی از تصمیمات مدیران دولتی را شناسایی نموده و پیشنهادات و راه حل‌هایی برای رفع آنها ارائه می‌کند. در اصل این حسابرسی ارزش قائل شدن برای منابع و ارزیابی عملکرد از طریق کسب اطمینان از دستیابی دستگاهای دولتی به اهداف تعیین شده است و همچنین مقدمات استفاده بهینه از بودجه دولتی فراهم می‌آورد و پاسخگویی حاکمیت را بهبود می‌بخشد (ریچبون و جانسن[4]، ۲۰۱۸). بااین‌حال، در بخش عمومی،

1. Raudla et al
2. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)
3. Lima
4. Reichborn & Johnsen

حسابرسی عملکرد نه‌تنها به ارتقای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی توجه دارد بلکه به‌عنوان ابزاری کلیدی برای پاسخگو کردن مدیران منتخب مردم در مقابل جامعه و نهادهای مردمی عمل می‌کند.

هدف اصلی حسابرسی عملکرد، بهبود اداره امور و افزایش پاسخگویی در بخش دولتی از طریق ایجاد ارزش افزوده است. این حسابرسی به بررسی نحوه استفاده از منابع، میزان تحقق اهداف سازمانی و تأثیر واقعی اقدامات انجام‌شده در مقایسه با برنامه‌ریزی اولیه می‌پردازد. چنانچه این فرآیند به‌درستی اجرا شود، می‌تواند منجر به بهبود نظارت بر عملکرد دستگاه‌های دولتی، افزایش شفافیت، تخصیص بهینه منابع، کاهش هزینه‌ها و ارتقای بهره‌وری شود. افزون بر این، حسابرسی عملکرد نقشی اساسی در پاسخگو کردن مدیران دولتی ایفا می‌کند زیرا با بررسی میزان تحقق تعهدات و اهداف تعیین‌شده، امکان ارزیابی عملکرد و شناسایی نقاط ضعف و قوت آنان را فراهم می‌آورد. این امر موجب افزایش اعتماد عمومی و بهبود حاکمیت شرکتی در بخش عمومی می‌شود (مارچی و برتی[1]، ۲۰۱۶). در این راستا، حسابرسی عملکرد به پرسش‌هایی مانند این‌که آیا منابع عمومی به‌طور بهینه تخصیص داده شده‌اند؟ آیا دستگاه‌های اجرایی در برابر تصمیمات خود مسئولیت‌پذیر بوده‌اند؟ و آیا سیاست‌های اجرایی در راستای منافع عمومی قرار دارند؟ پاسخ می‌دهد. در حقیقت، این نوع حسابرسی شامل سه مؤلفه اساسی کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی است که در کنار آن، پاسخگو کردن مدیران در برابر عملکردشان به‌عنوان یک هدف کلیدی مطرح می‌شود (فدراسیون حسابداران اروپایی[2]، ۲۰۱۵).

۱) حسابرسی کارایی به بررسی نحوه استفاده از منابع انسانی، مالی و سایر منابع پرداخته و شامل ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، پایش عملکرد و بررسی اقدامات اتخاذشده برای رفع کاستی‌های شناسایی‌شده است (کلز و هوگ[3]، ۲۰۰۹).

۲) حسابرسی صرفه اقتصادی به ارزیابی انطباق فعالیت‌های عمومی با اصول مدیریت مالی صحیح و استفاده بهینه از منابع اختصاص‌یافته به سیاست‌های عمومی می‌پردازد (داسکالو، مارکو و هورجیو[4]، ۲۰۱۶).

۳) حسابرسی اثربخشی عملکرد بررسی می‌کند که آیا اقدامات انجام‌شده به اهداف تعیین‌شده منجر شده‌اند و میزان تأثیر واقعی فعالیت‌ها در مقایسه با انتظارات برنامه‌ریزی‌شده را ارزیابی می‌کند (رادلا و همکاران، ۲۰۱۵؛ داسکالو، مارکو و هورجیو[5]، ۲۰۱۶).

در کنار این سه مؤلفه، پاسخگو کردن مدیران دولتی یک جنبه محوری حسابرسی عملکرد در بخش عمومی است. مدیران دولتی که از بودجه عمومی برای ارائه خدمات و اجرای برنامه‌های اجتماعی استفاده می‌کنند، موظف به ارائه گزارش‌های شفاف درباره چگونگی هزینه‌کرد منابع و میزان دستیابی به اهداف تعیین‌شده هستند. حسابرسی عملکرد با بررسی این گزارش‌ها و تحلیل عملکرد واقعی مدیران، زمینه پاسخگویی آن‌ها را در برابر جامعه و نهادهای نظارتی تقویت می‌کند (نخبه‌فلاح، کردستانی و رحیمیان، ۱۴۰۰).

به‌طور کلی، درحالی‌که مفاهیمی مانند صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی از جنبه‌های حیاتی حسابرسی عملکرد هستند (دراگوسین، پیتولیک و استوانسو[6]، ۲۰۲۱)، در بخش عمومی، تمرکز اصلی بر افزایش پاسخگویی مدیران دولتی و شفافیت در مدیریت منابع عمومی قرار دارد. با تقویت این رویکرد، می‌توان به بهبود اعتماد عمومی، افزایش کارایی دولت و ارتقای نظام مدیریت مالی در بخش دولتی دست یافت (امجدی و همکاران، ۱۴۰۰).

گزارش حسابرسی عملکرد

هدف از تهیه و ارائه گزارش حسابرسی عملکرد بیان نتایج حسابرسی، قانع کردن مدیریت در مورد اعتبار و ارزش پیشنهادها و سرانجام زمینه برای تغییرات سازنده است. دو دلیل وجود دارد که حسابرسی عملکرد می‌تواند بر اداره یک سازمان عمومی تأثیر بگذارد (برینگسیلیوس[7]، ۲۰۱۸):

– نخست، یافته‌ها و نتایج آن می‌تواند اطلاعاتی را فراهم سازد که مدیران از آنها برای بهبود سهازمان استفاده کنند، بنابراین ارزش اطلاعاتی دارند.

– دوم اینکه یافته‌ها و نتایجی می‌توانند منتشر شوند که در این صورت، ارزش پاسخگویی دارند.

گزارش‌های حسابرسی عملکرد الزاماً دارای شکل یکنواختی نیست، اما به طور کلی در برگیرنده هدف حسابرسی و دامنه عملیات، محدودیت‌های حاکم به رسیدگی، روش رسیدگی، یافته‌های مهم و پیشنهادها است. هدف اساسی گزارش‌ها، انتقاد از اشتباهات گذشته نیست اما به ایجاد ارزش و بهبود در سیستم‌ها و کنترل‌ها کمک می‌کند. در نتیجه، معمولاً دامنه و تأکید گزارش‌های حسابرسی عملکرد نسبت به گزارش های

1. Marchi & Bertei
2. Federation of European Accountants
3. Kells & Hodge
4. Dascalu et al
5. Dascalu et al
6. Drăgușin et al
7 . Bringselius

حسابرسی مالی متفاوت هستند. سابرس عملکرد باید مشخص کند که اهداف، ماهیت شواهد و مدارک و گزارش حسابرسی عملکرد از انواع آنها در حسابرسی با قاعده متفاوت هستند (نخبه فلاح و همکاران، ۱۴۰۰).

رویکرد فراتحلیل[1] در حسابداری

با رشد پژوهش‌ها در حوزه‌های مختلف علوم و مواجه شدن جامعه علمی با انفجار اطلاعات، اندیشمندان در عمل به این نتیجه رسیده‌اند که اطلاع و تسلط بر تمامی ابعاد یک رشته و به روز بودن در این زمینه تا حدود زیادی امکان‌پذیر نیست، بنابراین انجام پژوهش‌های ترکیبی که عصاره پژوهش‌های انجام شده در این موضوع خاص را به شیوه‌ای نظام‌مند و علمی فرآروی پژوهشگران قرار می‌دهند، گسترش روزافزون یافته است (ازکیا و توکلی، ۲۰۰۶). فرامطالعه یکی از روش‌هایی است که به منظور بررسی، ترکیب و آسیب شناسی، مطالعات پیشین به کار می‌رود. فرامطالعه دربرگیرنده مجموعه فراتحلیل[2]، فراترکیب[3]، فراروش[4]، و فرانظریه[5] است (ادواردز، دیویس و ادورادز[6]، ۲۰۰۹). فراترکیب، پژوهشی است که خود به ارزشیابی پژوهش‌های دیگر می‌پردازد. از این‌رو از آن تحت عنوان ارزشیابی ارزشیابی‌ها یاد می‌کنند. بنابراین فراترکیب نوعی پروژه درباره پروژه‌های دیگر است. فراترکیب را می‌توان مطالعه و بررسی نظام‌مند پژوهش‌های گذشته دانست. به‌طور کلی فراترکیب، نوعی مطالعه کیفی است که از اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات دیگر با موضوع مرتبط و مشابه استفاده می‌کند، به گفته‌ای فراترکیب، ترکیب تفسیر تفسیرات داده‌های اصلی مطالعات منتخب است (زیمر[7]، ۲۰۰۶). روش فراتحلیل باوجود محبوبیت و کاربردهای فراوان در سایر علوم مانند مطالعات پزشکی، در ادبیات حسابداری چندان مورد توجه قرار نگرفته است. با این‌حال این روش در موارد معدودی توسط پژوهشگران حسابداری در حوزه‌هایی که به بررسی جهت و شدت روابط بین متغیرهای گوناگون پرداخته و به نتایج متناقض دست یافته‌اند، بکار رفته است.

پیشینه پژوهش

در این بخش به نمونه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابرسی عملکرد با رویکردهای مختلف اشاره شده است. ارائه این بخش و معرفی چنین پژوهش‌هایی می‌تواند درک و شناخت مناسبی از موضوعات قابل بررسی توسط این روش‌شناسی، پیش روی مخاطبان قرار دهد. عصمتی و همکاران (۱۴۰۳) با هدف تدوین و اعتبارسنجی الگوی جامع حسابرسی عملکرد در حوزه سلامت، شاخص‌هایی نظیر توانمندسازی و به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص و کارا، تدوین قوانین و مقررات مناسب، مدیریت اهداف درون سازمانی، سازمان‌دهی سازمان، اعمال کنترل بر سیاست‌های داخلی، عوامل اقتصادی درون سازمانی، بسترسازی اجرای حسابرسی عملکرد و بهره‌وری سازمان، جهت اجرای بهتر حسابرسی عملکرد پیشنهاد دادند. یافته‌های مرادی (۱۴۰۲) در زمینه راهبردهای حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بیانگر آن است که اصلاح ساختار سازمانی و نظام پاداش، تدوین استانداردهای حسابرسی عملکرد، حفاظت از استقلال حسابرسی، خنثی‌سازی فشارهای سیاسی، اصلاح قوانین ناکارآمد و متناقض، ایجاد یا تقویت زیرساخت‌های لازم، استفاده بهینه از ظرفیت‌های علمی و پژوهشی، محافظت از صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، خنثی سازی آثار تحریم‌های بین المللی از مهم‌ترین راهبردهای حسابرسی عملکرد مبتنی بر تحلیل ساختاری –تفسیری است. مهربان‌پور و علی‌پور لندی (۱۴۰۱) با استفاده از رویکرد فازی، مدلی از حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی ارائه دادند که از شمول تأمین پاسخگویی و تهدید آن در قالب ناکارآمدی‌ها و کژکارکردهای در مدل پژوهش بوده و متعاقباً توجه به محیط بخش عمومی و ویژگی‌های محصولات و خدمات بخش 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 تشکیل شده است. محمدی، دارابی و صراف (۱۳۹۹) با استفاده از روش فراترکیب (متاسنتز) عوامل موثر در کارایی کمیته‌های حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش منجر به شناسایی ابعاد دوازده‌گانه شامل ویژگی‌های جمعی کمیته، ویژگی‌های گزارشگری، ویژگی‌های کمی عملکرد، ویژگی‌های مدیریت شرکت، محیط کنترلی، آموزش و بهبود مستمر، ساختار سازمانی، ویژگی‌های مالی، ویژگی‌های مقرراتی داخلی، ویژگی‌های مقرراتی خارجی، فرهنگ سازمانی، ویژگی‌های اجتماعی روانشناختی شد. در انتها با استفاده از روش کمی آنتروپی شانون، براساس رویکرد تحلیل محتوا به تعیین

1. Meta-synthesis
2. Meta-analysis
3. Meta syntheses
4. Meta method
5. Meta theory
6. Edwards et al
7. Zimmer

ضرایب اثر اجزای شناسایی شده پرداخته شد. یافته‌ها نشان داد مهمترین شاخصه‌های موثر بر کارایی کمیته حسابرسی، خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، استقرار واحد حسابرسی داخلی، برقراری اختیارات لازم درون سازمانی و تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی است. از نظر طالعی و همکاران (۱۴۰۱) مهم‌ترین مولفه‌های حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی، حوزه حسابرسی، حوزه مدیریت سازمانی، حوزه ساختاری به عنوان شرایط علی، عملکرد حسابرسی، بودجه‌ریزی 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 زمینه ای، عوامل محیطی، قوانین و مقررات لازم‌الاجرا به عنوان عوامل مداخله‌گر، بهره‌وری بخش‌های دولتی، صرفه اقتصادی، اثربخشی، کارایی، دستیابی سازمان‌ها به نتایج هستند. بر اساس یافته‌های نخبه‌فلاح و همکاران (۱۴۰۰) گزارش‌های حسابرسی عملکرد می‌تواند مفاهیمی فراتر از سه مولفه اساسی (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) را شامل شود و نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی عمومی با اهمیت است. یزدان‌شناس و ایمانی (۱۳۹۹) نسان دادند که از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور 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. محمودخانی و احمدی (۱۳۹۷) با هدف شناخت حوزه‌ها و کارکردها و موانع حسابرسی عملکرد در بخش عمومی نشان دادند که اصلی‌ترین چالش پیش روی حسابرسی عملکرد، نبود شناخت و بینشی صحیح از این نوع حسابرسی در بخش عمومی است.

در بین پژوهش‌های خارجی تان و دانگ[1] (۲۰۲۴)، در ویتنام نشان دادند که سه عامل بر توسعه حسابرسی عملکرد تأثیر دارند از جمله: درجه اصلاحات حاکمیت عمومی، پاسخگویی آنها و نفوذ شغلی. همچنین عوامل اصلاح حاکمیت عمومی، حمایت خارجی و مسئولیت پذیری به افزایش ارزش حسابرسی عملکرد کمک می‌کنند. بنامرائو، چتزیوگری، جوری و آجای[2] (۲۰۲۲)، در مطالعه‌ای با عنوان بررسی دلایل شکست حسابرسی عملکرد، عدم شفافیت در معیارهای سه‌گانه حسابرسی عملکرد، محدودیت‌های خدمات نهادهای عمومی و بروندادهای اجتماعی و پیچیدگی شیوه ایفای اهداف در بخش عمومی را از دلایل عدم تحقق اهداف حسابرسی عملکرد برشمرده‌اند. دان، هو، یون و واسارهیلی[3](۲۰۲۲)، پژوهشی به منظور افزایش سودمندی گزارش‌های حسابرسی عملکرد با استفاده از ابزارهای تحلیل متنی، چارچوبی را برای شناسایی مشترکات و تفاوت‌ها در اصطلاحات مورد استفاده در کشورهای نمونه، ارزیابی محتوای مرتبط را مطابق با الزامات و طبقه‌بندی خاص برای حسابرسی عملکرد دولت معرفی کردند. رانا و همکاران[4] (۲۰۲۲)، دریافتند که مدل حسابرسی عملکرد در بخش دولتی دو بعد حسابرسی عملکرد (پاسخگویی و بهبود عملکرد)؛ تنش‌ها و تضادهای نفوذ و استقلال تشکیلات خودگردان؛ و پیامدهای ناخواسته و تعارضات حسابرسی عملکرد را بیان می‌کند. هزگوی و همکاران[5] (۲۰۲۲)، پژوهشی با عنوان مشروعیت و غیرسیاسی بودن حسابرسی عملکرد بخش عمومی: شواهد اکتشافی از کانادا و دانمارک انجام دادند. از رویکرد اکتشافی و روش‌های تحلیل اسنادی و مصاحبه استفاده شود. این مطالعه نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی عالی مشروعیت عمل‌گرایانه، اخلاقی و شناختی را از طریق حرفه‌ای‌سازی و استانداردسازی شکل و محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد خود دنبال می‌کنند. تعامل و حفظ گفتگو با دولت حسابرسی شده، مثلث‌بندی روش‌های شناخته شده علوم اجتماعی، و تاکید بر مبنای منافع عمومی حسابرسی عملکرد منعکس کننده برخی از ابزارهای اتخاذ شده برای حرکت در منطقه خاکستری بین حسابرسی‌های عینی، مرتبط و حساس سیاسی است. شواهد تجربی پارکر، ژاکوب و شیمز[6] (۲۰۲۱)، در زمینه تعامل حسابرس و حسابرسی شوندگان با حسابرسی عملکرد بخش عمومی از دیدگاه منطق نهادی نشان می‌دهد که منطق حسابرسان عملکرد به تدریج به سمت تعامل بیشتر ذی نفعان با حسابرسی شوندگان، نمایندگان مجلس و رسانه‌ها حرکت کرده است، در حالی که اختیارات حسابرسی عملکرد آنها را حفظ می‌کند. در صورتی که حسابرسان نگرش مشارکتی داشته باشند، به نظر می‌رسد که حسابرسی‌شدگان نسبت به استراتژی‌های تعامل حسابرسان عملکرد و تلاش‌های مشاوره استقبال بیشتری می‌کنند. پارکر،

1. Tuan & Dung
2. Benamraoui et al
3. Duan et al
4. Rana et al.
5. Hazgui et al.
6. Parker et al

شیمز و ژاکوب (۲۰۱۹) در پژوهش دیگری نشان دادند که 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. رودلا و همکاران (۲۰۱۶)، در کشور استونی دریافتند که حسابرسی‌شوندگان می‌توانند حسابرسی عملکرد را مفید بدانند حتی اگر منجر به تغییرات خاصی در سیاست‌ها یا شیوه‌های سازمانی نشود. هیچ مبادله‌ای بین عملکردهای پاسخگویی و بهبود حسابرسی عملکرد مشاهده نشد، اگرچه درصد بسیار کمی از پاسخ دهندگان در نظر گرفتند که حسابرسی عملکرد برای پاسخگویی سازمان حسابرسی شده در قبال اقدامات خود مورد استفاده قرار گرفته است. در حالی که عوامل داخلی فرآیند حسابرسی – از جمله تخصص درک شده حسابرسان، گشودگی آنها برای گفتگو با حسابرسی شوندگان و کیفیت گزارش حسابرسی – بر سودمندی درک شده حسابرسی تأثیر داشت، آنها تأثیر کمتری بر پذیرش تغییرات توسط سازمان‌های حسابرسی شده داشتند. این مطالعه نشان می‌دهد که وقتی نمایندگان مجلس به حسابرسی عملکرد توجه می‌کنند و زمانی که توجه رسانه‌ها منجر به بحث‌های سیاسی می‌شود، پذیرش تغییرات پیشنهادشده توسط گزارش حسابرسی عملکرد، محتمل‌تر است. یافته‌های لوک و همکاران (۲۰۱۶)، در بخش عمومی مالزی، نشان داد مؤلفه اثربخشی به عنوان مؤثرترین رکن حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش به سزایی در نهادینه شدن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایفا نماید. همچنین تقویت حس مسئولیت پذیری و وجدان کاری نیز ازجمله عوامل مؤثر در اجرای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آیند. نتایج پژوهش اودیا و همکاران (۲۰۱۴) از حسابرسی عملکرد حمایت می‌کند که شامل حسابرسی اقتصادی، کارایی و اثربخشی یا حسابرسی ارزش برای پول، استقلال موسسات حسابرسی عالی برای تقویت مسئولیت پذیری بخش عمومی در نیجریه است.

از مجموع مطالب بالا برمی‌آید که اگر حسابرسی عملکرد بتواند جنبه‌های مهم یادشده و سایر موارد عمومی و خاص 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 بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی 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 کشور (مهربان‌پور و علی‌پور لندی، ۱۴۰۱؛ 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 در حین اجرای حسابرسی عملکرد تمرکز دارد و تلاش دارد نقشه راهی را برای انجام حسابرسی عملکرد با عنوان مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور ارائه کند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از دیدگاه هدف کاربردی، از دیدگاه ماهیت اطلاعات و شیوه تحلیل آنها جزو پژوهش‌های کیفی است، از دیدگاه روش جمع‌آوری اطلاعات در دسته پژوهش‌های اسنادی است و درنهایت بر مبنای روش پژوهش جزو پژوهش‌های تحلیلی توصیفی است که با استفاده از روش فراترکیب صورت گرفت. فراترکیب نوعی مطالعه کیفی است که اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات کیفی دیگر با موضوع مرتبط و مشابه را بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه مورد نظر برای فراترکیب، از مطالعات کیفی منتخب و بر اساس ارتباط آنها با پرسش پژوهش تشکیل می‌شود (ستدلوسکی، ۲۰۰۸). فراترکیب، مرور یکپارچه ادبیات کیفی موضوع مورد نظر نیست. همچنین تجزیه و تحلیل داده ثانویه و داده اصلی از مطالعات منتخب نیز نیست بلکه تحلیل یافته‌های این مطالعه‌هاست. به عبارتی، فراترکیب، ترکیب تفسیرهای داده‌های اصلی مطالعه‌های منتخب است. فراترکیب بر مطالعه‌های کیفی که لزوما مبانی نظری وسیعی را شامل نمی‌شود، تمرکز دارد و به جای ارائه خلاصه جامعی از یافته‌ها، یک ترکیب تفسیری از یافته‌ها را ایجاد می‌کند.

در این پژوهش برای شناسایی عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی، ابتدا با استفاده از روش فراترکیب (Meta-Synthesis) به مرور سیستماتیک متون و پژوهش‌های پیشین پرداخته شد. مقالات و منابع مرتبط با موضوع از پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر جمع‌آوری و بررسی شدند. جامعه آماری پژوهش، کلیه منابع مرتبط با گزارش حسابرسی عملکرد در طی ۲۴ سال اخیر (۲۰۰۰–۲۰۲۴) می‌باشد. روش نمونه‌گیری به صورت هدفمند بود. پس از گردآوری فراگیر منابع، آنها در سه مرحله پالایش شدند و منابع اصلی پژوهش به درستی استخراج شد. این سه مرحله شامل بررسی عنوان و کلیدواژه‌ها، بررسی متن چکیده و بررسی تفصیلی متن مقاله‌ها بود. سپس اطلاعات و یافته‌های به دست آمده از متون، دسته‌بندی شده و

شاخص‌های مد نظر به دست آمد. روش گردآوری داده‌ها کتابخانه‌ای با مرور دقیق مبانی نظری و منابع معتبر علمی و مقاله‌های تخصصی می‌باشد. ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده از اسناد و یادداشت برداری از مقاله‌های جمع آوری شده در جستجوی نظام‌مند می‌باشد. داده‌ها با روش تحلیل مضمون در نرم افزار MAXQDA-10 تحلیل و مدل بهبود حسابرسی عملکرد با استفاده از روش فراترکیب طراحی شد.

مراحل فراترکیب

فراترکیب مستلزم آن است که پژوهشگر بازنگری دقیق و عمیقی را نسبت به سند مورد مطالعه انجام دهد و پژوهش‌های قبلی را با یکدیگر ترکیب کند (سندلوسکی و باروسو[1]، ۲۰۰۷)، الگوی هفت مرحله‌ای را به این منظور ارائه داده‌اند:

گام اول: تنظیم پرسش‌های پژوهش
گام دوم: بررسی نظام‌مند متون
گام سوم: جستجو و بررسی مقالات مرتبط
گام چهارم: استخراج اطلاعات مقالات
گام پنجم: تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی
گام ششم: کنترل کیفیت (اعتبارسنجی مدل: با استفاده پرسشنامه مستخرج از یافته‌های کیفی)
گام هفتم: ارائه یافته‌های تحلیل محتوا

مراحل اجرا: در این بخش مراحل انجام کار به تفصیل ارائه شده است:

گام اول: تنظیم پرسش‌های پژوهش: نخستین گام فراترکیب تنظیم سؤالات پژوهش است. نخستین سؤال برای شروع فراترکیب چه چیزی (What) است. پرسش‌های پژوهش به صورت زیر است:

عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی بر اساس پژوهش‌های پیشین کدامند؟

مدل بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور چگونه است؟

برای تنظیم پرسش پژوهش از پارامترهای مختلفی مانند جامعه مورد مطالعه، چه چیزی، چه موقع و چگونگی روش استفاده می‌شود. پرسش‌های به کار رفته در این پژوهش در جدول ۱ قابل مشاهده است.

جدول ۱. پرسش‌های به کار رفته پژوهش حاضر در روش فراترکیب

شاخص	پرسش
چه چیزی	وضعیت یافته های پیشین در مورد عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور چگونه است؟ ابعاد و مولفه های بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کدام اند؟ اولویت بندی مولفه ها و زیرمولفه برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کدام اند؟ الگوی بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کدام است؟
چه کسی	جامعه مورد مطالعاتی برای دست یابی به بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کدام است؟
چه زمانی چگونه	موارد فوق چه زمانی مورد بررسی قرار گرفته اند؟ چه روشی برای دستیابی به مطالعات استفاده شده است؟

گام دوم: بررسی نظام‌مند ادبیات مرتبط با پرسش پژوهش: در این مرحله پژوهشگر جستجوی سیستماتیک خود را بر مقاله‌های منتشر شده در ژورنال‌های مختلف متمرکز کرد. کلمات کلیدی مرتبط انتخاب و در سرتاسر پژوهش تعاریف واژه‌های جستجو یا چارچوب زمانی به طور مستمر دوباره ارزیابی شد. در انتها، پژوهشگر مجموعه‌ای از جستجوهای برخط[2] را انجام داد تا مطالعات منتخب را مشخص کند. مطالعات انتخابی از بین پایگاه‌های داده، ژورنال‌ها، کنفرانس‌ها و موتورهای جستجوی مختلف و در فاصله سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۲۴ می‌باشد. در جدول زیر لیستی از واژه‌های کلیدی منتخب و نیز پایگاه‌های داده و ژورنال‌های استفاده شده در جستجوی کلمات کلیدی آورده شده است.

جدول ۲. واژه‌های کلیدی

واژه‌های کلیدی	
فارسی	انگلیسی
حسابرسی عملکرد حسابرسی عملکرد در بخش عمومی حسابرسی عملکرد در نهادهای دولتی گزارش حسابرسی عملکرد	Performance auditing Performance auditing in the public sector Performance auditing in government institutions Performance audit report

1. Sandelowski et al

1. On-line

جدول ۳. نمونه‌ای از نام پایگاه‌های داده و ژورنال‌های استفاده شده در پژوهش

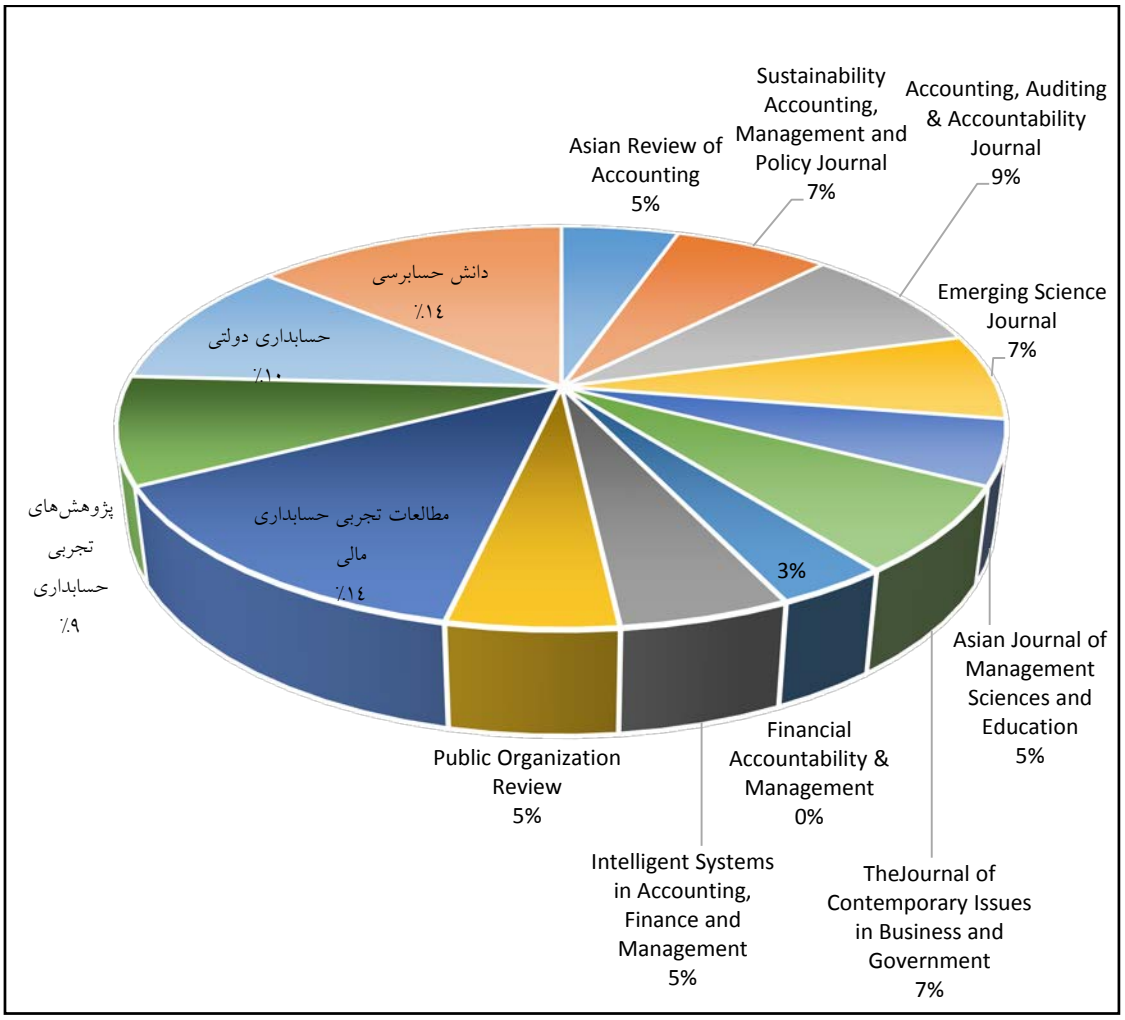
پایگاه‌های داده	ژورنال‌ها	تعداد مقاله
Emerald www.emeraldgrouppublishing. com	Asian Review of Accounting	۳
	Sustainability Accounting, Management and Policy Journal	۴
	Accounting, Auditing & Accountability Journal	۵
Science Direct (Elsevier) www. sciencedirect. com	Emerging Science Journal	۴
Google scholar www. scholar. google. com	Asian Journal of Management Sciences and Education	۳
	TheJournal of Contemporary Issues in Business and Government	۴
	Financial Accountability & Management	۲
	Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management	۳
Springer www. springer. com	Public Organization Review	۳
www. civilica. ir	مطالعات تجربی حسابداری مالی	۸
www. sid. com	پژوهش‌های تجربی حسابداری	۵
	حسابداری دولتی	۶
	دانش حسابرسی	۸
متفرقه	–	۷
	مجموع مقاله‌ها	۶۵

گام سوم: بررسی و انتخاب مقاله‌های مناسب: در ابتدای فرآیند انتخاب مقاله‌ها، پژوهشگر مشخص می‌کند آیا مقاله‌های یافت شده متناسب با پرسش پژوهش است یا خیر. به منظور رسیدن به این هدف، او مجموعه مطالعه‌های منتخب را چندین بار مورد بازبینی قرار می‌دهد. در این گام، پژوهشگر در هر بازبینی تعدادی از مقاله‌ها را رد می‌کند که این مقاله‌ها در فرآیند متاسنتز مورد بررسی قرار نمی‌گیرند. فرآیند بازبینی به این صورت انجام می‌گیرد که مقاله‌ها از دو دیدگاه موضوعی و محتوایی مورد بررسی قرار می‌گیرند. دیدگاه موضوعی شامل مسائلی چون نزدیکی به موضوع پژوهش، جدید بودن موضوع پژوهش، عنوان و چکیده مرتبط و دیدگاه محتوایی مسائلی چون پوشش مفهومی موضوع پژوهش، همخوانی با واژه‌های کلیدی را پوشش می‌دهند. با بررسی مقاله‌های جستجو شده با دو رویکرد موضوعی و مفهومی، درمرحله بررسی موضوعی تعدادی مقاله و با بررسی محتوایی تعدادی مقاله رد خواهند شد. در نهایت تعداد مقاله باقی مانده وارد گام بعدی روش متاسنتز می‌شوند. در جدول ۴ فراوانی مقالات مشاهده شده در هر یک از پایگاه ها آورده شده است.

جدول ۴. فراوانی مقالات مشاهده شده در هریک از پایگاه‌ها

پایگاه‌های داده	ژورنال ها	تعداد مقاله
Emerald www. emeraldgrouppublishing. com	Asian Review of Accounting	۳
	Sustainability Accounting, Management and Policy Journal	۴
	Accounting, Auditing & Accountability Journal	۵
Science Direct (Elsevier) www. sciencedirect. com	Emerging Science Journal	۴
Google scholar www. scholar. google. com	Asian Journal of Management Sciences and Education	۳
	TheJournal of Contemporary Issues in Business and Government	۴
	Financial Accountability & Management	۲
	Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management	۳
Springer www. springer. com	Public Organization Review	۳
www. civilica. Ir	مطالعات تجربی حسابداری مالی	۸
www. sid. com	پژوهش‌های تجربی حسابداری	۵

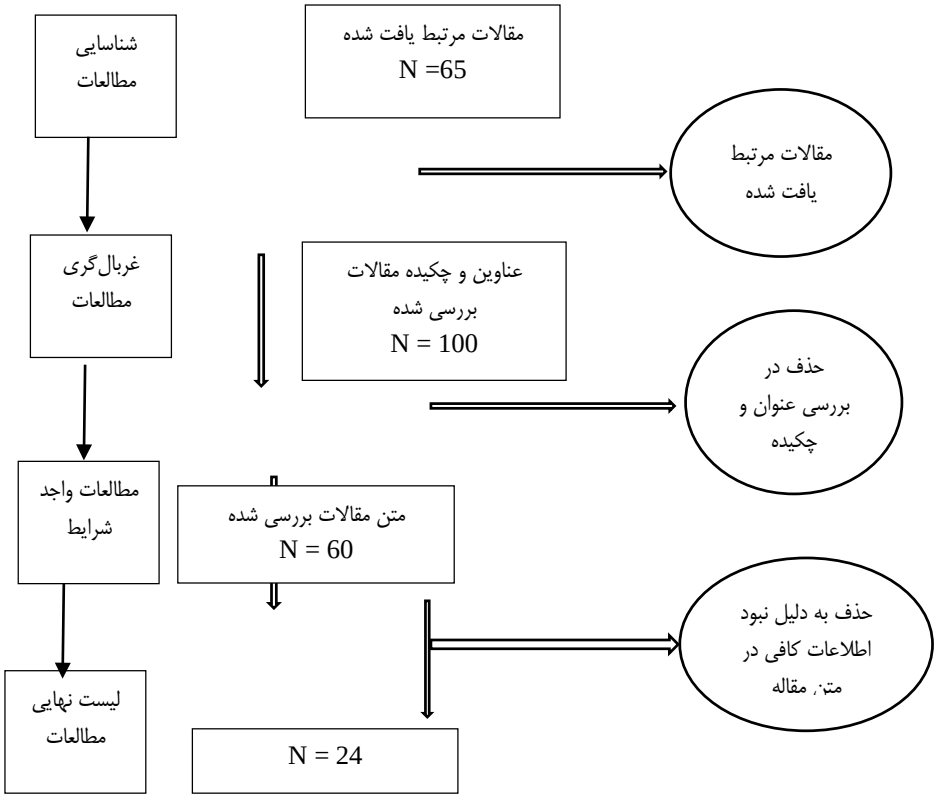
پایگاه‌های داده	ژورنال ها	تعداد مقاله
	حسابداری دولتی	۶
	دانش حسابرسی	۸
متفرقه	–	۷
	مجموع مقاله‌ها	۶۵



شکل ۱. فراوانی مقالات مشاهده شده در هر پایگاه

بر اساس ملاک‌های ورود به فراترکیب که در بخش قبلی به آنها اشاره گشت متن مطالعات انجام شده مورد بررسی قرار گرفت و بر اساس معیارهای اشاره شده در بخش شرایط ورود تعداد ۲۴ پژوهش دارای شرایط علمی و روش شناختی مناسب بودند، برای ورود به فراترکیب انتخاب شدند. در این بخش طبق ملاک‌های ورود بیان شده در بخش معیارهای ورود و خروج و بر اساس واژه های کلیدی ذکرشده، به شناسایی و انتخاب نهایی مقالات دارای شرایط ورود به مطالعه پرداخته شد.

فرآیند انتخاب مقالات برای ورود به فراتحلیل در شکل ۲ قابل مشاهده است. این بخش شامل مراحل شناسایی مطالعات، غربالگری مطالعات، انتخاب مطالعات واجد شرایط و لیست نهایی مطالعات است. در این پژوهش به بررسی کیفیت مقالات بر اساس ۱۰ معیار زیر پرداخته شد. که عبارتند از: هدف پژوهش، اصول و روش‌ها، ساختار پژوهش، نمونه، مرتب‌سازی داده‌ها، انعکاس‌پذیری، مبانی اخلاق حرفه‌ای، دقت پژوهش، تبیین روشن نتایج، نتیجه کلی پژوهش.



شکل ۲. فرآیند انتخاب مقالات برای ورود به فراترکیب

در نهایت ۲۴ مقاله برای فراترکیب انتخاب شد.

جدول ۵. طبقه‌بندی متون براساس امتیاز دهی CASP

دامنه امتیاز	نوع ارزیابی	تعداد متن	درصد	نتیجه
بین ۵۰-۴۱	عالی	۲۶	۰/۳۶	انتخاب متن
بین ۴۰-۳۱	خیلی خوب	۲۴	۰/۳۳	انتخاب متن
بین ۳۰-۲۱	خوب	۹	۰/۱۲	حذف متن
بین ۲۰-۱۱	متوسط	۹	۰/۱۲	حذف متن
بین ۱۰-۰	ضعیف	۵	۰/۰۷	حذف متن

پس از انتخاب پژوهش‌های مورد نظر نسبت به تحلیل مقالات جهت پاسخ به پرسش دوم پژوهش اقدام شد. در این مرحله پس از انتخاب پژوهش‌های مناسب از نظر کیفیت روش شناختی، همه پژوهش‌ها جهت دستیابی به مولفه‌های موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفت.

گام چهارم: استخراج اطلاعات مقالات: در سرتاسر متاسنتز، پژوهشگر به طور پیوسته مقاله‌های منتخب و نهایی شده را، به منظور دست یابی به یافته‌های درون محتواهای مجزایی که در آن‌ها مطالعات اصلی و اولیه انجام می‌شوند، چند بار می‌خواند. در پژوهش حاضر، اطلاعات مقاله‌های باقی مانده به این صورت دسته بندی شد: در ستون اول مرجع مربوط به هر مقاله و سال مورد بررسی ثبت شد (شامل نام و نام خانوادگی نویسنده). در ستون دوم عنوان مقاله، آورده شد. در ستون سوم شاخص‌هایی که برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد که هر مقاله به آن‌ها اشاره کرده و هدف اصلی این پژوهش است، بیان شد.

جدول ۶. بررسی عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور

پژوهشگر	عنوان	عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی
	مطالعات داخلی	
عصمتی و همکاران (۱۴۰۳)	تدوین و اعتبارسنجی الگوی جامع حسابرسی عملکرد در حوزه سلامت با روش دلفی فازی	معیارهای خاص (تعیین دقیق وظایف و فعالیت‌هایی را که مدیریت برای دستیابی به این اهداف برنامه‌ریزی نموده است، ارزیابی کفایت و مناسبت این وظایف در دستیابی به اهداف موردنظر)
خجسته و همکاران (۱۴۰۲)	ارائه الگوی تصمیم‌گیری مالی مبتنی بر حسابرسی عملکرد مدیریت	معیارهای خاص (مفاهیم کلیدی عملیات، استفاده از دانش متخصصان فنی در حسابرسی عملکرد، وجود صلاحیت‌های لازم در مجموعه هیئت حسابرسی)

پژوهشگر	عنوان	عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی
اسکندری و کردبچه (۱۳۹۵)	تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی	معیارهای خاص (قابل رسیدگی بودن موضوع، هم ارزش حسابرسی کردن)
داوودی و همکاران (۱۳۹۸)	نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی دانش حسابرسی‌مدیران بخش عمومی.	معیار اقتصادی (بررسی موضوع صرفه اقتصادی در ارتباط با کسب همه انواع منابع از جمله منابع فیزیکی، مالی و انسانی و اطلاعات)
حبشی و همکاران (۱۴۰۱)	مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی	معیار کارایی (مشخص ساختن داده‌ها و ستانده‌ها، مرتبط ساختن داده‌های مختلف به ستانده‌ها و تعیین استانداردهای کارایی)
خجسته و همکاران (۱۴۰۳)	چارچوب مفهومی حسابرسی عملکرد مدیریت	زمانبندی حسابرسی (مد نظر قرار دادن محدودیت‌های امکانات موجود، مد نظر قرار دادن ضرب‌الاجل‌های زمانی تعیین شده مانند مواعد نهایی ارائه گزارشات حسابرسی، وجود یک برنامه فعالیت برای اجرای حسابرسی)
براتی و همکاران (۱۴۰۱)	ارائه مدلی جهت حسابرسی عملکرد (مورد مطالعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی)	فرایند شناخت موضوع و دستگاه اجرایی توسط واحد حسابرسی (کسب اطلاعات لازم در رابطه با موضوع آمارهای رسمی مصاحبه با کارکنان و مدیریت واحد تحت رسیدگی و ذینفعان کلیدی در خصوص موضوعاتی از قبیل: اخذ و بررسی موارد ذیل به‌منظور استفاده از تجارب حاصل از رسیدگی‌های قبلی جمع‌بندی بررسی‌های به‌عمل‌آمده و مشخص ساختن موارد ذیل با دیدگاه تاثیر آن‌ها بر مولفه‌های عملکرد فعالیت مورد رسیدگی و درج آن در گزارش بررسی مقدماتی)
باوفا و همکاران (۱۴۰۱)	مدل‌سازی ساختاری–تفسیری عوامل راهبردی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور بر اساس تحلیل سوات	فرایند تعیین اهداف حسابرسی توسط واحد حسابرسی (مشخص ساختن و فهرست نمودن حوزه هائی که در رابطه باصرفه اقتصادی، کارائی و اثربخشی فعالیت مورد رسیدگی دارای بیشترین ریسک هستند، شناسایی نقاط ضعف و گلوگاه‌های عدم صرفه اقتصادی، کارائی و اثربخشی فعالیت و اولویت‌بندی آن‌ها با در نظر گرفتن احتمال وقوع و عواقب آن، تعیین اهداف اصلی حسابرسی در قالب یک یا چند پرسش واضح و شفاف با در نظر گرفتن حوزه‌های کلیدی و قابلیت حسابرسی آن‌ها)
امجدی و همکاران (۱۴۰۰)	تاثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد	فرایند تعیین دامنه حسابرسی توسط واحد حسابرسی (تعیین موضوعات موردبررسی با در نظر داشتن اهداف حسابرسی، اختیارات قانونی دیوان، اهمیت موضوعات و قابلیت حسابرسی آن‌ها (من‌جمله وجود معیارهای مناسب و امکان دسترسی به اطلاعات و گردآوری شواهد)، تعیین میزان جامعیت و حدود رسیدگی (نمونه‌گیری یا تمام رسی) و میزان نمونه. تعیین گستره و دوره زمانی رسیدگی با توجه به اهداف حسابرسی. مشخص ساختن گستره مکانی رسیدگی‌های (در مواردی که موضوع یا فعالیت در مکانه‌ای مختلف اجرامی شود). مشخص ساختن مواردی که مشمول انجام رسیدگی نمی‌باشد و دلایل آن)
طالعی و همکاران (۱۴۰۰)	ارائه الگوی حسابرسی عملکرد برای مدیران اجرایی بیمارستان‌های دولتی	تعیین معیارهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی (استخراج و تعیین معیارهای عمومی حسابرسی، استخراج و تعیین معیارهای خاص حسابرسی، ارزیابی میزان مناسب بودن معیارهای استخراج و تعیین شده)
باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)	الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی	عوامل زمینه‌ای (وجود قوانین و مقررات صریح و روشن در حوزه حسابرسی عملکرد ایجاد و توسعه رشته های تحصیلی و دروس مرتبط با حسابرسی عملکرد حمایت مسئولین ارشد کشور از سودمندی حسابرسی عملکرد ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در نهادهای بخش عمومی کشور تدوین استانداردهای مناسب حسابرسی عملکرد توسط مراجع ذیربط تأکید بر شفافیت مالی و عملکردی بخش عمومی در کشور افزایش سطح مطالبات عمومی مردم نسبت به پاسخگویی نهادهای بخش عمومی)
باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)	الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور	عوامل ساختاری (استقرار بودجه بندی عملیاتی در بخش عمومی اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی به کارگیری مبنای تعهدی، در حسابداری بخش عمومی محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات در بخش عمومی ارائه گزارش عملیات توسط نهادهای عمومی تشکیل کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایجاد واحد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات در نهادهای بخش عمومی کشور)

پژوهشگر	عنوان	عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی
باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)	الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور	عوامل رفتاری (دیدگاه مدیران نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد آستانه تحمل مدیران نهادهای بخش عمومی نسبت به نتایج حاصل از ارزیابی عملکرد دیدگاه کارکنان نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد دانش و تجربه مدیران نهادهای بخش عمومی دانش و تجربه کارکنان نهادهای بخش عمومی)
فتاحی و همکاران (۱۳۹۴)	بررسی تأثیر اجرای حسابرسی عملکرد بر ارتقاء بهرهوری بخش‌های دولتی کشور	زیرساخت (استقرار حسابداری تعهدی قوانین، مقررات و استانداردها بودجه ریزی عملیاتی نظام ارزیابی عملکرد استفاده از نیروی انسانی ماهر و کارآمد)
فاوچی (۱۳۸۴)	مروری بر ویژگیها و ساختار گزارشات حسابرسی عملکرد	شناسایی و معرفی مقیاس (شناسایی مقیاس های کارایی شناسایی مقیاس های اثربخشی شناسایی مقیاس های صرفه اقتصادی)
اسکندری و کردبچه (۲۰۱۹)	Explain the need for management performance auditing standards in executable organizations	تامین نیروی انسانی متخصص (آموزش پرسنل استفاده از کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان)
براتی و همکاران (۱۴۰۱)	ارائه مدلی جهت حسابرسی عملکرد (مورد مطالعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور)	بهبود عملکرد (بهبود کیفیت تسهیل در عملکرد)
مطالعات خارجی		
مارچی و برتی (۲۰۱۶)	Performance Audit in the Public Sector: what is the contribution to the Performance Management	مناسب بودن (در نظر گرفتن شرایط زمانی و مکانی دستگاه تحت رسیدگی، حسابرسی متناسب با خصوصیات ویژه سازمان تحت رسیدگی، شناخت کلی از حوزه تحت رسیدگی، دانش تخصصی موضوع تحت رسیدگی، اطلاع کافی از انگیزه‌ها و مبانی قانونی برنامه دولتی یا فعالیت مورد رسیدگی، و آرمان‌ها و اهداف تعیین شده توسط مراجع ذیصلاح، آشنایی با استنادات قانونی و انتظارات ذینفعان اصلی و حسابرسی‌ها و بررسی‌هایی که اخیراً در حوزه تحت رسیدگی انجام گرفته، شناخت روش‌ها و تجارب موجود در سایر برنامه‌ها و فعالیت‌های مشابه یا مرتبط دولت)
اوزومبا (۲۰۱۹)	Performance audit and accountability of public sector in Nigeria	هماهنگی با مدیریت (اعلام معیارهای حسابرسی در هنگام شروع حسابرسی عملکرد به واحد تحت رسیدگی، بحث با مدیریت واحد تحت رسیدگی (در خصوص معیارها) در صورت وجود اختلاف نظر، بیان اختلاف‌نظر با دستگاه تحت رسیدگی را در گزارش حسابرسی)
نوردینو و همکاران (۲۰۲۲)	Performance audit in the Public sector: a bibliometric analysis in theInternational journal	قوانین و مقررات (استناد به اهداف تعیین شده در قوانین و مقررات مربوط در صورت شفافیت لازم)
اوزومبا (۲۰۱۹)	Performance audit and accountability of public sector in Nigeria	اهداف (تعیین هدف‌های معتبر)
تادور (۲۰۰۷)	Performance audit in public sector entities-a new challenge for Eastern European countries	استانداردها (الزام دولت به تنظیم بودجه عملیاتی، الزام دولت به روش بودجه بر مبنای صفر)
ایساوا و همکاران (۲۰۲۱)	Performance audit in the public sector: Domestic and foreign experience	انجام مقایسه (مقایسه با سالهای نزدیکتر، قابل‌اتکا بودن داده‌ها در واحدهای مورد مقایسه)
لوک و همکاران (۲۰۱۶)	The Şerception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study	معیارهای اثربخشی (رهنمودهای مدیریت، مربوط بودن، تناسبت داشتن، دستیابی به نتایج موردنظر، پذیرش، آثار ثانویه، توانائی انطباق، محیط کاری و کنترل داخلی)
اودیا (۲۰۱۴)	Odia, J. O. (2014). Performance auditing and	روش شناختی (انتخاب رویکرد مناسب با توجه به موضوع و اهداف و دامنه حسابرسی)

پژوهشگر	عنوان	عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی
	public sector accountability in Nigeria: The roles of supreme audit institutions (SAIS). Asian Journal of Management Sciences and Education,	
دیتمار و همکاران (۲۰۱۸)	Performance auditing in Germany concerning environmental issues	فرهنگ‌سازی (درک اهمیت وجود حسابرسی عملکرد در سازمان پذیرش عمومی لزوم توجه به شاخص‌های زیست محیطی)

گام پنجم: تجزیه وتحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی: در این گام، با توجه به تعاریفی که در مقاله‌های باقی‌مانده از مرحله چهار آورده شد، عوامل مشترک مربوط به الگوهای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد به ترتیب در جدول قرار داده می‌شوند، در ستون اول عوامل مشترک در الگوی بهبود گزارش حسابرسی عملکرد آورده می‌شود و سپس مقاله‌هایی که به این عوامل اشاره کرده‌اند در ستون بعدی فهرست می‌شوند. در واقع با استفاده از این جدول ارتباط میان مقاله‌های مختلف با یکدیگر نشان داده شده است. در ادامه به بررسی کدها پرداخته می‌شود، به طوری که کدهای با مفهوم مشابه در یک موضوع (تم) قرار داده و مفاهیم به وجود می‌آید.

جدول ۷. ابعاد عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی

ردیف	مقوله (تم)	مفاهیم (کد)
۱	معیارهای خاص	تعیین دقیق وظایف و فعالیت‌هایی را که مدیریت برای دستیابی به این اهداف برنامه‌ریزی نموده است ارزیابی کفایت و مناسبت وظایف در دستیابی به اهداف موردنظر مفاهیم کلیدی عملیات استفاده از دانش متخصصان فنی در حسابرسی عملکرد وجود صلاحیت‌های لازم در مجموعه هیئت حسابرسی قابل رسیدگی بودن موضوع ارزش حسابرسی کردن موضوع
۲	معیار اقتصادی	بررسی موضوع صرفه اقتصادی در ارتباط با کسب همه انواع منابع از جمله منابع فیزیکی، مالی و انسانی و اطلاعات
۳	معیار کارایی	مشخص ساختن داده‌ها و ستانده‌ها مرتبط ساختن داده‌های مختلف به ستانده‌ها تعیین استانداردهای کارایی
۴	زمانبندی حسابرسی	مد نظر قرار دادن محدودیت‌های امکانات موجود مد نظر قرار دادن ضرب‌الاجل‌های زمانی تعیین شده مانند مواعد نهایی ارائه گزارشات حسابرسی وجود یک برنامه فعالیت برای اجرای حسابرسی
۵	شناخت موضوع و دستگاه اجرایی توسط واحد حسابرسی	کسب اطلاعات لازم در رابطه با موضوع آمارهای رسمی مصاحبه با کارکنان و مدیریت واحد تحت رسیدگی و ذینفعان کلیدی اخذ و بررسی موارد ذیل به‌منظور استفاده از تجارب حاصل از رسیدگی‌های قبلی جمع‌بندی بررسی‌های به‌عمل‌آمده و مشخص ساختن موارد مهم با دیدگاه تاثیر آن‌ها بر مولفه‌های عملکرد فعالیت مورد رسیدگی و درج آن در گزارش بررسی مقدماتی
۶	تعیین اهداف حسابرسی توسط واحد حسابرسی	مشخص ساختن و فهرست نمودن حوزه هائی که در رابطه باصرفه اقتصادی، کارائی و اثربخشی فعالیت مورد رسیدگی دارای بیشترین ریسک هستند شناسایی نقاط ضعف و گلوگاه‌های عدم صرفه اقتصادی، کارائی و اثربخشی فعالیت و اولویت‌بندی آن‌ها با در نظر گرفتن احتمال وقوع و عواقب آن تعیین اهداف اصلی حسابرسی در قالب یک یا چند پرسش واضح و شفاف با در نظر گرفتن حوزه‌های کلیدی و قابلیت حسابرسی آن‌ها
۷	تعیین دامنه حسابرسی توسط واحد حسابرسی	تعیین موضوعات موردبررسی با در نظر داشتن اهداف حسابرسی، اختیارات قانونی دیوان، اهمیت موضوعات و قابلیت حسابرسی آن‌ها (من‌جمله وجود معیارهای مناسب و امکان دسترسی به اطلاعات و گردآوری شواهد) تعیین میزان جامعیت و حدود رسیدگی (نمونه‌گیری یا تمام رسی) و میزان نمونه تعیین گستره و دوره زمانی رسیدگی با توجه به اهداف حسابرسی مشخص ساختن گستره مکانی رسیدگی‌های (در مواردی که موضوع یا فعالیت در مکانه‌ای مختلف اجرامی شود) مشخص ساختن مواردی که مشمول انجام رسیدگی نمی‌باشد و دلایل آن)

ردیف	مقوله (تم)	مفاهیم (کد)
۸	تعیین معیارهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی	استخراج و تعیین معیارهای عمومی حسابرسی استخراج و تعیین معیارهای خاص حسابرسی ارزیابی میزان مناسب بودن معیارهای استخراج و تعیین شده
۹	عوامل زمینه ای	وجود قوانین و مقررات صریح و روشن در حوزه حسابرسی عملکرد ایجاد و توسعه رشته های تحصیلی و دروس مرتبط با حسابرسی عملکرد حمایت مسئولین ارشد کشور از سودمندی حسابرسی عملکرد ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی عملیاتی در نهادهای بخش عمومی کشور تدوین استانداردهای مناسب حسابرسی عملکرد توسط مراجع ذیربط تأکید بر شفافیت مالی و عملکردی بخش عمومی در کشور افزایش سطح مطالبات عمومی مردم نسبت به پاسخگویی نهادهای بخش عمومی
۱۰	عوامل ساختاری	استقرار بودجه بندی عملیاتی در بخش عمومی اصلاح سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی به کارگیری مبنای تعهدی، در حسابداری بخش عمومی محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات در بخش عمومی ارائه گزارش عملیات توسط نهادهای عمومی تشکیل کمیته حسابرسی در نهادهای بخش عمومی ایجاد واحد حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات در نهادهای بخش عمومی کشور
۱۱	عوامل رفتاری	دیدگاه مدیران نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد آستانه تحمل مدیران نهادهای بخش عمومی نسبت به نتایج حاصل از ارزیابی عملکرد دیدگاه کارکنان نهادهای بخش عمومی نسبت به سودمندی حسابرسی عملکرد دانش و تجربه مدیران نهادهای بخش عمومی دانش و تجربه کارکنان نهادهای بخش عمومی
۱۲	زیرساخت	استقرار حسابداری تعهدی قوانین، مقررات و استانداردها بودجه ریزی عملیاتی نظام ارزیابی عملکرد استفاده از نیروی انسانی ماهر و کارآمد
۱۳	شناسایی و معرفی مقیاس	شناسایی مقیاس های کارایی شناسایی مقیاس های اثربخشی شناسایی مقیاس های صرفه اقتصادی
۱۴	تامین نیروی انسانی متخصص	آموزش پرسنل استفاده از کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان
۱۵	بهبود عملکرد	بهبود کیفیت تسهیل در عملکرد
۱۶	مناسب بودن	در نظر گرفتن شرایط زمانی و مکانی دستگاه تحت رسیدگی، حسابرسی متناسب با خصوصیات ویژه سازمان تحت رسیدگی، شناخت کلی از حوزه تحت رسیدگی، دانش تخصصی موضوع تحت رسیدگی، اطلاع کافی از انگیزه‌ها و مبانی قانونی برنامه دولتی یا فعالیت مورد رسیدگی، و آرمان‌ها و اهداف تعیین شده توسط مراجع ذیصلاح، آشنایی با استنادات قانونی و انتظارات ذینفعان اصلی و حسابرسی‌ها و بررسی‌هایی که اخیراً در حوزه تحت رسیدگی انجام گرفته، شناخت روش‌ها و تجارب موجود در سایر برنامه‌ها و فعالیت‌های مشابه یا مرتبط دولت
۱۷	هماهنگی با مدیریت	اعلام معیارهای حسابرسی در هنگام شروع حسابرسی عملکرد به واحد تحت رسیدگی، بحث با مدیریت واحد تحت رسیدگی (در خصوص معیارها) در صورت وجود اختلاف نظر،
۱۸	قوانین و مقررات	بیان اختلاف‌نظر با دستگاه تحت رسیدگی را در گزارش حسابرسی استناد به اهداف تعیین شده در قوانین و مقررات مربوط در صورت شفافیت لازم
۱۹	اهداف	تعیین هدف‌های معتبر
۲۰	استانداردها	الزام دولت به تنظیم بودجه عملیاتی، الزام دولت به روش بودجه بر مبنای صفر
۲۱	انجام مقایسه	مقایسه با سالهای نزدیکتر، قابل‌اتکا بودن داده‌ها در واحدهای مورد مقایسه

ردیف	مقوله (تم)	مفاهیم (کد)
۲۲	معیارهای اثربخشی	رهنمودهای مدیریت، مربوط بودن، تناسبت داشتن، دستیابی به نتایج موردنظر، پذیرش، آثار ثانویه، توانائی انطباق، محیط کاری و کنترل داخلی
۲۳	روش شناختی	انتخاب رویکرد مناسب با توجه به موضوع و اهداف و دامنه حسابرسی
۲۴	فرهنگ سازی	درک اهمیت وجود حسابرسی عملکرد در سازمان پذیرش عمومی لزوم توجه به شاخص های زیست محیطی

همانگونه که جدول بالا نشان می‌دهد عوامل موثر در بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در ۹۰ بعد و ۲۴ مقوله دسته‌بندی شدند.

اعتبارسنجی مدل و معرفی پرسشنامه: روش کلی پژوهش حاضر مبتنی بر فراترکیب بوده و در مراحل ابتدایی، تمرکز اصلی بر تحلیل نظام‌مند مطالعات پیشین و استخراج مؤلفه‌های کلیدی مرتبط با موضوع پژوهش قرار داشته است. با این حال، به‌منظور اعتبارسنجی نتایج حاصل از فراترکیب و بررسی میزان انطباق آن‌ها با دیدگاه خبرگان، از یک پرسشنامه تخصصی استفاده شده است. این پرسشنامه با عنوان «پرسشنامه سنجش پایایی و روایی مدل ارائه‌شده برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور» طراحی و اجرا گردید. هدف از تدوین این پرسشنامه، اعتبارسنجی مدل پیشنهادی و اطمینان از جامعیت و دقت شاخص‌های استخراج‌شده از فرایند فراترکیب بود. پرسشنامه شامل دو بخش اصلی بود: بخش اول، اطلاعات دموگرافیک خبرگان و بخش دوم شامل گویه‌هایی که شاخص‌های استخراج‌شده از مرحله فراترکیب را مورد ارزیابی قرار می‌دادند. هر گویه بر اساس مقیاس لیکرت پنج‌درجه‌ای (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد) مورد سنجش قرار گرفت. در ادامه و در گام ششم که مربوط به کنترل کیفیت هست، به‌طور کامل در مورد پرسشنامه و روایی و پایایی پرسشنامه مورد استفاده پرداخته شده است.

گام ششم: کنترل کیفیت: در پژوهش کیفی منظور از اعتبار، مفاهیمی همچون دفاع‌پذیری، باورپذیری، تصدیق‌پذیری و حتی بازتاب‌پذیری نتایج پژوهش صورت گرفته است (اصغری‌زاده و قاسمی، ۲۰۱۱) یکی از شاخص‌های پایایی پژوهش کیفی، ارزیابی دو یا چند سند از حیث ارجاع به شاخصی خاص است. نرم افزار Maxqda از چنین قابلیتی برخوردار است. برای ارزیابی روایی محتوای مرحله فراترکیب، از دو روش کیفی و کمی استفاده شد. در بخش کیفی، از ۱۰ نفر از افراد متخصص و صاحب‌نظر خواسته شد تا پرسشنامه را بررسی کرده و پیشنهادها و بازخوردهای خود را بر اساس معیارهای علمی ارائه کنند. انتخاب این متخصصان بر اساس معیارهای مشخصی صورت گرفت. این معیارها شامل دارا بودن مدرک تحصیلی در حوزه‌های مرتبط مانند حسابرسی، مدیریت مالی، یا مدیریت دولتی، تجربه عملی حداقل پنج ساله در زمینه‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد، انتشار مقالات علمی در مجلات معتبر داخلی یا بین‌المللی، و فعالیت در نهادها یا سازمان‌هایی که به‌طور مستقیم با حسابرسی عملکرد در ارتباط هستند، بوده است. این افراد با توجه به تخصص و تجربه‌شان، از توانایی تحلیل کیفی پرسشنامه از جنبه‌های مختلف مانند: رعایت دستور زبان، استفاده از کلمات مناسب، ضرورت و اهمیت عبارات، و جایگاه هر عبارت در متن برخوردار بوده و توانستند بازخوردهای مفید و کاربردی ارائه کنند. بر اساس این بازخوردها، تغییرات لازم برای بهبود ابزار تحقیق اعمال شد. به این ترتیب، ترکیب معیارهای علمی و عملی برای انتخاب متخصصان، تضمین‌کننده دقت و اعتبار فرآیند ارزیابی کیفی محتوا بوده و به ارتقای کیفیت نتایج پژوهش کمک کرده است.

برای ارزیابی کمی روایی محتوا نسبت روایی محتوا[1] (CVR) و برای اطمینان از اینکه سوالات ابزار به بهترین نحو جهت اندازه گیری محتوا طراحی شده، از شاخص روایی محتوا[2] (CVI) استفاده شد.

رابطه ۱)

$$CVR = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

که در این فرمول n_e برابرتعداد خبرگان است که با بون این قابلیت‌ها موافق یا کاملا موافق هستند. n تعداد کل خبرگان است

1. Content Validity Ratio (CVR)

2. Content Validity Index (CVI)

که در خصوص پرسش نظر داده‌اند. بر اساس تعداد متخصصانی که پرسش‌ها را مورد ارزیابی قرار داده‌اند، حداقل مقدار CVR قابل قبول بر اساس جدول ۲ بایستی باشد. پرسش‌هایی که مقدار CVR محاسبه شده برای آن‌ها کمتر از میزان مورد نظر با توجه به تعداد متخصصان ارزیابی‌کننده پرسش باشد، بایستی از آزمون کنار گذاشته شوند به علت اینکه بر اساس شاخص روایی محتوایی، روایی محتوایی قابل قبولی ندارند.

جدول ۸. حداقل مقدار CVR قابل قبول بر اساس تعداد متخصصان (جدول لاوشه)

تعداد متخصصان	مقدار CVR	تعداد متخصصان	مقدار CVR	تعداد متخصصان	مقدار CVR
۵	۰/۹۹	۱۱	۰/۵۹	۲۵	۰/۳۷
۶	۰/۹۹	۱۲	۰/۵۶	۳۰	۰/۳۳
۷	۰/۹۹	۱۳	۰/۵۴	۳۵	۰/۳۱
۸	۰/۷۵	۱۴	۰/۵۱	۴۰	۰/۲۹
۹	۰/۷۸	۱۵	۰/۴۹		
۱۰	۰/۶۲	۲۰	۰/۴۲		

برای تعیین CVR پرسشنامه، پرسشنامه طراحی شده در اختیار ۱۰ نفر از خبرگان در این حوزه قرار گرفت و با توجه به جدول ۵ مقدار CVR قابل قبول ۰/۶۲ در نظر گرفته شد. پس از محاسبه CVR مشخص شد تمام پرسش‌های پرسشنامه اعتبار لازم را دارا بودند. برای بررسی شاخص روایی محتوا از روش والتز و باسل[1] (۱۹۸۱) استفاده می شود. در این روش، از متخصصان خواسته شد تا میزان مربوط بودن هر گویه را بر اساس یک طیف لیکرت چهار درجه‌ای به صورت زیر ارزیابی کنند: (ضروری بودن، مربوط بودن، ساده بودن، واضح بودن). سپس، شاخص روایی محتوایی (CVI) بر اساس فرمول زیر محاسبه شد:

رابطه ۲)

$$CVI=\frac{\text{تعداد متخصصینی که به گویه نمره ۳ یا ۴ داده‌اند}}{\text{تعداد کل متخصصین}}$$

حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص CVI برابر با ۰/۷۹ است و اگر شاخص CVI گویه ای کمتر از ۰/۷۹ باشد آن گویه بایستی حذف شود. برای تعیین CVI پرسشنامه، پرسشنامه طراحی شده در اختیار ۱۰ نفر از خبرگان در این حوزه قرار گرفت و پس از محاسبه CVI مشخص شد که تمام گویه‌های پرسشنامه مقدار قابل قبول ۰/۷۹ را کسب کردند.

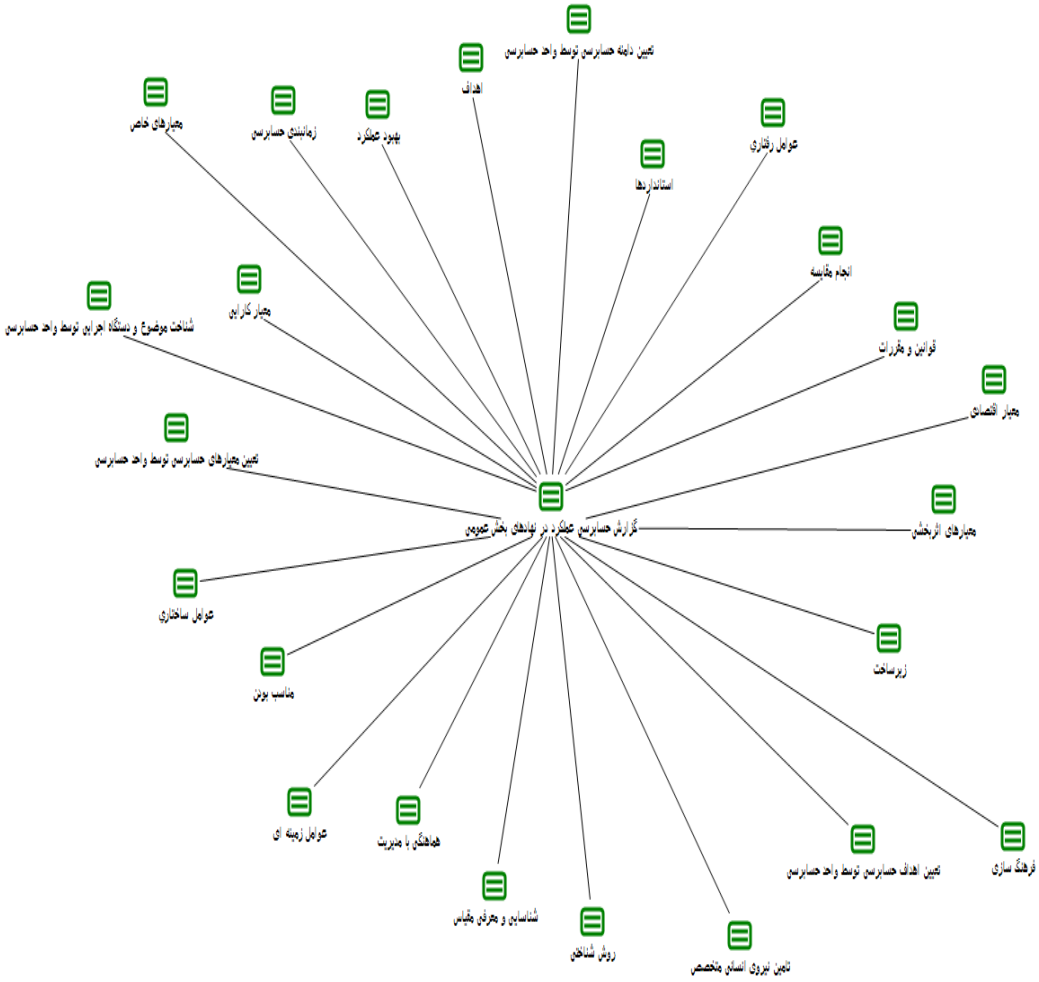
جدول ۹. بررسی روایی ابزارهای اندازه‌گیری

معیارها	ضروری بودن	مربوط بودن	ساده بودن	واضح بودن	نتیجه
معیارهای خاص	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
معیار اقتصادی	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	
معیار کارایی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
زمان‌بندی حسابرسی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
شناخت موضوع و دستگاه اجرایی توسط واحد حسابرسی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
تعیین اهداف حسابرسی توسط واحد حسابرسی	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	
تعیین دامنه حسابرسی توسط واحد حسابرسی	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	
تعیین معیارهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
عوامل زمینه ای	۱/۰۰	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
عوامل ساختاری	۰/۸۳	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	
عوامل رفتاری	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
زیرساخت	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
شناسایی و معرفی مقیاس	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
تامین نیروی انسانی متخصص	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
بهبود عملکرد	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
مناسب بودن	۱/۰۰	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	

1. Waltz & Bausell

معیارها	ضروری بودن	مربوط بودن	ساده بودن	واضح بودن	نتیجه
هماهنگی با مدیریت	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	
قوانین و مقررات	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
اهداف	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
استانداردها	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
انجام مقایسه	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
معیارهای اثربخشی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
روش شناختی	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	۰/۸۳	
فرهنگ سازی	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	۰/۹۱	

گام هفتم: ارائه یافته‌ها: در این مرحله از روش متاسنتز، چارچوب اولیه مدل بهبود گزارش حسابرسی عملکرد ارائه شده است.



