

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه



حسابداری دولتی

سال اول، شماره ۲، بهار و تابستان ۱۳۹۴

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سرمدبیر: علی رحمانی

مدیر اجرایی: کاوه پرنندین

ویراستار علمی: بهرام برزگر

ویراستار ادبی: مهدی فاضلی

صفحه آرایی: ماهرخ حیدری دستجردی

پست الکترونیکی

gaa@pnu.ac.ir

نشانی الکترونیکی

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

تلفن

۰۲۱۴۴۷۲۲۷۵۷

آدرس پستی دبیرخانه

تهران، انتهای اتوبان شهید همت، شهرک شهید باقری،

بعد از شهرداری منطقه ۲۲، دانشگاه پیام نور استان تهران،

مرکز تهران غرب، ساختمان شماره یک، طبقه سوم، اتاق شماره ۵

اعضای هیئت تحریریه (به ترتیب حروف الفبا)

ردیف	عضو هیئت تحریریه	مؤسسات آموزشی و پژوهشی	درجه علمی	رشته
۱	موسی بزرگ اصل	دانشگاه علامه طباطبایی	استادیار	حسابداری
۲	حمید حقیقت	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۳	ولی خدادادی	دانشگاه شهید چمران اهواز	دانشیار	حسابداری
۴	علی رحمانی	دانشگاه الزهرا	دانشیار	حسابداری
۵	جواد رضازاده	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۶	محمد کاشانی پور	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۷	غلامرضا کردستانی	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۸	بیبا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۹	سید محمود موسوی شیری	دانشگاه پیام نور مرکز مشهد	دانشیار	حسابداری
۱۰	ساسان مهرانی	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری



همکاران علمی دو فصلنامه (داوران)

۱	جعفر باباجانی	دانشگاه علامه طباطبایی	استاد تمام	۱۰	حلیمه رحمانی	سازمان حسابرسی	پژوهشگر
۲	رضوان حجازی	دانشگاه الزهرا	استاد تمام	۱۱	آمنه خدیور	تربیت مدرس	استادیار
۳	بیبا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار	۱۲	محمد نظری پور	دانشگاه کردستان	استادیار
۴	علی رحمانی	دانشگاه الزهرا	دانشیار	۱۳	مهدی مشکی	دانشگاه پیام نور	استادیار
۵	ولی خدادادی	دانشگاه شهید چمران اهواز	دانشیار	۱۴	فرشید خیرالهی	دانشگاه رازی کرمانشاه	استادیار
۶	زهره حاجیها	دانشگاه آزاد تهران شرق	استادیار	۱۵	رویا دارابی	دانشگاه آزاد تهران جنوب	استادیار
۷	حسین جباری	دانشگاه آزاد فیروزکوه	استادیار	۱۶	علی محمد قنبری	دانشگاه صنعت نفت	استاد یار
۸	نهاله حیاتی	دانشگاه الزهرا	استادیار	۱۷	نرگس سرلک	دانشگاه قم	استادیار
۹	سید حسن صالح نژاد	دانشگاه پیام نور	استادیار				

باسمه تعالی

شرایط پذیرش مقاله و چگونگی ارسال آن

مقاله های ارسالی بایستی در محورهای:

(۱) گزارشگری مالی در بخش عمومی؛

(۲) بودجه ریزی و ارزیابی عملکرد در بخش عمومی؛

(۳) مدیریت هزینه و فن آوری اطلاعات در بخش عمومی؛

(۴) استانداردها و قوانین موضوعه در بخش عمومی؛

(۵) ارزیابی و نظارت و کنترل های مالی در بخش عمومی باشد.

مقاله های ارسال شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیئت تحریریه، به چاپ می رسد. از کلیه اساتید و پژوهشگران گرامی که مقاله های خود را برای چاپ به این دو فصلنامه ارسال می کنند، تقاضا می شود در تنظیم مقاله به موارد زیر توجه فرمایند:

تنظیمات کلی

محیط نرم افزاری Word ۲۰۰۷ یا پایین تر

اندازه صفحه A4

از بالا	۴ سانتی متر	از پایین	۶.۵ سانتی متر
از راست	۳.۲ سانتی متر	از چپ	۳ سانتی متر

حاشیه صفحات به شرح زیر:

ساختار مقاله

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

- عنوان کامل مقاله؛

- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده ای که عهده دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛

- رتبه علمی و نام مؤسسه یا دانشگاه یا محل اشتغال (به صورت فارسی و انگلیسی)؛

- نشانی کامل نویسنده ای که عهده دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شماره تلفن، نمابر؛

- نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛

- در ذکر نام نویسنده ها 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، یافته های پژوهش، نتیجه گیری و اصالت و افزوده

آن به دانش (در مجموع حداکثر ۱۶۵ کلمه)؛

- واژه های کلیدی (حداکثر پنج واژه)؛

- کد طبقه بندی موضوعی: این کدگذاری برای طبقه بندی موضوعی در ادبیات اقتصادی طراحی شده است و جزئیات نحوه

عنوان مقاله	قلم B Nazanin ، اندازه قلم ۱۶
نام نویسندگان	قلم B Nazanin ، اندازه قلم ۱۲، به صورت پررنگ (Bold) ، وسط چین
عنوان و سمت نویسندگان	به صورت پانویس، قلم فارسی متن B Nazanin ، اندازه قلم ۸
ایمیل نویسندگان	قلم انگلیسی Times New Roman ، اندازه قلم ۸
متن چکیده	قلم B Zar ، اندازه قلم ۱۱
واژه های کلیدی	قلم B Zar ، اندازه قلم ۱۰
کد طبقه بندی موضوعی	قلم B Zar ، اندازه قلم ۸ ، به صورت پررنگ (Bold)

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؛

- قلم مورد استفاده و اندازه آن برای صفحه‌ی اول مقاله در جدول شرح داده شده است.

۳. **متن مقاله:** باید دربردارنده بخش‌های زیر باشد:

- **مقدمه** (چند پاراگراف شامل بیان مسأله، مبانی نظری، هدف، اهمیت و ضرورت آن)؛

- **مروری بر پیشینه** (صرفاً پژوهش‌های مرتبط و به ترتیب زمانی یا موضوعی بررسی شود و نتیجه آن در پایان این بخش، استخراج ماتریس نظریه و یا مدل مفهومی یا تحلیلی باشد که متغیرهای پژوهش را مستند می‌سازد)؛
- تدوین فرضیه‌های پژوهش؛

- **روش پژوهش** (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد)، جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛

- **یافته‌های پژوهش** (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه‌ی آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛

- **نتیجه‌گیری** (شامل: خلاصه مسأله، 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 با توجه به محدودیت‌های پژوهش یا چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛

- **منابع؛**

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

- قلم مورد استفاده و اندازه قلم در هر یک از بخش‌های متن مقاله به شرح زیر است:

تیتراهای اصلی	قلم B Zar ، اندازه قلم ۱۲ ، به صورت پرننگ (Bold)
تیتراهای فرعی	قلم B Zar ، اندازه قلم ۱۱ ، به صورت پرننگ (Bold)
متن اصلی	قلم B Zar ، اندازه قلم ۱۲
فاصله بین خطوط پاراگراف‌ها	۱ سانتی‌متر
تورفتگی ابتدای هر پاراگراف	۰.۳ سانتی‌متر
حالت پاراگراف‌ها	ردیف‌شده (justify)
عبارات انگلیسی داخل متن	قلم انگلیسی Times New Roman ، اندازه قلم ۱۱

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 به صورت فارسی نوشته و از روش APA (ای.پی.ای) استفاده شود؛ به این ترتیب که:

- نام خانوادگی (سال انتشار) در مورد منابع خارجی نام نویسنده به انگلیسی در متن ذکر شود. 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 (به غیر از اسامی نویسندگان که نیازی به پی‌نوشت ندارند، فقط باید در فهرست منابع، منبع مورد نظر ذکر شود)، از پی‌نوشت استفاده شود.

نکته مهم: در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود، مگر در مورد فرمول ها و معادله ها. در صورت استفاده از کلمات اختصاری این کلمات داخل پرانتز و بعد از معادل فارسی آن حتما ذکر شود و معادل انگلیسی پی نوشت ذکر گردد، مگر در مواردی که معادل فارسی وجود نداشته باشد. اگر در متن مقاله و یا در جدول ها و نمودارها از اعداد و شماره استفاده می شود حتماً با فونت فارسی نوشته شود.

۳-۳. نمودارها، جدول ها

بهرتر است نمودارها و جدول ها، در داخل متن و پس از جایی که به آنها اشاره شده، درج شوند. داخل جدول ها باید به فارسی نوشته شود و در شرایط استفاده ممیز، از به کار بردن نقطه به جای ممیز خودداری گردد.

عنوان نمودارها	پایین نمودار، قلم B Zar، اندازه قلم ۱۱، ایتالیک، پررنگ (Bold)، وسط چین، دارای فاصله ۶ نقطه (pt) بعد از نمودار
عنوان جدول ها	بالای جدول، قلم B Zar، اندازه قلم ۱۱، ایتالیک و پررنگ (Bold)، وسط چین، دارای فاصله ۶ نقطه (pt) قبل از جدول
شماره گذاری نمودارها و جدول ها	به صورت عددی و داخل پرانتز، مانند جدول (۱)
عناوین ستون جدول ها	به صورت وسط چین، رنگ طوسی با درجه ی روشنی ۲
محتوای فارسی داخل جدول ها	قلم B Zar، اندازه قلم ۱۰
محتوای انگلیسی جدول ها	قلم انگلیسی Times New Roman اندازه قلم ۹

۳-۴. فرمول ها

عنوان فرمول ها	رابطه ی ...
شماره گذاری فرمول ها	به صورت عددی و داخل پرانتز، مانند رابطه ی (۱)
محتوای فرمول ها	در جداول دو ستونی به صورت خطوط نامرئی (No Border)

۳-۵. پی نوشت ها

اصطلاحات انگلیسی و برخی توضیحات لازم در پی نوشت (نه زیرنویس) و به صورت جدول دو ستونی (شامل شماره پی نوشت و محتوای پی نوشت) با خطوط نامرئی (No Border) قبل از منابع ارائه شود. شماره گذاری پی نوشت ها در متن با استفاده از حالت (x^۲) به صورت توان روی کلمات باشد و بدون استفاده از تکنیک Footnote یا EndNote در Word درج شود.

۳-۶. منابع

برای تنظیم فهرست منابع، از روش ارجاع APA (ای.پی.ای) استفاده می شود؛ به این ترتیب که ابتدا منابع فارسی و پس از آن منابع انگلیسی، به ترتیب حروف الفبا و بر اساس نام خانوادگی نویسنده، به شرح زیر ذکر و شماره گذاری می شود:

کتاب: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده (یک فاصله) (سال انتشار). (نقطه و یک فاصله) نام کتاب با حروف ایتالیک، (ویرگول و یک فاصله) نام مترجم، (ویرگول و یک فاصله) محل انتشار: (دو نقطه و یک فاصله) نام انتشارات. (نقطه)

مقاله: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده (یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه)

مقالات برخط: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده (یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه و یک فاصله) دریافت شده از (دو نقطه و یک فاصله) آدرس سایت

گزارش‌ها و سایر منابع: در این باره نیز اطلاعات کافی و کامل ارائه شود.

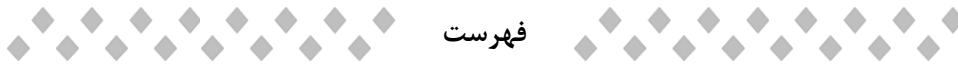
- در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه ویرگول (؛) جدا شود.
- فهرست منابع نیازمند شماره‌گذاری نمی‌باشد. چنانچه بیش از یک عنوان از یک یا چند نویسنده مورد استناد قرار گرفته باشد، علاوه بر رعایت ترتیب حروف الفبا، ترتیب سال انتشار نیز رعایت شود؛ به این صورت که کتاب یا مقاله ای که زودتر (قدیمی‌تر) انتشار یافته است، در فهرست زودتر درج می‌شود. به منظور جلوگیری از بروز اشتباه بین منابع مختلف درج شده در فهرست، شروع هر منبع بدون تورفتگی یا بیرون‌زدگی باشد و چنانچه عبارت طولانی شد، ادامه با تورفتگی (با استفاده از تکنیک ۵. Hanging) سانتی‌متر درج گردد.

منابع فارسی	قلم B Zar ، اندازه قلم ۱۱
منابع انگلیسی	قلم انگلیسی Times New Roman ، اندازه قلم ۱۱

۳-۷. چکیده انگلیسی

چکیده انگلیسی باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد.

عنوان مقاله انگلیسی	قلم Times New Roman ، اندازه قلم ۱۴
نام نویسندگان انگلیسی	قلم Times New Roman ، اندازه قلم ۱۲، به صورت پررنگ (Bold) ، وسط‌چین
عنوان و سمت نویسندگان انگلیسی	به صورت پانوشت، قلم فارسی متن Times New Roman ، اندازه قلم ۸
متن چکیده انگلیسی	قلم Times New Roman ، اندازه قلم ۱۲
واژه‌های کلیدی (keywords)	قلم Times New Roman ، اندازه قلم ۱۰



فهرست

۱. بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذیحساب در نظام مالی و محاسباتی کشور از دیدگاه مسؤولین دستگاه‌های

اجرائی / ۹

سید رحمت الله اکرمی، هادی خدابخشی، مهرداد جباری، فرهاد فضیلت



۲. بررسی رابطه بین بهره‌وری نیروی انسانی و وظیفه مالیات‌ستانی در سازمان امور مالیاتی کشور / ۱۹

رضا جامعی، فایزه رضایی یمین



۳. شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده از مدل الماس و

تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی فازی / ۳۱

حسین بدیعی، حسن دهقان دهنوی، مهران اعرابی



۴. بررسی نگرش جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به خطر حسابرسی با رویکرد بخش عمومی / ۴۱

طاہر داوری، محمد نظری‌پور



۵. بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی در

دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی: دانشگاه خوارزمی تهران) / ۵۵

اکبر امینی‌مهر، رضوان حجازی، ضیال‌الدین شهیم پرمهر



۶. امکان سنجی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران / ۶۷

رضا سبزواری، هاشم ولی‌پور، جواد زارعی



۷. بررسی تأثیر اجزای سرمایه‌فکری بر ابعاد عملکرد مالی / ۸۳

مهدی مهدوی‌خو، مریم محمود ترابی، محسن ختن‌لو

بررسی جایگاه و نقش نظارتی ذیحساب در نظام مالی و محاسباتی کشور از دیدگاه
مسئولین دستگاه‌های اجرایی

**A Study of Treasury Officer's Role in Financial Regulation;
Heads of Executives Entities Aspect**

S.R.Akrami*, H.Khodabakhshi**,
M.Jabbari***, F.Fazilat****

سید رحمت الله اکرمی*، هادی خدابخشی**،
مهرداد جباری***، فرهاد فضیلت****

Received: 2014/11/22

Accepted: 2015/6/2

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۹/۱

Abstract

The present study was to study the role of the before and during supervisory challenges on the expenditures of the Executive entities applied by treasury officers to improve supervision payments. Pay attention to the supervision and control of budget implementation, is inevitable in the country's management. The existence of an effective surveillance system for the financial aspects to a large extent helps implementation of the country's economic development and social justice. The population of the study is the heads of the Central Executives and the research method is qualitative content analysis for the analysis and the conclusion.

As the results of research 19 axioms has been extracted in the field of the role and performance of the treasury officers from viewpoints of the Executives heads which are presented and described in the results of the research.