شکل ۴. مدل بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر با هدف ارائه مدلی برای بهبود گزارش حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی کشور با رویکرد فراترکیب انجام شد. نتایج روش فراترکیب منجر به شناسایی ۲۴ گروه شاخص شد که عبارتند از: معیارهای خاص، معیار اقتصادی، معیار کارایی، زمان‌بندی حسابرسی، شناخت موضوع و دستگاه اجرایی توسط واحد حسابرسی، تعیین اهداف حسابرسی توسط واحد حسابرسی، تعیین دامنه حسابرسی توسط

واحد حسابرسی، تعیین معیارهای حسابرسی توسط واحد حسابرسی، عوامل زمینه‌ای، عوامل ساختاری، عوامل رفتاری، زیرساخت، شناسایی و معرفی مقیاس، تامین نیروی انسانی متخصص، بهبود عملکرد، مناسب بودن، هماهنگی با مدیریت، قوانین و مقررات، اهداف، استانداردها، انجام مقایسه، معیارهای اثربخشی، روش شناختی، فرهنگ‌سازی.

همسو با نتایج بیشتر پژوهش‌های به عمل آمده در زمینه حسابرسی عملکرد تاکید بر اهمیت و ضرورت اجرای موثر حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی دارند که نقش این نوع حسابرسی را در دستگاه‌های دولتی غیر قابل انکار می‌دانند. یافته‌های اودیا و همکاران (۲۰۱۴) از حسابرسی عملکرد حمایت می‌کند و نشان می‌دهد که حسابرسی عملکرد باید شامل حسابرسی اقتصادی، کارایی و اثربخشی، استقلال موسسات حسابرسی عالی برای تقویت مسئولیت‌پذیری بخش عمومی در نیجریه باشد که با یافته‌های این پژوهش مطابقت دارد. لوک و همکاران (۲۰۱۶) نیز نشان دادند مؤلفه اثربخشی مؤثرترین رکن حسابرسی عملکرد است و می‌تواند نقش به‌سزایی در نهادینه شدن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایفا کند. همچنین تقویت حس مسئولیت‌پذیری و وجدان کاری نیز از جمله عوامل مؤثر در اجرای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آیند. تان و دانگ (۲۰۲۴)، نشان دادند که سه عامل درجه اصلاحات حاکمیت عمومی، پاسخگویی آنها و نفوذ شغلی بر توسعه حسابرسی عملکرد تأثیر دارند. اوزومبا (۲۰۱۹)، اعلام معیارهای حسابرسی در هنگام شروع حسابرسی عملکرد به واحد تحت رسیدگی، بحث با مدیریت واحد تحت رسیدگی در خصوص معیارها در صورت وجود اختلاف‌نظر، بیان اختلاف‌نظر با دستگاه تحت رسیدگی را در بهبود گزارش حسابرسی عملکرد الزامی می‌داند.

تعدادی از پژوهش‌ها نیز عوامل موثر بر بهبود حسابرسی عملکرد و چالش‌های آن را بررسی کرده‌اند از جمله براساس پژوهش باوفا و همکاران (۱۴۰۲)، مهم‌ترین راهبردهای حسابرسی عملکرد مبتنی بر تحلیل ساختاری–تفسیری، اصلاح ساختار سازمانی و نظام پاداش، حفاظت از استقلال حسابرسی، خنثی سازی فشارهای سیاسی، اصلاح قوانین ناکارآمد و متناقض، ایجاد یا تقویت زیرساخت‌های لازم، تدوین استانداردهای حسابرسی عملکرد، استفاده بهینه از ظرفیت‌های علمی و پژوهشی، محافظت از صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، خنثی سازی آثار تحریم‌های بین‌المللی بود. شیخیان‌عزیزی و رضایی‌نژاد (۱۴۰۳) مدلی را برای حسابرسی عملکرد در بیمارستان‌های دولتی توسعه دادند که در آن انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص‌های دقیق حسابرسی عملکرد را چارچوب مناسبی برای تدوین سند چشم انداز حسابرسی عملکرد می‌دانند. عصمتی بیرامی و همکاران (۱۴۰۳) نیز شاخص‌هایی مانند: توانمندسازی و به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص و کارا، اعمال کنترل بر سیاست‌های داخلی، عوامل اقتصادی درون‌سازمانی، بسترسازی اجرای حسابرسی عملکرد و بهره‌وری سازمانی را عوامل موثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد معرفی می‌کنند. با این حال برخی مطالعات داخلی وجود دارد که معتقدند اجرای حسابرسی عملکرد در کشو از مطلوبیت برخوردار نیست و اهداف آن تحقق نیافته است. به عنوان مثال مجبوری یزدی و همکاران (۱۳۹۷) بیان می‌دارند در حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت کمتر توجه شده است. به زعم بنامرائو و همکاران (۲۰۲۲)، محدودیت‌های خدمات نهادهای عمومی و بروندادهای اجتماعی و پیچیدگی شیوه ایفای اهداف در بخش عمومی را از دلایل عدم تحقق اهداف حسابرسی عملکرد برشمرده‌اند. مهربان‌پور و علی‌پور لندی (۱۴۰۱) نیز در مدل حسابرسی عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی کشور توجه به تأمین پاسخگویی و تهدید آن در قالب ناکارآمدی‌ها و کارکردهای غلط را مهم می‌دانند.

در تبیین نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر می‌توان گفت: حسابرسی عملکرد همچنان نظام حسابرسی در حال تکوینی است که به واسطه ماهیت در حال رشد و تکوین خود، فاقد روش شناسی قاعده مند بوده و همچنین دانش استوار بر شواهد تجربی زیادی در مورد بکارگیری، پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی عملکرد وجود ندارد. این نوع حسابرسی به مرور زمان پیچیده‌تر شده تا بتواند نیازهای جوامع مختلف و سطوح مختلف دولتی از امنیت عمومی و کارهای عمومی تا توسعه اقتصادی را برآورده کند. بنابراین بررسی عوامل موثر بر گزارش حسابرسی عملکرد می‌تواند نتایج متعددی به همراه داشته باشد. با استفاده از مدل‌های حسابرسی عملکرد، سازمان‌ها می‌توانند عملکرد خود را به صورت دقیق‌تر و شفاف‌تر گزارش دهند که این امر منجر به افزایش پاسخگویی می‌شود. همچنین این مدل به شناسایی نقاط ضعف و قوت در عملکرد سازمان‌ها کمک می‌کند و از این طریق می‌تواند به بهبود کارایی و اثربخشی سازمان‌ها منجر شوند. اطلاعات دقیق و جامع ارائه شده توسط مدل حسابرسی عملکرد می‌تواند به مدیران در اتخاذ تصمیمات بهتر و مؤثرتر کمک کند و با شناسایی و حذف ناکارآمدی‌ها و بهبود فرآیندها، هزینه‌های سازمان را کاهش دهد. در نهایت شفافیت و پاسخگویی بیشتر منجر به افزایش اعتماد عمومی به سازمان‌ها می‌شود. بنابراین مدیران بخش عمومی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر

اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش عمومی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد افزون بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی، الزامی گردد. ازاین رو، لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم گیری‌های مدیریت بپردازند و نتیجه گیری‌ها و پیشنهادهای اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند. با توجه به اهمیت بهبود در ارتقا مدیریت در سازمان‌ها، به خصوص در بخش عمومی ضرورت دارد که مدیران نسبت به استقرار نظام‌های جامع کنترل مدیریت اهتمام ورزند و آن را از دیدگاه ارزیابی مستمر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی مورد بازنگری قرار دهند.

در پایان باید گفت: نتایجی که بر مبنای تحلیل‌های درست به دست آمده باشند می‌توانند موانع موجود بر سر راه را به منظور عملی ساختن پژوهش مرتفع سازند. هدف اصلی هر پژوهش دستیابی به یافته‌هایی است که بتوان از آنها برای ارائهٔ راه کارهای عملی و کاربردی بهره گرفت. همچنین بهره‌گیری از این یافته‌ها می‌تواند راهنما و راه‌گشای دیگر پژوهشگران در انجام پژوهش‌های مشابه باشد.

References

Amjadi. Gerkez, M, Bokharayan, K. (2021).The Impact of Accounting Court Auditors' Specialty on Responsiveness with the Mediating Role of Performance Audit Quality. Audit knowledge 2021; 21 (85), 349-372. (In Persian).

Azkea M; Tavakolle M. (2006) "Meta-analysis of studies of job satisfaction in educational organizations", *The Journal of Social Sciences*, 1, 26- 27. (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*. 61 (61), 1-26 (In Persian).

Backof, A. G; Carpenter, T. D; & Thayer, J (2016). Auditing complex estimates: the impact of judgment frameworks and management-provided evidence on auditors' professional skepticism. Working paper. University of Georgia and University of Virginia. (Scopus).

Barati, R; Malqarani, A; Noravesh, I. (2022). A Model for Performance Audit (Case Study of the Iranian Ministry of Health and Medical Education), *Financial Accounting Knowledge*, 9 (1), 133-159. (In Persian).

Bavafa, A-H, Moradi, Kordnaeege. A; Khanifar, H; Saraf. F. (2022). Interpretive Structural Modeling Strategic Factors of Performance Audit in the Supreme Audit Court Based on SWOT Analysis,*Govermental Accounting*, 9(1),395-420 (In Persian).

Benamraoui, A; Chatzivgeri, E; Jory, S. R; & Ajay, R. (2022). VfM audit and the UK public sector: A critical review of the VfM reports. *Financial Accountability & Management*. 40 (2), 127-153. (Scopus).

Bringselius, L. (2018). Efficiency, Economy and Effectiveness but What about Ethics? Supreme Audit Institutions at a Critical Juncture, Public Money & Management, 38 (2), 105-110

Dai, J; & Li, Q. (2016). Designing audit apps for armchair auditors to analyze government procurement contracts. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13 (2), 71-88. (Scopus).

Dascalu, E. D; Marcu, N; & Hurjui, I. (2016). Performance management and monitoring of internal audit for the public sector in Romania. *Amfiteatru Economic Journal*, 18 (43), 691-705. (Scopus).

Drăguşin, C. P; Pitulice, I. C; & Ştefănescu, A. (2021). Harmonisation and emergence concerning the performance audit of the eu member states' public sector. Romania's case. *Sustainability*, 13 (7), 3673. (Scopus).

Duan, H. K; Hu, H; Yoon, Y; & Vasarhelyi, M. (2022). Increasing the utility of performance audit reports: Using textual analytics tools to improve government reporting. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*, 29 (4), 201-218. (Scopus).

Edwards M; Davies M; Edwards A. (2009) "What are the external influences on information exchange and shared decision-making in healthcare consultations: A meta-synthesis of the literature

Eskandari, K; Kordbcheh, Sh; (2015). Explaining the need for audit standards of management performance in executive bodies. *Shabak*, 8(1), 17-26. (In Persian).

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.

Gord, A; Momeni, A; Safai-Nasab, A. (2018). Investigating the effective factors on the success of the performance audit in the Court of Accounts of the country with a fuzzy approach. *Auditing Knowledge Quarterly*, 19 (77), 166-189. (In Persian).

Habashi, N; Hamidian, M; Azar, A; Bozorg Asl.\, M; Bayat. K. (2022). Performance Audit-Capability Model (PA-CM) for the public sector of Iran, *Experimental accounting research* 12, (3), 181-200. (In Persian)

Hazgui, M; Triantafillou, P; & Elmer Christensen, S. (2022). On the legitimacy and apoliticality of public sector performance audit: exploratory evidence from Canada and Denmark. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *35* (6), 1375-1401. (Scopus).

Hdchd,, E. A; Fedchenko, E. A; Gusarova, L. V; Polyakova, O. A; & Vasyunina, M. L. (2021). Performance audit in the public sector: Domestic and foreign experience. *Studies of Applied Economics*, 39 (6).

Loke, C; Ismail, S. & Abdul Hamid, F. (2016). The Şerception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study. *Asian Review of Accounting*, 24 (1), 99-104

Loots, J. A. J. (1989). An evaluation of the applicability of comprehensive auditing in the South African context. Pretoria: University of Pretoria. PhD thesis.

Kells, S; & Hodge, G. (2009). Performance auditing in the public sector: reconceptualising the task. *The Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, 15 (2), 33-60.

Khojaste, A; Rahnema Rudpashti, F; Zamani Moghadam, A; Talebnia, G. (2024). Conceptual framework of management performance audit; *Accounting and Auditing Knowledge*, 14(54), 187-204. (In Persian).

Khojaste, A; Rahnama Roudpashti, Fe; Niko Maram, H; Zamani Moghadam, A, Talebnia, Gh. (2022). Providing a financial decision-making model based on management performance audit. *Judgment and Decision Making in Accounting*, 2(8), 61-90. (In Persian).

Mahmoudkhani, M; Reyhaneh, A. (2018). Performance auditing: public sector approch. *Accounting and Social Interest*, 8(2), 71-98(In Persian).

Marchi, L; & Bertei, M. (2016). Performance Audit in the Public Sector: what is the contribution to the Performance Management? *Management Control*, 3, 2016, 49-63. (In Persian).

Mehrabanpour, M, R; Alipour Landi, H. (2022). Presenting the performance audit model in Iran's public sector organizations by a fuzzy approach. *Public Accounting*, 9(1), 183-222. (In Persian).

Mohammadi, R; Darabi R; Sarraf, F. () Investigating the Factors Affecting the Performance of Audit Committees Using the Meta-Synthesis Method, *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9 (34), 107-126. (In Persian).

Morin. A. (2014). Auditors General's Impact on Administrations: A Pan-Canadian Study (2001-2011). *Managerial Auditing Journal*. 29(5), 395-426. (Scopus).

Nakhba Fallah, A; Kurdestani G; Rahimian, N. (2021). Role of Performance Auditing on Public Accountability Improvement; Emphasis on the Report`s Content. *Audit knowledge*. 21 (84), 80-118. (In Persian).

Nurdiono, N; Dewi, F. G; & Gamayuni, R. R. (2021). Performance audit in thePublic sector: a bibliometric analysis in the International journal. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 21 (1), 29-38. (Scopus).

Odia, J. O. (2014). Performance auditing and public sector accountability in Nigeria: The roles of supreme audit institutions (SAIS). *Asian Journal of Management Sciences and Education*, 3 (2), 102-109. (Scopus).

Ozuomba, N. T. (2019). Performance audit and accountability of public sector in Nigeria. *International Journal of Innovative Finance and Economics Research*, 7 (2), 1-9.

Parker, L. D; Jacobs, K; & Schmitz, J. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32 (1), 280-306.

Parker, L. D; Schmitz, J; & Jacobs, K. (2021). Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective. *Financial Accountability & Management*, 37 (2), 142-162. (Scopus).

Rana, T; Steccolini, I; Bracci, E; & Mihret, D. G. (2022). Performance auditing in the public sector: A systematic literature review and future research avenues. *Financial Accountability & Management*, 38 (3), 337-359. (Scopus).

Raudla, R; Taro, K; Agu, C; & Douglas, J. W. (2016). The impact of performance audit on public sector organizations: The case of Estonia. *Public Organization Review*, 16, 217-233

Reichborn, K; K; & Johnsen, A. (2018). Performance Audits and Supreme Audit Institutions, Impact on Public Administration: The Case of the Office of the Auditor General in Norway, *Accountability Journal*, 50(10), 33-49. (Scopus).

Sandelowski, M; & Barroso, J. (2006). Handbook for synthesizing qualitative research. Springer publishing company.

Sandelowski, M; (2008) Reading, writing and systematic review. Journal of Advanced Nursing, 64 (1), 104-10.

Sandelowski, M; Barroso, J; & Voils, C. I. (2007). Using qualitative met summary to synthesize qualitative and quantitative descriptive findings. *Research in nursing & health*, 30 (1), 99-111.

Sheikhian Azizi, J; Rezainejad, A. (2024). A hybrid approach to developing a performance audit model for managers of public hospitals in Tehran. *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 8(29), 160-188. (In Persian).

Talei, H; Gord, A; Khorashadizadeh, M. (2022). Providing a performance audit model for executive managers of public hospitals. Public Accounting, 9(1), 255-286. (In Persian).

Tudor, A. T. (2007). Performance audit in public sector entities-a new challenge for Eastern European countries. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 3 (19), 126-141. (Scopus).

Tuan, D. A; & Dung, N. N. K. (2024). The Influence of Factors on the Demand for Performance Auditing in the Public Sector. *Emerging Science Journal*, 8 (1), 95-109. (Scopus).

Yazdanshenas, M; Imani, H. (2020). Evaluating Performance Audit from the Perspective of Auditors of the Supreme Audit Court of Iran , *Journal of health accounting*, 9 (1),140-159 (In Persian).

Zimmer L. (2006) "Qualitative meta-synthesis: A question of dialoguing with texts", *Journal of Advanced Nursing*, 53(3): 311-318.

Governmental Accounting

Payame Noor University

doi: 10.30473/GAA.2024.71396.1737
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (117-130)
RESEARCH PAPER

Designing a Manager's Reward Measurement Model with a Financial Reporting Transparency Approach (Study Case: Iran's National Oil Products Distribution Company)

Alireza Maleki[1], Fatemeh Ahmadi*[2], Forouzan Mohamadi Yarijani[3], Maryam Nouraie[4]

1. Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. (Alirezamaleki58@yahoo.com).
2. Department of Accounting, Ilam Branch, Islamic Azad University, Ilam, Iran.
3. Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. (Mohamadi.forouzan@yahoo.com).
4. Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. (Nouraeimaryam7@gmail.com).

Corresponding Author:
Fatemeh Ahmadi
Email:fatemehahmady60@iau.ir

Received: 2024/04/02
Accepted: 2024/09/12

How to Cite:
Maleki, A; Ahmadi, F; Mohamadi Yarijani, F; Nouraie, M; (2025). Designing a Manager's Reward Measurement Model with a Financial Reporting Transparency Approach (Study Case: Iran's National Oil Products Distribution Company), *Governmental Accounting*, 11 (21), 117-130.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The remuneration of managers and its measurement, especially in public companies, is one of the challenges of the economy of developing countries, and applying approaches such as financial reporting transparency can be useful in this regard. In this regard, this research was carried out to design a model for assessing managers' rewards with the approach of transparency of financial reporting in Iran's National Oil Products Distribution Company.

Research Method: The method of conducting this research is mixed (qualitative-quantitative). In the qualitative part of the research, the required data were collected using interviews with 20 academic and organizational experts. In the quantitative part, to design the model, first, using the self-interaction matrix, the relationship and effectiveness of the extracted indicators were collected with the help of experts. Quantitative data were also analyzed with MATLAB software.

Research Findings: After qualitative data analysis, 21 indicators were identified and extracted to measure managers' rewards with the approach of financial reporting transparency. Then, analyzing the results in the quantitative part of achieving a five-level model consisting of 21 indicators, the most effective indicator of which is training to clarify reporting and aligning financial reporting with international reporting standards.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The model of the research showed that the model of evaluating managers' rewards with the approach of transparency of financial reporting in Iran National Oil Products Distribution Company has two indicators which are the most influential, 9 indicators which are the most influential indicators and 10 indicators act as a link in this model.

Keywords: Directors' Compensation, Financial Transparency, Financial Reporting.
JEL Classification: G32 ،G24.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۱۳۰-۱۱۸)
doi: 10.30473/GAA.2024.71396.1737

«مقاله پژوهشی»

طراحی مدل سنجش پاداش مدیران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی (مورد مطالعه: شرکت ملی پخش فراورده های نفتی ایران)

علیرضا ملکی[۱]، فاطمه احمدی*[۲]، فروزان محمدی یاریجانی[۳]، مریم نورایی[۴]

۱. گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (Alirezamaleki58@yahoo.com).
۲. گروه حسابداری، واحد ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلام، ایران.
۳. گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (Mohamadi.forouzan@yahoo.com).
۴. گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (Nouraeimaryam7@gmail.com).

نویسنده مسئول:
فاطمه احمدی
رایانامه:
fatemehahmady60@iau.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۱۴
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۲

استناد به مقاله:
ملکی، علیرضا؛ احمدی، فاطمه؛ محمدی یاریجانی، فروزان و نورایی، مریم، (۱۴۰۳)، طراحی مدل سنجش پاداش مدیران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی (مورد مطالعه: شرکت ملی پخش فراورده های نفتی ایران)، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۱۳۰-۱۱۸.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پاداش مدیران و سنجش آن به ویژه در شرکت‌های دولتی یکی از چالش‌های اقتصاد کشورهای درحال‌توسعه است و به‌کارگیری رویکردهایی همانند شفافیت گزارشگری مالی در این رابطه می‌تواند مفید باشد. در این راستا، این پژوهش باهدف طراحی مدل سنجش پاداش مدیران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی در شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران به انجام رسید.

روش پژوهش: روش انجام این پژوهش آمیخته(کیفی-کمی) است. در بخش کیفی پژوهش داده‌های مورد نیاز با استفاده از مصاحبه با ۲۰ خبره دانشگاهی و سازمانی گردآوری شد. در بخش کمی، جهت طراحی مدل ابتدا با استفاده از ماتریس خودتعاملی نحوه ارتباط و اثرگذاری شاخص‌های استخراج‌شده با کمک خبرگان گردآوری شد. داده‌های کمی نیز با نرم افزار متلب تحلیل شدند.

یافته‌های پژوهش: پس از تحلیل داده‌های کیفی ۲۱ شاخص برای سنجش پاداش مدیران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی شناسایی و استخراج شدند. سپس، تحلیل نتایج در بخش کمی دستیابی به الگویی پنج سطحی متشکل از ۲۱ شاخص که آموزش شفاف‌سازی گزارشگری و همسویی گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری تأثیرگذارترین شاخص آن است.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: الگوی پژوهش نشان داد که الگوی سنجش پاداش مدیران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی در شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران دو شاخص که تأثیرگذارترین شاخص، ۹ شاخص که تأثیرپذیرترین شاخص و ۱۰ شاخص به عنوان رابط در این الگو عمل می‌کنند.

واژه‌های کلیدی: پاداش مدیران،شفافیت مالی، گزارشگری مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: G32، G24.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.
این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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

پرداخت پاداش به مدیران از نظر تئوری‌های مدیریت دارای اهمیت ویژه‌ای است. مدیران هر بخش با توجه به نوع فعالیت و نوع مسئولیت خود همیشه به دنبال دریافت پاداش‌های متناسب با مسئولیت خود هستند. اهمیت انگیزه‌های مدیریت از آن بخش قابل‌پیگیری است که مدیران در راستای اعمال سیاست‌های بهینه و همچنین فعالیت‌هایی که منجر به بالاترین سطح سودآوری می‌شود، همیشه خواستار ایجاد یک نوع انگیزش برای انجام این نوع فعالیت‌ها هستند (تاسو و همکاران[1]،۲۰۲۲). چگونگی سنجش پاداش مدیران شرکت‌ها از مسائل مهمی است که اعضای هیات مدیره و سهامداران شرکت‌ها با آن روبرو هستند. قانون تجارت سقف پاداش برای مدیران و حیات مدیره شرکت‌ها را مشخص کرده است ولی چگونگی سنجش و ارزیابی آن در چارچوب سقف مشخص‌شده را بیان نکرده است(احمدپور و همکاران،۱۳۹۹). سنجش پاداش مدیران مشکلات و مسائل بسیاری را در سازمان‌ها ایجاد کرده است. عدم شفافیت و عدالت در ارزیابی عملکرد مدیران خود یکی از مشکلات جدی است که اکثریت سازمان‌ها در سنجش پاداش مدیران با آن روبرو هستند. افزون براین، ضعف در سنجش پاداش مدیران باعث بروز انحرافات و تبعیض در تعیین معیارهای ارزیابی مدیران می‌شود که خود منجر به ایجاد فاصله بین عملکرد و پاداش مدیران در سازمان‌ها می‌شود(آسما و بلین[2]،۲۰۲۰). متکی نبودن سیستم سنجش پاداش مدیران به شفافیت‌های مالی تضاد بین منافع افراد و سازمان در سیستم پاداش مدیریت را افزایش می‌دهد. در این راستا سازمان‌ها با چالش‌هایی مانند عدم توجه به عوامل خارجی و غیرقابل‌کنترل در ارزیابی مدیران دچار می‌شوند. البته، سنجش نامناسب پاداش مدیران انگیزه‌های مستمر و متنوع برای تحقق اهداف سازمانی در سیستم پاداش مدیریت را کاهش می‌دهد(یان و ون[3]،۲۰۲۲). مسئله سنجش پاداش مدیران آنقدر نمود پیداکرده است که در چند سال اخیر مبالغ پاداش حیات مدیره برخی شرکت‌ها در رسانه‌های عمومی و شبکه‌های اجتماعی افشاشده و موجب اعتراض افکار عمومی شده است. به گونه‌ای که پس از نارضایتی افکار عمومی از پاداش مدیران در کشور کمیسیون قضایی و حقوقی مجلس سال گذشته به‌طور مستقیم به موضوع پاداش مدیران ورود کرده است. قوای مجریه و مقننه نیز در واکنش به این اعتراض‌ها، قوانین و مقررات موجود را اصلاح یا قوانین و مقررات جدیدی را وضع کرده‌اند. اصلاح ماده ۲۴۱ قانون تجارت و تعیین سقف مبلغ قابل پرداخت به مدیران شرکت‌های دولتی و عمومی در سال ۱۳۹۵ نمونه‌ای از واکنش قوای مقننه و مجریه به اعتراض افکار عمومی است. این وضعیت چگونگی تعیین پاداش حیات مدیره شرکت‌ها را به یک مسئله ملی تبدیل کرده است(جوادی و فتاحی،۱۳۹۸). تعیین پاداش حیات مدیره شرکت‌ها بر اساس یک عامل مالی مانند شفافیت گزارشگری مالی می‌تواند مانع از پرداخت پاداش زیاد به حیات مدیره شرکت‌های دارای عملکرد ضعیف شود. همچنین وجود چنین دلایل متقاعدکننده‌ای زمینه را برای پرداخت پاداش زیاد به حیات مدیره شرکت‌های دارای عملکرد مناسب فراهم می‌کند(سجادی و همکاران،۱۴۰۰). شفافیت، هسته مرکزی گزارشگری مالی مدرن است. همچنین یکی از مهم‌ترین عواملی که موجب جذابیت شرکت از دیدگاه سرمایه‌گذاران می‌شود، شفافیت است. گزارشگری مالی می‌تواند اعتماد جامعه سرمایه‌گذاران را افزایش دهد. در طرف مقابل، عدم شفافیت می‌تواند موجب بدبینی و کژ اخلاقی شده و درنهایت به ارزش‌گذاری ضعیف شرکت و عدم اطمینان بینجامد(آگروال و همکاران[4]،۲۰۱۹). جامعیت، وضوح، اتکاپذیری، به‌موقع بودن، و مربوط بودن گزارشگری مالی درباره گذشته، حال، و آینده وضعیت امور مالی عمومی برای پاسخگویی و مدیریت مالی اثربخش، حیاتی است. شفافیت گزارشگری مالی کمک می‌کند تا اطمینان به دست آید که مدیران شرکت‌های دولتی زمانی که تصمیم‌های اقتصادی می‌گیرند، تصویر دقیقی از امور مالی خود ازجمله مخارج و منافع تغییرات سیاست و ریسک‌های نهان در امور مالی عمومی دارند. افزون بر این شفافیت گزارشگری مالی در شرکت‌های دولتی اطلاعات موردنیاز قانون‌گذاران، بازارها، و شهروندان برای پاسخگو ساختن دولت‌ها را نیز فراهم می‌آورد(بیدلی و همکاران[5]،۲۰۲۱). سیستم کنونی سنجش پاداش مدیران در شرکت‌های دولتی هزینه‌های پنهانی بسیاری همچون ناکارآیی سنجش عملکرد و هزینه‌ها، قابلیت انطباق‌پذیری پایین عملکرد و پاداش و مشارکت پایین کارکنان بر این شرکت‌ها تحمیل کرده است. از سوی دیگر، تعیین پاداش مدیران شرکت‌ها به ویژه در بخش دولتی، بر مبنای شفافیت گزارشگری مالی تا حدودی زیادی می‌تواند مسائل و مشکلات مرتبط را کاهش دهد. این نکته دارای اهمیت است که چگونگی پاداش دادن به مدیران شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران، در بحران‌هایی نظیر تحریم‌ها، کسری بودجه دولت و ... باعث تعجب و ابهام برای کارکنان شرکت‌های دولتی و همچنین

1.Tsao
2. Osma & Belen
3. Yuan & Wen
4. Aggarwal
5. Biddle

افکارعمومی شده است. اما، شفافیت فرایندها در مورد چگونگی سازمان‌دهی مبلغ این پاداش‌ها در هاله‌ای از ابهام است. این استدلال نیز وجود دارد که پاداش مدیران هزینه‌های این شرکت ملی را افزایش می‌دهد. بنابراین پژوهش حاضر می‌تواند گامی مثبت در جهت شفافیت پاداش مدیران این شرکت باشد و با کاهش ابهام در این رابطه رضایت‌مندی کارکنان و مردم را در جامعه افزایش دهد. به همین خاطر، این پژوهش باهدف طراحی مدل سنجش پاداش مدیران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی در شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران به انجام رسیده است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

پاداش مدیران در سازمان شامل افزایش حقوق و دستمزد، افزایش تعداد روزهای مرخصی، افتخارات و نشان‌های افتخاری، بلوغ و پیشرفت در سمت وظیفه، مسئولیت‌های جدید و مهم‌تر، ترفیع و افزایش پست، امکانات و تسهیلات بیشتر، پورسانت‌ها و .....، ارتقا به سمت‌ها و موقعیت‌های شغلی بهتر و بالاتر، ارزشیابی مثبت و تقدیر و تشکر عمومی از کارکرد و عملکرد موفق مدیر در سازمان می‌شود(گوردن و هنری[1]،۲۰۲۳). پاداش به جبران خدمتی که فرد در سازمان متحمل می‌شود، در ازای وقت و نیرویی که او در سازمان و به خاطر نیل به اهداف سازمان صرف می‌کند و به تلافی خلاقیت و ابتکارات وی برای یافتن و به‌کارگیری رویه‌ها و روش‌های کاری جدیدتر و بهتر گفته می‌شود(جاپلقیان، ۱۳۹۸). در حقیقت، سازمان برای جبران عملکرد بالای مدیر و وقت و نیرویی که او به خاطر نیل به اهداف سازمان صرف می‌کند به مدیر پاداش می‌دهد. وقتی‌که انجام وظایف در سطحی بالاتر از استانداردهای عادی کاری است از پاداش به عنوان مزایای فوق‌العاده استفاده می‌شود. سیستم پاداش در سازمان، هم رفتار و هم عملکرد برجسته مدیر را مدنظر قرار می‌دهد. نکته مهم اینکه سنجش پاداش باید کارا و اثربخش باشد(اخگر و کرمی،۱۴۰۰). پاداش، جایزه‌ای دلخواه است که درازای یک کار مشخص، یک تلاش اضافه‌تر، انجام موفقیت‌آمیز یک کار یا پس از یک رویداد خاص پرداخت می‌شود و هیچ تضمینی برای پرداخت دوباره آن برای کارهای مشابه وجود ندارد. پاداشی که فرد از سازمان دریافت می‌کند یا به خاطر انجام وظایف محوله در حد عادی و متعارف است که در این صورت حقوق و دستمزد نامیده می‌شود یا به خاطر انجام وظایف در سطحی بالاتر از استانداردهای کاری است که در این صورت از پاداش به عنوان مزایایی فوق‌العاده به خاطر کار فوق‌العاده صحبت می‌شود. پاداش از چنان اهمیتی در مباحث مربوط به مدیریت برخوردار است که از آن به عنوان یکی از منابع قدرت مدیر تحت عنوان قدرت پاداش نام‌برده می‌شود(چن و همکاران[2]،۲۰۱۹).

همیشه سنجش درست در سازمان‌ها در همه زمینه‌ها مبتنی بر شفافیت بوده است. شفافیت در سازمان به معنای ارائه اطلاعات و دسترسی آسان به اطلاعات مربوط به فعالیت‌ها، تصمیم‌گیری‌ها و عملکرد سازمان در زمینه‌های مختلف است. این امر شامل انتشار اطلاعات در مورد سیاست‌ها، گزارش‌های مالی، استراتژی‌ها، عملکردها، مالیات، مسئولیت‌ها و ارتباطات داخلی و خارجی سازمان می‌شود. شفافیت به ویژه در سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی به منظور افزایش اعتماد عمومی، افزایش شفافیت و مسئولیت‌پذیری، افزایش بهره‌وری و بهبود عملکرد سازمان ترویج می‌شود(بلوم فیلد و همکاران[3]،۲۰۲۱). گزارشگری مالی هم در راستای شفافیت است. گزارشگری مالی به مجموعه اطلاعات و اظهارنظرهایی که شرکت‌ها، سازمان‌ها یا افراد در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی خود ارائه می‌دهند، گفته می‌شود. این گزارش‌ها برای برقراری شفافیت و انتشار اطلاعات مربوط به وضعیت مالی، فعالیت‌ها و عملکرد مالی شرکت‌ها برای سرمایه‌گذاران، بانک‌ها، مدیران، حکومت و افرادی که به هر دلیلی به شرکت مرتبط هستند، ارائه می‌شود. این گزارش‌ها شامل سود و زیان، ترازنامه، گردش و جریان وجوه نقد، سرمایه‌گذاری‌ها و دیگر اطلاعات مالی موردنیاز است(بیکر و همکاران[4]،۲۰۱۸). شفافیت گزارشگری مالی به وضوح و صراحت در ارائه اطلاعات مالی و مالیاتی توسط یک شرکت یا سازمان اشاره دارد. شفافیت گزارشگری مالی شامل ارائه اطلاعات دقیق و کامل در مورد دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های شرکت‌ها و سازمان‌ها می‌شود. شفافیت گزارشگری مالی به معنای ارائه اطلاعات به‌گونه‌ای است که مخاطبان، ازجمله سهامداران و کارکنان و ذینفعان، بتوانند به راحتی و با دقت به اطلاعات دسترسی پیدا کنند و تصمیم‌گیری مناسبی داشته باشند. این امر از اهمیت بسیاری برخوردار است زیرا شفافیت گزارشگری مالی می‌تواند به افزایش اعتماد افراد متأثر از عملکرد مالی شرکت کمک شایانی کند(صمدی لرگانی و آزاد،۱۴۰۱). بر این اساس، سنجش پاداش مدیران بر اساس شفافیت گزارشگری مالی به معنای ارزیابی عملکرد مدیران بر اساس وضوح و صداقت در گزارش دادن اطلاعات مالی است.

---

1. Gordan & Henry
2. Chen
3. Bloomfield
4. Baeker

این سنجش شامل بررسی اطلاعات مالی است که توسط مدیران ارائه می‌شود و استوار بر کیفیت اطلاعات و درستی آنها، تفسیر و توجیهاتی که مدیران برای اطلاعات ارائه می‌کنند و همچنین افشای اطلاعات مهم و مؤثر برای سهامداران و صاحبان سهام است. سنجش پاداش مدیران براین اساس معمولاً به عنوان یک ابزار مهم برای ارزیابی عملکرد و پاداش مدیران در یک سازمان استفاده می‌شود و می‌تواند بهبود شفافیت و دقت گزارشگری مالی را در حد چشمگیری تشویق کند(عرب مازار و همکاران،۱۳۹۸). از مبانی نظری تدوین شده اینگونه می‌توان استنباط کرد که اگر پاداش مدیران سنجیده شود منجر به افزایش شفافیت گزارشگری مالی می‌شود. واقعیت این است که برای کنترل نمایندگی مدیران در شرکت‌ها و اطمینان از شفافیت گزارشگری مالی و پاسخ گویی آنان در شرکت‌های، دولتی و سهامی بزرگ و حمایت از حقوق سهامداران باید راهکارهایی اندیشیده شود. یکی از این راهکارها, سنجش پرداخت پاداش به مدیران بر اساس شفافیت گزارشگری مالی است. پژوهش‌های بسیاری در زمینه شفافیت گزارشگری مالی انجام شده که نشان می‌دهد عوامل متعددی بر تحت تأثیر شفافیت گزارشگری مالی هستند هستند. از جمله این عوامل می‌توان به پرداخت حقوق و دستمزد و پاداش‌ها اشاره کرد.

در رابطه با سنجش پاداش مدیران در خارج و هم در داخل کشور پژوهش‌های بسیاری به انجام رسیده که در ادامه به برخی از مهم‌ترین آنها اشاره می‌شود. والادو و همکاران(۲۰۲۴) رابطه بین شفافیت مالی، پاداش مدیران و سودآوری شرکت‌ها را مورد مطالعه قرار دادند. این پژوهش افزون بر تمرکز بر توصیف ویژگی‌ها بر کمیت مقالات بررسی شده و ارزیابی تاثیر آنها بر تقویت ادبیات علمی شفافیت مالی و پاداش مدیران تمرکز دارد. به منظور پیشرفت بیشتر تحقیقات در زمینه شفافیت مالی و اثرات آن بر روی شیوه‌های ارائه پاداش، درک آنچه در پژوهش‌های پیشین انجام شده، ضروری است. داده‌های مورد نیاز از ۱۳ شرکت تولید قطعات خودرو در اسپانیا و ۸۹ مدیرمالی و کارشناس حسابداری با پرسشنامه گردآوری شد. تحلیل داده‌ها در این پژوهش با کمک آزمون‌های آماری، نشان داد که شفافیت مالی و پاداش مدیران با سودآوری شرکت‌ها رابطه معناداری دارد. لامبرت(۲۰۲۲) به بررسی تئوری نمایندگی در قالب قراردادهای بلندمدت پرداخت. او در این پژوهش به این نتیجه رسید که اگر قرارداد پاداش برای مدت بیش از یک سال بسته شود، هم سهامداران و هم مدیران در شرایط بهتری قرار خواهند داشت. پاداش مدیر در پایان یک دوره باید متناسب با عملکرد او در طی دوره و عملکرد او در دوره‌های قبل باشد. درنتیجه، قرارداد بهینه پاداش باید هم‌دوره جاری و هم‌سال آینده را برای انگیزه‌مند شدن مدیر در برگیرد. یک قرارداد بهینه، انگیزه زمان حال مدیر را به انگیزه زمان آینده متصل می‌کند، اما نه به‌گونه‌ای که مدیر تعهد دهد برای مدت باقی‌مانده زمان قرارداد در شرکت باقی بماند. جنسن و مکلینگ(۲۰۲۱) تضاد بین سهامداران و مدیران را تجزیه و تحلیل کرده، داده‌های این پژوهش با استفاده از روش مصاحبه با ۲۳ مدیر گردآوری شد و تحلیل داده‌ها نشان داد که برای کاهش هزینه نمایندگی، باید پاداش مدیران باارزش ایجادشده برای سهامداران مرتبط باشد. پاداش بر مبنای ارزش ایجادشده، روشی سالم برای رسیدن به این هدف است. فاما(۲۰۲۰) رابطه بین پاداش مدیران را با عملکرد مالی را در ایتالیا مورد بررسی قرار داد. داده‌های گردآوری‌شده کیفی و کمی و کمی با روش تحلیل محتوا و تحلیل آماری مورد تحلیل قرار گرفت و نتایج نشان داد که مدیران بخشی از بازار نیروی کار هستند و بر اساس عملکرد مالی و سازمانی که در آن کار می‌کنند، پاداش می‌گیرند و عملکرد مالی آنان توسط بازار نیروی کار نظم می‌گیرد. بنابرین، در صورت عدم تناسب پاداش با عملکرد مالی، مدیری که کمتر از عملکرد مالی خود دریافت کند، شرکت را ترک می‌کند. در نتیجه اعمال طرح‌های پاداش، مدیران در جهت منافع سهامداران کار می‌کنند، زیرا در غیر این صورت ارزش شرکت و ارزش مدیر در بازار کار کاهش می‌یابد. نزیح و همکاران (۲۰۱۹) تأثیر مالیات، راه‌های ایجاد انگیزه، مکانیزم پاداش مدیران و اندازه شرکت بر قیمت‌های انتقالی را بررسی کردند. ایشان تعداد ۱۵۳ شرکت در بورس اندونزی برای دوره زمانی ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۸ مورد مطالعه قرار دادند. نتایج تحلیل داده‌هایی که با کمک پرسشنامه گردآوری‌شده بود و با آمار استنباطی مورد تحلیل قرار گرفت نشان داد که مالیات‌ها، مکانیزم پاداش مدیران و اندازه شرکت تأثیر مثبتی بر قیمت‌های انتقالی دارند و راه‌های ایجاد انگیزه نمی‌تواند بر قیمت‌های انتقالی تأثیر گذار باشد. چن و همکاران(۲۰۱۵) در پژوهشی تحت عنوان سیاست‌های کوتاه مدت پاداش مدیران و سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه به بررسی روابط بین متغیرهای فوق پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره انجام شده بود، نشان داد که اعمال سیاست‌های پاداش مدیران در کوتاه مدت باعث افزایش عملکرد مثبت سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه شرکت‌ها خواهد شد. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها در ارتباط با سیاست‌های محافظه کارانه مدیران بیانگر آن بود که هرچقدر سیاست‌های محافظه کارانه مدیران افزایش پیدا کند، به همان نسبت ریسک شرکت در ارتباط با انجام سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه شرکت‌ها کاهش پیدا خواهد کرد. آگور و همکاران(۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان

نسبت‌های بدهی، پاداش‌های مستقیم حیات مدیره و انگیزش به بررسی روابط بین متغیرهای بالا پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که هرچقدر نسبت بدهی‌ها در یک شرکت افزایش پیدا کند به همان نسبت انگیزش های مدیران در ارتباط با اعمال سیاست‌های مربوط به سرمایه‌گذاری در مخارج تحقیق و توسعه شرکت‌ها کاهش پیدا می‌کند. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که اعضای مستقل حیات مدیره زمانی توانایی اعمال سیاست‌های بهنگام و بهینه در شرکت را خواهند داشت که نسبت بدهی پایین بوده و همچنین انگیزه‌های اعضای حیات مدیره غیرمستقل نیز در ارتباط با دریافت های مربوط به پاداش کاهش پیدا نکرده باشد.

در ایران هم پژوهش‌های گوناگونی در این زمینه به انجام رسیده است که در ادامه به آنها اشاره می‌شود. رجبی فرجادو همکاران(۱۴۰۳) تاثیر پاداش مدیران بر شادکامی در محیط کار با توجه به نقش میانجی شفافیت مالی در کارکنان مرکز آموزش جهاد کشاورزی استان تهران را مورد بررسی قرار دادند. این پژوهش از نظر هدف؛ کاربردی و از نظر روش اجرا یک پژوهش توصیفی- پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه کارکنان شاغل در مرکز آموزش جهاد کشاورزی استان تهران بود. حجم نمونه ۲۹۰ نفر با کمک نمونه گیری مورگان تعیین شد. تحلیل داده‌ها با نرم افزار پی ال اس نشان داد که مدیریت سازمان می تواند با به کارگیری صحیح و هدفمند مکانیسم‌های پاداش‌های مالی و غیر مالی، شادکامی در محیط کار را بهبود بخشد و شفافیت مالی را افزایش دهد. محمدپور و همکاران(۱۴۰۲) الگوی پاداش مناسب کارکنان در سازمانها را ارئه کردند. در این پژوهش به منظور تحلیل داده‌ها از روش کیفی استفاده شده و بدین منظور به شناسایی مولفه‌های پاداش مناسب کارکنان در سازمانها پرداخته شد که از مقاله‌های داخل کشور به صورت کاملاً هدفمند انتخاب و به روش گلوله برفی انجام شد. در نهایت پس از بررسی های لازم پنج گویه پاداش مناسب کارکنان در سازمانها شناسایی شد که عبارتند از: تلاش برای کسب اضافه حقوق، تلاش برای کسب ارتقاء، تلاش برای مشارکت در وظایف مطلوب، تلاش برای توسعه مسیر شغلی، قدردانی لفظی. مویداحمدی‌یزدی و همکاران(۱۴۰۱)، رابطه تجربه خارجی و پاداش مدیریت با نقش تعدیل کننده اندازه شرکت را مورد مطالعه قرار دادند. برای آزمون فرضیه، نمونه‌ای شامل ۱۱۱ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی یک دوره شش ساله بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ انتخاب شد. که با استفاده از نرم‌افزار R مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. روش پژوهش رگرسیون چند متغیره با استفاده از داده‌های تابلویی بوده و بر اساس نتایج پژوهش و آزمون‌های آماری در سطح خطای پنج درصد می‌توان گفت بین تجربه خارجی مدیریت و پاداش مدیریت رابطه مثبت معناداری وجود دارد. همچنین اثر متقابل تجربه خارجی مدیریت و اندازه شرکت با پاداش مدیریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران معنادار نیست. مرادی و همکاران(۱۴۰۰) تأثیر مالیات، مکانیزم پاداش مدیر عامل و ویژگی‌های شرکت بر معامله با اشخاص وابسته در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران را مورد ارزیابی قرار دادند. در این پژوهش داده‌های مورد نیاز با استفاده از متن صورت‌های مالی، یادداشت‌های همراه آنها، تصمیمات مجمع عمومی عادی سالیانه، گزارش فعالیت هیئت مدیره و نیز اطلاعات موجود در سایت رسمی بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری شده و سپس به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش از داده‌های تابلویی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که متغیرهای پاداش مدیرعامل و ارزش بازار به دفتری حقوق صاحبان سهام بر معامله با اشخاص وابسته تأثیر مثبت دارد و متغیرهای بازده دارایی‌ها و مالیات پرداختی هیچ گونه ارتباطی با معامله با اشخاص وابسته نیست و در نهایت متغیر اهرم مالی ارتباط منفی با معامله با اشخاص وابسته دارد. کرمی و جباری(۱۳۹۷) در پژوهش خود مدلی برای تعیین پاداش حیات مدیره شرکت‌های ایرانی تدوین کرده‌اند. این پژوهش از نوع کیفی بوده و داده‌های آن با روش مصاحبه جمع‌آوری و با روش تحلیل تم، تحلیل شده است. نتایج پژوهش در قالب یک مدل مفهومی شامل عوامل موثر بر پاداش حیات مدیره، روابط بین عوا مل یاد شده، دامنه کاربرد، پیش فرض‌ها، محدودیت‌ها و عوامل محیطی ارایه شده است. نتایج پژوهش نشان داد که برای تعیین پاداش حیات مدیره، باید میزان و شرایط دستیابی به اهداف سالانه شرکت و عوامل تعدیل کننده مد نظر قرار گیرد. میزان دستیابی به اهداف سالانه شرکت تحت تأثیر اهداف سالانه شرکت پس از تعدیل بابت تغییرات پیش‌بینی نشده در شرایط اقتصاد کلان، صنعت و شرکت؛ میزان اهمیت هر یک از اهداف و عملکرد سالانه شرکت پس از تعدیل بابت اثر تصمیم‌های سهامدار عمده و گزارشگری متقلبانه و اقدامات غیرقانونی قرار می‌گیرد. شرایط دستیابی به اهداف سالانه شرکت شامل اندازه شرکت، شدت رقابت در صنعت، سختی کار در صنعت، وضعیت نقدینگی شرکت، تغییرات ریسک شرکت و احتمال محرومیت حیات مدیره از حقوق اجتماعی است. عوامل تعدیل کننده شامل محدودیت های قانونی، پاداش شرکت‌های مشابه و حقوق و مزایای پرداختی به اعضای حیات مدیره است. شرفائی و همکاران(۱۳۹۵) تأثیر پرداخت پاداش به مدیران و پرداخت بیمه مسئولیت مدیران بر سرمایه‌گذاری در تحقیق و

توسعه شرکتها را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش به منظور تخمین مدل رگرسیون چند متغیره جهت آزمون فرضیه‌ها، مدل یادشده با استفاده از داده‌های ترکیبی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و برای تجزیه و تحلیل آماری نیز از نرم‌افزارهای آماری Evievs و SPSSاستفاده شده است. در این پژوهش تعداد ۱۴۱ شرکت برای آزمون فرضیه‌های پژوهش بین سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ انتخاب شد. از آزمون K-S برای تعیین نرمال بودن داده‌ها، روش رگرسیون برای بیان ارتباط متغیرها، آماره آزمون t برای آزمون معنادار بودن ضرایب معادله رگرسیون و در نهایت از آماره آزمون فیشر برای تعیین معنادار بودن معادله استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش نشان داده که پرداخت پاداش به مدیران و پرداخت هزینه‌های مربوط به بیمه مسئولیت مدیران بر نسبت سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری ندارند. سجادی و زارع زاده مهریزی(۱۳۹۳) رابطه بین طرح‌های پاداش مدیران و معیارهای اقتصادی ارزیابی عملکرد در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش، تاثیر دو متغیر پاداش پرداختی به مدیران و درصد مالکیت سهام آنان بر عملکرد شرکتها بررسی شده است. نمونه آماری پژوهش شامل ۸۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲ است که سهام آنها به‌طور فعال در بورس معامله شده است. بررسی‌ها با استفاده از داده‌های ترکیبی بیانگر رابطه معنی‌دار بین پاداش پرداختی به مدیران با معیارهای اقتصادی (ارزش افزوده اقتصادی، ارزش افزوده بازار و ارزش افزوده اقتصادی تعدیل شده) ارزیابی عملکرد است. همچنین، یافته‌ها بیانگر رابطه معنی دار بین درصد مالکیت سهام مدیران با ارزش افزوده بازار و عدم رابطه معنی دار با دیگر معیارهای اقتصادی ارزیابی عملکرد مورد بررسی بوده است.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به دنبال طراحی مدلی برای سنجش پاداش مدیران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی در شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران با استفاده از یک روش پژوهش آمیخته (کیفی- کمی) است. این پژوهش از جنبه هدف کاربردی محسوب می‌شود. چراکه بیشترین کاربرد آن برای مدیران و سیاست‌گذاران شرکت یادشده است. در بخش کیفی به‌منظور درک، شناخت و استخراج متغیرها از مصاحبه نیمه ساختاریافته و تحلیل محتوا (تم) تا رسیدن به متغیر استفاده شده است. برای انجام تجزیه و تحلیل محتوا، داده‌ها به‌طور منظم از مجموعه متون مصاحبه‌ها جمع‌آوری شده‌اند. به طور معمول برای شناخت مقوله‌های زیربنایی مصاحبه‌های تخصصی از تحلیل محتوایی استفاده می‌شود. در بخش کمی برای تدوین الگوی پژوهش روش مدلسازی ساختاری تفسیری (ISM) به‌کار گرفته‌شده که داده‌های مورد نیاز برای تکمیل ماتریس خودتعاملی برگرفته ازنظرات خبرگانی است که با روش مدلسازی ساختاری تفسیری و ماتریس خودتعاملی آشنایی دارند. مدلسازی ساختار تفسیری قادر است ارتباط بین شاخص که به صورت تکی یا گروهی به یکدیگر وابسته‌اند، را تعیین کند (نادعلی،۱۳۹۴). جامعه آماری این پژوهش در بخش کیفی شامل مجموعه‌ای از خبرگان دانشگاهی (استادان رشته حسابداری و مدیریت مالی با رتبه علمی دانشیار و بالاتر) و سازمانی(مدیران و کارشناسان ارشد شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران دارای مدرک کارشناسی ارشد و بالاتر و بیش از ۱۰ سال سابقه مدیریت) در حوزه پاداش مدیران و گزارشگری مالی هستند که از آن جمله می‌توان به استادان گروه حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه تهران و دانشگاه علامه طباطبایی و شهید بهشتی تهران اشاره کرد. در بخش کیفی، ملاک اندازه نمونه، کفایت تئوریک است به این معناکه درمصاحبه با جامعهٔ آماری خبرگان، شاخص یا متغیر جدیدی شناسایی نشود. بنابراین ملاک کفایت نمونه، اشباع نظری است. با استفاده از روش نمونه‌گیری انتخابی هدفمند در ابتدای امر تعداد ۱۲ نفر به به‌عنوان نمونه خبرگان نخست پژوهش مشخص و سپس داده‌های لازم جمع‌آوری شد. در طول مصاحبه افراد جدیدی شناسایی شدند که درمجموع با ۲۰ نفر مصاحبه صورت پذیرفت و اشباع نظری حاصل شد. وضعیت نمونه خبرگان پژوهش نشان می‌دهد که ۵۷ درصد از نمونه خبرگان پژوهش دارای سابقه علمی و پژوهشی در دانشگاه‌ها(دارای چندین مقاله علمی و پژوهشی داخلی و خارجی، مجری و یا همکار در طرح های پژوهشی مرتبط) و ۲۱ درصد آن‌ها نیز دارای سابقه مدیریتی و اجرایی در شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران که سابقه عضویت در کارگروه‌ها و کمیسون‌های تخصصی مالی با مجلس شورای اسلامی یا سایر وزارت‌ها را هستند. افزون بر دو دسته بالا ۲۲ درصد از نمونه خبرگانی نیز دارای سابقه مشاور مالی و حسابداری در تهیه و تدوین گزارش‌های مالی تایید شده هستند که دارای تحصیلات عالیه دانشگاهی می‌باشند. میانگین سابقه کار خبرگان دانشگاهی و مدیران اجرایی سازمان‌ها بین ۱۴ و ۱۷ سال و سابقه کار خبرگان مشاور نیز ۱۳ سال فعالیت می‌باشند، که نشان‌دهنده تجربه خوب و به دنبال آن آشنایی کامل به ابعاد موضوع پژوهش هستند. به‌منظور افزایش روایی و پایایی در بخش کیفی، با ارائه بازخورد به مصاحبه‌شوندگان برای بالا بردن

روایی و با قرار دادن آن‌ها در جریان مسیر پژوهش به‌طوری‌که بر چگونگی پاسخگویی آن‌ها تأثیر نگذارد، زمینه افزایش روایی داخلی فراهم شد. به این منظور پس از انجام هر مصاحبه الگوی به‌دست‌آمده تا آن مرحله، به مصاحبه‌شوندگان ارائه شد و مصاحبه‌شوندگان نکاتی را که نسبت به الگو داشتند، طرح موضوع کردند. این کار پس از انجام هر مصاحبه انجام شد تا مصاحبه خالی از هرگونه پیش‌فرض و جهت‌گیری انجام شود. افزون بر این به‌منظور افزایش پایایی این بخش ضمن استفاده از روش دو کدگذار، فرایندهای ساختاریافته‌ای از مصاحبه‌های همگرا، تلاش شد تا سازمان‌دهی فرآیندهای ساخت‌یافته برای ثبت، نوشتن و تفسیر داده‌های بدست آمده نیز فراهم شود. پایایی بین دوکدگذاربرای مصاحبه‌های انجام گرفته درپژوهش برابر۸۱/. است و می‌توان ادعا کرد که میزان پایایی تحلیل مصاحبه کنونی مناسب است. در بخش کمی، از خبرگان بخش کیفی با روش نمونه گیری هدفمند استفاده شد که با روش مدلسازی ساختاری تفسیری آشنایی داشتند و تعداد آنها نیز ۱۶ نفر بود. برای تحلیل داده‌ها در بخش مدلسازی با روش ISM، از نرم‌افزار ISM متلب استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

با توجه به اینکه هدف پژوهش حاضر توصیف پدیده بطالت اجتماعی به مشروح‌ترین شکل ممکن در قالب یک الگوی بومی است، بنابراین از معیاری به نام اشباع داده یا اشباع نظری برای تعیین نقطه پایان بخش کیفی استفاده می‌شود، به عبارت بهتر در این وضعیت داده جدیدی که به پژوهش وارد می‌شود اطلاعات موجود در مورد بطالت اجتماعی را تغییر نمی‌دهد. در گام اول تحلیل محتوا، پس از کدگذاری داده‌های حاصل از مصاحبه ۱۵۶ کدگذاری انجام و سپس متغیرها استخراج شد، که تعدادی از کدگذاری اولیه برگرفته از مصاحبه های میدانی به عنوان نمونه در جدول یک ارائه‌شده است.

جدول۱. کدگذاری اولیه برگرفته از مصاحبه های میدانی

ردیف	کدگذاری اولیه
۱	نحوه پاسخگویی به کشف خطاها در گذشته و ثبت آنها در شرکت
۲	استفاده مدیران از رویکرد مشارکتی، در تدوین خط مشی و رویه‌های کنترل‌های داخلی
۳	توجه جدی مدیران به تفکر سیستمی به کنترل‌های داخلی
۴	تهیه گزارش‌های دوره ای از نحوه برخورد با اشتباهات و تخلفات در دوره های قبلی
۵	تعیین اهداف کوتاه مدت برای کنترل‌های داخلی در شرکت
۶	به‌کارگیری تحلیل ساختاری در طراحی و انجام کنترل‌های داخلی در شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی
۷	بررسی و ثبت فعالیت‌های کنترل‌های داخلی در دوره های گذشته
۸	مشروعیت بخشیدن به خط مشی کنترل‌های داخلی توسط مدیران
۹	توجه به ترکیب عملکردی کنترل‌های داخلی شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی به وسیله مدیران این شرکت
۱۰	ارزیابی خط مشی های تعیین شده برای کنترل‌های داخلی با پیگیری مدیران

منبع: یافته‌های پژوهش

در گام دوم، در ادامه کدهای فرعی از کدهای اولیه استخراج شدند که نمونه‌ای از آنها مطابق با جدول دو نشان داده شده است.

جدول۲. مفاهیم و کدهای فرعی به دست آمده از داده‌های کیفی با مصاحبه

کدهای اولیه	تم فرعی
نحوه پاسخگویی به کشف خطاها در گذشته و ثبت آنها در شرکت	ایجادسوابق عملکرد کنترل‌های داخلی
تهیه گزارش‌های دوره ای از نحوه برخورد با اشتباهات و تخلفات در دوره های قبلی	
بررسی و ثبت فعالیت‌های کنترل‌های داخلی در دوره های گذشته	
استفاده مدیران از رویکرد مشارکتی، در تدوین خط مشی و رویه‌های کنترل‌های داخلی	تدوین خط مشی و رویه‌های مناسب برای کنترل‌های داخلی
تعیین اهداف کوتاه مدت برای کنترل‌های داخلی در شرکت	
مشروعیت بخشیدن به خط مشی کنترل‌های داخلی توسط مدیران	
ارزیابی خط مشی های تعیین شده برای کنترل‌های داخلی با پیگیری مدیران	
توجه جدی مدیران به تفکر سیستمی به کنترل‌های داخلی	رویکرد سیستماتیک مدیران به کنترل‌های داخلی
به‌کارگیری تحلیل ساختاری در طراحی و انجام کنترل‌های داخلی در شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی	
توجه به ترکیب عملکردی کنترل‌های داخلی شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی به وسیله مدیران این شرکت	

منبع: یافته‌های پژوهش

سپس در گام آخر کدهای اصلی از کدهای فرعی استخراج می‌شوند که برخی موارد این فرایند در جدول سه در زیر نشان داده شده است. در این مرحله در واقع تم‌های اصلی یا همان متغیرهای مدل پژوهش استخراج‌شده اند.

جدول۳. مفاهیم و کدهای اصلی به دست آمده از کدهای فرعی

تم فرعی	تم اصلی(شاخص)
ایجادسوابق عملکرد کنترل‌های داخلی	کیفیت کنترل‌های داخلی
تدوین خط مشی و رویه‌های مناسب برای کنترل‌های داخلی	
رویکرد سیستماتیک مدیران به کنترل‌های داخلی	

منبع: یافته‌های پژوهش

در واقع ۲۱ کد اصلی از بخش کیفی به شرح جدول چهار در زیر استخراج شد که مبنای بخش کمی برای مدل‌سازی قرار می‌گیرد.

جدول۴. شاخص‌های استخراج‌شده بخش کیفی پژوهش

کد	عنوان متغیر	کد	عنوان متغیر
۱	کیفیت اطلاعات	۱۲	شفافیت نرخ بازده دارایی ها و بازگشت سرمایه دارایی ها
۲	اعتبار اطلاعات	۱۳	حاشیه فروش
۳	افشای اطلاعات مرتبط به پرداخت های هیئت مدیره	۱۴	به‌کارگیری فناوری اطلاعات و نرم‌افزارهای پیشرفته مالی و حسابداری
۴	تعیین محدودیت های مالی	۱۵	آموزش شفاف‌سازی گزارشگری مالی
۵	وضعیت سودآوری واقعی	۱۶	همسویی گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری
۶	سطح مالکیت و تسلط دولت	۱۷	افشای اطلاعات مرتبط به پرداخت های هیئت مدیره
۷	کیفیت کنترل‌های داخلی	۱۸	مستندسازی اهرم های مالی
۸	سیستم های اطلاعات حسابداری به روز	۱۹	یکپارچگی گزارشگری مالی
۹	افشای میزان دارایی های ثابت	۲۰	کیفیت حسابرسی مستقل
۱۰	به‌کارگیری استانداردهای حسابداری	۲۱	افشای داوطلبانه گردش مالی
۱۱	شفافیت در جریان وجوه نقد		

منبع: یافته‌های پژوهش

اکنون در بخش کمی پژوهش، با استفاده از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) و با کمک نرم‌افزار ISM متلب سطوح و تأثیرگذاری و تأثیرپذیری عوامل ارزیابی می‌شوند. در گام اول ماتریس خودتعاملی ساختاری پژوهش را با استفاده ازنظر پاسخ‌دهندگان که خبرگان بخش کمی پژوهش هستند تشکیل می‌شود. برای تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری خبرگان معیارها را به‌صورت زوجی با یکدیگر در نظر گرفته و بر اساس طیف V: عامل سطر i باعث محقق شدن عامل ستون j می‌شود. A: عامل ستون j باعث محقق شدن عامل سطر i می‌شود. X: هر دو عامل سطر و ستون باعث محقق شدن یکدیگر می‌شوند (عامل i و j رابطه دوطرفه دارند) و O: بین عامل سطر و ستون هیچ ارتباطی وجود ندارد به مقایسات زوجی پاسخ می‌دهند. ماتریس خودتعاملی در جدول پنج آورده شده است.

جدول ۵. ماتریس خود تعاملی ساختاری (SSIM)

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1		V	X	V	V	A	X	V	A	A	O	V	V	V	X	A	X	X	X	V	A
2			X	V	V	O	V	V	A	A	O	O	V	A	V	A	A	X	V	V	A
3				A	V	V	X	A	A	A	V	A	A	A	A	A	V	A	V	V	A
4					V	A	X	A	V	V	V	O	A	V	A	A	V	A	V	V	A
5						A	A	A	A	V	V	O	V	V	A	A	V	A	V	V	V
6							V	V	V	V	V	V	V	V	A	V	V	V	V	V	V
7								X	V	A	V	V	A	V	A	A	A	X	V	V	A
8									V	V	V	V	A	V	A	V	V	V	V	V	V
9									V	A	V	V	A	A	A	A	A	A	V	V	A
10											V	V	A	V	A	V	V	V	V	V	V
11												V	A	V	A	A	A	A	V	V	V
12													A	V	A	A	A	A	A	V	A
13														V	A	V	A	V	V	V	A
14															A	V	V	V	V	V	V
15																V	V	V	V	V	V
16																	A	V	V	V	A
17																		V	V	V	O
18																			V	V	A
19																				V	V
20																					V
21																					

منبع: یافته‌های پژوهش

سپس بر اساس جدول پنج ماتریس دستیابی اولیه بر اساس اعداد صفر و یک تشکیل و سپس روابط ایجاد شده و ماتریس دستیابی نهایی تشکیل می‌شود که در جدول شش آورده شده است. تمام درایه‌هایی که در این جدول ۱* هستند در ماتریس اولیه مقدار صفر داشته‌اند.

جدول ۶. ماتریس دستیابی نهایی

قدرت نفوذ	۲۱	۲۰	۱۹	۱۸	۱۷	۱۶	۱۵	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
۲۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۲۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۲
۲۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۳
۲۰	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱*	۰	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱*	۴
۱۹	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۰	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۰	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۵
۲۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۶
۲۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۷
۲۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۸
۲۰	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۰	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۹
۲۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱۰
۱۶	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۰	۱	۱*	۱	۱	۰	۱*	۰	۱*	۰	۰	۱*	۱*	۱*	۱*	۱۱
۱۶	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۰	۱	۰	۱	۱*	۰	۱*	۰	۱*	۰	۱*	۰	۱	۱*	۱*	۱۲
۲۰	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱۳
۲۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۰	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱۴
۲۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱۵
۲۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۰	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱۶
۲۰	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۰	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱۷
۲۰	۱*	۱	۱	۱	۱*	۰	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱۸
۱۸	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۰	۰	۱*	۱*	۱*	۰	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱۹
۱۲	۱	۱	۰	۱*	۰	۱*	۰	۰	۱*	۱*	۰	۰	۱*	۰	۱*	۰	۰	۱*	۱*	۱*	۱*	۲۰
۲۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱	۲۱
	۲۱	۲۱	۲۰	۲۱	۲۰	۱۹	۱۴	۲۰	۲۰	۲۱	۱۹	۱۶	۲۱	۱۸	۲۱	۱۶	۱۹	۲۰	۲۱	۲۱	۲۱	میزان وابستگی

منبع: یافته‌های پژوهش

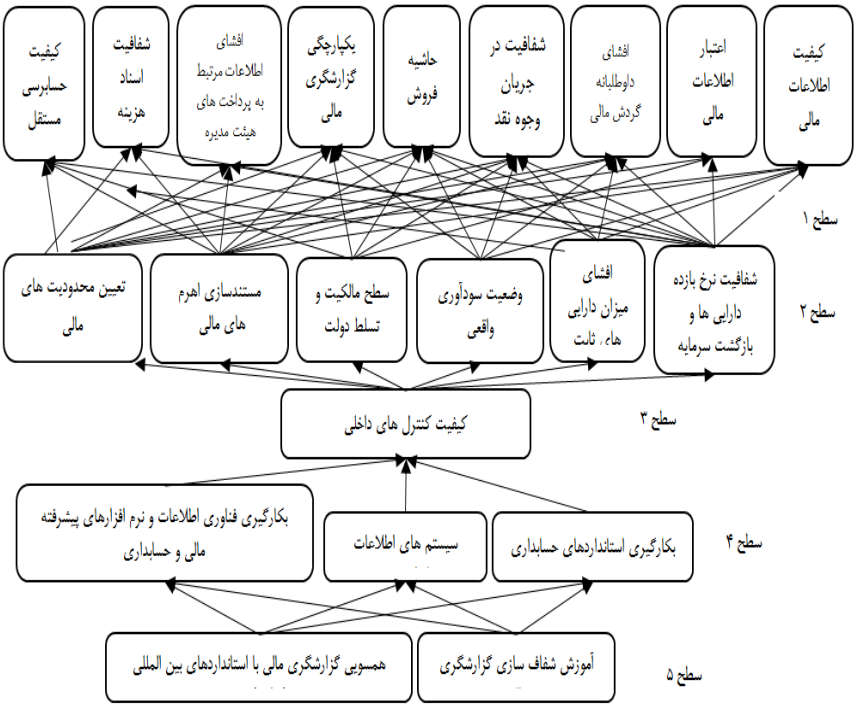
سپس از روی ماتریس دستیابی نهایی، بر اساس گام چهارم، مجموعه دستیابی و پیش نیاز استخراج‌شده و معیارها سطح بندی می‌شوند که در جدول ۷ آورده شده است.

جدول ۷. جدول تعیین سطوح شاخص ها

ردیف	خروجی	ورودی	اشتراک	سطح
۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱
۲	۱-۲-۳-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱
۳	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱
۴	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۳-۱۴ ۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۳-۱۴ ۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۲
۵	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳-۱۴ ۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۲-۱۳-۱۴ ۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۲-۱۳-۱۴-۱۶ ۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۴
۶	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۲-۱۳-۱۴-۱۵ ۱۶-۱۸-۲۱	۱-۲-۳-۴-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۲-۱۳-۱۴-۱۵ ۱۶-۱۸-۲۱	۵
۷	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱
۸	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۳-۱۴-۱۵ ۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۳-۱۴-۱۶ ۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۴
۹	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱
۱۰	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۳-۱۵-۱۶ ۱۷-۱۸-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۳-۱۵-۱۶ ۱۷-۱۸-۲۱	۴
۱۱	۱-۲-۳-۴-۷-۹-۱۱-۱۲-۱۳-۱۴-۱۶-۱۷ ۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۱-۲-۳-۴-۷-۹-۱۱-۱۲-۱۳-۱۴-۱۶-۱۷ ۱۸-۲۱	۳
۱۲	۱-۲-۳-۵-۶-۷-۹-۱۱-۱۲-۱۴-۱۶-۱۷-۱۸ ۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۵-۶-۷-۹-۱۱-۱۲-۱۴-۱۶-۱۷-۱۸ ۱۹-۲۰-۲۱	۱
۱۳	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۳-۱۴ ۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۳-۱۴ ۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۲
۱۴	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۱-۱۲-۱۳-۱۴ ۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۱-۱۲-۱۳-۱۴ ۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۲
۱۵	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۶-۷-۹-۱۰-۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸ ۱۹-۲۱	۱-۲-۳-۶-۷-۹-۱۰-۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸ ۱۹-۲۱	۵
۱۶	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳-۱۴ ۱۵-۱۶-۱۷-۱۹-۲۰-۲۱	۲
۱۷	۱-۲-۳-۴-۵-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳-۱۴ ۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳-۱۴ ۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۲
۱۸	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱
۱۹	۱-۲-۳-۴-۵-۷-۸-۹-۱۲-۱۳-۱۴-۱۵-۱۶ ۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۷-۸-۹-۱۲-۱۳-۱۴-۱۵-۱۶ ۱۷-۱۸-۱۹-۲۱	۲
۲۰	۱-۲-۳-۴-۷-۹-۱۲-۱۳-۱۶-۱۸-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۷-۹-۱۲-۱۳-۱۶-۱۸-۲۰-۲۱	۱
۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰-۱۱-۱۲-۱۳ ۱۴-۱۵-۱۶-۱۷-۱۸-۱۹-۲۰-۲۱	۱

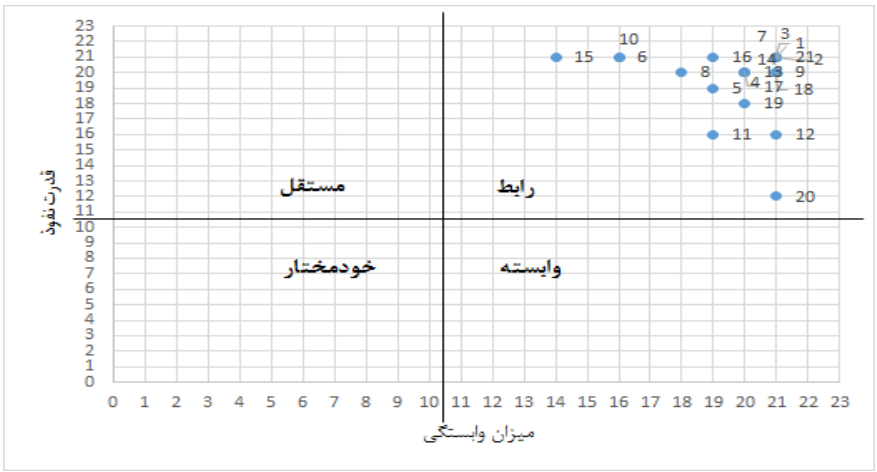
منبع: یافته‌های پژوهش

پس از مشخص شدن سطوح هریک از شاخص‌ها و با در نظر گرفتن ماتریس دست‌یابی نهایی، مدل ساختاری تفسیری ترسیم می‌شود. مدل نهایی در شکل یک مشاهده می‌شود. این مدل از پنج سطح تشکیل شده است. که سطح اول آن تاثیرپذیرترین سطح و سطح پنجم آن تأثیرگذارترین سطح است.