چکیده

تحقیق حاضر به بررسی نقش و چالش‌های اجرایی نظارت قبل و حین خرج که توسط ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی اعمال می‌شود پرداخته تا با شناسایی چالش‌ها و نارسایی‌های موجود پیشنهادهایی به منظور بهبود نظارت بر پرداخت‌ها در دستگاه‌های اجرایی ارائه نماید. توجه به نظارت و کنترل در اجرای بودجه، امری اجتناب‌ناپذیر در مدیریت کشور است. وجود یک سیستم نظارتی اثربخش از جنبه مالی کمک شایانی به اجرای عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی کشور خواهد نمود.

جامعه آماری تحقیق، رؤسای دستگاه‌های اجرایی مرکزی بوده و از روش تحلیل محتوای کیفی برای تحلیل و استنتاج استفاده می‌کند. نتایج تحقیق در ۱۹ محور از دیدگاه‌های رؤسای دستگاه‌های اجرایی در زمینه نقش و عملکرد ذیحساب استخراج گردیده است.

Keywords: Supervision Before Payments, Treasury Officer, General Treasury.

واژه‌های کلیدی: نظارت قبل و حین خرج، ذیحساب، خزانه داری کل.

JEL Classification: E63

طبقه‌بندی موضوعی: E63

*Deputy Economy Minister for Financial Supervision and Treasury Affairs, Iran

**The Head of Supervisory Department for Treasury Officers, Iran

***Deputy the Head of Supervisory Department for Treasury Officers, Iran

****Ph.D Student in Accounting, Islamic Azad University Tehran Science and Research, Tehran, Iran

*معاون نظارت مالی و خزانه دار کل کشور

**مدیر کل نظارت بر ذیحسابی‌ها

***معاون مدیر کل نظارت بر ذیحسابی‌ها

****دانشجوی دکتری حسابداری واحد علوم و تحقیقات تهران، نویسنده مسؤول:

ffarhad_auditor@yahoo.com

مقدمه

نگاهی گذرا به بودجه سالانه کشور که شامل برنامه‌ها و طرح‌هایی است که دولت در دست اجرا دارد، نشان‌دهنده این حقیقت است که نقش دولت‌ها در اداره امور جامعه بیش از پیش افزایش یافته و منابع قابل توجهی از طریق دستگاه‌های اجرایی در قالب اعتبارات جاری و عمرانی به مصرف می‌رسد. مصرف صحیح و مناسب بودجه مستلزم تعیین ضوابط و معیارهایی است که بتوان از مصرف کارا و اثربخش منابع در راستای اهداف بودجه اطمینان حاصل کرد که این ضوابط و معیارها معمولاً در قوانین و مقررات مربوطه تصویب و به مرحله اجرا گذاشته می‌شود.

در جمهوری اسلامی ایران اصل ۵۳ قانون اساسی مقرر می‌دارد: کلیه دریافت‌ها در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب در قانون انجام می‌گیرد (قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران).

این اصل بیانگر نقش و اهمیت نظارت و کنترل بر منابع و مصارف بودجه کل کشور است. در همین راستا ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور که از قوانین پایه در کشور است، اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با قوانین و مقررات را بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار داده است. همچنین براساس ماده ۳۱ همان قانون ذیحساب، مأموری است که به موجب حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین مستخدمین واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی‌های لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی در وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی منصوب می‌شود (قانون محاسبات عمومی کشور، ۱۳۶۶).

بنابراین روشن است که قانونگذار جایگاه ویژه‌ای را برای امر نظارت از طریق ذیحسابان که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌گردند، قائل است. با توجه به جایگاه نظارتی ذیحسابان، تحقیق حاضر برآن است تا نظرات رؤسای دستگاه‌های اجرایی در خصوص نقش و شیوه نظارتی ذیحسابان و مشکلات و نارسایی‌های موجود در این زمینه را بررسی نماید.

پیشینه تحقیق

سید رحمت اله اکرمی و همکاران (۱۳۹۱)، در تحقیقی به بررسی تطبیقی عملکرد مالی دستگاه‌های اجرایی مشمول مقررات مالی معاملات خاص (نظیر: دانشگاه‌ها و مؤسسات پژوهشی و آموزشی) و دستگاه‌های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور از طریق توزیع پرسشنامه بین مسؤولین دستگاه‌های اجرایی ذیربط، کادر نظارتی دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور پرداخته است. نتایج بیانگر این است که از منظر دستگاه‌های نظارتی، تفاوت معنی داری میان دستگاه‌های دارای ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی و دستگاه‌های اجرایی دارای مدیر مالی منصوب از طرف دستگاه اجرایی، وجود دارد. یافته‌های پژوهش همچنین حاکی از آن است که از نظر قانونمندی و رعایت ضوابط و معیارهای قانونی واحدهای دارای ذیحساب از عملکرد و اثربخشی بالاتری در مقایسه با واحدهایی که دارای مدیر مالی هستند برخوردارند. نتایج پژوهش زمینه‌یابی انجام شده، دلیل اثربخشی و سودمندی روش ذیحسابی را، استقلال سازمانی و حرفه‌ای ذیحسابان از دستگاه‌های اجرایی و غیر ذیحسابان (مدیران مالی) معرفی می‌کند.

علامه حائری و میرزایی (۱۳۸۸)، در تحقیقی به بررسی نقش نظارتی ذیحسابان و حسابرسان مالی در اجرای بودجه سازمان‌های دولتی در استان چهارمحال و بختیاری پرداختند. یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که ذیحسابان و حسابرسان مالی نقش مؤثری در مصرف بهینه منابع تخصیص یافته، بهبود برنامه‌های آتی سازمان‌های دولتی، افزایش کنترل داخلی، ارتقای گزارش‌دهی و پاسخگویی، ایجاد وحدت رویه در اجرای قوانین و مقررات و دستیابی به نتایج پیش‌بینی شده در بودجه دارند.

مهدوی (۱۹۹۶)، ساختار کنترل مالی، پاسخگویی و حسابداری جمهوری اسلامی ایران را مورد بررسی و آن را با کشور استرالیا مقایسه نموده و عنوان می‌کند که حسابداری، گزارش‌دهی مالی بودجه و حسابداری دولتی ایران که قبل از انقلاب اسلامی سال ۱۹۷۹ برقرار گردیده است، کافی نبوده و اطلاعات مالی بیشتری جهت ارتقای

رویکرد کیفی و با به کارگیری فنون مختلف، به تحلیل نظام‌مند متون حاصل از مصاحبه‌ها، یادداشت‌های روزانه و یا اسناد می‌پردازد. در تحلیل محتوای کیفی فرضیه وجود ندارد، بلکه پیش فرض‌های ذهنی پژوهشگر منجر به طرح پرسش‌های تحقیق می‌شود.

تعریف متغیرهای تحقیق

نظارت: نظارت عبارت است از فعالیتی منظم، متضمن انطباق نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای انجام عملیات معین، طراحی سیستم دریافت اطلاعات، مقایسه عملیات پیش بینی شده و انجام شده، ارزیابی اختلافات و انحرافات مشاهده شده و تشخیص اهمیت آنها و انجام اصلاحات لازم برای تحقق هدف‌ها.

به نظر Stoner، نظارت، فعالیت منظمی است که ضمن آن نتایج مورد انتظار در قالب استانداردهای انجام عملیات معین می‌شود (Santiso, 2005).

از نظر Woiter، نظارت چیزی نیست مگر ارسال پیام‌هایی که به طور مؤثر رفتار گیرنده پیام را تغییر می‌دهد، به عبارت دیگر تلاش منظمی در جهت نیل به اهداف، استاندارد‌ها، بازخورد اطلاعات، مقایسه با استانداردهای تعیین شده می‌باشد (Schaeffer, 2008).

سیستم نظارت مالی: نظارت مالی سیستمی است

که با هدف استفاده صحیح از منابع مالی در راستای تحقق برنامه‌های مصوب، حفظ و حراست از بیت المال، حصول اطمینان از صحت، دقت و قانونی بودن فعالیت‌های مالی مربوط به اجرای بودجه، انطباق هزینه‌ها و سایر پرداخت‌ها با قوانین و مقررات موضوعه و عدم تجاوز هزینه‌ها از اعتبارات مصوب طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۲).

ابزار گردآوری اطلاعات: پاسخ به پرسش‌های

تحقیق مستلزم جمع‌آوری اطلاعات در زمینه مربوطه می‌باشد. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش‌هایی شامل: مطالعه اسناد و مدارک، مصاحبه‌های فنی با صاحب‌نظر و همچنین پرسشنامه استفاده شده است. سؤالات

اثربخشی امور ذیحسابی و پاسخگویی مورد نیاز است.

سؤالات تحقیق

توجه به اصل ۵۳ قانون اساسی و ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، اهمیت نظارت و کنترل را در راستای اجرای بودجه آشکار می‌سازد. اما دامنه شمول وظایف و اختیارات قانونی در اجرا، موضوعی است که توافق چندانی در مورد آن وجود ندارد و همواره محل بحث و اختلاف نظر بین صاحب‌نظران و مجریان امور بوده است. از این رو در مرحله اجرای قانون مواردی وجود دارد که در مرز بین تشخیص و انطباق با قوانین و مقررات مشخص و روشن نیست و یا اینکه از یک قانون تفسیرهای متفاوتی وجود دارد که موجب بروز اختلاف نظر بین ذیحساب با مسؤولین ذیربط در دستگاه اجرایی می‌شود. به منظور فراهم شدن مبنایی برای قضاوت در این خصوص، سؤالاتی به شرح زیر مطرح شد:

نظر پرسش شوندگان (مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی) و مجموعه مرتبط با امور مالی در دستگاه‌های اجرایی با توجه به وظایف و مسئولیت‌های محوله در خصوص ذیحساب مجموعه و واحد ذیحسابی چیست؟ به طور اصولی اعتقاد بر این است که اشکالاتی در این زمینه وجود دارد، چه پیشنهاداتی جهت اصلاح امور ارائه می‌دهید؟

نظر رؤسای دستگاه‌های اجرایی نسبت به ذیحساب و مدیرکل امور مالی فعلی چیست؟

روش تحقیق

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده‌ها میدانی است. همچنین این تحقیق از نوع تحقیق توصیفی-پیمایشی می‌باشد؛ توصیفی از این نظر که به بیان نظرات دریافت شده از رؤسای دستگاه‌های اجرایی در زمینه نظارت ذیحساب می‌پردازد و پیمایشی از این نظر که تجارب و نظرات رؤسای دستگاه‌های اجرایی که متولی اجرای بودجه بوده و ارتباط کاری مستقیم با ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی دارند، جمع‌آوری و تحلیل می‌شود.

روش‌شناسی تحقیق نیز تحلیل محتوای کیفی است. تحلیل محتوای کیفی روشی است که با استفاده از

پرسشنامه به صورت سؤالات باز طراحی شده است.

جامعه و نمونه آماری تحقیق: جامعه آماری تحقیق

شامل دستگاه‌های اجرایی مرکزی تابع نظام بودجه ملی می‌باشد. بر این اساس سؤالات تحقیق به مقامات تشخیص ۷۹ دستگاه ارسال گردید که در مجموع پاسخ‌های ۵۹ دستگاه دریافت و به‌عنوان نمونه مورد بررسی قرار گرفت.

تجزیه و تحلیل

پس از جمع‌آوری پاسخ‌ها ابتدا دستگاه‌های پاسخ‌دهنده کدگذاری گردید. سپس با مطالعه پاسخ‌های دریافتی محورهای مشترک و دیدگاه‌های مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی به‌عنوان واحدهای تحلیل استخراج و ماتریسی از محورهای مشترک دیدگاه‌ها و نقطه نظرات هر مقام تشخیص استخراج و کدگذاری

گردید که در جدول شماره ۱ نشان داده شده است. دستگاه‌های پرسش شونده، پاسخ‌دهنده، سؤالات و محورهای استخراج شده از پاسخ‌ها به لحاظ کمی در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. محورهای استخراج شده از پاسخ‌های دریافتی مرتبط با هر سؤال به شرح زیر می‌باشد:

محورهای مرتبط با سؤال اول: وجود ذیحساب در دستگاه اجرایی موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات در حوزه مالی محاسباتی می‌گردد.

انتصاب ذیحساب از کارکنان وزارت دارایی (مستقل از دستگاه اجرایی) در دستگاه اجرایی زیربط موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات در حوزه مالی محاسباتی می‌گردد.

محورهای مرتبط با سؤال دوم: انتصاب ذیحساب از

جدول (۱). دستگاه‌ها، سؤالات و محورهای استخراج شده

سؤال	سؤال ۱			سؤال ۲			سؤال ۳		
	محور ۱	محور ۲	محور ۱	محور ۱	محور ۲	محور ...	محور ۱	محور ۲	محور ۳
دستگاه ۱									
دستگاه ۲									
دستگاه ۳									
... دستگاه									
دستگاه ۵۹									

جدول (۲). مقادیر کمی دستگاه‌های پرسش شونده، پاسخ‌دهنده، سؤالات و محورها

دستگاه‌های پرسش شونده	۷۹ دستگاه
دستگاه‌های پاسخ‌دهنده	۵۹ دستگاه
تعداد سؤالات	۳ سؤال
محورهای استخراج شده از سؤال اول	۲ محور
محورهای استخراج شده از سؤال دوم	۱۴ محور
محورهای استخراج شده از سؤال سوم	۳ محور

جدول (۳). توزیع پاسخها بر اساس محورهای استخراج شده

رد	تأیید	دستگاه‌های پاسخ‌دهنده (تعداد)	محورها	سؤالات
	۳۳	۳۳	محور ۱	سؤال ۱
۲	۱	۳	محور ۲	
	۱۴	۱۴	محور ۱	سؤال ۲
	۳	۳	محور ۲	
	۵	۵	محور ۳	
۱	۷	۸	محور ۴	
	۴	۴	محور ۵	
	۳	۳	محور ۶	
	۵	۵	محور ۷	
	۱	۱	محور ۸	
	۵	۵	محور ۹	
	۵	۵	محور ۱۰	
	۸	۸	محور ۱۱	
	۲	۲	محور ۱۲	
	۲	۲	محور ۱۳	
	۱	۱	محور ۱۴	
۲	۳۹	۴۱	محور ۱	سؤال ۳
	۳	۳	محور ۲	
۱		۱	محور ۳	
۶	۱۴۰	۱۴۶	جمع	

طرف وزارت دارایی سبب بروز مسائل و مشکلات زیر در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود:

- عدم شفافیت و صراحت قوانین و مقررات یکی از مسائل و مشکلات در حوزه مالی و محاسباتی است.
- ورود ذیحساب به حوزه تشخیص خرج، سبب بروز مسائل و مشکلات اجرای امور در دستگاه اجرایی می‌گردد.

- عدم ارائه راهکارهای عملی توسط ذیحساب (به عنوان یک مشاور مالی) در هنگام مواجهه با پرداخت‌های ضروری مغایر با قوانین و مقررات یکی از نقاط ضعف عملکرد ذیحساب است.

- عدم تسلط ذیحساب دستگاه اجرایی به قوانین و مقررات مالی محاسباتی نقطه ضعف عملکرد ذیحساب است.

- با توجه به نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، کنترل‌های مالی دیگر پاسخگوی نیازهای نظارتی نبوده و لزوم استقرار کنترل‌های عملیاتی و نتیجه‌گرا در امر نظارت احساس می‌شود.

- عدم آشنایی ذیحساب به مأموریت‌ها، وظایف و چالش‌های دستگاه اجرایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود.

- انتصاب یک فرد به عنوان ذیحساب دو یا چند دستگاه اجرایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود.

- عدم تفکیک وظیفه نظارتی از مدیریت امور مالی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین تضعیف امر نظارت می‌شود.

- برداشت‌های شخصی از قوانین و مقررات توسط ذیحساب سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین امر نظارت می‌شود.

- عدم وجود وحدت رویه بین ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین امر نظارت می‌شود.