شکل ۱. مدل سنجش پاداش مدیران شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی

با استفاده از تحلیل میک–مک مولفه‌های مدل پژوهش را می‌توان از لحاظ قدرت نفوذ و وابستگی به صورت شکل دو نشان داد. بر این اساس تمامی معیارها از نوع رابط هستند و این متغیرها از وابستگی بالا و قدرت هدایت بالا برخوردارند. به عبارتی تاثیرگذاری و تاثیرپذیری این معیارها بسیار بالاست و هر تغییر کوچکی بر روی این متغیرها باعث تغییرات اساسی در سیستم می شود.



شکل ۲. ماتریس قدرت نفوذ–وابستگی

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش باهدف طراحی مدل سنجش پاداش مدیران شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران با رویکرد شفافیت گزارشگری مالی به انجام رسید. مدلی پنج سطحی حاصل شد و همان‌طور که مدل نشان می‌دهد تأثیرگذارترین شاخص در سنجش پاداش مدیران شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران آموزش شفاف‌سازی گزارشگری مالی و همسویی گزارشگری مالی با استانداردهای مالی بین‌المللی است. شفافیت گزارشگری مالی یعنی گزارش‌های مالی شرکت را به شیوه‌ای که برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قابل‌درک باشند، ارائه کند. شفافیت هم در اجرای عملیات از قبیل دستورالعمل‌های انجام وظایف و ارائه خدمات و هم در ارتباط با موضوع گزارشگری مالی موردتوجه است. آنچه که پژوهش حاضر را از پژوهش‌های مشابه داخلی و خارجی متمایز می‌سازد اینکه، پژوهش حاضر از رویکرد آمیخته(کیفی-کمی) بهره برده است که از اعتبار مطلوبی برخوردار است. در حالیکه پژوهش‌های پیشین اکثراً، یا از رویکرد کیفی و یا صرفاً از رویکرد کمی استفاده کرده‌اند. افزون براین، پژوهش حاضر در بخش کمی با روش مدلسازی ساختاری تفسیری استفاده کرده است. ساختاری بدین معنا که مدل پژوهش دارای ساختار است و تفسیری بدین منظور که از نظر خبرگان بهره گرفته‌شده است. محمدپور و همکاران(۱۴۰۲) الگوی پاداش مناسب کارکنان در سازمآن‌ها را ارئه کردند. در این پژوهش برای تحلیل داده‌ها از روش کیفی استفاده شده در حالیکه پژوهش حاضر از داده‌های کیفی و کمی بهره برده و با توجه به آمیخته بودن داده‌ها بدون شک اعتبار بیشتری دارد. در پژوهش مویداحمدی‌یزدی و همکاران(۱۴۰۱) رابطه تجربه خارجی و پاداش مدیریت با نقش تعدیل کننده اندازه شرکت تنها به آزمون فرضیه ها بسنده شده است و الگو یا مدلی تدوین نشده است در حالیکه در پژوهش حاضر افزون بر اینکه هیچ فرضیه‌ای تدوین نشده و نگاهی جامع ارائه شده است الگویی نیز با بهره گرفتن از نظر خبرگان تدوین شده است. کرمی و جباری(۱۳۹۷) در پژوهش خود مدلی کیفی برای تعیین پاداش حیات مدیره شرکت‌های ایرانی تدوین کرده‌اند. در حالی‌که پژوهش حاضر مدلی سلسله مراتبی ارائه کرده است که می‌تواند تاثیرگذارترین و تاثیرپذیرترین متغیرها را نیز نشان دهد. پژوهش حاضر بر آن است تا نگاهی جامع به سنجش پاداش مدیران از منظر شفافیت گزارشگری مالی داشته باشد و تنها به بررسی تأثیر یک یا چند عامل خاص و یا روابط با متغیرهای دیگر بسنده نکرده است. اما، پژوهش حاضر در راستای تدوین مدل حرکت کرده است. توجه به آموزش‌های مرتبط با ماهیت درونی افشای گزارش‌های مالی شرکت می‌تواند با فراهم کردن اطلاعات مفید، شفافیت عملکرد مالی و عملیاتی شرکت را افزایش دهد تا استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون‌سازمانی در تصمیمات خود از آن بهره‌مند شوند. همچنین همسویی گزارشگری مالی با استانداردهای مالی بین‌المللی در راستای استانداردهای حسابداری و استانداردهای گزارشگری مالی مرتبط با این موضوع بسیار دارای اهمیت است. چراکه در جوامع مردم‌سالار دسترسی به اطلاعات شفاف مالی یکی از حقوق اصلی افراد به شمار می‌رود و تقویت شفافیت اطلاعات با استانداردهای مالی بین‌المللی بسیار مؤثر است. بنابراین پیشنهاد می‌شود پیگیری و استقرار استاندارد بین‌المللی همانند استاندارد شماره ۱۷ در دستور کار مدیران شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران قرار گیرد. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی۱۷، سازمان‌ها را ملزم کرده است که برای اطمینان از راهبری اطلاعات سازمانی، نسبت به شفافیت در کل زنجیره گزارشگری، سیستم‌های مناسب را طراحی کند. مدل این پژوهش نشان می‌دهد که جهت‌گیری متغیرها و شاخص‌های مدل که از سطح پنجم شروع می‌شود سرانجام به سطح یک همانند شفافیت اطلاعات، اعتبار اطلاعات، افشای داوطلبانه و .... می‌شود. البته مدل این پژوهش گویای این واقعیت است که در این بین نباید از عواملی همانند کیفیت کنترل‌های داخلی، فن‌آوری اطلاعات و نرم‌افزارهای پیشرفته مالی و حسابداری و... غفلت کرد. پس پیشنهاد می‌شود در راستای سنجش پاداش مدیران بر مبنای شفافیت گزارشگری مالی به ۲۱ متغیر شناسایی‌شده و ساختار مدل پژوهش توجه شود. با توجه به اینکه شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران شرکتی دولتی است و از طرفی، مهم‌ترین اهداف دولت‌ها رسیدن به رشد اقتصادی و فراهم کردن خدمات عمومی و تحقق عدالت اجتماعی است در راستای تحقق این اهداف می‌بایست شفافیت گزارشگری مالی در شرکت‌های دولتی مشخص شود. بنابراین، سنجش پاداش مدیران شرکت‌های دولتی می‌بایست بر اساس متغیرهای موجود در ساختار مدل پژوهش باشد. همچنین پیشنهاد می‌شود برای تقویت کیفیت کنترل‌های داخلی از افزایش انگیزش و همچنین، برقراری ارتباط بین اهداف شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی ایران و عملکرد مدیران مشخص شود. بدین منظور بهتر است تمامی تراکنش‌های انجام شده دارای مجوز بوده و تایید شده باشند و از اینکه هیچ ورودی مفقودی در سوابق وجود ندارد اطمینان پیدا کنند. همچنین می‌بایست، دقت زیاد در وارد شدن موفق و صحیح تراکنش ها انجام گیرد و از قانونی بودن ماهیت معاملات اطمینان حاصل شود.

References

Ahmadpour, Ahmad and Hajiha, Zohreh and Chenaribouket, Hassan, (2019), Disclosure Quality and Management Rewards, *Empirical Accounting Research*, No. 33. 133-154. (In Pearsian).

Aggarwal, R; Erel, I; Kyaw, NyoNyo Aung. (2019). International Variations in Transparency and Capital Structure: Evidence from European Firms. *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 20, 132-149pp.

Aguir, I; Burns, N; Mansi, S. A; & Wald, J. K. (2014). Liability protection, director compensation, and incentives. *Journal of Financial Intermediation*, 23, 570–589.

Akhgar, Mohammad Omid, Karami, Afshar, (2019), Studying the Effect of Company Characteristics on the Quality of Financial Reporting of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, *Journal of Accounting Studies*, Volume 6, Issue 2, 12-39. (In Pearsian).

Biddle, G; Hilary, G; Verdi, R; (2021). How does financial reporting quality relate to Investment efficiency? *Journal of Accounting and Economics* 48, 112–131.

Bloomfield, R. (2021). The ‘‘incomplete revelation hypothesis’’ and financial reporting. Accounting Horizons 16: 233–243.

Chen, C; Gores, T. and Nasev, J. (2015).Managerial Overconfidence and Cost Stickiness.http://ssrn.com/abstract=2208622.

Chien, C.Y; Hsu, C. S. (2019). The Role of Corporate Governance in Related Party Transactions, *National Yunlin University*.

Fama, Eugene F. (2020). “Agency Problems and Theory of Firm”, *Journal of Political Economy*, Vol.21, pp. 228-307.

Gordan, E. And Henry, E. (2023). Related Party Transactions and Earnings Management. Rutgers University. Retrieved from http://papers. ssrn. Com.

Jensen, M. C; & Meckling, W. H. (2021). Theory of the firm: Managerial Behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3 (4), 305-360.

Javadi, Navid and Fattahi, Sirous, (2019), Investigating the effect of managers' bonuses on the capital structure and financial performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Financial Knowledge of Securities Analysis (Financial Studies)*, No. 14. 65-43. (In Pearsian).

Karami, Gholamreza and Jabbari, Hassan, (1397), Developing a model for determining the lifetime bonus of Iranian companies' directors, *Empirical Accounting Research*, No. 30, 127-153. (In Pearsian).

Lambert. R. and D. Larker. (2022). “An Analysis of The Use of Accounting and Market Measure of Performance in Executive Compensation contracts”, *journal of Accounting Research*, No. 25, pp. 85-125.

Murid Ahmadi Yazdi, Zahra, Nader Naqshbandi and Nasrin Sabet Rezaian, (2012), The relationship between foreign experience and management bonuses with the moderating role of company size, *Journal of Contemporary Research in Management and Accounting Sciences*, Year 4, No. 8, 62-75. (In Pearsian).

Moradi, Zaheer, Soleymanpour, Sedigh and Javanmard, Hadith, (2022), Studying the effect of taxation, CEO bonus mechanism and company characteristics on transactions with related parties in companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Journal of Accounting and Management Perspective*, No. 41, 1-12. (In Pearsian).

Osma. B. C. and Belen, G. A. (2020). “The Effect of the Board Composition and its Monitoring Committees on Earnings Management: evidence from Spain”, *Corporate Governance: An International Review*, vol. 15, issue 6, pp. 1413-1428.

Sajjadi, Hossein and Zarezadeh Mehrizi, Mohammad Sadegh, (2014), Studying the Relationship between Managers' Reward Plans and Economic Criteria for Performance Evaluation in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, *Journal of Financial Accounting Research*, Volume 4, Issue 2. 114-92. (In Pearsian).

Sharafae, Zahra, Tamradi, Ali and Maravani, Neema, (2016), Investigating the effect of paying bonuses to managers and paying managers' liability insurance on investment in research and development of companies, *Financial Knowledge of Securities Analysis*, No. 10. 72-59. (In Pearsian).

Tsao, S. M; Lin, C. H; & Chen, V. Y. S. (2022). Family ownership as a moderator between R&D investments and CEO compensation. *Journal of Business Research*, 68, 599–606.

Yuan, R; & Wen, W. (2022). Managerial foreign experience and corporate innovation. *Journal of Corporate Finance*, 48, 752-770.

Governmental Accounting

doi: 10.30473/GAA.2025.73481.1784
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (131-146)
RESEARCH PAPER

Presenting a Performance-Based Budgeting Model and Evaluating its Impact on Performance Accountability

Arash Tofangsaz[1], Reza Sotudeh[2], Aziz Gord[3*], Abbasali Haghparast[4]

1. Ph.D. Student, Faculty of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran. (atofangsaz63@gmail.com).
2. Assistant Professor, Department of Financial and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran. (Sotudeh@meybod.ac.ir).
3. Associate Professor, Faculty of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.
4. Assistant Professor, Faculty of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran. (aa.haghparastt@gmail.com).

Corresponding Author:
Aziz Gord
Email: gord@pnu.ac.ir

Received: 2024/03/26
Accepted: 2024/08/23

How to Cite:
Tofangsaz, A; Sotudeh, R; Gord, A; Haghparast, A; (2025). Presenting a Performance-Based Budgeting Model and Evaluating its Impact on Performance Accountability, *Governmental Accounting*, 11 (21), 131-146.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The purpose of this study is to present a performance-based budgeting model and evaluate its impact on performance accountability in the Shahr Bank of Isfahan province.

Research Method: Given that the present study presents a new model, this study is exploratory research and, considering the use of qualitative and quantitative methods simultaneously, it is classified as mixed research. The statistical population of this study in the qualitative part using the snowball sampling method included 18 senior managers of the city bank, and in the quantitative part, 195 people were selected as samples from 395 managers of the city bank of Isfahan province using the random sampling method and the Cochran formula. To collect the information required in the present study, interviews and a standard performance accountability questionnaire with 9 items and performance-based budgeting with 17 items were used, and inferential statistics and structural equation tests were used to examine the purpose of the study.

Research Findings: The results of the research showed that the factors affecting performance-based budgeting include employee training, creating a cost center, and central bank, formulating long-term strategies, prioritizing the collective interests of the organization, management ability, job stability of managers, correct document registration, government macroeconomic policies, cost accounting system, performance evaluation index, activity classification, human factors, technical and process factors, and environmental factors (economic, political, cultural). However, performance-based budgeting did not show a significant effect on performance accountability in Shahr Bank.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the findings of this study, providing effective performance evaluation models in the banking industry is of great importance. Although the results of the research showed that performance-based budgeting does not have a significant effect on performance accountability in the Shahr Bank, due to the various advantages of performance-based budgeting, experts, accountants, financial managers, and other officials should pay attention to the factors effective in improving performance-based budgeting to increase the level of performance accountability. Sufficient awareness of these officials of the necessity of fulfilling the responsibility of accountability regarding the preservation, protection and proper use of financial and economic resources on the one hand, and knowledge of the tools and facilities required to fulfill and enhance the level of this responsibility on the other hand, provides the necessary grounds for creating a fundamental change in the existing system of accounting and financial reporting that is desirable and based on accountability.

Keywords: Budgeting, Performance-Based Budgeting, Performance Accountability.
JEL Classification: G31, M40, M46.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۱۴۶-۱۳۲)
doi: 10.30473/GAA.2025.73481.1784

«مقاله پژوهشی»

ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد

آرش تفنگ ساز[۱]، رضا ستوده[۲]، عزیز گرد[۳]*، عباسعلی حق پرست[۴]

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. (atofangsaz63@gmail.com).
۲. استادیار، گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران. (Sotudeh@meybod.ac.ir).
۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (gord@pnu.ac.ir).
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. (aa.haghparastt@.gmail.com).

نویسنده مسئول:
عزیز گرد
رایانامه:
gord@pnu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۰۷
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۰۷

استناد به مقاله:
تفنگ ساز، آرش؛ ستوده، رضا؛ گرد، عزیز؛ حق پرست، عباسعلی، (۱۴۰۳)، ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۱۴۶-۱۳۲.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف این پژوهش ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد در بانک شهر استان اصفهان است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر با توجه به ارائه مدل جدید از نوع پژوهش‌های اکتشافی بوده و در استفاده از روش‌های کیفی و کمی در زمره پژوهش های ترکیبی قرار می‌گیرد. جامعه آماری در بخش کیفی شامل ۱۸ نفر و در بخش کمی شامل ۱۹۵ نفر از مدیران ارشد بانک شهر استان اصفهان بود. جهت جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز در پژوهش حاضر از مصاحبه و پرسشنامه استاندارد پاسخگویی عملکرد و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بهره‌گیری شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) هستند. با این حال، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر معناداری بر پاسخگویی عملکرد در بانک شهر نشان نداد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به یافته‌های این پژوهش، ارائه مدل‌های مؤثر ارزیابی عملکرد در صنعت بانکداری دارای اهمیت بسیار بالایی است. نتایج پژوهش نشان داد که با توجه به مزایای مختلف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، کارشناسان، ذی‌حسابان، مدیران مالی و سایر مسئولین به منظور افزایش سطح پاسخگویی عملکرد باید به عوامل موثر در بهبود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توجه داشته باشند.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پاسخگویی عملکرد.

طبقه‌بندی موضوعی: G31، M40، M46 .

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.
این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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]

بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد یک روش بودجه‌بندی محبوب برای مدیریت هزینه‌ها است. هدف روش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بهبود عملکرد برای نتایج مطلوب است. بنابراین، سازمان ها به سمت استفاده از بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد برای ارتقای استاندارد عملکرد از طریق تخصیص بودجه مناسب کشیده می شوند. در زمینه ملی و بین‌المللی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اجرا شده است و تحلیل‌های پشتیبانی شده توسط ادبیات تجربی به درک اثربخشی این روش بودجه‌ریزی کمک می‌کند. این تجزیه و تحلیل شامل مطالعات منطبق با زمینه‌های نوظهور از بررسی ادبیات کشورهای مختلف در بخش‌های بیشتر دولتی و برخی در سیستم‌های آموزش عالی است. نتایج نشان‌دهنده اجرای مؤثر بودجه‌ریزی عملکرد در برخی محیط‌ها و برخی کشورها است در حالی که به درک شکاف‌ها در جاهای دیگر کمک می‌کند. یک روش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد قوی می‌تواند نتایج مثبتی را به همراه داشته باشد که در بهبود تصمیمات بودجه‌ای مفید است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ساختاری را ارائه می‌دهد و برای اثربخشی به تعهد نیاز دارد. بخش‌های مختلفی که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را اجرا کرده‌اند، اهمیت پاسخگویی را در مدیریت مخارج به نفع سازمان و ذینفعان شناسایی می‌کنند (گانی، ساپوترا و هاسیم[۲]، ۲۰۲۳). بنابراین، یکی از اهداف اصلی از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، افزایش پاسخگویی و شفافیت در استفاده از بودجه است. عدم موفقیت در دستیابی به اهداف دستیابی به بودجه نشان می‌دهد که برای درک چگونگی اجرای پاسخگویی و شفافیت در بودجه موجود سیستم، مطالعه بیشتری نیاز است. همچنین متأسفانه به‌رغم آنکه استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد سالیان متمادی در دستور کار قرار داشته، تاکنون به‌طور کامل تحقق نیافته و رضایت بخش نیست (داریجانی، طیبی و داریجانی[۳]، ۲۰۱۵). این مهم در مؤسسات مالی و بانک‌ها که مهمترین نهادهای اقتصادی یک کشور به شمار می‌روند و رشد و شکوفایی اقتصادی در گرو رشد و توسعه آن‌ها است، از اهمیت بیشتری نیز برخوردار است (نوبهار، دهقان نیری و رجب زاده قطری، ۱۴۰۰).

بانک‌ها به‌عنوان مهمترین نهادهای بازار مالی ایران به دلیل عدم گسترش بازارهای مالی از یک سو و ملی بودن بانک‌ها از سوی دیگر، از کارایی مطلوبی برخوردار نبوده‌اند. همچنین فرآیندهای جهانی چالش‌هایی را در بقا و توسعه توانایی بانک‌های کشور ایجاد نموده‌اند و این بر ضرورت توجه به ساختار عملکرد و نظام بودجه‌ریزی بانک‌ها می‌افزاید. به‌طورکلی می‌توان اشاره کرد که به علت ارتباط ضعیف میان بودجه به‌عنوان برنامه عملیاتی از یک سو و اهداف و استراتژی‌ها از سوی دیگر، نظام بودجه سنتی، قابلیت لازم را برای حمایت از عملکرد بانک در دو بخش عمده کارایی و اثربخشی را ندارد (ابویی اردکان، کاظمی و حسینی، ۱۳۹۶). با توجه به نقش فزاینده بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در اقتصاد، بانک‌ها نیز به‌عنوان نهادهای مالی همانند سایر سازمان‌ها نیازمند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ارزیابی عملکرد و سنجش میزان تحقق اهداف استراتژیک خود هستند. با توجه به اهمیت سیستم بانکداری در ایران و فواید بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هدف این پژوهش ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد در بانک شهر می‌باشد. از این رو اهداف پژوهش حاضر به شرح زیر است:

- شناسایی و تبیین مهمترین عوامل و مؤلفه‌های علّی در زمینه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بانک شهر.
- ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بانک شهر.
- ارزیابی تاثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد در بانک شهر.

پیشینه پژوهش

پیشینه نظری

مفهوم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مدت‌هاست که محصول اصلاح مدیریت مالی سازمانی به عنوان بخشی از دستور کار بزرگ مدیریت عمومی جدید در سراسر جهان بوده است (جونگ، بیک و پساتوموس[۴]، ۲۰۱۳؛ باوونو[۵]، ۲۰۱۵؛ ویدودو[۶] ۲۰۱۶). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک ابزار مدیریت کلیدی برای دستیابی به برنامه‌ریزی سازمانی بهتر و بهبود تخصیص منابع استفاده می‌شود. هدف تکنیک‌های نوین بودجه‌ریزی، نه تنها کاهش هزینه‌ها و بهبود عملکرد است، بلکه ایجاد شرایطی است که کارایی سازمان را تقویت می‌کند. مزایای اصلی مدل‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بسیار زیاد است. از جمله مزایایی آن می‌توان به شفافیت و پاسخگویی با ایجاد ارتباط صریح بین منابع و نتایج، بهره‌وری با اندازه‌گیری و بهبود عملکرد و سیاست‌گذاری مبتنی بر شواهد با تصمیم‌گیری بر اساس داده‌های عملکردی اشاره کرد (وایپیانا[۷]، ۲۰۲۱). برخلاف

---

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری است.

2. Ganie, Saputra & Hasyim
3. Darijani, Taebi & Darijani
4. Jong, Beek & Posthumus
5. Bawono
6. Widodo
7. Viapiana

مکانیسم‌های بودجه ردیفی که صرفاً بر پاسخگویی برای آنچه در سمت ورودی هزینه می‌شود تمرکز می‌کند، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی برای آنچه سازمان‌ها از این هزینه‌ها به دست آورده‌اند، تأکید می‌کنند (هاگر، هابسون و ویلسون[1]، ۲۰۰۱). بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به طور خاص مستلزم ارائه اطلاعاتی در مورد دستیابی به عملکرد در سطح فعالیت (کارایی) و همچنین اطلاعاتی در مورد اینکه چگونه فعالیت می‌تواند اهداف خاص سازمان را برآورده کند (اثربخشی) است. کوررومن[2] (۲۰۱۳) همچنین نشان داد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای ایجاد پاسخگویی مرتبط با کیفیت عملکرد استفاده از هزینه‌های عمومی طراحی شده‌اند، زیرا قادر به توصیف یک رابطه روشن بین متغیرهای ورودی، فرآیند، خروجی و پیامد یک برنامه هستند. بنابراین، همه اشکال مخارج بودجه را می‌توان برای یک بودجه مبتنی بر عملکرد مناسب‌تری برای جامعه وسیع‌تر به حساب آورد (گانی و همکاران، ۲۰۲۳).

پاسخگویی عملکرد سازمان‌ها شامل پاسخگویی مالی است که تخصیص و تحقق بودجه را برای دستیابی به شاخص‌های عملکرد سازمان‌ها ارائه می‌کند. از طریق بودجه مبتنی بر عملکرد که نتایج عملکرد مطلوب را در قالب یک خروجی بهینه می‌بندد، اندازه‌گیری عملکرد مستمر بازخوردی را ارائه می‌دهد، به طوری که نشان می‌دهد تلاش‌های بهبود مستمر در آینده به موفقیت می‌رسند (باستین[3]، ۲۰۰۶). پاسخگویی عملکرد سازمان‌ها یک سیستم پاسخگویی مناسب است که به عنوان وظیفه اصلی مسئولیت اجرایی سازمانی و همچنین مدیریت منابع در اجرای سیاست‌ها و برنامه‌ها ایجاد شده و توسعه یافته است. از سوی دیگر برای بهبود عملکرد سازمان و دستاورد سازمانی که از طریق بودجه‌های مبتنی بر عملکرد و انطباق با برنامه و سیاست‌ها در برابر پاسخگویی عملکرد سازمان محقق می‌شود، نیاز به نظارت و ارزیابی مناسب پاسخگویی عملکرد وجود دارد (موجینا، آرتیناه و صفریانسیا[4]، ۲۰۱۹).

اولوم و سفیانی[5] (۲۰۱۶) توضیح دادند که مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر مفهوم مدیریت جدید، یعنی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بر تلاش‌ها برای دستیابی به ارزش برای وجوه نقد، یعنی اثربخشی، کارایی و استفاده اقتصادی از وجوه نقد سازمان تمرکز دارد. تدوین بودجه مبتنی بر عملکرد همچنین دارای پیامدهایی برای نیاز به آماده‌سازی پاسخگویی برای برنامه‌هایی است که به شیوه‌ای با کیفیت اجرا می‌شوند، به طوری که جنبه ارزش برای وجوه نقد قابل اندازه‌گیری و تبدیل به ورودی در فرآیند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای برنامه‌های دوره بعدی باشد. این استدلال با دیدگاه باستین (۲۰۰۶) مطابقت دارد اما آنها اضافه کردند که جنبه مهم دیگری وجود دارد که باید توسط سازمان‌ها نیز در نظر گرفته شود یعنی شاخص‌های نتیجه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ارائه شده در یک گزارش پاسخگویی با کیفیت است. هدف این است که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نه تنها یک مکانیسم رسمی است که به دلیل «اجبار» قانون اجرا می‌شود بلکه تبدیل به یک سیستم مدیریتی می‌شود که از فرآیند برنامه‌ریزی تا ارزیابی (گزارش و حسابرسی) به صورت یکپارچه در سازمان‌ها اجرا می‌شود.

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اطلاعات اساسی در تهیه پاسخگویی است. برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی اسناد بیان شده در سند اجرای بودجه سازمان و اسناد بودجه نقدی در عمل به مرجع اصلی در تهیه پاسخگویی برای اطلاعات عملکرد تبدیل می‌شود. وجود برنامه‌ها و فعالیت‌های همراه با شاخص‌های دستاوردی سفت و سخت چه از نظر حجم و چه از نظر زمانی می‌تواند به مسئولان سازمان در تدوین گزارش عملکرد بهتر کمک کند. این شرط مطابق با چندین مطالعه است که رابطه بین بکارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پاسخگویی را بررسی می‌کند. ویدودو (۲۰۱۶) دریافت که برنامه‌ریزی بودجه، اجرای بودجه و پاسخگویی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبتی بر پاسخگویی عملکرد دارد. ساپوترا[6] (۲۰۱۹) نیز نشان داد که سطح هماهنگی خوب بین متولیان برنامه در تهیه برنامه‌های کاری و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توانسته پاسخگویی را بهینه کند. مودا[7] (۲۰۰۵) نشان داد که تأثیر برنامه‌ریزی بودجه بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی تاثیرگذار بوده است. سیاوی، سارانگ و پونتو[8] (۲۰۱۶) بیان کردند که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبت و معناداری بر پاسخگویی عملکرد دستگاه‌های دولتی داشته است. همچنین تحقیقاتی که قبلاً انجام شده است مانند ستو[9] (۲۰۱۸)، لورا[10] (۲۰۱۶) و مودا (۲۰۰۵) در مورد تأثیر بودجه-ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی شواهدی را نشان می‌دهد، که بیان می‌کند برنامه‌ریزی بودجه مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی تأثیر مثبتی دارد. از این رو می‌توان انتظار داشت که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبتی بر پاسخگویی عملکرد داشته باشد (گانی و همکاران، ۲۰۲۳). در ادامه به بررسی پژوهش‌های خارجی و

1. Hager, Hobson & Wilson
2. Kurrohman
3. Bastian
4. Mujennah, Artinah & Safriansyah
5. Ulum & Sofyani
6. Saputra
7. Muda
8. Syawie, Saerang & Pontoh
9. Seto
10. Laura

داخلی صورت گرفته در رابطه با موضوع پژوهش پرداخته شده است.

پیشینه تجربی

وردانی و حسیبوان[1] (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان «تأثیر کیفیت گزارش مالی و اجرای بودجه مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی با کنترل حسابداری به عنوان ناظر» انجام دادند. هدف این مطالعه بررسی تأثیر کنترل‌های حسابداری در تعدیل رابطه بین کیفیت گزارش‌گری مالی، اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی در واحدهای کاری دولت محلی در سراسر شهر بوگور است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر مثبتی بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی در منطقه‌ای شهر بوگور دارد. افزون بر این، کنترل‌های حسابداری رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی در سراسر واحدهای کاری دولت محلی در شهر بوگور تعدیل می‌کند.

گانی و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان «تحلیل تطبیق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای صندوق‌های روستای (مطالعه موردی در ناحیه براو)» انجام دادند. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین چندین متغیر از جمله: اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، جذب بودجه، پاسخگویی و استفاده از اطلاعات عملکرد در تدوین برنامه‌ها و بودجه‌ها بود. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با جذب بودجه و پاسخگویی مسئولان روستا رابطه مثبت دارد. افزون بر این پاسخگویی خوب همچنین باعث می‌شود که مسئولان مربوطه از گزارش‌های پاسخگویی به عنوان مرجع در برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی دوره بعدی استفاده کنند.

واهاداتول، مودا و اروین[2] (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان «تأثیر سیستم‌های گزارش‌دهی مالی و بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد بر پاسخ‌گویی عملکرد سازمان‌های دولتی» انجام دادند. این پژوهش با هدف تعیین و تحلیل تأثیر سیستم‌های گزارشگری مالی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی کشور اندونزی انجام شده است. نتایج این مطالعه بیانگر آن است که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی تأثیر معناداری دارد. همچنین سیستم‌های گزارشگری مالی تأثیر چشمگیری بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی دارد.

تران و نگوین[3] (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «تأثیر سیستم سنجش عملکرد بر عملکرد سازمانی بخش دولتی در اقتصاد در حال گذار: آیا پاسخگویی عمومی حلقه مفقوده‌ای است» به بررسی تأثیر نظام ارزیابی عملکرد بر عملکرد سازمان‌های بخش دولتی در اقتصادهای در حال گذار پرداختند. در این پژوهش نقش مداخله‌گر پاسخگویی عمومی در رابطه بین نظام ارزیابی عملکرد و عملکرد بخش دولتی ویتنام نیز بررسی شده است. نتایج نشان می‌دهد که پاسخگویی عمومی رابطه بین نظام ارزیابی عملکرد و عملکرد سازمانی را کاملاً تعدیل می‌کند. این نتایج با به کارگیری نظام ارزیابی عملکرد و با هدف بهبود پاسخگویی عمومی و عملکرد سازمانی، کاربردهای اجرایی و نظری مهمی را برای سازمان‌های دولتی فراهم می‌کند.

موجینا و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «تأثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و سیستم‌های کنترل داخلی بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی» انجام دادند. هدف این پژوهش بررسی این موضوع است که آیا بودجه مبتنی بر عملکرد و سیستم کنترل داخلی تأثیری بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی دارد یا خیر. نتایج پژوهش بیانگر آن است که اجرای بودجه، گزارش بودجه، فعالیت‌های کنترلی و نظارت بر عملکرد پاسخگویی دستگاه‌های دولتی تأثیر دارد. برنامه‌ریزی بودجه، ارزیابی عملکرد، محیط کنترل، ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات هیچ تاثیری بر پاسخگویی عملکرد سازمان‌های دولتی ندارد.

یلفانی، قهرمانی و ادیب آرا (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان «بررسی تطبیقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با بودجه‌ریزی سنتی در دستگاه‌های دولتی ایران» انجام دادند. هدف از انجام پژوهش مقایسه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با بودجه‌ریزی سنتی در دستگاه‌های دولتی ایران است. برپایه یافته‌های پژوهش از میان ۲۱۰۸ دستگاه اجرایی در سطح کشور، تنها ۲۲ درصد دستگاه‌ها، استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را پیش برده‌اند، ۳۵ درصد ناقص و یا در حال اجرا و ۴۳ درصد کلاً اقدامی در این مسیر انجام نداده‌اند.

حق‌پرست و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان «جایگاه پاسخگویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد» انجام دادند. در این فرآیند، پاسخگویی به معنای تحلیل و ارزیابی نتایج و عملکرد براساس بودجه‌های تعیین شده است. با این رویکرد، جایگاه پاسخگویی می‌تواند شامل موارد: ۱- ارزیابی عملکرد ۲- تحلیل اختلافات ۳- گزارشگری و ۴- بهسازی بودجه باشد.

---

1. Wardani & Hasibuan
2. Wahdatul, Muda & Erwin
3. Tran & Nguyen

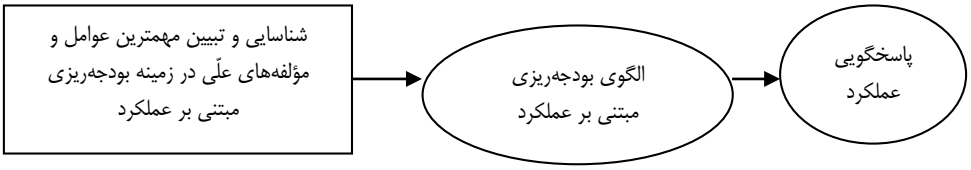
در صورتی که نتایج نشان دهد بودجه‌ها نیاز به بهسازی و تغییر دارند، پاسخگویی شامل ارائه پیشنهادهایی برای بهبود بودجه‌ریزی و تغییرات لازم است. بهبود و تغییرات لازم در بودجه‌ها، با استفاده از پاسخگویی مناسب و ارائه پیشنهادهای مناسب، می‌تواند به بهبود کارایی و تحقق اهداف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کمک کند. با تحلیل جایگاه پاسخگویی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، می‌توان بهبود فرآیند بودجه‌بندی و دستیابی به اهداف سازمان را تسهیل کرد.

قمری، رستمی و پروین (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان «چالش‌ها و موانع حقوقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران» انجام دادند. به موجب این پژوهش که به روش توصیفی- تحلیلی صورت گرفته می‌توان گفت: از جمله موانع و چالش‌های اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران تحت عنوان اجرا نشدن صحیح اصلاحات بودجه‌ای، محدودیت‌های تحلیل هزینه، مقررات دست و پاگیر مالی، موانع و محدودیت‌های مدیریتی و عدم تصریح اهداف و مقاصد از طرف قوه مقننه قابل طرح است. مشکلات ناشی از اصلاحات و تغییرات در ساختار بودجه و همچنین عدم پذیرش آن توسط مدیران باعث ایجاد نوعی مقاومت در اجرای برنامه‌ها خواهد شد. از طرفی دیگر؛ عدم وجود الزامات قانونی کافی و فقدان سیاست‌های حمایتی دولت در جهت استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و همچنین عدم ارزیابی مناسب عملکرد سازمان‌های دولتی از سوی جامعه در قالب بخشی از موانع زمینه‌ای بر استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد محسوب می‌شود.

کردستانی، پارسیان و جمشیدی کلانتری (۱۳۹۵) پژوهشی با عنوان «بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی» انجام دادند. در این پژوهش به بررسی تأثیر رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی در بخش عمومی پرداخته شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی در بخش عمومی تأثیری ندارد، در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دارد. استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می‌شود.

مدل مفهومی

سهم اصلی این پژوهش ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد درسیستم بانکداری و بررسی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد است. حجم زیادی از ادبیات داخلی به بررسی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند به عنوان مثال برخی پژوهش‌ها به بررسی تطبیقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با بودجه‌ریزی سنتی در دستگاه‌های دولتی ایران (یلفانی، قهرمانی و ادیب آرا، ۱۴۰۳)، چالش‌ها و موانع حقوقی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران (قمری، رستمی و پروین، ۱۴۰۱)، تحلیل مضمون مؤلفه‌های بودجه‌ریزی عملکردمحور در دانشگاه (۱۴۰۰) و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی (کردستانی، پارسیان و جمشیدی کلانتری، ۱۳۹۵) پرداخته‌اند. ولی پژوهشی به ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سیستم بانکداری و بررسی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد نپرداخته است. با توجه به اینکه تاکنون پژوهشی با این عنوان و محتوا در داخل کشور انجام نشده است، می‌توان بیان کرد که این پژوهش جدید و دارای نوآوری است. با توجه به مبانی مطرح شده و اهداف پژوهش مدل مفهومی این پژوهش به شرح زیر تدوین شده است (شکل ۱).



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی آن در نظام بانکی ایران انجام شده است. از این رو، این پژوهش ارائه‌دهنده مدل جدیدی است، به همین دلیل این پژوهش از نوع پژوهش‌های اکتشافی است. مطالعه اکتشافی برای درک پدیده‌های ناآشنا و گسترش دانش از طریق نظریه‌پردازی استفاده می‌شود. از آنجایی که این پژوهش از نوع اکتشافی است، برای گردآوری داده‌های مورد نیاز از روش‌های

کیفی همچون مشاهده و مصاحبه استفاده می‌شود. از این رو این پژوهش به صورت کیفی صورت می‌پذیرد و در کنار روش کیفی مورد استفاده، این مطالعه با بررسی پیشینه پژوهش، عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی کرده و در گام‌های بعدی وارد مطالعات کمی بر روی آن نیز می‌شود. در این حالت به صورت همزمان پژوهش کیفی و کمی انجام می‌پذیرد. با عنایت به استفاده از روش‌های کیفی و کمی بصورت با هم این پژوهش از جمله پژوهش‌های ترکیبی است و به طور مشخص از طرح شیوه‌های ترکیبی اکتشافی استفاده خواهد کرد. در پژوهش حاضر پژوهشگر از میان استراتژی‌های موجود در پژوهش‌های ترکیبی (استراتژی پژوهش شیوه‌های ترکیبی و استراتژی اقدام پژوهشی)، استراتژی پژوهش شیوه‌های ترکیبی را برگزیده است. چرا که در این استراتژی پژوهشگر به منظور تبیین، موشکافی و فهم یک رخداد، اطلاعات کیفی و کمی را جمع‌آوری می‌کند. ترکیب این دو نوع اطلاعات درک بهتری از مسأله نسبت به تمرکز صرف بر یک نوع داده مهیا می‌سازد. استراتژی شیوه‌های ترکیبی دربرگیرنده: طرح شیوه‌های ترکیبی تبیینی، طرح شیوه‌های ترکیبی اکتشافی، طرح شیوه‌های ترکیبی آشیانه‌ای و طرح شیوه‌های ترکیبی کثرت‌گرا است، که محقق طرح شیوه‌های ترکیبی اکتشافی را به کار گرفته و افزون بر این پژوهشگر امکان دارد طبقه‌های اطلاعاتی به دست آمده از اطلاعات کیفی اکتشافی با اطلاعات کمی را ترکیب کند.

این پژوهش در پنج مرحله به صورت زیر انجام می‌شود:

مرحله اول: استخراج شاخص‌های اولیه از مبانی نظری (مطالعه منابع مکتوب)

در گام نخست کلیه منابع مکتوب از جمله مقالات، کتب، و پایان‌نامه‌های مرتبط را مطالعه شد تا مرز دانش را کشف کرده و در موضوع مورد بررسی به کفایت تئوریک برسد. بدین ترتیب کلیه مدل‌های موجود در حوزه عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مطالعه شده و شاخص‌های اندازه گیری این متغیر و عوامل موثر بر آن را از آنها استخراج شده است.

مرحله دوم: شناسایی شاخص‌ها و مولفه‌های موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مختص بانک شهر با روش مصاحبه

با توجه به این که این پژوهش در سطح سازمانی اجرا می‌شود، بنابراین خبرگان برای انجام مصاحبه انتخاب می‌شوند. پس از آن فهرست معیارهای اولیه حاصل شده از ادبیات نظری به عنوان راهنمایی برای مصاحبه از خبرگان استفاده می‌شود و مصاحبه تا میزانی تکرار می‌شود که به پاسخ‌های کم و بیش تکراری از مصاحبه شوندگان دست یابیم، سپس با بهره‌گیری از روش معادلات ساختاری در نرم‌افزار پی‌ال‌اس به تجزیه و تحلیل نتایج مصاحبه و استخراج شاخص‌های کلیدی مدل عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر اساس نظر خبرگان می‌پردازیم.

مرحله سوم: گروه‌بندی و شناسایی مولفه‌های مدل

به منظور شناسایی مولفه‌های مدل، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی که یک روش غیراحتمالی است که حالت انتخاب تصادفی نیز دارد از جامعه آماری و تدوین پرسشنامه و ارزیابی روایی و پایایی آن، اقدام به گردآوری داده می‌کنیم. نمونه‌گیری گلوله برفی هنگامی مناسب است که اعضای یک جامعه یا گروه به راحتی قابل مشخص شدن نباشند. این روش همچنین به منظور شناسایی افراد متخصص در یک حوزه خاص نیز به کار گرفته می‌شود. سپس با بهره‌گیری از تحلیل عاملی اکتشافی به تجزیه و تحلیل داده و گروه‌بندی و مشخص کردن مولفه‌های مدل می‌پردازیم. در این مرحله مدل مفهومی پژوهش ارائه می‌شود.

مرحله چهارم: مشخص کردن شدت ارتباط معیارها و مولفه‌های الگو

در این مرحله برای مشخص کردن شدت ارتباطات مولفه‌ها و معیارهای الگوی مفهومی، با بهره‌گیری از داده‌های حاصل شده از مرحله سوم و مفاهیم معادلات ساختاری، داده‌های جمع‌آوری گردیده تجزیه و تحلیل شده و خروجی آن سبب ارائه مدل نهایی عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد خواهد شد.

مرحله پنجم: سطح بندی عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با به کارگیری مدل‌سازی معادلات ساختاری

پرسشنامه کیفی جهت مدل‌سازی معادلات ساختاری طراحی می‌کنیم و پس از جمع‌آوری داده‌ها از خبرگان و تجزیه و تحلیل آن و تائید مدل توسط خبرگان، مدل نهایی را اجرا می‌کنیم و بدین صورت میزان و سطوح تاثیرگذاری هرکدام از عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مشخص می‌شود و می‌توان

مشخص کرد که کدام عامل بیشترین میزان تاثیر را دارد.

جامعه آماری این پژوهش مدیران بانک شهر استان اصفهان به تعداد ۳۹۵ نفر است. برای مشخص کردن حجم نمونه پژوهش از فرمول کوکران استفاده شده است. با توجه به اینکه تعداد کل جامعه آماری این پژوهش ۳۹۵ نفر است، می‌توان بیان کرد که تعداد نمونه پژوهش با استفاده از فرمول کوکران حداقل باید ۱۹۵ نفر باشد. در مجموع تعداد ۲۰۷ پرسشنامه بین اعضای نمونه توزیع و در نهایت ۱۹۵ پرسشنامه به شکل کامل جمع‌آوری شد. از روش نمونه‌گیری تصادفی به منظور مشخص کردن اعضای نمونه بهره‌گیری شده است. گردآوری اطلاعات پژوهش حاضر از طریق مصاحبه و پرسشنامه است. ابتدا برای شناسایی عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش مصاحبه استفاده شد. پس از شناسایی عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پرسشنامه استاندارد ماچفوش و ستیاواتی (۲۰۲۲) که شامل پاسخگوی عملکرد با ۹ سوال و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که دارای چهار بعد آماده‌سازی، تصویب، پیاده‌سازی و گزارش ارزیابی بوده و دارای ۱۷ پرسش است، استفاده شد. به منظور تحلیل روایی محتوایی و صوری، پرسشنامه تحویل چند نفر متخصص و استاد محترم راهنما قرار گرفت تا دیدگاه‌ها و پیشنهادهای خود را برای اصلاح بیان کنند.

برای انتخاب خبرگان به منظور مصاحبه از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شد. مطابق با این روش، ابتدا با یکی از مدیران صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه‌ی کافی مرتبط با موضوع، انتخاب و مصاحبه از وی صورت گرفت و در پایان مصاحبه، از وی خواسته شد که سایر افراد مطلع و صاحب نظر درخصوص موضوع پژوهش را معرفی کند. به منظور غنای پژوهش، تلاش شد تا با افرادی که شخصاً موضوع پژوهش را تجربه کردند و از دانش و تجربه بالایی برخوردار هستند، مصاحبه صورت گیرد. این فرایند تا اشباع نظری داده‌ها ادامه یافت و سرانجام پس از انجام مصاحبه با ۱۸ نفر، فرایند گردآوری داده‌ها پایان یافت. در ابتدای مصاحبه‌ها به طور کلی هدف پژوهش بیان و تأکید شد که از مصاحبه‌ها تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش‌های پژوهش و مقالات منتشره، مشخص نخواهد شد. پس از انجام مصاحبه با خبرگان عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شناسایی شد. مشخصات مصاحبه شوندگان به شرح زیر است:

جدول ۱. اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه شوندگان

معیار اصلی	جنسیت		رشته تحصیلی			مدرک تحصیلی		تجربه کاری		
معیارهای فرعی طبقه بندی	مرد	زن	حسابداری و حسابرسی	مدیریت و مالی	کارشناسی ارشد	دکتری	۱۵ سال تا ۲۰	۲۱ سال تا ۲۵ سال	بالاتر از ۲۵ سال
تعداد	۱۵	۳	۶	۱۲	۱۱	۷	۶	۸	۴

پایایی پرسشنامه نیز در آغاز فرآیند پژوهش بعد از اجرای مقدماتی و گردآوری پرسشنامه‌های اولیه با استفاده از تکنیک آماری آلفای کرونباخ مورد مطالعه قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون پایایی پرسشنامه‌ها با استفاده از تکنیک آماری آلفای کرونباخ برای کلیه متغیرها اندازه‌گیری شد که همگی بالاتر از ۰/۷ بوده و نشان از دقت بالای ابزار محاسبه به کار گرفته شده در این پژوهش دارد.

یافته‌های پژوهش

در این بخش نخست آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شده است. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش حاضر به شرح زیر است:

جدول ۲. میانگین و انحراف معیار نمرات متغیرهای پژوهش

مقیاس	میانگین	انحراف معیار
پاسخگویی عملکرد	۳/۸۱	۰/۵۲
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۳/۷۰	۰/۶۲
طبقه‌بندی فعالیت‌ها	۳/۲۳	۰/۷۶
شاخص ارزیابی عملکرد	۳/۵۵	۰/۶۷
سیستم حسابداری بهای تمام شده	۳/۷۹	۰/۵۷
عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی)	۴/۰۸	۰/۴۶
عوامل فنی و فرایندی	۴/۲۳	۰/۴۹
عوامل انسانی	۴/۳۰	۰/۴۶
تدوین استراتژی های بلندمدت	۴/۳۴	۰/۴۷
ثبت صحیح اسناد	۴/۲۷	۰/۵۲
آموزش کارکنان	۴/۱۷	۰/۵۳
ثبات شغلی مدیران	۴/۲۰	۰/۵۳
ترجیح منافع جمعی سازمان	۴/۱۸	۰/۴۷
ایجاد مرکز هزینه	۴/۱۳	۰/۴۴
توانایی مدیریت	۴/۱۸	۰/۴۲
سیاست های کلان اقتصادی دولت	۴/۲۳	۰/۴۸
بانک مرکزی	۴/۲۶	۰/۵۳

برای سنجش روایی از روایی سازه (روایی همگرا و واگرا) و برای ارزیابی پایایی متغیرهای پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ و آزمون پایایی مرکب استفاده شده است. نتایج روایی و پایایی متغیرهای پژوهش در جدول (۳) آمده است:

جدول ۳. آلفای کرونباخ و آزمون پایایی مرکب و میانگین واریانس استخراج شده متغیرهای پژوهش

سازه	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب	میانگین	تایید/رد
پاسخگویی عملکرد	۰/۸۰۰	۰/۸۷۱	۰/۶۲۹	تایید
آموزش کارکنان	۰/۸۱۷	۰/۸۷۳	۰/۵۸۲	تایید
ایجاد مرکز هزینه	۰/۸۶۲	۰/۹۰۴	۰/۷۰۴	تایید
بانک مرکزی	۰/۷۵۷	۰/۸۳۰	۰/۵۹۱	تایید
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۸۷۸	۰/۹۱۲	۰/۶۷۵	تایید
تدوین استراتژی های بلندمدت	۰/۷۹۳	۰/۸۵۲	۰/۵۴۲	تایید
ترجیح منافع جمعی سازمان	۰/۸۳۷	۰/۸۸۶	۰/۶۱۳	تایید
توانایی مدیریت	۰/۸۵۶	۰/۸۹۷	۰/۶۳۶	تایید
ثبات شغلی مدیران	۰/۸۴۸	۰/۸۷۷	۰/۵۸۹	تایید
ثبت صحیح اسناد	۰/۸۲۵	۰/۸۷۵	۰/۵۸۸	تایید
سیاست های کلان اقتصادی دولت	۰/۸۱۲	۰/۸۶۹	۰/۵۷۴	تایید
سیستم حسابداری بهای تمام شده	۰/۸۰۷	۰/۸۶۹	۰/۵۷۷	تایید
شاخص ارزیابی عملکرد	۰/۷۱۳	۰/۸۴۳	۰/۵۹۰	تایید
طبقه‌بندی فعالیت‌ها	۰/۸۶۲	۰/۹۰۱	۰/۶۴۷	تایید
عوامل انسانی	۰/۸۴۶	۰/۸۱۹	۰/۵۹۹	تایید
عوامل فنی و فرایندی	۰/۷۰۴	۰/۸۱۰	۰/۵۷۱	تایید
عوامل محیطی	۰/۸۰۵	۰/۸۶۶	۰/۵۷۱	تایید

پایایی متغیرهای پژوهش

با توجه به جدول (۳) مشخص شد که آلفای کرونباخ کلیه سازه‌ها از مقدار ۰/۷۰ که مقدار حد مرزی برای قبولی میزان آلفای کرونباخ است بیشتر بوده و این نشان دهنده پایایی مناسب الگو است. همچنین نتایج به دست آمده از جدول (۳) نشان می‌دهد مقدار پایایی مرکب برای برازش مناسب الگو مقادیر بیشتر ۰/۷ برای هر سازه است که با در نظر گرفتن مقادیری به دست آمده این رابطه برای کلیه سازه‌ها برقرار است. افزون بر این نتایج به دست آمده از جدول (۳) برای شاخص میانگین واریانس استخراج شد، به منظور بررسی روایی همگرا برای کلیه سازه‌ها دارای مقادیر بیشتر ۰/۵ است که نشان می‌دهد برازش سازه مطلوب است.

روایی واگرا

در پایان روایی واگرا سومین شاخص ارزیابی برازش الگوهای اندازه گیری در روش پی‌ال‌اس است. روایی واگرا در این پژوهش از طریق روش بارهای عاملی متقابل ارزیابی شده است. بارهای عاملی به وسیله اندازه گیری مقدار همبستگی معیارهای یک سازه با آن سازه اندازه‌گیری می‌شود که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود، نشان دهنده این مطلب است که واریانس میان سازه و معیارهای آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بالاتر بوده و پایایی در مورد آن الگو اندازه‌گیری قابل قبول است. البته بعضی نویسندگان مثل (ریوارد و هاف[1]، ۱۹۸۸) عدد ۰/۵ را به عنوان ملاک بارهای عاملی ذکر کرده‌اند. ارزیابی بارهای عاملی برای هریک از الگوهای اندازه‌گیری پژوهش در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴. بار عاملی متغیرهای پژوهش (بررسی هدف اول پژوهش)

ردیف	مولفه‌ها	ضریب	رتبه
۱	آموزش کارکنان	۰/۶۱۴	۶
۲	ایجاد مرکز هزینه	۰/۵۳۰	۱۴
۳	بانک مرکزی	۰/۵۷۵	۹
۴	تدوین استراتژی‌های بلندمدت	۰/۶۲۲	۵
۵	ترجیح منافع جمعی سازمان	۰/۵۹۵	۸
۶	توانایی مدیریت	/۶۳۰	۴
۷	ثبات شغلی مدیران	۰/۵۴۵	۱۲
۸	ثبت صحیح اسناد	۰/۶۷۱	۳
۹	سیاست‌های کلان اقتصادی دولت	۰/۷۵۹	۲
۱۰	سیستم حسابداری بهای تمام شده	۰/۵۵۷	۱۱
۱۱	شاخص ارزیابی عملکرد	۰/۵۲۲	۱۵
۱۲	طبقه‌بندی فعالیت‌ها	۰/۵۶۷	۱۰
۱۳	عوامل انسانی	۰/۵۳۴	۱۳
۱۴	عوامل فنی و فرایندی	۰/۷۸۲	۱
۱۵	عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی)	۰/۶۱۰	۷

جدول ۵. بار عاملی متغیرها پاسخگویی عملکرد

ردیف	مولفه‌ها	ضریب
۱	پاسخگویی صادقانه و قانونی	۰/۳۹۸
۲	پاسخگویی فرآیند	۰/۷۸۱
۳	پاسخگویی برنامه	۰/۸۹۹
۴	پاسخگویی خط مشی	۰/۴۱۶

1. Rivard & Huff

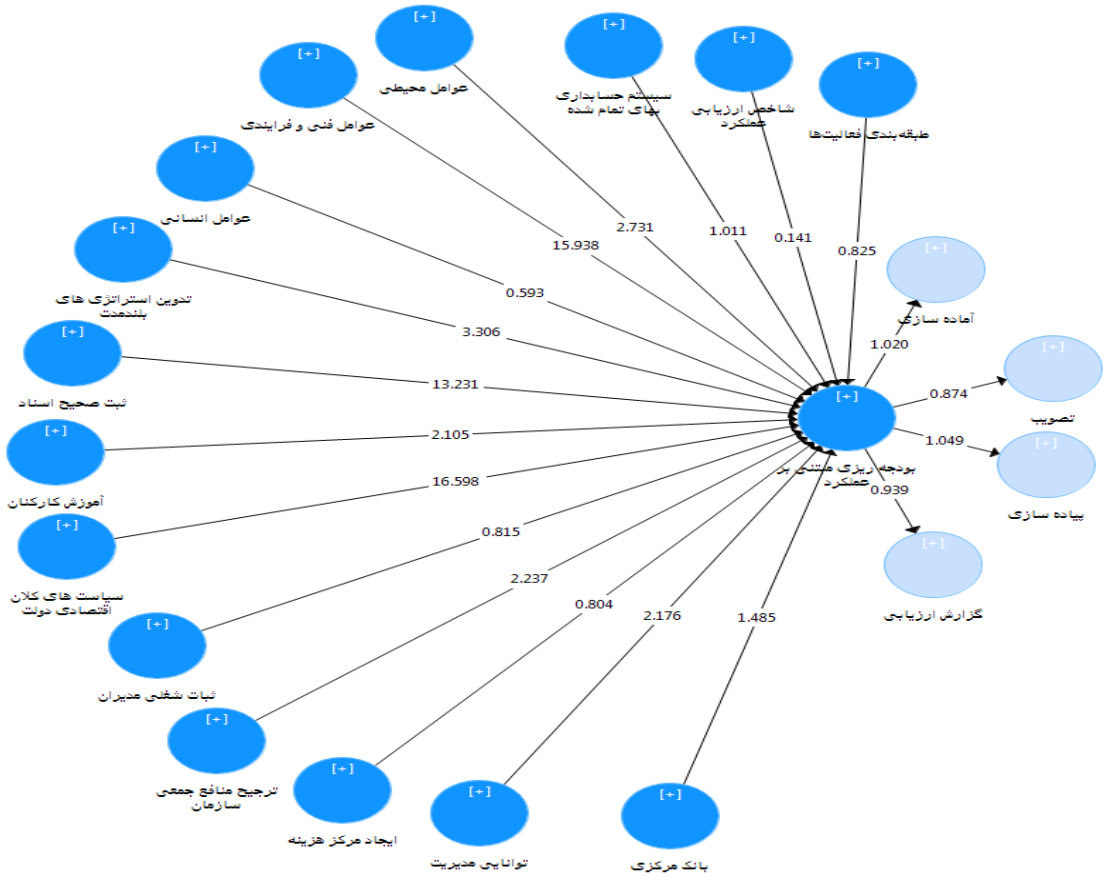
همان گونه که در جدول (۴) و (۵) مشخص است، بارهای عاملی متغیرها باید بیش از ۰/۳ باشد تا در الگو باقی بمانند در غیر این صورت از الگو حذف می‌شوند ولی در الگوی کنونی هیچ متغیری حذف نشد. یافته‌های پژوهش و نتایج حاصل از مصاحبه با خبرگان نشان داد که عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد شامل آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی و عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) هستند که از بین این موارد عوامل فنی و فرایندی، دارای بیشترین بار عاملی است.

مدل معادلات ساختاری پژوهش

در این بخش به مطالعه مدل معادلات ساختاری پژوهش پرداخته می‌شود. بدین صورت که نخست برازش الگو را مورد مطالعه قرار داده و در ادامه الگو را در حالت اعداد معنادی مورد مطالعه قرار می‌دهیم (بررسی رد یا تایید فرضیه‌ها) و در نهایت مدل را در حالت ضریب مسیر و ضریب تعیین می‌آوریم.

برازش مدل

معیار سنجش برازش الگو در نرم افزار پی‌ال‌اس با بهره‌گیری از شاخص نیکوی برازش مورد مطالعه قرار می‌گیرد. بدین‌معنی که به وسیله این شاخص، پژوهشگر می‌تواند پس از مطالعه برازش قسمت اندازه‌گیری و قسمت ساختاری مدل پژوهش خود برازش قسمت کلی را نیز کنترل کند. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵، ۰/۳۶ به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای نیکوی برازش معرفی شده است. با توجه به محاسبات انجام شده مقدار نیکوی برازش برای مدل این پژوهش، ۰/۳۸۳ محاسبه شد. با توجه به اینکه مقدار به دست آمده بزرگ‌تر از ۰/۲۵ است بنابراین برازش مدل در حد مطلوب ارزیابی می‌شود.



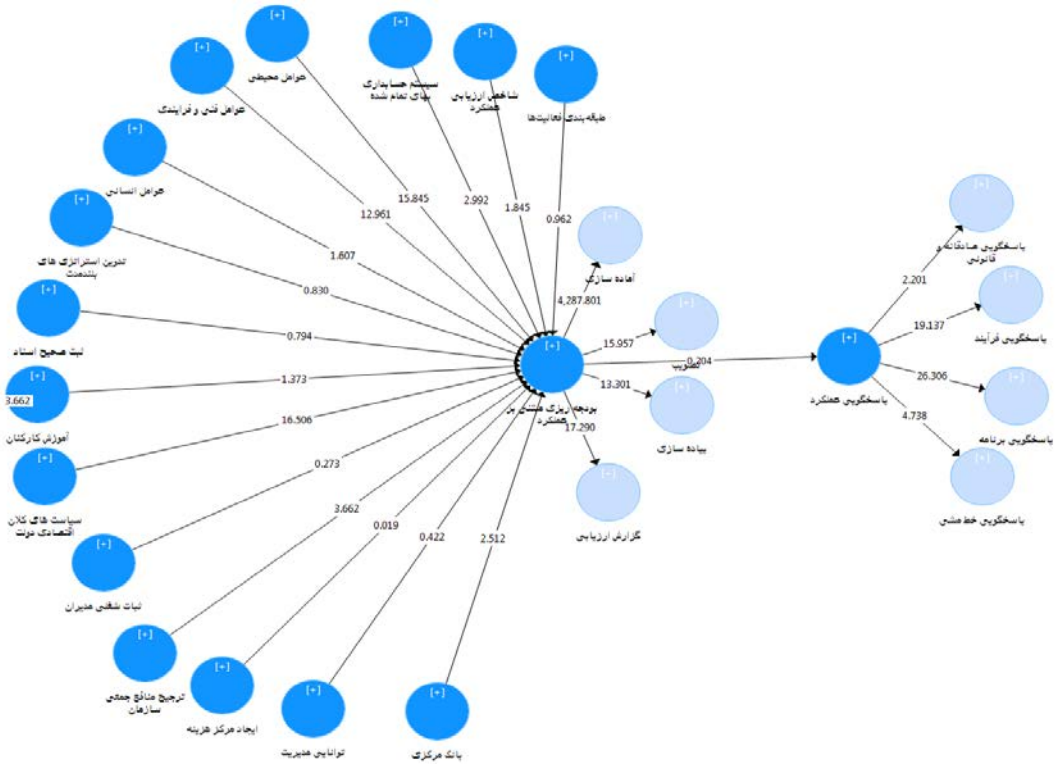
شکل ۲. مدل اول در حالت اعداد معناداری برای بررسی هدف دوم

همانطور که در شکل (۲) مشخص است در سطح اطمینان ۹۵ درصد اعداد معناداری باید بیش از ۱/۹۶ محاسبه باشد تا میزان و سطوح تاثیرگذاری هرکدام از عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مشخص شود. نتایج به دست آمده از شکل (۲) در جدول (۶) ارائه شده است.

در جدول (۶) میزان تأثیر و همچنین معناداری و آماره تی برای روابط در پرسش دوم را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود از بین عوامل: آموزش کارکنان، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، عوامل فنی و فرایندی و عوامل محیطی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر گذار هستند.

جدول ۶. بررسی هدف دوم پژوهش

روابط	ضریب	آماره تی	سطح معناداری
آموزش کارکنان -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۶۱۴	۲/۱۰۵	۰/۰۳۶
ایجاد مرکز هزینه -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۳۰	۰/۸۰۴	۰/۴۲۲
بانک مرکزی -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۷۵	۱/۴۸۵	۰/۰۶۸
تدوین استراتژی های بلندمدت -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰,۶۲۲	۳/۳۰۶	۰/۰۰۱
ترجیح منافع جمعی سازمان -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۹۵	۲/۲۳۷	۰/۰۲۶
توانایی مدیریت -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۶۳۰	۲/۱۷۶	۰/۰۳۰
ثبات شغلی مدیران -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۴۵	۰/۸۱۵	۰/۴۱۶
ثبت صحیح اسناد -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۶۷۱	۱۳/۲۳۱	۰/۰۰۰
سیاست های کلان اقتصادی دولت -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۷۵۹	۱۶/۵۹۸	۰/۰۰۰
سیستم حسابداری بهای تمام شده -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۵۷	۱/۰۱۱	۰/۰۸۸
شاخص ارزیابی عملکرد -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۲۲	۰/۱۴۱	۰/۸۸۸
طبقه‌بندی فعالیت‌ها -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۶۷	۰/۸۲۵	۰/۴۱۰
عوامل انسانی -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۵۳۴	۰/۵۹۳	۰/۲۲۵
عوامل فنی و فرایندی -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۷۸۲	۱۵/۹۳۸	۰/۰۰۰
عوامل محیطی -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۶۱۰	۲/۷۳۱	۰/۰۰۷



شکل ۳. مدل در حالت اعداد معناداری برای بررسی هدف سوم

همانطور که در شکل (۳) مشخص است در سطح اطمینان ۹۵ درصد عدد معناداری باید بیش از ۱/۹۶ محاسبه باشد تا میزان و سطوح تاثیرگذاری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد مشخص شد. نتایج به دست آمده از شکل (۳) در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول ۷. بررسی هدف سوم پژوهش

روابط	ضریب	آماره تی	سطح معناداری
بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد -> پاسخگویی عملکرد	-۰/۰۳۲	۰/۲۰۴	۰/۸۳۸
ایجاد مرکز هزینه -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۰۰۳	۰/۰۲۴	۰/۹۸۱
بانک مرکزی -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۴۱۶	۵/۰۸۰	۰/۰۰۰
آموزش کارکنان -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	-۰/۲۱۸	۱/۴۲۰	۰/۱۵۶
تدوین استراتژی های بلندمدت -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۱۲۴	۰/۸۱۰	۰/۴۱۸
ترجیح منافع جمعی سازمان -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۷۸۲	۱۶/۷۰۴	۰/۰۰۰
توانایی مدیریت -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	-۰/۰۶۴	۰/۴۳۷	۰/۶۶۲
ثبات شغلی مدیران -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	-۰/۰۴۴	۰/۲۹۲	۰/۷۷۱
ثبت صحیح اسناد -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۹۸۷	۳۳/۰۸۸	۰/۰۰۰
سیاست های کلان اقتصادی دولت -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۲۹۸	۲/۱۹۸	۰/۰۲۸
سیستم حسابداری بهای تمام شده -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	-۰/۰۱۶	۰/۱۰۰	۰/۹۲۰
شاخص ارزیابی عملکرد -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۲۲۴	۱/۸۵۶	۰/۰۶۴
طبقه‌بندی فعالیت‌ها -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۱۳۱	۰/۹۲۵	۰/۳۵۶
عوامل انسانی -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۲۸۹	۱/۵۷۵	۰/۱۱۶
عوامل فنی و فرایندی -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۱۶۴	۱/۱۷۸	۰/۲۳۹
عوامل محیطی -> بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد	۰/۴۴۷	۴/۴۶۳	۰/۰۰۰

در جدول (۷) میزان تأثیر و همچنین معناداری و آماره تی برای هدف پژوهش را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود از بین عوامل، بانک مرکزی، ترجیح منافع جمعی سازمان، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، و عوامل محیطی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیرگذار هستند. همچنین نتایج نشان داد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد تأثیر ندارد.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف از انجام این پژوهش ارائه الگوی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و ارزیابی تاثیر آن بر پاسخگویی عملکرد است. مطابق با نتایج به دست آمده از مصاحبه با خبرگان مشخص شد آموزش کارکنان، ایجاد مرکز هزینه، بانک مرکزی، تدوین استراتژی‌های بلندمدت، ترجیح منافع جمعی سازمان، توانایی مدیریت، ثبات شغلی مدیران، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، سیستم حسابداری بهای تمام شده، شاخص ارزیابی عملکرد، طبقه‌بندی فعالیت‌ها، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرایندی، عوامل محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی) از عوامل موثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود و می‌توانند به عنوان عوامل در زمینه شناسایی و تبیین بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در بانک شهر مورد استفاده قرار گیرند. همچنین مطابق با نتایج به دست آمده از پژوهش مشخص شده که از بین عوامل، بانک مرکزی، ترجیح منافع جمعی سازمان، ثبت صحیح اسناد، سیاست‌های کلان اقتصادی دولت، و عوامل محیطی بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر گذار هستند. همچنین نتایج نشان داد بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد تاثیر معناداری ندارد. پاسخگویی عملکرد سازمان‌ها یک سیستم پاسخگویی مناسب است که به عنوان وظیفه اصلی مسئولیت اجرایی سازمانی و همچنین مدیریت منابع در اجرای سیاست‌ها و برنامه‌ها ایجاد شده و توسعه یافته است. از سوی دیگر برای بهبود عملکرد سازمان و دستاورد سازمانی که از طریق بودجه های مبتنی بر عملکرد و انطباق با برنامه و سیاست‌ها در برابر پاسخگویی عملکرد سازمان محقق می‌شود، نیاز به نظارت و ارزیابی مناسب پاسخگویی عملکرد وجود دارد. از این رو انتظار می‌رفت وقتی اجرای بودجه هر چه بهتر یا بیشتر انجام شود، پاسخگویی عملکرد بیشتر شود. ولی به دلیل شرایط حاکم بر نظام بانکداری و مداخلات و تسهیلات تکلیفی که به بانک‌ها ابلاغ می‌شود موجب شده تا بانک‌ها نتوانند به خوبی از مزایایی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد استفاده کنند. همین امر باعث ایجاد این رابطه در پژوهش حاضر شده است. نتایج به دست آمده در این پژوهش از بعد معناداری با پژوهش های کردستانی، پارسیان و جمشیدی کلانتری (۱۳۹۵)، وردانی و حسیبوان (۲۰۲۴)، گانی و همکاران (۲۰۲۳)، تران و نگوین (۲۰۲۰) و موجینا و همکاران (۲۰۱۹) همخوانی ندارد.

۱. با توجه به نتایج پژوهش ارائه مدل‌های مؤثر ارزیابی عملکرد در صنعت بانکداری که مشتریان آن را شهروندان، سازمان‌ها و شرکت‌ها تشکیل داده‌اند و به نوعی روابط موجود در آن از نوع روابط با مشتریان حقیقی و حقوقی، متنوع است دارای اهمیت بسیار بالایی است. در این زمینه، مدل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر واقعیت‌های یک صنعت و برآمده از مقتضیات و نیازهای مشتریان داخلی (کارکنان) و خارجی، به خوبی قادر به توسعه وفاداری مشتریان می‌باشد و در صنایعی چون صنایع مالی و صنعت بانکداری، تدوین مؤثر این مدل می‌تواند به خلق ارزش برای مشتریان و توسعه روابط رضایت‌بخش میان طرفین معامله بیانجامد. به خصوص اینکه تغییرات پی‌درپی و مداوم در الگوهای رفتاری مشتریان و رقبا در صنایع مالی، به‌روزسازی و اتخاذ رویکردهای استراتژیک انعطاف‌پذیر در بخش عملکرد سازمانی را به یکی از ضروری‌ترین فعالیت‌های بانک ها تبدیل کرده است.

۲. هر چند نتایج پژوهش نشان داد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر پاسخگویی عملکرد در بانک شهر تاثیر معناداری ندارد اما به دلیل وجود مزایا مختلف بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کارشناسان، ذی‌حسابان و مدیران مالی و سایر مسئولان به منظور افزایش سطح پاسخگویی عملکرد به عوامل موثر در بهبود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد توجه داشته باشند. آگاهی کافی این مقامات از لزوم ایفای مسئولیت

پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی از یک سو و اطلاع از ابزارها و امکانات مورد نیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از سوی دیگر، زمینه‌های لازم را برای ایجاد تحول بنیادین در نظام موجود حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌آورد.

در فرایند هر پژوهش علمی و عملی، مجموعه شرایط و مواردی وجود دارند که خارج از کنترل و اختیارات پژوهشگر است. پژوهش حاضر نیز از این موارد مستثنی نبوده و یکی از مهم‌ترین محدودیت‌هایی این پژوهش می‌توان به عدم همکاری برخی افراد در تکمیل پرسشنامه، کیفی بودن موضوع مورد بررسی و مشکلات تبدیل معیارهای کیفی به معیارهای کمی و قابل سنجش اشاره کرد.

References

Aboyee Ardakan, M. Kazemi, H. & Hoseini, F. (2017). Implementation of performance-based budgeting system based on the Balanced Scorecard in Science Policy Research Center. *Journal of Public Administration (JPA)*. 9(2), 263-282. (*In Persian*).

Bastian. I (2006). *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Erlangga.

Bawono, A. D. B. (2015). *The Role of Performance Based Budgeting in the Indonesian Public Sector*, Department of Accounting and Corporate Governance, Macquarie University, Australia.

Darijani, B. Taebi, N. & Darijani, A. (2015). *Prioritization of barriers to the establishment of operational budgeting system in welfare banks in Kerman: application of AHP*, the first international conference on accounting, management and innovation in the organization, Gilan, the Institute of New Thoughts and the municipality of Soomehsara and Farhang Cultural Complex.

Ganie, D. Saputra, H. J. & Hasyim, W. (2023). Analysis of The Implementation of Performance-Based Budgeting For Village Funds (Case Study In Berau District). *DiE Jurnal Ilmu Ekonomi dan Manajemen*, 14(1), 40-53.

Ghamari, M. Rostami, V. & Parvin, K. (2022). Legal Analaysis of Performance Based Budgeting in Iran. *Political Sociology of Iran*, *5*(7), 1563-1584. (*In Persian*)

Hager, G., Hobson, A. & Wilson, G. (2001). *Performance-Based Budgeting: Concepts and Examples.* Frankfort, Kentucky: Committee for Program Review and Investigations.

Haghparast, A. Barahooey pirnia, B. Ilaghi, M. Dazeh, N. & Arab, L. (2023). The place of accountability in performance-based budgeting. *Journal of Accounting and Management Vision*, *6*(80), 195-206. (*In Persian*)

Jong, M. d. Beek, I. V. & Posthumus, R. (2013). Introducing Accountable Budgeting: Lessons from a Decade of PerformanceBased Budgeting in the Netherlands. *OECD Journal on Budgeting*, 3, 1-34.

Kordestani, G. R., Parsian, H. & Jamshidi Kalantari, F. (2016). Performance-Based Budgeting and Accountability in Public Sector. *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.

Laura, D. W. (2016). *Pengaruh Anggaran Berbasis Kinerja Dan Sistem Pelaporan Keuangan Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Kabupaten Bandung, Bandung*; Universitas Telkom.

Muda, T. D. (2005). *Pengaruh Anggaran dan Pelaksanaan Anggaran Berbasis Kinerja terhadap Akuntabilitas Kinerja Sekretariat Kotamadya Jakarta Selatan*. Jawa Barat; Universitas Padjajaran.

Mujennah, M. Artinah, B. & Safriansyah, S. (2019). The Effect of Performance Based Budgeting and Internal Control Systems on Performance Accountability of Government Agencies: A Case Study In Banjarbaru City Inspectorates. *Journal of Economic Info*, 6(3), 7-15.

Nobahar, E. Dehghan Nayeri, M. & Rajabzadeh Ghatari, A. (2019). A Model on Iranian Banks Sustainability Assessment. *Management Research in Iran*, 23(3), 161-187. (*In Persian*)

Rivard, S. & Huff, S. L. (1988). Factor of success for end-user computing. *Communications of the ACM*, 31(5), 552-570.

Saputra, H. J. (2019). Model Tata Kelola Dana Desa. Jurnal Magister Akuntansi. UGM.

Seto, W. (2018). *Pengaruh Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja Terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*. Surabaya; Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia.

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.

Tran, Y. T. & Nguyen Ph. N. (2020). The Impact of the Performance Measurement System on the Organizational Performance of the Public Sector in a Transition Economy: Is Public Accountability a Missing Link?" *Cogent Business & Management*, 7(1), 1-17.

Ulum, I. & Sofyani, H. (2016). Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: Aditya Media Publishing. Undang-undang RI Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah. *Direktorat Jenderal Otonomi Daerah: Jakarta*

Viapiana, F. (2021). A performance-based budget in the judiciary: allocation of resources and performance variability in first instance courts. An analysis of three case studies. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 177-206.

Wahdatul, L. Muda, I. & Erwin, K. (2021). Effect of Performance-Based Budgeting and Financial Reporting Systems on the Performance Accountability of Bekasi Regency Government Agencies, *Budapest International Research and Critics Institute-Journal*, 4(3), 5477-5485.

Wardani, E. K. & Hasibuan, D. (2024). The Impact of Financial Report Quality and Performance-Based Budget Implementation on the Accountability Performance of Government Agencies with Accounting Control as a Moderator: Empirical Study of Regional Government Work Units in Bogor City. *Journal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 12(4), 471-482

Widodo, T. (2016). *PerformanceBased Budgeting: Evidence from Indonesia. Dissertation, College of Social Sciences*, University of Birmingham, Birmingham, UK.

Yalfani, A. Ghahremani, M. & Adibara, H. (2024). A comparative study of performance-based budgeting with traditional budgeting in Iranian government agencies. *Journal of New research approaches in management and accounting*, 8(93), 218-232. (*In Persian*).

Governmental Accounting

Payame Noor University

doi: 10.30473/GAA.2025.72073.1752
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (147-166)
RESEARCH PAPER

Identification of Macro Trends and Future Research of Iran's Tax System with Causal Layered Analysis and Scenario Planning Approach: from the Perspective of Science and Technology

Reza Jafari[1], Mansour Garkaz[*2], Alireza Matoufi[3], Ali Khozin[4]

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran. (Rezaa_Jafari@Yahoo.com).
2. Associate Professor, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.
3. Associate Professor, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran. (Alirezamaetoofi@Gmail.com).
4. Associate Professor, Department of Accounting, Ali AbadKatool Branch, Islamic Azad University, Ali AbadKatool, Iran. (khozain@Yahoo.com).

Corresponding Author:
Mansour Garkaz
Email: Mansour.garkaz@iau.ac.ir

Received: 2024/04/20
Accepted: 2024/09/21

How to Cite:
Jafari, R; Garkaz, M; Matoufi, A; Khozin, A; (2025). Identification of Macro Trends and Future Research of Iran's Tax System with Causal Layered Analysis and Scenario Planning Approach: from the Perspective of Science and Technology, *Governmental Accounting*, 11 (21), 147-166.

ABSTRACT

The Subject and Purpose: Fast collection, low cost and stability of tax revenues have caused countries to turn to this type of income as a main and stable income. In this research, the identification of the macro trends and future research of Iran's tax system from the perspective of science and technology as a basic priority in planning, policy-making and decisions in the tax field based on the future-making drivers affecting the tax system is examined.

Research Method: In the present study, the data collection method is descriptive-survey type and based on the type of combined data and the future-shaping drivers affecting the field of Iran's tax system in the next 20 years were identified using expert panel methods, open questionnaire, interview and fuzzy Delphi in 1402. To select experts from professors and PhD students of accounting, employees of the Tax Affairs Organization, members of the Certified Public Accountants Society, and tax accounting professionals, judgmental and snowball sampling methods were used and sampling continued until theoretical saturation.

Research Findings: The research results showed that the development of intelligent accounting software and systems, business intelligence, and the expansion of personal technologies are the most important influential drivers in the future, and the increase in cybersecurity challenges in business and the expansion of the application of new sciences and technologies in business (including nano, robots, satellites, wireless sensor networks (WSN), new generations of machinery, genetics, etc.) should be given serious attention.

Conclusion Originality and its Added Value to Knowledge: The results of the present study can lead to the development of guidelines for the use of new technologies such as artificial intelligence and blockchain that will reduce cybersecurity challenges, facilitate tax processes, and strengthen the exploitation of science and technology to improve the accuracy, transparency, and efficiency of tax processes and contribute to the transformation of the tax system in Iran, which will result in increased public trust in these systems.

Keywords: Foresight, Megatrends, Causal Layered Analysis, Taxation System, Driving Forces.

JEL Classification: H25, H26.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی
سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۱۶۶-۱۴۸)
doi: 10.30473/GAA.2025.72073.1752

«مقاله پژوهشی»

شناسایی کلان‌روندها و آینده‌پژوهی نظام مالیاتی ایران با رویکرد تحلیل لایه‌ایی و سناریوپردازی: از منظر علم و فناوری

رضا جعفری[۱]، منصور گرکز*[۲]، علیرضا معطوفی[۳]، علی خوزین[۴]

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. (Rezaa_Jafari@Yahoo.com).
۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.
۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. (Alirezamaetoofi@Gmail.com).
۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد علی‌آبادکتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آبادکتول، ایران. (khozain@Yahoo.com).

نویسنده مسئول:
منصور گرکز
رایانامه:
Mansour.garkaz@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۰۱
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۳۱

استناد به مقاله:
جعفری، رضا؛ گرکز، منصور؛ معطوفی، علیرضا؛ خوزین، علی، (۱۴۰۳)، شناسایی کلان‌روندها و آینده‌پژوهی نظام مالیاتی ایران با رویکرد تحلیل لایه‌ایی و سناریوپردازی: از منظر علم و فناوری، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۱۶۶-۱۴۸.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: وصول سریع، کم هزینه و ثبات درآمدهای مالیاتی، سبب روی آوردن کشورها به این گونه از درآمدها به عنوان یک درآمد اصلی و پایدار بوده است، در این پژوهش شناسایی کلان روندها و آینده‌پژوهی نظام مالیاتی ایران از منظر علم و فناوری به عنوان یک اولویت اساسی در برنامه‌ریزی، سیاستگزاری و تصمیم‌گیری‌های حوزه مالیاتی مبتنی بر پیشران‌های آینده ساز تاثیرگذار بر حوزه نظام مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

روش پژوهش: در پژوهش حاضر، روش جمع آوری داده از نوع توصیفی-پیمایشی و بر مبنای نوع داده ترکیبی و پیشران‌های آینده‌ساز تاثیرگذار بر حوزه نظام مالیاتی ایران در ۲۰ سال آینده با استفاده از روش‌های پانل خبرگان، پرسش نامه باز، مصاحبه و دلفی فازی در سال ۱۴۰۲ شناسایی شدند. برای انتخاب خبرگان از استادان و دانشجویان دکتری حسابداری، کارکنان سازمان امور مالیاتی، اعضای جامعه حسابداران رسمی، متخصصان حرفه حسابداری مالیاتی از روش نمونه‌گیری قضاوتی و گلوله برفی استفاده شد و نمونه‌گیری تا اشباع نظری ادامه یافت.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان داد، توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند، هوشمندی کسب و کار و گسترش فناوری‌های شخصی مهم‌ترین پیشران تأثیرگذار در آینده هستند و نیز افزایش چالش‌های امنیت سایبری در کسب و کار و گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین در کسب و کار (شامل نانو، ربات‌ها، ماهواره‌ها، شبکه‌های حسگر بی‌سیم (WSN)، نسل‌های جدید ماشین‌آلات، ژنتیک و...) باید مورد توجه جدی قرار گیرد.

نتیجه‌گیری اصالت و ارزش افزوده آن به دانش: نتایج پژوهش حاضر می‌تواند به تدوین رهنمودهایی در استفاده از فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و بلاک‌چین که موجب کاهش چالش‌های امنیت سایبری و تسهیل فرآیندهای مالیاتی و تقویت بهره‌برداری از علم و فناوری با هدف بهبود دقت، شفافیت و کارایی فرآیندهای مالیاتی و کمک به تحول نظام در مالیاتی در ایران منتج شود که ماحصل آن افزایش اعتماد عمومی به این سیستم‌ها خواهد بود.

واژه‌های کلیدی: آینده‌پژوهی، تحلیل لایه‌ایی، کلان روندها، نظام مالیاتی، نیروی پیشران.

طبقه‌بندی موضوعی: H25، H26.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.
این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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]

آینده‌پژوهی قائم به ذات نیست بلکه از دوره‌ای یا جامعه‌ای به دوره یا جامعه دیگر تغییر می‌کند و سه نوع نگرش نسبت به آینده وجود دارد: نگرش انفعالی که به تقدیرگرایی و سرنوشت‌گرایی معتقد است؛ نگرش سازگارانه که در واکنش به تغییرات سریع جهان پدید آمده و سعی در انطباق با تغییرات جهان دارد و البته از پایه گذشته‌نگر و معتقد به تسلیم محض است تا اراده گرا و عمل گرا. نگرش سوم اراده گرایی است که به عمل گرایی معتقد است.

آینده پژوهی، فرآیند تلاش سیستماتیک برای نگاه به آینده بلندمدت می باشد که با هدف شناسایی تکنولوژی‌های عام نوظهور و تقویت حوزه‌های تحقیقات استراتژیکی است که بیشترین منافع اقتصادی و اجتماعی را به همراه دارند. (مارتین[۲]، ۲۰۰۰). آینده پژوهی برای شکل بخشیدن به آینده‌ای مطلوب، نیازمند پژوهش علمی است تا بر پایه آن بتواند پیشنهادها و تجویزهای الزام را برای تحقق آینده مورد نظر فراهم آورد، در آینده‌پژوهی، تجویز بدون پژوهش، قابل استناد و تکیه نیست (وندل[۳]، ۲۰۱۵).

مالیات تعهد مالی و قانونی اشخاص نسبت به دولت بوده و زمینه مهمی را برای ایجاد دموکراسی در کشورها ایجاد می‌کند، چرا که بستر لازمی برای اطلاعات دولت‌ها از شهروندان را فراهم می‌کند. دولتها انتظار دارند تا مالیات صحیح را در زمان مناسب وصول کنند و هر چه این انتظارات معقول دولتمردان برآورده شود، مالیات از کیفیت بالایی برخوردار خواهد بود یعنی هر چه نظام وصول مالیات، کارآمدی بالایی داشته باشد و مؤدیان به سادگی مالیات واقعی را به موقع بپردازند، می‌توان گفت کیفیت بیشتری در این زمینه وجود دارد (ایمانی و همکاران،۱۳۹۵).

مالیات‌ها به عنوان یکی از مهمترین منابع درآمدی دولت محسوب می‌شوند. وصول سریع، کم هزینه و ثبات این قبیل از درآمدها سبب روی آوردن بسیاری از کشورها به این گونه از درآمدها به عنوان درآمد اصلی و پایدار خود بوده است. نظام مالیاتی، برخوردار از کارکردها و اهداف متعددی از جمله: تأمین درآمدهای عمومی کشور از طریق تأمین بخش مهمی از بودجه دولت، ترویج و توسعه عدالت و برابری اقتصادی از طریق باز توزیع ثروت در جامعه و کاهش نابرابری اقتصادی و فاصله طبقاتی، ایجاد ثبات اقتصادی از طریق کاهش نوسانات اقتصادی در دوران رکود اقتصادی و تعدیل و جهت‌دهی فعالیت‌های اقتصادی است (دعایی، ۱۳۸۵).

نظام مالیاتی نقش حیاتی در پیکره اقتصاد جهان بازی می‌کند و تغییر عوامل کلیدی محیط در بلندمدت، این سازمان را وادار به پذیرش تحول در عرصه رقابت کرده است از این رو ادارات مالیاتی می‌توانند با مطالعه و پیش بینی تغییرات و تحولات آینده، با دانش آینده نگری، موقعیت رقابتی شان را با این تحولات همگام و هم راستا کنند. دانش آینده نگری باید به عنوان یک فرایند یادگیری در فعالیت‌های راهبردی و تصمیم‌گیری‌های مدیران در شرایط عدم قطعیت برنامه‌ریزی شود تا آن‌ها را در موقعیت‌های آشوبناک توانمند سازد و به موقع در مقابل عوامل تهدیدکننده محیطی از خود واکنش نشان دهند (ریکاردو۴، ۲۰۱۲). با پیشرفت فناوری، استفاده از داده‌های کلان و هوش مصنوعی در نظام مالیاتی بهبود یافته و به جمع‌آوری و تحلیل داده‌های مالیاتی کمک می‌کند (کومار و سینگ۵، ۲۰۲۰).

امروزه افزایش سریع تحولات جهانی، گذر ازجامعه سنتی به جامعه اطلاعاتی و توجه به راهبردهای جدید برای استفاده بهینه از فرصت‌ها و ارزش‌های جدید نظام مالیاتی را بیش از پیش ملزم به تحول کرده است (حسنقلی پور و همکاران، ۲۰۱۴). آینده نگری همیشه یکی از دغدغه‌های مدیران نظام مالیاتی در حوزه مدیریت راهبردی بوده است و پرسش اساسی این است که مدیران ارشد چگونه می‌توانند از این مهم استفاده معقول داشته باشند. ازآنجاکه محیط خارجی این نظام مالیاتی به طور مداوم در حال تغییر است و تأثیر مستقیم این تغییرات و راهبرد آن بر مدیران پوشیده نیست و از سوی دیگر نمی‌توان شرایط آینده را به سادگی پیش‌بینی کرد بنابراین استفاده از آینده‌نگری می‌تواند این نواقص و کاستی‌ها را تا اندازه برطرف کند (وندل، ۲۰۰۳). آینده‌پژوهی ضمن شناسایی پیشران‌های استراتژیک و آینده ساز در نظام مالیاتی، جهت و مسیر فعالیت‌های عملیاتی سازمان امور مالیاتی کشور را تبیین کرده و ضمن تعیین اولویت ها، تصمیم های امروز را در پرتو پیامدهای آینده اتخاذ می‌کند و ضمن ایفای نقش هماهنگ کننده بین برنامه‌های اجرایی سازمان، اقدامات واحدهای مختلف را در یک مسیر، سمت و سو می بخشد.

با توجه به موارد بیان شده پرسش‌های اساسی پژوهش عبارتند از: ۱) پیشران‌ها و عوامل کلیدی موثر بر آینده نظام مالیاتی در ۲۰ سال آینده کدامند؟

۲) آینده‌های ممکن، محتمل و مطلوب و سناریوهای متصور و مطلوب نظام مالیاتی در ۲۰ سال آینده چگونه است؟

---

۱. مستخرج از پایان نامه دکتری

2. Martin

3.Wendell

4. Riccardo

5. Kumar & Singh

به طور کلی اهداف این پژوهش عبارت از : شناسایی کلان‌روندها و آینده‌پژوهی نظام مالیاتی ایران است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

آینده‌پژوهی

آینده‌پژوهی یکی از ابزارهای بسیار مؤثر و مفید در راستای یاری و تصمیم گیران و سیاست گذاران است (محمودی[1]، ۲۰۱۰). آینده‌پژوهی به مطالعه و تحلیل روندها و عوامل مؤثر بر آینده به منظور پیش‌بینی و برنامه‌ریزی برای آن اشاره دارد. این فرآیند به سازمان‌ها و دولت‌ها کمک می‌کند تا با چالش‌ها و فرصت‌های آینده بهتر روبرو شوند.

امروزه، علم آینده‌پژوهی، مبانی نظری پراکنده و غیرمنسجم درخصوص، برنامه‌ریزی برای آینده را به علم مدون با اصول و مبانی متقن تبدیل کرده که وظیفهٔ آن، افزون بر تحلیل روندهای گذشته، کشف، ابداع و ارزیابی آینده‌های ممکن، محتمل و مطلوب است (گیل[2]، ۲۰۱۰). مطالعه‌های آینده و آینده‌پژوهی، حوزهٔ پژوهشی نسبتاً جدیدی است که قلمرو آن همه عرصه ها ی معرفت نظری و تکاپوهای علمی آدمی را در می‌نوردد (ملکی[3]، ۲۰۰۶). امروزه تلاش سازمان‌های پیشرو به منظور مقابله با بحران‌ها برای حفظ حیاتشان از یک سو، ظهور جامعه فراصنعتی با حرکت از اقتصاد تولیدی به اقتصاد خدماتی با محوریت دانش به عنوان منبع نوآوری از سوی دیگر، همچنین ایفای نقش سازنده و فزاینده ساختارهای محوری نظیر دانشگاه ها، سازمان مراکز رشد و توسعه در سازمان‌ها بیانگر ضرورت پرداختن به پدیده آینده‌نگری است (بودلایی و همکاران[4]، ۲۰۱۱). در پژوهش‌های اجتماعی رشتهٔ جدیدی ایجاد شده که هدفش مطالعهٔ منظم آینده است. این رشته، گاهی مطالعه‌های آینده‌پژوهی، قلمرو آینده، پژوهش‌های پیرامون آینده، آینده‌پژوهی یا حتی پیشگویی نامیده می‌شود. رشتهٔ آینده‌پژوهی هنوز جوان و در حال رشد است و بعضی از نویسندگان با واهمه می‌گویند که این رشته آنقدر پراکنده و غیرمنسجم است که هنوز نمی‌توان آن را یک رشته دانست. آینده‌پژوهی مشتمل برمجموعه تلاش‌هایی است که با استفاده از تجزیه و تحلیل منابع، الگوها و عوامل تغییر و یا ثبات، به تجسم آینده‌های بالقوه و برنامه‌ریزی برای آنها می پردازد. آینده‌پژوهی منعکس می‌کند که چگونه از دل تغییرات امروز، واقعیت فردا ظهور می‌یابد. در یک تعریف ساده و درعین حال بسیار ژرف، آینده‌پژوهی علم و هنر کشف آینده و شکل بخشیدن به دنیای مطلوب فردا بیان شده است (احرسمان[5]، ۲۰۱۳).

نگاه به آینده و ترسیم چشم‌انداز همواره از جمله مسائل پیشروی سازمان‌ها بوده و شناسایی عوامل تأثیرگذار بر آینده و هوشیاری نسبت به عملکرد سازمان و محیط بیرونی آن دانش موردنیاز را درباره آینده احتمالی و مسیرهای دستیابی به آن فراهم آورده است. این در حالی است که امروزه برتعداد عواملی که به طور مستقیم برعملکرد سازمان و محیط بیرونی آن تأثیر می‌گذارند، افزوده می‌شود و روش‌های قدیمی چون مدیریت راهبردی، توان خود را در برخورد با شرایط جدید از دست داده‌اند. ظهور آینده‌نگاری بر اثر تحولات ایجادشده در سه حوزه برنامه‌ریزی راهبردی، آینده‌پژوهی و توسعه سیاست، راهکاری جدید در جهت رفع نیاز سازمان‌ها برای دستیابی به ابزارهای مدیریتی مؤثرتر برای ارتقای دانش درون سازمانی و فرای مرزهای سازمانی محسوب می‌شود. اندیشیدن دربارهٔ آینده، مقوله‌ای تازه نیست، این مقوله پدیده‌ای جهان شمول است که می‌توان ریشهٔ آن را در دوران پیش از تاریخ بشر نیز جست وجو کرد. در تمامی جوامع شناخته شدهٔ بشری، مردم در مورد زمان و آینده تصوراتی دارند. این برداشت‌ها، گرچه گوناگون به نظر می‌رسند، تأکید متفاوتی بر گذشته و آینده دارند و از حیث پرداختن به جزئیات در سطوح مختلفی قرار می‌گیرند اما وجود چنین تصوراتی در تمامی جوامع بشری، واقعیتی انکارناپذیر است. آینده‌پژوهی[6] در رایج‌ترین تعریف «علم و هنر کشف آینده و تلاش نظام یافته برای شکل بخشیدن و معماری آن است» همچنان که از این تعریف برمی‌آید، دانش آینده‌پژوهی تنها «کشف» و «رمزگشایی» آینده متوقف نمی‌ماند بلکه رسالت سترگ آن با «ساختن آینده» ادامه می‌یابد. بنابراین لازم است تا سازمان‌ها و شرکت‌ها با مواجهه با آینده متغیر و سربلندی در محیط رقابتی آتی، درکی از آینده را داشته باشند که آمادگی کافی برای به کارگیری راهبردهای متناسب با شرایط مختلف پیش آمده را به آن‌ها بدهد (سعید پور و همکاران، ۲۰۱۹).

پیشران‌های تاثیرگذار بر نظام مالیاتی در حوزه علم و فن‌آوری در ۲۰ سال آینده:

مهم‌ترین پیشران‌ها در این عرصه عبارتند از مدیریت و دانش، نوآوری استراتژیک، هوش مصنوعی، پژوهش‌ها و مطالعات مالی، همایش‌های ملی، منطقه‌ای و بین‌المللی، تولید علم، الکترونیکی (دیجیتالی) کردن کارها، استفاده از فن‌آوری‌های شخصی در تجارت، تاثیر اینترنت و فن‌آوری

1. Mahmoudi
2. Gill
3. Maleki
4. Bodlai et al
5. Ehresmann
6. Futuring

شخصی بر بیان، یادگیری و حفظ، تاثیر شبکه‌ها و رسانه‌های اجتماعی بر تجارت، سهولت دسترسی به اینترنت، پذیرش رایانش ابری توسط کسب و کارها، ایجاد و ارزش‌گذاری دارایی‌های دیجیتال، چالش‌های امنیت سایبری بر کسب‌وکار، انتشارات دیجیتال، توسعه و بهره برداری از پایگاه داده‌های بزرگ سازمانی، تجزیه و تحلیل‌های پیش‌بینی‌کننده سیستم‌های حسابداری هوشمند، میزان فرصت‌های تجاری مرتبط با واقعیت افزوده و مجازی[۱]، مدل‌های صنعتی و تولیدی جدید، پیشرفت در علم ژنتیک، تاثیر پیشرفت‌های فن‌آوری نانو بر بخش‌های تجارت، تاثیر پیشرفت‌ها در علم ربات‌ها بر بخش‌های کسب و کار، بازاریابی دیجیتال[۲]، تجارت الکترونیک[۳]، مدیریت تجربه مشتری[۴]، آنالیز کسب کار[۵]، کسب و کارهای مرتبط به رایانش ابری[۶]، کلان داده[۷]، علم داده‌ها[۸]، داده‌کاوی[۹]، اتصال کامپیوتر به مغز انسان‌ها، حاکمیت جهانی فن‌آوری اطلاعات[۱۰]، توسعه نرم‌افزارهای حسابداری، نسل‌های جدید ماشین‌آلات، تحلیل احساسات[۱۱] و پیش‌بینی با آن، داده‌های شبکه‌های اجتماعی[۱۲] و پیش‌بینی با آن. زمانی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش «آینده نگاری پیشرانه‌های حوزه آموزش و پرورش در نظام مالیاتی ایران»، آموزش‌های مهارت کاوی و ایجاد انگیزه معمولی مالیاتی با تأثیرگذاری بالا و آموزش علوم رفتاری و تکریم ارباب رجوع را از مجموعه پیشرانه‌های تأثیرپذیر عنوان کرده‌اند و از آموزش‌های استفاده جدید از امکانات و نرم افزارهای روز، به عنوان پیشران‌های خارجی خروجی یاد کردند. خنکا (۱۳۹۷) در آینده‌پژوهی «حسابداری مدیریت ایران» با استفاده از ۱۱ سناریو، استراتژی تهاجمی را برای حسابداری مدیریت ایران پیشنهاد داد. باباجانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود تحت عنوان «آینده‌پژوهی حسابداری مدیریت از منظر علم و فناوری اطلاعات» نشان داده است که وضعیت حسابداری مدیریت مطلوب نمی‌باشد و مطابق با نظر خبرگان توسعه نرم افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند، مهم‌ترین پیشران تأثیرگذار خواهد بود و دلالت بر این موضوع دارد که در آینده فناوری در سیستم های حسابداری نفوذ کرده و سیستم‌های حسابداری هوشمند خواهند شد. همچنین هوشمندی کسب و کار نیز در جایگاه دوم قرار دارد و گسترش استفاده از فناوری های شخصی و رایانش ابری در کسب و کارها به طور مساوی در رتبه سوم قرار دارد. نعیمی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهش انجام شده تحت عنوان «آینده‌پژوهی در حوزه نظام حسابرسی» ضمن تأکید بر نقش فناوری اطلاعات، آینده‌پژوهی را به عنوان رهیافتی نوین در نگاهی استراتژیک به فناوری اطلاعات که می‌تواند برای حل معضلات نظام حسابرسی کارساز باشد، معرفی کردند.

کاسونن و راپونن[۱۳] (۲۰۱۵) نقش اطلاعات را به عنوان یک پیشران مهم درعدالت مالیاتی بررسی کردند. این مقاله بررسی می‌کند که شرکت‌ها چقدر اشتباهات غیرعمدی در پرونده مالیاتی خود مرتکب می‌شوند و تا چه حد می‌تواند با ارائه اطلاعات مربوط به کد مالیاتی بر این امر تأثیر بگذارد. نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌ها در گزارش‌های مالیاتی خود اشتباهات غیرعمدی مرتکب می‌شوند و اطلاع‌رسانی در مورد قوانین مالیاتی این اشتباهات را به میزان چشمگیری کاهش می‌دهد.

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش پژوهش حاضر در دو مرحله انجام شد که هر دو مرحله از نوع کاربردی محسوب می‌شود. در مرحله اول هدف، تهیه و ارائه برای آینده نظام مالیاتی بر اساس شناسایی عوامل کلیدی و پیش‌ران‌های نظام مالیاتی و زیر شاخه‌های آن و در مرحله دوم هدف، دنبال بکارگیری آن برای ارائه سناریوهای مربوط به آینده نظام مالیاتی در ایران بود. بر اساس چگونگی به دست آوردن داده‌های مورد نیاز، پژوهش حاضر در هر دو مرحله به جهت گردآوری داده ها به صورت واقعی و بدون دستکاری به عنوان پژوهش‌های توصیفی (غیرآزمایشی) محسوب می‌شود. این پژوهش بر مبنای نوع داده نیز از نوع پژوهش‌های ترکیبی (آمیخته) است که شامل نتایج کمی و کیفی است. جامعه آماری این استادان و دانشجویان دکتری حسابداری، کارکنان سازمان امور مالیاتی، اعضای جامعه حسابداران رسمی، متخصصان حرفه حسابداری مالیاتی بود. قلمرو زمانی پژوهش شامل جمع‌آوری نظرات مشارکت‌کنندگان از طریق مصاحبه و دلفی طی یک دوره زمانی در سال ۱۴۰۲ است.

مشارکت‌کنندگان مرحله پانل خبرگان، پرسش‌نامه باز و مصاحبه، دارای تحصیلات دکتری و استادان دانشگاه و همچنین

1. Augmented and virtual reality
2. Digital Marketing
3. E- Commerce
4. Customer Experience Management
5. Business Analytics
6. Cloud Business
7. Big Data
8. Data Science
9. Data Mining
10. Global Governance of Information Technology
11. Sentiment Analysis
12. Social Network Data
13. Kosonen and Ropponen

رشته تحصیلی آنان نیز در حوزه حسابداری و مالیاتی بوده است. همچنین تمامی مشارکت‌کنندگان در حوزه‌های حسابداری مدیریت، حسابداری، حسابرسی یا مدیریت مالی تجربه داشته‌اند. بنابراین این افراد از دیدگاه دانش نظری و تجربه عملی برای مصاحبه و نظرسنجی افرادی خبره و آگاه محسوب می‌شوند. با توجه به نمونه‌گیری نظری، قضاوتی و اشباع نظری با ۱۰ نفر از خبرگان مصاحبه انجام شد. در مرحله پرسش‌نامه باز با ارسال پرسش‌های کاملا باز از طریق رسانه‌های اجتماعی از متخصصان خواسته شد پیشران‌های تاثیرگذار بر آینده نظام مالیاتی در ۲۰ سال آینده را معرفی کنند. به طور خلاصه به منظور شناسایی نیروهای پیشران ابتدا جلسات تخصصی با خبرگان به صورت گروه‌های ۲، ۳ و ۴ نفره از خبرگان برگزار و پیشران‌های آینده‌ساز و حوزه‌های اصلی مورد بحث و بررسی قرار گرفتند که در مجموع ۹ نفر خبره متفاوت بودند. سپس پرسش‌نامه باز طراحی و سوال‌های کاملا باز به خبرگان از طریق فضای مجازی و شبکه‌های اجتماعی ارسال و نتایج دریافت شد که در مجموع ۷ خبره بودند.

در مرحله بعد در این پژوهش از مصاحبه‌ی نیمه ساختار یافته به عنوان اصلی‌ترین ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. در این پژوهش با ۱۰ نفر از خبرگان منتخب در حوزه حسابداری مالیاتی، حسابداری، اقتصاد و فناوری اطلاعات با روش قضاوتی و گلوله‌برفی و نمونه‌گیری نظری، مصاحبه نیمه ساختار یافته انجام شد. مرحله اصلی پژوهش از طریق مصاحبه با روش نمونه‌گیری قضاوتی، گلوله برفی و نظری با ده نفر خبره انجام شد.

اطلاعات عمومی خبرگان

به منظور جمع‌بندی نهایی پیشران‌های اصلی و مهم آینده‌ساز و تاثیرگذار بر حسابداری مالیاتی، ۷۶ پیشران نهایی شده در مرحله مصاحبه، به افراد خبره ارسال و نظرات آنان از طریق پرسش‌نامه پیوست رساله دریافت شد. تمامی مشارکت‌کنندگان (۴۸ نفر) در مرحله دلفی (پرسش‌نامه)، دارای تحصیلات دکتری و استادان دانشگاه بوده و همچنین رشته تحصیلی آنان نیز در حوزه حسابداری، حسابداری مالیاتی و فناوری اطلاعات بوده است. تمامی افراد انتخاب شده در مرحله دلفی فازی متخصصان حوزه نظام مالیاتی در ایران هستند و البته فقط یک نفر متخصص حسابداری مالیاتی–فناوری بود. بنابراین این افراد هم به دلیل فعالیت در حسابداری مالیاتی و هم دارا بودن تحصیلات دانشگاهی، از نظر تجربی و نظری افرادی آگاه هستند. همچنین تمامی مشارکت‌کنندگان در بیشتر حوزه‌های حسابداری مالیاتی، حسابداری، حسابرسی یا مدیریت مالی تجربه داشته و افراد از دیدگاه دانش نظری نیز برای مصاحبه و نظرسنجی افرادی خبره و آگاه محسوب می‌شوند. اطلاعات عمومی خبرگان در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. اطلاعات عمومی خبرگان

متغیر	شرح	فراوانی
سن	کمتر از ۳۵	۷
	۴۵-۳۵	۱۱
	۵۵-۴۵	۱۷
	۶۵-۵۵	۱۳
	جمع	۴۸
رشته	حسابرسی	۵
	حسابداری	۲۷
	سایر	۱۶
	جمع	۴۸
حوزه تخصصی	حسابداری مالیاتی	۱۷
	حسابداری	۲۶
	سایر	۵
	جمع	۴۸

منبع: محاسبات پژوهشگر

آزمون پایایی[1]

برای بررسی همسانی گویه‌های پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شد که میزان توافق و اتفاق نظر را در میان افراد می‌سنجد. نتایج آزمون نشان داد با توجه به تعداد پرسش‌های پرسش‌نامه (۷۶ پیشران) و تعداد ۴۸ نفر خبره مرحله دلفی، آلفای کرونباخ[2] تقریبا ۹۰ درصد است که مقدار بسیار مناسبی است. نتایج آزمون پایایی در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول ۲. نتایج آزمون پایایی

آزمون پایایی				
شرح	تعداد	درصد	تعداد پرسش‌ها	آلفای کرونباخ
نمونه‌های مورد قبول	۴۸	۱۰۰	۷۶	۸۹,۴ درصد
نمونه‌های غیر قابل قبول	۰	۰.۰۰		
جمع	۴۸	۱۰۰		

منبع: محاسبات پژوهشگر

1. Reliability

2. Cronbach's Alpha

تحلیل لایه‌ای علت‌ها

تحلیل لایه لایه‌ای علت‌ها یکی از روش‌های آینده‌پژوهی است که پژوهشگر به نام سهیل عنایت الله آن را ابداع کرده و توسعه داده است. تحلیل لایه‌ای علت‌ها از چهار سطح تشکیل می‌شود که عبارتند از : سطح اول لیتانی نام دارد که لیتانی سطحی‌ترین لایه بوده و معرف دیدگاه رسمی و پذیرفته شده از واقعیت است. سطح دوم به علت‌های اجتماعی شامل عوامل اقتصادی، فرهنگی، سیاسی و تاریخی می‌پردازد. این سطح در توضیحات فنی – تخصصی و نیز تحلیل های دانشگاهی عالی عمل می‌کند. اغلب نقش حکومت و دیگر فعالان و منافع در این سطح اکتشاف می‌شود. سطح سوم به ساختار و گفتمان/ جهان بینی که به نوبه خود پشتیبانی کننده و مشروعیت بخش به ساختار است می پردازد. بر اساس گفتمان‌های متغیر می‌توان سناریوهای بدیل مجزا را تدوین کرد. سطح چهارم به تحلیل استعاره ها مربوط می‌شود. در این سطح یک تجربه احساسی – انگیزشی درباره جهان‌بینی مدنظر فراهم می‌شود. زبان به کار رفته کمتر مشخص است و در عوض می خواهد تصاویر بصری را به مخاطب القاء کند.

در سطح اول تحلیل لایه به لایه، بررسی وضعیت نتایج و وضعیت اقتصادی دولت نشان می‌دهد با توجه به تحریم‌های بین‌المللی نفت، اتکای دولت به سمت تامین بخش عمده بودجه از محل مالیات و عوارض در حال تغییر است. بنابراین از آنجا که پس از برجام و اتفاقات بین‌المللی در سنوات اخیر، تحریم‌های بین‌المللی کشور به شدت افزایش یافته است و از طرف دیگر سرمایه‌گذاری خارجی در کشور کاهش یافته و تولید ناخالص داخلی نیز رشد چندانی نداشته است. بنابراین دولت‌ها مجبور به افزایش مالیات (چه رشد نسبت به سال قبل و چه درصد تامین بودجه از محل مالیات) خواهند بود. البته این موضوع بدون برنامه‌ریزی و کنترل تمامی جوانب و عواقب آن و استفاده از تمامی ظرفیت‌های بالقوه برای افزایش مالیات، ممکن نخواهد بود.

در سطح دوم تحلیل لایه به لایه به می‌توان به وضعیت مالیات ستانی به تفکیک منابع و فرارهای مالیاتی و برنامه دولت اشاره کرد. نظام مالیاتی موثر و منطقی، باید بر پایه عدالت و انصاف مالیاتی و بر اساس میزان درآمد و سود باشد و افزایش فشار مالیات بدون رعایت عدالت و انصاف و همچنین به تنهایی برای تحقق بودجه بدون رشد اقتصادی، امکان پذیر نیست. طرح جامع مالیاتی و سامانه مودیان و صندوق فروشگاهی از جمله تحولات حوزه مالیاتی در چند سال اخیر بوده است. همچنین افزایش پایه‌های مالیاتی از جمله مالیات بر خودرو و خانه‌های گران قیمت و خانه‌های خالی و سکه و مالیات بر سوداگری و افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده و ... و همچنین مقابله با فرار مالیاتی و بررسی تراکنش‌های بانکی و الزام سایر سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی به ارسال اطلاعات به سازمان امور مالیاتی و استقرار سامانه سوت زنی را عنوان نمود. از طرف دیگر دولت با کاهش مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی و افزایش جرایم و کاهش بخشش‌ها و تخفیفات مالیاتی، سعی در تشویق و الزام کسب و کارها به رعایت قوانین و پرداخت مالیات دارد.

بنابراین لازم است با انجام اصلاحات ساختاری و قانونی به منظور افزایش شفافیت و تنقیح قوانین، افزایش عدالت و انصاف مالیاتی، حذف تدریجی یارانه‌های پنهان، کاهش تورم، گسترش مالیات‌های غیرمستقیم، گسترش پایه‌های مالیاتی، مالیات بر دارایی و سرمایه، استفاده از فناوری بلاک‌چین و هوش مصنوعی برای نظارت و کاهش فرار مالیاتی، توسعه سیستم‌های آنلاین و دیجیتالی، استانداردهای بین‌المللی مبارزه با پولشویی و شفافیت مالی، جذب سرمایه‌گذاری خارجی، سرمایه‌گذاری در حوزه آموزش و نیروی انسانی متخصص و زیرساخت‌های سخت افزاری و نرم افزاری، افزایش آگاهی و مشارکت مردمی، کاهش چالش‌های پذیرش عمومی با ترغیب و ایجاد انگیزه در جامعه جهت پرداخت مالیاتی و افزایش قدرت خرید و رفاه و آسایش مردم، به سمت تحقق اهداف خود نقشه راه مالیاتی را تدون کند. در این خصوص باید تمامی بازیگران موثر همکاری کنند.

همانطور که بیان شد، به دلایل مدیریت ناکارآمد و وجود تحریم‌های بین‌المللی و سایر عوامل، رشد اقتصادی مطابق با چشم انداز ۲۰ ساله و برنامه‌های پنج ساله توسعه و پیشرفت تحقق پیدا نکرد. از طرف دیگر تحقق برنامه‌های مالیاتی معلوم پیشران‌های تاثیرگذار در حوزه اقتصادی، علم و فن‌آوری، سیاسی، فرهنگی و قوانین، اجتماعی و جمعیت شناختی، زیست محیطی، انرژی و منابع، شرکت‌ها و سازمان‌ها، آموزشی و پژوهشی، حرفه حسابداری مالیاتی، رویه‌های حسابرسی مالیاتی است. بنابراین رشد تک بعدی و صرفا افزایش مالیات امکان‌پذیر نخواهد بود و منجر به افزایش نارضایتی اجتماعی و کاهش تولید و تعطیلی کسب و کارها خواهد شد.

در سطح سوم نیز از آنجاییکه، توسعه و پیشرفت کشور بدون اتکا به مالیات امکان‌پذیر نیست و به منظور ترغیب مردم و تحقق مالیات، رعایت حقوق بین‌دوره‌ایی و بین نسلی بدون تامین مخارج جاری از محل منابع مالیاتی همان سال و سرمایه‌گذاری منابع حاصل از فروش دارایی‌های سرمایه‌ایی در زیرساخت‌ها، ضروری است. همچنین بدون چابک‌سازی دولت و کاهش هزینه‌های ناکارآمدی و حذف قوانین دست‌وپاگیر و سیستم‌های نظارتی موازی و تعدد سامانه‌ها و پایگاه‌های داده که ورود اطلاعات به آنها، هزینه هنگفتی به کسب و کارها و

شرکت‌ها تحمیل می‌کند، موجب هدر رفت منابع و همچنین نارضایتی جامعه خواهد شد. بنابراین با الگو قراردادن توسعه و پیشرفت کشورهای توسعه یافته و آموزش فرهنگ پرداخت مالیات و ارتباط بین پرداخت مالیات با دریافت خدمات و افزایش شفافیت در سیستم مالی کشور، انگیزه پرداخت مالیات را ایجاد و افزایش داد. در این خصوص با کمک رسانه‌ها و ارایه گزارش‌های شفاف و تبیین آینده اقتصاد کشور با تحقق درآمدهای مالیاتی و افزایش رفاه و آسایش جامعه بر مبنای شاخص‌های مشهود و قابل سنجش و احساس توسط عموم جامعه، مردم به پرداخت مالیات و کمک به کاهش فرار مالیاتی، ترغیب شوند. لازم به ذکر است در صورت عدم تحقق پیشران‌های موثر بر تحقق اهداف نظام مالیاتی، نارضایتی اجتماعی و تعطیلی کسب و کارها افزایش خواهد یافت.

در سطح چهارم تحلیل، به منظور تحقق اهداف مالیاتی، با توجه به ویژگی‌های فرهنگی جامعه ایران، با ارایه گزارشات روشن و شفاف از تحقق اهداف مالیاتی و اطمینان از کارایی و اثربخشی مخارج دولت و افزایش رفاه و آسایش مردم، می‌توان جامعه را به پرداخت مالیات ترغیب کرد. چرا که رعایت حقوق بین نسلی ضروری بوده و نباید حقوق و منافع نسل آینده، خرج نسل کنونی شود یا مسئولیت پرداخت بدهی نسل کنونی به نسل‌های بعد منتقل شود. در این بخش می‌توان با ارایه الگوهای اسلامی و یا کشورهای توسعه یافته اسلامی و غیراسلامی، در تحقق اهداف نظام مالیاتی کمک شایانی کند. در ادامه در جدول (۳) خلاصه اطلاعات آمار توصیفی ارایه شد.

جدول ۳. تحلیل لایه‌ایی علت‌ها و معرف‌های آینده نظام مالیاتی ایران

لایه	معرف‌ها	میانگین	واریانس
لایه اول: واقعیت‌ها	تحریم های بین المللی	۴,۵	۰,۲۳
	کاهش سرمایه گذاری خارجی		
	کاهش درآمد نفتی		
	اتکا به درآمد مالیاتی		
	فرار مالیاتی		
	عدم استفاده از فناوری های نوین		
لایه دوم: نظام-ها و ساختارها و سیستم‌ها-علل اجتماعی	ساختار اقتصادی	۴,۵۵	۰,۲۵
	طرح جامع مالیاتی و پایه های مالیاتی جدید		
	نظام اداری و فساد		
	عدم شفافیت		
	مشارکت اجتماعی		
	فناوری های نوین و هوش مصنوعی		
	آموزش به مودیان		
	نیروی انسانی متخصص		
لایه سوم: گفتمان‌ها و جهان بینی	عدالت و انصاف	۴,۵۲	۰,۲۸
	حقوق بین نسلی و دوره ایی		
	حذف قوانین زائد و سامانه های موازی		
	کاهش هزینه ها و چابکسازی دولت		
	پاسخگویی به مردم و جامعه		
لایه چهارم: حقایق و اسطوره‌ها و استعاره‌ها	کاهش فقر	۴,۵	۰,۳
	افزایش رفاه جامعه		
	افزایش بهره وری و اثربخشی		
	توسعه و پیشرفت		

مطابق با تحلیل لایه به لایه، آینده‌های بدیل نظام مالیاتی در سه حالت بدبینانه و بینابینی و خوشبینانه تدوین گردید که در حالت بدبینانه تحریم‌های بین‌المللی همچنان ادامه دارد و به کاهش سرمایه‌گذاری خارجی منجر می‌شود. کاهش درآمد نفتی باعث می‌شود که دولت مجبور به اتکاء بیشتر به درآمد مالیاتی باشد. عدم تجدید نظر در قوانین مالیاتی و عدم حذف قوانین زائد و کاهش منابع درآمدی و افزایش بار مالیاتی بر اقشار ضعیف و ناکامی در جلب مشارکت اجتماعی و کاهش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی و عدم شفافیت و افزایش فساد در ادارات مالیاتی از مشخصه‌های بارز این سناریو است. این سناریو به افزایش نارضایتی اجتماعی، کاهش اثرگذاری مالیاتی و در نهایت افزایش فقر و کاهش رفاه جامعه منجر خواهد شد. در سناریوی بینابینی، دولت به طور موقت با کاهش درآمد نفتی و تحریم‌ها روبرو است ولی با استفاده از طرح جامع مالیاتی و همکاری با بخش خصوصی، امکان ایجاد پایه‌های

مالیاتی جدید را فراهم می‌کند. تدوین و اجرای طرح جامع مالیاتی با حذف قوانین زائد و ساماندهی ساختار مالیاتی و کاهش اتکاء به درآمد نفتی و تلاش برای افزایش سهم مالیات از درآمدها و افزایش مشارکت اجتماعی و ترغیب مودیان به پرداخت مالیات با شفافیت و پاسخگویی و شروع به سرمایه‌گذاری در فناوری‌های نوین و هوش مصنوعی برای بهبود فرآیندهای مالیاتی و آموزش به مودیان و ایجاد نیروی انسانی متخصص از طریق آموزش‌های مستمر از ویژگی‌های بارز این آینده بدیل است. به‌طور کلی، این سناریو امکان کاهش فرار مالیاتی و بهبود شفافیت، افزایش درآمد مالیاتی، و در نهایت، کاهش فقر و افزایش رفاه در جامعه را فراهم می‌کند. در سناریوی خوش‌بینانه با وجود چالش‌های تحریم و کاهش درآمد نفتی، دولت با همکاری بخش خصوصی و نهادهای مدنی به سمت نوآوری و استفاده از فناوری‌های نوین حرکت می‌کند و با ایجاد سامانه‌های مالیاتی دیجیتال و حذف سیستم‌های موازی با کمک فناوری‌ها و افزایش جذابیت سرمایه‌گذاری از طریق پایه‌های مالیاتی جدید و جذب سرمایه‌گذاری‌های داخلی و خارجی و تقویت مشارکت اجتماعی و دستیابی به نظام مالیاتی عادلانه‌تر و منصفانه و استفاده از هوش مصنوعی برای مدیریت و تحلیل دریافت‌های مالیاتی و کاهش هزینه‌ها و ایجاد نظام شفاف پاسخگویی به مردم و نظارت بر عملکرد مالی دولت به افزایش بهره‌وری و اثربخشی نظام مالیاتی، افزایش رفاه جامعه، و بهبود شرایط اقتصادی و توسعه و پیشرفت کشور کمک می‌کند.

دلفی فازی

به منظور تحلیل نهایی و استخراج پیشران‌های نهایی برای مرحله بعد (میک مک) از دلفی فازی استفاده شد. بنابراین دلفی فازی روش اصلی تعیین پیشران اصلی است. لازم به بیان است نتایج دلفی فازی بر مبنای حد آستانه ۳ نیز بررسی و تحلیل شد. نتایج بر مبنای دلفی فازی نهایی با حد آستانه ۴ بررسی شد که مراحل آن شامل: گام اول: کمترین مقدار از هر معیار را به عنوان حداقل مشخص می‌کنیم. گام دوم: بیشترین مقدار هر معیار را به عنوان حداکثر مشخص می‌کنیم. گام سوم: میانگین هندسی هر شاخص را محاسبه می‌نامیم. گام چهارم: برای مشخص کردن آستانه این پژوهش از آنجا که در پرسش‌نامه از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت استفاده کرده‌ایم، عدد ۴ را به عنوان آستانه مشخص می‌کنیم. گام پنجم: با استفاده از روش میانگین فازی برای اعداد فازی ساخته شده در هر معیار، میانگین فازی را محاسبه می‌کنیم. گام ششم: با مقایسه آستانه و میانگین فازی در وضعیتی که آستانه کوچکتر میانگین فازی شاخص، شاخص پذیرفته می‌شود، است. نتایج حاصل از تحلیل دلفی فازی نشان داد ۴۲ پیشران به عنوان پیشران‌های آینده‌ساز تایید شدند که در جدول (۴) ارایه شده است. همچنین پیشران‌ها بر مبنای میانگین امتیازات رتبه‌بندی شدند. در نهایت بر مبنای دلفی فازی مبتنی بر حد آستانه ۴ در نهایت ۴۲ پیشران آینده‌ساز انتخاب و ماتریس اثرات متقاطع تهیه و به خبرگان ارسال شد.

جدول ۴. دلفی فازی و رتبه‌بندی نیروهای پیشران در ۲۰ سال آینده با حد آستانه ۴

پیشران	میانگین ساده	L	میانگین هندسی	U	آستانه	میانگین فازی	وضعیت شاخص
گسترش سرمایه‌گذاری خارجی و سیاست‌ها و مشوق‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری خارجی	۴.۷۳	۴	۴.۷۰۷	۵	۳	۴.۶۰۳	تایید
توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند	۴.۶۹	۳	۴.۶۵۷	۵	۳	۴.۳۲۸	تایید
گسترش شرکت‌های کوچک و متوسط، دانش بنیان‌ها و استارت آپ‌ها	۴.۶۵	۴	۴.۶۲۰	۵	۳	۴.۵۶۰	تایید
هوشمندی کسب و کار (BI) (شامل اینترنت اشیاء Internet of Things، business analytics، big data، data science، data mining و...)	۴.۶۰	۳	۴.۵۷۱	۵	۳	۴.۲۸۶	تایید
اصلاح سیستم نظارت بانکی و ساختاری اقتصاد	۴.۶۰	۳	۴.۵۶۵	۵	۳	۴.۲۸۳	تایید
خصوصی‌سازی مالکیت شرکت‌های بزرگ و کاهش اندازه دولت	۴.۵۸	۳	۴.۵۴۴	۵	۳	۴.۲۷۲	تایید
تقاضای چند مهارتی از حسابداران مالیاتی (شامل مهارت‌های ارتباطی، تحلیلی، انتزاعی و تجسمی، خلاقانه، سازمانی، کار گروهی، بین‌رشته‌ای و...(	۴.۵۸	۳.۰۰	۴.۵۴	۵.۰۰	۳	۴.۲۷	تایید
سیاست های مالیاتی مرتبط با بخش های کلان، مالی، پولی و بخش های دیگر اقتصاد	۴.۵۴	۴.۰۰	۴.۵۱	۵.۰۰	۳	۴.۵۱	تایید
گسترش فناوری‌های شخصی (شامل رسانه‌های اجتماعی و اینترنت و حاکمیت جهانی IT) در کسب و کار و مدیریت و دانش	۴.۵۴	۳	۴.۵۰۸	۵	۳	۴.۲۵۴	تایید
جهانی شدن و رفع تحریم‌ها (شامل برجام، پیوستن به WTO، رقابت و یا همکاری با شرکت‌های خارجی)	۴.۵۰	۴	۴.۴۷۲	۵	۳	۴.۴۸۶	تایید

پیشران	میانگین ساده	L	میانگین هندسی	U	آستانه	میانگین فازی	وضعیت شاخص
افزایش گستره و تنوع انتظارات ذینفعان و مدیریت ارتباط با مشتری (CRM) و تجربه مشتری (CEM) و مشتری مداری	۴.۴۸	۴.۰۰	۴.۴۵	۵.۰۰	۳	۴.۴۸	تایید
افزایش چالش‌های امنیت سایبری در کسب و کار	۴.۴۶	۳	۴.۳۹۵	۵	۳	۴.۱۹۸	تایید
نظارت بر رفتار مودیان	۴.۴۴	۴	۴.۴۱۰	۵	۳	۴.۴۵۵	تایید
گسترش نظام مالیاتی و مسئولیت اجتماعی	۴.۴۴	۳	۴.۳۵۷	۵	۳	۴.۱۷۹	تایید
افزایش نیروهای انسانی متخصص مالیاتی	۴.۴۲	۴.۰۰	۴.۳۹	۵.۰۰	۳	۴.۴۴	تایید
پذیرش مدل‌های تجاری و تولیدی جدید و سیستم‌های نوین مالیاتی	۴.۴۲	۳.۰۰	۴.۳۷	۵.۰۰	۳	۴.۱۹	تایید
گسترش اخلاق حرفه‌ای ممیزان مالیاتی و حسابداران مالیاتی	۴.۴۲	۳.۰۰	۴.۳۷	۵.۰۰	۳	۴.۱۹	تایید
بازبینی و گسترش قوانین مالیاتی و تجاری (شامل طرح جامع مالیاتی، بازبینی قوانین مالیاتی، تجاری، حاکمیت شرکتی، استانداردهای حسابداری و سایر قوانین مربوطه)	۴.۴۲	۳	۴.۳۶۶	۵	۳	۴.۱۸۳	تایید
شفافیت و تغییر سیاست های مالیات های تنظیمی	۴.۴۲	۳.۰۰	۴.۳۶	۵.۰۰	۳	۴.۱۸	تایید
بحران آموزش و پژوهش	۴.۴۲	۳	۴.۳۳۱	۵	۳	۴.۱۶۶	تایید
بحران‌های زیست محیطی (کم آبی، گرم شدن هوا، ریزگردها و...)	۴.۴۲	۳	۴.۳۱۹	۵	۳	۴.۱۶۰	تایید
گسترش فعالیت‌ها و سیاست‌های ارتباط صنعت با دانشگاه در حوزه مالیاتی	۴.۴۰	۳	۴.۳۳۴	۵	۳	۴.۱۶۷	تایید
افزایش مفاهیم بین‌رشته‌ای در سرفصل‌ها (آمار، ریاضی، کامپیوتر، برنامه نویسی، شبکه‌های عصبی و ...)	۴.۴۰	۳	۴.۳۲۸	۵	۳	۴.۱۶۴	تایید
هوش مصنوعی	۴.۳۸	۴	۴.۳۴۹	۵	۳	۴.۴۲۵	تایید
تغییر ساختارها و مدل‌های تجاری موسسات حسابداری و ارزیابی جهانی زنجیره تامین حسابداری	۴.۳۵	۳.۰۰	۴.۳۱	۵.۰۰	۳	۴.۱۵	تایید
برون‌سپاری ارایه خدمات عمومی توسط حکومت و به ویژه دولت	۴.۳۱	۳	۴.۲۶۰	۵	۳	۴.۱۳۰	تایید
گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین در کسب و کار (شامل نانو، ربات‌ها، اتومات‌ها، پهپادها، ماهواره‌ها، شبکه‌های حسگر بی‌سیم (WSN)، نسل‌های جدید ماشین‌آلات، ژنتیک و...) و تولید علم	۴.۳۱	۳	۴.۲۴۳	۵	۳	۴.۱۲۱	تایید
بحران‌های اقتصادی (شامل بیکاری، بانکی و صندوق‌های بازنشستگی)	۴.۳۱	۱	۴.۱۵۷	۵	۳	۳.۵۷۹	تایید
تغییر شاخص‌های ارزیابی عملکرد به غیر مالی و افزایش پاسخگویی و رعایت قوانین در درون شرکت	۴.۲۹	۳.۰۰	۴.۲۵	۵.۰۰	۳	۴.۱۳	تایید
رشد صنایع فکری نسبت به فیزیکی و رشد کسب و کارهای خدماتی	۴.۲۹	۱	۴.۲۰۶	۵	۳	۳.۶۰۳	تایید
تاثیر بازارها بر توسعه انجمن‌ها و موسسه‌های حسابداری مالیاتی، حسابداری و حسابرسی و جهانی شدن آنها	۴.۲۹	۱	۴.۲۰۰	۵	۳	۳.۶۰۰	تایید
گسترش بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی و داخلی	۴.۲۷	۳	۴.۲۱۵	۵	۳	۴.۱۰۸	تایید
پذیرش سیستم‌های مالی و غیرمالی یکپارچه و افزایش شفافیت و گزارشگری	۴.۲۵	۳.۰۰	۴.۲۱	۵.۰۰	۳	۴.۱۱	تایید
سیاست‌های اقتصادی (شامل اقتصاد مقاومتی، خصوصی‌سازی، چشم‌اندازهای ۲۰ ساله و برنامه‌های پنج ساله توسعه)	۴.۲۵	۱	۴.۰۵۷	۵	۳	۳.۵۲۸	تایید
سرمایه‌گذاری در زیر ساخت‌های جهانی و ملی اقتصاد و تجارت بین الملل	۴.۱۹	۳	۴.۱۶۰	۵	۳	۴.۰۸۰	تایید
گسترش سواد اکولوژیک جامعه و نگرش اکوتوریسم در حوزه گردشگری	۴.۱۹	۳	۴.۱۰۴	۵	۳	۴.۰۵۲	تایید
افزایش استفاده از انرژی پاک (خورشیدی، هوا، آب، برق و...)	۴.۱۹	۱	۳.۹۴۵	۵	۳	۳.۴۷۳	تایید
افزایش متخصصان دانشگاهی (تعداد استادان، دانشجویان دکتری، کارشناسی ارشد و کارشناسی حسابداری مالیاتی)	۴.۱۷	۳	۴.۰۹۱	۵	۳	۴.۰۴۵	تایید
عدالت و برابری در نظام مالیاتی	۴.۱۷	۳	۴.۱۰۷	۵	۳	۴.۰۵۴	تایید
افزایش سطح آگاهی و پاسخ‌خواهی مردم و پاسخگویی مدیران	۴.۱۵	۳	۴.۱۱۰	۵	۳	۴.۰۵۵	تایید
رقابت جهانی برای منابع طبیعی محدود و میزان استفاده از انرژی جایگزین توسط کسب و کارها و مدیریت انرژی	۴.۱۵	۳	۴.۰۹۹	۵	۳	۴.۰۵۰	تایید
گسترش سیاست‌های جذب افراد با استعداد، باهوش، بین رشته‌ای و...	۴.۱۵	۱	۳.۹۷۸	۵	۳	۳.۴۸۹	تایید
گسترش مدیریت منابع انسانی سبز و صنایع سبز	۴.۱۳	۳	۴.۰۳۶	۵	۳	۴.۰۱۸	تایید
گسترش حوزه اندازه‌گیری و سنجش ارزش و پیچیدگی تجارت	۴.۱۰	۳	۴.۰۳۴	۵	۳	۴.۰۱۷	تایید
گسترش حجم و پیچیدگی قوانین و حرکت به قوانین بین المللی در حوزه مالیاتی	۴.۱۰	۳	۴.۰۶۷	۵	۳	۴.۰۳۳	تایید
آموزش مودیان و تغییر نگرش	۴.۰۸	۳.۰۰	۴.۰۴	۵.۰۰	۳	۴.۰۲	تایید
گسترش سیاست‌ها و فعالیت‌های انجمن‌های حرفه‌ای و افزایش تعداد انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری مالیاتی	۴.۰۴	۳	۴.۰۱۰	۵	۳	۴.۰۰۵	تایید
سیاست‌های وزارت علوم و دانشگاه‌ها در حوزه حسابداری مالیاتی	۴.۰۴	۱	۳.۹۳۰	۵	۳	۳.۴۶۵	تایید
سطح نوسانات بین‌المللی سیاسی و تحولات سیاسی منطقه خاورمیانه	۴.۰۲	۳	۳.۹۷۰	۵	۳	۳.۹۸۵	تایید

پیشران	میانگین ساده	L	میانگین هندسی	U	آستانه	میانگین فازی	وضعیت شاخص
تغییر نحوه مبادلات پول (سیستم‌های نوین مبادله مانند Bitcoin) و تغییر مبنای مبادله از دلار به سایر ارزها	۴.۰۲	۱	۳.۸۹۰	۵	۳	۳.۴۴۵	تایید
گسترش کارگاه‌های آموزش عملی حرفه (همایش‌ها، کارگاه‌ها و ...) و بکارگیری مدل‌های آموزش مجازی در آموزش	۴.۰۰	۲	۳.۹۲۶	۵	۳	۳.۷۱۳	تایید
انتظارات، درک و تعریف جامعه از نظام مالیاتی و جذابیت حرفه	۳.۹۶	۱.۰۰	۳.۸۸	۵.۰۰	۳	۳.۴۴	تایید
مالیات بر آلاینده‌ها (مانند کربن) و سایر سازوکارهای زیست محیطی بازار	۳.۹۴	۱	۳.۸۱۸	۵	۳	۳.۴۰۹	تایید
بهره مندی از نرم افزارهای جدید در حوزه نظارت بر درآمد	۳.۹۰	۱.۰۰	۳.۸۱	۵.۰۰	۳	۳.۴۱	تایید
کاهش سرمایه اجتماعی و اعتماد عمومی	۳.۸۸	۱	۳.۵۹۱	۵	۳	۳.۲۹۵	تایید
تاثیر مبانی دینی بر سیاست های مالیاتی	۳.۸۵	۱	۳.۷۵۹	۵	۳	۳.۳۷۹	تایید
افزایش فسادهای مالی و توزیع نابرابری	۳.۸۵	۱	۳.۷۱۹	۵	۳	۳.۳۵۹	تایید
گسترش جنگ‌های اقتصادی و ریسک‌های داخلی و خارجی	۳.۸۳	۱	۳.۷۱۵	۵	۳	۳.۳۵۸	تایید
افزایش کتاب‌ها، مجله‌ها، مقاله‌ها و پژوهش‌های حسابداری مالیاتی	۳.۸۱	۱	۳.۶۴۸	۵	۳	۳.۳۲۴	تایید
تاثیرات رشد جمعیت دهه ۶۰ و سیاست های جمعیتی	۳.۸۱	۱	۳.۳۶۸	۵	۳	۳.۱۸۴	تایید
افزایش مناطق آزاد و ویژه تجاری	۳.۷۱	۱	۳.۵۱۳	۴	۳	۳.۰۰۶	تایید
رشد تولید ناخالص (شامل ملی و داخلی و غیرنفتی)	۳.۶۹	۳	۳.۶۲۲	۵	۳	۳.۸۱۱	تایید
پایداری پایه درآمدهای ملی و سهم مالیات از بودجه کشور و مدیریت منابع	۳.۶۷	۱	۳.۵۱۳	۵	۳	۳.۲۵۶	تایید
فرهنگ سازی، آموزش پایه	۳.۶۵	۱	۳.۵۲۰	۵	۳	۳.۲۶۰	تایید
تاثیر قوانین شرکت‌های با اندازه خاص بر شیوه‌های حسابداری آنها	۳.۵۸	۱.۰۰	۳.۴۲	۵.۰۰	۳	۳.۲۱	تایید
افزایش تقاضای رفاه افراد بزرگتر جامعه و اهمیت اوقات فراغت و افزایش رفاه‌طلبی و مصرف‌گرایی	۳.۵۸	۱	۳.۳۸۹	۵	۳	۳.۱۹۴	تایید
ساختار سلسله مراتبی تملق محور و بوروکراسی اداری	۳.۵۲	۱.۰۰	۳.۱۶	۵.۰۰	۳	۳.۰۸	تایید
باور عموم نسبت به دیدگاه سرمایه‌داری و سیاست‌ها و دیدگاه‌های اقتصادی جایگزین و توسعه کارآفرینی و اشتغال پایدار	۳.۴۰	۳	۳.۳۶۲	۴	۳	۳.۴۳۱	تایید
گسترش سطح مشارکت زنان در محیط کار (نسبت جنسیت)	۳.۴۰	۱	۳.۰۷۷	۵	۳	۳.۰۳۹	تایید
مدیریت‌پذیری بدهی‌های داخلی و بین‌المللی	۳.۳۵	۱	۳.۰۶۱	۵	۳	۳.۰۳۱	تایید
گسترش مصرف اخلاقی منابع طبیعی در کسب و کار و حسابداری مدیریت زیست محیطی	۳.۱۷	۱	۲.۹۰۱	۵	۳	۲.۹۵۱	رد
مشارکت اجتماعی	۳.۱۰	۱	۲.۸۲۵	۵	۳	۲.۹۱۳	رد
جهت دهی افکار عمومی	۳.۰۶	۱	۲.۹۴۹	۴	۳	۲.۷۲۴	رد
کاهش ساختار سنی نیروی کار	۳.۰۶	۱	۲.۷۶۹	۴	۳	۲.۶۳۴	رد
نگرش حاکمیت به مالیات	۲.۶۹	۱	۲.۲۵۴	۴	۳	۲.۳۷۷	رد
کاهش آسیب های اجتماعی	۲.۵۴	۱	۲.۲۰۹	۴	۳	۲.۳۵۴	رد

منبع: محاسبات پژوهشگر

ماتریس اثرات متقاطع-میک مک

برای جمع آوری داده‌های مورد نیاز اولیه، بر مبنای دلفی فازی ۴۲ پیشران آینده‌ساز نظام مالیاتی انتخاب شدند و بین خبرگان پرسش‌نامه و اکسل ماتریس اثرات متقاطع توزیع و ۱۵ اکسل تکمیل شده دریافت شد. بنابراین ۴۲ پیشران مطرح شده به عنوان عوامل اصلی موثر بر آینده نظام مالیاتی شناسایی و با نرم‌افزار میک مک تحلیل شد. نتایج تحلیل ماتریس اثرات متقاطع – میک مک در جدول (۵) ارائه شده است.

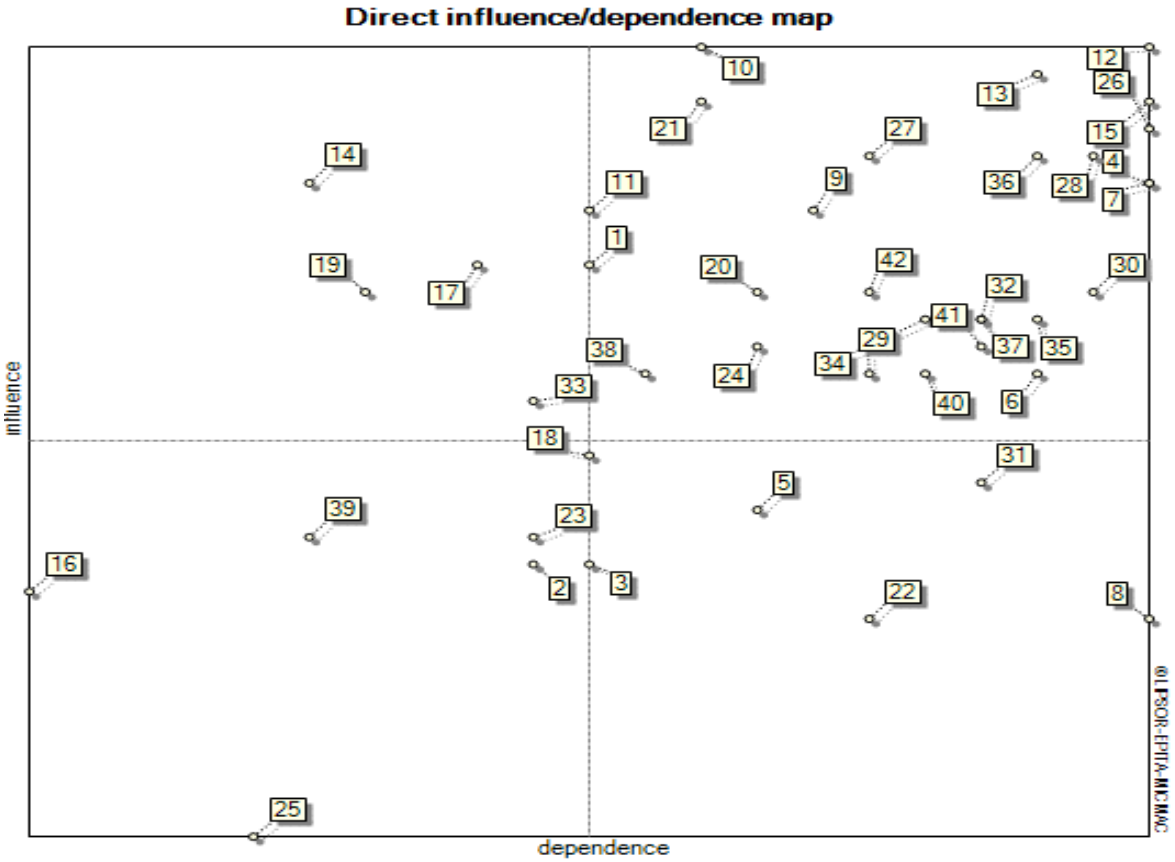
جدول ۵. تحلیل کلیات داده‌های ماتریس اثرات متقاطع

شاخص	مقدار
ابعاد ماتریس	۴۲
تعداد تکرار	۲
تعداد صفر	۴۲
تعداد یک	۴۴۶
تعداد دو	۱۲۶۵
تعداد سه	۱۱
کل	۱۷۲۲
درجه پر شدگی	۹۶.۶۲

منبع: محاسبات پژوهش

در نمودار زیر میزان پراکندگی پیشران‌های بر مبنای تاثیرگذاری و تاثیرپذیری طبق شماره پیشران‌ها ارایه شد. همانطور که مشاهده می‌شود پیشران‌ها در کل صفحه پراکندگی دارند و از همه مهمتر بیشتر پیشران‌ها در سمت راست قسمت بالای صفحه مختصات هستند و این نشان‌دهنده ناپایداری سیستم به دلیل بی‌ثباتی پیشران‌ها در آینده است و این موضوع عدم قطعیت بالای سیستم را نشان می‌دهد که در این صورت سناریوهای مختلف و متفاوتی ایجاد و آینده از قابلیت پیش‌بینی

ساده خارج می‌شود. بنابراین در انتخاب پیشران‌های استراتژیک و کلیدی بر پیشران‌هایی تاکید می‌شود که تاثیرگذاری بالا داشته باشند و از ناپایداری نیز برخوردار باشند. این پیشران‌ها بیشتر در گروه پیشران‌های دو وجهی قرار می‌گیرند. بدین منظور از جدول تاثیرگذاری استفاده شد.



منبع: محاسبات پژوهشگر

وضعیت های احتمالی پیشران‌ها (عوامل) استراتژیک و سبد سناریوها

بر مبنای نتایج حاصل از تحلیل ماتریس اثرات متقاطع با استفاده از نرم‌افزار میک مک، پیشران‌های استراتژیک انتخاب شدند که مهمترین پیشران‌های تاثیرگذار بر آینده نظام مالیاتی در ایران طی ۲۰ سال آینده هستند و به عبارتی این پیشران‌ها نقش بازیگران اصلی در آینده نظام مالیاتی را ایفا می کنند. لازم به ذکر است این پیشران‌ها از ناپایداری بالایی نیز برخوردارند و به عبارت دیگر عدم قطعیت این پیشران‌ها بالا است و در نتیجه می‌توان گفت این پیشران‌های کلیدی به دلیل تاثیرگذاری بالا و قطعیت پایین (عدم قطعیت بالا)، در صورت وقوع، تحولی عظیم می‌توانند ایجاد نمایند و به عبارتی می‌توانند شگفتی‌ساز باشند. عوامل کلیدی و وضعیت های احتمالی بر مبنای علم و فناوری در جدول (۶) نمایش داده شده است. با توجه به مباحث گذشته و بر اساس وضعیت‌های احتمالی آینده پیش روی نظام مالیاتی و به طور کلی اقتصاد ایران مجموعا ۴۹ وضعیت مختلف برای ۱۵ عامل کلیدی طراحی گردیده که این وضعیت‌ها طیفی از شرایط مطلوب تا نامطلوب را شامل می‌شدند تعداد وضعیت-های هر پیشران استراتژیک متناسب با میزان پیچیدگی شرایط آن در کشور بین ۳ تا ۴ حالت متغیر بوده است.

جدول ۶. عوامل کلیدی و وضعیت‌های احتمالی آن در آینده ۲۰ ساله نظام مالیاتی در ایران

شرح- پیشران‌های استراتژیک	نماد پیشران	وضعیت‌های احتمالی هر پیشران	نماد وضعیت
سرمایه گذاری در زیر ساخت‌های اقتصادی	A	به شدت افزایش خواهد یافت	۱A
		با رشد تدریجی ادامه خواهد یافت	۲A
		کاهش سرمایه‌گذاری	۳A
عدالت و برابری در نظام مالیاتی	B	افزایش عدالت و برابری	۱B

شرح- پیشران‌های استراتژیک	نماد پیشران	وضعیت‌های احتمالی هر پیشران	نماد وضعیت
		ادامه وضعیت فعلی و رشد تدریجی	۲B
		کاهش عدالت و برابری مالیایت	۳B
جهانی شدن و رفع تحریم‌ها	C	برداشت کامل تحریم‌ها و جهانی شدن (معجزه اقتصادی)	۱C
		کاهش تحریم‌ها و رشد تدریجی تجارت	۲C
		ادامه تحریم‌های موجود و تمرکز بر تجارت منطقه	۳C
		افزایش تحریم‌ها و انزوای بیشتر	۴C
گسترش سرمایه‌گذاری خارجی و سیاست‌ها و مشوق‌های جذب سرمایه	D	تشویق و تامین امنیت سرمایه‌گذاری (بهشت سرمایه‌گذاری)	۱D
		وضعیت موجود تغییر نمی‌یابد (تردید سرمایه‌گذاری)	۲D
		عدم تشویق و تامین امنیت (فرار سرمایه‌گذار)	۳D
مشارکت اجتماعی	E	آگاهی و مشارکت مردم به شدت افزایش می‌یابد	۱E
		وضعیت موجود تغییر نمی‌یابد	۲E
		آگاهی و مشارکت مردم کاهش می‌یابد	۳E
پذیرش مدل-های تجاری و تولیدی جدید و سیستم-های نوین مالیاتی	F	رشد شدید کاربرد Hi-Techها و سیستم‌های نوین	۱F
		رشد تدریجی	۲F
		ادامه وضعیت فعلی	۳F
		با عدم جایگزینی سیستم‌های موجود، وضعیت بدتر خواهد شد (بحران)	۴F
گسترش عموم‌سپاری نوآوری‌ها و بودجه نوآوری‌ها: مصرف‌کننده به عنوان سرمایه‌گذار	G	عموم‌سپاری نوآوری شدیدا افزایش خواهد یافت	۱G
		با روند تدریجی رشد خواهد کرد	۲G
		عموم‌سپاری نوآوری انجام نخواهد شد	۳G
پذیرش سیستم‌های مالی و غیرمالی یکپارچه و افزایش شفافیت و گزارشگری	H	افزایش بکارگیری سیستم‌ها و شفافیت	۱H
		وضعیت فعلی ادامه می‌یابد	۲H
		شفافیت و گزارشگری کاهش می‌یابد	۳H
سیاست-های وزارت علوم و دانشگاه-ها در حوزه حسابداری و مالیاتی	I	حمایت و رشد شدید فعالیت‌های ارتباط با حرفه حسابداری مالیات	۱I
		وضعیت فعلی با رشد تدریجی ادامه خواهد یافت	۲I
		حمایت‌ها و رشد کاهش خواهد یافت	۳I
توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند	J	شدیدا گسترش خواهد یافت	۱J
		با روند تدریجی گسترش خواهد یافت	۲J
		گسترش نخواهد یافت	۳J
هوشمندی کسب و کار (BI) (شامل Internet of Things، business analytics، big data، science data، data mining و...)	K	گسترش شدید هوشمندی کسب و کار	۱K
		با رشد تدریجی کسب و کار هوشمند خواهد شد	۲K
		کسب و کار به سمت هوشمندی نخواهد رفت.	۳K
خصوصی‌سازی مالکیت شرکت‌های بزرگ و کاهش اندازه دولت	L	خصوصی‌سازی کاملا صحیح و کاهش شدید اندازه دولت	۱L
		رشد تدریجی خصوصی‌سازی و کاهش اندازه دولت	۲L
		روند فعلی ادامه خواهد یافت (شبه دولتی و خصولتی)	۳L
		اندازه دولت افزایش خواهد یافت	۴L
گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین در کسب و کار (ژنتیک، نانوها، ربات‌ها، شبکه‌های حسگر بیسیم و ...)	M	علوم جدید شدیدا گسترش خواهد یافت (جهش)	۱M
		با روند تدریجی گسترش خواهد یافت	۲M
		علوم جدید گسترش نخواهد یافت	۳M
گسترش بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی و داخلی	N	بورس‌های بین‌المللی و داخلی شدیدا گسترش خواهند یافت	۱N
		با روند تدریجی گسترش خواهند یافت	۲N
		گسترش نمی‌یابند.	۳N
گسترش اینترنت و فناوری‌های شخصی شامل رسانه‌های اجتماعی در کسب و کار	O	شدیدا گسترش خواهد یافت	۱O
		با روند تدریجی گسترش خواهند یافت	۲O
		گسترش نمی‌یابند.	۳O

منبع: محاسبات پژوهشگر

با توجه به وسعت ماتریس و ابعاد به اندازه ی (۴۹*۴۹)، نرم‌افزار سناریوویزارد بر اساس داده‌های وارد شده پرسشنامه تحلیل و تعداد سناریوهای زیر را گزارش داد.

- سناریوهای قوی یا محتمل: ۴ سناریو؛
- سناریوهای با سازگاری بالا (سناریوهای باور کردنی): ۱۱ سناریو؛

- سناریوهای ضعیف (سناریوهای ممکن): ۹۷ سناریو.

در مجموع ۱۱ سناریوی باورکردنی را با توجه به قرابت آنها با یکدیگر مطابق با توجه به جدول بالا می‌توان به ۵ گروه تقسیم کرد که هر یک از گروه‌ها شامل چند سناریو با ویژگی های تقریبا مشترک با تفاوت کم در یک یا چند وضعیت از میان ۱۵ عامل کلیدی هستند این گروه‌ها به شرح ذیل هستند:

- سناریوهای بسیار مطلوب شامل ۱ سناریو (۱)
- سناریوی وضعیت موجود و هشدار شامل ۱ سناریو (۶)
- سناریوهای روندهای نامطلوب شامل ۲ سناریو (۲ و ۵)
- سناریوهای آستانه بحران شامل ۳ سناریو (۷، ۸ و ۹)
- سناریوهای بحرانی شامل ۴ سناریو (۳، ۴، ۱۰ و ۱۱)

این ۵ گروه نشان دهنده چارچوب کلی وضعیت‌های حاکم بر آینده نظام مالیاتی در ایران هستند که در ادامه به تفصیل بررسی شدند. در ادامه برای تحلیل وضعیت‌های احتمالی در ایران به تحلیل هر یک از گروه سناریوهای محتمل نظام مالیاتی پرداخته شد.

شکل ۱. تابلو سناریوها با عدم سازگاری یک

Scenario No. 1	Scenario No. 2	Scenario No. 3	Scenario No. 4	Scenario No. 5	Scenario No. 6	Scenario No. 7	Scenario No. 8	Scenario No. 9	Scenario No. 10	Scenario No. 11
سرمایه گذاری در زیر ساخت‌های اقتصادی: به شدت افزایش خواهد یافت	سرمایه گذاری در زیر ساخت‌های اقتصادی: کاهش سرمایه‌گذاری				سرمایه گذاری در زیر ساخت‌های اقتصادی: با رشد تدریجی ادامه خواهد یافت	سرمایه گذاری در زیر ساخت‌های اقتصادی: کاهش سرمایه‌گذاری				
عدالت و برابری در نظام مالیاتی: افزایش عدالت و برابری	عدالت و برابری در نظام مالیاتی: ادامه وضعیت فعلی و رشد تدریجی	عدالت و برابری در نظام مالیاتی: کاهش عدالت و برابری مالیاتی		عدالت و برابری در نظام مالیاتی ادامه وضعیت فعلی و رشد تدریجی				عدالت و برابری در نظام مالیاتی: کاهش عدالت و برابری مالیاتی		
جهانی شدن و رفع تحریم‌ها: برداشت کامل تحریم‌ها و جهانی شدن (معجزه اقتصادی)	جهانی شدن و رفع تحریم‌ها: افزایش تحریم‌ها و انزوای بیشتر	جهانی شدن و رفع تحریم‌ها: ادامه تحریم‌های موجود و تمرکز بر تجارت منطقه	جهانی شدن و رفع تحریم‌ها: افزایش تحریم‌ها و انزوای بیشتر		جهانی شدن و رفع تحریم‌ها: کاهش تحریم‌ها و رشد تدریجی تجارت	جهانی شدن و رفع تحریم‌ها: افزایش تحریم‌ها و انزوای بیشتر		جهانی شدن و رفع تحریم‌ها: ادامه تحریم‌های موجود و تمرکز بر تجارت منطقه		
گسترش سرمایه‌گذاری خارجی و سیاست‌ها و مشوق‌های جذب سرمایه: تشویق و تامین امنیت سرمایه‌گذاری (بهشت سرمایه‌گذاری)	گسترش سرمایه‌گذاری خارجی و سیاست‌ها و مشوق‌های جذب سرمایه: عدم تشویق و تامین امنیت (فرار سرمایه‌گذار)	گسترش سرمایه‌گذاری خارجی و سیاست‌ها و مشوق‌های جذب سرمایه: وضعیت موجود تغییر نمی‌یابد (تردید سرمایه‌گذاری)	گسترش سرمایه‌گذاری خارجی و سیاست‌ها و مشوق‌های جذب سرمایه: عدم تشویق و تامین امنیت (فرار سرمایه‌گذار)		گسترش سرمایه‌گذاری خارجی و سیاست‌ها و مشوق‌های جذب سرمایه: وضعیت موجود تغییر نمی‌یابد (تردید سرمایه‌گذاری)	گسترش سرمایه‌گذاری خارجی و سیاست‌ها و مشوق‌های جذب سرمایه: عدم تشویق و تامین امنیت (فرار سرمایه‌گذار)		گسترش سرمایه‌گذاری خارجی و سیاست‌ها و مشوق‌های جذب سرمایه :وضعیت موجود تغییر نمی‌یابد (تردید سرمایه‌گذاری)	
مشارکت اجتماعی: آگاهی و انتظارات مردم به شدت افزایش می‌یابد		مشارکت اجتماعی: وضعیت موجود تغییر نمی‌یابد	مشارکت اجتماعی: آگاهی و انتظارات مردم	مشارکت اجتماعی: وضعیت موجود تغییر نمی‌یابد		مشارکت اجتماعی: آگاهی و انتظارات مردم به	مشارکت اجتماعی: وضعیت موجود تغییر نمی‌یابد			

Scenario No. 11	Scenario No. 10	Scenario No. 9	Scenario No. 8	Scenario No. 7	Scenario No. 6	Scenario No. 5	Scenario No. 4	Scenario No. 3	Scenario No. 2	Scenario No. 1
				شدت افزایش می‌یابد			کاهش می‌یابد			
پذیرش مدل‌های تجاری و تولیدی جدید و سیستم‌های نوین مالیاتی: ادامه وضعیت فعلی					پذیرش مدل‌های تجاری و تولیدی جدید و سیستم‌های نوین مالیاتی: رشد تدریجی	پذیرش مدل‌های تجاری و تولیدی جدید و سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت: ادامه وضعیت فعلی	پذیرش مدل‌های تجاری و تولیدی جدید و سیستم‌های نوین مالیاتی: با عدم جایگزینی سیستم‌های موجود، وضعیت بدتر خواهد شد (بحران)	پذیرش مدل‌های تجاری و تولیدی جدید و سیستم‌های نوین مالیاتی: ادامه وضعیت فعلی		پذیرش مدل‌های تجاری و تولیدی جدید و سیستم‌های نوین مالیاتی: رشد شدید کاربرد-Hi Techها و سیستم‌های نوین
گسترش عموم‌سپاری نوآوری‌ها و بودجه نوآوری‌ها: مصرف‌کننده به عنوان سرمایه‌گذار: عموم‌سپاری نوآوری انجام نخواهد شد					گسترش عموم‌سپاری نوآوری‌ها و بودجه نوآوری‌ها: مصرف‌کننده به عنوان سرمایه‌گذار: با روند تدریجی رشد خواهد کرد			گسترش عموم‌سپاری نوآوری‌ها و بودجه نوآوری‌ها: مصرف‌کننده به عنوان سرمایه‌گذار: عموم‌سپاری نوآوری انجام نخواهد شد	گسترش عموم‌سپاری نوآوری‌ها و بودجه نوآوری‌ها: مصرف‌کننده به عنوان سرمایه‌گذار: با روند تدریجی رشد خواهد کرد	گسترش عموم‌سپاری نوآوری‌ها و بودجه نوآوری‌ها: مصرف‌کننده به عنوان سرمایه‌گذار: عموم‌سپاری نوآوری شدیدا افزایش خواهد یافت
پذیرش سیستم‌های مالی و غیرمالی یکپارچه و افزایش شفافیت و گزارشگری: شفافیت و گزارشگری کاهش می‌یابد					پذیرش سیستم‌های مالی و غیرمالی یکپارچه و افزایش شفافیت و گزارشگری: وضعیت فعلی ادامه می‌یابد		پذیرش سیستم‌های مالی و غیرمالی یکپارچه و افزایش شفافیت و گزارشگری: شفافیت و گزارشگری کاهش می‌یابد		پذیرش سیستم‌های مالی و غیرمالی یکپارچه و افزایش شفافیت و گزارشگری: وضعیت فعلی ادامه می‌یابد	پذیرش سیستم‌های مالی و غیرمالی یکپارچه و افزایش شفافیت و گزارشگری: افزایش بکارگیری سیستم‌ها و شفافیت
سیاست-های وزارت علوم و دانشگاه-ها در حوزه حسابداری و مالیاتی: حمایت‌ها و رشد کاهش خواهد یافت					سیاست-های وزارت علوم و دانشگاه-ها در حوزه حسابداری و مالیاتی: وضعیت فعلی با رشد تدریجی ادامه خواهد یافت			سیاست-های وزارت علوم و دانشگاه-ها در حوزه حسابداری و مالیاتی: حمایت‌ها و رشد کاهش خواهد یافت	سیاست-های وزارت علوم و دانشگاه-ها در حوزه حسابداری و مالیاتی: وضعیت فعلی با رشد تدریجی	سیاست-های وزارت علوم و دانشگاه-ها در حوزه حسابداری و مالیاتی: حمایت و رشد شدید فعالیت‌های

Scenario No. 1	Scenario No. 2	Scenario No. 3	Scenario No. 4	Scenario No. 5	Scenario No. 6	Scenario No. 7	Scenario No. 8	Scenario No. 9	Scenario No. 10	Scenario No. 11
ارتباط حرفه حسابداری مالیاتی	ادامه خواهد یافت									
توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند: شدیدا گسترش خواهد یافت	توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند: با روند تدریجی گسترش خواهد یافت	توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند: گسترش نخواهد یافت		توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند: با روند تدریجی گسترش خواهد یافت					توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند: گسترش نخواهد یافت	
هوشمندی کسب و کار (BI): گسترش شدید هوشمندی کسب و کار	هوشمندی کسب و کار (BI): با رشد تدریجی کسب و کار هوشمند خواهد شد	هوشمندی کسب و کار:(BI) کسب و کار به سمت هوشمندی نخواهد رفت.		هوشمندی کسب و کار:(BI) با رشد تدریجی کسب و کار هوشمند خواهد شد				هوشمندی کسب و کار:(BI) کسب و کار به سمت هوشمندی نخواهد رفت.		
خصوصی‌سازی مالکیت شرکت‌های بزرگ و کاهش اندازه دولت: خصوصی‌سازی کاملا صحیح و کاهش شدید اندازه دولت	خصوصی‌سازی مالکیت شرکت‌های بزرگ و کاهش اندازه دولت: اندازه دولت افزایش خواهد یافت	خصوصی‌سازی مالکیت شرکت‌های بزرگ و کاهش اندازه دولت: روند فعلی ادامه خواهد یافت (شبه دولتی و خصولتی)	خصوصی‌سازی مالکیت شرکت‌های بزرگ و کاهش اندازه دولت: اندازه دولت افزایش خواهد یافت		خصوصی‌سازی مالکیت شرکت‌های بزرگ و کاهش اندازه دولت: روند فعلی ادامه خواهد یافت (شبه دولتی و خصولتی)	خصوصی‌سازی مالکیت شرکت‌های بزرگ و کاهش اندازه دولت: اندازه دولت افزایش خواهد یافت		خصوصی‌سازی مالکیت شرکت‌های بزرگ و کاهش اندازه دولت: روند فعلی ادامه خواهد یافت (شبه دولتی و خصولتی)		
گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین در کسب و کار (ژنتیک، نانوها، ربات‌ها، شبکه‌های حسگر بیسیم و ...): علوم جدید شدیدا گسترش خواهد یافت (جهش)	گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین در کسب و کار (ژنتیک، نانوها، ربات‌ها، شبکه‌های حسگر بیسیم و ...): با روند تدریجی گسترش خواهد یافت	گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین در کسب و کار (ژنتیک، نانوها، ربات‌ها، شبکه‌های حسگر بیسیم و ...): علوم جدید گسترش نخواهد یافت		گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین در کسب و کار (ژنتیک، نانوها، ربات‌ها، شبکه‌های حسگر بیسیم و ...): با روند تدریجی گسترش خواهد یافت				گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین در کسب و کار (ژنتیک، نانوها، ربات‌ها، شبکه‌های حسگر بیسیم و ...): علوم جدید گسترش نخواهد یافت		
گسترش بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی و داخلی: بورس‌های بین‌المللی و داخلی شدیدا	گسترش بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی و داخلی: گسترش نمی‌یابند.	گسترش بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی و داخلی: با روند تدریجی گسترش خواهند یافت	گسترش بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی و داخلی: گسترش نمی‌یابند.		گسترش بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی و داخلی: با روند تدریجی گسترش خواهند یافت	گسترش بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی و داخلی: گسترش نمی‌یابند.		گسترش بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی و داخلی: با روند تدریجی گسترش خواهند یافت		گسترش بورس‌های اوراق بهادار بین‌المللی و داخلی: گسترش نمی‌یابند.

Scenario No. 1	Scenario No. 2	Scenario No. 3	Scenario No. 4	Scenario No. 5	Scenario No. 6	Scenario No. 7	Scenario No. 8	Scenario No. 9	Scenario No. 10	Scenario No. 11
گسترش خواهند یافت										
گسترش اینترنت و فناوری‌های شخصی شامل رسانه‌های اجتماعی در کسب و کار: شدیدا گسترش خواهد یافت		گسترش اینترنت و فناوری‌های شخصی شامل رسانه‌های اجتماعی در کسب و کار: گسترش نمی‌یابند.		گسترش اینترنت و فناوری‌های شخصی شامل رسانه‌های اجتماعی در کسب و کار: شدیدا گسترش خواهد یافت	گسترش اینترنت و فناوری‌های شخصی شامل رسانه‌های اجتماعی در کسب و کار: با روند تدریجی گسترش خواهند یافت			گسترش اینترنت و فناوری‌های شخصی شامل رسانه‌های اجتماعی در کسب و کار: گسترش نمی‌یابند.		

بحث و نتیجه‌گیری

هدف از پژوهش حاضر شناسایی کلان روندها و آینده‌پژوهی نظام مالیاتی ایران از منظر علم و فناوری بوده و برای رسیدن به نتیجه قابل اتکاء از تکنیک سناریوپردازی برای پیش‌بینی سناریوهای مختلف آینده نظام مالیاتی ایران استفاده شده است.نتایج پژوهش بر مبنای نظرات خبرگان نشان داد، توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند، هوشمندی کسب و کار و گسترش فناوری های شخصی مهم‌ترین پیشران تأثیرگذار در آینده است. همچنین افزایش چالش‌های امنیت سایبری در کسب و کار و گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین در کسب و کار (شامل نانو، ربات‌ها، ماهواره‌ها، شبکه‌های حسگر بی‌سیم (WSN)، نسل‌های جدید ماشین‌آلات، ژنتیک و...) و تولید علم در جایگاه‌های بعدی قرار دارد. نتایج به دست آمده با نتایج زمانی اسکندری و همکاران (۱۴۰۱) در خصوص پیشران‌های تاثیر گذار بر آینده‌پژوهی نظام مالیاتی از منظر علم و فناوری مطابقت دارد. به طور کلی نتایج مصاحبه با متخصصان و خبرگان حرفه نشان داد برای ورود فناوری اطلاعات به حوزه نظام مالیاتی نیز می‌توان سه رویکرد اتخاذ کرد:

الف) مقابله با ورود فناوری به حوزه حسابداری: در این روش به منظور حفظ وضعیت موجود و انجام خدمات و وظایف به صورت سنتی تلاش می‌شود. روشن است به‌دلیل نفوذ فناوری در همه ارکان زندگی بشر امروزی، این رویکرد از میزان موفقیت مناسبی برخودار نخواهد بود.

ب)رویکرد دوم واگذاری بخش‌هایی از مسئولیت‌ها به متخصصان فناوری اطلاعات: در این رویکرد برخی از وظایف و مسئولیت‌ها و نقش‌هایی که حسابداران در حال حاضر ایفا می‌کنند به متخصصان حوزه فناوری اطلاعات واگذار می‌شود. در این رویکرد به دلیل آن که متخصصان حوزه فناوری، دانش حسابداری مناسبی ندارند ممکن است در ایفای وظایف نظام مالیاتی ضعف‌هایی داشته باشند و به حسابداری لطمه وارد کنند.

ج) رویکرد سوم قراردادن فناوری اطلاعات به عنوان زیر مجموعه و بخشی از حسابداری: در این رویکرد برخی افراد متخصص حوزه فناوری اطلاعات زیر چتر نظام مالیاتی قرار می‌گیرد و یا به حسابداران، سرفصل‌های فناوری اطلاعات به صورت مناسب آموزش داده می‌شود. بنابراین در این رویکرد سازمان امور مالیاتی و شرکت‌های بزرگ حسابداری و حسابرسی باید بخش فناوری اطلاعات را در درون خود ایجاد کنند و با جذب افراد باهوش و با استعداد حوزه فناوری و آموزش حسابداری به آنان و یا آموزش فناوری به حسابداران با هوش و با استعداد، نیازهای شرکت‌ها را پاسخ دهند. در این رویکرد جایگاه نظام مالیاتی به خوبی حفظ می‌شود و به طور کلی نیز بر مفهوم بین‌رشته‌ای تاکید می‌شود.

عمده صاحب‌نظران حرفه بر رویکرد سوم تاکید داشته و بیشتر موافق این رویکرد بودند. بنابراین با توجه به این رویکرد و لزوم ارتباط تنگاتنگ حسابداری مالیاتی با فناوری‌های جدید، صاحب‌نظران معتقد بودند شرکت‌ها و به طور کلی جامعه، به سمت هوشمندسازی حرکت کرده و نقش رایانه و فناوری‌های نوین روز بروز پررنگ تر خواهد شد و بدین صورت سرعت انجام کار نیز بسیار افزایش خواهد یافت.

نکته اساسی اینکه با توجه به گسترش شرکت‌ها و افزایش ترکیب‌های تجاری، پیچیدگی تجارت و اقتصاد و همچنین افزایش فعالیت‌های شرکت‌ها، برای مقابله با این پیچیدگی و گستردگی باید نظام مالیاتی نیز هوشمندی و دقت خود را به تناسب تغییرات، افزایش دهد تا نیازهای اطلاعاتی را برای تصمیم‌گیری و تصمیم سازی صحیح تامین کند. البته باوجود بکارگیری فناوری اطلاعات در این حوزه، این فناوری نتوانسته و نخواهد توانست در برخورد با تغییرات و رویدادهای جدید پاسخگو باشد، بنابراین در تقابل با پیچیدگی‌های جدید بی‌تردید نیازمند حسابداران مالیاتی متخصص و مسلط به وجوه متنوع علمی هستیم. به عبارت دیگر فناوری اطلاعات می‌تواند سرعت پردازش داده‌ها را افزایش دهد اما برای مقابله با رویداد یا فعالیت یا وضعیتی جدید مرتبط با حوزه مالیات نمی‌تواند کاربرد داشته باشد و در نتیجه حسابداران مالیاتی باید برای موقعیت‌های جدید، پی در پی باید نظریه‌ها و فنون جدید ارایه کنند.

اینترنت اشیاء[1] نیز از جمله موضوعاتی است که می‌توانند تحول عظیمی در تمامی حوزه‌ها ایجاد کنند. مطابق با این فناوری در هر جسمی می‌تواند تراشه الکترونیکی قرار گیرد و تمامی اشیاء می‌توانند با هم ارتباط برقرار کنند و تمام آنها می‌تواند توسط افراد کنترل و مدیریت شدند. روشن است با اجرای این فناوری بسیاری از کارهای حسابداری مالیاتی تسهیل و سیستم‌های انبار و انبارداری می‌تواند متحول خواهد شد. همچنین بکارگیری نانوتکنولوژی در صنایع و فناوری‌های نو باعث خواهد شد نظام مالیاتی تغییر کند به عبارت دیگر نظام مالیاتی چاره‌ای جزء تغییر نخواهد داشت. یکی از بزرگترین مشکلات در حوزه حسابداری مالیاتی، عدم وجود پایگاه داده و یا محرمانه بودن اطلاعات حسابداری به ویژه در سازمان‌های دولتی است. ایجاد پایگاه داده جامع و دقیق و صحیح می‌تواند تحولی عظیم در حوزه پژوهش و آموزش ایجاد کند. این مهم نیز می‌تواند با ایجاد ارتباط دانشگاه با صنعت و جامعه مطابق با اهداف دانشگاه نسل سوم تحقق یابد. در این حوزه باید انگیزه لازم در صنعت برای ارتباط و استفاده از مزایای ارتباط با دانشگاه را ایجاد کرد و متقاعد نمود که این ارتباط موجب ایجاد ارزش افزوده برای آنها می‌شود. در وهله بعد باید شرکت‌ها و سازمان‌ها داده‌های واقعی تهیه و پایگاه داده ایجاد نمایند تا قابل استفاده در پژوهش‌ها و آموزش‌ها باشد.

توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند می‌تواند تأثیرات چشمگیری بر آینده‌پژوهی نظام مالیاتی ایران داشته باشد. نرم‌افزارهای حسابداری هوشمند می‌توانند دقت ثبت و گزارش‌گیری مالی را بهبود ببخشند. این دقت باعث کاهش خطاهای انسانی و افزایش صحت اطلاعات مالی می‌شود، که خود به افزایش اعتماد به نظام مالیاتی و کاهش تقلب‌های مالی منجر می‌شود. همچنین سیستم‌های هوشمند به ایجاد شفافیت در اطلاعات مالی کمک می‌کنند. با دسترسی به داده‌های دقیق و به‌روز، سازمان‌های مالیاتی می‌توانند به راحتی به اطلاعات مالی دسترسی پیدا کنند و از این طریق نظارت بهتری بر فعالیت‌های اقتصادی داشته باشند. نرم‌افزارهای حسابداری هوشمند قابلیت تحلیل داده‌های بزرگ را دارند. این تحلیل‌ها می‌تواند به پیش‌بینی روندهای اقتصادی و شناسایی الگوهای مالی کمک کند که در تصمیم‌گیری‌های مالیاتی و برنامه‌ریزی‌های آینده مؤثر است. استفاده از نرم‌افزارهای هوشمند می‌تواند هزینه‌های اداری و اجرایی نظام مالیاتی را کاهش دهد. با اتوماسیون فرآیندها و کاهش نیاز به نیروی انسانی، سازمان‌های مالیاتی می‌توانند منابع خود را به بهبود خدمات و نظارت بهتر اختصاص دهند. نرم‌افزارهای هوشمند می‌توانند فرایند جمع‌آوری مالیات را تسهیل کنند. این سیستم‌ها امکان ثبت و پردازش خودکار اطلاعات مالیاتی را فراهم می‌آورند و به این ترتیب زمان و هزینه‌های مربوط به جمع‌آوری مالیات کاهش می‌یابد. با توسعه نرم‌افزارهای هوشمند، نظام مالیاتی می‌تواند به نیازهای مختلف مالیاتی و اقتصادی جامعه پاسخ دهد. این سیستم‌ها می‌توانند به طور خودکار تغییرات در قوانین مالیاتی را شناسایی و به‌روزرسانی کنند. سیستم‌های هوشمند می‌توانند به تسهیل در تبادل اطلاعات بین سازمان‌های مختلف و نهادهای دولتی کمک کنند. این تبادل اطلاعات می‌تواند به بهبود هماهنگی و همکاری بین نهادهای مختلف مالیاتی و اقتصادی منجر شود. توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند می‌تواند به بهبود نظام مالیاتی ایران کمک کند و آن را به یک سیستم کارآمدتر، شفاف‌تر و پاسخگو تبدیل کند. این امر می‌تواند به افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش فرار مالیاتی و بهبود خدمات مالی به شهروندان منجر شود. در نهایت، این تحولات می‌تواند به تقویت پایه‌های اقتصادی و اجتماعی کشور کمک کند.

هوشمندی کسب و کارو گسترش فناوری‌های شخصی می‌توانند تأثیرات عمیق و مثبتی بر آینده‌پژوهی نظام مالیاتی ایران داشته باشند. هوشمندی کسب و کار به سازمان‌های مالیاتی این امکان را می‌دهد که از داده‌های بزرگ به‌صورت مؤثری استفاده کنند. با تحلیل پیشرفته داده‌ها، می‌توان الگوهای مالی، رفتارهای اقتصادی و روندهای مالیاتی را شناسایی کرد.

1. Internet of Things

این تحلیل‌ها می‌توانند به تصمیم‌گیری‌های بهتر و بهینه‌سازی فرآیندهای مالیاتی کمک کنند. فناوری‌های هوشمند می‌توانند به شناسایی ریسک‌های مالیاتی و تقلب‌های احتمالی کمک کنند. با استفاده از الگوریتم‌های پیش‌بینی و مدل‌های تحلیلی، سازمان‌های مالیاتی می‌توانند به‌طور مؤثری ریسک‌های مالی را مدیریت کنند و از بروز مشکلات جلوگیری نمایند. همچنین فناوری‌های شخصی مانند اپلیکیشن‌ها و پلتفرم‌های آنلاین می‌توانند به بهبود خدمات به مودیان مالیاتی کمک کنند. این فناوری‌ها امکان دسترسی آسان به اطلاعات مالی، ارسال اظهارنامه‌ها و دریافت مشاوره‌های مالیاتی را فراهم می‌آورند و به این ترتیب، تجربه کاربری بهتری برای مودیان ایجاد می‌کنند. استفاده از فناوری‌های شخصی می‌تواند فرایند جمع‌آوری مالیات را آسان‌تر کند. با اتوماسیون فرآیندها و استفاده از ابزارهای دیجیتال، سازمان‌های مالیاتی می‌توانند به سرعت اطلاعات مالی را جمع‌آوری و پردازش کنند و به این ترتیب کارایی خود را افزایش دهند. استفاده از هوشمندی کسب و کار و فناوری‌های دیجیتال می‌تواند به افزایش شفافیت در نظام مالیاتی کمک کند. اطلاعات دقیق و به‌روز در دسترس مودیان و نهادهای دولتی قرار می‌گیرد که این امر می‌تواند به افزایش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی منجر شود. فناوری‌های هوشمند می‌توانند به سازمان‌های مالیاتی کمک کنند تا با تغییرات قوانین و مقررات مالیاتی به‌روز شوند. این سیستم‌ها می‌توانند به‌طور خودکار تغییرات قانونی را شناسایی و به مودیان اطلاع‌رسانی کنند. با استفاده از هوشمندی کسب و کار و فناوری‌های شخصی، فرآیندهای مالیاتی می‌توانند به‌طور کامل تحول یابند. از ثبت اطلاعات تا جمع‌آوری مالیات و صدور صورتحساب، همه مراحل می‌توانند با استفاده از فناوری‌های نوین به‌صورت اتوماتیک انجام شوند. گسترش فناوری‌های شخصی می‌تواند به توسعه نظام مالیاتی الکترونیکی کمک کند. این نظام می‌تواند شامل ثبت‌نام آنلاین، ارسال اظهارنامه‌ها، پرداخت مالیات و دریافت اطلاعات مالیاتی به‌صورت آنلاین باشد. این امر به تسهیل فرآیندها و کاهش هزینه‌ها منجر می‌شود. هوشمندی کسب و کار و گسترش فناوری‌های شخصی می‌توانند به ایجاد یک نظام مالیاتی کارآمد، شفاف و پاسخگو منجر شوند. این تحولات می‌توانند به بهبود جمع‌آوری مالیات، کاهش فرار مالیاتی و افزایش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی کمک کنند. به‌طور کلی، این فناوری‌ها می‌توانند به بهبود عملکرد نظام مالیاتی ایران و افزایش کارایی آن منجر شوند.

گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین می‌تواند تأثیرات چشمگیری بر آینده‌پژوهی نظام مالیاتی ایران داشته باشد. استفاده از فناوری‌های نوین مانند داده‌کاوی و یادگیری ماشین می‌تواند به بهبود دقت و صحت اطلاعات مالیاتی کمک کند. این فناوری‌ها می‌توانند به شناسایی الگوها و ناهنجاری‌ها در داده‌ها پرداخته و از بروز خطاهای انسانی جلوگیری کنند. فناوری‌های نوین به سازمان‌های مالیاتی این امکان را می‌دهند که از داده‌های بزرگ برای تحلیل و پیش‌بینی رفتارهای مالیاتی استفاده کنند. این تحلیل‌ها می‌توانند به شناسایی روندها و الگوهای اقتصادی کمک کنند و به تصمیم‌گیری‌های بهینه‌تری منجر شوند. استفاده از فناوری‌های نوین می‌تواند به افزایش شفافیت در نظام مالیاتی کمک کند. با دسترسی به اطلاعات دقیق و به‌روز، سازمان‌های مالیاتی می‌توانند نظارت بهتری بر فعالیت‌های اقتصادی داشته باشند و از تخلفات جلوگیری کنند. گسترش فناوری‌های نوین می‌تواند به کاهش هزینه‌ها و زمان مورد نیاز برای جمع‌آوری مالیات و پردازش اطلاعات کمک کند. با اتوماسیون فرآیندها و استفاده از سیستم‌های دیجیتال، سازمان‌های مالیاتی می‌توانند کارایی خود را افزایش دهند. فناوری‌های نوین می‌توانند به توسعه نظام مالیاتی الکترونیکی کمک کنند. این نظام می‌تواند شامل ثبت‌نام آنلاین، ارسال اظهارنامه‌ها، پرداخت مالیات و دسترسی به اطلاعات مالیاتی به‌صورت آنلاین باشد، که این امر به تسهیل فرآیندها و افزایش رضایت مودیان منجر می‌شود. استفاده از فناوری‌های نوین می‌تواند به شناسایی و پیشگیری از فرارهای مالیاتی کمک کند. با تجزیه و تحلیل داده‌ها و شناسایی الگوهای مشکوک، سازمان‌های مالیاتی می‌توانند به‌طور مؤثرتری با فرار مالیاتی مقابله کنند. گسترش فناوری‌های نوین می‌تواند به افزایش آگاهی و آموزش مودیان درباره قوانین و مقررات مالیاتی کمک کند. با ارائه اطلاعات و خدمات مالیاتی از طریق پلتفرم‌های دیجیتال، مودیان می‌توانند بهتر با نظام مالیاتی آشنا شوند و به‌طور مؤثرتری به مسئولیت‌های مالی خود عمل کنند. فناوری‌های نوین می‌توانند به نظام مالیاتی کمک کنند تا به نیازهای متنوع مالیاتی جامعه پاسخ دهد. این سیستم‌ها می‌توانند به‌طور خودکار تغییرات در قوانین مالیاتی را شناسایی و به‌روز رسانی کنند و به این ترتیب، نظام مالیاتی را به یک سیستم پاسخگو و انعطاف‌پذیر تبدیل کنند. گسترش کاربرد علوم و فناوری‌های نوین می‌تواند به تحول بنیادین در نظام مالیاتی ایران منجر شود. این تحولات می‌توانند به بهبود دقت، شفافیت، کارایی و پاسخگویی نظام مالیاتی کمک کنند و در نهایت به افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی منجر شوند. این امر می‌تواند به تقویت پایه‌های اقتصادی کشور و بهبود خدمات عمومی کمک کند.

References

Babajani, Jafar; Ghorbanizadeh, Vajeollah & Khonka, Abdolkhaleq. (2020). Foresight in Management Accounting: From the Perspective of Education. *Journal of Empirical Accounting Research*, 10(1), 77-96. (In Persian).

Babajani, Jafar; Varzideh, Farokh & Khonka, Abdolkhaleq. (2018). Foresight in Management Accounting: From the Perspective of Science and Information Technology. *Management Accounting Journal*, 11(38), 127-138. (In Persian).

Bodlai, H; Kooshki .J & Akbari, M. (2011). Use of normative scenario-writing and innovative strategic knowledge management in the commercialization of creative ideas in the insurance industry, The 18th National Conference and the 4th International Seminar on Insurance and Development.

Ehresmann, A. C. (2013). A theoretical frame for future studies. On the Horizon, 21(1): 46-53.

Gill, R. (2010). The role of scenarios in strategic foresight, *Technolgical Foresight & Social Change*, 77(15).

Fateh Rad, Mehdi et al. (2013). Methodological Features of the Transdisciplinary Foresight as an Integrated Meta-Paradigm. Interdisciplinary Studies in the Humanities Quarterly, 6(21), 135-161. (In Persian).

Hassangholipour, T, Zohi, A & Sajedifar, A. (2014). Comprehensive Banking: A Strategic Approach to Customer Orientation in the Banking Industry, Tenth International Conference on Strategic Management.

Imani Barandeq, Mohammad; Piri, Pirouz & Ghorbani, Tofigh. (2016). Examining Factors Affecting the Quality of Taxation in Iran Using a Hierarchical Approach. *Journal of Empirical Accounting Research*, 6(2), 47-63. (In Persian)

Khonka, Abdolkhaleq. (2018). Foresight in Management Accounting. Doctoral Dissertation, *Faculty of Management*, Allameh Tabataba'i University.

Kosonen.T and Ropponen. O. (2015). The role of information in tax compliance: Evidence from a natural field experiment. Economics Letters. 129, 18-21.

Kumar, S; & Singh, S. (2020). "Impact of Big Data Analytics on Tax Compliance: A Study of Indian Taxpayers." *International Journal of Business Analytics*.

Lak, Jamshid; Pourali, Mohammadreza; Mansouri Rad, Hemmat. (2020). Foresight in Accounting Research and Education. *Journal of Accounting and Auditing Research*, 12(45), 133-146.

Minaei, Hassan. (2013). Foresight and Its Methods. Available at: http://hosseinminaei.blogfa.com/post/53.

Mahmoudi, B. (2010). Statistics and its role in policy making and decisionmaking from the foresight perspective, Strategy Report (123).

Maleki, A. (2006). Scenario-based planning: A way to reduce decision-making problems, Yas Strategy, (8): 73-112.

Ma Mahmoudrtin, B.R. (2000). Matching social needs and technological capabilities: research foresight and the implications for social sciences (paper presented at the OECD workshop on social sciences and innovation) {Z}. Tokyo: United Nations University.

Nazemi, Amir. (2007). Regional Foresight as a Basis for Land Use Planning. Tehran: Aty Negar Think Tank.

Naeimi, Ali & Ghebadi, Farnaz. (2016). Foresight in the Field of Auditing with a Strategic View on the Role of Information Technology. First International Conference on New Research Achievements in Management, *Accounting and Economics*. (In Persian).

Pedram, Abdolrahim. (2009). Foresight, Methods. Future Studies Center for Defense Sciences Publishing.

Riccardo.V, (2012). Environmental uncertainty, foresight and strategic decision making: An integrated study, Technological Forecasting & Social Change, Elsevier Inc, 79: 436 – 447.

Wendell.B. (2003). Foundations of Futures Studies I: History, Purposes, Knowledge. New Brunswick, NJ: Transaction Publishers.

Wendell, B. (2015). Fundamentals of futurology. Translate by Mostafa Taghavi & Mohsen Mohaghegh (2017), Tehran: Defense Industries Educational and Research Institute.

Zamani Eskandari, Einollah; Mehrbanpour, Mohammadreza & Jahanshad, Azita. (2020). Foresight of Driving Forces in the Field of Education and Research in Iran's Taxation System - An Economic Approach. *Investment Knowledge Journal*, 9(6), 371-395. (In Persian).

Governmental Accounting

doi: 10.30473/GAA.2025.72588.1762
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (167-188)
RESEARCH PAPER

Loose Coupling Theory, Revenue Diversification and Financial Sustainability in Higher Education

Sina Shahidi[1], Mohsen Amini Khouzani*[2], Azam Sarvi[3], Meysam Arabzadeh[4], Maryam Atarasadi[5]

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (sh_sina280@yahoo.com).
2. Assistant Professor. Department of Financial Engineering, Shahr-e-Quds Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
3. Assistant Professor. Department of Accounting, Golpayegan Branch, Islamic Azad University, Golpayegan, Iran. (Azam.sarvi@iau.ac.ir).
4. Associate Professor. Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (meysam.arabzadeh@iau.ac.ir).
5. Assistant Professor. Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. (atarasadi.m@iau.ac.ir).

Corresponding Author:
Mohsen Amini Khouzani
Email: Amini_k_m@yahoo.com

Received: 2024/04/10
Accepted: 2024/09/19

How to Cite:
Shahidi, S; Amini Khouzani, M; Sarvi, A; Arabzadeh, M; Atarasadi, M; (2025). Loose Coupling Theory, Revenue Diversification and Financial Sustainability in Higher Education, *Governmental Accounting*, 11 (21), 167-188.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The current research deals with financial sustainability in higher education based on loose coupling theory and revenue diversity, focusing on Islamic Azad University. The financial sustainability of Islamic Azad University is very important due to its independence from the general budget of the country and having a forty percent share in higher education. Dual regions of academic and financial sustainability through loose coupling can be used to create flexible academic units, network relationships and strategic thinking.

Research Method: The research has analyzed the relationships between loose coupling, revenue diversity and financial sustainability using structural equation modeling. The data was collected from the statistical community of Islamic Azad University through a questionnaire.

Research Findings: The results showed that the structure of loose coupling through the responsiveness and distinctiveness of organizational units is effective on the university's financial sustainability and this structure contributes to the components of financial sustainability through a significant impact on the revenue diversification.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the research results, the governance in the structures of Islamic Azad University, which benefit from the loose coupling and the creation of symbiosis between the logic of education and the logic of financial sustainability, can take advantage of changes from a fixed environment to a diverse one, changing the structure from a bureaucratic process to a flexible one, and Management style changes from authority to collaborative processes, lead to reducing dependence on specific resources and help to create diverse resources and as a result financial sustainability. This research contributes to financial sustainability in the higher education system by evaluating the structure of organizational couplings based on loose coupling dimensions from the aspects of responsiveness and distinctiveness, while developing the concepts of loose coupling theory and presenting a new operational model.

Keywords: inancial Sustainability, Higher Education, Loose Coupling, Revenue Diversity.

JEL Classification: Q56, I23, L25, D73, G32, L30.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۱۸۸-۱۶۸)
doi: 10.30473/GAA.2025.72588.1762

«مقاله پژوهشی»

نظریه اتصال سست، متنوع‌سازی درآمدها و پایداری مالی در آموزش عالی

سینا شهیدی[۱]، محسن امینی خوزانی[۲*]، اعظم سروی[۳]، میثم عرب زاده[۴]، مریم عطاراسدی[۵]

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (sh_sina280@yahoo.com).
۲. استادیار، گروه مهندسی مالی، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد گلپایگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گلپایگان، ایران. (Azam.sarvi@iau.ac.ir).
۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (meysam.arabzadeh@iau.ac.ir).
۵. استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (.atarasadi.m@iau.ac.ir).

نویسنده مسئول:
محسن امینی خوزانی
رایانامه:
Amini_k_m@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۲۲
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۹

استناد به مقاله:
شهیدی، سینا؛ امینی خوزانی، محسن؛ سروی، اعظم؛ عرب زاده، میثم؛ عطاراسدی، مریم، (۱۴۰۳)، نظریه اتصال سست، متنوع‌سازی درآمدها و پایداری مالی در آموزش عالی، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۱۸۸-۱۶۸.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر به پایداری مالی در آموزش عالی برمبنای نظریه اتصال سست و تنوع درآمدی با محوریت دانشگاه آزاد اسلامی پرداخته‌است. پایداری مالی دانشگاه آزاد اسلامی به دلیل استقلال از بودجه عمومی کشور و داشتن سهم چهل درصدی در آموزش عالی دارای اهمیت بسزایی است. منطق‌های دوگانه آکادمیک و پایداری مالی از طریق اتصال سست می‌توانند برای ایجاد واحدهای دانشگاهی انعطاف‌پذیر، روابط شبکه‌ای و تفکر راهبردی مورد استفاده قرار گیرند.

روش پژوهش: پژوهش به شیوه مدلسازی معادلات ساختاری به تحلیل روابط بین اتصال سست، راهبردهای تنوع درآمدی و پایداری مالی پرداخته است. داده‌ها از جامعه آماری دانشگاه آزاد اسلامی و از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشان داد ساختار اتصال سست از طریق پاسخگویی و تمایز واحدهای سازمانی، بر پایداری مالی دانشگاه موثر است و این ساختار ازطریق تاثیر معنادار بر متنوع سازی درآمدها به مولفه‌های پایداری مالی کمک می‌کند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به نتایج پژوهش، حاکمیت درساختارهای دانشگاه آزاد اسلامی که از اتصال سست و ایجاد همزیستی بین منطق‌های آموزشی و منطق پایداری مالی بهره می‌برند، می‌تواند با بهره‌گیری از تغییرات از یک محیط ثابت به متنوع، تغییر ساختار از روند بوروکراتیک به انعطاف‌پذیر و تغییرات سبک مدیریتی از اختیارات به فرایندهای اشتراکی، منجر به کاهش وابستگی از منابع خاص و کمک به ایجاد منابع متنوع و در نتیجه پایداری مالی شود. این پژوهش ازطریق ارزیابی ساختار اتصالات سازمانی برمبنای ابعاد اتصال سست از جنبه‌های پاسخگویی و تمایز، ضمن توسعه مفاهیم نظریه اتصال سست، با ارائه مدل عملیاتی نوین، به پایداری مالی در نظام آموزش عالی کمک می‌کند.

واژه‌های کلیدی: آموزش عالی، اتصال سست، پایداری مالی، تنوع درآمد.

طبقه‌بندی موضوعی: L30 ,G32 ,D73 ,I23,L25 ,Q56 .

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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]

یکی از چالش‌های کلیدی دانشگاه‌های مدرن، مشکل پایداری مالی است. این موضوع به‌دلیل تغییر رویکردها برای تأمین مالی مؤسسات آموزش عالی، کاهش بودجه دولتی، تأثیر عملکرد بر ظرفیت مالی آن‌ها و دسترسی به بودجه عمومی است. نقص پایداری مالی دانشگاه‌ها ناشی از کاهش پذیرفته‌شدگان و تغییر ساختار آن‌ها، افزایش هزینه‌های خدمات آموزشی، کاهش توان مالی خانوارها، و در نتیجه ظرفیت محدود دانشگاه‌ها برای پوشش هزینه‌های جاری و ... است. در چنین شرایطی، دانشگاه‌ها با چالش‌های مرتبط با نیاز به تنوع منابع مالی روبرو هستند. این شامل تشکیل یک ساختار مالی سالم، جستجو برای منابع درآمد اضافی برای برآوردن تعهدات مالی جاری و استراتژیک برای اجرای ماموریت دانشگاه است (لاکشونووا و همکاران،۲۰۲۱). سازمان‌ها برای به‌دست آوردن منابع حیاتی بر اساس راهبردهای سازمانی و منابع داخلی خود به روابط خود با نهادهای خارجی متکی هستند. نظریه وابستگی به منابع با توجه به وجود تغییرات مداوم درمحیط‌های زنجیره‌های تامین باید در جهت ایجاد چارچوب پژوهشی برای در نظر گرفتن عدم قطعیت‌ها و وابستگی به منابع خارجی حرکت کند، به شکلی که برای بررسی وابستگی روابط مناسب باشد (چیانگ و چوانگ،۲۰۲۴). بدفورد و همکاران (۲۰۲۲) بیان می‌کنند که یک ساختار درست سازمانی می‌تواند در مدیریت متعادل کردن تقاضاهای رقیب عمل کند. لاگویر و همکاران (۲۰۲۲) معتقدند ساختاری متعادل کننده می‌تواند برای ارائه راهنمایی در مورد چگونگی درک و جذب محرک‌های خارجی استفاده‌شود. شهیدی و همکاران (۱۴۰۳) سیستم‌های اتصال سست را به‌عنوان یکی از مهمترین وکاربردی‌ترین رهیافت‌های نوین مدیریت در سازمان‌ها معرفی می‌کنند و بیان می‌کنند که دیدگاه اتصال سست، به‌عنوان بخشی از حوزه مطالعات سازمانی، امکان تجزیه و تحلیل جامع از پدیده‌های سازمانی را فراهم می‌کند.آن‌ها سازمان‌های با اتصال سست را سازمان‌هایی دارای استقلال حرفه‌ای بالا معرفی می‌کنند که واحدهای سازمانی همزمان دو بعد پاسخگویی و تمایز را دارا هستند. ماملا وهمکاران (۲۰۲۳) بیان می‌کنند که سیستم‌های با اتصال سست برای نخستین بار به‌صورت علمی با استفاده از اصطلاح توصیفی تقریبی تجزیه‌پذیری مورد مطالعه قرار گرفتند. اصطلاح تجزیه به معنای عمل یا فرآیند جداسازی عناصر تشکیل دهنده یک جسم مرکب استفاده می شود که این حالت تجزیه شدن را میلن (۱۹۶۵) به مفهوم سستی تحلیل کرد. ماما وهمکاران (۲۰۲۳) عنوان می‌کنند ماهیت اتصال سست کاهش ارتباطات بین لایه‌ها و بین زیرسیستم‌ها در همان لایه و ایجاد تعادل در تصمیم‌گیری متمرکز و محلی است. مزایای زیادی دارد و می‌تواند مشکلات را در هنگام توسعه سیستم‌های پیچیده اطلاعات و ارتباطات حل کند به‌طور خاص، اتصال سست از توسعه پایدار با تمرکز گسترده سیستم بر استفاده از منابع پشتیبانی می‌کند. یک سازمان با ماهیت متضاد آن ناشی از همزیستی جنبه‌های وابسته به هم مانند عقلانی و عاطفی، عمدی و سهوی و همچنین تشکیل شده توسط واحدهای فرعی است که با یکدیگر مرتبط هستند (آرانگو و جنتلین،۲۰۲۱). در راستای پایداری مالی دانشگاه‌ها، منطق مالی جدیدی آغاز شد که با منطق دانشگاهی (آکادمیک) در تضاد ظاهر شد. به‌نظر می‌رسد دانشگاه-های تحقیقاتی بتوانند منطق‌های رقابتی را برای توانمند کردن آن‌ها با همزیستی از طریق اتصال سست وتقسیم‌بندی مدیریت کنند. ساختار سازمانی دانشگاه‌ها برای حمایت از منطق پایداری مالی تغییر کرده‌اند (مامات وهمکاران، ۲۰۲۱). پژوهشها در مورد نظریه سازمان نشان داده است که روابط تنگاتنگ می‌تواند منجر به کارایی برتر در شرایط کاملاً درک شده و قابل پیش‌بینی شود اما ممکن است در زمینه عدم اطمینان، انعطاف‌پذیری و نظارت تفویض شده، به پیوندهای محکم کمتری نیاز باشد. برای توسعه این استدلال از دیدگاه مفهومی و تجربی، از نظریه اتصال سست استفاده می‌کنیم که استدلال می‌کند سیستم‌های اتصال سست می‌توانند با استفاده از رفتار پاسخ‌گو و نوآوری از طریق پاسخ‌های مستقل و متمایز به محرک‌های زمینه‌ای، کارایی را تقویت کنند (دیمارتینی و اوتلی،۲۰۲۰). اتصال سست نوعی کنترل انعطاف‌پذیر را فراهم می‌کند که امکان مدیریت مؤثر را از طریق اتکا به سمت تمایز اتصال سست، بدون از دست دادن بیش از حد از سمت کارآیی کنترل فراهم می‌کند (دیمارتینی و اوتلی،۲۰۲۰). مطالعات نشان می‌دهد که دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی که به عنوان سازمان‌های ترکیبی عمل می‌کنند منطق‌های رقابتی خود را از طریق اتصال سست و تقسیم بندی مدیریت می‌کنند. این تقسیم‌بندی به تقسیم‌بندی کوچکتر منطق‌های پایداری مالی را برای همزیستی با منطق‌های دانشگاهی (آکادمیک) توانمند می‌سازد. اغلب اتصال سست نیز با بحث تجزیه مایر و روان همراه است، و در برخی موارد تجزیه و اتصال سست به جای یکدیگر استفاده می‌شود. افزون بر این، مدل تصمیم‌گیری سطل زباله و نظریه سازمان‌ها به عنوان بی نظمی‌های سازمان یافته توسط کوهن، مارچ و اولسن همراه با اتصال سست برای توصیف ویژگی‌های ماندگار دانشگاه‌ها، حتی درموارد مختلف به عنوان مفهومی همانند استفاده می‌شود (الکن و همکاران، ۲۰۱۹).

---

۱. مقاله مستخرج از رساله دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان است.

"...ساختار کلی و طراحی موسسات آموزش عالی بسیار بیشتر از بوروکراسی‌های سنتی و سیستم‌های سلسله مراتبی سازگار و ترمیم کننده است. به این معنا که آن‌ها به صورت سست (ویک، ۱۹۷۶) ، سیستم‌های سیال (کوهن و مارچ، ۱۹۷۴) هستند که ظرفیت زیادی برای پایدارماندن در اختلالات محیطی دارند. " (کامرون و وتن، ۱۹۸۳). در بسیاری از پژوهش‌ها بر تنوع درآمدی در سطوح مختلف به عنوان ابزاری برای گذر از این چالش‌ها تأکید شده است. نهادهای آموزش عالی در شرایطی که خطرهای مالی و رقابت میان نهادهای آموزش عالی رو به افزایش است، بر آن شده‌اند تا پتانسیل‌های درآمدزایی دیگری را شناسایی کنند و بدین ترتیب، با تنوع بخشی به ساختار درآمد، وابستگی خود را به دولت کاهش دهند (روحانی و همکاران، ۹۸) تنوع درآمدها به یک ابتکار مهم برای افزایش پایداری مالی و بقای بلند مدت سازمان‌ها تبدیل شده است. پفر و سالانچیک (۱۹۷۸) و فرولیچ (۱۹۹۹) استدلال می‌کنند که سازمان‌هایی که برای پایداری و بقای مالی تلاش می‌کنند باید قادر به دست آوردن و همچنین حفظ منابع باشند. در چنین محیط برای موسسات آموزش عالی عمومی بسیار مهم است که با جستجوی منابع مالی جایگزین ازطریق منابع درآمدی متنوع و وابستگی کمتر به منابع متعارف، مانند بودجه دولتی و شهریه، آماده تغییر شوند. در سیستم‌های آموزش عالی در اروپا بسته به ویژگی‌های کلیدی، مدل‌های تأمین مالی آن‌ها متفاوت و در زمان‌های مختلف تحت تأثیر قرار خواهند گرفت. قابل بیان است که این‌ها شامل ترکیبی از منابع درآمد مانند بودجه عمومی، شهریه و سایر منابع است (استرمن و همکاران۲۰۲۰). در حالی که برخی مطالعات قبلی بیشتر در مورد ناسازگاری سنتی دانشگاهی و منطق پایداری مالی تمرکز کرده بودند، مطالعات دیگری مبتنی بر ادبیاتی است که نشانگر این است که دانشگاه‌های پژوهش محور تلاش خواهند کرد دو منطق متضاد را مدیریت کنند و آن‌ها را تطبیق دهند.

در کشور ما دانشگاه آزاد اسلامی با داشتن استقلال مالی از بودجه عمومی کشور پا به عرصه وجود گذاشت و به تدریج در طی سنوات متوالی در تمامی نقاط کشور در قالب واحدهای مستقل از طریق تعامل سیستم‌های خود مختار از اهداف و اشتراک هریک از منابع، فعالیت خود را رشد وگسترش داد. بنابراین هم اکنون که سهم چهل درصدی از آموزش عالی کشور را به خود اختصاص داده است تلاش می‌کند تا به عنوان عرضه کننده موفق باقی بماند. اگرچه واحدها در یک روند گروهی فعالیت می‌کنند و هزینه‌ها وریسک‌ها را به اشتراک می‌گذارند، اما فعالیت‌های مرتبط با ماموریت‌های خود را به صورت مستقل انجام می‌دهند، هر چند فعالیت‌های انفرادی بر روی امور شبکه تاثیر دارد و شبکه‌ها یک رابطه سازمانی دارند، ولی روابط شبکه‌ها پیچیده‌تر از روابط سازمان‌ها بوده و تعیین منطق‌های آن‌ها هم مشکل است. در نتیجه، این نوع از فعالیت‌های شبکه‌ای باعث افزایش مشکلات اساسی در مورد کنترل سیستم‌های مورد نیاز آن‌ها می‌شود. در ساز و کارهای سست، تعامل شبکه‌ای بدون تنش از طریق تعامل وترغیب منابع انسانی به انجام فعالیت گروهی و اجرای منطق‌های مختلف است که در نتیجه آن تضادها، رقابت و فعالیت‌های خودسرانه کاهش یافته و منجر به افزایش تعاملات و شفاف سازی نیز خواهد شد برعکس در ساز وکارهای محکم، سیستم سازمانی دانشگاه آزاد اسلامی با هدف مشترک توسعه می‌یابد که هر چند می‌تواند در توسعه بهتر استراتژی‌ها و چارچوب‌های فعالیت موثر باشد اما به مشکل تضاد منافع بین تمایلات انفرادی و رفتار گروهی دامن می‌زند. دانشگاه آزاد اسلامی مانند بسیاری از سازمان‌های شبکه‌ای است که به صورت جغرافیایی توزیع شده و اعضای آن دارای تمایلات، اهداف و یا منطق‌های مشترک بلندمدت هستند و از طریق فن آوری اطلاعات، فعالیت‌هایی را هماهنگ ساخته و با یکدیگر ارتباط دارند.در این نوع از سازمان‌ها، ارتباطات به جای روابط سلسله مراتبی و محکم از طریق روابط جانبی و سست حفظ می‌شوند. از این رو مسایل کنترل مربوط به روابط سلسله مراتبی در روابط جانبی وجود ندارند. وجود اتصالات محکم سازمانی باعث کاهش خلاقیت و ابداعات شده ودر نتیجه سبب می‌شود مدیران واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی به جای پاسخ به احتمالات، تمایل داشته باشند که برپایه اصول و قوانین عمل کنند. وقتی هدف افراد در واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی یافتن روش‌های جدید برای ارتقای کارآیی باشد، اتصال محکم از این رفتار جلوگیری می‌کند. هرچند فرایندهای ارائه خدمات آموزشی در دانشگاه آزاد اسلامی مستلزم رفتارهای بوروکراتیک و اقدامات تکراری و تخصصی است ولی تغییرات در فن‌آوری و تامین نیازهای متفاوت و متغیر جامعه از جمله مشکلات پیش روی این نوع گرایش است. این نوع گرایش منجر به کاهش فرصت‌های استقلال فردی و همکاری کارکنان، اعضای هیات علمی و مدیران در فرایندهای تصمیم‌گیری می‌شود. از جمله مهمترین مشکلات در سنوات گذشته، محدود شدن ظرفیت دانشگاه آزاد اسلامی برای واکنش به شرایط محیطی در حال تغییر بود. ساختار مکانیکی دانشگاه آزاد سخت ومحکم و محدوده کمی برای تغییر پاسخ در برابر نیازهای محیطی در حال تحول، مثل کاهش شدید جمعیت دانشجویی داشت. به نظر می‌رسد تغییر روند ساختار سازمانی در جهت اتصال سست در دانشگاه آزاد اسلامی که بیش از ۴۰ درصد از سهم بدنه آموزش عالی را تشکیل می‌دهد، می‌تواند به برنامه‌های عرضه منعطف محصولات آموزشی، پژوهشی، تجاری سازی و دانش بنیان به

نیازهای آموزش عالی پاسخ دهد. از این رو منطق‌ها وایده‌های دوگانه و متضاد از طریق اتصال سست می‌توانند برای توضیح و ایجاد واحدهای دانشگاهی انعطاف‌پذیر، روابط شبکه‌ای وتفکر راهبردی مورد استفاده قرارگیرند. این‌ها شامل تغییر از یک محیط ثابت به کاملا متنوع، تغییرات راهبردی از فرایندهای دفاعی به فعال و کارآفرین، تغییر ساختار از روند بوروکراتیک به انعطاف‌پذیر، تغییر فرهنگی از حالت ایستا به خلاقانه و تغییرات سبک مدیریتی از اختیارات به فرایندهای اشتراکی، وابستگی از منابع خاص به منابع متنوع و ... هستند. آن‌چه مسلم است حاکمیت درساختارهای دانشگاه آزاد اسلامی که از اتصال سست و ایجاد همزیستی بین منطق‌های آموزشی و منطق پایداری مالی بهره می‌برند، به صورت فرایندهای دموکراتیک تر و تعهد عمیق و ریشه‌دار جهت دستیابی به اهداف راهبردی گرایش دارند؛ تا به شناخت از بازارها و مشتریان منجر شود. با توجه به مطالب مطرح شده مساله اصلی پژوهش حاضر این است که، تاثیر اتصالات سست سازمانی در ایجاد پایداری مالی دانشگاه چیست؟ و آیا اتصالات سست از طریق کمک به راهبردهای تنوع درآمدی می‌تواند به پایداری مالی دانشگاه کمک کند؟

بر طبق مبانی نظری پیش گفته، آموزش عالی و دانشگاه‌ها در سراسر جهان به‌دلیل روبرویی با عدم قطعیت‌های مختلف داخلی و خارجی از جمله بحران‌های اقتصادی، کاهش منابع بودجه‌ای، تغییرات ساختار جمعیت و ...، اقدام به تغییرات سازمانی در جهت ایجاد انعطاف‌پذیری به منظور ایجاد و حفظ پایداری مالی در کنار حفظ مشروعیت اجتماعی و وظایف آکادمیک خود کرده‌اند. در این راستا ایجاد اتصالات سست در جهت تغییرات سازمانی با هدف انعطاف‌پذیری و استقلال زیربخش‌ها، تفکیک مسوولیت‌ها و ...، منجر به عدم وابستگی به منابع خاص و امکان ایجاد تنوع درآمد و در نتیجه پایداری مالی می‌شود. بنابراین در جهت پاسخگویی به مساله پژوهش، فرضیه اول در راستای شناسایی تاثیر ساختار اتصال سست بر پایدای مالی از طریق نقش میانجی تنوع درآمدی طراحی شد و به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: راهبردهای تنوع درآمدی مبتنی بر تئوری اتصال سست تاثیر معناداری بر پایداری مالی در دانشگاه دارد.

فرضیه فرعی ۱-۱- ساختار اتصال سست بر پایداری مالی دانشگاه تاثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی ۱-۲- ساختار اتصال سست از طریق ایجاد تنوع درآمد بطور معناداری بر پایداری مالی دانشگاه تاثیر می‌گذارد.

هم چنین فرضیه‌های زیر برای بررسی تاثیر اتصال سست بر پایداری مالی از طریق نقش میانجی هر یک از راهبردهای تنوع درآمدی مورد آزمون قرار می‌گیرد.

فرضیه دوم: ساختار اتصال سست از طریق درآمدهای آموزش محور، بطور معناداری بر پایداری مالی دانشگاه تاثیر می‌گذارد.

فرضیه سوم: ساختار اتصال سست ازطریق درآمدهای استوار بر دانش و خدمات، بطور معناداری بر پایداری مالی دانشگاه تاثیر می‌گذارد.

فرضیه چهارم: ساختار اتصال سست ازطریق درآمدهای استوار بر بهره‌وری، بطور معناداری بر پایداری مالی دانشگاه تاثیر می‌گذارد.

فرضیه پنجم: ساختار اتصال سست از طریق صرفه‌جویی در هزینه‌ها، بطور معناداری بر پایداری مالی دانشگاه تاثیر می‌گذارد.

پیشینه پژوهش

پیشینه نظری

در زمینه مؤسسات آموزش عالی، پایداری مالی به این معناست که این مؤسسات درآمدهای بالاتری نسبت به ارائه خدمات آموزشی ایجاد می‌کنند. پایداری مالی یک موسسه عمومی شامل توانایی آن در مدیریت ظرفیت مالی کوتاه مدت و بلندمدت با حفظ سطح خدمات است (اکیل وهمکاران ۲۰۱۹). پایداری مالی دانشگاه را باید توانایی دانشگاه برای تشکیل فضای مالی مثبت برای حمایت مالی از حوزه‌های استراتژیک توسعه، فعالیت‌های عملیاتی‌پذیر به تغییرات آموزش عالی، تنوع بخشیدن و افزایش درآمد خود دانست (لاکشونووا و همکاران، ۲۰۲۱). افزایش درآمد تجاری در توسعه کوتاه مدت موثر است، در حالی‌که جستجوی منابع درآمدی متنوع‌تر برای پایداری طولانی مدت مفید است. افزون بر این، بهره‌برداری از تنوع بیشتر منابع درآمدی از نظر مالی موثر است، که معیارهای کوتاه مدت و بلند مدت به طور همزمان پیش می‌برد (اکیل وهمکاران ۲۰۱۹). پایداری مالی به عنوان توانایی مدیران برای انجام تعهدات خود برای ارائه خدمات به مردم به طور مداوم، تضمین شرایط مالی رضایت بخش از بودجه، چه در کوتاه مدت و چه دربلند مدت است. دنک ودیلوسکی (۲۰۰۶) استدلال می‌کند که پایداری مالی نه تنها نشان دهنده توانایی تولید کافی درآمد است بلکه نحوه درآمد و هزینه تعهدات برآورده شده است (لایزیاک و همکاران،۲۰۲۰). تنوع درآمدها به یک ابتکار مهم برای افزایش پایداری مالی و بقای بلند مدت سازمان‌ها تبدیل شده است. پفر و سالانچیک (۱۹۷۸) و فرولیچ (۱۹۹۹) استدلال می‌کنند که سازمان‌هایی که برای پایداری و بقای مالی تلاش می‌کنند بایدقادر به دست آوردن و همچنین حفظ منابع باشند. در چنین محیط برای موسسات آموزش عالی عمومی بسیار مهم است که با جستجوی منابع مالی جایگزین ازطریق منابع

درآمدی متنوع و وابستگی کمتر به منابع متعارف، مانند بودجه دولتی و شهریه، آماده تغییر شوند.