- عدم مشورت با دستگاه اجرایی برای انتخاب و انتصاب ذیحساب.

- عدم وجود آموزش حرفه‌ای مستمر موجب تضعیف امر نظارت توسط ذیحساب می‌شود.

- عدم استقلال حرفه‌ای ذیحساب موجب تضعیف امر

نظارت توسط ذیحساب می‌شود.

جدول (۴). رتبه پاسخ‌ها بر اساس محورهای استخراج شده

رد	تأیید	دستگاه‌های پاسخ‌دهنده (تعداد)	محورها	سؤالات
۲	۳۹	۴۱	محور ۱	سؤال ۳
	۳۳	۳۳	محور ۱	سؤال ۱
	۱۴	۱۴	محور ۱	سؤال ۲
	۸	۸	محور ۱۱	سؤال ۲
۱	۷	۸	محور ۴	سؤال ۲
	۵	۵	محور ۳	سؤال ۲
	۵	۵	محور ۷	سؤال ۲
	۵	۵	محور ۹	سؤال ۲
	۵	۵	محور ۱۰	سؤال ۲
	۴	۴	محور ۵	سؤال ۲
	۳	۳	محور ۲	سؤال ۳
	۳	۳	محور ۲	سؤال ۲
	۳	۳	محور ۶	سؤال ۲
	۲	۲	محور ۱۲	سؤال ۲
	۲	۲	محور ۱۳	سؤال ۲
۲	۱	۳	محور ۲	سؤال ۱
	۱	۱	محور ۸	سؤال ۲
	۱	۱	محور ۱۴	سؤال ۲
۱		۱	محور ۳	سؤال ۳
۶	۱۴۰	۱۴۶		جمع

محورهای مرتبط با سؤال سوم: شامل موارد زیر

می‌باشد:

- ذیحساب فعلی هماهنگی خوبی در اجرای امور با دستگاه اجرایی دارد.

- ذیحساب فعلی دارای دانش و تخصص لازم در حوزه مالی و محاسباتی است.

- ذیحساب فعلی به لحاظ خصوصیات فردی شخص مناسبی برای حرفه ذیحسابی است.

پس از استخراج محورهای مشترک در پاسخ‌های دریافتی، فراوانی پاسخ‌ها در موافقت (تأیید) یا عدم موافقت (رد) موضوعات مطرح شده در هر محور مشخص گردید. فراوانی پاسخ‌ها در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

با توجه به جدول شماره ۳ مشخص می‌شود که در مجموع ۱۴۶ دیدگاه در قالب ۱۹ محور از محتوای پاسخ‌های دریافتی استخراج گردیده که در ۱۴۰ پاسخ بر موافقت (تأیید) و ۶ پاسخ بر عدم موافقت (رد) با محورهای فوق‌الذکر تأکید داشته‌اند.

با توجه به مقادیر جدول شماره ۳، نمودار فراوانی پاسخ‌ها در هر محور، موافقت (تأیید) یا عدم موافقت (رد) با موضوع مطرح شده در هر محور در نمودارهای شماره ۱، ۲ و ۳ نشان داده شده است.

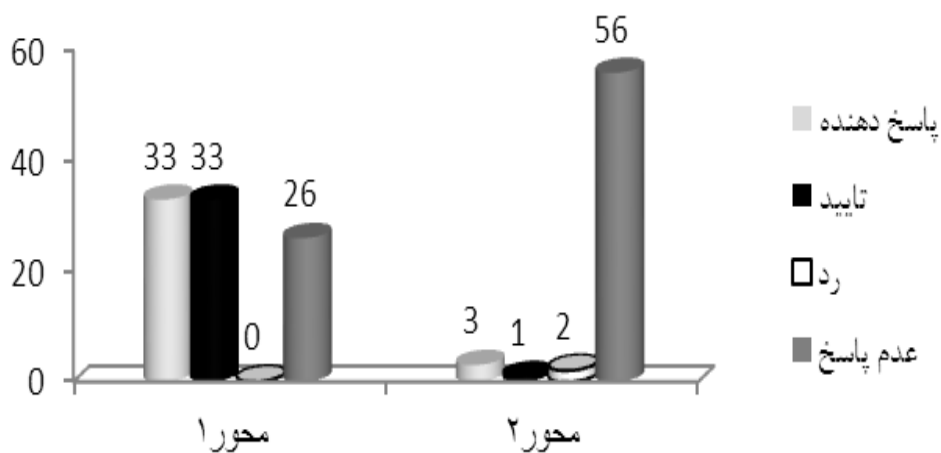
پس از بررسی و تلخیص پاسخ‌های دریافتی در قالب محورهای ذکر شده، رتبه‌بندی پاسخ‌ها بر اساس فراوانی آنها در محورها، به منظور تعیین اهمیت موضوعات مورد بحث انجام شد که نتایج آن در جدول شماره ۴ نشان داده شده است.

جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که محورهای ۱ مربوط به سؤالات اول و سوم به ترتیب بیشترین فراوانی و محورهای ۸ و ۱۴ و مربوط به سؤال دوم و محور ۳ مربوط به سؤال سوم کمترین فراوانی را داشته‌اند.

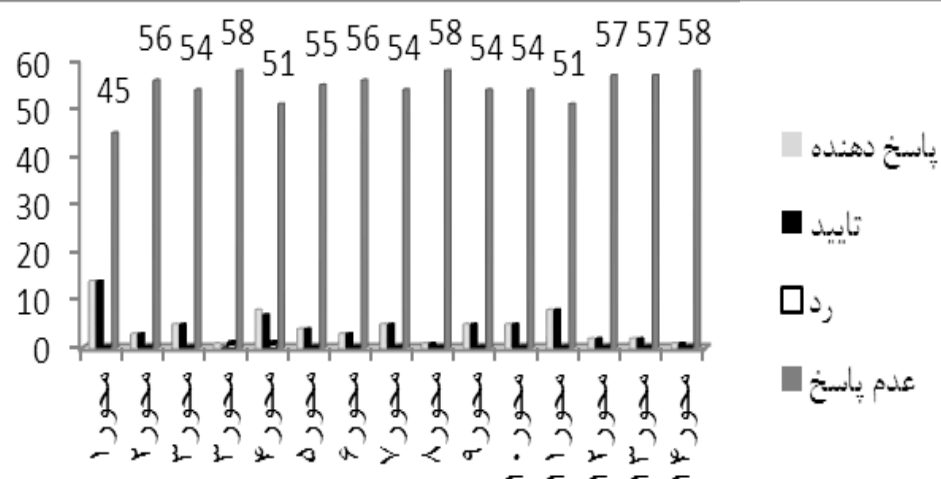
بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به موارد احصا شده نتایج حاصل از یافته‌های تحقیق به شرح زیر تشریح می‌گردد. لازم به ذکر است با توجه به اینکه این تحقیق از طریق پرسشنامه باز اجرا گردیده، پاسخ‌دهندگان از دیدگاه

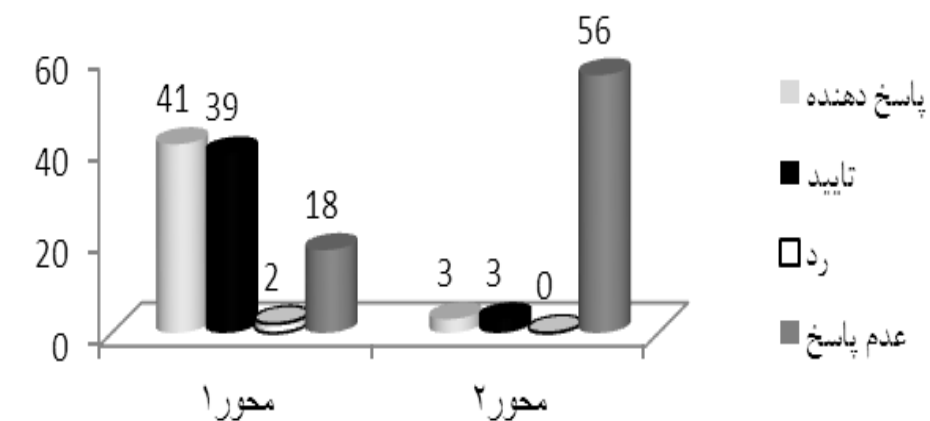
نمودار (۱). فراوانی پاسخ های مربوط به سؤال اول در محورها



نمودار (۲). فراوانی پاسخ های مربوط به سؤال دوم در محورها



نمودار (۳). فراوانی پاسخ های مربوط به سؤال سوم در محورها



خود به هر سؤال پاسخ داده‌اند و عدم اظهار نظر در یک محور به منزله مطرح نبودن چالشی در آن زمینه از دیدگاه پاسخ‌دهنده فرض شده است. مقادیر برآوردی بر اساس نسبت پاسخ‌های دریافتی به کل پاسخ‌ها در محورهای استخراج شده محاسبه گردیده است.

نتایج مربوط به سؤال اول: با توجه به سؤال اول تحقیق که دیدگاه مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی در خصوص ذیحساب واحد ذیحسابی با توجه به وظایف و مسؤولیت‌های محوله مورد پرسش قرار می‌دهد، نتایج به شرح زیر می‌باشد:

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۳۳ دستگاه اظهار نموده‌اند وجود ذیحساب در دستگاه اجرایی موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات در حوزه مالی محاسباتی می‌گردد. در واقع ۵۵ درصد از پاسخگویان بر وجود ذیحساب به منظور ایجاد انضباط مالی در دستگاه‌های اجرایی تأکید داشته‌اند. دو دستگاه از ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده است این دیدگاه که انتصاب ذیحساب از کارکنان وزارت دارایی (مستقل از دستگاه اجرایی) در دستگاه اجرایی ذیربط موجب اجرای دقیق قوانین و مقررات می‌گردد را مردود دانسته‌اند. این دیدگاه ۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود. یک دستگاه نیز دیدگاه مثبتی راجع به این قضیه ابراز نموده است.

نتایج مربوط به سؤال دوم: با توجه به سؤال دوم تحقیق که دیدگاه مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی در خصوص مسائل و مشکلات ذیحسابی با توجه به وظایف و مسؤولیت‌های ذیحسابان را مورد پرسش قرار می‌دهد، نتایج به شرح زیر می‌باشد:

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۱۴ دستگاه اعتقاد داشته‌اند انتصاب ذیحساب از طرف وزارت دارایی سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود. این تعداد ۲۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

سه دستگاه از مجموع ۵۹ دستگاه عدم شفافیت و صراحت قوانین و مقررات را یکی از مسائل و مشکلات در این حوزه دانسته‌اند. این تعداد ۵ درصد پاسخ‌ها را

شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشته‌اند که ورود ذیحساب به حوزه تشخیص خرج سبب بروز مسائل و مشکلات اجرای امور در دستگاه اجرایی می‌گردد. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۷ دستگاه اعتقاد داشته‌اند که هنگام مواجهه دستگاه‌های اجرایی با پرداخت‌های ضروری راهکارهای عملی توسط ذیحساب ارائه نمی‌شود. این دستگاه‌ها نقش ثانویه‌ای برای ذیحساب به‌عنوان مشاور مالی علاوه بر نقش نظارتی قائل هستند. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود. یک دستگاه نیز نظر مثبتی در خصوص عملکرد ذیحساب در این زمینه ابراز داشته است.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۴ دستگاه اعتقاد داشته‌اند عدم تسلط ذیحساب به قوانین و مقررات و بطور کلی حوزه مالی و محاسباتی یکی از چالش‌ها در حوزه عملکرد ذیحساب می‌باشد. این تعداد ۷ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

سه دستگاه از مجموع ۵۹ دستگاه معتقد می‌باشند که با توجه به تغییر نظام بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دیگر کنترل‌های صرفاً مالی پاسخگوی نیازهای نظارتی نبوده و لزوم استقرار کنترل‌های عملیاتی و نتیجه‌گرا در امر نظارت احساس می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشته‌اند عدم آشنایی ذیحساب به مأموریت‌ها، وظایف و چالش‌های دستگاه اجرایی عامل ایجاد مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، یک دستگاه اظهار نموده است که انتصاب یک فرد به‌عنوان ذیحساب دو یا چند دستگاه سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشته‌اند نقش ذیحساب به‌عنوان ناظر خرج و مدیریت امور مالی بطور همزمان سبب اختلال در وظیفه نظارتی ذیحساب می‌گردد، این تعداد ۱۱ درصد

زمینه‌های زیر ابراز کرده‌اند:

۳۹ دستگاه رضایت خود را از عملکرد کلی ذیحسابان ابراز نموده‌اند. در واقع ۹۰ درصد دستگاه‌ها اظهار نموده‌اند ذیحساب هماهنگی خوبی با دستگاه اجرایی در راستای وظایف نظارتی و مدیریت واحد ذیحسابی داشته است.

به عقیده ۳ دستگاه ذیحساب فعلی دستگاه زیربند دارای دانش تخصصی لازم در امور مرتبط با ذیحسابی است. این تعداد ۷ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

یکی از دستگاه‌های اجرایی ذیحساب فعلی دستگاه اجرایی را به لحاظ خصوصیات فردی و شخصیتی فرد مناسبی برای مدیریت واحد ذیحسابی دانسته است.

پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج تحقیق

با جمع‌بندی نظرات مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی به‌عنوان افرادی که در ارتباط کاری مستقیم با ذیحسابان می‌باشند، پیشنهاد می‌گردد: معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور به‌عنوان متولی امر نظارت بر مخارج بودجه عمومی اهتمام بیشتری در راستای ایجاد وحدت رویه بین ذیحسابان، آموزش مستمر حرفه‌ای و توصیه به همکاران ذیحساب به آشنایی با اهداف و وظایف دستگاه اجرایی محل مأموریت قبل از شروع به کار به‌عنوان ذیحساب دستگاه اجرایی داشته باشد.

محدودیت‌های تحقیق

اصلی‌ترین محدودیت تحقیق ناشی از روش اجرای پژوهش است، چرا که ممکن است برداشت محقق در شناسایی دیدگاه پاسخ‌دهندگان و جاگزینی آنها در محورهای استخراج شده و اهمیت موضوع با مقصود پاسخ‌دهندگان منطبق نباشد. اگرچه سعی گردیده که با مطالعه دقیق نظرات ابراز شده این انحراف به حداقل کاهش یابد، لکن این امر موجب عدم وجود انحراف در برداشت‌های غیر واقع از نظر پرسش‌شوندگان نخواهد بود.

منابع

• اکرمی، سید رحمت اله؛ خدابخشی، هادی؛ جباری،

پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۵ دستگاه اعتقاد داشت‌اند که برداشت‌های شخصی از قوانین و مقررات توسط ذیحساب سبب بروز مسائل و مشکلات در اجرای امور دستگاه اجرایی و همچنین امر نظارت می‌شود. این تعداد ۱۱ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۸ دستگاه اعتقاد داشته‌اند عدم وجود وحدت رویه بین ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی یکی از چالش‌های اجرایی در زمینه عملکرد ذیحسابان است. که ۱۳ درصد کل پاسخ‌ها را شامل می‌شود. فراوانی چنین دیدگاهی در دستگاه‌هایی که از نظام بودجه متمرکز پیروی می‌کنند بیشتر بوده است.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۲ دستگاه عدم مشورت معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور با دستگاه اجرایی برای انتخاب و انتصاب ذیحساب را موضوعی قابل تأمل در انتصاب ذیحسابان در دستگاه اجرایی دانسته‌اند. این تعداد ۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، ۲ دستگاه فقدان آموزش مستمر حرفه‌ای را به‌عنوان عاملی که موجب ضعف عملکرد ذیحساب می‌گردد مد نظر قرار داده‌اند. این تعداد ۳ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود.

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده، یک دستگاه عدم استقلال حرفه‌ای ذیحساب را عامل تضعیف نظارت دانسته است. سایر دستگاه‌های اجرایی در این رابطه اظهار نظری ننموده‌اند.