می‌توان بین طیف یکپارچه‌سازی سیستم‌ها و ایده‌های اتصال (از عدم اتصال تا سست به محکم) برگرفته از تئوری سازمان، شباهتی ترسیم کرد. پژوهش‌ها در تئوری سازمان نشان داده است که روابط محکم می‌تواند منجر به کارایی برتر در شرایط کاملاً درک شده و قابل پیش‌بینی شود (آنتونی، ۱۹۶۵)، اما ممکن است در زمینه عدم اطمینان، انعطاف‌پذیری و خود کنترلی، به پیوندهای محکم کمتری نیاز باشد. برای توسعه این استدلال از دیدگاه مفهومی و تجربی، از نظریه اتصال سست استفاده می‌کنیم، که استدلال می‌کند که سیستم‌های اتصال سست می‌توانند با استفاده از رفتار پاسخ‌گو و نوآوری از طریق پاسخ‌های مستقل و متمایز به محرک‌های زمینه‌ای، کارایی را تقویت کنند، همچنان‌که یافته‌های تجربی مطالعات نیز نشان می‌دهد که سطح اتصال هم بر اثربخشی درک شده و هم بر نوآوری تأثیر می‌گذارد. در حالی که پاسخگویی به کنترل و کارایی سازمانی کمک می‌کند، متمایز بودن، استقلال و نوآوری را در این مجموعه تقویت می‌کند. از آن جایی که سیستم مدیریت عملکرد در دانشگاه آزاد اسلامی شامل مجموعه‌ای از مکانیسم‌ها، فرآیندها، سیستم‌ها و شبکه‌های رسمی و غیررسمی است که برای انتقال اهداف کلیدی و اهداف تعیین‌شده توسط مدیریت، کمک به فرآیند راهبردی و مدیریت مستمر از طریق تجزیه و تحلیل، برنامه‌ریزی، اندازه‌گیری، کنترل استفاده می‌شود. اتصال سیستم‌ها در دانشگاه آزاد می‌تواند شامل تعاملات بین انواع ایده‌ها، منطق‌ها، اهداف، شیوه‌های کنترل، از جمله برنامه‌ریزی، کنترل‌های اداری و فرهنگی باشد. اتصال سست وسیله‌ای برای سازمان‌ها برای مقابله بهتر با رویدادهای غیرقابل پیش‌بینی محیطی است. اکل و کزار (۲۰۰۴) استدلال می‌کنند که اتصال سست دارای تعدادی مزایا برای سازمان‌ها در رابطه با واکنش آن‌ها به محیط است، که منجر به یادگیری سازمانی بیشتر، انعطاف‌پذیری و توانایی پاسخگویی به شرایط خارجی می‌شود و منجر به بهبود تصمیم‌گیری می‌شود. پژوهش‌ها نشان می‌دهد دانشگاه‌ها منطق‌های متناقض دانشگاهی و مالی را برای همزیستی تضمین مشروعیت و پایداری مالی، مدیریت می‌کنند. با تقسیم‌بندی عملکردهای بخش‌های کلیدی دارای اتصال سست، دانشگاه‌ها می‌توانند از منطق دوگانه پشتیبانی کنند. چتزوپولو (۲۰۲۳) اشاره کرد اصلاح از بالا می‌تواند تعاملات افقی بین نهادی وعمودی، مشارکت وهمکاری در گروه‌های کاری را افزایش دهد ولی نظارت دقیق مدیریت بر وظایف، آن‌ها را تضعیف می‌کند. این تعاملات لزوما منجر به هم‌افزایی ادرای، انسجام و یکپارچگی سیاست‌ها با یک هدف مشترک به صورت افقی نمی شود، بلکه منجر به سیاست‌های فرعی غیرمتضاد سازگاری می‌شود که ایده‌های سیاستی را که مکمل یکدیگرند، منتقل می‌کند. به طور کلی ساختارهای دولتی سعی می‌کنند با استفاده از منطق نمونه کار، شیوه‌های اداری و فرهنگ سازمانی متمایز خود را با هدف نگهداری سازمانی شکل دهند. اجزای اتصال به «هر چیزی که ممکن است به هم گره بخورد» (ویک، ۱۹۷۶) اشاره دارد و دامنه وسیعی دارد: شاخص‌های عملکرد ممکن است با تصمیمات یا اهداف همراه شوند (جانسن، ۱۹۹۹)، بازیگران با بازیگران (گوشال، ۱۹۹۸) ، زیر واحدهای همراه با زیر واحدها (اسنوک، ۲۰۰۰)، و سیستم‌های همراه با سیستم‌ها (مایر و ویتینگتون، ۱۹۹۹). اتصال سست یک فرآیند پویا است (اندرسون، ۱۹۹۲؛ اسنوک، ۲۰۰۰). عناصری که پیشتر به صورت سست منصل شده بودند، ممکن است امروز به شدت متصل شوند. افزون بر این، هنگامی که برخی از روابط اتصالی در یک افق زمانی کوتاه مشاهده می‌شوند، ممکن است به‌طور محکم (سست) همراه به نظر برسند، اما در درازمدت ممکن است به‌طور سست (محکم) متصل شوند. بنابراین، جنبه زمانی اتصال باید در صورت لزوم ردیابی شود.. ابعاد اتصال سست اغلب در ادبیات بیان شده عبارتند از: قدرت، مستقیم بودن، سازگاری و وابستگی. در خصوص استحکام – قدرت، عمل «اتصال» توسط چندین قید اصلاح شده است که قدرت اتصال را توصیف می‌کند، از جمله: اغلب، شدیدا، احتمالاً و به طور ناچیز (ویک، ۱۹۸۲؛ گرابوسکی و رابرتز، ۱۹۹۸). هر یک از این قیدها یک زیربعد ویژه از قدرت اتصال را به تصویر می‌کشد. به عنوان مثال، اگر دو نفر مکالمه‌های اجتماعی کمی داشته باشند، با هم رابطه سست دارند، اما اگر این صحبت‌ها شدید و طولانی باشد، ممکن است با هم رابطه محکمی داشته باشند.

پیشینه تجربی

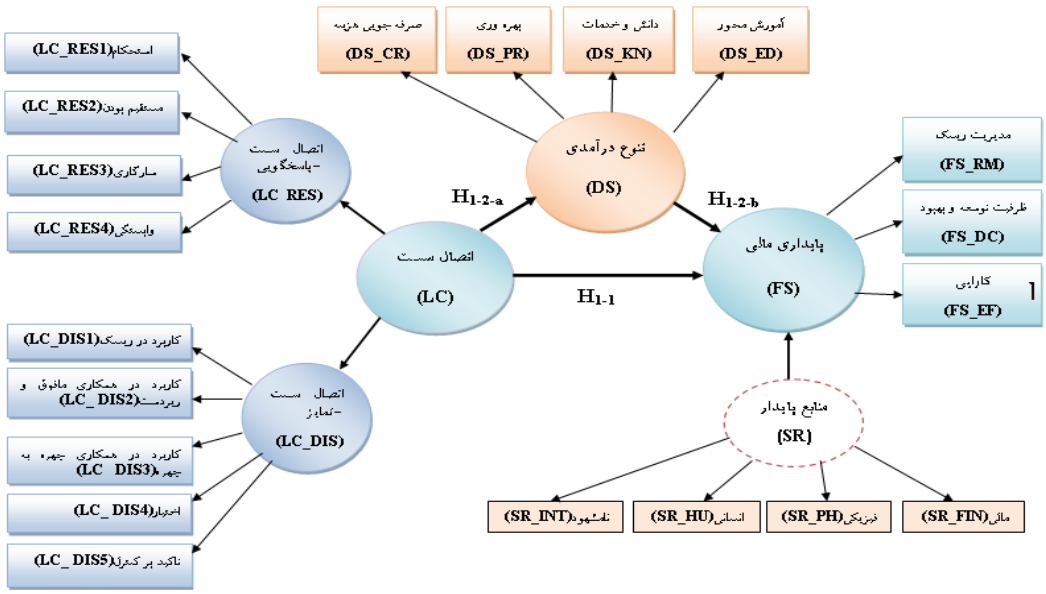
مطالعاتی که بر تمایز بین سیستم‌های فرعی مختلف در آموزش عالی تمرکز دارند، به ویژه ساختارهای اقتدارگرا از کار دانشگاهی آکادمیک) و اداری را مورد بررسی قرار می‌دهند. در یکی از نخستین تجزیه و تحلیل اتصال سست، تلم (۱۹۸۱) ، بین ساختار سازمانی رسمی و ساختار عملکردی تفاوت قائل می‌شود و نشان می‌دهد که این دو لزوماً با یکدیگر همپوشانی ندارند. در همان زمان، چایلدرز (۱۹۸۱) تصمیم‌گیری در دانشگاه‌ها، به ویژه جنبه‌های سیاسی تصمیم‌گیری بوروکراتیک و جمعی راتجزیه و تحلیل کرد. درحالی که او استدلال می‌کرد که مفهوم اتصال سست (و همچنین مدل سطل زباله) منعکس کننده روابط بدون ساختار موجود بین قدرت و وظایف است،

روابط ساختار یافته نیز وجود داشت، به عنوان مثال «قدرت بوروکراتیک لزوماً قدرت اتحادیه را کاهش نمی‌دهد». آبینزانو و همکاران (۲۰۲۳) در مطالعه‌ای مبنی بر سنجش توانایی مقررات مالیاتی در کاهش مشکلات مالی در سازمان‌های غیر انتفاعی دریافتند در نتیجه سیاست‌های کاهش کسری بودجه، آن‌ها مجبور شده‌اند به کمک‌های خیریه روی آورند تا ساختار درآمدی خود را متنوع کنند و در نتیجه سطح مشکلات مالی خود را کاهش دهند. الکن و همکاران (۲۰۱۹) اساس چهار نظریه‌ای را که در اواخر دهه ۱۹۷۰ ظهور کرده بود مورد بررسی قرار داد ند. سیستم‌های به هم پیوسته، سازماندهی سطل زباله، بی نظمی‌های سازمان یافته و نظریه احتمالی – همه این‌ها نشان می‌دهد که سازمان‌های انعطاف‌پذیر سازگارتر و منعطف‌تر هستند. در حالی که مطالب تجربی او بر اساس مجموعه‌ای از مشاهدات شخصی محدود بود، وی خاطرنشان کرد که دانشگاه‌ها در بسیاری از جنبه‌های سازمان خود بوروکراتیک هستند، بنابراین با انعطاف‌ناپذیری نیز مشخص می‌شوند. از این رو، او استدلال می‌کند که بهتر است دانشگاه‌ها با اتصال محکم و جداسازی همزمان توضیح داده شوند، به این ترتیب بر ویژگی دیالکتیکی اتصال سست نیز تأکید می‌شود. تمایز وظایف و اختیارات در آموزش عالی نیز اخیراً مورد بررسی قرار گرفته است. بلیکلی و همکاران (۲۰۱۵) «دو مدل جایگزین کنترل را در کنار هم قرار دادند. یعنی سلسله مراتب–بوروکراتیک و دیگری ارتباط سست»، با تأکید بر اینکه کنترل در دانشگاه‌ها (به عنوان سازمان‌های حرفه ای دانش افزا) ضرورتاً ترکیبی از هر دو است. آن‌ها کنترل درون سازمانی را در دو بعد تجزیه و تحلیل می‌کنند: (۱) تمرکز قدرت و (۲) رسمی شدن روابط اجتماعی. در این زمینه، سازمان‌های ضعیف در ارتباط با آن‌هایی هستند که دارای سطح پایینی از تمرکز قدرت و رسمی شدن روابط اجتماعی هستند. ایمنی و مشعشعی (۱۴۰۱) نشان دادند که اجرای رویکرد مشارکتی در سازمان‌های بخش عمومی می‌تواند در نوآوری و عملکرد بهتر این سازمان‌ها مؤثر باشد. صالحی و مهرآذین (۱۳۹۶) در پژوهش خود به بررسی تأثیر کنترل بودجه سختگیرانه درشرایط آشفتگی بودجه برکاهش انحراف بودجه در شهرداری‌های استان خراسان پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد کنترل بودجه سختگیرانه در شرایط آشفتگی بودجه تأثیری بر کاهش انحراف بودجه نداشته و انحراف بودجه گذشته نیز بر کنترل بودجه سختگیرانه بی تاثیر است. تونیک و پارادایس (۲۰۱۶) بررسی می‌کنند که چرا برخی از دانشگاه‌ها ظرفیت بیشتری برای فعالیت به عنوان بازیگران راهبردی دارند و نشان می‌دهد که این ارتباط به وابستگی متقابل، به ویژه وابستگی متقابل بین واحدهای دانشگاهی ناهمگن و بین حوزه دانشگاهی و اداری مربوط می‌شود. به طور کلی، به نظر می‌رسد که این مقالات به طور مداوم بر همزیستی اتصال محکم و سست بین ساختارهای مختلف مرجع در دانشگاه‌ها، به ویژه بین جنبه‌های دانشگاهی و اداری تأکید می‌کنند. از نظر اتصال سست، این نشان می‌دهد که یک منطقه مفید برای پژوهش‌های آینده، شناسایی شرایط و شیوه‌های اتصال بین این دو زیر سیستم است (الکن و همکاران،۲۰۱۹). لوییس و سیمسک (۱۹۹۴) به عنوان نقطه شروع خود، سازمان‌های اتصال سست را در نظر گرفته و چگونگی واکنش آن‌ها به چالش‌های برنامه‌ریزی راهبردی را مورد بررسی قرار می‌دهند. آن‌ها تشخیص می‌دهند که تغییرات انقلابی و تحولی به طور همزمان رخ می‌دهند. کنداکی و بروک (۲۰۰۹) همچنین اتصال سست را به عنوان نقطه شروع فرض و تاکید می‌کنند که این امر به وابستگی کمتر، افزایش تخصص، کاهش پیش‌بینی‌پذیری و افزایش اقتدار در واحدهای فرعی منجر می‌شود. بدین ترتیب بداهه نوازی، خوداندیشی و ترجمه فردی شیوه‌ها افزایش می‌یابد. اتصال سست نیز به عنوان یکی از شرایط سازگاری سازمانی شناخته شده است. به طور خاص، طاهر، نیمایر و بوتلیه (۲۰۱۱) بر پیشنهاد دوگانگی سازمانی به عنوان مفهومی برای آشتی دادن همبستگی سست سازمانی و اقتدار متمرکز تمرکز می‌کنند. به طور مشابه، اکل و کزار (۲۰۰۴) استدلال می‌کنند که اتصال سست دارای تعدادی مزایا برای سازمان‌ها در رابطه با واکنش آن‌ها به محیط است، که منجر به «یادگیری سازمانی بیشتر، انعطاف‌پذیری و توانایی پاسخگویی به شرایط خارجی و منجر به بهبود تصمیم‌گیری می‌شود» (کزار و اکل، ۲۰۰۴). به طور کلی، مطالعاتی که پیامدهای اتصال سست را مورد بحث قرار می‌دهند، به اتصال سست اشاره دارد که منجر به افزایش ابهام می‌شود در حالی‌که این ابهام همچنین فضایی برای سازگاری و انعطاف‌پذیری را نشان می‌دهد. با این حال، در تعداد کمی از این مطالعات، این استدلال‌های علّی به صراحت تحلیل شده‌اند (الکن و همکاران،۲۰۱۹). در بین مقالاتی که برای بررسی کیفی انتخاب شده‌اند، تعداد بسیار کمی از آن‌ها به صراحت به علت و چگونگی ظهور اتصال دانشگاه‌ها مربوط می‌شوند. کامرون (۱۹۸۴) از تفکر "Janusian" به عنوان وسیله‌ای برای توصیف مفهوم اتصال سست استفاده کرد، جایی که اتصال سست وسیله‌ای است برای «سازمان‌ها برای مقابله بهتر با رویدادهای غیرقابل پیش‌بینی محیطی». به این ترتیب، اتصال سست به طور ضمنی به عنوان ابزاری برای مدیریت خواسته‌های محیطی در نظر گرفته می‌شود. تاونلی (۱۹۹۷) در این باره توضیح داد و استدلال کرد که محیط‌هایی که نهادها در آن تعبیه شده‌اند پیچیده و متشکل از منطق‌های متعدد و این طور نیست که تحت یک جریانی از فشار باشد که

به سمت انطباق و جورریختی حرکت می‌دهد. در همان زمان، همانطور که توسط ردس (۱۹۹۰) استدلال شد، همه محیط‌ها به یک اندازه مرتبط نیستند، و این تفاوت همچنین منجر به الگوهای متفاوتی از اتصال سست در موسسات آموزش عالی می‌شود. در حالی که مطالعات قبلی بر محیط‌های سازمانی به عنوان منبعی برای اتصال سست تاکید می‌کردند، دیگران پیشنهاد کرده‌اند که اتصال سست پیامد اهداف و مقاصد متعدد است. به عنوان مثال، بیرنبوم (۱۹۸۹) در مدل موسسات آموزش سایبرنتیک خود، یک بخش کامل را به بحث در مورد اتصال سست اختصاص می‌دهد و این‌که چگونه دانشگاه‌ها با «اختصاص مسئولیت برای این اهداف به زیر واحدهای مختلف» تنش بین اهداف متعدد و متضاد را حل می‌کنند، به این ترتیب اتصال سست به ابزاری برای رسیدگی به چندین وظیفه در سازمان تبدیل می‌شود بدون اینکه لزوماً تعیین شود که این وظایف را چگونه تعیین می‌کند (الکن و همکاران،۲۰۱۹).

مدل مفهومی

بر طبق مبانی نظری پیش گفته، آموزش عالی و دانشگاه‌ها در سراسر جهان بدلیل روبرویی با عدم قطعیت‌های مختلف داخلی و خارجی از جمله بحران‌های اقتصادی، کاهش منابع بودجه‌ای، تغییرات ساختار جمعیت و ...، اقدام به تغییرات سازمانی در جهت ایجاد انعطاف‌پذیری به منظور ایجاد و حفظ پایداری مالی در کنار حفظ مشروعیت اجتماعی و وظایف آکادمیک خود کرده‌اند. در این راستا ایجاد اتصالات سست در جهت تغییرات سازمانی با هدف انعطاف‌پذیری و استقلال زیربخش‌ها، تفکیک مسوولیت‌ها و ...، منجر به عدم وابستگی به منابع خاص و امکان ایجاد تنوع درآمد و در نتیجه پایداری مالی می‌شود. بنابراین در راستای پاسخ به مساله پژوهش و ارزیابی فرضیه‌های پژوهشی ارائه شه در بخش قبل، روابط بین متغیرها در مدل مفهومی زیر قابل بیان است:



نمودار ۱. الگوی مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی بوده و ماهیت و روش آن توصیفی-پیمایشی و به شیوه ارائه الگو بر مبنای مدلسازی معادلات ساختاری است. فرآیند اجرایی پژوهش ترکیبی از روش‌های کیفی و کمی برای جمع‌آوری و تحلیل داده‌هاست. در بخش ارزیابی کیفی، متغیرها از طریق نظرسنجی پرسشنامه‌ای اندازه‌گیری شده است که با مطالعه دقیق مقالات مرتبط و مبانی نظری و بررسی و مشورت با کارشناسان و استادان، شاخص‌ها و گویه‌های مطلوب برای اندازه‌گیری متغیرها طراحی شد. جامعه مورد نظر شامل هیات رییسه واحدها، خزانه داران و مدیران مالی، اعضای هیات علمی و شاغلان در سایر پست‌های مرتبط در کلیه واحدهای دانشگاهی بوده است. حداقل حجم نمونه بر طبق فرمول کوکران و بر اساس جامعه ۵۰۰۰ نفری معادل ۳۵۶ بدست آمد که در این پژوهش نمونه‌ای معادل ۳۶۷ پرسش‌نامه با پاسخ دهی کامل و قابل تحلیل دریافت شد و مورد ارزیابی و تحلیل قرار گرفت. روایی محتوایی پرسشنامه با گرفتن نظرهای استادان و کارشناسان مورد تأیید قرار گرفت و روایی سازه و

پایایی متغیرها با انجام تحلیل‌های آماری تأیید شد. مدل‌های مرسوم در مدل سازی ساختاری در واقع متشکل از دو بخش هستند. مدل‌های اندازه‌گیری که چگونگی توضیح و تبیین متغیرهای پنهان را نشان می‌دهند و مدل ساختاری که نشان می‌دهد چگونه متغیرهای پنهان در پیوند با یکدیگر قرار گرفته‌اند. در واقع مدل‌های اندازه‌گیری روابط بین متغیرهای مشاهده شده یک سازه و متغیر پنهان آن سازه را مشخص می‌سازند (گودرزی و همکاران،۱۴۰۳).

در بخش ارزیابی کیفی، ابتدا متغیرهای پژوهش از طریق نظرسنجی پرسشنامه‌ای اندازه‌گیری شده است. این متغیرها شامل پایداری مالی (متغیر وابسته)، اتصال سست (متغیر مستقل)، راهبردهای تنوع درآمدی (متغیر میانجی) و منابع پایدار دانشگاه (متغیر کنترل) است که بر طبق مبانی نظری و مشورت با کارشناسان و استادان، شاخص‌ها و گویه‌های مطلوب برای اندازه‌گیری آن‌ها استفاده ش.

متغیر وابسته– پایداری مالی: پایداری مالی در موسسات آموزش عالی از طریق توانایی آن‌ها برای بازیابی کامل هزینه‌های اقتصادی و ادامه توسعه زیرساخت‌ها (فیزیکی، انسانی و فکری) برای حفظ ظرفیت تولید کافی در آینده مدیریت می‌شود (پدرسن و همکاران، ۲۰۱۷). برای دستیابی به پایداری مالی، موسسات باید بر مدیریت هزینه نیز تمرکز کنند (کاکاتی و روی ۲۰۲۱). از این رو از پاسخ‌های سطح سازمانی برای ارزیابی پایداری مالی در سه بعد مدیریت ریسک (سه گویه)، کارایی (سه گویه)و ظرفیت توسعه و بهبود (سه گویه)و از طیف لیکرت شش تایی استفاده شده است.

متغیر مستقل– اتصال سست: نشان دهنده قدرت پیوند بین عناصر سازمانی است (اورتون و ویک، ۱۹۹۰). به گفته پژوهشگران رفتار سازمانی، اتصال سست در یک سازمان نشان می‌دهد که واحدها و فعالیت‌های مختلف نسبتاً مستقل هستند و می‌توانند با تغییر تقاضاها به روش‌های مختلف و با نرخ‌های متفاوت سازگار شوند. کنترل غیرمتمرکز است و اطلاعات به آرامی و به طور ناهموار حرکت می‌کند. اعضا ممکن است از انواع معیارهای متناقض مرتبط برای تفسیر مشارکت خود استفاده کنند و هنجارهایی که توسط آن‌ها قوانین ارزیابی می‌شوند به طور ضعیف در سراسر سیستم پراکنده می‌شوند (اگوان۲۰۱۲). به این ترتیب، یک سیستم که دارای اتصال سست است از وجود همزمان پاسخگویی و متمایز بودن پشتیبانی می‌کند و وابستگی‌های متقابل را کاهش می‌دهد و به اجزا اجازه می‌دهد تا به راحتی با تغییرات مقابله کنند. در این پژوهش از پاسخ‌های سطح سازمانی در دو بعد اصلی اتصال سست یعنی تمایز (۳۵ گویه) و پاسخگویی (۹ گویه) و از طریق طیف شش تایی استفاده شده است.

متغیر میانجی –تنوع درآمدی: از آن‌جا که موسسات آموزش عالی در سراسر جهان با ایجاد اتصالات سست سازمانی سعی در ایجاد انعطاف‌پذیری و کاهش وابستگی به منابع خاص و ایجاد پرتفویی از درآمدهای متنوع برای ایجاد و حفظ پایداری مالی خود کرده‌اند، در این پژوهش متغیر تنوع درآمدی، از بعد نقش میانجی گری در رابطه بین اتصالات سست و پایداری مالی مورد ارزیابی قرار گرفته و پاسخ‌های سطح سازمانی در چهار بعد آموزش محور (چهار گویه)، دانش و خدمات (سه گویه)، بهره‌وری (سه گویه)، صرفه‌جویی در هزینه (سه گویه) و از طیف لیکرت شش تایی برای سنجش آن مورد استفاده قرار گرفته است.

متغیر کنترلی – منابع پایدار: طبق نظر اساتید و کارشناسان، منابع پایدار دانشگاه آزاد به دلیل اهمیت و تاثیر آن بر پایداری مالی دانشگاه، به عنوان متغیر کنترلی پژوهش در نظر گرفته شده و در ابعاد مالی (سه گویه)، فیزیکی (دو گویه)، انسانی (سه گویه) و دارایی‌های نامشهود (یک گویه) از طریق پاسخ‌های سطح سازمانی و طیف لیکرت شش تایی ارزیابی شده است.

سپس روابط متغیرها از طریق مدلسازی معادلات ساختاری تحلیل شد.

یافته‌های پژوهش

در پرسشنامه پژوهش، تعداد چهار متغیر اصلی یا پنهان وجود داشت که برای هر یک از این متغیرها و زیرمولفه‌های آن‌ها نمادهایی در نظر گرفته شد که در جدول ۱ نشان داده شده است. در ادامه از این نمادها در شکل‌ها و جدول‌ها استفاده گردیده است. روایی مولفه‌های پرسشنامه مورد تایید صاحبنظران قرار گرفت و از آن‌جا مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ بدست آمد به عنوان معیاری برای پایایی مناسب در نظر گرفته می‌شود. پس از جمع‌آوری، تلخیص و امتیاز بندی، نتایج از طریق مدلسازی معادلات ساختاری به منظور تحلیل روابط بین متغیرها و ارزیابی فرضیه‌ها بکارگرفته شد.

جدول۱. نمادهای بکاررفته برای متغیرهای پژوهش به همراه مقدار آلفای کرونباخ

مولفه اصلی	زیرمولفه	نماد	گویه‌های پرسشنامه	آلفای کرونباخ
پایداری مالی	--	FS		--
زیرمولفه‌های پایداری مالی	مدیریت ریسک	FS_RM	۱ تا ۳	۰/۹۱۰
	ظرفیت توسعه و بهبود	FS_DC	۴ تا ۶	
	کارایی	FS_EF	۷ تا ۹	
راهبردهای تنوع	--	DS		--
زیرمولفه‌های راهبردهای تنوع	آموزش محور	DS_ED	۱۰ تا ۱۳	۰/۸۵۸
	دانش و خدمات	DS_KN	۱۴ تا ۱۶	
	بهره‌وری	DS_PR	۱۷ تا ۱۹	
	صرفه‌جویی در هزینه	DS_CR	۲۰ تا ۲۲	
منابع پایدار		SR		--
زیرمولفه‌های منابع پایدار	مالی	SR_FIN	۲۳ تا ۲۵	۰/۷۶۱
	فیریکی	SR_PH	۲۶ تا ۲۷	
	انسانی	SR_HU	۲۸ تا ۳۰	
	دارایی نامشهود	SR_INT	۳۱	
اتصال سست (پاسخگویی)		LC_RES		--
زیرمولفه‌های اتصال سست (پاسخگویی)	استحکام	LC_RES1	۳۲ تا ۳۳	۰/۷۸۴
	مستقیم بودن	LC_RES2	۳۴ تا ۳۶	
	سازگاری	LC_RES3	۳۷ تا ۳۸	
	وابستگی	LC_RES4	۳۹ تا ۴۰	
اتصال سست (تمایز)		LC_DIS		--
زیرمولفه‌های اتصال سست (تمایز)	کاربرد در ریسک	LC_DIS1	۴۱ تا ۴۷	۰/۸۳۷
	کاربرد در همکاری مافوق و زیردست	LC_DIS2	۴۸ تا ۵۴	
	کاربرد در همکاری چهره به چهره	LC_DIS3	۵۵ تا ۶۱	
	اختیار	LC_DIS4	۶۲ تا ۶۸	
	تاکید بر کنترل	LC_DIS5	۶۹ تا ۷۵	

نتایج توصیفی حاصل از پرسشنامه برای مولفه‌ها در جدول۲ گزارش شده است:

جدول۲. توزیع امتیازات متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	کمترین	بیشترین	میانه	میانگین	انحراف معیار
FS	۳۶۷	۳/۶۷	۱۷/۰۰	۱۳/۳۳۳	۱۲/۳۴۹	۳/۱۰۹
DS	۳۶۷	۷/۲۵	۲۲/۸۳	۱۶/۵۰۰	۱۶/۲۷۰	۳/۴۴۴
SR	۳۶۷	۸/۱۷	۲۳/۰۰	۱۶/۱۶۷	۱۵/۷۷۶	۳/۵۳۷
LC_RES	۳۶۷	۰/۰۰	۴/۰۰	۳/۰۰۰	۲/۷۶۸	۱/۴۳۱
LC_DIS	۳۶۷	۰/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰۰	۴/۱۵۰	۱/۴۵۹

مرحله اول-در روش معادلات ساختاری در ابتدا، بخش اندازه‌گیری مدل برای ارزیابی شاخص‌های برازش مدل بررسی می‌شود تا میزان تطابق مدل با داده‌های جمع‌آوری شده سنجیده شود. در جدول۳، مقادیر مربوط به شاخص‌های نیکویی برازش به همراه حدود مطلوب برای هر یک و نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها ارائه شده‌اند. بر اساس نتایج این جدول، تمامی شاخص‌ها در محدوده‌ی مطلوب قرار دارند که این امر نشان‌دهنده‌ی کفایت و مناسب بودن مدل اندازه‌گیری است.

جدول۳. شاخص‌های برازش تحلیل عاملی تاییدی مدل پژوهش

نام شاخص	مقدار مطلوب	مقدار شاخص در مدل مورد بررسی	نتیجه
χ^2/df	کمتر از ۵	۴/۷۱۴	برازش الگو مناسب است
RMSEA	کمتر از ۰/۱	۰/۰۹۴	برازش الگو مناسب است
RFI	بیشتر از ۰/۸	۰/۸۱۹	برازش الگو مناسب است
CFI	بیشتر از ۰/۸	۰/۸۵۱	برازش الگو مناسب است
GFI	بیشتر از ۰/۸	۰/۸۴۱	برازش الگو مناسب است

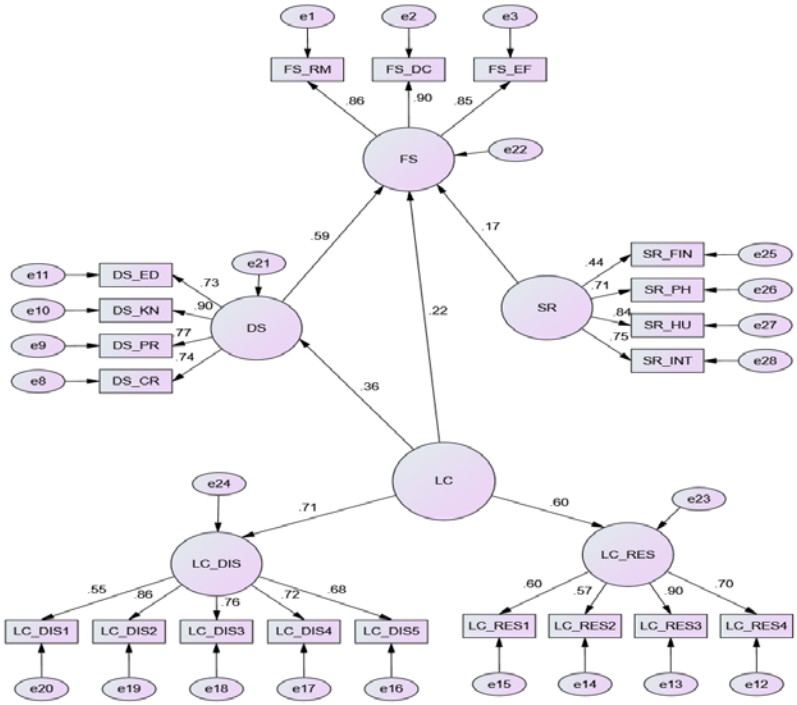
برای تعیین ارتباط گویه‌های انتخاب شده با مولفه مربوطه، نتایج مربوط به بررسی روایی سازه (روایی همگرا و روایی واگرا) بررسی شد.

روایی همگرا به بررسی میزانی که گویه‌ها به طور معناداری با مولفه‌ای که قرار است آن را اندازه‌گیری کنند، همبستگی دارند، می‌پردازد. همچنین روایی واگرا به ارزیابی میزان تفاوت و تمایز بین مولفه‌های مختلف و گویه‌های مرتبط با آن‌ها می‌پردازد، به گونه‌ای که نشان دهد گویه‌ها تنها با مولفه‌ای که به آن تعلق دارند، ارتباط قوی دارند. نتایج نشان داد که تمامی عوامل از روایی همگرا برخوردار و روایی واگرا برای تمامی مولفه‌های مورد بررسی برقرار است.

مرحله دوم- با برازش مدل مفهومی به داده‌ها، روابط بین متغیرهای پنهان در بخش ساختاری مورد بررسی قرار می‌گیرند.

مدلسازی فرضیه اول - تاثیر اتصال سست بر پایداری مالی و نیز تاثیر اتصال سست بر پایداری مالی از طریق نقش میانجی راهبردهای تنوع درآمدی

در نمودار۲ مدل برازش یافته فرضیه اول ارائه شده و در جدول۴ روابط بین متغیرها مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند و اثرات مستقیم، غیر مستقیم و اثر کل به منظور تاثیر مولفه LC بر FS با در نظر گرفتن نقش میانجی مولفه DS و نقش کنترلی مولفه SR بررسی شده است. مدل برازش یافته در نمودار ۱ به همراه ضرایب استاندارد رگرسیونی آورده شده است.



نمودار۲. مدل برازش یافته فرضیه اول

جدول۴. ضرایب مربوط به اثرات مستقیم به همراه سطح معناداری

نوع رابطه	مسیر	ضریب مسیر	S.E.	t	P
اثرات مستقیم	DS ---> LC	۰/۳۶۱	۰/۴۰۶	۳/۷۲۹	۰/۰۰۰
	FS ---> LC	۰/۲۱۸	۰/۳۸۷	۲/۸۹۱	۰/۰۰۴
	FS ---> DS	۰/۵۸۸	۰/۰۷۶	۹/۵۰۵	۰/۰۰۰
	FS ---> SR	۰/۱۷۳	۰/۰۹۹	۳/۳۹۲	۰/۰۰۰

ضرایب مربوط به اثرات غیرمستقیم به همراه سطح معناداری

نوع اثر	مسیر			عامل میانجی	ضریب	فاصله اطمینان ۹۵ درصد		P
						کران پایین	کران بالا	
اثر غیرمستقیم	FS	--->	LC	DS	۰/۲۱۲	۰/۱۴۴	۰/۳۰۳	۰/۰۰۳

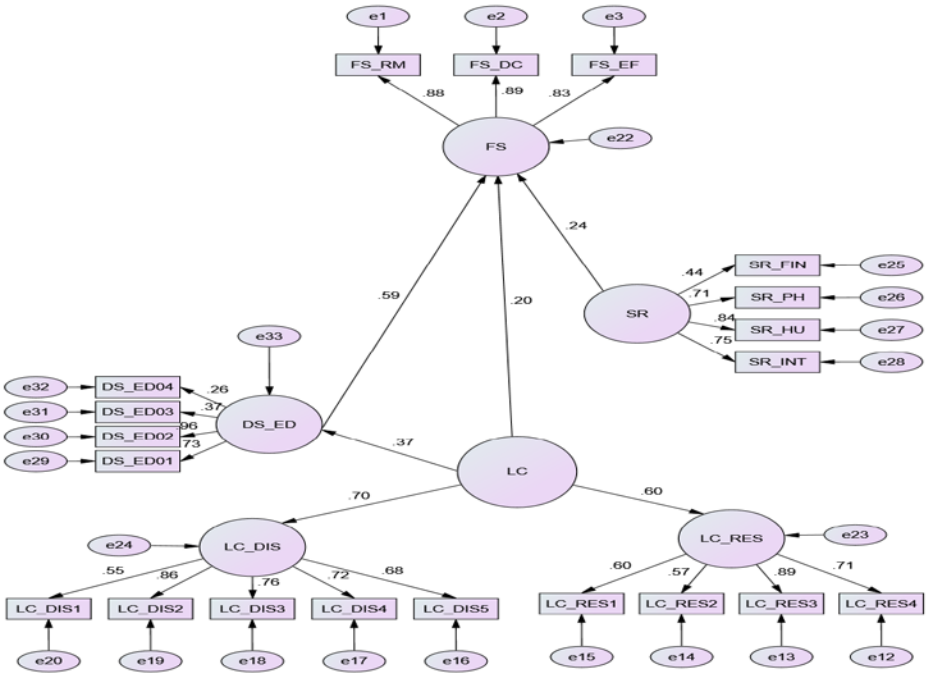
: ضرایب مربوط به اثر کل به همراه سطح معناداری

نوع اثر	مسیر			عامل میانجی	ضریب	فاصله اطمینان ۹۵ درصد		P
						کران پایین	کران بالا	
اثر کل	FS	--->	LC	DS	۰/۴۳۰	۰/۲۹۹	۰/۵۷۶	۰/۰۰۲

بر اساس جدول۴، اثر مستقیم مولفه LC بر DS با ضریب استاندارد مسیر ۰/۳۶۱، در سطح ۵ درصد معنادار است (t>1.96, P<0.05). به عبارت دیگر بر اساس یافته‌های پژوهش، ارتباطی معنادار و مستقیم بین اتصال سست با راهبردهای تنوع وجود دارد. اثر مستقیم مولفه LC بر FS با ضریب استاندارد مسیر ۰/۲۱۸، در سطح ۵ درصد معنادار است (t>1.96, P<0.05) که به معنای ارتباط معنادار و مستقیم بین اتصال سست و پایداری مالی است. اثر مستقیم مولفه DS بر FS با ضریب استاندارد مسیر ۰/۵۸۸، در سطح ۵ درصد معنادار است (t>1.96, P<0.05) که یعنی ارتباطی معنادار و مستقیم بین راهبردهای تنوع و پایداری مالی وجود دارد. اثر مستقیم مولفه SR بر FS با ضریب استاندارد مسیر ۰/۱۷۳، در سطح ۵ درصد معنادار است (t>1.96, P<0.05). به عبارت دیگر بر اساس یافته‌های پژوهش، ارتباطی معنادار و مستقیم بین منابع پایدار و پایداری مالی وجود دارد. هم چنین اثر غیر مستقیم مولفه LC بر مولفه FS، در اثر نقش میانجی مولفه DS، بر اساس ضریب مسیر غیرمستقیم برابر با ۰/۲۱۲ شده است که در سطح ۵ درصد معنادار است. بنابراین تاثیر غیر مستقیم اتصال سست از طریق عامل میانجی راهبردهای تنوع بر پایداری مالی مورد تائید قرار می‌گیرد. اثر کل مولفه LC بر مولفه FS، در اثر نقش میانجی مولفه DS، و نقش کنترلی مولفه SR بر اساس ضریب مسیر کل برابر با ۰/۴۳۰ شده است که در سطح ۵ درصد معنادار است. بنابراین تاثیر کل اتصال سست از طریق عامل میانجی راهبردهای تنوع بر پایداری مالی مورد تائید قرار می‌گیرد.

سپس به مدلسازی و آزمون فرضیه‌های دوم تا پنجم که نقش میانجی هر یک از زیرمولفه‌های راهبردهای تنوع را بررسی می‌کند پرداختیم. بدین‌منظور، نقش هر یک از چهار زیرمولفه مورد نظر، در میانجی‌گری بین متغیر مستقل و وابسته مورد بررسی قرار گرفت.

مدلسازی فرضیه دوم -نقش میانجی راهبرد آموزش محور (DS_ED)



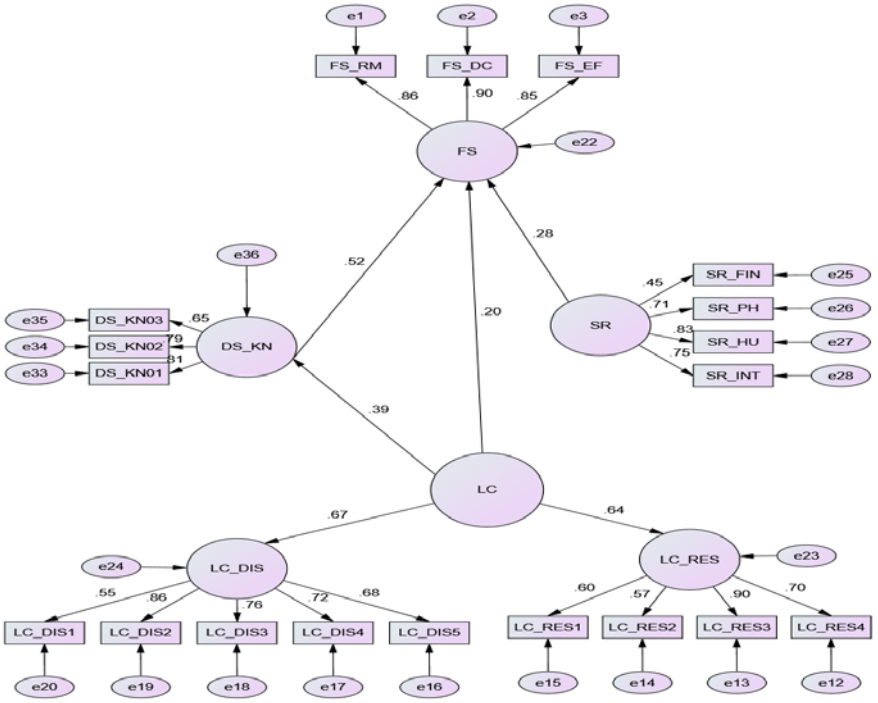
نمودار۳. مدل برازش یافته فرضیه دوم

جدول۵. بررسی نقش میانجی مولفه DS_ED

نوع اثر	مسیر			عامل میانجی	ضریب	فاصله اطمینان ۹۵ درصد		P
						کران پایین	کران بالا	
مستقیم	DS_ED	--->	FS	---	۰/۵۸۵	۰/۴۷۹	۰/۶۸۱	۰/۰۱۲
مستقیم	LC	--->	FS	DS_ED	۰/۲۰۴	۰/۰۸۷	۰/۳۱۲	۰/۰۱۶
غیرمستقیم	LC	--->	FS	DS_ED	۰/۲۱۶	۰/۱۲۷	۰/۳۴۵	۰/۰۰۴
کل	LC	--->	FS	DS_ED	۰/۴۲۰	۰/۲۸۹	۰/۵۴۳	۰/۰۰۴

مدل برازش یافته فرضیه دوم در نمودار۳ و نتایج در جدول۵ ارائه شده است. یافته‌های جدول (۵) نشان می‌دهد تاثیر مولفه DS_ED بر مولفه FS با ضریب مسیر ۰/۴۲۰ معنادار است. همچنین برای تاثیر مولفه LC بر مولفه FS، در اثر نقش میانجی مولفه DS_ED، و نقش کنترلی مولفه SR، اثر غیرمستقیم (با مقدار ضریب مسیر ۰/۲۱۶) و همچنین اثر کل (با مقدار ضریب مسیر ۰/۴۲۰) در سطح ۵ درصد معنادار است. بنابراین نقش میانجی مولفه DS_ED مورد تایید قرار گرفت.

مدلسازی فرضیه سوم -نقش میانجی راهبرد دانش و خدمات (DS_KN)



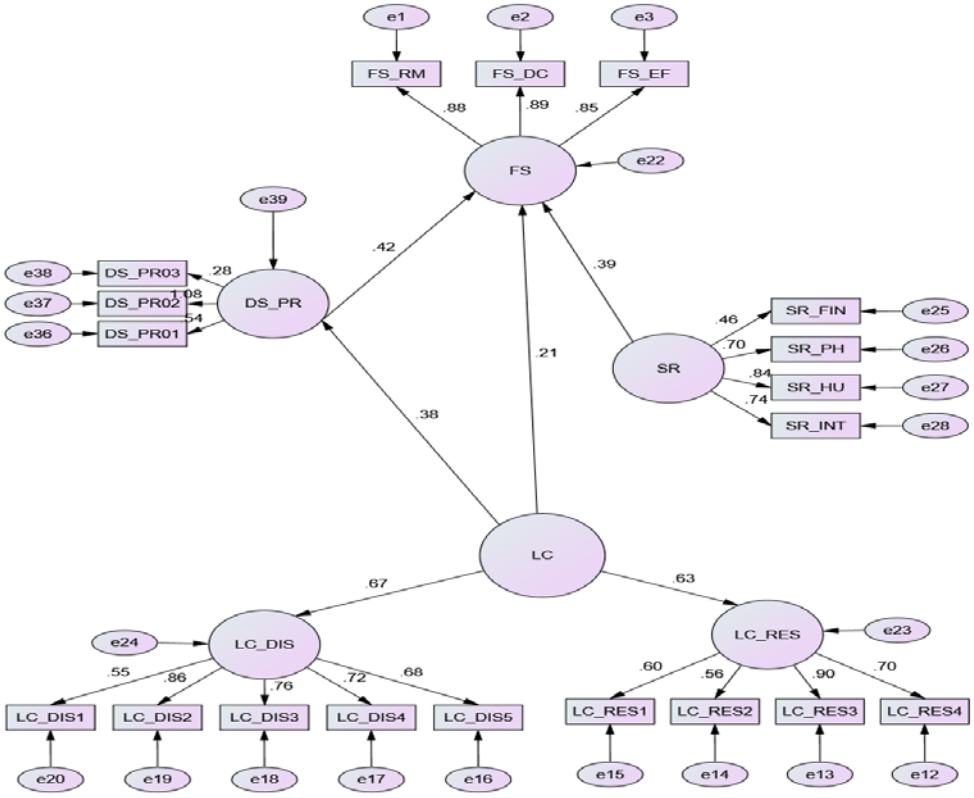
نمودار۴. مدل برازش یافته فرضیه سوم

جدول۶. بررسی نقش میانجی مولفه DS_KN

نوع اثر	مسیر			عامل میانجی	ضریب	فاصله اطمینان ۹۵ درصد		P
						کران پایین	کران بالا	
مستقیم	DS_KN	--->	FS	---	۰/۵۲۰	۰/۴۲۱	۰/۶۱۶	۰/۰۰۷
مستقیم	LC	--->	FS	DS_KN	۰/۲۰۴	۰/۰۵۰	۰/۳۳۳	۰/۰۲۳
غیرمستقیم	LC	--->	FS	DS_KN	۰/۲۰۴	۰/۱۳۵	۰/۳۳۴	۰/۰۰۹
کل	LC	--->	FS	DS_KN	۰/۴۰۸	۰/۲۵۶	۰/۵۴۳	۰/۰۰۵

مدل برازش یافته فرضیه سوم در نمودار۴ و نتایج در جدول۶ ارائه شده است. یافته‌های جدول۶ نشان می‌دهد تاثیر مولفه DS_KN بر مولفه FS با ضریب مسیر ۰/۵۲۰ معنادار است. همچنین برای تاثیر مولفه LC بر مولفه FS، در اثر نقش میانجی مولفه DS_KN، و نقش کنترلی مولفه SR، اثر غیرمستقیم (با مقدار ضریب مسیر ۰/۲۰۴) و همچنین اثر کل (با مقدار ضریب مسیر ۰/۴۰۸) در سطح ۵ درصد معنادار است. بنابراین نقش میانجی مولفه DS_KN مورد تایید قرار می‌گیرد.

مدلسازی فرضیه چهارم -نقش میانجی راهبرد بهره‌وری (DS_PR)



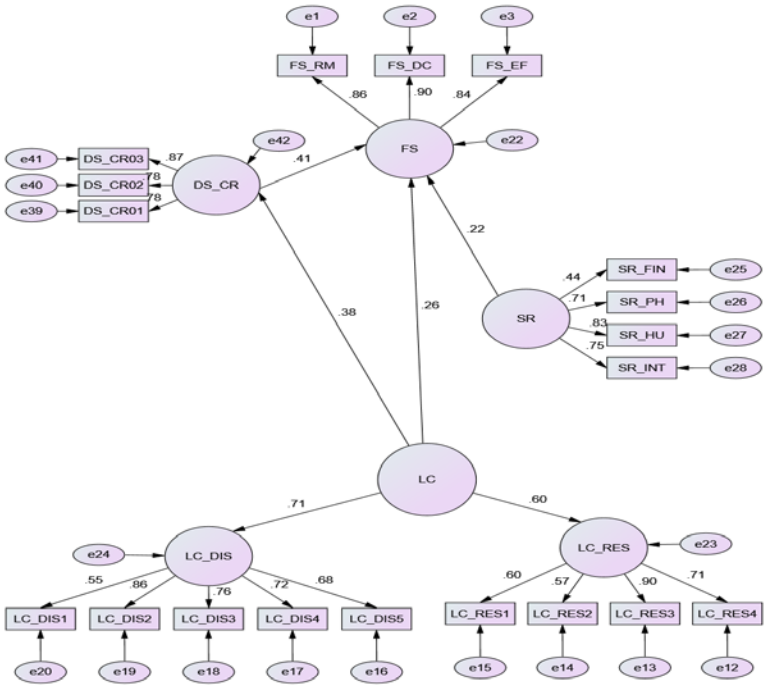
نمودار۵. مدل برازش یافته فرضیه چهارم

جدول۷. بررسی نقش میانجی مولفه DS_PR

نوع اثر	مسیر			عامل میانجی	ضریب	فاصله اطمینان ۹۵ درصد		P
						کران پایین	کران بالا	
مستقیم	DS_PR	--->	FS	---	۰/۴۲۵	۰/۳۲۸	۰/۵۱۹	۰/۰۰۹
مستقیم	LC	--->	FS	DS_PR	۰/۲۱۱	۰/۰۶۲	۰/۳۵۰	۰/۰۱۷
غیرمستقیم	LC	--->	FS	DS_PR	۰/۱۶۳	۰/۱۱۰	۰/۲۲۷	۰/۰۰۴
کل	LC	--->	FS	DS_PR	۰/۳۷۴	۰/۲۲۹	۰/۵۰۳	۰/۰۰۸

مدل برازش یافته فرضیه چهارم در نمودار۵ و نتایج در جدول۷ ارائه شده است. یافته‌های جدول۷ نشان می‌دهد تاثیر مولفه DS_PR بر مولفه FS با ضریب مسیر ۰/۴۲۵ معنادار است. همچنین برای تاثیر مولفه LC بر مولفه FS، در اثر نقش میانجی مولفه DS_PR، و نقش کنترلی مولفه SR، اثر غیرمستقیم (با مقدار ضریب مسیر ۰/۱۱۰) و همچنین اثر کل (با مقدار ضریب مسیر ۰/۳۷۴) در سطح ۵ درصد معنادار است. بنابراین نقش میانجی مولفه DS_PR مورد تایید قرار می‌گیرد.

مدلسازی فرضیه پنجم -نقش میانجی راهبرد صرفه‌جویی در هزینه (DS_CR)



نمودار۶. مدل برازش یافته فرضیه پنجم

جدول۸. بررسی نقش میانجی مولفه *DS_CR*

نوع اثر	مسیر			عامل میانجی	ضریب	فاصله اطمینان ۹۵ درصد		P
						کران پایین	کران بالا	
مستقیم	DS_CR	--->	FS	---	۰/۴۱۴	۰/۲۸۷	۰/۵۱۰	۰/۰۰۹
مستقیم	LC	--->	FS	DS_CR	۰/۲۶۳	۰/۱۳۱	۰/۳۹۲	۰/۰۰۸
غیرمستقیم	LC	--->	FS	DS_CR	۰/۱۵۷	۰/۱۰۷	۰/۲۳۲	۰/۰۰۳
کل	LC	--->	FS	DS_CR	۰/۴۲۰	۰/۲۸۷	۰/۵۵۶	۰/۰۰۴

مدل برازش یافته فرضیه پنجم در نمودار (۶) و نتایج در جدول (۸) ارائه شده است. یافته‌های جدول (۸) نشان می‌دهد تاثیر مولفه DS_CR بر مولفه FS با ضریب مسیر ۰/۴۱۴ معنادار است. همچنین برای تاثیر مولفه LC بر مولفه FS، در اثر نقش میانجی مولفه DS_CR، و نقش کنترلی مولفه SR، اثر غیرمستقیم (با مقدار ضریب مسیر ۰/۱۵۷) و همچنین اثر کل (با مقدار ضریب مسیر ۰/۴۲۰) در سطح ۵ درصد معنادار است. بنابراین نقش میانجی مولفه DS_CR مورد تایید قرار می‌گیرد.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

برپایه نتایج ارائه شده در بخش قبل، تاثیر مولفه اتصال سست بر پایداری مالی و تاثیر مولفه اتصال سست بر پایداری مالی با در نظر گرفتن نقش میانجی مولفه تنوع درآمد و نقش کنترلی مولفه منابع پایدار مورد بررسی قرار گرفت که نتایج را به شرح زیر مشخص کرد:

بحث و نتیجه‌گیری فرضیه اول

بررسی اثرات مستقیم، غیرمستقیم و کل نشان داد بین اتصال سست با پایداری مالی ارتباطی معنادار ومستقیم وجود دارد که مبتنی بر مبانی نظری پژوهش بوده و فرضیه ۱-۱ را تایید می‌کند. هم چنین بین اتصال سست با راهبردهای تنوع ارتباطی معنادار ومستقیم و بین تنوع درآمدی با پایداری مالی ارتباطی معنادار و مستقیم مشاهده شد که تاییدی بر فرضیه ۱-۲ و مبتنی بر مبانی نظری پژوهش است که در ادامه تشریح می‌شود. افزون بر اثر غیر مستقیم مولفه اتصال سست بر مولفه پایداری مالی، در اثر نقش میانجی مولفه تنوع درآمدی نیز مورد تائید قرار گرفت و اثر کل اتصال سست از طریق عامل میانجی

راهبردهای تنوع و عامل کنترلی منابع پایدار بر پایداری مالی تایید شد. یعنی فرضیه اول به شرح زیر معنادار است:

راهبردهای تنوع درآمدی مبتنی بر تئوری اتصال سست تاثیر معناداری بر پایداری مالی در دانشگاه دارد.

همانگونه که می‌دانیم ضریب مسیر بیان کننده رابطه علی خطی وشدت وجهت رابطه بین دو متغیر مکنون یا پنهان است. بنابرنتایج مدلسازی و آزمون فرضیه اول، شدت روابط در بررسی اثرات مستقیم به ترتیب ضریب مسیر از زیاد به کم به شرح زیر نتیجه‌گیری شد:

۱. بین تنوع درآمدی با پایداری مالی ارتباطی معنادار ومستقیم وجود دارد.
۲. بین اتصال سست با راهبردهای تنوع ارتباطی معنادار ومستقیم وجود دارد.
۳. بین اتصال سست با پایداری مالی ارتباطی معنادار ومستقیم وجود دارد.

در واقع مطابق با اثرات مستقیم، ارتباط بین تنوع درآمدی با پایداری مالی در رتبه اول و اتصال سست با پایداری مالی در رتبه سوم معناداری قرار گرفت. این موضوع را بیانگر این است که ایجاد تنوع درآمدی عامل اصلی پایداری مالی بوده و از آن‌جا که طبق نتایج بالا ساختار اتصال سست سازمان تاثیر مستقیم و معنادار در ایجاد تنوع درآمدی دارد، اتصالات سست سازمانی از طریق تنوع بخشی به درآمدها منجر به ایجاد و بهبود پایدار مالی دانشگاه می‌شود. نتایج بالا با منطق و مبانی نظری اتصالات سست و نقش آن در بهبود تنوع بخشی به درآمدها و درنتیجه حفظ و ایجاد پایداری مالی در سازمان‌ها و بویژه آموزش عالی همخوانی دارد. تنوع درآمدها به یک ابتکار مهم و مزیت حیاتی برای افزایش تامین وجوه، منابع، ثبات مالی و در نتیجه پایداری و بقای بلند مدت سازمان‌ها تبدیل شده است. چتزوپولو (۲۰۲۳) اشاره کرد اصلاح از بالا می‌تواند تعاملات افقی بین نهادی وعمودی، مشارکت وهمکاری در گروه‌های کاری را افزایش دهد. دریتو (۲۰۲۱) نشان داد که تنوع درآمدها تأثیر مثبت و معناداری بر پایداری مالی دارد وگرینلی و تروسل (۲۰۰۰) دریافتند که تنوع درآمدی به کاهش آسیب پذیری مالی کمک می‌کند لوئیز و بورن (۲۰۲۳) آشکار کردند که اثرات منفی عدم اطمینان محیطی، پیامدهایی بر عملکرد سازمانی دارد، که ممکن است پیامدهای ناکارآمدی را نشان دهد که باید توسط مدیریت کنترل شود. ایجاد کنترل رسمی به معنای دانش کامل از فرآیندهایی است که اعضای پروژه نوآوری در آن مشارکت دارند، در حقیقت کنترل پس از وقوع تنها زمانی مناسب است که دانش مرتبط با نتیجه کامل، صریح و بدون تغییر باشد. طبق کزار و اکل (۲۰۰۴) ، اتصال سست دارای مزایای متعدد برای سازمان‌ها در رابطه با واکنش آن‌ها به محیط است که منجر به یادگیری سازمانی بیشتر، انعطاف‌پذیری و توانایی پاسخگویی به شرایط خارجی و منجر به بهبود تصمیم‌گیری می‌شود. برپایه پژوهش مامات و همکاران (۲۰۱۸) دانشگاه‌هایی که به عنوان سازمان‌های ترکیبی عمل می‌کنند منطق‌های رقابتی خود را از طریق اتصال سست و تقسیم‌بندی مدیریت می‌کنند. آن‌ها دریافتند نقش بخش‌های مختلف دانشگاهی برای حمایت از منطق پایداری مالی تغییر یافته است پفر و سالانچیک (۱۹۷۸) و فرولیچ (۱۹۹۹) استدلال کردند سازمان‌هایی که برای پایداری و بقای مالی تلاش می‌کنند باید قادر به دست آوردن و همچنین حفظ منابع باشند. برپایه پژوهش کامرون و تن (۱۹۸۳) ساختار کلی و طراحی موسسات آموزش عالی بسیار بیشتر از بوروکراسی‌های سنتی و سیستم‌های سلسله مراتبی سازگار و ترمیم کننده است. به این معنا که آن‌ها به صورت سست (ویک، ۱۹۷۶)، سیستم‌های سیال (کوهن و مارچ، ۱۹۷۴) هستند که ظرفیت زیادی برای پایدارماندن در اختلالات محیطی دارند. این نوع پژوهش‌ها نشانگر این است که دانشگاه‌ها تلاش خواهند کرد دو منطق متضاد را مدیریت کنند و از این طریق تنوع بخشی، منابع درآمدی را در جهت پایداری مالی بهبود بخشند. یافته‌های روحانی و همکاران (۱۳۹۸) در بررسی تنوع بخشی به منابع درآمدی دانشگاه‌های دولتی جامع و صنعتی و ثبات مالی نشان داد که تنوع درآمدی رابطه معکوس و معناداری با تغییرات درآمد سرانه دانشگاه دارد و وابستگی به شهریه با تغییرات درآمد سرانه دانشگاه رابطه معنادار و مستقیم دارد. یافته‌های آن‌ها نشان داد در شرایطی که ناپایداری‌ها و افزایش هزینه‌های دولت سبب شده تا دولت دانشگاه را به سوی کسب درآمد از منابع دیگر سوق دهد، دانشگاه‌های ایرانی در تنوع سبد درآمدی ضعف جدی دارند و به شدت به درآمدهای حاصل از شهریه وابسته هستند. در فرضیه‌های دوم تا پنجم نقش هر یک از چهار راهبرد تنوع درآمدی در میانجی گری بین متغیر مستقل و وابسته به تفکیک مورد بررسی قرار گرفت.

از آن‌جا که فرضیه‌های دوم تا پنجم با هدف شناسایی نقش میانجی هر یک از راهبردهای تنوع درآمدی بر رابطه بین اتصال سست و پایداری مالی طراحی و آزمون شده است و به جهت تحلیل جامعتر و مقایسه‌ای از تاثیر راهبردهای مختلف، بحث و جمع بندی نتایج فرضیه‌های دوم تا پنجم را در کنار هم انجام می‌دهیم. در بررسی فرضیه دوم و نقش میاتجی راهبرد آموزش محور، یافته‌ها نشان داد تاثیر راهبرد آموزش محور بر مولفه پایداری مالی با ضریب مسیر ۰/۴۲۰ معنادار است. همچنین برای تاثیر مولفه اتصال سست بر پایداری مالی، در اثر نقش میانجی مولفه تنوع- آموزش محور، و نقش کنترلی منابع پایدار، اثر

غیرمستقیم (با مقدار ضریب مسیر ۰/۲۱۶) و همچنین اثر کل (با مقدار ضریب مسیر ۰/۴۲۰) در سطح ۵ درصد معنادار بود بنابراین فرضیه دوم مورد تایید قرار گرفت. در بررسی فرضیه سوم یعنی نقش میانجی دانش وخدمات، یافته‌ها نشان داد تاثیر راهبرد دانش وخدمات بر پایداری مالی با ضریب مسیر ۰/۵۲۰ معنادار بوده و برای تاثیر اتصال سست بر پایداری مالی، در اثر نقش میانجی راهبرد دانش وخدمات، و نقش کنترلی منابع پایدار، اثر غیرمستقیم (با مقدار ضریب مسیر ۰/۲۰۴) و همچنین اثر کل (با مقدار ضریب مسیر ۰/۴۰۸) در سطح ۵ درصد معنادار شد و فرضیه سوم تایید شد. در ارزیابی فرضیه چهارم یعنی نقش میانجی راهبرد بهره‌وری، یافته‌ها نشان داد تاثیر این راهبرد بر پایداری مالی با ضریب مسیر ۰/۴۲۵ معنادار است. برای تاثیر اتصال سست بر پایداری مالی، در اثر نقش میانجی راهبرد بهره‌وری، و نقش کنترلی مولفه منابع پایدار، اثر غیرمستقیم (با مقدار ضریب مسیر ۰/۱۱۰) و همچنین اثر کل (با مقدار ضریب مسیر ۰/۳۷۴) در سطح ۵ درصد معنادار است و بنابراین فرضیه چهارم نیز مورد تایید قرار گرفت. بررسی فرضیه پنجم و نقش میانجی راهبرد صرفه‌جویی در هزینه‌ها، نشان داد تاثیر این راهبرد بر پایداری مالی با ضریب مسیر ۰/۴۱۴ معنادار است. همچنین برای تاثیر اتصال سست بر پایداری مالی، در اثر نقش میانجی صرفه‌جویی در هزینه‌ها، و نقش کنترلی مولفه منابع پایدار، اثر غیرمستقیم (با مقدار ضریب مسیر ۰/۱۵۷) و همچنین اثر کل (با مقدار ضریب مسیر ۰/۴۲۰) در سطح ۵ درصد معنادار است و بنابراین فرضیه پنجم مورد تایید قرار گرفت. جهت تحلیل و جمع بندی کامل‌تر به مقایسه ضریب مسیرهای زیر مولفه‌های راهبردهای تنوع درآمد که نشان دهنده رابطه علی خطی وشدت وجهت رابطه بین دو متغیر مکنون یا پنهان است، پرداختیم. یافته‌ها نشان داد شدت چهار رابطه بالا یعنی فرضیه‌های دوم تا پنجم به ترتیب ضریب مسیر از زیاد به کم به شرح زیر است:

۱. راهبرد «آموزش محور» و راهبرد «صرفه‌جویی در هزینه» با ضریب مسیرهای مساوی و بیشترین ضریب مسیر به طور مشترک رتبه اول را به عنوان نقش میانجی بین رابطه معنادار اتصال سست و پایداری مالی ایفا می‌کنند. در نتیجه افزایش و بهبود دوره‌های بلندمدت یعنی دوره‌های آکادمیک در رشته مقطع‌های مختلف، افزایش وبهبود دوره‌های کوتاه مدت برون سازمانی و دوره‌های مهارتی برای عموم، برنامه ریزی برای جذب یا افزایش دانشجویان بین الملل، جذب یا افزایش دانش آموزان از طریق مدارس سما، کاهش هزینه‌های جاری از طریق صرفه‌جویی و هوشمند سازی، کاهش هزینه‌های پرسنلی از طریق سامانه سپاری یا بهینه سازی هزینه‌های مدیریت، کارانه و غیره به عنوان راهبردهای کاهش هزینه‌ها مبتنی بر ساختار اتصال سست، بیشترین تاثیر را در افزایش و حفظ پایداری مالی دارا هستند و واحدهای دانشگاهی می‌توانند ضمن توجه به روابط ساختار سازمانی و پتانسیل‌های خود در راستای متنوع‌سازی درآمد و در نتیجه بهبود پایداری مالی این نوع راهبردها را به عنوان اولویت در نظر بگیرند.

۲. راهبرد دانش وخدمات با در نظر گرفتن ضریب مسیر در رتبه دوم اهمیت به لحاظ ایفای نقش میانجی در رابطه معنادار اتصال سست و پایداری مالی قرار دارد. به عبارتی استفاده از خدمات پژوهشی و فناوری و نوآوری، خدمات دانشجویی و عمومی، خدمات حوزه‌های جنبی همچون پزشکی، پیراپزشکی، کشاورزی و غیره رتبه دوم تاثیر را بر روی افزایش و حفظ پایداری مالی از طریق ساختار اتصال سست دارا هستند. بنابراین واحدهای دانشگاهی در صورتی که با توجه به شرایط و امکانات، امکان کمتری برای تنوع بخشی از طریق راهبردهای آموزش محور و صرفه‌جویی در هزینه داشته باشند، می‌توانند تنوع بخشی از طریق روش‌های مبتنی بر راهبرد دانش و خدمات را در اولویت دوم قرار دهند.

۳. راهبرد بهره‌وری با در نظر گرفتن ضریب مسیر در رتبه سوم اهمیت به لحاظ ایفای نقش میانجی در رابطه معنادار اتصال سست و پایداری مالی قرار گرفت. به‌عبارتی استفاده از امکانات موجود ساختمان‌ها و زمین‌ها، ظرفیت شرکت‌های غیر دانش بنیان و ظرفیت‌های اقتصادی، استفاده از اقبال عمومی، وقف، کمک‌های مردمی و سازمان‌ها رتبه پایین تری در تاثیر بر روی افزایش و حفظ پایداری مالی از طریق ساختار اتصال سست دارا هستند. بنابراین نتایج بهتر است واحدهای دانشگاهی ظرفیت باقیمانده در جهت تنوع بخشی را به شناسایی روش‌های مبتنی بر راهبرد بهره‌وری در اولویت آخر اختصاص دهند.

در راستای اهداف پژوهش و نتایج حاصل از آزمون فرضیه-های این بخش، می‌توان گفت درک مقامات ارشد موسسات آموزش عالی از موضوع پایداری مالی، به ویژه تنوع درآمد و ابتکارات مدیریت هزینه، به دانشگاه‌ها کمک می‌کند تا فرآیندهای تغییر را در مؤسسات مربوطه خود بهتر مدیریت کنند. بنابراین بر مبنای یافته‌های پژوهش حاضر و بحث و نتیجه‌گیری انجام شده، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

الف / پیشنهاد بر مبنای نتایج پژوهش

- از آن‌جا که طبق نتایج فرضیه اول پژوهشی نقش اتصالات سست سازمانی در ایجاد پایداری مالی از طریق ایجاد تنوع بخشی به درآمدها مورد تایید قرار گرفت، به مدیران و تصمیم‌گیرندگان آموزش عالی و بطور خاص دانشگاه آزاد اسلامی که با توجه به شرایط و بحران‌های سال‌های اخیر و مشکلات و چالش‌های مرتبط با پایداری مالی این موسسات که در سطح جهانی نیز مورد بحث است، پیشنهاد می‌شود برای ایجاد، حفظ و یا بهبود پایداری مالی، در مورد نمودار دهی یا اصلاح روابط ساختارهای سازمانی در سطح کلان و خرد به موضوع اتصالات سازمانی توجه نموده و ساختارهای افقی و عمودی خود را به نحوی مورد حفظ، بازنگری یا اصلاح قرار دهند که از طریق ایجاد اتصالات سست سازمانی، زمینه توسعه راهبردهای تنوع درآمد و در نتیجه پایداری مالی بهتر خود را فراهم آورند.
- مدیران و تصمیم‌گیرندگان می‌توانند بهبود ساختارهای سازمانی خود در جهت اتصال سست را از طریق دو مولفه اتصال سست- تمایز و اتصال سسست - پاسخگویی مد نظر قرار دهند. ایجاد تمایز بیشتر در استفاده از فرایندهای بودجه بندی و مالی، آموزشی، پژوهشی و فرهنگی، تقیسم کار، اداری، استخدامی، تدوین بخشنامه، فرایندهای انگیزشی کارکنان (هیات علمی و کارمند)، فرایندهای نوآوری، به روز رسانی، افزایش کیفیت، بازاریابی خدمات یا محصولات پژوهشی، فرایندهای شایستگی مانند مهارت، آموزش، تجربه، سازگاری با محیط، فرایندهای بهره‌وری شامل کارایی نیروی کار، تجهیزات ایمنی، چرخه زمانی خدمات یا محصولات پژوهشی در تشخیص و رفع عدم قطعیت‌های راهبردی ، همکاری مافوق و زیردستان، همکاری چهره به چهره در بررسی و ارزیابی منظم فرایندهای فوق، اختیار و تاکید بر کنترل در فرایندهای بالا، موجب حرکت در جهت اتصال سست می‌شود و توجه به این مولفه‌ها در طراحی ساختارهای سازمانی می‌تواند در راستای تنوع بخشی به درآمدها و در نتیجه پایداری مالی موثر واقع شود. هم چنین تاثیر مولفه اتصال سست- پاسخگویی را نیز مورد توجه قرار داده و از آن جایی با تقویت شاخص‌های استحکام (میزان تغییرپذیری مشابه در ساختارهای افقی و عمودی از ساختار متناظر در سطوح دیگر)، مستقیم بودن (تاثیر پذیری تنظیم هدف در ساختارهای افقی و عمودی از ساختار متناظر در سطوح دیگر)، سازگاری (میزان تغییرپذیری مشابه ساختارهای افقی و عمودی از تغییرات بیرونی)، وابستگی (اشتراک عملکرد بین سطوح افقی و عمودی) در جهت اتصال محکم سازمانی حرکت می‌کنیم، لازم است با تعدیل شاخص‌های بالا در جهت معکوس به سمت اتصال سست حرکت صورت پذیرد تا تحقق هدف پایداری مالی امکانپذیرتر شود.
- نتایج فرضیه‌های دوم تا پنجم نشان داد راهبردهای درآمدی از نوع آموزش محور و راهبرد صرفه‌جویی در هزینه، رتبه اول را به عنوان نقش میانجی بین رابطه معنادار اتصال سست و پایداری مالی ایفا می‌کنند. در نتیجه پیشنهاد می‌شود واحدهای دانشگاهی با تلاش برای افزایش درآمدهای آموزش محور از قبیل افزایش وبهبود دوره‌های بلند مدت یعنی دوره‌های آکادمیک در رشته مقطع‌های مختلف، افزایش وبهبود دوره‌های کوتاه مدت برون سازمانی و دوره‌های مهارتی برای عموم، برنامه‌ریزی برای جذب یا افزایش دانشجویان بین‌الملل، جذب یا افزایش دانش آموزان از طریق مدارس سما و نیز کنترل هزینه‌ها مثل صرفه‌جویی در هزینه‌های جاری از طریق صرفه‌جویی و هوشمند سازی، کاهش هزینه‌های پرسنلی از طریق سامانه سپاری و بهینه‌سازی هزینه‌های مدیریت و غیره به عنوان راهبردهای صرفه‌جویی هزینه‌ها به پایداری مالی خود کمک کنند. البته راهبردهای دانش وخدمات و بهره‌وری نیز که در رتبه‌های بعدی اهمیت به لحاظ ایفای نقش در پایداری مالی ایفا می‌کند نیز نباید نادیده گرفته شود. استفاده از خدمات پژوهشی و فناوری و نوآوری، خدمات دانشجویی و عمومی، خدمات حوزه‌های جنبی همچون پزشکی، پیراپزشکی، کشاورزی، استفاده از امکانات موجود ساختمان‌ها و زمین‌ها، ظرفیت شرکت‌های غیر دانش بنیان و ظرفیت‌های اقتصادی، استفاده از اقبال عمومی، وقف، کمک‌های مردمی و سازمان‌ها نیز به پایداری مالی کمک خواهد کرد.