نتایج به سؤال سوم: با توجه به سؤال سوم تحقیق

که دیدگاه مقامات تشخیص دستگاه‌های اجرایی در خصوص ذیحساب مستقر در دستگاه اجرایی را مورد پرسش قرار می‌دهد، نتایج به شرح زیر می‌باشد:

از مجموع ۵۹ دستگاه که پاسخ آنها دریافت گردیده ۴۳ دستگاه از ذیحساب فعلی خود ابراز رضایت نموده‌اند. این تعداد ۷۲ درصد پاسخ‌ها را شامل می‌شود. دستگاه‌های اجرایی رضایت خود از ذیحسابان را در

- Santiso, C. & Uilmaz, S. (2005). "Budget Institutions and Fiscal Responsibility". *United Kingdom Department for International Development (DFID)*.
- Schaeffer, M. (2008). "Strengthening Local Government Budgeting And Accountability". *The World Bank*.
- مهرداد. (۱۳۹۳). "بررسی تطبیقی عملکرد مالی دستگاه های اجرایی مشمول مقررات مالی و معاملاتی خاص و دستگاه های اجرایی مشمول قانون محاسبات عمومی کشور"، ۱۴ (۷ و ۸)، ۳۵-۵.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی". بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۰ (۳۱)، ۹۷-۱۳۰.
- علامه حائری، فریدالدین؛ میرزایی بروجنی، بهرام. (۱۳۸۹، تابستان). "نقش نظارتی ذیحسابان در عملکرد بودجه کل کشور". حسابرس، ۴، ۴۷-۶۵.
- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶.

بررسی رابطه بین بهره‌وری نیروی انسانی و وظیفه مالیات‌ستانی در سازمان امور مالیاتی کشور

The Relationship Between Labor Productivity and Taxation of the State Tax

R.Jamei*, F.Rezaei Yamin**

رضا جامعی*، فایزه رضایی یمین**

Received: 2014/12/9

Accepted: 2015/6/10

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۹/۱۸

Abstract

Improving the productivity of labor in organizations is one of the characteristic of modern advanced societies. Given the importance of human resources in the success of modern organizations, this study aims to examine the relationship between labor productivity in the State Tax has been made. The population of this research includes the total amount of tax within the companies (legal entities) during the years 1385 to 1392 that have been activated. In order to gather information, library research and questionnaires methods were used. The research method is descriptive correlation and the target is applied in order to investigate the hypotheses used in this research, the Prison Correlation and Regression test has been used. The results of the study show that among the factors of job satisfaction, job security, job quality, employee empowerment, improve staff training and career assessment and taxation task is a meaningful relationship. The data was analyzed using path analysis, a conceptual model has very good fit. The results of this research will help managers and executives in the organization's tax to improve the productivity of human resources.

Keywords: Productivity of Labor, Taxation, State Tax, Abilitation.

JEL Classification: M40

چکیده

بهبود بهره‌وری نیروی انسانی سازمان‌ها یکی از ویژگی‌های جوامع پیشرفته امروزی است. با توجه به اهمیت نیروی انسانی در موفقیت سازمان‌های امروزی، این پژوهش با هدف بررسی رابطه بین بهره‌وری نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی کشور، انجام گرفته است. جامعه آماری این پژوهش شامل ممیزان کل مالیاتی در حوزه شرکت‌ها (اشخاص حقوقی) طی سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۲ که فعال بوده‌اند، می‌شود. به منظور جمع‌آوری اطلاعات، از تحقیق کتابخانه‌ای و پرسشنامه استفاده شده است. روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی-همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون پیرسون و رگرسیون استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که بین عوامل رضایت شغلی، امنیت شغلی، کیفیت شغلی، توانمندسازی کارکنان، بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقای شغلی و وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین با استفاده از آزمون تحلیل مسیر داده‌های پژوهش، برازش بسیار خوبی با مدل مفهومی مشاهده شده است.

نتایج این پژوهش در مورد بهبود بهره‌وری نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی به مدیران و مسؤولان اجرایی کمک خواهد کرد.

واژه‌های کلیدی: بهره‌وری نیروی انسانی، مالیات‌ستانی، سازمان امور مالیاتی، توانمندسازی.

طبقه‌بندی موضوعی: M40

*Assistant Professor Accounting in University of Kurdistan (UOK), Iran
**M.A Student in Accounting in University of Kurdistan (UOK), Iran

*دکتری حسابداری، استادیار گروه حسابداری دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه کردستان، نویسنده مسؤول: r.jamei@uok.ac
**دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه کردستان

مقدمه

بهره‌وری یکی از شاخص‌های مهم در رشد اقتصادی کشور است. البته یکی از مشکلات اصلی در ساختار اقتصادی ایران نیز بهره‌وری است. در این راستا بررسی و اندازه‌گیری بهره‌وری در سطح بخش‌های مختلف اقتصادی می‌تواند علاوه بر بیان عملکرد اقتصادی کشور در این زمینه، بیانگر ظرفیت تولیدی بخش‌های مختلف باشد (اعتمادی، کوشکی، گنجی، ۱۳۸۸، ۸۶).

عنصر اساسی در ایجاد و بهبود بهره‌وری، نیروی انسانی است؛ نیروی انسانی در مورد بهترین شیوه برای بهبود کیفیت تصمیم می‌گیرد و هدایتگر هرگونه تلاش برای بهبود بهره‌وری است، به این دلیل که نیروی انسانی سازمان‌ها تنها منبعی است که کمیاب بوده و به راحتی نمی‌تواند توسط رقبا کپی برداری شود، در نتیجه موجب ایجاد مزیت رقابتی پایدار برای سازمان می‌شود (Cho, Woods, Jang, 2006).

یکی از مهم‌ترین اهداف در هر سازمان ارتقای سطح بهره‌وری به ویژه در خصوص نیروی کار است (نصرپور، ۱۳۸۲: ۳۶).

در سازمانی همچون سازمان امور مالیاتی کشور، این عنصر می‌تواند از اهمیتی دو چندان برخوردار باشد. از سویی، اهمیت تکیه بر عنصر مالیات به عنوان مهم‌ترین منبع درآمد دولت و بهترین اهرم و ابزار مالی دولت در جهت تأمین منابع مالی و تثبیت اقتصادی و توزیع بهینه درآمد و ثروت افراد با توجه به توافق عمومی بر این مطلب که فاصله تدریجی از اقتصاد وابسته به درآمد حاصل از فروش نفت و حرکت به سمت و سویی که منجر به شکل‌گیری اقتصاد بدون اتکاء به درآمدهای نفتی باشد، برکسی پوشیده نیست، و از سوی دیگر، در یک نگاه گذرا به نظام‌های مالیاتی دیگر کشورها، می‌توان گفت که عمده‌ترین عامل مؤثر در وصول مالیات، پس از درآمد ملی نیروی انسانی است. به گونه‌ای که سایر عوامل از قبیل تجهیزات سرمایه‌ای و تکنولوژی نه تنها به عنوان عوامل جایگزین کامل نیروی انسانی تلقی نمی‌شوند، بلکه در یک ترکیب بهینه با آن می‌توانند به افزایش کارایی نیروی انسانی کمک کنند. اصلاحات مالیاتی در کشورهای مختلف، نقش نیروی انسانی در افزایش بازدهی نظام مالیاتی را مورد توجه قرار داده‌اند (انصاری و دیگران،

۱۳۸۸: ۴۲).

اهمیت و ضرورت پژوهش

بدون تردید داشتن آینده پویا و توسعه یافته و ایستادگی اقتصادی در دنیای پر رقابت امروزی، نیازمند افزایش بهره‌وری و استفاده حداکثری از حداقل امکانات می‌باشد. امروزه همه کشورهای توسعه یافته و یا در حال توسعه به اهمیت بهره‌وری به عنوان یکی از ضرورت‌های توسعه اقتصادی و کسب برتری رقابتی پی برده‌اند. به این ترتیب اغلب کشورهای در حال توسعه به منظور اشاعه فرهنگ نگرش ویژه به بهره‌وری و تعمیم به کارگیری فنون و روش‌های بهبود آن، سرمایه‌گذاری‌های قابل توجهی انجام داده‌اند. در ایران اهمیت توجه به مقوله بهره‌وری به دلایل مختلفی از جمله حاکم نبودن فرهنگ و نگرش درست به بهره‌وری در جامعه مورد غفلت واقع گردیده است (صدری، ۱۳۹۲: ۵۰).

با توجه به موارد گفته شده در بالا، در این پژوهش بررسی رابطه بین بهره‌وری نیروی انسانی و مالیات‌ستانی در سازمان امور مالیاتی کشور پرداخته می‌شود. با انجام این پژوهش انتظار می‌رود جایگاه واقعی نظام نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی کشور و نارسایی‌های عمده و نقاط قوت آن مشخص و زمینه‌های لازم برای انجام اصلاحات بنیادی در سازمان مزبور فراهم گردد.

مبانی نظری پژوهش

بهره‌وری: شروع استفاده از کلمه بهره‌وری در فرهنگ‌های اقتصادی، مربوط به دو قرن قبل است. در بسیاری از نقاط جهان، به ویژه کشورهای صنعتی بهره‌وری به عنوان یک طرز فکر و فرهنگ، تفکر پیشبرد و بهبود آن چه که وجود دارد، تلقی می‌شود (رضایی، ۱۳۸۴: ۱۵).

معیارهای بهره‌وری را می‌توان به صورت معیارهای کل و جزء از یکدیگر متمایز کرد. معیار بهره‌وری کل عبارت از تقسیم کل برون داد بر کلیه عوامل تولید (نهادها) است. معیارهای بهره‌وری جزء، از تقسیم کل برون داد سازمان بر یکی از عوامل تولید مانند:

عملکرد و برقراری نظام تنبیه و تشویق، وجدان کاری و انضباط اجتماعی، تحول در سیستم و روش‌ها که نقش حساس و کلیدی دارند، تقویت حاکمیت و تسلط سیاست‌های سازمان بر امور، صرفه‌جویی به‌عنوان وظیفه ملی در بهره‌وری مؤثر می‌باشد.

ولی تمام مؤلفان این رشته تقریباً در این باب اتفاق نظر دارند که برای افزایش سطح بهره‌وری تنها یک علت خاص را نمی‌توان ارائه نمود، بلکه عنوان می‌کنند که ارتقای بهره‌وری را باید معلول ترکیبی از عوامل گوناگون دانست.

- رفتار مطلوب و کردار درست رهبران و مدیران، مسؤولیت خطیر مدیریت و رهبری باید به افرادی سپرده شود که ضمن برخورداری از ویژگی‌های شخصیتی خاص، شیوه‌های رهبری و مدیریت مناسب را به کارگیرند و از نظر اخلاقی نیز الگو باشند.
- فراهم کردن شرایط لازم پیشرفت‌های شغلی برای همه افراد.

- دوره‌های آموزش ضمن خدمت و آموزش کارکنان؛ باید دوره‌های آموزش ضمن خدمت و آموزش کارکنان را به عنوان یک امر حیاتی و مستمر و مداوم تلقی کرد، زیرا تنها از طریق آموزش می‌توان تلاش‌های کارکنان را با امکانات موجود و پیشرفت‌های علمی جدید هماهنگ کرد.

- باید کلیه وظایف و دستورات عمل‌ها و مقررات و قوانین برای کارکنان واضح و روشن باشد و هیچ جای ابهامی برای آن‌ها وجود نداشته باشد.

- دادن اختیارات کافی به کارکنان، تا آنها در انجام کارهای خود احساس مسؤولیت بیشتری کنند.

- در زمان استخدام سعی شود افراد کارآمد و متخصص جذب شوند. جهت انتخاب آنها اجرای آزمون‌های شفاهی و کتبی ضرورت دارد.

- سعی شود تا کارکنان را در تصمیم‌گیری‌ها و تدوین اهداف و برنامه‌ها مشارکت داد. نتیجه این عمل باعث خواهد شد که کارکنان در اجرای فعالیت‌ها احساس مسؤولیت کنند و در دستیابی به اهداف سازمانی تلاش بیشتری بروز دهند.

- باید از برنامه‌های گردشی شغلی، غنای شغلی و توسعه شغلی در جهت افزایش توان و مهارت کارکنان و

مواد، نیروی کار، انرژی و سرمایه به دست می‌آید (Chen, Liaw, Lee, 2003).

بهره‌وری نیروی انسانی: بهره‌وری نیروی انسانی

مهم‌ترین معیار بهره‌وری است. زیرا بهره‌وری نیروی انسانی با اغلب تجزیه و تحلیل‌های سازمانی در ارتباط است و نیز نیروی انسانی راحت‌ترین داده قابل اندازه‌گیری است. عنصر اساسی در هر گونه تلاش برای بهبود بهره‌وری، نیروی انسانی است (نصرپور، ۱۳۸۲: ۲۳).

برای اندازه‌گیری بهره‌وری نیروی انسانی در سطح یک بخش اقتصاد، می‌توان از نسبت ارزش افزوده به تعداد شاغلان استفاده کرد. در صورتی که علاوه بر اطلاع از تعداد شاغلان، اطلاعات در مورد ساعات کار انجام شده یا ساعات کار پرداخت شده نیز موجود است، می‌توان به جای تعداد شاغلان از سایر اطلاعات مذکور برای مثال نفر-ساعت کار مصرف شده استفاده کرد و در نتیجه بهره‌وری نیروی کار با دقت بیشتری به دست می‌آید. به شکل ساده می‌توان بهره‌وری نیروی انسانی را به عنوان میزان تولید انجام شده تقسیم بر ساعات کار تعریف کرد (Thomas, 1994).

البته می‌توان بهره‌وری نیروی انسانی را با استفاده از نسبت درآمد ایجاد شده به کل نیروی انسانی سنجید (Sauian, 2002).

با این وجود بهره‌وری نیروی انسانی پدیده‌ای پیچیده است که به عوامل زیادی مانند محیط، در دسترس بودن مواد اولیه، آب و هوا، انگیزه، کنترل و نظارت و شیوه مدیریت بستگی دارد و غالباً نیز دلیل عمده‌ای که سبب ناکامی سازمان‌ها در دست‌یابی به اهداف خود می‌شود، نبودن بهره‌وری نیروی انسانی است (Enshassi, 2007).

عوامل مؤثر بر افزایش بهره‌وری نیروی انسانی: در

تعیین عوامل مؤثر بر بهره‌وری نظرات متفاوتی وجود دارد و هر یک از دانشمندان و صاحب‌نظران عواملی را به عنوان عامل مؤثر مشخص کرده‌اند و به طور اجمال عواملی چون آموزش شغلی مستمر مدیران و کارکنان، ارتقای انگیزش میان کارکنان برای کار بهتر و بیشتر، ایجاد زمینه‌های مناسب به طور ابتکار و خلاقیت مدیران و کارکنان، برقراری نظام مناسب پرداخت مبتنی بر

همچنین جهت افزایش اعتماد به نفس کارکنان استفاده نمود.

- برقراری نظام مناسب پرداخت مبتنی بر عملکرد و برقراری نظام تنبیه و تشویق.
- تحول در سیستم و روش‌ها که نقش حساس و کلیدی دارند.
- وجدان کاری و انضباط اجتماعی که عامل خود کنترلی است.
- بهبود و ارتقای بهره‌وری مستلزم کوشش و تلاش برنامه‌ریزی شده همه جانبه از سوی افراد و مسؤولین ذیربط است که خود نیازمند بهبود شرایط کار و تغییر محرکه‌ها و روش‌های انگیزشی کارکنان، بهبود نظام‌ها، قوانین، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، روش‌ها، فناوری و غیره می‌شود (پیرنیاکان، ۱۳۹۲: ۳۱).