ب/ با توجه به اجرا و نتایج پژوهش حاضر و به جهت غنای بیشتر مبانی نظری و نتایج عملی، پیشنهادهای زیر جهت پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود:

- از آن‌جا که نظریه اتصال سست که برای اولین بار در این پژوهش هم در موضوع بررسی ساختار سازمانی و

هم در رابطه با پایداری مالی سازمان بکار گرفته شد و فاقد منابع علمی داخلی در این زمینه بودیم، نیاز به پژوهش‌های تکمیلی و افزایش منابع بومی در زمینه نظریه اتصال سست، هم از جهت مبانی نظری و هم کاربردهای عملی به‌ویژه در موضوع پایداری مالی که مساله پیش روی بیشتر سازمان‌ها در دنیای امروز است، وجود دارد. بنابراین به پژوهشگران علاقمند در این موضوع پیشنهاد می‌شود به عنوان یک زمینه پژوهشی گسترده و کاربردی به این حوزه بپردازند.

- برپایه مبانی نظری پژوهش، اتصالات سست سازمانی بر پایداری مالی را می‌توان به شیوه‌های مختلف کیفی و کمی مورد ارزیابی قرار داد، پیشنهاد می‌شود سایر روش‌های اندازگیری اتصالات سازمانی مورد مطالعه و تاثیر آن بر تنوع بخشی به درآمدها، پایداری مالی و ... بررسی شد.

References

Abinzano, I. Lopez-Arceiz, F. & Zabaleta, I. (2023). Can tax regulations moderate revenue diversification and reduce financial distress in nonprofit organizations? *Jurnal of Wiley*, 301.

Akgün, A. E. Keskin, H & Byrne, J. (2012). Antecedents and contingent effects of organizational adaptive capability on firm product innovativeness. *Journal of Product Innovation Management,* 29 (S1).171-189.

Anderson, P. (1992). Analysing distribution channel dynamics: Loose and tightcoupling in distribution networks. *European Journal of Marketing*, 26 (2), 47-68.

Arango -Vasquez, L. Gentilin, M. (2021). Organizational couplings: A literature review. *Innovar*, 31 (79), 161- 178.

Bedford, D.S. Bisbe, J & Sweeney, B. (2022). "The joint effects of performance measurement system design and TMT cognitive conflict on innovation ambidexterity". *Management Accounting Research*, Vol. 57: 100805

Cameron, K. S & Whetten, D. A. (1983). Models of the organizational life cycle: Applications to higher education. *The Review of Higher Education*, 6 (4), 269-299.

Chatzopoulou, S. (2023). Resilience of the Silo Organizational Structure in the European Commission. *JCMS- Jurnal of Common Market Studies*, 2:545 -562

Chiang, C. & Chuang, M.C. (2024).Effect of Sustainable Supply Chain Management on Procurement Environmental Performance: A Perspective on Resource DependenceTheory. *Journal of sustainability2024*, 16 (2), 586; https://doi.org/10.3390/su16020586.

Childers, M. E. (1981). What is political about bureaucratic-collegial decision-making? *The Review of Higher Education*, 1: 25-47.

Cohen, M. D. March, J. G. & Olsen, J. P. (1974). A Garbage Can Model of Organizational Choice. *Administrative Science Quarterly*, 17 (1), 1-25. doi:10.2307/2392088.

Demartini, M.C & Otley, D. (2020). Beyond the system vs. package dualism in Performance Management Systems design: A loose coupling approach. *Accounting, Organizations and Society*. 86, 1-15.

Elken, M. Vukasovic, M. (2019). The Looseness of Loose Coupling: The Use and Misuse of "Loose Coupling" in Higher Education Research. In J. Huisman and M. Tight (Ed.), *Theory and Method in Higher Education Research*, 5:53-71

Estermann T. Bennetot, E. Kupriyanova, V. & Stoyanova H. (2020). The impact of the Covid-19 crisis on university funding in Europe. *European University Association*.1-12

Froelich K. (1999), "Diversification of revenue strategies: evolving resource dependence in non-profit organizations", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol. 28 No. 3, pp. 246-268.

Grabowski, M. &.Roberts, K. H. (1998). Risk mitigation in virtual organizations. Journal of Computer and Mediated Communication, 4: 1-33.

Greenlee, J. & Trussel, J. (2000), "Estimating the financial vulnerability of charitable organizations", *Nonprofit Management and Leadership*, Vol. 11 No. 2, pp. 199-210.

Goodarzi M. Chahar Mahali A. Rahmaninia A. Nikoomram E. & Amini Khozani M. (1403). Presenting a model to investigate the effect of intellectual capital on the competitive capabilities of companies (structural equation model approach). *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 443-458, 13 (52). (In Persian).

Johnsen, A. (1999). Implementation mode and local government performancemeasurement: *A Norwegian experience. Financial Accountability and Management*, 15 (1), 41-66.

Imeni, M, & Moshashaei, S. (2022). Investigating Factors Affecting Innovation and Performance in Public Sector Organizations: A New Attitude Based on a Collaborative Approach. Governmental Accounting, 9(1), 313-340. doi:

10.30473/gaa.2021.58937.1480. (In Persian).

Kezar, A. & Eckel, P. (2004). Meeting today's governance challenges. A synthesis of the literature and examination of a future agenda for scholarship. *Journal of Higher Education*, 75 (4), 371-399.

Kondakci, Y. & Broeck, H. (2009). Institutional imperatives versus emergent dynamics: a case study on continuous change in higher education. Higher Education, 58 (4), 439-464. doi:10.1007/s10734-009-9204-2

Laguir, I. Gupta, S. Bose, I. Stekelorum, R & Laguir, L. (2022). "Analytics capabilities and organizational competitiveness: unveiling the impact of management control systems and environmental uncertainty", *Decision Support Systems*, 113744

Laktionova, O. Yurchyshena, L & Matviychuk, V. (2021). Income and financial stability of university: Sectoral approach. ISSN 2306-4994 (print); ISSN 2310-8770 (online).204-215

Luiz, T. & Beuren M. (2023)? *Journal of Business Process Management*, 3:671-689.

Lutz, F. W. (1982). Tightening up loose coupling in organizations of higher education. *Administrative Science Quarterly*, 653-669.

Mamat,S. Nik Ahmad. N.N, & Mohd Said, J. (2021). Financial sustainability in Malaysian public universities: coping with or embracing change? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 1096-3367

Mammela, A. Riekki,J. & Kiviranta,M. (2023). Loose Coupling: An Invisible Thread in the History of Technology. *IEEE ACCESS*, Vol. 11, 59456- 59482.

Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology* 2: 340-363.

Orton, J. D. & Weick, K. E. (1990). Loosely coupled systems: A reconceptualization. *TheAcademy of Management Review* 15 (2): 203–23.

Pedersen, K.W. Pharo, E., Peterson, C. & Clark, G.A. (2017), "Wheels of change in higher education: a collaborative, multi-stakeholder project as a vehicle for sustainability education", *International Journal of Sustainability in Higher Education*, Vol. 18 No. 2, pp. 171-184.

Pfeffer, J. & Salancik, G.R. (1978), The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective, Harper & Row, New York, NY.

Rhoades, G. (1990). Change in an Unanchored Enterprise: Colleges of Education. *The Review of Higher Education*, 13 (2), 187-214.

Rouhani Sh, Rahimian H, Abbaspour A, Borzooian p, Geraee Nejad Gh, (2018), University revenue diversification: a path to financial stability. *Quarterly Journal of Research and Planning in Higher Education*. 1 (25), 77-95. (In Persian).

Salehi, N., & mehrazeen, A. (2018). Investigating the Effects of Tight Budget Control on Reducing Budget Deviation Facing Budget Turbulence (Case Study: The Mumicipalities of Khorasane Razavi Province). Governmental Accounting, 4(1), 37-48. (In Persian)

Shahidi, S. Amini Khouzani, M. Sarvi, A. Arabzadeh M, (2024). Loose coupling theory and organizational structure analysis based on dialectical approach: a new approach in jihadi management and Islamic governance*. New approaches to jihadi management and Islamic governance*. 4 (13).47-76 (in Persian).

Simsek, H. & Louis, K. S. (1994). Organizational Change as Paradigm Shift: Analysis of the Change Process in a Large, Public University. *The Journal of Higher Education*, 65 (6), 670-695. doi:10.2307/2943824

Snook, S. A. (2000). Friendlyfire: The accidental shootdown of US. Black Hawks over Northern Iraq. Princeton, NJ: Princeton University Press.

Tahar, S. Niemeyer, C. & Boutellier, R. (2011). Transferral of business management concepts to universities as ambidextrous

organisations. *Tertiary Education and Management*, 17 (4), 289-308.

Townley, B. (1997). The institutional logic of performance appraisal Organization Studies, 18 (2), 261-285.

Weick, K. E. (1982). Management of organizational change among loosely coupled systems. In P. Goodman and Associates (Ed.), Change in organizations: New perspectives on theory, research, and practice. San Francisco, CA: Jossey-Bss, 375-408.

Weick, K. E. (1976). Educational Organizations as Loosely Coupled Systems. *Administrative Science Quarterly*, 119-100

Governmental Accounting

doi: 10.30473/GAA.2025.73359.1780
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (189-204)
RESEARCH PAPER

The Effect of Responsibility on the Resilience of Accountants of Astan Qods Razavi in Meritorious Environments with a Spiritual Approach

Fahimeh Zare[1], Sedighe Kamranrad[*2], Akram Karimi[3]

1. M.Sc. Department of Accounting, Imam Reza International University, Mashhad, Iran. (fahimehzare2000@gmail.com).
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Economics and Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.
3. Lecturer, Department of Accounting, Yadgar Imam Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (karimiakram11@gmail.com).

Corresponding Author:
Sedighe Kamranrad
Email: kamranrad @pnu.ac.ir

Received: 2024/04/04
Accepted: 2024/09/09

How to Cite:
Zare, F; Kamranrad, S; Karimi, A; (2025). Identifying and Ranking the Factors Affecting the Effectiveness of the Internal Control System in Government Institutions and Organizations, *Governmental Accounting*, 11 (21), 189-204.

ABSTRACT

Subject and Purpose: Accounting is a very sensitive profession that requires appropriate resilience, so it is essential to examine the structures that affect resilience; among these structures are responsibility, spiritual approach and meritocracy; therefore, the purpose of the present study was to examine the effect of responsibility on professional resilience of accountants of Astan Quds Razavi in meritocratic environments with spiritual approach.

Research Method: The present study is applied in terms of purpose and descriptive survey in terms of method. The study's statistical population is all accountants affiliated with Astan Quds Razavi, which is 200 people. The statistical sample consists of 132 people, which was obtained using the Cochran formula. Carroll's responsibility acceptance questionnaire, Davidson's job resilience, Milliman's spiritual approach, and Moslehi's meritocracy were used to measure the research variables, and structural model equations were used to test the hypotheses.

Research Findings: The results showed that the accountability of accountants of Astan Quds Razavi has a positive and significant effect on their work resilience, and their spiritual and meritocratic approach moderates this effect. In the present study, the effect of the meritocratic approach and spiritual approach are considered as strengthening moderators.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: According to the research findings, responsible accountants strive to maximize the productivity and success of the organization; a committed and fair employee can be a source of resilience; accountants' sense of responsibility leads them to do their job in the best possible way.

Keywords: Responsibility, Career Resilience, Spiritual Approach, Meritocracy.

JEL Classification: G41, M40.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۲۰۴-۱۹۰)
doi: 10.30473/GAA.2025.73359.1780

«مقاله پژوهشی»

تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری حسابداران آستان قدس رضوی در محیط‌های شایسته‌سالار با رویکرد معنوی

فهیمه زارع[۱]، صدیقه کامران‌راد*[۲]، اکرم کریمی[۳]

۱. کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضا(ع)، مشهد، ایران. (fahimehzare2000@gmail.com).
۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.
۳. مدرس، گروه حسابداری، واحد یادگار امام، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (karimiakram11@gmail.com).

نویسنده مسئول:
صدیقه کامران‌راد
رایانامه:
kamranrad @pnu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۱۶
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۱۹

استناد به مقاله:
زارع، فهیمه؛ کامران‌راد، صدیقه؛ کریمی، اکرم، (۱۴۰۳)، تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری حسابداران آستان قدس رضوی در محیط‌های شایسته‌سالار با رویکرد معنوی، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۲۰۴-۱۹۰.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: حسابداری یکی از مشاغل بسیار حساس است که نیازمند تاب‌آوری مناسب است بنابراین بررسی سازه‌هایی که بر تاب‌آوری تأثیرگذار است دارای اهمیت بسیار است از جمله این سازه‌ها: مسئولیت‌پذیری، رویکرد معنوی و شایسته‌سالاری است بنابراین هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی حسابداران آستان قدس رضوی در محیط‌های شایسته‌سالار با رویکرد معنوی بوده است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از دیدگاه هدف کاربردی و از دیدگاه روش، توصیفی پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش کلیه حسابداران وابسته به آستان قدس رضوی هستند که تعداد آنها ۲۰۰ نفر است. نمونه آماری شامل ۱۳۲ نفر که با استفاده از فرمول کوکران به دست آمده است. برای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش از پرسشنامه‌های مسئولیت‌پذیری کارول، تاب‌آوری شغلی دیویدسون، رویکرد معنوی میلیمن و شایسته‌سالاری مصلحی و برای آزمون فرضیه ها از معادلات مدل ساختاری استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش: یافته‌ها نشان داد که مسئولیت‌پذیری حسابداران آستان قدس رضوی بر تاب‌آوری شغلی آنها تأثیر مثبت و معناداری دارد و همچنین رویکرد معنوی و شایسته‌سالار آنها این تأثیر را تعدیل می‌کند. در پژوهش حاضر تأثیر شایسته‌سالاری و رویکرد معنوی به عنوان تعدیل‌گر تقویت‌کننده در نظر گرفته شده‌اند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با توجه به نتایج پژوهش، می‌توان بیان کرد که حسابداران مسئولیت‌پذیر برای به حداکثر رساندن بهره‌وری و موفقیت سازمان تلاش می‌کنند، همچنین کارمندی که متعهد و باانصاف باشد، می‌تواند سرچشمه ایجاد تاب‌آوری باشد. مسئولیت‌پذیری حسابداران، انجام کار به بهترین و شایسته‌ترین شکل را سبب می‌شود.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت‌پذیری، تاب‌آوری شغلی، رویکرد معنوی، شایسته‌سالاری.

طبقه‌بندی موضوعی: G41, M40 .

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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

یکی از ویژگی‌های مهم شخصیتی که در موفقیت نقش عمده‌ای ایفا می‌کند، مسئولیت‌پذیری است (پولز[1] و همکاران). مسئولیت‌پذیری یک الزام و تعهد درونی از سوی فرد برای انجام مطلوب همهٔ فعالیت‌هایی است که بر عهدهٔ او گذاشته شده است؛ مسئولیت‌پذیری از درون فرد سرچشمه می‌گیرد (جین وی[2] و همکاران).

مسئولیت‌پذیری در سازمان‌ها به رفتارهای سازمانی اشاره دارد که هدفشان تأثیر مثبت بر ذی‌نفعان و ورای منافع اقتصادی سازمانی است. از جمله پیش‌شرط‌های کلی در باب مسئولیت‌پذیری، آزادی داشتن برای مسئولانه عمل کردن است این پیش‌شرط کلی را می‌توان به ابعاد گوناگونی دسته‌بندی کرد، از جمله تمایل به اقدام، توانایی پیش‌بینی و دوراندیشی، امکان اقدام کردن و وجود مهارت‌های یک ارزیابی آگاهانه که امکان مسئولیت‌پذیری را مهیا می‌کند (ابزری و همکاران، ۱۳۸۶). یکی از مقوله‌هایی که در حال حاضر تعمق در خصوص آن مهم به شمار می‌آید، مسئولیت اجتماعی کارکنان است (فرناندو،[3] ۲۰۱۰). تأثیر دین و مظاهر آن در حفظ نظام اجتماعی و نقش آن در تقویت حس مسئولیت‌پذیری اجتماعی میان اعضای جامعه سبب گشته تا بیشتر اندیشمندان اجتماعی به ویژه جامعه‌شناسان آن را به مثابه هسته محوری مطالعات خود در نظر می‌گیرند. باورهای دینی مؤلفه تقویت و تحکیم مبانی ارزشی زندگی انسان شمرده می‌شود و به افراد انسانی فرصت می‌بخشد تا تمایلات خودخواهانه خود را به کناری نهاده و یکدیگر را دوست بدارند (موسوی و همکاران، ۱۳۹۳). در سال‌های اخیر رفتارهای مبتنی بر پارامترهای اخلاقی در کلیه حوزه‌های علوم، به ویژه در مباحث مالی مورد توجه اندیشمندان قرار گرفته است (بادآور نهندی و همکاران، ۱۳۹۹). بتازگی رفتارهای مبتنی بر اخلاق در حوزه حسابداری و حسابرسی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار شده است و سیاست‌گذاران حرفه همواره در کنار توجه به گسترش فضاهای آموزشی و بسترهای لازم برای توسعه سطح آموزشی فنی حسابداری در تلاش بوده‌اند تا نسبت به توسعه رفتار اخلاقی، بسترهای لازم را فراهم آورند (رویایی و بیات، ۱۳۹۰). دوو[4] و همکاران (۲۰۱۶) معتقدند که فضای مذهبی به شکل چشمگیری با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت در رابطه است. یکی از اساسی‌ترین توانایی‌های بشر که سبب سازگاری مؤثر با عوامل تنش‌زا در موقعیت‌ها و فشارهای روانی می‌شود، تاب‌آوری است.

تاب آوری یک ویژگی شخصیتی است که اثرات سوء مرتبط با عوامل مختلف استرس زا را کاهش می دهد (واگنیلد و یانگ[5]، ۱۹۹۳). بنابراین تاب آوری یک حالت ذاتی شمرده می شود (بلاک و کرمن[6]، ۱۹۹۶). اگرچه پژوهشگران اعتقاد دارند که تاب‌آوری یک عامل ذاتی است اما می‌تواند تحت تأثیر عوامل محیطی توسعه یافته و مدیریت یابد (نورمن[7] و همکاران، ۲۰۰۵؛ لوتانز[8]، ۲۰۰۲؛ کادوگان و مک-کلین[9]، ۲۰۰۹). تاب‌آوری را می‌توان مجموعه‌ای از اعمال، رفتارها و افکار دانست که آموختنی است و می‌تواند تحت تأثیر محیط تقویت شود. مفهوم تاب‌آوری در سازمان‌ها به‌عنوان یک عامل تعیین‌کننده در محیط کسب‌وکار فعلی، به‌ویژه به دلیل افزایش عدم قطعیت‌ها، نوسانات بازار و پیچیدگی‌های موجود در محیط پیچیده و مبهم فعلی پدیدار شده است (اواد[10] و همکاران، ۲۰۲۴). تای[11] و همکاران (۲۰۲۴) معتقدند که بنابراین، شناخت نقش حیاتی تاب‌آوری کارکنان در ارتقای مشارکت کاری برای سازمان‌هایی که به دنبال دستیابی به عملکرد و اثربخشی بهینه هستند، ضروری است. تاب‌آوری یکی از سازه‌های اصلی برای فهم و درک انگیزش و رفتار، مفهوم‌سازی شده است. اشخاصی که در محیط‌های تنش‌زا به کار مشغول هستند، همواره در معرض عواملی مثل استرس قرار دارند و این عامل قادر است اثرات مخربی همچون خستگی عاطفی در آن‌ها خلق نماید. تاب‌آوری ظرفیت برگشتن از دشواری پایدار و توانایی در ترمیم خویشتن است، بنابراین می‌تواند سبب شود تا او پیروزمندانه از تنش‌ها عبور کند.

شایسته‌سالاری به لحاظ علم مدیریت، رویکردی است که در آن منابع انسانی به لحاظ توانایی ذاتی‌شان در جایگاه خود گسترش پیدا می‌کنند و نشان می‌دهد که افراد باید بر اساس مهارت‌ها، توانایی‌ها و سخت کوشی‌شان پاداش بگیرند، نه عواملی مانند پیشینه اجتماعی یا ارتباطات شخصی (واکیم[12] و همکاران، ۲۰۲۴). از جمله‌ی اصلی‌ترین عللی که سبب رضایت‌بخشی سازمان می‌شود، شایسته سالاری است. در حال حاضر سازمان‌ها برای دوام خود در عرصه فعالیت‌های جهانی، لازم است به شایسته‌سالاری هرچه بیشتر توجه داشته باشند. در سال‌های اخیر بیشتر سازمان‌های دولتی به دلیل عدم رعایت

1. Pouls
2. Janeway
3. Fernando
4. Du
5. Wagnild & Young
6. Block & Kremen
7. Norman
8. Luthans
9. Cadogan-McClean
10. Awad
11 .Thai
12. Wackym

نظام شایسته‌سالاری در گزینش مدیران و پرسنل بخش‌های مختلف، عملکرد رضایت‌بخشی نداشته‌اند، استقرار نظام شایسته‌سالاری به منظور ارائه عملکرد بهتر و ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیریت لازمه حیات موفق هر سازمانی محسوب می‌شود. در شایسته سالاری معیارهایی از قبیل تخصص، تعهد، مهارت، تجربه و دلسوزی ملاک انتخاب و ارتقاء اشخاص در سازمان است. در مفهوم عملیاتی شایسته سالاری، کار، کوشش و کسب دانش، ارزش نهادی سازمان به شمار می‌آید. هنگامی که شایسته سالاری در سازمان پیاده‌سازی شود، میزان پاسخگویی به حد اعلای خود می‌رسد و در نتیجه اعتماد سازمانی ارتقاء می‌یابد. ساختارهای اداری در دو دهه گذشته دچار تحول گشته تغییراتی مثل توسعه یافتگی پرسنل، پیدایش نیروهای دانش بنیان، رشد فن‌آوری‌های نوین، فزونی مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها و پاسخ‌گویی ایشان در مقابل شهروندان سبب توجه خاص به نیروی انسانی شایسته به مثابه‌ی سرمایه‌ی اجتماعی مهم گشته است به نوعی که در حال حاضر در عرصه علم مدیریت، استقرار نظام شایسته سالاری به منزله زیربنای امور مطرح شده است (درویشی، ۱۳۹۸). بنابراین با توجه به اهمیت بررسی تأثیر تاب‌آوری بر مسئولیت‌پذیری کارکنان به ویژه با توجه به نقش میانجی دو متغیر بااهمیت رویکرد معنوی و شایسته‌سالاری که تاکنون در کشور انجام نشده است در پژوهش حاضر به دنبال بررسی این موضوع هستیم که آیا مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی حسابداران آستان قدس رضوی تأثیر معناداری دارد یا خیر؟ و نقش تعدیل‌گر رویکرد معنوی و شایسته‌سالاری در این ارتباط چگونه است؟

مبانی نظری پژوهش

از آنجایی که ماهیت برخی مشاغل و تجارب به گونه‌ای است که خواه ناخواه افراد دچار مشکل می‌شوند، به طوری که ممکن است سلامت روانی آنها تهدید شود، بنابراین توجه به ظرفیت‌های فردی و روانی که فرد به کمک آنها بتواند در شرایط دشوار مقاومت کند و دچار آسیب دیدگی نشود و حتی در تجربه چنین شرایط مشکل آفرین یا بحرانی خود را از نظر شخصیتی ارتقاء بخشد بتازگی مورد توجه روان‌شناسان مثبت‌نگر قرار گرفته است، مفهومی که تحت عنوان رشد پس از ضربه نام‌گذاری شده است. در نتیجه پژوهشگران به دنبال یافتن و تقویت متغیرهایی درون افراد هستند که سطح سازگاری و سلامت آنها را افزایش دهد. یکی از مهم‌ترین توانایی‌های انسان که موجب سازگاری مؤثر با عوامل خطرزا و تنش‌زا در موقعیت‌ها و فشار روانی می‌شود، تاب‌آوری است. از این رو تاب‌آوری به عنوان عاملی در جهت سازگاری موفقیت‌آمیز با تغییرات و توانایی مقاومت در برابر مشکلات شناخته شده است. تاب‌آوری به قابلیت تطابق انسان در روبرویی با بلایا و یا فشارهای جانکاه، غلبه یافتن و حتی تقویت شدن به وسیله آن تجارب گفته می‌شود (دامغانیان و همکاران، ۱۳۹۴؛ مندل[1] و همکاران، ۲۰۰۶).

مسئولیت‌پذیری عبارت است از تعهد درونی از سوی فرد برای انجام مطلوب تمام فعالیت‌هایی که به او سپرده شده است (خلیلی و همکاران، ۱۴۰۱). مسئولیت‌پذیری در حسابداری یکی از اصول اساسی است که نقش تعیین‌کننده‌ای در موفقیت سازمان‌ها و شرکت‌ها دارد. حسابداران به عنوان نگهبانان اطلاعات مالی، وظیفه دارند که تمامی فرآیندهای مالی را با دقت و درستی انجام دهند. از این رو، مسئولیت‌پذیری در حسابداری به معنای تعهد به اصول اخلاقی و حرفه‌ای، صحت گزارش‌ها و استفاده از بهترین و جدیدترین روش‌ها برای بهبود فرآیندهای حسابداری است (https://yassystem.com//).

معنویت در محیط کار از طریق تأثیر بر نگرش‌های افراد به دلیل احساس معناداری در کار، احساس پیوند با سازمان و اطرافیان، احساس همسویی و یگانگی ارزش‌ها و اهداف خود با سازمان و دیگران، سبب بالا رفتن انگیزه درونی در افراد خواهد شد (بنابی قدیم و حافظی، ۱۴۰۰). رویکرد معنوی در واقع معنویات و ارزش‌های اخلاقی و معنوی است که بین حسابداران رایج است و موجب بهبود مسئولیت‌پذیری و در نهایت بهبود تاب‌آوری شغلی می‌شوند.

پروسه استخدام مبنی بر شایستگی‌ها، برآورد تمامی مشخصه‌های یک شخص را شامل می‌شود و در پی شناسایی میزان توانایی بالقوه یک شخص در نجات و ارتقاء شرکت و سازمان، کمک به سودآوری و یا توسعه پایدار آن است. از این رو مدیریت منابع انسانی مبنی بر شایستگی‌ها، از جمله الگوهای موفق در گسترش و توسعه بخش‌های خصوصی و نیز یکی از مضامین اساسی مدرن در گسترش بخش‌های دولتی کشورها قلمداد می‌شود (اسکورکوا[2]، ۲۰۱۶). از جمله اصلی‌ترین عللی که سبب رضایت‌بخشی سازمان می‌شود، شایسته‌سالاری است. در حال حاضر سازمان‌ها و بنگاه‌ها برای دوام خود و ضرورت حضور در عرصه فعالیت‌های جهانی، بنا به ضرورت به شایسته‌سالاری توجه بسیار دارند.

با توجه به اینکه حسابداری شغلی است که با چالش‌های زیادی روبرو است و خدمات این حرفه توسط گروه‌های مختلف استفاده‌کننده مانند ذینفعان، مشتریان و افراد خریدار مورد توجه

1. Mandel

2. Skorková

قرار می‌گیرد، بنابراین حسابداران به قدرت تاب‌آوری بالایی نیاز دارند تا بتوانند چالش‌ها و مشکلات پیش‌رو را حل و فصل کرده و با ناسازگاری‌ها مقابله کنند. حسابدارانی که مسئولیت‌پذیر هستند مسلماً در برابر ناملایمات مقاومت کرده و این مساله موجب بهبود تاب‌آوری شغلی در آنها می‌شود. همچنین حسابدارانی که نسبت به فعالیت خود رویکرد معنوی دارند مسئولیت‌پذیرتر بوده و در نتیجه تاب‌آوری آنها در مقابل ناملایمات افزایش خواهد یافت؛ از طرف دیگر به نظر می‌رسد که شایسته‌سالاری نیز می‌تواند موجب بهبود مسئولیت و در نهایت تاب‌آوری شود که جای مطالعه و بررسی بیشتر در این خصوص وجود دارد.

پیشینه پژوهش

کهیادی[1] و همکاران (۲۰۲۴) در مطالعه ای تأثیر شیوه‌های مدیریت منابع انسانی با مشارکت بالا را بر تاب‌آوری کارکنان را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها نشان داد که فراهم کردن فرصت‌های یادگیری، تشویق به نوآوری و ارائه فرصت‌های رشد، به‌طور مستقیم تاب‌آوری کارکنان را افزایش می‌دهند. افزون بر این، چون سازگاری کارکنان با فناوری به‌عنوان یک میانجی در این رابطه عمل می‌کند، زمانی کارکنان با فناوری‌های جدید سازگار می‌شوند، اثر مثبت شیوه‌های منابع انسانی بر تاب‌آوری تقویت می‌شود. کیم[2] (۲۰۲۴) در مطالعه ای مفهوم شایسته‌سالاری مبتنی بر مسئولیت را معرفی می‌کند که به‌عنوان نقدی بر مدل‌های سنتی شایسته‌سالاری مبتنی بر عملکرد و هدف مطرح می‌شود. وی بر تعهدات اخلاقی و سیاسی رهبران تأکید می‌کند تا به‌طور پیشگیرانه به بحران‌های اجتماعی و طبیعی پاسخ دهند برخلاف شایسته‌سالاری سنتی، این مدل بر اهمیت نظر عموم مردم در فرآیندهای تصمیم‌گیری و تحقیق تأکید دارد. نتایج این مقاله نشان می‌دهند که شایسته‌سالاری مبتنی بر مسئولیت می‌تواند با درگیر کردن شهروندان در روبرویی با ناعدالتی‌های سیستماتیک و با مسئول شمردن رهبران برای شکست‌های ساختاری و سیاستی، اعتماد عمومی را افزایش دهد. دکولو[3] و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان پیامدهای عملکرد کارکنان مسئولیت‌پذیر برای تاب‌آوری سازمانی در صنعت بانکداری: نقش میانجی توانمندسازی روانی، به بررسی مسئولیت اجتماعی و تاب‌آوری سازمانی با اتکا بر نمونه‌ای از ۲۰۳ کارمند نقش واسطه‌ای توانمندسازی روان‌شناختی بین فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت‌پذیری (انسان‌دوستانه، اخلاقی و محیطی) و عملکرد شغلی پرداختند. یافته‌ها بیانگر آن است که مسئولیت‌پذیری بایستی نه تنها به یک تعهد مبرم، بلکه به عنوان یک سرمایه‌گذاری پویا در اثربخشی، پایداری و انعطاف‌پذیری سازمانی قلمداد شود، زیرا ادراکات مثبت کارکنان از مسئولیت‌پذیری می‌تواند به توانمندسازی کارکنان و به طور غیرمستقیم به عملکرد شغلی کمک کند.

ام سی کروماک[4] و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه‌ای رابطه بین تاب‌آوری، استرس شغلی و آگاهی از امنیت اطلاعات را بررسی کردند. آن‌ها در این مطالعه تأثیر تاب‌آوری و استرس شغلی را بر سه مؤلفه امنیت اطلاعات، یعنی دانش، نگرش و رفتار مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد که افرادی که تاب‌آوری بیشتری داشتند، آگاهی از امنیت اطلاعات بالاتری داشتند و سطوح پایین‌تری از استرس شغلی را تجربه کردند. به طور خاص، افرادی که سطوح بالاتری از تاب‌آوری را گزارش کردند، به طور چشمگیری دانش، نگرش و رفتار بهتری داشتند. به طور مشابه، شرکت‌کنندگانی که سطوح پایین‌تری از استرس شغلی را گزارش کردند، دانش، نگرش و رفتار بهتری را نیز گزارش کردند. تاب آوری نقش میانجی مهمی در رابطه بین استرس شغلی و آگاهی از امنیت اطلاعات ایفا می‌کند.

عبداله زاده قواقلو و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی معنویت در محیط کار معلمان مقطع ابتدایی: اثر شفقت به خود، تعهد سازمانی و تاب آوری شغلی پرداختند. یافته‌ها نشان داد بین شفقت به خود و مؤلفه‌های آن (به غیر از انزوا) با معنویت در محیط کار همبستگی مثبت وجود دارد. همچنین بین تعهد سازمانی و تاب‌آوری شغلی و معنویت در محیط کار رابطه مثبت معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج پژوهش می‌توان گفت که شفقت به خود، تعهد سازمانی و تاب‌آوری شغلی نقش مهمی را در معنویت در محیط کار معلمان مقطع ابتدایی ایفا می‌کنند. حاجی علیزاده و موسوی (۱۴۰۲) در مقاله ای با عنوان تاب آوری شهر با تکیه بر حکمروایی خوب شهری در شهر تهران، به بررسی شاخص‌های مشارکت، عدالت محوری، توافق و اجماع محوری، کارایی و اثربخشی، قانونمندی، شفافیت، مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی که انعکاس دهنده حکمروایی خوب شهری هستند، پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که در شهر تهران این شاخص‌ها بر ابعاد تاب آوری شهری تأثیر زیادی دارند. بویژه در این پژوهش تأثیر مسئولیت پذیری و پاسخگویی بر تاب آوری تبیین شد.

---

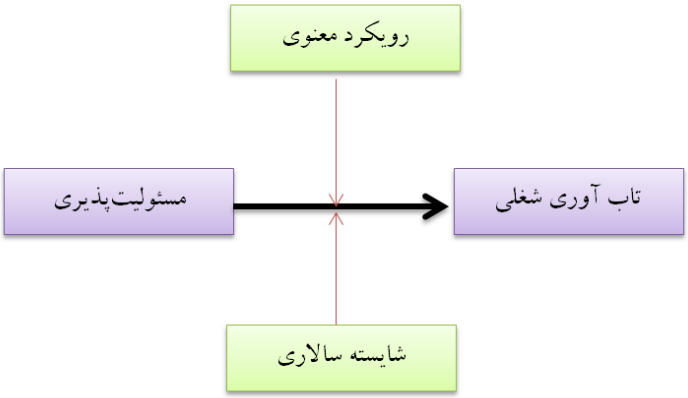
1. Cahyadi
2. Kim
3. Dekoulou
4. McCormac

آذرکردار (۱۴۰۱) در پژوهش خود تحت عنوان نقش واسطه‌ای تاب آوری در رابطه میان مشخصه‌های شخصیتی و رضایت شغلی در معلمان عنوان نمود که روان رنجوری رابطه معکوس با تجربه و توافق پذیری رابطه معنادار افزایشی با رضایت شغلی دارند. تاب‌آوری با رضایت شغلی یک رابطه‌ی مثبت و معنادار دارد. درحالی‌که روان رنجوری رابطه‌ای معکوس با تاب‌آوری دارد. روان رنجوری، برون‌گرایی و وظیفه‌شناسی افزون بر رابطه مستقیم با تاب‌آوری یک رابطه‌ی غیر مستقیم معنادار با رضایت شغلی به واسطه تاب‌آوری نیز دارند.

سپهوند (۱۳۹۸) در مقاله‌ای با عنوان نقش معنویت محیط کاری و تاب‌آوری در پیش‌بینی بهزیستی روانشناختی کارکنان، به بررسی عوامل بهزیستی روانشناختی کارکنان با عوامل (هدفمندی، رشد شخصی، پذیرش خود، استقلال، ارتباط مثبت و تسلط بر محیط) پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد که معنویت محیط کاری و تاب‌آوری، نقش مهمی در بهزیستی روان‌شناختی دارد. معنویت محیط کاری و تاب‌آوری با داشتن رابطه‌ای مستقیم و معنادار حدود ۱۴ درصد از واریانس نمرات بهزیستی روان‌شناختی کارکنان را تبیین می‌کند که در این زمینه تاب‌آوری، سهم معناداری در پیشبینی بهزیستی روانشناختی کارکنان و عامل‌های آن داشت، اما معنویت محیط کاری، تنها سهم معناداری در پیش‌بینی عامل پذیرش خود داشت و در بقیه عوامل این معناداری دیده نشد.

رستگار شه‌بندی (۱۳۹۷) در مطالعه خود به بررسی پیش‌بینی مسئولیت‌پذیری بر اساس هوش معنوی با در نظر گرفتن نقش میانجی تاب‌آوری در دانشجویان در سال ۱۳۹۷ پرداخت. جامعه آماری پژوهش کلیه دانشجویان دانشگاه‌های آزاد شهر تهران بودند که با استفاده از محاسبه حجم نمونه در معادلات ساختاری و روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای چند مرحله‌ای، تعداد ۷۳۰ نفر به عنوان حجم نمونه انتخاب شد. یافته‌ها نشان دادند که هوش معنوی با نقش میانجی تاب‌آوری می‌تواند تاثیر چشم‌گیری بر مسئولیت‌پذیری دانشجویان داشته باشد.

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، مدل مفهومی پژوهش حاضر به صورت شکل ۱ ارائه شده است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

همچنین با توجه به موارد بیان شده در بالا و مدل مفهومی پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر ارائه شده‌اند:

فرضیه ۱. مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ۲. رویکرد معنوی، تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی را تعدیل می‌کند.

فرضیه ۳. شایسته سالاری، تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی را تعدیل می‌کند.

فرضیه ۴. شایسته سالاری و رویکرد معنوی، تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی را تعدیل می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش پیش رو از دیدگاه نوع پژوهش، کاربردی محسوب می‌شود. جامعه آماری پژوهش حاضر، تمامی حسابداران وابسته به آستان قدس رضوی هستند که تعداد آن‌ها در حدود ۲۰۰ نفر بوده است. نمونه آماری پژوهش با استفاده از فرمول کوکران، ۱۳۲ نفر از این جامعه انتخاب شدند. برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است.

در جدول ۱، جامعه آماری پژوهش به تفکیک بخش‌های مختلف سازمان آستان قدس رضوی ارائه شده است.

جدول ۱. تعداد نمونه آماری پژوهش به تفکیک بخش‌های مختلف سازمان آستان قدس رضوی

نمونه آماری پژوهش	تعداد
اداره مرکزی و بنیاد بهره وری موقوفات	۴۹ نفر
بنیاد کرامت	۱۲ نفر
صنایع غذایی رضوی	۱۴ نفر
مهندسان مشاور آستان قدس رضوی	۶ نفر
بیمارستان رضوی	۱۲ نفر
سازمان فنی و نگهداری حرم	۱۳ نفر
فرآورده‌های لبنی رضوی	۱۲ نفر
خمیرمایه رضوی	۵ نفر
کسب و کار رضوی	۵ نفر
آرایه‌های معماری	۴ نفر
جمع	۱۳۲ نفر

در جدول ۲، متغیرهای پژوهش و پرسشنامه مورد استفاده برای محاسبه هر کدام از متغیرها ارائه شده است.

جدول ۲. متغیرهای پژوهش و پرسشنامه‌های مورد استفاده برای اندازه‌گیری آنها

نام متغیر	نوع متغیر	نحوه محاسبه
مسئولیت پذیری	مستقل	پرسشنامه استاندارد کارول
تاب آوری شغلی حسابداران	وابسته	پرسشنامه استاندارد دیویدسون
رویکرد معنوی	تعدیل گر	پرسشنامه استاندارد میلیمن
شایسته سالاری	تعدیل گر	پرسشنامه استاندارد سرابی

برای آنالیز داده ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از نرم‌افزار Spss و Smart Pls بهره گرفته شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی پاسخ دهندگان

سن پاسخ دهندگان

جدول ۳. توصیف سن آزمودنی‌ها

متغیر		اطلاعات توصیفی بر حسب سن آزمودنی‌ها			
		تعداد کل	۲۵-۲۰ سال	۳۰-۲۶ سال	بالای ۳۰ سال
سن	تعداد	۱۳۲	۳۸	۶۵	۲۹
	درصد	۱۰۰	۲۸/۸	۴۹/۲	۲۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، ۲۸/۸ درصد نمونه آماری بین ۲۰ تا ۲۵ سال، ۴۹/۲ درصد نمونه بین ۲۶ تا ۳۰ سال و ۲۲ درصد بالاتر از ۳۰ سال هستند.

جنسیت پاسخ دهندگان

جدول ۴. توصیف جنسیت آزمودنی‌ها

متغیر		اطلاعات توصیفی بر حسب جنسیت آزمودنی‌ها		
		تعداد کل	زن	مرد
جنسیت	تعداد	۱۳۲	۴۱	۹۱
	درصد	۱۰۰	۳۱/۱	۶۸/۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، ۳۱/۱ درصد نمونه آماری زن و ۶۸/۹ درصد نمونه مرد هستند.

تحصیلات پاسخ دهندگان

جدول ۵. توصیف آزمودنی‌ها برحسب تحصیلات

فوق دیپلم		کارشناسی		کارشناسی ارشد		دکتری و بالاتر	
تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
۹	۶/۸	۶۵	۴۹/۲	۴۰	۳۰/۳	۱۸	۱۳/۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، ۶/۸ درصد نمونه آماری دارای مدرک فوق دیپلم، ۴۹/۲ درصد نمونه دارای مدرک کارشناسی، ۳۰/۳ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۱۳/۶ درصد دارای مدرک دکتری و بالاتر هستند.

سابقه کاری پاسخ دهندگان

جدول ۶. توصیف آزمودنی‌ها برحسب سابقه کاری

کمتر از ۳ سال		۳-۵ سال		۶-۱۰ سال		بالای ۱۰ سال	
تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
۹	۶/۸	۴۶	۳۴/۸	۵۰	۳۷/۹	۲۷	۲۰/۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود، ۶/۸ درصد نمونه آماری دارای سابقه کار کمتر از ۳ سال، ۳۴/۸ درصد نمونه دارای سابقه کار بین ۳ تا ۵ سال، ۳۷/۹ درصد دارای سابقه کار بین ۶ تا ۱۰ سال و ۲۰/۵ درصد دارای سابقه کار بالاتر از ۱۰ سال هستند.

یافته‌های استنباطی

جدول ۷. بررسی نرمال‌بودن متغیرها

متغیر	مسئولیت پذیری	تاب آوری شغلی	رویکرد معنوی	شایسته سالاری
Z	۰/۱۶۰	۰/۱۵۲	۰/۱۶۰	۰/۱۷۶
سطح معنی‌داری (Sig)/ نتیجه آزمون	۰,۰۲۰/ غیرنرمال	۰,۰۲۰/ غیرنرمال	۰,۰۲۰/ غیرنرمال	۰,۰۵۷/ نرمال

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۷ به هنجار بودن توزیع داده‌ها بر اساس آزمون کلموگروف اسمیرونف بررسی شده و توزیع داده‌های مربوط به متغیرها با توزیع نرمال متفاوت گزارش شده، از نرم افزار اسمارت پی ال اس برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است. همانطور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود از بین متغیرهای پژوهش، تنها متغیر شایسته‌سالاری نرمال است.

روایی پژوهش

بررسی روایی همگرا توسط شاخص متوسط واریانس استخراج شده درخصوص تمام متغیرهای پژوهش، مقدار شاخص را بالاتر از ۰,۵ را نشان می‌دهد که نشان از روایی مناسب سازه دارد. جدول ۸ نتایج شاخص متوسط واریانس استخراج شده را نشان می‌دهد.

جدول ۸. روایی همگرا (میانگین واریانس استخراج شده)

میانگین واریانس استخراج شده AVE	تاب آوری شغلی	رویکرد معنوی	شایسته سالاری	مسئولیت پذیری
	۰,۵۲۴	۰,۵۴۰	۰,۵۰۴	۰,۵۰۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۹. روایی واگرا (تشخیصی)، روایی واگرا (HTMT)

	روایی تشخیصی (فورنل و لارکر)				روایی واگرا (HTMT)			
	تاب آوری شغلی	رویکرد معنوی	شایسته سالاری	مسئولیت پذیری	تاب آوری شغلی	رویکرد معنوی	شایسته سالاری	مسئولیت پذیری
تاب آوری شغلی	۰/۷۲۳							
رویکرد معنوی	۰/۴۹۲	۰/۷۳۴			۰/۶۲۳			
شایسته سالاری	۰/۴۴۹	۰/۳۵۴	۰/۷۰۸		۰/۵۹۴	۰/۵۶۷		
مسئولیت پذیری	۰/۵۴۵	۰/۵۲۱	۰/۳۱۴	۰/۷۱۲	۰/۶۷۴	۰/۶۰۱	۰/۵۲۲	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در جدول ۹ آزمون فورنل لارکر برای سنجش روایی تشخیصی متغیرهای پژوهش و همچنین روایی واگرا (HTMT) ارائه شده است. برای بررسی روایی واگرا از روش آزمون فورنل و لارکر (۱۹۸۹) استفاده شده است. همانطورکه در جدول ۸ مشاهده می شود، مقدار جذر AVE در قطر اصلی ماتریس از مقدار همبستگی میان سازه‌ها بیشتر است. این موضوع روایی واگرای مناسبی را در مدل اندازه‌گیری نشان می‌دهد. چون مقادیر معیار HTMT کمتر از ۰/۹گزارش شده است، روایی واگرا قابل قبول است (هیر[1] و همکاران، ۲۰۱۷) و بنابراین این آزمون تأیید می‌شود.

پایایی پژوهش

برای بررسی پایایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است. همانطور که در جدول ۱۰ مشاهده می‌شود ضریب آلفای کرونباخ بزرگتر از ۰,۷ و پایایی ترکیبی بزرگتر از ۰,۷ است که نشان از پایایی مطلوب دارند.

جدول ۱۰. آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب (CR)
تاب آوری شغلی	۰/۷۲۴	۰/۷۶۸
رویکرد معنوی	۰/۷۵۹	۰/۸۰۱
شایسته سالاری	۰/۷۶۰	۰/۸۱۴
مسئولیت پذیری	۰/۷۸۶	۰/۸۲۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۱۰ مشاهده می‌شود مقادیر آلفای کرونباخ برای کلیه متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۷ است که در محدوده‌ی نسبتاً خوبی از پایایی قرار دارد. در ضمن پایایی کل

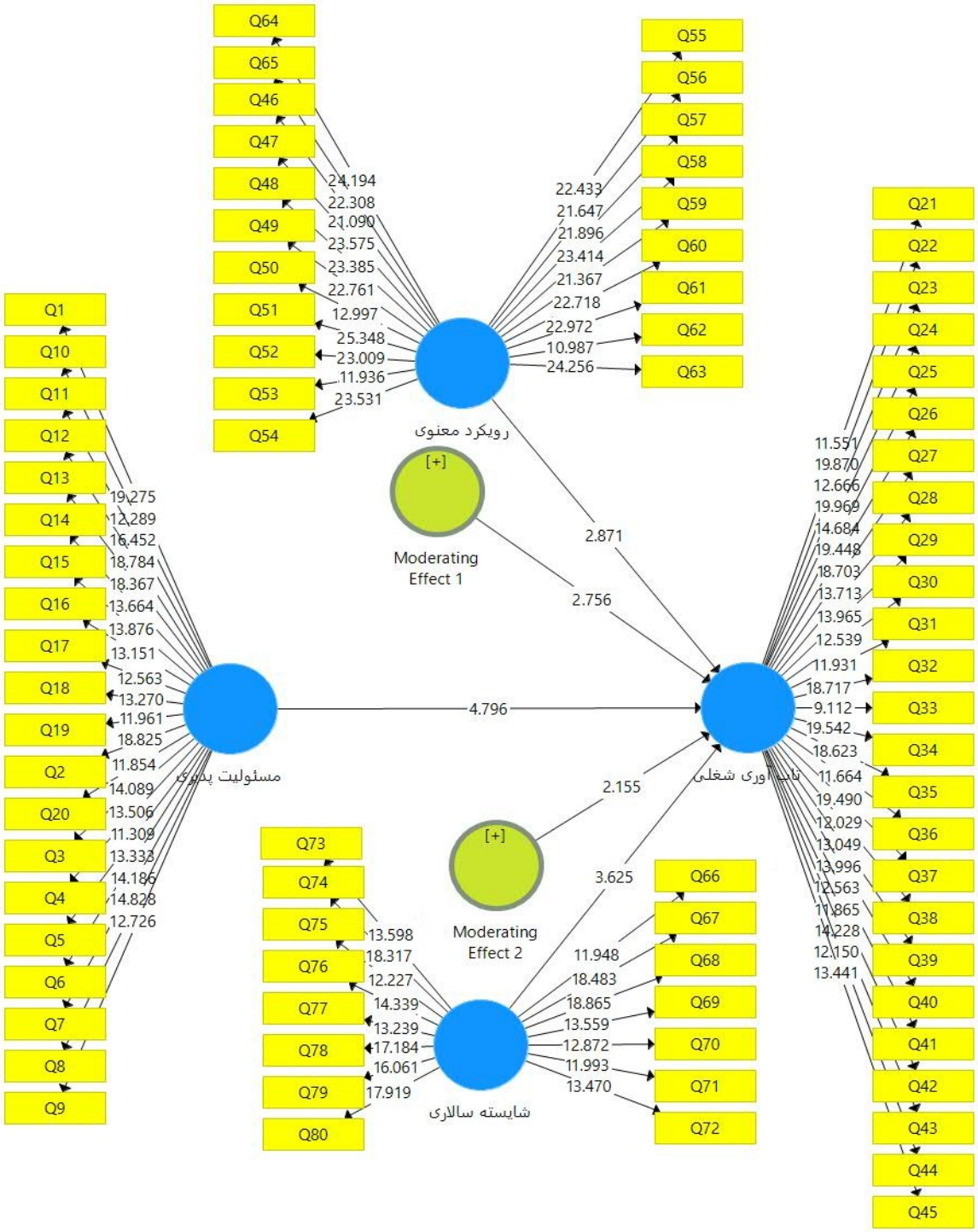
1. Hair

پرسشنامه نیز مقدار ۰/۸۷۲ محاسبه شده که این شاخص بیانگر پایایی خوب ابزار سنجش متغیرها است.

در مقایسه با آلفای کرونباخ، پایایی مرکب از برتری بیشتری برخوردار است چرا که شاخص آلفای کرونباخ فرض بر این دارد که متغیرهای مشاهده‌پذیر هر مدل اندازه‌گیری از وزن‌های یکسانی برخوردار هستند لکن در شاخص پایایی ترکیبی این فرض موجود نیست و وزن‌های نسبی گویه‌ها متمایز از هم در نظر گرفته شده است. معیار این شاخص نیز برای بررسی همسانی درونی مدل اندازه‌گیری می‌بایست بیشتر از ۰/۷باشد. همانطور که در جدول ۱۰ مشاهده می‌شود شاخص پایایی مرکب برای کلیه‌ی متغیرها بالاتر از ۰/۷ است در نتیجه پایایی برقرار است.

ارزیابی مدل ساختاری

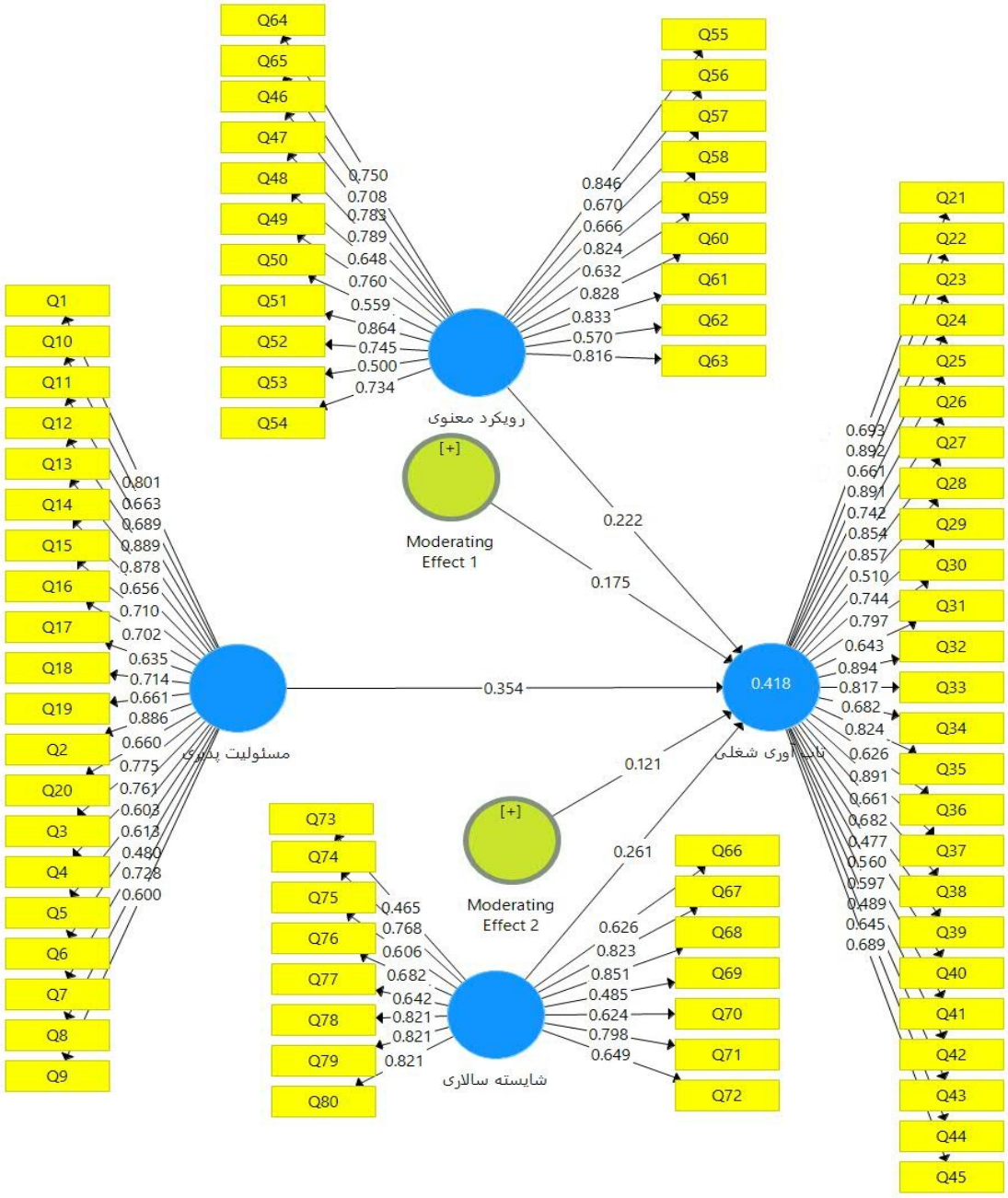
آزمون فرضیه‌های پژوهش



شکل ۲. معناداری ضرایب مسیر(آماره‌ی t)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانگونه که قابل رؤیت است در شکل ۲ مقادیر آماره تی نشان داده شده است.



شکل ۳. ضرایب مسیر ساختاری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شکل ۳ ضرایب تخمین استاندارد را نشان می‌دهد به عبارتی میزان و درجه اثرگذاری هر متغیر بر متغیر دیگر در این شکل قابل مشاهده است.

فرضیه ۱. مسئولیت پذیری بر تاب آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

در بررسی فرضیه ۱، ضریب تأثیر متغیر مسئولیت پذیری بر تاب آوری شغلی مقدار ۰/۳۵۴ است و چون این مقدار مثبت است نشان‌دهنده تأثیر مستقیم متغیر مسئولیت پذیری بر تاب آوری شغلی است. براساس شکل ۲ مقدار آماره تی ۴/۷۹۶ گزارش شده است و چون این مقدار از ۱/۹۶ بیش‌تر است می‌توان گفت متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر معناداری داشته است.

فرضیه ۲. رویکرد معنوی، تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی را تعدیل می‌کند.

در بررسی فرضیه ۲، همان‌طور که در شکل شماره ۲ قابل مشاهده است ضریب تأثیر متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیلگری رویکرد معنوی مقدار ۰/۱۷۵ است و چون این مقدار مثبت است نشان‌دهنده‌ی تأثیر مستقیم متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیلگری رویکرد معنوی است. به عبارتی هرچه رویکرد معنوی در شرکت بیشتر به کار گرفته شوند، افزایش مسئولیت پذیری بیشتر می‌تواند موجب تاب آوری شغلی در حسابداران شود. مقدار آماره تی ۲/۷۵۶ گزارش شده است. این مقدار از ۱/۹۶ بیشتر است می‌توان گفت مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیل‌گری رویکرد معنوی در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر مثبت و معناداری داشته است.

فرضیه ۳. شایسته‌سالاری، تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی را تعدیل می‌کند.

ضریب تأثیر متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیل‌گری شایسته‌سالاری مقدار ۰/۱۲۱ است و چون این مقدار مثبت است نشان‌دهنده تأثیر مستقیم متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیل‌گری شایسته‌سالاری است، به عبارتی هرچه شایسته‌سالاری در شرکت بیشتر به کار گرفته شوند، افزایش مسئولیت‌پذیری می‌تواند موجب تاب‌آوری شغلی در حسابداران شود. مقدار آماره‌ی تی ۲/۱۵۵ گزارش شده است. با بیشتر بودن این مقدار از ۱/۹۶، می‌توان گفت مسئولیت پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیل‌گری شایسته سالاری در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر مثبت و معناداری داشته است.

فرضیه ۴. شایسته‌سالاری و رویکرد معنوی، تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی را تعدیل می‌کند.

ضریب تأثیر متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیل‌گری شایسته‌سالاری و رویکرد معنوی مقدار ۰/۲۹۲ است و چون این مقدار مثبت است نشان‌دهنده تأثیر مستقیم متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیل‌گری شایسته‌سالاری و رویکرد معنوی است، هرچه شایسته‌سالاری و رویکرد معنوی در شرکت بیشتر به کار گرفته شوند، افزایش مسئولیت‌پذیری می‌تواند موجب تاب‌آوری شغلی در حسابداران شود. مقدار آماره تی ۳/۶۴۸ و بزرگتر از ۱,۹۶ گزارش شده است. بنابراین مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیل‌گری شایسته‌سالاری و رویکرد معنوی در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر مثبت و معناداری داشته است.

آزمون کیفیت مدل اندازه‌گیری انعکاسی، شاخص ضریب تعیین و برازش مدل

جدول ۱۱. مقادیر اشتراکی و ضریب تعیین R^2 و GOF

آزمون	تاب آوری شغلی	رویکرد معنوی	شایسته سالاری	مسئولیت پذیری
Q2= 1-SSE/SSO	۰,۰۷۳	۰,۷۵۸	۰,۱۲۵	۰,۱۰۸
ضریب تعیین R^2	۰,۴۱۸	–	–	–
GOF	$GOF= \sqrt{0/266 \times 0/418} =$ ۰/۳۳۳			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مقادیر شاخص اشتراک (CV Com) در جدول ۱۱ ارائه شده است. با توجه به اینکه تمامی این مقادیر مثبت هستند بنابراین کیفیت مدل ساختاری مناسب ارزیابی می‌شود. ضریب تعیین متغیر وابسته تاب‌آوری شغلی ۰,۴۱۸ است که نشان می‌دهد متغیر مسئولیت‌پذیری توانسته است حدود ۴۲ درصد از تغییرات متغیر تاب‌آوری شغلی را پاسخ دهد. با توجه به نتایج جدول ۱۰، برای برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود. سه مقدار ۰/۰۱ ، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF در نظر گرفته می‌شوند که در این مطالعه مقدار GOF ، ۰,۳۳ درصد و متوسط گزارش شده است.

جدول ۱۲. نتایج آزمون فرضیه ها

فرضیه های پژوهش	ضریب مسیر β	آماره t	نتیجه فرضیه
مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی تأثیر مثبت و معناداری دارد.	۰/۳۵۴	۴/۷۹۶	تأیید
رویکرد معنوی، تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی را تعدیل می‌کند.	۰/۱۷۵	۲/۷۵۶	تأیید
شایسته‌سالاری، تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی را تعدیل می‌کند.	۰/۱۲۱	۲/۱۵۵	تأیید
شایسته‌سالاری و رویکرد معنوی، تأثیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی در حسابداران آستان قدس رضوی را تعدیل می‌کند.	۰/۲۹۲	۳/۶۴۸	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج آزمون فرضیه ها در جدول ۱۲ ارائه شده است.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش با هدف بررسی تأثیر متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی حسابداران با نقش تعدیل‌گر رویکرد معنوی و شایسته‌سالاری صورت گرفته است. نتایج تحلیل داده‌ها (داده‌های ردیف اول جدول ۱۲) بیانگر تأثیر مثبت متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی حسابداران آستان قدس رضوی بوده است.

گاستلو[1] و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند که مسئولیت‌پذیری قسمتی از شخصیت طبیعی هر انسانی است اما مسئولیت‌پذیری در افراد مختلف دارای درجات مختلفی است. مسئولیت‌پذیری و شناسایی ارزش‌های فردی انجام وظایف به بهترین نحو را موجب خواهد شد. لوتانژ (۲۰۰۲) تاب آوری را به لیست عوامل مؤثر در رفتار سازمانی مثبت شامل اعتماد به نفس، امید، خوش‌بینی و هوش هیجانی اضافه کرده است. برپایه پژوهش‌ها این عوامل می‌توانند موجب بهبود عملکرد در محل کار شود (باندورا، ۲۰۰۰). سازمان‌ها باید شرایط کاری را به گونه‌ای انعطاف پذیر بازطراحی کنند تا بدین وسیله به کارکنان اجازه داده شود تا از طریق تنظیم مجدد وظایف و مسئولیت‌های مدیریتی در کارشان مشارکت بیشتری داشته باشند. سازمان‌ها اینگونه می‌توانند از کارکنان خود برای مقابله با شرایط استرس‌زا حمایت کنند. مدیران سازمانی نیز می‌توانند کارکنان را توانمند سازند و همچنین آنها را به داشتن خوش‌بینی و خودکارآمدی در کارشان تشویق کنند.

حسابدار مسئولیت‌پذیر برای به حداکثر رساندن بهره‌وری و موفقیت سازمان تلاش می‌کند، همچنین کارمندی که متعهد و با انصاف باشد می‌تواند سرچشمه ایجاد تاب‌آوری باشد. مسئولیت‌پذیری حسابداران، انجام کار به بهترین نحو را سبب می‌شود. نتایج حاصل از فرضیه اول با نتایج پژوهش آذرکردار (۱۴۰۱) و رستگار شه‌بندی (۱۳۹۷) همسو است. داده‌های ردیف دوم جدول ۱۲، تأثیر مستقیم متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیل‌گری رویکرد معنوی را نشان می‌دهند، به عبارتی هرچه رویکرد معنوی در شرکت بیشتر رعایت شود، افزایش مسئولیت‌پذیری را به دنبال داشته و در نتیجه تاب‌آوری شغلی را در حسابداران ایجاد خواهد کرد. رویکرد معنوی در واقع معنویات و ارزش‌های اخلاقی و معنوی است که بین حسابداران رایج است و موجب بهبود مسئولیت‌پذیری و در نهایت بهبود تاب‌آوری شغلی می‌شوند. رویکرد معنوی تنها به مقوله مذهب و معنویات باز نمی‌گردد و همراهی و یاری همکاران، احساس مفید بودن در جامعه و محل کار و احساس امنیت در سازمان همگی جزئی از رویکرد معنوی هستند. در واقع هنگامی که رویکرد معنوی در کارکنان زیاد باشد این افراد نسبت به سازمان تعهد پیدا کرده و تلاش می‌کنند که صادقانه در خدمت سازمان باشند که این امر منجر به مسئولیت‌پذیری بیشتر در سازمان می‌شود. نتایج حاصل از فرضیه دوم با نتایج پژوهش‌های عبداله زاده قواقلو و همکاران (۱۴۰۲) و سپهوند (۱۳۹۸) همسو است. داده‌های ردیف سوم جدول ۱۲، تأثیر مستقیم متغیر مسئولیت‌پذیری بر تاب‌آوری شغلی با تعدیل‌گری شایسته‌سالاری را نشان می‌دهد. یکی از مقوله‌هایی که می‌تواند بر مسئولیت‌پذیری و به تبع آن تاب‌آوری حسابداران تأثیرگذار باشد مسأله شایسته‌سالاری است که موجب ایجاد تعهد، کیفیت کاری، بهره‌وری و ... می‌شود اگر حسابداران به این مهم دست یابند که قوانین و مقررات شفافی روبروی آن‌هاست و از چارچوب قانون خارج نخواهند شد مسئولیت‌پذیری آن‌ها افزایش یافته و در نتیجه تاب‌آوری آن‌ها نیز بهبود خواهد یافت. از جمله مسائلی که موجب ایجاد شایسته‌سالاری در بین حسابداران می‌شود می‌توان به مواردی مانند تفویض اختیارات، متناسب با توانایی‌های فردی و پستی که به او تعلق گرفته شده است، عدم فامیل بازی و تشویق حسابداران خوب اشاره کرد البته مقررات استخدامی باید به شدت بازبینی شود تا بتوان شایسته‌سالاری را به نحو احسن در آستان قدس رضوی در نظر گرفت. افزون بر این می‌توان برای حسابدارانی که عملکرد بهتر و بهره‌وری بیشتری دارند تشویق مالی و غیرمالی درنظر گرفت که خود موجب بهبود وضعیت مسئولیت‌پذیری و پیرو آن تاب‌آوری خواهد شد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج پژوهش‌های دکولو و همکاران (۲۰۲۳) و آذرکردار (۱۴۰۱) همسو است. فرضیه ردیف ۴ جدول ۱۲ در واقع تلفیق دو فرضیه دوم و سوم است، متغیرهای شایسته‌سالاری و رویکرد معنوی به صورت توأمان به عنوان تعدیل‌گر در نظر گرفته شده‌اند. به عبارتی هرچه شایسته‌سالاری و رویکرد معنوی در شرکت بیشتر به کار گرفته شوند، افزایش مسئولیت‌پذیری می‌تواند موجب تاب‌آوری شغلی در حسابداران شود. در زمانی که سازمان‌ها شایسته‌سالاری را جایگزین مواردی مانند استخدام و انتصاب افراد براساس روابط دوستی و فامیلی می‌کنند مسئولیت‌پذیری افراد افزایش می‌یابد و این مساله به خصوص در مورد حسابداری که یک شغل حساس است و در واقع همه مردم و سهامداران و غیره چشم به نظرات حسابداران دارند، از اهمیت بیشتری برخوردار است بنابراین شایسته‌سالاری و انتخاب شایسته ترین افراد برای مشاغل مرتبط با حسابداری مسلماً بر مسئولیت‌پذیری

1. Guastello

آنها تأثیرگذار است. هنگامی که شایسته‌سالاری روی دهد رویکردهای مناسب معنوی به زندگی و آرامش روحی و روانی در محیط کار می‌تواند باعث بهبود مسئولیت‌پذیری حسابداران شود که بر تاب‌آوری شغلی آن‌ها تاثیر بگذارد. نتایج حاصل از فرضیه ۴ با نتایج پژوهش‌های دکولو و همکاران (۲۰۲۳) و آذرکردار (۱۴۰۱) همسو است. براساس نتایج بالا پیشنهاد می‌شود که در استخدام حسابداران آستان قدس رضوی از سیاست‌هایی استفاده شود که با سیاست‌های دولت و کلان شهر مشهد تطابق داشته باشد و هنجارهای اخلاقی شهروندی و عدم تعارض بین قوانین دولت و آستان قدس در دستور کار قرار بگیرد. در این راستا سازمان آستان قدس رضوی سعی کند جذب حسابداران را با گزینش شفاف و عادلانه و به صورت رقابتی و آزاد برگزار کند. همچنین در گزینش از افرادی استفاه کند که ارزش‌های معنوی و هویت یکسانی با محیط دارند. مستن، (۲۰۰۱) معتقد است که تاب‌آوری پیامدهای عمیقی در ارتقاء شایستگی و سرمایه انسانی در افراد و جامعه دارد، می‌تواند در محل کار آموزش داده شود بنابراین پیشنهاد می‌شود در سازمان آستان قدس رضوی برای بهبود تاب‌آوری حسابداران، آموزش‌های لازم توسط اساتید توانمند و متخصص منظور شود. همچنین پیشنهاد می‌شود سازمان آستان قدس رضوی جانشین‌پروری، پاداش به حسابداران ساعی، استفاده از کلاس‌های ضمن خدمت و تفریحات معنوی، حمایت مدیران از حسابداران، تلاش برای رفع مشکلات مالی حسابداران و همچنین آموزش به آنان برای پایبندی به تعهدات قانونی، اجتماعی و هنجارهای اخلاقی را در سرلوحه برنامه‌های اجرایی خود قرار دهد.

References

Abdolahzadeh Govaglou, M; Najari, M. & karimi, Q. (2023). Spirituality in the work environment of primary school teachers: the effect of self-compassion, organizational commitment and job resilience. *New Paradigms in Educational Research*, *2*(3), 46-70. (In Persian)

Abzari, M; & Yazdanshenas, M. (2007). Work ethics social responsibility in modern quality management. *Organizational Culture Management*, *5*(1), 5-42. (In Persian)

Amani dadgar, B; Badavar Nahandi, Y. and Zeinali, M. (2020). Modeling of Ethical Development and Virtue in Health Area Accounting. *Governmental Accounting*, *6*(2), 155-164. doi: 10.30473/gaa.2020.53283.1380. (In Persian)

Awad, J; & Martín-Rojas, R. (2024). Enhancing social responsibility and resilience through entrepreneurship and digital environment. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 31*(3), 1688-1704.

Azarkerdar, F; Pourehsan, S. and Towhidi, A. (2022). The Mediating Role of Resilience in the Relationship between Personality Traits with Job Satisfaction in teachers. *Educational Psychology*, *18*(65), 183-201. doi: 10.22054/jep.2022.63789.3482. (In Persian)

Bandura, A. (2000). Cultivate self efficacy for personal and organizational effectiveness: Handbook of organization behavior.

Bonabi ghadim, R. and Hafezi, B. (2021). Effect of Workplace Spirituality on Auditor Dysfunctional Behavior and Audit Quality. *Journal of Accounting and Social Interests*, *11*(2), 83-101. doi: 10.22051/jaasci.2021.33309.1606. (In Persian)

Block, J; & Kremen, A. M. (1996). IQ and Ego-resiliency: Conceptual and empirical connections and separateness. Journal of Personality and Social Psychology, 70, 349‑361.

Cadogan-McClean, C. A. (2009). An examination of resilience: Its relationship to work stress among accountants practicing in Barbados. Doctoral dissertation. Capella Univ

Cahyadi, W; Cahyadi, L; Cen, C. C; & Candrasa, L. (2024). Leadership, Work Motivation, and Polytechnic Culture Impact on Efective Commitment and Work Ethics and its Implications on the Lecture Performance of Indonesia. *The Journal of Modern Project Management*, *12*(1), 14-27.

Damghanian, H; Jamshidi, L. and Maghsoodi, T. (2015). Contemplating on Reducing Job Burnout in the Light of Resilience. *Management Studies in Development and Evolution*, *24*(78), 127-150. (In Persian)

Darvishi, Sayyad. (2019). Strategies for Promoting Organizational Health in Police Stations of Qom Province. Police Management Studies Quarterly (PMSQ), 14(3), 433-453. (In Persian)

Dekoulou, P; Anastasopoulou, A; & Trivellas, P. (2023). Employee Performance Implications of CSR for Organizational Resilience in the Banking Industry: The Mediation Role of Psychological Empowerment. *Sustainability*, *15*(15), 11946.

Du, X; Du, Y; Zeng, Q; Pei, H; & Chang, Y. (2016). Religious atmosphere, law enforcement, and corporate social responsibility: Evidence from China. *Asia Pacific Journal of Management*, *33*, 229-265.

Fernando, M; & Chowdhury, R. M. (2010). The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: An empirical study with business executives in Australia. *Journal of business ethics*, *95*, 211-225.

Guastello, D. D; Guastello, S. J; & Briggs, J. M. (2014). Parenting style and generativity measured in college students and their parents. *Sage Open*, *4*(1), 2158244013518053.

Hair Jr, J. F; Matthews, L. M; Matthews, R. L; & Sarstedt, M. (2017). PLS-SEM or CB-SEM: updated guidelines on which method to use. *International Journal of Multivariate Data Analysis*, *1*(2), 107-123.

Janeway, M; Wilson, S; Sanchez, S. E; Arora, T. K; & Dechert, T. (2022). Citizenship and social responsibility in surgery: a review. *JAMA surgery*, *157*(6), 532-539.

Kim, S. (2024). Political Meritocracy for Responsibility. *Journal of Confucian Philosophy and Culture*, *42*, 119-150.

Luthans, F. (2002). The need for and meaning of positive organizational behavior. Journal of Organizational Behavior, 23, 695‑706.

Mandel.G; Mullet.E. Brown.G; (2006), Cultivating Resiliency A Guide For Parent And School Personnel.Published By Scholastic Press,Www.Scholastic.Com.

McCormac, A; Calic, D; Parsons, K; Butavicius, M; Pattinson, M; & Lillie, M. (2018). The effect of resilience and job stress on information security awareness. *Information & Computer Security*, *26*(3), 277-289.

Mosavi, S. Z; Mosavi, S. R; & Heydari, H. (2011). A Study on the Commitment of Religious Behavior and the Effective Factors Involved. (A Case Study of High-School Students in Zanjan). Sociological Studies of Youth Journal, 1(1), 149-173. (In Persian)

Norman, S; Luthans, B; & Luthans, K. (2005). The proposed contagion effect of hopeful leaders on the resiliency of employees and organizations. Journal of Leadership and Organizational Studies, 12, 55‑64.

Pouls, C; Jeandarme, I; Al-Taiar, H; Bradford, J; Canton, W; Kristiansson, M; ... & Konrad, N. (2022). Criminal responsibility evaluations: benchmarking in different countries. *International journal of law and psychiatry*, *81*, 101775.

Rastegar Shahbandi, Sh. (2018). Prediction of Responsibility based on Spiritual Intelligence, Considering the Intermediary Role of Resiliency. Journal of Sociology of Education, 3(2), 79-94. (In Persian)

Sepahvand, T; Majidi Kerahroodi, S. M; Moosavipour, S. and Sepahvand, F. (2018). Predicting the psychological well-being of employees based on perceived organizational support, workplace spirituality and self-efficacy. *Positive Psychology Research*, *4*(1), 35-48. doi: 10.22108/ppls.2018.108308. 1304. (In Persian).

Skorková, Z. (2016). Competency models in public sector. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, *230*, 226-234.

Thai, K. P; To, A. T; Tran, T. S; Tran, Q. T. and Dang, T. M. T. (2024). Drivers of Employee Resilience and Its Relationships

with Work Engagement and Job Performance after the Covid-19 Pandemic. *Interdisciplinary Journal of Management Studies (Formerly known as Iranian Journal of Management Studies)*, *17*(3), 717-730. doi: 10.22059/ijms.2023.358701.675822

Wackym, P. A; Toh, E. H. Y; Moody-Antonio, S. A; & Woodard, T. D. (2024). The Intersection between Meritocracy and Diversity, Equity, and Inclusion. *Otolaryngology–Head and Neck Surgery*, *170*(2), 618-620.

Wagnild, G; & Young, H. (1993). Development and psychometric evaluation of the resilience scale. Journal of Nursing Measurement, 1 (165-17).

Governmental Accounting

doi: 10.30473/GAA.2025.70559.1712
Vol. 11, No. 1 (Series 21), 2025 (205-218)
RESEARCH PAPER

Examining the Obstacles of Using Variable Costing in the Gas Company of Hormozgan Province

Hossein Nourani1, Bahman Bazgir[2], Esmaeil Akhlaghi Yazdinejad[3]*

1. Department of Accounting, Faculty of Management Economic and Accounting, University of Hormozgan, Bandar Abbas, Iran. (hnourani1355@gmail.com)
2. Ph.D. Department of Accounting, Qeshm Branch, Islamic Azad University, Qeshm, Iran. (bazgir.bahman@yahoo.com).
3. Department of Accounting, Faculty of Management Economic and Accounting, University of Hormozgan, Bandar Abbas, Iran.

Corresponding Author:
Esmaeil Akhlaghi Yazdinejad
Email: e.akhlaghi@hormozgan.ac.ir

Received: 2024/04/17
Accepted: 2024/09/15

How to Cite:
Nourani, H; Bazgir, B; Akhlaghi Yazdinejad, E; (2025). Examining the Obstacles of Using Variable Costing in the Gas Company of Hormozgan Province, *Governmental Accounting*, 11 (21), 205-218.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The present study is in line with the preparation for applying the variable costing method in contrast to traditional absorption costing in the Hormozgan Province Gas Company. Therefore, the purpose of the present study is to investigate the obstacles to applying variable costing in the Hormozgan Province Gas Company.

Research Method: This study is a theoretical descriptive-field study in which the library method was used to collect primary information and a questionnaire was used to answer the research questions. The statistical population of the study includes financial decision-makers at middle and senior levels in the gas company. The validity and reliability of the research tool have been approved.

Research Findings: Based on the analysis (structural equation method), lack of awareness of managers, lack of standards, lack of awareness of accountants, and lack of adequate training are the obstacles to applying variable costing in the gas company, with the factors of lack of awareness of managers and lack of standards being in the first and second priority, respectively, and the factor of lack of awareness of accountants among the approved factors being in the last priority.

Conclusion, Originality and its Contribution to Knowledge: By determining the obstacles to implementing variable costing in the Hormozgan Province Gas Company, the path is paved for implementing a more modern and efficient system to increase the usefulness of information for managers and accountants. According to the results, it is suggested that the extracted obstacles should first be removed and then variable costing should be implemented in the Hormozgan Province Gas Company.

Keywords: Costing, Variable System, Absorption System, Cost Behavior.
JEL Classification: G23, G24.

Copyright © 2025 The Authors. Published by Payame Noor University.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

دوفصلنامه علمی
حسابداری دولتی

سال یازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۲۱)، پاییز و زمستان ۱۴۰۳ (۲۱۸-۲۰۶)
doi: 10.30473/GAA.2025.70559.1712

«مقاله پژوهشی»

شناسایی موانع هزینه یابی متغیر در شرکت گاز استان هرمزگان

حسین نورانی[۱]، بهمن بازگیر[۲]، اسماعیل اخلاقی یزدی نژاد[*۳]

۱. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت اقتصاد و حسابداری، دانشگاه هرمزگان، بندرعباس، ایران. (hnourani1355@gmail.com).
۲. دکتری، گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران. (bazgir.bahman@yahoo.com).
۳. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت اقتصاد و حسابداری، دانشگاه هرمزگان، بندرعباس، ایران.

نویسنده مسئول:
اسماعیل اخلاقی یزدی نژاد
رایانامه:
e.akhlaghi@hormozgan.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۲۹
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۵

استناد به مقاله:
نورانی، حسین؛ بازگیر، بهمن؛ اخلاقی‌یزدی‌نژاد، اسماعیل، (۱۴۰۳)، شناسایی موانع هزینه‌یابی متغیر در شرکت گاز استان هرمزگان، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۲۱۸-۲۰۶.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر در راستای انجام مقدمات برای بکارگیری روش هزینه‌یابی متغیر در مقابل هزینه‌یابی سنتی جذبی در شرکت گاز استان هرمزگان است. بنابراین هدف پژوهش حاضر بررسی موانع بکارگیری هزینه‌یابی متغیر در شرکت گاز استان هرمزگان است.

روش پژوهش: این پژوهش یک پژوهش نظری از نوع توصیفی- میدانی می باشد که در آن برای جمع‌آوری اطلاعات اولیه از روش کتابخانه‌ای و برای پاسخ به پرسش‌های پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل، تصمیم گیرندگان مالی در سطوح میانی و عالی در شرکت گاز می‌شود. روایی و پایایی ابزار پژوهش مورد تایید قرار گرفته است.

یافته‌های پژوهش: بر اساس تحلیل به عمل آمده، (روش معادلات ساختاری)، عدم آگاهی مدیران، عدم وجود استاندارد، عدم آگاهی حسابداران و عدم ارائه آموزش کافی از موانع بکارگیری هزینه‌یابی متغیر در شرکت گاز هستند که عوامل عدم آگاهی مدیران و عدم وجود استاندارد، بترتیب در اولویت اول و دوم قرار دارند و عامل عدم آگاهی حسابداران در میان عوامل تایید شده در اولویت اخر قرار می‌گیرد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: با تعیین موانع بکارگیری هزینه‌یابی متغیر در شرکت گاز استان هرمزگان مسیر برای پیاده‌سازی یک سیستم مدرن تر و کارامدتر در راستای افزایش سودمندی اطلاعات برای مدیران و حسابدران هموار می‌شود. با توجه به نتایج پیشنهاد می‌شود ابتدا موانع استخراج شده مرتفع شده و سپس اقدام به پیاده‌سازی هزینه‌یابی متغیر در شرکت گاز استان هرمزگان شود.

واژه‌های کلیدی: هزینه‌یابی، سیستم متغیر، سیستم جذبی، رفتار هزینه.

طبقه‌بندی موضوعی: G34 ,G32.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۳ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.
این مقاله تحت گواهی زیر منتشرشده 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

مطالعه رفتار هزینه‌ها، نه تنها برای پژوهشگران دانشگاهی، بلکه برای آن‌هایی که فعالیت‌های حرفه‌ایشان به طورمستقیم با فعالیت‌های شرکت در ارتباط است، دارای اهمیت است. در مدل رایج و سنتی رفتار هزینه‌ها، که در ادبیات حسابداری به طور عمومی پذیرفته شده است، به گونه معمول، هزینه‌ها برحسب تغییرات در سطح فعالیت، به دو دسته ثابت و متغیر طبقه بندی می‌شوند. برخلاف تغییرات کوچک در فعالیت، تغییرات بزرگ در فعالیت، مدیران را ناگزیر می‌سازد تا ساختار هزینه‌های شرکت را تغییر دهند که به نوبه‌ی خود منجر به تغییر خط هزینه‌ی کل خواهد شد. یکی از فرضیه‌های اولیه حسابداری مدیریت بیانگر آن است که تغییرات هزینه‌ها رابطه‌ای متناسب با افزایش و کاهش سطح فعالیت دارد (چنگ و همکاران ۲۰۱۷).

از طرف دیگر، امروزه محاسبه بهای تمام شده دقیق محصولات و خدمات از مهمترین نکات مورد نظر مدیران بنگاه‌ها حسابداران مدیریت می‌باشد. ماهیت کسب و کار با چالش‌ها و تغییرات مهمی روبرو است، وقوع اتفاقات جدید مانند گسترش رقابت‌های جهانی پیشرفت فن‌آوری اطلاعات و تلاش همه جانبه واحدهای اقتصادی برای ماندگاری در این بازار پرطلاطم و احراز رده‌های جهانی حضور در بازارهای مؤثر بازارهای دنیا از طرفی دیگر دارا بودن نگرش‌هایی چون مشتری‌مداری (خشنودی و پایداری) بهبود مستمر فرآیندهای سازمان، استفاده از مفاهیم و تکنیک‌هایی همچون نظام کیفیت و فراگیر، تولید بهنگام و مدیریت بر مبنای فرآیند (فعالیت) را اجتناب ناپذیر کرده است. تغییر و تحولات ایجاد شده در شرایط درونی و بیرونی کارکرد بنگاه‌های اقتصادی و سازمان‌ها و تأثیر عواملی مانند: تشدید روند رقابت، اهمیت یافتن، اعمال مدیریت فعالیت‌ها و حیاتی بودن پاسخگویی به نیاز مشتریان از طریق تلفیق مناسب کیفیت و سود مورد انتظار، مسئولیت و نقش سیستم‌های هزینه‌یابی را به‌طور ریشه‌ای دگرگون کرده است. بیشتر مدیران توجه دارند که برآورد و پیش‌بینی هزینه‌های بلندمدت شامل تخصیص هزینه‌های سربار به بهای تمام شده محصولات، عمل مفید و قابل قبولی است که می‌تواند انجام دهند (بانکر و بیزالو ۲۰۱۴).

در دنیای کنونی حسابداری مدیریت، به عنوان الگوی شناخته شده‌ای برای اصلاح الگوی مصرف منابع، ابزار و روش‌هایی را برای استفاده از اطلاعات حسابداری و مالی برای کمک به کاهش هزینه‌ها به ویژه بهای تمام شده محصولات در اختیار مدیران و تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد. همچنین حسابداری مدیریت بدنبال افزایش رقابت‌پذیری محصولات در بازار می‌باشد و راه‌کارهای مفیدی دراین زمینه به مدیران ارایه می‌کند.

کشور ما نیز با توجه به اهداف بیان شده در سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ و سیاست‌های کلی نظام و با هدف قرار دادن شعار بودجه بدون نفت، استفاده از شیوه‌های یاد شده در قالب فصول ۲ و ۱۱ قانون مدیریت خدمات کشوری شامل اصلاح نظام‌های حسابداری و بودجه‌ریزی، اصلاح نظام مدیریت مالی و قیمت تمام شده کالا و خدمات، را در دستور کار سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی مختلف قرار داده است. بنابراین مطالعه حاضر در راستای سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ است.

در حال حاضر روش بهایابی جذبی تنها روش مورد قبول برای گزارشگری مالی است و به عنوان تنها روش تعیین‌کننده‌ی سود خالص مورد قبول هیات استانداردهای مالی آمریکا و هم چنین در ایران است. در روش بهایابی جذبی هزینه‌های تولیدی (محصول) شامل هزینه‌های مواد اولیه مستقیم، دستمزد مستقیم، سربار ثابت و سربار متغیر کارخانه است که اگرچه عنوان هزینه را دارا هستند اما تا زمانی که محصولات به فروش نرسیده‌اند تبدیل به هزینه دوره نشده و به عنوان جزیی از بهای تمام شده موجودی کالا در ترازنامه گزارش می‌شوند. بنابراین استفاده از بهایابی جذبی برای ارزش‌گذاری موجودی کالا و محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته الزامی است (گوپتا و همکاران ۲۰۱۰). در روش بهایابی جذبی تخصیص سربار ثابت و متغیر به واحدهای تولید شده صورت می‌گیرد. کلیه هزینه‌های تولیدی نظیر مواد مستقیم ـ دستمزد مستقیم، سربار متغیر ساخت، سربار ثابت ساخت، در بهای تمام شده موجودی کالای در جریان ساخت منظور می‌شود. هزینه‌یابی جذبی روشی برای ارزیابی یا ارزش‌گذاری موجودی کل شرکت با در نظر گرفتن تمام هزینه‌های ساخت از قبیل هزینه‌های محصول، صرف نظر از متغیر یا ثابت بودن آن‌ها است و بنابراین بیشتر به عنوان روش هزینه کامل از آن یاد می‌شود. در هزینه‌یابی جذبی، چون هزینه‌های ثابت در بهای تمام‌شده محصول جذب می‌شوند، افزایش موجودی کالا در انبار می‌تواند سود را به‌طور مصنوعی بالا ببرد، حتی اگر فروش واقعی تغییر نکرده باشد. افزون بر آن

از آنجایی که هزینه‌های ثابت در هزینه تولید منظور می‌شوند، مدیران ممکن است دید شفافی نسبت به هزینه‌های متغیر هر واحد محصول نداشته باشند و این می‌تواند بر تصمیم‌گیری‌های کوتاه‌مدت تأثیر منفی بگذارد. مشکل دیگر اینست که در هزینه‌یابی جذبی، هزینه‌های ثابت به‌عنوان بخشی از هزینه تولید در نظر گرفته می‌شوند و به‌صورت مستقیم در گزارش‌های مالی جدا نمی‌شوند، بنابراین کنترل و کاهش هزینه‌های ثابت برای مدیران سخت‌تر می‌شود.

در مقابل تحت هزینه‌یابی متغیر، تنها آن بخش از هزینه‌های ساخت که با خروجی تغییر می‌کنند، به عنوان هزینه‌های محصول شمرده می‌شوند. این هزینه‌ها معمولا شامل مواد مستقیم، کار مستقیم و بخش متغیر سربار تولید هستند. برخی اوقات از هزینه‌یابی متغیر تحت عنوان هزینه‌یابی مستقیم و یا هزینه‌یابی حاشیه‌ای نیز یاد می‌شود. سربار ثابت تولید به صورت هزینه دوره‌ای همانند هزینه‌های اداری و فروش تلقی می‌شود. بنابراین سربار تولید ثابت در ارزش‌گذاری موجودی یا در هزینه کالاهای فروخته شده جزو هزینه محصول در تکنیک هزینه‌یابی متغیر محسوب نمی‌شود. هزینه‌یابی متغیر مزایای زیادی نسبت به هزینه‌یابی جذبی دارد که در زیر به مهمترین آنها پرداخته می‌شود:

نخست هزینه‌یابی متغیر، هزینه‌های ثابت را از هزینه تولید جدا می‌کند، بنابراین مدیران دید روشن‌تری نسبت به سود واقعی هر واحد محصول دارند. دوم در هزینه‌یابی متغیر، هزینه‌های ثابت در سود و زیان به‌صورت مستقیم نمایش داده می‌شوند، که این موضوع مدیران را نسبت به کنترل و کاهش هزینه‌های ثابت حساس‌تر می‌کند. افزون بر آن چون هزینه‌های ثابت در محاسبات منظور نمی‌شوند، مدیران می‌توانند با دقت بیشتری سودآوری محصولات را در تغییرات حجم تولید تحلیل کنند. افزون بر اینکه در هزینه‌یابی جذبی، چون هزینه‌های ثابت در هزینه تولید منظور می‌شوند، افزایش موجودی انبار ممکن است به‌طور مصنوعی سود را بیشتر نشان دهد اما در هزینه‌یابی متغیر، این مشکل وجود ندارد.

ایران با دارا بودن حدود ۲۸ تریلیون متر مکعب گاز طبیعی، کشور دوم بزرگ دارنده ذخایر گاز طبیعی است. وضعیت آب و هوایی کشور، نیاز بخش‌های مختلف صنعتی، خانگی و تجاری، تقاضای رو به رشد انرژی و همچنین موقعیت جغرافیایی کشور از نظر امکان صادرات حامل‌های انرژی به دیگر کشورها موجب شده که گاز طبیعی به عنوان یکی از محورهای توسعهٔ اقتصادی کشور مطرح باشد، در این راستا در اهداف و استراتژی‌های تدوین شده در برنامهٔ میان‌مدت و بلندمدت، در همهٔ موارد توسعهٔ این بخش در اولویت قرار گرفته است (نورانی و همکاران ۱۴۰۳). یکی از مهمترین چالش‌های تصمیم‌گیری در بخش گاز طبیعی محاسبه بهای تمام شده آن است. از طرفی سیستم یارانه‌ای حامل‌های انرژی و اثرات سیاست‌های اقتصادی سال‌های اخیر بر اجرای طرح‌های اجرایی صنعت نفت موجب شده اعداد و ارقام شفافی از هزینه‌ها و منافع حاشیه‌ای بکارگیری حامل‌های انرژی در دسترس نباشد و در این برهه که موضوع هدفمند کردن یارانه‌ها و اصلاح قیمت‌های فرآورده‌های نفتی و گاز طبیعی در دستور کار دولت قرار گرفته و از طرفی طرح‌های صادراتی گاز طبیعی نیز در مرحله‌ای قرار گرفته‌اند که بایستی بهای تمام‌شده دقیق گاز مشخص و اعلام شود.

این پژوهش از نوآوری چشمگیری برخوردار است، چرا که تاکنون در هیچ شرکتی دولتی به‌ویژه در صنعت گاز، استفاده از روش هزینه‌یابی متغیر در مقایسه با هزینه‌یابی جذبی مورد بررسی دقیق قرار نگرفته است. این نوآوری پژوهشی افزون بر ارائه یک چارچوب تحلیلی جدید در ارزیابی هزینه‌ها، زمینه‌ساز بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در بخش دولتی می‌شود. نتایج این مطالعه می‌تواند به عنوان مرجعی ارزشمند برای تغییر شیوه‌های سنتی هزینه‌یابی و ارتقاء کارایی در سازمان‌های دولتی به کار رود، همچنین افق‌های تازه‌ای را در حوزه پژوهش‌های مالی و مدیریتی باز کند.

با توجه به مطالب گفته شده هدف نخستین پژوهش حاضر بررسی موانع بکارگیری هزینه‌یابی متغیر در شرکت گاز استان هرمزگان است. شایان بیان است تا کنون هیچ پژوهشی در ایران برای پیاده‌سازی هزینه‌یابی متغیر در شرکتهای دولتی و ملی صورت نپذیرفته و شرکت گاز هرمزگان پیش رو در این زمینه است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در مفهوم وسیع کلمه، هزینه شامل کلیه اقلامی است که به عنوان هزینه دوره شناسایی و از درآمد همان دوره کسر می‌شود. در صورت حساب سود و زیان، بیشتر انواع مختلف هزینه‌های دوره تحت عناوینی از قبیل بهای تمام شده کالا یا

خدمات فروش رفته، هزینه‌های عملیاتی، هزینه‌های اداری و توزیع و فروش و زیان ناشی از فروش دارائی ثابت، از یکدیگر متمایز می‌شوند (درای[1]، ۲۰۰۸). به طور کلی هزینه‌ها منافع آتی ندارند و براساس اصل شناخت بلادرنگ، در همان دوره‌ای که تحقق می‌یابند، به سود و زیان منظور می‌شوند. مانند هزینه مطالبات مشکوک الوصول. ارائه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به هزینه به منظور حصول اهداف زیر ضروری است:

برنامه‌ریزی سود از طریق بودجه‌ها؛

کنترل هزینه‌ها از طریق حسابداری سنجش مسئولیت؛

اندازه‌گیری سالانه و دوره‌ای سود؛

کمک به تعیین قیمت‌های فروش و روش قیمت‌گذاری؛

ارائه اطلاعات هزینه، به منظور فرآیندهای تجزیه و تحلیل و مراحل تصمیم‌گیری.

به منظور حصول اهداف ذکر شده، تهیه اطلاعات مربوط به هزینه‌ها به صورت طبقه‌بندی شده ضروریست که در زیر به صورت جدول تعبیه شده است:

جدول ۱. طبقه‌بندی هزینه‌ها

شماره	طبقه‌بندی	انواع هزینه
۱	بر حسب ماهیت(طبقه‌بندی طبیعی)	هزینه‌های ساخت و هزینه‌های تجاری
۲	بر حسب دوره	هزینه‌های سرمایه‌ای و هزینه‌های جاری
۳	بر حسب گرایش به تغییر در تولید	هزینه‌های ثابت و هزینه‌های متغیر
۴	بر حسب ارتباط با محصول	هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیر مستقیم
۵	برحسب ارتباط با دوایر تولیدی	هزینه‌های مرتبط با دوایر تولیدی و دوایر خدماتی
۶	بر حسب مقاصد برنامه‌ریزی و کنترل	هزینه‌های بودجه‌ای و هزینه‌های استاندارد
۷	بر حسب فرآیندهای تجزیه و تحلیل	شامل هزینه‌های پیش‌بینی شده‌ای که وقوع آن‌ها ناشی از انجام هریک از فعالیت‌های مورد نظر واحد تجاری می‌باشد.
۸	براساس عناصر تشکیل‌دهنده محصول	مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت

داشتن اطلاعات در رابطه با این موضوع که هزینه‌ها و درآمدها نسبت به تغییرات حجم و یا فعالیت چه عکس‌العملی از خود نشان می‌دهند، امری ضروری برای تصمیم‌گیری است. حجم و فعالیت ممکن است بر حسب تعداد تولید و یا فروش، ساعات کارکرد، تعداد بیماران، دانشجویان ثبت‌نام شده و یا هر مقیاس مناسب دیگر از فعالیت‌های یک سازمان اندازه‌گیری شود (درای، ۲۰۰۸).

یک فرض اساسی در حسابداری صنعتی وجود دارد که چنین بیان می‌شود: رابطه بین هزینه‌ها و حجم فعالیت شرکت در افزایش و کاهش‌های آن با هم متناسب است (ایران‌زاده و محمدزاده، ۱۳۸۹). فکر وجود رابطه بین هزینه‌ها و فعالیت‌ها در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ در آثار برخی از پژوهشگران از جمله سولومون و استابوس بیان شده است. پس از آن نظریه‌های متعددی درباره این موضوع مطرح شده است از جمله نظریه نورین[2] (۱۹۹۴) که بر اساس آن، هزینه‌ها در ارتباط با سطح فعالیت، به ثابت و متغیر تقسیم می‌شود و هزینه‌های متغیر، متناسب با تغییر در سطح فعالیت تغییر می‌کنند (بندریان و همکاران، ۱۳۹۳). برخی معتقدند که هزینه‌ها در واقع نه متغیر هستند و نه ثابت (حسین‌علی شیرازی و همکاران، ۱۳۹۳). همچنین ارتباط بین هزینه‌های ثابت و متغیر و سطح فعالیت در اصطلاح دامنه مربوط معتبر است (هورن‌گران و همکاران[3]، ۲۰۰۰). یکی از مهمترین اطلاعات موثر در تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی، هزینه و رفتار آن است و یکی از مقاصد اصلی حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی، کمک به مدیران از طریق شناسایی رفتار هزینه‌ها در کنترل هزینه‌هاست (کنون[4]، ۲۰۱۴). منظور از رفتار هزینه‌ها، عکس‌العمل هزینه‌ها نسبت به تغییرات عامل هزینه است. برپایه این دیدگاه هزینه‌ها به سه دسته تقسیم می‌شوند: هزینه‌های متغیر، هزینه‌های ثابت و هزینه‌های نیمه‌متغیر. در مدل‌های سنتی رفتار هزینه‌ها در حسابداری مدیریت، هزینه‌های متغیر نسبت به تغییرات حجم فعالیت به طور متناسب افزایش یا کاهش می‌یابند. به این معنا که بزرگی تغییرات در هزینه‌ها تنها به بزرگی تغییرات در حجم فعالیت وابسته است و جهت تغییرات افزایش یا کاهش در حجم فعالیت تأثیری روی بزرگی تغییرات در هزینه‌ها ندارد (هیلتون[5]، ۱۹۹۷).

1. Draye
2. Noreen
3. Horngren & et al.
4. Cannon
5. Hilton

هزینه‌یابی متغیر را به عنوان سیستم حسابداری که در آن هزینه‌های متغیر به واحدهای هزینه منظور شده و هزینه‌های ثابت دوره به طور کامل کسر می‌شوند، تعریف شده است. ارزش ویژه آن در تشخیص رفتار هزینه‌ها و در نتیجه کمک در تصمیم‌گیری است. هزینه‌یابی متغیر تکنیک هزینه‌یابی است که جهت‌گیری کاملی به سمت کنترل و تصمیم‌گیری دارد. این تکنیک را می‌توان در رابطه با هر نوع روش اثبات هزینه بکار برد. در عین حال، می‌توان آن را در ترکیب با روش‌هایی از قبیل بودجه‌بندی و هزینه‌یابی استاندارد بکار برد. هزینه‌یابی متغیر در تعیین سودآوری محصولات، بخش‌ها، فرآیندها و مراکز هزینه کمک می‌کند(اسکندری، ۱۳۹۴).

مطابق با پژوهش های قبلی مولفه‌ها و موانع پیاده‌سازی تکنیک‌های جدید حسابداری مدیریت شامل مولفه‌های عدم آگاهی مدیران، عدم وجود استاندارد، عدم آگاهی حسابدارن، عدم ارایه آموزش کافی و مشکلات پیاده‌سازی هستند. در پژوهش حاضر از همین مولفه‌ها جهت بررسی اهداف پژوهش استفاده شد و نتایج مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت (جرفی و خلیل زاده ۱۳۹۲: غلامی و همکاران ۱۳۹۴: زارعی و فراهانی ۱۳۹۵).

حسنی و لعل بار (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر راهبردهای رقابتی و توانایی مدیریت بررفتار هزینه پرداختند. در این پژوهش، تعداد ۱۵۱ شرکت بورسی در دوره زمانی ۱۳۹۰-۱۳۹۷ بررسی شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون لاجستیک و پانلی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد رفتار هزینه‌های عمومی، اداری و فروش در راهبردهای مختلف رقابتی تفاوت معناداری دارد (شدت رابطه منفی راهبرد تمایز با چسبندگی هزینه‌های عمومی، اداری و فروش بیشتر از شدت رابطه منفی راهبرد رهبری هزینه است).

بولو و فرجام (۱۳۹۶) در پژوهش خود به بررسی دقت پیش‌بینی رفتار هزینه‌ها در پیش‌بینی سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخند. نتایج آزمون‌های آماری پژوهش نشان داد که مدیران تغییرپذیری هزینه‌های شرکت را به درستی پیش‌بینی نمی‌کنند اما رفتار هزینه را در پیش‌بینی‌های خود منظور می‌کنند. تناسب خطای پیش‌بینی سود و خطای پیش‌بینی فروش بیانگر آن است که علت اصلی خطای پیش‌بینی سود، خطا در پیش‌بینی فروش است.

انصاری و کرباسی یزدی (۱۳۹۲) به بررسی محتوای اطلاعاتی صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر برای گزارشگری برون‌سازمانی پرداختند. با توجه به هدف پژوهش، روش این پژوهش آزمایش بود. آزمودنی‌های این پژوهش نیز شامل دانشجویان کارشناسی ارشد دانشگاه‌های سراسری وتحلیل‌گران بورس اوراق بهادار تهران بودند. فرضیه‌های این پژوهش بیان کننده این موضوع بودند که آیا محتوای اطلاعاتی صورت سود و زیان به روش بهایابی متغیر، جانشین یا مکمل صورت سود و زیان به روش بهایابی جذبی هست یا خیر. بررسی‌ها نشان دادند که هیچ اختلاف معناداری بین EPSآتی برآوردی با استفاده از صورت سود و زیان به روش بهایابی جذبی و EPS آتی برآوردی با استفاده از صورت سود و زیان به روش بهایابی متغیر به عنوان یک روش جانشین و یا مکمل وجود ندارد.

اریفین و هدایت (۲۰۲۱) به بررسی رفتار هزینه در بخش تولید در صنعت نفت و گاز اندونزی پرداختند. نتایج مطالعه بیانگر وجود رابطه بین رفتار هزینه و تولید قرارداد اشتراک در صنعت بالادستی نفت و گاز در اندونزی بود. انها نشان دادند با درک رفتار صحیح هزینه می توان کاهش هزینه‌های را انتظار داشت.

چیونگ و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود به بررسی این موضوع پرداختند که آیا رفتار هزینه، تحت تأثیر عوامل رقابتی قرار دارد؟ نتایج آنان نشان داد هزینه‌های فروش، اداری و عمومی در محیط‌های رقابتی متفاوت، چسبنده‌تر است. افزون بر این، رفتار نامتقارن هزینه‌ها، تخت تاثیر عوامل داخلی و خارجی قرار می‌گیرد.

زو و ژانگ (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین اجتناب از مالیات و رفتار هزینه‌ها در بازه زمانی ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۳ و با استفاده از داده‌های شرکت‌های حاضر در بورس آمریکا پرداختند نتایج نشان می‌دهد که رابطه منفی و معناداری بین اجتناب از مالیات و رفتار نامتقارن هزینه‌ها وجود دارد. نتایج همچنین بیانگر ین مطلب است که اجتناب از مالیات با رفتار کاهش هزینه‌های شتاب‌دار مدیران در دوره‌های کاهش فعالیت در ارتباط می‌باشد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع کیفی و پیمایشی است. فرآیند جمع‌آوری اطلاعات بدین صورت بود که در گام اول پس از جمع‌آوری اطلاعات کتابخانه‌ای، مصاحبه‌ای با چند تن از خبرگان مالی شرکت گاز صورت پذیرفت. سپس با توجه به تحقیقات قبلی، پرسشنامه اولیه تهیه شد. در گام بعدی (مرحله پیش آزمون) پرسشنامه اولیه برای تایید روایی و پایایی، بین تعداد محدودی از خبرگان توزیع و از آنها خواسته شد تا ضمن تکمیل پرسشنامه، محتوا و ساختارهای نامناسب احتمالی آنرا را تعیین کنند. در گام آخر پرسشنامه نهایی میان نمونه آماری توزیع گردید. پرسش‌نامه یاد شده مشتمل بر سه بخش است. بخش اول مربوط به بیان مساله و اهداف پژوهش بطور خلاصه برای پاسخ دهندگان است. بخش دوم

پرسش‌های عمومی هستند که مربوط به اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ دهندگان است. بخش سوم مربوط به پرسش‌های تخصصی است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش با توجه به موضوع پژوهش و ماهیت آن شامل، تصمیم‌گیرندگان در زمینه مالی که جزو مدیران سطوح میانی و عالی در شرکت گاز هستند، می‌شود. بنابراین جامعه آماری پژوهش حاضر مدیرانی از شرکت گاز هستند که حداقل مدرک کارشناسی رشته‌های مرتبط مانند حسابداری، اقتصاد یا مدیریت باشند و حداقل پنج سال سابقه مدیریت داشته و در یکی از قسمت‌های مالی شرکت گاز مشغول باشند. برای نمونه‌گیری برای توزیع پرسشنامه از فرمول کوکران استفاده شد که تعداد نمونه ۳۸ نفر بدست آمد. در نهایت پس از توزیع پرسشنامه بین ۵۰ نفر از جامعه آماری، تعداد ۴۲ پرسشنامه قابل قبول جمع‌آوری شد.

روایی و پایایی

روایی ابزار اندازه گیری یکی از موضوعات با اهمیت روش پژوهش پرسشنامه‌ای است. روایی به این معنی است که ابزار اندازه‌گیری در انجام پژوهش تا چه حد ویژگی مورد نظر را می‌سنجد. در پژوهش حاضر روایی از دو دیدگاه محتوا و ساختار مورد آزمون قرار گرفته است. همانگونه که پیشتر نیز بیان شد به منظور بررسی روایی محتوا و سازه ابزار اندازه‌گیری، پرسشنامه بین خبرگان و متخصصان مربوطه توزیع و از آنها خواسته شد که مفاهیم و سازه‌های غیر مرتبط با این پژوهش را ارزیابی و اگر پیشنهادهایی دربارۀ پرسش‌های مطرح شده وجود دارد، پیشنهاد کند. این پیشنهادها دریافت و در پرسشنامه نهایی منظور شد. در نتیجه به نظر می‌رسد ابزار سنجش پژوهش حاضر از روایی کافی برخوردار باشد

هم چنین ابزار اندازه‌گیری افزون بر روایی، باید از پایایی لازم برخوردار باشد. به این معنی که ابزار اندازه‌گیری (پرسشنامه) در شرایط یکسان نتایج یکسانی به دست دهد. آلفای کرونباخ شاخصی برای تعیین میزان پایایی پرسشنامه‌ها است. به منظور سنجش پایایی پرسشنامه پژوهش حاضر از ضریب آلفای کرانباخ استفاده شد. ضریب آلفای بدست آمده برای پرسشنامه بایستی از مقدار ۰/۷ بیشتر باشد تا پایایی پرسشنامه تایید شود. آلفای بدست آمده برای پرسش‌های تخصصی پرسشنامه ۰/۸۶ بود که این نتایج حکایت از تایید پایایی پرسشنامه دارند.

آمار توصیفی

یافته های آمار توصیفی در دو بخش یافته‌های توصیفی ویژگی‌های جمعیت شناختی و میانگین پرسش‌های پژوهش بررسی شده‌اند. در این قسمت به منظور آشنایی با ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهنده‌گان (با توجه به قسمت اول پرسشنامه) و در راستای اعتباربخشی به نتایج حاصل از پژوهش با استفاده از آمار توصیفی به بررسی ویژگی‌هایی از جمله جنسیت، رشته تحصیلی، سطح تحصیلی، سابقه فعالیت پرداخته شده است. در ابتدا به بررسی جنسیت پاسخ دهنده‌گان پرداخته شده که نتایج آن در جدول ۲ ارائه شده است. نتایج جدول ۲ نشان می‌دهد از بین کل پاسخگویان مورد بررسی ۲۵ نفر (۶۰ درصد) مرد و ۱۷ نفر (۴۰ درصد) زن هستند.

جدول ۲. جنیست پاسخ دهنده‌گان

جنسیت	تعداد	درصد فراوانی
زن	۱۷	۰/۴
مرد	۲۵	۰/۶
جمع کل	۴۲	۰/۱۰۰

نتایج جدول ۳ نشان می‌دهد از بین پاسخ‌دهنده‌گان مورد بررسی ۱۳ نفر (۳۱ درصد) دارای مدرک تحصیلی کارشناسی، ۲۷ نفر (۶۵ درصد) مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و ۲ نفر (۴ درصد) مدرک تحصیلی دکتری هستند. نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد از بین پاسخ‌دهنده‌گان مورد بررسی ۴ نفر (۹ درصد) دارای سابقه فعالیت کمتر از ۱۰ سال، ۱۱ نفر (۲۶ درصد) ۱۰ تا ۱۵ سال، ۱۵ نفر (۳۶ درصد) ۱۵ تا ۲۰ سال، ۹ نفر (۲۲ درصد) ۲۰ تا ۲۵ سال و ۳ نفر (۷ درصد) دارای سابقه فعالیت بیش از ۲۵ سال هستند.

جدول ۳. توزیع فراوانی وضعیت مدرک تحصیلی پاسخگویان

مدرک تحصیلی		تعداد	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
	کارشناسی	۱۳	۰/۳۱	۰/۳۱
	کارشناسی ارشد	۲۸	۰/۶۵	۰/۹۶
	دکتری	۲	۰/۰۴	۱
کل		۴۲	۱	---

جدول۴. توزیع فراوانی وضعیت سابقه فعالیت پاسخ‌دهندگان

سابقه فعالیت		تعداد	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
	کمتر از ۱۰ سال	۴	۰/۰۹	۰/۰۹
	۱۰ تا ۱۵ سال	۱۱	۰/۲۶	۰/۳۵
	۱۵ تا ۲۰ سال	۱۵	۰/۳۶	۰/۷۱
	۲۰ تا ۲۵ سال	۹	۰/۲۲	۰/۹۳
	بیشتر از ۲۵ سال	۳	۰/۰۷	۰/۱۰۰
کل		۴۲	۱	–

پس از تحلیل نتایج این بخش می‌توان بیان کرد که سوابق به دست آمده از تحلیل اطلاعات عمومی پاسخ‌دهنده‌گان بیانگرآن است که نتایج پژوهش از درجه اعتبار و کیفیت بالایی برخوردار هستند.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

در ابتدا میانگین نمرات اختصاص یافته به پرسش‌های پرسشنامه ارایه شده است.

جدول ۵. میانگین پرسش‌های پرسشنامه

شماره	ابعاد	موانع به کارگیری سیستم هزینه یابی متغیر	میانگین
۱	عدم آگاهی مدیران	یکی از اهداف هزینه یابی متغیر مهیا کردن اطلاعات لازم برای مدیریت هزینه میباشد؛ ولی مدیران از این نقش هزینه یابی متغیر آگاهی ندارند.	۳/۹۸
۲		یکی از اهداف هزینه یابی متغیر ایجاد تفکر صحیح نسبت به بهای تمام شده واقعی محصول در تمام مراحل زنجیره ارزش می باشد؛ ولی مدیران از این نقش هزینه یابی متغیر آگاهی ندارند.	۳/۹۳
۳		هزینه یابی متغیر بر مدیریت بهینه هزینه های بالادستی و پایین دستی تاکید می کند؛ با این حال مدیران از این نقش هزینه یابی متغیر آگاهی ندارند.	۴/۱۰
۴	عدم وجود استاندارد	رهنمود مشخصی برای هزینه یابی متغیر وجود ندارد.	۲/۳۲
۵		اینکه به چه شکل و سبکی هزینه یابی متغیر در صورتهای مالی منظور شود پرسشی است که هنوز در مورد آن اتفاق نظر وجود ندارد	۲/۸۴
۶		استاندارد حسابداری مشخصی که تعیین کند چگونه هزینه یابی متغیر پیاده سازی شود وجود ندارد.	۳/۰۵
۷	عدم آگاهی حسابداران	اغلب حسابداران در نسبت به مراحل مختلف هزینه یابی متغیر آشنایی ندارند.	۴/۲۳
۸		اغلب حسابداران از اهمیت مقایسه هزینه یابی جذبی و متغیر آگاهی ندارند.	۳/۹۲
۹		اغلب حسابداران از نحوه هزینه یابی متغیر آگاهی کافی ندارند.	۳/۹۹
۱۰	عدم ارائه آموزش کافی	در اغلب دانشکده های حسابداری و مدیریت تحقیقات مفصلی در زمینه شناساندن، کاربرد و بررسی مزایا و محدودیتهای هزینه یابی متغیر انجام نمی شود.	۳/۹۳
۱۱		سیستمهای فعلی حسابداری درگیر محاسبه بهای تمام شده به روش های سنتی است و شرکت گاز اقدامات موثری جهت درج بهای تمام شده هزینه یابی متغیر در گزارشهای مالی نکرده است.	۳/۸۷
۱۲	مشکلات پیاده سازی	پیچیده بودن روشهای تعیین مراحل هزینه یابی متغیر در شرکتها باعث عدم استقرار هزینه یابی متغیر شده است.	۴/۱۲
۱۳		هزینه زیاد استقرار هزینه یابی متغیر باعث عدم استقرار هزینه یابی متغیر شده است.	۳/۹۸
۱۴		کمبود نیروهای ماهر و متخصص باعث عدم استقرار هزینه یابی متغیر شده است.	۳/۹۵

به منظور بررسی فرضیه‌ها از آزمون t تک نمونه‌ای مستقل استفاده شده است. به منظور تحلیل داده‌ها، گزاره‌های آماری را چنین تعریف می‌کنیم:

موانع مورد نظر باعث عدم استقرار هزینه‌یابی متغیر نشده‌اند($H0: \mu \leq 3$).

موانع مورد نظر باعث عدم استقرار هزینه‌یابی متغیر شده‌اند($H1: \mu > 3$).

جدول ۶. آزمون نتایج پرسشنامه

موانع استقرار سیستم هزینه‌یابی متغیر (ابعاد)	آمارهT	رتبه بر اساس آزمون فریدمن	سطح معناداری	نتیجه آزمون
عدم آگاهی مدیران	۳۶/۲۵۶	۳	۰/۰۰۰	تایید مانع
عدم وجود استاندارد	۱/۴۸۱	۵	۰/۰۷	عدم تایید مانع
عدم اگاهی حسابداران	۲۵/۱۲۷	۴	۰/۰۰۰	تایید مانع
عدم ارائه آموزش کافی	۴۳/۹۲۴	۲	۰/۰۰۰	تایید مانع
مشکلات پیاده سازی	۳۹/۵۴۳	۱	۰/۰۰۰	تایید مانع

همانطور که در جدول (۶) مشاهده می‌شود سطح معناداری به دست آمده برای تمام موانع (به جز مانع عدم وجود استاندارد) کمتر از سطح معناداری قابل قبول (۰/۰۵) بوده و بنابراین فرض H_0 برای این موانع رد و فرض H_1 پذیرفته می‌شود. بدین معنی که بر اساس تحلیل به عمل آمده، عدم آگاهی مدیران، عدم آگاهی حسابداران، عدم ارائه آموزش کافی و مشکلات پیاده‌سازی، موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی متغیر هستند.

افزون بر آن با توجه به آزمون رتبه بندی فریدمن در میان موانع پیش روی اجرای سیستم هزینه‌یابی متغیر، عامل مشکلات پیاده‌سازی رتبه اول را به خود اختصاص می‌دهد بعبارتی دیگر، وجود مشکلات در مسیر پیاده‌سازی مهمترین مانع اجرای سیستم هزینه‌یابی متغیر در شرکت گاز استان هرمزگان است. همچنین عدم ارایه آموزش کافی و عدم آگاهی مدیران در رتبه های دوم و سوم قرار می گیرند. در نهایت عامل عدم آگاهی حسابداران رتبه آخر را به خود اختصاص می‌دهد.

استحکام نتایج با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری

در این قسمت به بررسی فرضیه‌های پژوهش با استفاده از معادلات ساختاری می‌پردازیم این تحلیل‌ها توسط نرم‌افزار AMOS انجام شده است. تحلیل‌های یاد شده شامل مراحلی بشرح زیر هستند:

الف) نتایج تحلیل عاملی تاییدی درجه اول

نتایج گام اول (بررسی نرمال بودن داده‌ها) در جدول ۷ ارایه شده که با توجه به این‌که چولگی و کشیدگی تمامی داده‌ها در بازه [۳و۳-] قراردارند نرمال بودن داده‌ها تایید می‌شود.

جدول۷. آزمون نرمال بودن داده‌ها

پرسش	چولگی	کشیدگی
۱	۱/۳۵۶	۱/۷۱۳
۲	-۰/۱۳۲	۱/۳۱۳
۳	۰/۶۵۸	۰/۲۱۴
۴	۰/۳۸۶	۰/۴۲۲
۵	-۱/۴۲۱	۰/۸۱۳
۶	-۱/۱۴۷	۰/۶۱۷
۷	-۰/۰۶۷	-۰/۸۷۴
۸	-۰/۲۵۶	۰/۸۹۰
۹	-۱/۱۶۹	۰/۸۲۰
۱۰	-۰/۵۶۲	۱/۷۴۱
۱۱	-۰/۷۸۶	-۰/۱۱۷
۱۲	۲/۳۰۵	-۰/۲۳۹
۱۳	۰/۸۰۶	۱/۳۳۷

در گام دوم(بررسی روایی همگرا)، در ابتدا بار عاملی گویه‌ها (پرسش‌های) مورد بررسی قرار می‌گیرد. همانطور که نتایج جدول۸ نشان می‌دهد بار عاملی تمام گویه ها بالاتر از ۰/۵ است بنابراین همه گویه ها بار عاملی معنی‌دار دارند. افزون بر این همانطور که در جدول۹ مشاهده می‌شود آماره CR برای همه ابعاد (عوامل اثرگذار بر پیاده‌سازی بودجه بندی برمبنای فعالیت) بیشتر از ۰/۶ بوده بنابراین با توجه به نتایج بالا، پایایی ترکیبی برای تمامی عوامل یادشده تایید می‌شود. افزون بر آن آماره AVE برای همه عوامل یاد شده بیشتر از ۰/۵ استدرنتیجه قابل قبول بودن متوسط واریانس استخراجی برای تمامی عوامل یاد شده نیز تصدیق می‌شود. باتوجه به نتایج بالا روایی همگرا برای مدل به تایید می‌رسد.

جدول ۸. ضرایب رگرسیونی استاندارد گویه ها

گویه (پرسش)	بار عاملی (ضریب رگرسیونی)
۱	۰/۶۹۶
۲	۰/۹۵۲
۳	۰/۷۲۵
۴	۰/۸۵۱
۵	۰/۷۶۳
۶	۰/۵۹۶
۷	۰/۶۴۸
۸	۰/۷۸۱
۹	۰/۸۴۳
۱۰	۰/۶۵۴
۱۱	۰/۸۱۷
۱۲	۰/۶۴۳
۱۳	۰/۶۲۲

جدول۹. پایایی ترکیبی و متوسط واریانس استخراجی

شماره	بعد (عامل)	آماره CR	آماره AVE
۱	عدم آگاهی مدیران	۰/۷۳۹	۰/۵۸۱
۲	عدم وجود استاندارد	۰/۶۹۷	۰/۶۰۳
۳	عدم اگاهی حسابداران	۰/۸۱۷	۰/۵۶۶
۴	عدم ارائه آموزش کافی	۰/۷۳۱	۰/۶۵۹
۵	مشکلات پیاده سازی	۰/۷۵۲	۰/۵۹۸

نتایج گام سوم (بررسی روایی واگرا) برای عوامل اثرگذار بر پیاده‌سازی بودجه‌بندی برمبنای فعالیت در جدول‌های (۱۰) و (۱۱) ارایه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود ارزش بحرانی برای تمام روابط میان عامل‌ها بیش از ۱/۹۶ است که

نشان از معنی‌دار بودن رابطه بین عامل‌ها است. همچنین متوسط واریانس استخراجی (AVE) هر عامل، از مربع تمامی روابط (R^2) آن عامل با سایر عوامل بیشتر است، که این امر بیانگر تایید روایی واگراست (جدول ۱۰).

جدول ۱۰. بررسی معنی‌دار بودن رابطه میان عامل‌ها

ارزش بحرانی	عامل ۱	عامل ۲	عامل ۳	عامل۴	عامل۵
عامل ۱	–	–	–	–	–
عامل ۲	۲/۵۲۷	–	–	–	–
عامل ۳	۳/۲۸۲	۳/۷۸۴	–	–	–
عامل ۴	۳/۵۱۹	۳/۴۵۳	۲/۴۷۲	–	–
عامل ۵	۳/۳۵۹	۳/۴۷۸	۳/۳۲۷	۲/۷۸۲	–

جدول ۱۱. مقایسه R2 و متوسط واریانس استخراجی

R2	عامل ۱	عامل ۲	عامل ۳	عامل ۴	عامل ۵	متوسط واریانس استخراجی (AVE)
عامل۱	–	–	–	–	–	۰/۵۸۱
عامل ۲	۰/۱۰۳	-	–	–	–	۰/۶۰۳
عامل ۳	۰/۲۱۴	۰/۲۵۶	–	–	–	۰/۵۶۶
عامل ۴	۰/۱۲۵	۰/۲۳۶	۰/۱۱۶	–	–	۰/۶۵۹
عامل ۵	۰/۲۳۴	۰/۱۲۷	۰/۱۴۲	۰/۲۱۷	–	۰/۶۷۳

درگام آخر مقدار آماره های بدست آمده از شاخص‌های مختلف نیکویی برازش نشان از برازش مطلوب مدل دارد (جدول۱۲).

جدول ۱۲. نتایج برازش مدل تحلیل عاملی تاییدی درجه اول

مقدار مطلوب	نتیجه	شاخص برازش
کمتر از ۳	۲/۵۳۲	CMIN/df
بیشتر از ۰/۹	۰/۹۳۶	GFI
بیشتر از ۰/۹	۰/۹۲۲	IFI
بیشتر از ۰/۹	۰/۹۳۱	TLI
بیشتر از ۰/۹	۰/۹۲۹	CFI

ب) نتایج تحلیل عاملی تاییدی درجه دوم

اکنون به بررسی نتایج بخش تحلیل عاملی تاییدی درجه دوم پرداخته می‌شود. همانگونه که در جدول۱۳ دیده می‌شود ضرایب رگرسیونی درجه دوم همه ابعاد به جز بعد پنجم بالاتر از ۰/۵ بوده و بنابراین معنی‌دار هستند. سرانجام نتایج جدول۱۴ نشان می‌دهد که مدل درجه دوم از برازش مطلوبی برخوردار است.

جدول ۱۳. ضرایب رگرسیونی استاندارد عوامل

بعد (عامل)	بار عاملی (ضریب رگرسیونی)
۱	۰/۷۷۵
۲	۰/۷۳۹
۳	۰/۶۴۱
۴	۰/۷۱۵
۵	۰/۴۲۴

جدول۱۴. نتایج برازش مدل تحلیل عاملی تاییدی درجه دوم

مقدار مطلوب	نتیجه	شاخص برازش
کمتر از ۳	۲/۵۰۸	CMIN/df
بیشتر از ۰/۹	۰/۹۲۳	GFI
بیشتر از ۰/۹	۰/۹۱۶	IFI
بیشتر از ۰/۹	۰/۹۲۹	TLI
بیشتر از ۰/۹	۰/۹۳۱	CFI

با توجه به نتایج تحلیل عاملی تاییدی درجه دوم می‌توان گفت بر مبنای روش معادلات ساختاری، عدم آگاهی مدیران، عدم وجود استاندارد، عدم اگاهی حسابداران و عدم ارائه آموزش از موانع بکارگیری هزینه‌یابی متغیر در شرکت گاز هستند که عوامل عدم آگاهی مدیران و عدم وجود استاندارد، بترتیب در اولویت اول و دوم قرار دارند و عامل عدم آگاهی حسابداران در میان عوامل تایید شده در اولویت اخر قرار می‌گیرد (جدول۱۵). از آنجا که روش اول تحلیل (آزمون T) نیز همین نتایج را داشت می‌توان گفت نتایج پژوهش حاضر از استحکام لازم برخوردار است.

جدول۱۵. اولویت بندی بر مبنای ضریب رگرسیونی

عامل (بعد)	ضریب رگرسیون	اولویت
عدم آگاهی مدیران	۰/۷۷۵	۱
عدم وجود استاندارد	۰/۷۳۹	۲
عدم اگاهی حسابداران	۰/۶۴۱	۴
عدم ارائه آموزش کافی	۰/۷۱۵	۳
مشکلات پیاده سازی	۰/۴۲۴	۵

بحث، نتیجه گیری و پیشنهادها

همان گونه که ملاحظه شد در این پژوهش ابتدا به تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه پرداخته شد به گونه‌ای که در بخش نخست تحلیل توصیفی متغیرها صورت گرفت. در ادامه موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی متغیر تعیین شده و سپس رتبه‌بندی آنها انجام پذیرفت. در این بخش داده های جمع‌آوری شده، به وسیله نرم افزار SPSS مورد تحلیل قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده، آمار تحلیلی به دو صورت آمار توصیفی و استنباطی مطرح شد به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش، معنی‌داری هریک از عوامل با استفاده از آزمون تی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول زیر خلاصه شده‌اند:

جدول ۱۶. نتایج آزمون فرضیه‌ها

موانع استقرار سیستم هزینه‌یابی متغیر (ابعاد)	رتبه بر اساس آزمون فریدمن	نتیجه آزمون
عدم آگاهی مدیران	۳	تایید
عدم وجود استاندارد	۵	عدم تایید
عدم اگاهی حسابداران	۴	تایید
عدم ارائه آموزش کافی	۲	تایید
مشکلات پیاده سازی	۱	تایید

همانطور که در جدول ۱۶ مشاهده می‌شود بر اساس تحلیل به عمل آمده، عدم آگاهی مدیران، عدم آگاهی حسابداران، عدم ارائه آموزش کافی و مشکلات پیاده‌سازی، موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی متغیر هستند که این نتایج با نتایج پژوهش‌های اریفین و هدایت (۲۰۲۱)، چیونگ و همکاران (۲۰۱۷) هم خوانی دارد. افزون بر آن با توجه به آزمون رتبه‌بندی فریدمن در میان موانع پیش روی اجرای سیستم هزینه‌یابی متغیر، عامل مشکلات پیاده‌سازی رتبه اول را به خود اختصاص می‌دهد به‌عبارتی دیگر، وجود مشکلات در مسیر پیاده‌سازی مهمترین مانع اجرای سیستم هزینه‌یابی متغیر در شرکت گاز استان هرمزگان است. همچنین عدم ارایه آموزش کافی و عدم آگاهی مدیران در رتبه‌های دوم و سوم قرار می گیرند. در نهایت عامل عدم آگاهی حسابداران رتبه آخر را به خود اختصاص می‌دهد.

نتایج بالا توسط آزمون استحکام نتایج تایید شد و عوامل عدم آگاهی مدیران، عدم آگاهی حسابداران، عدم ارائه آموزش کافی و مشکلات پیاده‌سازی از لحاظ آماری جزو موانع به کارگیری سیستم هزینه‌یابی متغیر تعیین شدند. تنها تفاوت موجود مربوط به نحوه رتبه بندی در دو روش است که در زیر مشخص شده است (جدول ۱۷).

جدول ۱۷. نتایج آزمون فرضیه‌ها (استحکام نتایج)

عامل (بعد)	ضریب رگرسیون	اولویت	نتیجه آزمون
عدم آگاهی مدیران	۰/۷۷۵	۱	تایید
عدم وجود استاندارد	۰/۷۳۹	۲	تایید
عدم اگاهی حسابداران	۰/۶۴۱	۴	تایید
عدم ارائه آموزش کافی	۰/۷۱۵	۳	تایید
مشکلات پیاده سازی	۰/۴۲۴	۵	عدم تایید

با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه اول پیشنهاد می‌شود مدیران شرکت گاز استان برای پیاده‌سازی بهتر سیستم هزینه‌یابی متغیر اقدام به توجیه مناسب مدیران سطوح میانی و پایین در این زمینه بفرمایند. همچنین با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه دوم پیشنهاد می‌شود مدیران شرکت گاز استان برایپیاده‌سازی بهتر سیستم هزینه‌یابی متغیر از استادان

دانشگاهی با تجربه در این زمینه بهره بگیرند. با نظر به نتایج بدست آمده از فرضیه سوم و چهارم پیشنهاد می‌شود مدیران شرکت گاز استان کلاس‌های آموزشی ویژه برای حسابداران و پرسنل مالی در زمینه هزینه‌یابی متغیر برگزار کنند. در نهایت با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه چهارم پیشنهاد می‌شود مدیران شرکت گاز استان برای نظارت بر پیاده‌سازی هزینه‌یابی متغیر از زمان‌بندی مناسب، حرکت گام به گام و حضور افراد خبره استفاده کنند.

از دیگر سو به پژوهشگرانه پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های بعدی خود در به بررسی مواردی همچون امکان سنجی و پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی کیفیت و امکان سنجی و پیاده‌سازی سیستم معکوس بپردازند.

References

Abnos, Soren, Industrial Accounting 1, (2015), Termeh Publications, Issue 35, pp. 3-17. [In Persian]

Ansari, Abdolmahdi; Karbasi Yazdi, Nahid. (2013). Analysis of the information content of the income statement prepared with the variable costing method. *Business Management Explorations.* Volume 5, Issue 9, Spring and Summer 2013, pp. 118-105. [In Persian]

Arifin, K; Hidayat, D; & Arifin, I. M. (2021). Management of the Oil and Gas Industry In Indonesia Managerial Perspective (Study In The Indonesian Upstream Oil And Gas Industry). *Dinasti International Journal of Management Science*, 2(3), 381-395.

Banker, R. D; & Byzalov, D. (2014). Asymmetric cost behavior. *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), 43-79.

Bandarian, Amirali; Mahmoudi-Chalanchi, Masoumeh and Kianifar, Azita (2014). Comparative study of the stickiness behavior of general, administrative, selling and cost of goods sold expenses. International *Conference on Accounting, Economics and Financial Management*, Tehran, Volume 2, pp. 1-13. [In Persian]

Banker, R.D; Basu, S; Byzalov, D; Chen, J; (2013). Asymmetric timeliness of earnings: conservatism or sticky costs? Working paper, Temple University.

Banker, R.D; Flasher, R; & Zhang, D. (2013). Strategic Positioning and Asymmetric Cost Behavior.

Bolo, Ghasem and Farjam, Zahra (2017). Accuracy of Cost Behavior Forecasting in Profit Forecasting of Companies Listed on Tehran Stock Exchange. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 14(55), 71-92. [In Persian]

Calleja, K; Steliaros, M; & Thomas, D. C. (2006). A note on cost stickiness: Some international comparisons. *Management Accounting Research*, 17(2), 127-140.

Cannon, J. N. (2014). Determinants of "sticky costs": An analysis of cost behavior using United States air transportation industry data. *The Accounting Review*, 89(5), 1645-1672.

Cheung, J; Kim, H. , Kim, S. & Huang, R. (2017). Is the Asymmetric Cost Behavior Affected by Competition Factors? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*: 25 (1-2), 1-17.

Ghanbari, Mehrdad and Besharti, Ehsan (2017). Tax Avoidance and Asymmetric Cost Behavior. Conference on Modern Research in Iran and the World in Management, Economics, *Accounting and Humanitie*s. [In Persian]

Gotze Uwe, Biere Annet, 2012, Energy cost accounting: conventional and flow-oriented approaches, *journal of competitiveness*, vol. 4, issue2, pp. 124-144

Horngren, C. T; Sundem, G. L; & Elliott, J. A. (2000). Introducción a la contabilidad financiera. Pearson Educación.

Iranzadeh, Soleiman and Mohammadzadeh-Moghaddam, Hassan (2010). Evidence of the stickiness behavior of costs in Iranian companies. *Journal of Management Research*, Issue 84, pp. 123-133. [In Persian]

Kokubu Katsuhiko et al; 2009, Material flow cost accounting with ISO 1405, *journal of iso management*, january-february2009, pp. 15-18

Moran, M. J; & Shapiro, H. N. (2006). Fundamentals of Engineering Thermodynamics. Chichester: John Wiley & Sons. ∗ schmidt Mario, nakajima michiyasu,2013, Material Flow Cost Accounting as an Approach to Improve Resource Efficiency in Manufacturing Companies, *journal of resources*,vol. 2,pp. 385-369.

Namazi Mohammad (2008). Introducing the Second Generation of Activity-Based Costing. *Accountant Magazine*. Year 22. Issue 193. Page 3. [In Persian]

Namazi Mohammad (2009). TDABC: A Simpler and Stronger Way to Greater Profitability. Zar Publications. Volume 1. First Edition. [In Persian]

Nikbakht Mohammad Reza, Diyanti Deylami Zahra, Spring (2014). Management Accounting,

Second Edition, Tehran, Publisher: Mehraban Publishing House. [In Persian]

Nourani, Hossein, Akhlaghi Yazdinejad, Esmaeil and Bazgir, Bahman. (2024). Identifying obstacles to product life cycle costing (case study of Hormozgan Province Gas Company). *Government Accounting*, 10(2), 57-68. [In Persian]

Pour Jahangiri, Reza (2006). Feasibility Study of ABC Establishment in a Petrochemical Company. Master's Thesis. Faculty of Management. Islamic Azad University. [In Persian]

Sajjadi, Seyed Hossein and Razzaghi, Mohammad Mehdi (2002). Study of Characteristics of Accounting Systems of Industries in Khuzestan Province. *Studies on Management Improvement and Control.* Volume 9, Winter 2002, pp. 110-92. [In Persian].

Shabahang, Reza (2007). Management Accounting. Auditing Organization Studies Center. Volume 1. Fourteenth Edition. [In Persian]

.

Soderstrom, N. S; & Noreen, E. W. (1997). The Accuracy of Proportional Cost Models: Evidence from Hospital Service Departments. *Review of Accounting Studies*, 2(1).

Sygulla, R; Bierer, A; & Götze, U. (2011). Material Flow Cost Accounting, Proposals for Improving the Evaluation of Monetary Effects of Resource Saving Process Designs. In N. A.Duffie, M. F. DeVries (Eds.), Proceedings of the 44th CIRP Conference on Manufacturing Systems.

Vaez Seyed Ali (2006). Costing: A Multifaceted and Dynamic World. *Accountant Magazine*. Year 21. Issue 174. Pages 9-11. [In Persian]

Weiss, D. (2010). Cost behavior and analysts' earnings forecasts. *The Accounting Review*, 85(4), 1441-1471.

Xu, S; & Zheng, K. (2020). Tax avoidance and asymmetric cost behavior. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 35(4), 723-747.

Contents

Analysis of the Process for Whistle-Blowing Intention in the Organization Based on the Strategy of Grounded Theory 1
Rohollah Sedighi, GHasem Bolo, Ebrahim Naeimi, Mohsen Alikhani

Investigating the Factors Affecting the Productivity of Islamic Banking (Case Study of Tose'e Ta'avon Bank and its selected Branches) 21
Hasan Sharifi, Kambiz Hojabrkiani, Farid Askari

Management Accounting Reform in the Public Sector- Assessing Factors Affecting the Psychological Readiness of Financial Staff 35
Ghareibeh Esmailikia, Mohammad Oshani, Zahra Delshad Hosseini, Hossein Tebyaniyan

Providing a Model for Identifying Moral Hazard Caused by the Implementation of International Financial Reporting Standards Related to Financial Instruments in the Iranian Banking System 59
Hamed Alizadeh Rahvar, Azita Jahanshad

The Phenomenology of the Lived Experiences of Accounting Professors from Public Sector Accounting Education 75
Sajad Naghdi, Roghayye Jeddi, Javad Esmaeili, Vahid Ahmadian

Presenting a Model for Improving Performance Audit Reporting in Public Sector Institutions of Iran with a Meta Synthesis Approach 93
Omar MansourHamad, Parviz Piri, Akbar Zavari Rezaei

Designing a Manager's Reward Measurement Model with a Financial Reporting Transparency Approach (Study Case: Iran's National Oil Products Distribution Company) 117
Alireza Maleki, Fatemeh Ahmadi, Forouzan Mohamadi Yarijani, Maryam Nouraie

Presenting a Performance-Based Budgeting Model and Evaluating its Impact on Performance Accountability 131
Arash Tofangsaz, Reza Sotudeh, Aziz Gord, Abbasali Haghparast

Identification of Macro Trends and Future Research of Iran's Tax System with Causal Layered Analysis and Scenario Planning Approach: from the Perspective of Science and Technology 147
Reza Jafari, Mansour Garkaz, Alireza Matoufi, Ali Khozin

Loose Coupling Theory, Revenue Diversification and Financial Sustainability in Higher Education 167
Sina Shahidi, Mohsen Amini Khouzani, Azam Sarvi, Meysam Arabzadeh, Maryam Atarasadi

The Effect of Responsibility on the Resilience of Accountants of Astan Qods Razavi in Meritorious Environments with a Spiritual Approach 189
Fahimeh Zare, Sedighe Kamranrad, Akram Karimi

Examining the Obstacles of Using Variable Costing in the Gas Company of Hormozgan Province 205
Hossein Nourani, Bahman Bazgir, Esmaeil Akhlaghi Yazdinejad

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	Bita 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**	Bita 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

Pavame Noor Universitv

Governmental Accounting 21

Vol. 11, No. 1 (Series. 21), 2025

Proprietor: Payame Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Elnaz Pakkhesal

Porfeshional 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

Governmental Accounting

Payame Noor University

Vol. 11, No. 1 (Series. 21), 2025

Analysis of the Process for Whistle-Blowing Intention in the Organization Based on the Strategy of Grounded Theory (1-20)
Rohollah Sedighi, GHasem Bolo, Ebrahim Naeimi, Mohsen Alikhani

Investigating the Factors Affecting the Productivity of Islamic Banking (Case Study of Tose'e Ta'avon Bank and its selected Branches) (21-34)
Hasan Sharifi, Kambiz Hojabrkiani, Farid Askari

Management Accounting Reform in the Public Sector- Assessing Factors Affecting the Psychological Readiness of Financial Staff (35-58)
Ghareibeh Esmailikia, Mohammad Oshani, Zahra Delshad Hosseini, Hossein Tebyaniyan

Providing a Model for Identifying Moral Hazard Caused by the Implementation of International Financial Reporting Standards Related to Financial Instruments in the Iranian Banking System (59-74)
Hamed Alizadeh Rahvar, Azita Jahanshad

The Phenomenology of the Lived Experiences of Accounting Professors from Public Sector Accounting Education (75-92)
Sajad Naghdi, Roghayye Jeddi, Javad Esmaeili, Vahid Ahmadian

Presenting a Model for Improving Performance Audit Reporting in Public Sector Institutions of Iran with a Meta Synthesis Approach (93-116)
Omar MansourHamad, Parviz Piri, Akbar Zavari Rezaei

Designing a Manager's Reward Measurement Model with a Financial Reporting Transparency Approach (Study Case: Iran's National Oil Products Distribution Company) (117-130)
Alireza Maleki, Fatemeh Ahmadi, Forouzan Mohamadi Yarijani, Maryam Nouraie

Presenting a Performance-Based Budgeting Model and Evaluating its Impact on Performance Accountability (131-146)
Arash Tofangsaz, Reza Sotudeh, Aziz Gord, Abbasali Haghparast

Identification of Macro Trends and Future Research of Iran's Tax System with Causal Layered Analysis and Scenario Planning Approach: from the Perspective of Science and Technology (147-166)
Reza Jafari, Mansour Garkaz, Alireza Matoufi, Ali Khozin

Loose Coupling Theory, Revenue Diversification and Financial Sustainability in Higher Education (167-188)
Sina Shahidi, Mohsen Amini Khouzani, Azam Sarvi, Meysam Arabzadeh, Maryam Atarasadi

The Effect of Responsibility on the Resilience of Accountants of Astan Qods Razavi in Meritorious Environments with a Spiritual Approach (189-204)
Fahimeh Zare, Sedighe Kamranrad, Akram Karimi

Examining the Obstacles of Using Variable Costing in the Gas Company of Hormozgan Provinc (205-218)
Hossein Nourani, Bahman Bazgir, Esmaeil Akhlaghi Yazdinejad