وظیفه مالیات‌ستانی: Montesquieu در

روح‌القوانین گفته است که در کار مالیات دو ضرورت با هم آشتی داده می‌شوند: "برای تأمین درآمدهای دولت باید، هم به ضرورت‌های دولت توجه شود و هم به ضرورت‌های مردم."

با امعان نظر به ضرورت‌های فوق می‌توان به تعریفی از مالیات دست یافت به این مضمون: "مالیات عبارت است از توزیع هزینه‌های مندرج در بودجه بین افراد برحسب توانایی پرداخت آنان." این تعریف اجازه می‌دهد که از سه خصوصیت اصلی مالیات سخن به میان آید. اول آنکه مالیات قبل از هرچیز به توزیع هزینه‌های دولتی اشاره دارد و اینکه این مخارج علت برقراری مالیات است، دوم اینکه چون وصول آن ضرورت دارد بنابراین منطقی و صحیح است و لذا الزامی و اجباری است و سوم اینکه، تحمل این مخارج بستگی به قدرت پرداخت افراد دارد. بنابراین موضوع عدالت در پرداخت مالیات پیش می‌آید که با برابری در مقابل آن تضاد دارد. در نگاه اول، حقوق مالیاتی، مجموع مقررات حقوقی مربوط به مالیات را دربر می‌گیرد و اینکه مجموع این مقررات حقوقی، در مورد اشخاص و یا اموالی اعمال می‌شود که به موجب قوانین مالیاتی تعریف و بیان شده‌اند. بنا به تعریفی دیگر، حقوق مالیاتی رشته‌ای از حقوق عمومی است که مقررات مالیاتی و مزایای اجرای

آن‌ها را مقرر می‌دارد. به عبارت دیگر، حقوق مالیاتی عبارت است از: درخواست و گرفتن اموال به صورتی که در قوانین مالیاتی آمده و به صورت وسیله‌ای برای توزیع مخارج عمومی (دولتی) بین افراد به کار می‌رود. لازم است که، در اعمال وظیفه مالیات‌ستانی، به روابط دو طرف یعنی هم دستگاه مالیاتی و هم مؤدیان مالیاتی توجه خاصی داشته باشیم. این روابط بر می‌گردد به روابط قدرت‌های واگذار شده به دستگاه مالیاتی از یک طرف، حقوق مؤدیان مالیاتی از طرف دیگر کاستن از اختیارات و قدرت دستگاه مالیاتی کاهش درآمدهای دولت را به دنبال دارد، و کاستن از حقوق مؤدیان مالیاتی نیز موجب فرار مالیاتی، و اگر غیرقابل تحمل شود، موجب اختلالات در درآمدهای مالیاتی می‌گردد، و در هر دو حالت دولت نمی‌تواند مخارج خود را تأمین کند. بنابراین تمام مسأله این است که بین آنکه قدرت را اعمال می‌کند (دستگاه مالیاتی) و آنکه آن را تحمل می‌نماید (مؤدی مالیاتی) تعادل برقرار باشد. ولیکن چون این رابطه، یک رابطه پولی است، اصل رضایت به پرداخت مالیات که حقوق مالیاتی بر آن تکیه دارد یک اصل قدیمی و مهمی است. بنابراین اعمال قدرت مالیاتی عبارت است از جستجوی همکاری بین دستگاه مالیاتی و پرداخت‌کننده مالیات.

برخلاف عقیده رایج، دستگاه مالیاتی به هیچ وجه دوست ندارد درمورد مؤدی، به تفتیش و الزام و اجبار روی آورد، بلکه بیش تر روی شرکت داوطلبانه آنان در پرداخت مالیات حساس می‌کند و لذا خوداظهاری مالیاتی با رعایت الزامات قانونی، یک اصل پذیرفته‌شده در سازمان امور مالیاتی می‌باشد.

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های داخلی: سید مهدی الوانی و پرویز احمدی (۱۳۸۰)، در مقاله‌ای با "طراحی الگوی جامع مدیریت عوامل مؤثر بر روی بهره‌وری نیروی انسانی" به بررسی بهره‌وری نیروی انسانی پرداخته‌اند. فرض اصلی این مقاله این است که منابع انسانی و طرز تفکر انسان، مهم‌ترین نقش را در بهره‌وری دارند. آن‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که بهره‌وری یک حالت و وضعیت ذهنی است که تحقق بخش اصلی آن انسان و به عبارتی، نیروی کار

شیمایا پیرنیاکان (۱۳۹۲)، در مقاله‌ای تحت عنوان “عوامل اثرگذار در ارتقای بهره‌وری نیروی انسانی” به بررسی اهمیت بهره‌وری و عوامل مؤثر در ارتقای، ایجاد شرایط لازم برای بهبود بهره‌وری نیروی انسانی پرداخته است. آن‌چه در سازمان‌ها مزیت رقابتی ایجاد می‌کند، بهره‌وری به معنای به کارگیری و ترکیب مؤثر منابع موجود در سازمان است. از آن جایی که نیروی انسانی هسته اصلی هر سازمانی را تشکیل می‌دهد و نقش اساسی و حیاتی را در هر سازمان به عهده دارد، افزایش بهره‌وری نیروی انسانی در نهایت منجر به افزایش بهره‌وری کل سازمان خواهد شد. بهبود مستمر تمامی امور کلید دستیابی به کیفیت و بهره‌وری برتر می‌باشد و این امر میسر نمی‌شود مگر با جلب مشارکت تمامی کارکنان.

پژوهش‌های خارجی: Ripstara & Rozel

(۱۹۹۴)، تحقیقی بر روی شرکت‌های در حال افول انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های با عملکرد بالا، رویکرد راهبردی به نیروی انسانی را برگزیده‌اند. در حالی که شرکت‌های با عملکرد پایین رویکردهای سنتی به نیروی انسانی را به کار برده‌اند.

Huselid (۱۹۹۵)، در مطالعه‌ای که در خصوص ۷۰۰ شرکت انجام داد، رابطه بین رویه‌های مناسب نیروی انسانی و عملکرد را مورد سنجش قرار داد. بر اساس نتایج تحقیق وی شرکت‌هایی که رویه‌های خوب نیروی انسانی شامل انتخاب، طراحی مشاغل، تسهیم اطلاعات، سیستم‌های ارتقای، ارزیابی عملکرد، سنجش نگرش‌ها را به کار برده‌اند، عملکرد مالی بهتری داشتند.

Beker & Gerhart (۱۹۹۶)، در تحقیقی با عنوان “مدیریت منابع انسانی: فرایندها و چشم‌انداز” بیان می‌کنند که تصمیمات مرتبط با مدیریت نیروی انسانی مانند تیم‌های کاری خودگردان، گردش شغلی، حلقه‌های کنترل کیفیت، سیستم پیشنهادات، رسیدگی به شکایات از طریق بهبود کارایی سازمان (که به کاهش هزینه‌ها منجر می‌شود) یا افزایش درآمدهای سازمان، موجب ارتقای عملکرد سازمان می‌شود.

روش پژوهش

روش پژوهش به محقق کمک می‌کند، شیوه و

است و فقط انسان می‌تواند از سایر عوامل بهره‌وری به نحو احسن استفاده کند یا آن‌ها را ضایع کرده و موجب عدم بهره‌وری گردد.

علیرضا خان جان (۱۳۸۵)، در مقاله‌ای با عنوان “تحلیلی بر تعویق مالیات” عوامل مؤثر بر تعویق مالیات را از دید کارگزاران امور مالیاتی بررسی کرده است. یافته‌های تحقیق نشانگر آن است که مأموران مالیاتی کاستی‌های مربوط به منابع سازمان (از جمله کمبود منابع فیزیکی، مالی و انسانی) را به عنوان مهم‌ترین عامل مؤثر بر تعویق مالیات بر شمرده‌اند، آن‌ها همچنین عوامل مربوط به پیشینه مالیات‌ستانی (از جمله عوامل نهادی نظیر اخلاق و تأثیر رویه‌های گذشته بر حال و آتی) در ایران را حائز اهمیت دانسته‌اند.

ولی رستمی و احمد کتابی‌رودی (۱۳۹۱) در مقاله‌ای تحت عنوان “بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرای مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان” به تحقیق و بررسی ضمانت‌های اجرایی در قالب ضمانت‌های اجرایی اداری، کیفری، مدنی و سایر ضمانت‌های اجرایی در مالیات‌ستانی در دو کشور ایران و انگلستان پرداخته‌اند. مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به شمار می‌رود و به عنوان مهم‌ترین منبع درآمد عمومی نقش برجسته‌ای در تأمین هزینه‌های عمومی دارد. نتایج بیانگر آنست که در حقوق مالیاتی کشورمان در مقایسه با انگلستان، نظام ضمانت اجرایی مالیات تا حدودی از پراکندگی و پیچیدگی بیشتری رنج می‌برد که با پیشنهاد لایحه تحول نظام مالیاتی بیشتر به سمت افزایش مشارکت اجتماعی از طریق بهبود ساختار نظام مالیاتی و زمینه‌سازی برای به روزآوری دستگاه مالیاتی و تقویت ضمانت‌های اجرایی مالیات‌ستانی از جمله حذف عنوان تشخیص علی‌الرأس، گسترش محرومیت از تسهیلات متنوع اقتصادی-اجتماعی و ایجاد نظام متمرکز جرایم کیفری مالیاتی پیش رفته‌ایم. البته نباید این نکته را از ذهن دور داشت که اراده و خواست مردم، عمده‌ترین نقش را در اجرای قانون مالیات‌ها و اعمال ضمانت‌های اجرایی ایفا می‌کند و بدین لحاظ مؤثرترین عامل موفقیت در تضمین اجرای این قوانین، همانا جلب مشارکت و هم‌کاری مؤدیان و در رأس آن ارتقای فرهنگ مالیاتی جامعه خواهد بود.

ارزیابی ارتقای شغلی را بیان می‌کنند.

روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری

در پژوهش حاضر اعتبار محتوای سؤالات از طریق مشاوره با اساتید فن به دست آمده است. پایایی پرسشنامه از نوع همسانی درونی با روش آلفای کرونباخ و با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد بررسی قرار گرفت که ضریب آلفای کرونباخ برای ۲۶ سؤال پرسشنامه ۰/۹۱۴ می‌باشد که بیانگر پایایی مطلوب پرسشنامه است.

فرضیه‌های پژوهش

پژوهش حاضر به بررسی رابطه بین بهره‌وری نیروی انسانی کارکنان و وظیفه مالیات‌ستانی در سازمان امور مالیاتی کشور می‌پردازد. با توجه به مبانی نظری مطرح شده در پژوهش، فرضیه‌هایی به شرح زیر بیان می‌شود:

- فرضیه اول:** بین رضایت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوم:** بین امنیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه سوم:** بین کیفیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه چهارم:** بین توانمندسازی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه پنجم:** بین بهبود آموزش کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ششم:** بین ارزیابی ارتقای شغلی و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

مدل مفهومی پژوهش

با توجه به متغیرهای پژوهش، ارتباط معنایی و مسیر در نمودار شماره ۱ نشان داده شده است.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش داده‌ها به دو صورت توصیفی و استنباطی مورد تفسیر و ارزیابی قرار گرفتند، که در آمار توصیفی از شاخص‌های فراوانی، درصد فراوانی در قالب جدول استفاده گردیده است و میانگین و انحراف

روشی را انتخاب و آغاز کند تا بتواند هر چه سریع‌تر به پاسخ یا پاسخ‌هایی که برای پرسش‌های خود در نظر گرفته است، دست یابد. در پژوهش حاضر به رابطه بین متغیرها توجه می‌شود، بنابراین پژوهش حاضر از نوع توصیفی-همبستگی و از تحلیل مسیر می‌باشد.

در این پژوهش برای تعیین رگرسیون از رابطه زیر استفاده می‌گردد؛

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5X_5 + b_6X_6$$

Y: متغیر وابسته که در این پژوهش انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی می‌باشد؛

a: عرض از مبدأ؛

X_1, X_2, \dots, X_6 : متغیر مستقل مورد استفاده در

پژوهش که به ترتیب رضایت شغلی، امنیت شغلی، کیفیت شغلی، توانمندسازی کارکنان، بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقای شغلی کارکنان می‌باشد؛

b_1, b_2, \dots, b_n : ضریب رگرسیونی متغیرهای

پژوهش.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش ممیزان کل مالیاتی حوزه شرکت‌ها (اشخاص حقوقی) در تهران و مراکز استان‌ها طی سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۲ که فعال بوده‌اند را شامل می‌شود. از میان آن‌ها ۹۶ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شده‌اند.

ابزار گردآوری داده‌ها

از متداول‌ترین روش‌های جمع‌آوری اطلاعات در پژوهش‌های توصیفی، پرسشنامه است. در این پژوهش برای تعیین نحوه تهیه و تنظیم پرسشنامه، سعی گردید از شیوه‌هایی که به نتایج مطلوب منجر می‌شود، استفاده گردد. لذا برای این کار محقق اقدام به تدوین پرسشنامه با مقیاس لیکرت نموده است. پرسشنامه شامل ۲۶ سؤال می‌باشد که سؤالات ۱ الی ۵ پرسشنامه مربوط به متغیر رضایت شغلی کارکنان، سؤالات ۶ الی ۹ مربوط به متغیر امنیت شغلی کارکنان، سؤالات ۱۰ الی ۱۴ متغیر مربوط به کیفیت شغلی کارکنان، سؤالات ۱۵ الی ۱۷ مربوط به متغیر توانمندسازی، سؤالات ۱۸ الی ۲۱ متغیر بهبود آموزش کارکنان و سؤالات ۲۲ الی ۲۶

وابسته از آزمون آماری تحلیل رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. کلیه پردازش داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS و Lisrel به انجام رسیده است.

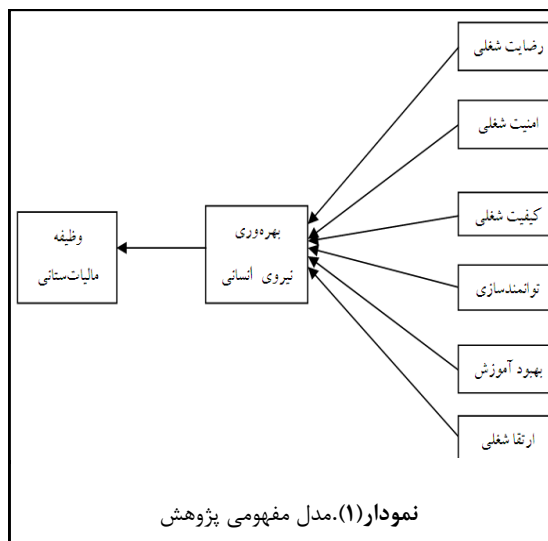
آمار توصیفی

جدول شماره ۱ نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. مطابق جدول ۱ تعداد ۱۱ نفر از پاسخ دهندگان به پرسشنامه از نظر سطح تحصیلات در مقطع لیسانس قرار دارند و ۸۵ نفر آنها بالاتر از

معیار، حداقل و حداکثر کلیه مؤلفه‌های مورد مطالعه نیز محاسبه شده است. معیار قضاوت در ارزیابی داده‌ها بر اساس امتیاز لیکرت بوده است، به این صورت که امتیاز ۱ تا ۳ وضعیت شاخص را نامطلوب، امتیاز ۴ متوسط و امتیاز بالاتر از ۴ وضعیت مطلوب را برآورد کرده است. از ضریب همبستگی پیرسون نیز جهت محاسبه شدت یا میزان رابطه معناداری بین متغیرهای مستقل و وابسته استفاده شده است. همچنین جهت بررسی میزان تأثیرگذاری هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر

جدول (۱). آمار توصیفی

درصد فراوانی	فراوانی مطلق	آمار توصیفی ویژگی	
		لیسانس	سطح تحصیلات
۱۱۵	۱۱	لیسانس	سطح تحصیلات
۸۸۵	۸۵	بالاتر از لیسانس	
۱۰۰	۹۶	جمع کل	



جدول (۲). نتایج ماتریس همبستگی شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی و وظیفه مالیات‌ستانی

متغیرها	مالیات‌ستانی	رضایت شغلی کارکنان	امنیت شغلی کارکنان	کیفیت شغلی کارکنان	توانمندسازی کارکنان	بهبود آموزش کارکنان	ارتقای شغلی کارکنان
مالیات‌ستانی	۱						
رضایت شغلی کارکنان	۰/۵۹۳	۱					
امنیت شغلی کارکنان	۰/۵۶۷	۰/۶۲۹	۱				
کیفیت شغلی کارکنان	۰/۶۸۲	۰/۶۰۸	۰/۵۹۷	۱			
توانمندسازی کارکنان	۰/۹۰۲	۰/۶۴۷	۰/۶۰۷	۰/۷۸۴	۱		
بهبود آموزش کارکنان	۰/۴۱۹	۰/۴۰۱	۰/۲۸۱	۰/۴۳۱	۰/۵۱۷	۱	
ارتقای شغلی کارکنان	۰/۴۶۶	۰/۳۳۴	۰/۲۲۸	۰/۳۶۲	۰/۴۶۸	۰/۴۴۱	۱

لیسانس هستند.

کرد، هرچه وظیفه مالیات‌ستانی تغییر کند، به طور مستقیم و معناداری، رضایت شغلی و امنیت شغلی و کیفیت شغلی و توانمندسازی و بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقای شغلی نیز تغییر می‌کند. میزان ضریب همبستگی بین وظیفه مالیات‌ستانی و رضایت شغلی و امنیت شغلی و کیفیت شغلی و توانمندسازی و بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقای شغلی به ترتیب برابر $۰/۵۹۳$ ، $۰/۵۶۷$ ، $۰/۶۸۲$ ، $۰/۹۰۲$ ، $۰/۴۱۹$ ، $۰/۴۶۶$ است، که نشان دهنده رابطه بین این دو متغیر است. در سطح $P < ۰/۰۱$ میزان ضریب همبستگی بین شاخص‌های وظیفه مالیات‌ستانی و توانمندسازی کارکنان برابر $۰/۹۰۲$ به دست آمده که رابطه قوی بین این دو متغیر را مستقیم و معنادار نشان می‌دهد. همچنین میزان ضریب همبستگی بین توانمندسازی

آمار استنباطی

آزمون همبستگی پیرسون: همبستگی معیاری است که برای تعیین میزان ارتباط دو متغیر استفاده می‌شود. در این پژوهش ارتباط بین شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی و وظیفه مالیات‌ستانی از لحاظ آماری توسط ضریب همبستگی پیرسون در جدول شماره ۲ سنجیده شده است.

نتایج جدول شماره ۲ نشان می‌دهد که شاخص وظیفه مالیات‌ستانی در سطح معناداری $P < ۰/۰۱$ با رضایت شغلی و امنیت شغلی و کیفیت شغلی و توانمندسازی و بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقای شغلی رابطه معناداری دارند. به عبارت بهتر می‌توان ادعا

جدول (۳). آزمون تجزیه و تحلیل واریانس یک عامله

متغیر مستقل	متغیر وابسته	مدل	جمع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	سطح معنی‌داری
وظیفه مالیات‌ستانی	رضایت شغلی کارکنان	رگرسیون Residual جمع	۳۶/۳۷۰ ۶۶/۹۶۳ ۱۰۳/۳۳۳	۱ ۹۴ ۹۵	۳۶/۳۷۰ ۰/۷۱۲	۵۱/۰۵۴	۰/۰۰۰
	امنیت شغلی کارکنان	رگرسیون Residual جمع	۳۳/۱۶۳ ۷۰/۱۷۰ ۱۰۳/۳۳۳	۱ ۹۴ ۹۵	۳۳/۱۶۳ ۷۰/۱۷۰	۴۴/۴۲۶	۰/۰۰۰
	کیفیت شغلی کارکنان	رگرسیون Residual جمع	۴۸/۰۱۳ ۵۵/۳۲۱ ۱۰۳/۳۳۳	۱ ۹۴ ۹۵	۴۸/۰۱۳ ۰/۵۸۹	۸۱/۵۸۲	۰/۰۰۰
	توانمندسازی کارکنان	رگرسیون Residual جمع	۸۴/۰۴۹ ۱۹/۲۸۴ ۱۰۳/۳۳۳	۱ ۹۴ ۹۵	۸۴/۰۴۹ ۰/۲۰۵	۴۰۹/۶۹۹	۰/۰۰۰
	بهبود آموزش کارکنان	رگرسیون Residual جمع	۱۸/۱۵۸ ۸۵/۱۷۵ ۱۰۳/۳۳۳	۱ ۹۴ ۹۵	۱۸/۱۵۸ ۰/۹۰۶	۲۰/۰۴۰	۰/۰۰۰
	ارزیابی ارتقای شغلی کارکنان	رگرسیون Residual جمع	۲۲/۴۲۳ ۸۰/۹۱۱ ۱۰۳/۳۳۳	۱ ۹۴ ۹۵	۲۲/۴۲۳ ۰/۸۶۱	۲۶/۰۵۰	۰/۰۰۰

آموزش کارکنان (۰/۴۱۹) و ارتقای شغلی کارکنان (۰/۴۶۶) است. نتیجه‌گیری نهایی آن است که شاخص‌های توانمندسازی کارکنان، کیفیت شغلی کارکنان، رضایت شغلی کارکنان، امنیت شغلی کارکنان، ارتقای شغلی کارکنان و بهبود آموزش کارکنان به ترتیب بیشترین اثر را روی شاخص وظیفه مالیات‌ستانی شرکت‌های مورد مطالعه دارد.

گفتنی است در پژوهش حاضر برای بررسی چهارچوب نظری پژوهش و روابط علی بین متغیرها از مدل معادلات ساختاری (SEM) و نرم‌افزار Lisrel استفاده شد.

برای ارزیابی مدل پیشنهادی توسط برنامه Lisrel چند شاخص همچون شاخص برازندگی (GFI)، شاخص برازش تطبیقی (CFI)، شاخص ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA) و کای دو (X^2) به کار گرفته شد. جدول شماره ۵ مقادیر به دست آمده برای شاخص‌های مدل ساختاری (SEM) به چهارچوب مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول (۵). شاخص‌های برازندگی مدل معادلات ساختاری مربوط به بهره‌وری نیروی انسانی

شاخص	مقدار گزارش شده
مجذور کای دو (درجه آزادی ۳)	۲/۱۳۴
شاخص برازندگی (GFI)	۰/۹۷۵
شاخص برازش تطبیقی (CFI)	۰/۹۸۶
ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA)	۰/۰۷۹

یافته‌های پژوهش

فرضیه اول بیان می‌دارد که "بین رضایت شغلی و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد". برای این فرضیه سؤالات شماره ۱ تا ۵ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرم‌افزار آماری همان‌طور که جدول شماره ۴ نشان

کارکنان و رضایت شغلی و کیفیت شغلی کارکنان به ترتیب برابر ۰/۶۴۷ و ۰/۷۸۴ است که نشان‌دهنده رابطه قوی، مستقیم و معنادار بین این سه شاخص است.

آزمون تجزیه و تحلیل واریانس: در جدول شماره ۳

با استفاده از آزمون تجزیه و تحلیل واریانس (ANOVA) یک اثره، اثر بهره‌وری نیروی انسانی روی شاخص وظیفه مالیات‌ستانی ممیزان کل مالیاتی در سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۲ مورد بررسی قرار گرفت.

نتایج آزمون بیانگر آن است که در ۹۱ و $df=4$ به ترتیب متغیرهای رضایت شغلی و امنیت شغلی و کیفیت شغلی و توانمندسازی و بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقای شغلی کارکنان به ترتیب با $F=51/054$ ، $F=20/040$ ، $F=409/699$ ، $F=81/582$ ، $F=44/426$ در سطح معناداری $P \leq 0/05$ فرضیات پژوهش مورد تأیید قرار گرفته است، لذا می‌توان ادعا نمود که شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی روی شاخص وظیفه مالیات‌ستانی اثرگذار است.

جدول (۴). نتیجه تحلیل عاملی تأییدی برای شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی

شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی	ضریب استاندارد
رضایت شغلی کارکنان	۰/۵۹۳
امنیت شغلی کارکنان	۰/۵۶۷
کیفیت شغلی کارکنان	۰/۶۸۲
توانمندسازی کارکنان	۰/۹۰۲
بهبود آموزش کارکنان	۰/۴۱۹
ارتقای شغلی کارکنان	۰/۴۶۶

از ضریب استاندارد شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی جدول شماره ۴ می‌توان دریافت که مدل از نظر شاخص‌های تناسب در وضعیت مناسبی به سر می‌برد. به طوری ضریب استاندارد مسیر شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی، رضایت شغلی کارکنان (۰/۵۹۳)، امنیت شغلی کارکنان (۰/۵۶۷)، کیفیت شغلی کارکنان (۰/۶۸۲)، توانمندسازی کارکنان (۰/۹۰۲)، بهبود

۲۱ تا ۱۸ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرم‌افزار آماری همان‌طور که جدول شماره ۶ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر $0/000$ می‌باشد که کم‌تر از $0/05$ می‌باشد. در نتیجه فرضیه چهارم پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین بهبود آموزش کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود ندارد.

فرضیه ششم بیان می‌دارد "بین ارزیابی ارتقای شغلی و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد". برای این فرضیه سؤالات شماره ۲۲ تا ۲۶ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرم‌افزار آماری همان‌طور که جدول شماره ۶ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر $0/000$ می‌باشد که کم‌تر از $0/05$ می‌باشد. در نتیجه فرضیه ششم پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین ارزیابی ارتقای شغلی و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

بهبود بهره‌وری نیروی انسانی در سازمان‌ها یکی از ویژگی‌های جوامع پیشرفته امروزی است. با توجه به نقش و اهمیت مالیات در اقتصاد ایران و نقش نیروی انسانی در افزایش بازدهی نظام مالیاتی در این پژوهش رابطه بین بهره‌وری نیروی انسانی و وظیفه مالیات‌ستانی مورد بررسی قرار گرفت. عوامل متعددی بر بهره‌وری نیروی انسانی تأثیر دارند، اما در این پژوهش با توجه به مبانی نظری مطرح شده، شش عامل رضایت شغلی، امنیت شغلی، کیفیت شغلی، توانمندسازی کارکنان، بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقای شغلی به‌عنوان عوامل مؤثر بر بهره‌وری نیروی انسانی یا به عبارتی همان متغیرهای مستقل و وظیفه مالیات‌ستانی به‌عنوان متغیر وابسته مورد مطالعه قرار گرفتند.

پس از جمع‌آوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آماری و با توجه به سطح معناداری محاسبه شده برای هر یک از عوامل فوق، شش فرضیه مطرح شده در این پژوهش مورد تأیید قرار گرفته است. به عبارتی نتایج بدست آمده از پژوهش نشان داده است که تمامی عوامل مطرح شده در فرضیه‌های پژوهش، بر وظیفه مالیات‌ستانی

می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر $0/000$ می‌باشد که کوچکتر از $0/05$ می‌باشد. در نتیجه فرضیه اول پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین رضایت شغلی و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم بیان می‌دارد "بین امنیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد". برای این فرضیه سؤالات شماره ۶ تا ۹ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرم‌افزار آماری همان‌طور که جدول شماره ۴ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر $0/000$ می‌باشد که کم‌تر از $0/05$ می‌باشد. در نتیجه فرضیه دوم پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین امنیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم بیان می‌دارد "بین کیفیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد". برای این فرضیه سؤالات شماره ۱۰ تا ۱۴ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرم‌افزار آماری همان‌طور که جدول شماره ۴ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر $0/000$ می‌باشد که کم‌تر از $0/05$ می‌باشد. در نتیجه فرضیه سوم پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین کیفیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم بیان می‌دارد "بین توانمندسازی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد". برای این فرضیه سؤالات شماره ۱۵ تا ۱۷ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرم‌افزار آماری همان‌طور که جدول شماره ۴ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر $0/000$ می‌باشد که کم‌تر از $0/05$ می‌باشد. در نتیجه فرضیه چهارم پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین توانمندسازی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم بیان می‌دارد "بین بهبود آموزش کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد". برای این فرضیه سؤالات شماره

- تأثیرگذارند یا به عبارت دیگر بین تمامی عوامل مطرح شده و وظیفه مالیات‌ستانی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به طوری که توجه به عوامل فوق منجر به منجر به ارتقای عملکرد سازمان امور مالیاتی در انجام وظیفه مالیات‌ستانی می‌شود. نتیجه این پژوهش با نتایج پژوهش Becker & Gerhart (۱۹۹۶) مطابقت دارد. آنان نتیجه گرفتند که تصمیمات مرتبط با بهره‌وری نیروی انسانی مانند تیم‌های کاری خودگردان، گردش شغلی، حلقه‌های کنترل کیفیت، سیستم پیشنهادات، رسیدگی به شکایات از طریق بهبود کارایی سازمان (که به کاهش هزینه‌ها منجر می‌شود) یا افزایش درآمدهای سازمان، موجب ارتقای عملکرد سازمان می‌شود.
- با عنایت به نتایج بدست آمده از این پژوهش به منظور ارتقای بهره‌وری نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه گردیده است:
- ۱- افزایش آموزش‌های لازم جهت بالا بردن بهره‌وری کارکنان آموزش داده شده، در صورتی که در عمل به کار گرفته شود، می‌تواند سطح بهره‌وری را افزایش دهد.
 - ۲- استفاده از مکانیزم‌های انگیزشی اعم از سیاست‌های انگیزشی بلندمدت و کوتاه‌مدت نظیر ارتقای شغلی، چرخش شغلی، پاداش مالی، مرخصی تشویقی، تشویق کتبی و....
 - ۳- تنظیم نظام ارتقای شغلی بر اساس اصول شایستگی و لیاقت.
 - ۴- دادن اختیارات کافی به کارکنان و افزایش احساس مسؤلیت در آنان.
 - ۵- تقویت وجدان کاری و انضباط اجتماعی که عامل خودکنترلی می‌باشد.
- منابع**
- اعتمادی، حسین؛ گنجی، حمیدرضا؛ مهرانی کوشکی، علی. (۱۳۸۸). "بررسی رابطه بین بهره‌وری نیروی انسانی و بازده سهام شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران". چشم‌انداز مدیریت، ۳۳، ۸۵-۱۰۳.
 - الوانی، سید مهدی؛ احمدی، پرویز. (۱۳۸۰). "طراحی الگوی جامع مدیریت عوامل مؤثر بر بهره‌وری نیروی انسانی". مجله مدرس، ۵(۱)، ۱-۱۹.
 - پیر نیاکان، شیما. (۱۳۹۲). "عوامل اثرگذار در ارتقای بهره‌وری نیروی انسانی در سازمان‌ها". نشریه روشن، ۱۳۵ و ۱۳۶، ۳۴-۳۰.
 - خان‌جان، علیرضا. (۱۳۸۵). "تحلیلی بر تعویق مالیات". مجله اقتصادی، ۶۳ و ۶۴، ۵۵-۳۷.
 - رستمی، ولی؛ کتابی رودی، احمد. (۱۳۹۱). "بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرای مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان". پژوهشنامه مالیات، ۱۴، ۲۰۳-۱۶۹.
 - رضایی، اردشیر. (۱۳۸۴). "مدیریت سازمان‌ها و بهره‌وری نیروی انسانی". تدبیر، ۱۳۱، ۷۷-۷۳.
 - سرایی، حسن. (برگرداننده). (۱۳۸۴). رگرسیون چند متغیری در پژوهش رفتاری. تهران: انتشارات سمت.
 - سعیدی، شهرام؛ صدری، آرزو؛ فناجانچی، مریم. (۱۳۹۲). "افزایش بهره‌وری نیروی انسانی با استفاده از مدل‌های تصمیم‌گیری چند معیاری فازی در شرکت صوفیان". ماهنامه فن‌آوری سیمان، ۵۹، ۵۹-۴۹.
 - قاسمی، وحید. (۱۳۸۹). مدل‌سازی معادله ساختاری در پژوهش‌های اجتماعی با کاربرد Amos Graphic. تهران: انتشارات جامعه‌شناسی.
 - منصوری‌فر، کریم. (۱۳۷۹). روش‌های آماری. تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
 - نصرپور، حمید. (۱۳۸۲). "ضرورت توجه به بهره‌وری نیروی انسانی و عوامل مؤثر بر روی آن". تعاون، ۱۴۱، ۲۵-۲۳.
 - هوشمند همدانی، نوشین. (۱۳۹۰). "فرهنگ سازمانی و تأثیر آن بر بهره‌وری کارکنان". نشریه بانک و اقتصاد، ۱۵، ۱۴-۲۲.
 - هومن، حیدرعلی. (۱۳۸۴). مدل‌یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم‌افزار لیزرل. تهران: انتشارات سمت.
 - Becker, & Gerhart, B. (1996). "The Impact of Human Resource Management on Organizational Performance: Progress and Prospects". *Academy of Management Journal*, 39(4), 779-801.

- Chen, L., Liaw, Sh. & Lee, T. (2003). "Using an HRM Practices Pattern Approach to Examine the Productivity of Manufacturing Firms an Empirical Study". *International Journal of Manpower*, 24.
- Cho, S., Woods, R. H., Jang, S. & Erdem, M. (2006). "Measuring the Impact of Human Resource Management Practices on Hospitality Firms Performance". *Hospitality Management*, 25, 262-277.
- EnShassi, A., Mohamed, Sh., Mayer, P. & Abed, K. (2007). "Benchmarking Masonry Labor Productivity". *International Journal of Productivity and Performance Management*.
- Huselid, M. A. & Becker, B. E. (1996). "Methodological Issues in Cross Sectional and Panel Estimates of the Human Resource Firm". *Industrial Relations*, 35, 22-400.
- Sauian, M. S. (2002). "Labor Productivity: An Important Business Strategy in Manufacturing". *Integrated Manufacturing Systems*, 13(6), 435-438.
- Thomas, R. H. (1994). "Effects of Scheduled Overtime on Labor Productivity". *Journal of Construction Engineering and Management*, 118(1), 7- 60.

شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی با استفاده
از مدل الماس و تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی فازی

**A Recognition and Ranking of Influencing on the Implementation
of the Functional Budgeting System by Diamond Model and Fuzzy
Hierarchical Analysis**

H.Badiei*, H.Dehghan Dehnavi**,
M.Aarabi***

حسین بدیعی*، حسن دهقان دهنوی**، مهرا ن اعرابی***

Received: 2014/6/27

Accepted: 2015/6/20

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۴/۱۰

Abstract

In the 80s as a result of promotion of responsibility and accountability level of governments and citizenship demands, the European countries intended to transform and revolutionize management systems of these organs which results in the modern approach towards public sector. As such, the formation of functional planning begins at a time that the paradigm of modern public management has been mooted and gradually implemented in European countries. The main characteristic of modern public management is to emphasize efficiency and effectiveness, cost effectiveness and employment of public resources by private sector mechanisms which result in functional budgeting rather than program based budgeting. The change and improvement of budgeting system is on the agenda of the then management and planning organization from ten years ago. But after the passage of ten years, most budget experts are of the opinion that it is not useful. The central purpose of this research is to recognize and determine the obstacles and problems in the way of implementation of the functional budgeting system in the administration section of Yazd province by taking polls. Data have been analyzed by fuzzy hierarchical analysis. Findings reveal that accountability, motivation and change management have been ranked as having top priority.

Keywords: Functional Budgeting, Diamond Model, Fuzzy Hierarchical Analysis.

JEL Classification: M410

چکیده

در دهه هشتاد قرن بیستم میلادی به علت ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی دولت‌ها و سطح مطالبات شهروندی، دولت‌های کشورهای اروپایی به فکر تحول در سیستم مدیریت این قبیل نهادها افتادند که منجر به رویکرد مدیریت نوین بخش عمومی گردید. از این رو، شکل‌گیری نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از زمانی آغاز گردید که پارادایم مدیریت عمومی نوین نیز مطرح و به تدریج در کشورهای اروپایی به اجرا درآمد.

ویژگی اصلی مدیریت عمومی نوین، تأکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف و به کارگیری منابع عمومی از طریق استفاده از ساز و کارهای مورد عمل در بخش خصوصی است که موجب شد تا نظام بودجه‌بندی دولت‌ها از برنامه‌ای به عملیاتی تغییر یابد.

در ایران نیز از ده سال قبل، اصلاح نظام بودجه‌بندی در دستور کار سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور سابق قرار گرفت، اما پس از گذشت حدود ۱۰ سال از آغاز این حرکت، اکثر صاحب‌نظران و متخصصان بودجه در داخل کشور اعتقاد دارند نتایج و دستاوردهای قابل قبولی نداشته است.

لذا هدف اصلی این پژوهش، شناسایی و تبیین موانع و مشکلات پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی استان یزد بود که با استفاده از روش تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی فازی داده‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و در نهایت از ابعاد مدل الماس، مشخص شد که ابعاد پاسخگویی و انگیزش و مدیریت تغییر بالاترین اولویت را داشته‌اند.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی عملیاتی، مدل الماس، تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی، فازی.

طبقه‌بندی موضوعی: M410

*Lecturer in Accounting, Accounting Department, Islamic Azad University, South Tehran Branch, Iran

**Assistant Professor, Accounting Department, Islamic Azad University, Yazd Branch, Iran

***Ph.D Student in Accounting, ATU, Tehran, Iran

*مربی حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، نویسنده مسؤل: badiei912@st.atu.ac.ir

**استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد

***دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

مقدمه

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی یا بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از دهه ۱۹۶۰ در کشورهای متعددی از جمله آمریکا، کانادا، شیلی، انگلیس، کره جنوبی، مالزی، استرالیا، غنا و برزیل آغاز شد. در ایران نیز ایده عملیاتی کردن بودجه در سال‌های اخیر، اولین بار در بند ب تبصره ۲۳ قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور مطرح شد. بر اساس این بند، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف شده بود در راستای اصلاح نظام بودجه‌نویسی، نظام برآورد درآمدها برای سال ۱۳۸۲ را برای تمام دستگاه‌های اجرایی و شرکت‌ها و سازمان‌هایی که شمول قوانین و مقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر نام است عملیاتی نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه‌ها را بر اساس نیاز دستگاه‌ها و فعالیت‌هایی که صورت می‌گیرد انجام دهد (مطهری، ۱۳۹۱).

بودجه‌ریزی عملیاتی نوعی سیستم برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید می‌کند. در چارچوب بودجه‌ریزی عملیاتی، بخش‌های مختلف اداری بر اساس استانداردهای مشخصی تحت عنوان شاخص‌های عملکرد پاسخگو هستند و مدیران در تعیین بهترین شیوه دستیابی به نتایج، از اختیار بیشتری برخوردارند. از طرف دیگر، در چارچوب چنین شیوه‌ای، مشارکت سیاستگذاران، مدیران و حتی شهروندان در قالب برنامه‌های راهبردی، اولویت‌های هزینه‌ای و ارزیابی عملکرد انجام می‌شود. شناسایی ارتباط میان برنامه‌ریزی راهبردی و تخصیص منابع، با توجه به افق‌های بلندمدت، از اهداف دیگر بودجه‌ریزی عملیاتی تلقی می‌شود. هدف غایی بودجه‌ریزی عملیاتی، کمک به اتخاذ تصمیمات عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع، بر اساس پیامدهای قابل سنجش می‌باشد.

در ایران علی‌رغم توسعه روزافزون وظایف و برنامه‌های دولت و ضرورت استقرار یک سیستم اطلاعاتی مؤثر و مفید در مدیریت مالی سازمانهای دولتی، حسابداری دولتی تحول و دگرگونی اساسی و قابل ملاحظه‌ای نداشته است و با توجه به ارتباط مستقیم مدیریت مالی سازمان‌های دولتی با بودجه مصوب سالانه دولت و اهمیت کنترل بودجه‌ای در حسابداری دولتی، جهت‌گیری

هدف‌های دولت در بعد اقتصادی با توجه به ارتقای کیفیت ارائه خدمات به مردم، استفاده بهینه از منابع و ظرفیت‌های موجود، افزایش انگیزه کارکنان و مدیران و اعطای اختیارات لازم به آنان حایز اهمیت است. بنابراین لازم است با توجه به حرکت جدی دولت به سمت آزادسازی اقتصاد و ایجاد بازارهای رقابت، توجه به هزینه‌ها و نحوه تهیه بودجه و عملیاتی‌تر شدن آن هر چه بیشتر مورد توجه قرار گیرد (رئیس‌سرکندیز، ۱۳۸۲).

از سوی دیگر انتظار می‌رود بهره‌گیری از تکنیک‌های نوین برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری ضمن ایجاد نوآوری در این پژوهش، کارایی و اثربخشی آن را دو چندان نموده و راه را برای پژوهش‌های آتی هموار نماید.

لذا در این تحقیق براساس شاخص‌های مدل الماس و با استفاده از روش تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی فازی، عوامل مؤثر بر اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی استان یزد بررسی شده و در نهایت عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی با بکارگیری تکنیک FAHP اولویت‌بندی می‌شوند.

پیشینه تحقیق

مشایخی و همکاران (۱۳۹۳)، نیز ضمن بررسی لزوم به‌کارگیری سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی و تشریح کاربردهای آن در داخل و خارج از کشور، طرحی را جهت پیاده‌سازی این سیستم در دانشگاه تهران ارائه داده‌اند.

رحیمی و همکاران (۱۳۹۱)، نیز با ترکیب چندین مدل از جمله *Topsess & Elcter*، عملکرد مالی و چگونگی تدوین ضوابط بودجه‌ای را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها حاکی از کارآمدی و لزوم بهره‌گیری از مدل‌های تصمیم‌گیری چند معیاره در طراحی نظام‌های بودجه‌ریزی بود.

آذر و همکاران (۱۳۸۹)، در پژوهش خود اقدام به ارائه مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با اتخاذ رویکرد پویایی سیستم نمودند. نتایج این پژوهش عواملی نظیر ظرفیت علمی و فنی کارکنان، تکنولوژی اطلاعات و قوانین و مقررات پشتیبان را به‌عنوان عوامل دخیل در موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای

شاخص‌های اثربخشی عملکرد، نرخ‌های بهره‌وری در بودجه‌های ایالتی، از سال ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۰ کمی کاهش یافته است. آنها همچنین دریافته‌اند، در دوره‌های زمانی که سطوح منابع مالی تغییر کرده، این شاخص‌ها نیز به میزان زیادی بهبود یافته‌اند.

Jordan & Hackbart (۱۹۹۹)، نتایج نظرسنجی از مقامات اجرایی بودجه ایالتی را به منظور تعیین آثار عملیاتی کردن بودجه بر تصمیمات بودجه‌ای را ارائه نمودند. آنها تایید کردند که بودجه‌ریزی عملیاتی به نحو گسترده‌ای در آمریکا به کار می‌رود، ولی این تنها شیوه ارزیابی عملکرد است که بر تخصیص منابع اثر می‌گذارد.

Melkers & Willoughby (۱۹۹۸)، برای پاسخ به این سؤال نظر سنجی‌های مختلفی را برای ایالت‌های آمریکا انجام دادند و دریافته‌اند که بجز سه ایالت، همه ایالت‌ها دارای الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی بوده‌اند و اکثر آنها زمینه‌های قانونی را در دهه ۹۰ میلادی ایجاد کرده‌اند.

مدل مفهومی پژوهش

بعد از مرور ادبیات تحقیق و مدل الماس به عنوان یکی از مدل‌های بودجه‌ریزی عملیاتی و با توجه به دیدگاه کارشناسان عوامل مؤثر زیادی شناسایی گردید که بیانگر پیچیدگی مدل بود. بنابراین به منظور تدوین مدلی که تمام ابعاد مدل الماس را نشان دهد و در عین حال سادگی کافی نیز داشته باشد مدلی به شرح جدول شماره ۱ ارائه گردیده است.

سؤالات پژوهش

۱. عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی مبتنی بر مدل الماس شامل چه مواردی می‌باشند؟
۲. عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی مدل الماس در بعدهای برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر، پاسخگویی و انگیزش و آمار و اطلاعات از چه رتبه‌بندی برخوردارند؟

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر اجرا

عملکرد شناسایی کردند.

نمازی یوسفی (۱۳۸۳)، در تحقیقی امکان سنجی بودجه‌ریزی عملیاتی در فعالیتهای آموزشی سپاه را مورد مطالعه قرارداد. هدف از این پژوهش این بود که "آیا می‌توان بودجه‌ریزی عملیاتی‌های آموزشی سپاه را به روش عملیاتی تهیه و تنظیم نمود؟"

جهاندوست (۱۳۷۴)، در تحقیقی موضوع تدوین بودجه عملیاتی در سازمان بنادر و کشتیرانی جمهوری اسلامی ایران را مورد مطالعه قرار داد که هدف از این پژوهش تهیه و تنظیم بودجه‌ریزی عملیاتی‌های سازمان بنادر و کشتیرانی با استفاده از روش بهای تمام شده کالاها و خدمات بوده است.

به طور کلی روند پژوهش‌ها در پی تأیید اهمیت بودجه‌ریزی عملیاتی بوده است اما به زعم پژوهشگر دیگر زمان آن نیست که صرفاً از مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی صحبت شود. لذا در این پژوهش با گردآوری مبنای بودجه‌ریزی عملیاتی و بیان نقاط ضعف و قوت آن مدلی مفهومی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه شده است. در سال‌های اخیر پژوهش‌های مختلفی برای بررسی نحوه اجراء بودجه‌ریزی عملیاتی و آثار آن بر مبنای نظرسنجی از مقامات بودجه‌ریزی در ایالت‌های مختلف آمریکا صورت گرفته است.

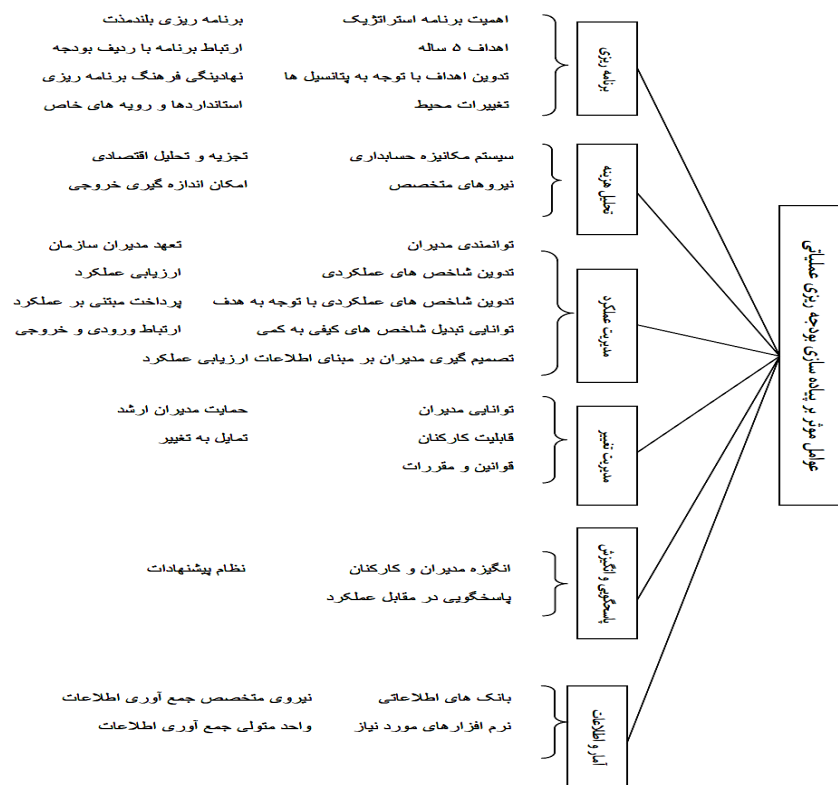
Englund & Gerdin (۲۰۰۸)، در تحقیق خود به نقش بودجه‌ریزی عملیاتی در ادبیات و موضوعات سیاسی پرداختند. به عبارت دیگر آنها با این بررسی راه را برای بررسی‌های آتی پیرامون نقش بودجه‌ریزی عملیاتی در دولت‌ها هموار نمودند.

Moll & Hoque (۲۰۱۱)، با بررسی سیستم بودجه‌ریزی یکی از دانشگاه‌های استرالیا تلاش نمودند تا نقش سیستم حسابداری را در مشروعیت بخشی به فرآیندهای مالی را نشان دهند.

Andrews (۲۰۰۴)، نشان داده است که امکان اجرا بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالت‌هایی وجود دارد که در آنها توانایی حرفه‌ای و کارشناسی برای چنین تغییراتی بیشتر وجود دارد و مقامات برای اعمال چنین تغییراتی اختیارات بیشتری دارند و میزان پذیرش تغییر نیز بیشتر است.

Bernzolee (۲۰۰۴)، دریافته‌اند که استفاده از

جدول (۱). مدل مفهومی تحقیق



روش جمع‌آوری داده‌ها

روش جمع‌آوری داده‌ها در این تحقیق در مرحله شناسایی عوامل مؤثر با استفاده از ادبیات و سوابق موجود و مقالات خبرگان اهل فن بوده و در مرحله رتبه‌بندی عوامل شناسایی شده از ابزار پرسشنامه استفاده شده است، پرسشنامه تحقیق حاضر طبق تکنیک تصمیم‌گیری چند معیاره طراحی گردیده و در میان ۲۸ نفر عضو جامعه آماری که معاونین مالی، مدیران و کارشناسان برنامه و بودجه سازمان‌های دولتی استان یزد بودند توزیع و مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفته است.

برای پاسخگویی به اولین سؤال مطرح شده با توجه به نتایج حاصل از مطالعه سوابق و ادبیات موجود و نظرات خبرگان اهل فن شش گروه عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به شرح زیر شناسایی شده است:

- مؤلفه برنامه‌ریزی،
- مؤلفه تحلیل هزینه،
- مؤلفه مدیریت عملکرد،
- مؤلفه مدیریت تغییر،

پیمایشی است. این پژوهش در سه مرحله انجام شده است در مرحله نخست با مطالعه ادبیات تحقیق و مدل الماس عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی مشخص گردید. در مرحله دوم متغیرهای تحقیق با استفاده از روش پیمایش در جامعه آماری اندازه‌گیری شد و در نهایت در مرحله سوم با استفاده از روش تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی فازی عامل‌های مورد نظر رتبه‌بندی شدند.

در مقاله حاضر نظرات ۲۸ نفر معاونین مالی، مدیران و کارشناسان بودجه در سازمان‌های دولتی استان یزد مورد استفاده قرار گرفت. آنها اغلب در قسمت طرح و برنامه دانشگاه‌های استان یزد مشغول به فعالیت بوده و از تجربه و دانش کافی در بودجه‌ریزی عملیاتی برخوردار بودند.

از آنجا که در این تحقیق از تکنیک تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی فازی برای رتبه‌بندی عوامل استفاده شده است بنابراین پرسشنامه اول معیارهای مدل الماس را به صورت مقایسه زوجی و پرسشنامه دوم مشتمل بر مقایسات زوجی زیر معیارهای هر بعد برای سنجش عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی طراحی شد.

M_2 به صورت زیر تعریف می‌شود.

$$\begin{cases} v(M_1 \geq M_2) = 1 \\ v(M_1 \geq M_2) = hgt(M_1 \cap M_2) \end{cases}$$

میزان بزرگی یک عدد فازی مثلثی از k عدد فازی مثلثی دیگر نیز از رابطه زیر بدست می‌آید:

$$v(M_1 \geq M_2, \dots, M_k) = v(M_1 \geq M_2) \text{ and } \dots v(M_1 \geq M_k)$$

همچنین برای محاسبه وزن شاخص‌ها در ماتریس مقایسات زوجی به صورت زیر عمل می‌شود:

$$w(x_i) = \min\{v(s_1 \geq s_k)\}$$

بنابراین، بردار وزن شاخص‌ها به صورت زیر خواهد شد:

$$w = [w(x_1), w(x_2), \dots, w(x_n)]$$

در نرم‌افزار Excel پس از ترکیب همه ماتریس‌ها و سطوح درخت تشکیل شده، وزن نهایی را بر اساس درختی که از ابتدا تشکیل یافته ارائه می‌دهد که می‌توان آنها را بر اساس بزرگترین وزن به کوچکترین وزن طبق جدول شماره ۳ مرتب کرد.

جدول (۳). محاسبه بزرگی هر معیار اصلی

$v(s_1 > s_2)$	$s_1 > s_3$	$s_1 > s_4$	$s_1 > s_5$	$s_1 > s_6$
1.000	1.000	0.556	0.582	0.681
$s_2 > s_1$	$s_2 > s_3$	$s_2 > s_4$	$s_2 > s_5$	$s_2 > s_6$
0.700	0.887	0.246	0.262	0.365
$s_3 > s_1$	$s_3 > s_2$	$s_3 > s_4$	$s_3 > s_5$	$s_3 > s_6$
0.240	1.000	0.400	0.415	0.513
$s_4 > s_1$	$s_4 > s_2$	$s_4 > s_3$	$s_4 > s_5$	$s_4 > s_6$
1.000	1.000	1.000	1.000	0.800
$s_5 > s_1$	$s_5 > s_2$	$s_5 > s_3$	$s_5 > s_4$	$s_5 > s_6$
1.000	1.000	1.000	0.959	1.000
$s_6 > s_1$	$s_6 > s_2$	$s_6 > s_3$	$s_6 > s_4$	$s_6 > s_5$
1.000	1.000	1.000	0.885	0.920

- مؤلفه پاسخگویی و انگیزش،

- مؤلفه آمار و اطلاعات.

یافته‌های پژوهش

جهت رتبه‌بندی عوامل مذکور ابتدا پرسشنامه‌ای با هدف جمع‌آوری اطلاعات لازم برای استفاده از تکنیک تصمیم‌گیری FAHP در راستای رتبه‌بندی عوامل نهایی تهیه گردیده و داده‌های حاصل از پرسشنامه تنظیم شده به‌عنوان ورودی‌های تکنیک FAHP مورد استفاده قرار گرفت. از آنجا که تکنیک FAHP مبتنی بر تصمیم‌گیری گروهی است باید ماتریس‌های مقایسات زوجی هر یک از پاسخ‌دهندگان در هر مورد در قالب "ماتریس تلفیق شده گروهی" ترکیب شده سپس ماتریس‌های تلفیق شده از طریق روابط چانگ تحلیل و با تعیین میانگین هر یک از سطرها اولویت‌های آنان مشخص و استخراج گردد؛ بدین منظور ابتدا متغیرهای زبانی به اعداد فازی مثلثی در جدول شماره ۲ طبق رابطه زیر تبدیل شده و با استفاده از رابطه‌های مدل چانگ وزن معیارهای اصلی تعیین گردید.

جدول (۲). اعداد فازی مثلثی متناظر با هر گزاره

اهمیت برابر	نسبتا مهم تر	مهم تر	خیلی مهم تر	فوق العاده مهم تر	ارزش‌های بینابین
(۱، ۱، ۱)	(۲، ۳، ۴)	(۴، ۵، ۶)	(۶، ۷، ۸)	(۸، ۹، ۹)	(۱، ۲، ۳) و (۳، ۴، ۵) و (۵، ۶، ۷)
(۷، ۸، ۹)					

برای هر یک از سطرهای ماتریس مقایسات زوجی، ارزش S_k که خود یک عدد فازی مثلثی است به‌صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$S_k = \sum_{j=1}^n M_{ij} * \left(\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n M_{ij} \right)^{-1}$$

که در آن k بیانگر شماره سطر i و j به ترتیب نشان‌دهنده گزینه‌ها و شاخص‌ها می‌باشد.

در این روش پس از محاسبه S_k ها باید درجه بزرگی آنها را نسبت به هم بدست آورد. به طور کلی اگر M_1 و

جدول (۵). اولویت نسبی مؤلفه برنامه‌ریزی

اولویت	وزن نسبی	وزن نابهنجار	معیارها
۷	۰/۰۱۱۶	۰/۰۶۹	S1 اهمیت برنامه استراتژیک
۲	۰/۱۵۴۳	۰/۹۲۶	S2 برنامه‌ریزی بلندمدت
۶	۰/۰۹۵۲	۰/۵۷۱	S3 اهداف ۵ ساله
۱	۰/۱۶۳۴	۰/۹۸۱	S4 ارتباط برنامه با ردیف بودجه
۳	۰/۱۵۰۸	۰/۹۰۵	S5 تدوین اهداف با توجه به پتانسیل‌ها
۴	۰/۱۴۱۵	۰/۸۴۹	S6 تغییرات محیط
۴	۰/۱۴۱۵	۰/۸۴۹	S7 نهادینگی فرهنگ برنامه‌ریزی
۵	۰/۱۲۵۰	۰/۷۵۰	S8 استانداردها و رویه‌های خاص

جدول (۶). اولویت نسبی تحلیل هزینه

اولویت	وزن نسبی	وزن نابهنجار	معیارها
۳	۰/۰۴۰۱	۰/۰۶۶۴	S1 سیستم مکانیزه حسابداری
۴	۰/۰۱۱۶	۰/۰۱۹۳	S2 تجزیه و تحلیل اقتصادی
۱	۰/۰۶۰۳۵	۱	S3 نیروهای متخصص
۲	۰/۳۴۴۸	۰/۵۷۱۴	S4 امکان اندازه‌گیری خروجی

جدول (۷). اولویت نسبی مؤلفه آمار و اطلاعات

اولویت	وزن نسبی	وزن نابهنجار	معیارها
۴	۰/۰۱۳۸۶	۰/۶۶۷	S1 بانک‌های اطلاعاتی
۳	۰/۰۱۴۸۵	۰/۷۱۴	S2 نیروی متخصص جمع‌آوری اطلاعات
۲	۰/۰۱۵۶	۰/۷۵۰	S3 نرم‌افزارهای مورد نیاز
۱	۰/۰۲۰۸	۱	S4 واحد متولی جمع‌آوری اطلاعات

در جدول شماره ۳ وزن نسبی معیارهای اصلی مدل الماس نشان داده شده است.

همانطور که از وزن نسبی معیارها مشخص است معیار آمار و اطلاعات بالاترین وزن و به ترتیب معیارهای پاسخگویی و انگیزش، مدیریت تغییر، برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه و مدیریت عملکرد قرار می‌گیرند.

جدول شماره ۵ اولویت نسبی مؤلفه برنامه‌ریزی را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۶ اولویت نسبی مؤلفه تحلیل هزینه را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۷ اولویت نسبی مؤلفه تحلیل هزینه را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۸ اولویت نسبی مؤلفه مدیریت عملکرد را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۹ اولویت نسبی مؤلفه پاسخگویی و انگیزش را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱۰ اولویت نسبی مؤلفه مدیریت تغییر را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱۱ اولویت‌بندی عوامل بر اساس AHP را نشان می‌دهد.

جدول (۴). وزن نسبی معیارهای اصلی مدل الماس

اولویت	وزن نسبی	وزن نابهنجار	معیارها
۴	۰/۱۵۰۸۴	۰/۵۵۶	S1 برنامه‌ریزی
۵	۰/۰۶۶۷۴	۰/۲۴۶	S2 تحلیل هزینه
۶	۰/۰۶۵۱۱	۰/۲۴	S3 مدیریت عملکرد
۳	۰/۲۱۷۰۴	۰/۸۰	S4 مدیریت تغییر
۱	۰/۲۶۰۱۷	۰/۹۵۹	S5 پاسخگویی و انگیزش
۲	۰/۲۴۰۱۰	۰/۸۸۵	S6 آمار و اطلاعات

جدول (۸). اولویت نسبی مؤلفه مدیریت عملکرد

اولویت	وزن نسبی	وزن نابهنجار	معیارها
۶	۰/۰۸۴	۰/۵	S1 توانمندی مدیران
۳	۰/۱۳۲	۰/۷۸۶	S2 ارزیابی عملکرد
۴	۰/۱۲	۰/۷۱۴	S3 تدوین شاخص های عملکردی
۶	۰/۰۸۴	۰/۵	S4 تدوین شاخص های عملکردی با توجه به هدف
۶	۰/۰۸۴	۰/۵	S5 ارتباط ورودی و خروجی
۱	۰/۱۶۷	۱	S6 تعهد مدیران سازمان
۲	۰/۱۴۶	۰/۸۷۵	S7 پرداخت مبتنی بر عملکرد
۶	۰/۰۸۴	۰/۵	S8 توانایی تبدیل شاخص های کیفی به کمی
۵	۰/۱	۰/۶	S9 تصمیم گیری مدیران بر مبنای اطلاعات ارزیابی عملکرد

جدول (۱۰). اولویت نسبی مؤلفه مدیریت تغییر

اولویت	وزن نسبی	وزن نابهنجار	معیارها
۲	۰/۲۰۱۴	۰/۷۵	S1 توانایی مدیران
۳	۰/۱۹۰۵	۰/۷	S2 تمایل به تغییر
۱	۰/۲۷۲۱	۱	S3 حمایت مدیران ارشد
۵	۰/۱۶۳۳	۰/۶	S4 قابلیت کارکنان
۴	۰/۱۷۰۱	۰/۶۲۵	S5 قوانین و مقررات

جدول (۹). پاسخگویی و انگیزش

اولویت	وزن نسبی	وزن نابهنجار	معیارها
۲	۰/۳۲۵۵	۰/۶۷۸	S1 پاسخگویی در مقابل عملکرد
۱	۰/۴۰	۰/۸۳۳۳	S2 انگیزه مدیران و کارکنان
۳	۰/۲۷۴۴	۰/۵۷۱۴	S3 نظام پیشنهادات

جدول (۱۱). اولویت‌بندی عوامل بر اساس AHP

ردیف	ابعاد اصلی مدل الماس	وزن نسبی	زیر معیارها	وزن نسبی	وزن نهایی	اولویت نهایی
۱	برنامه‌ریزی	۰/۱۵۰۸۴	اهمیت برنامه استراتژیک	۰/۰۱۱۶	۰/۰۰۱۷۵	۳۲
۲			برنامه‌ریزی بلندمدت	۰/۱۵۴۳	۰/۰۲۳۲۸	۱۶
۳			اهداف ۵ ساله	۰/۰۹۵۲	۰/۰۱۴۳۷	۲۹
۴			ارتباط برنامه با ردیف بودجه	۰/۱۶۳۴	۰/۰۲۴۶۵	۱۱
۵			تدوین اهداف با توجه به پتانسیل‌ها	۰/۱۵۰۸	۰/۰۲۲۷۵	۱۸
۶			تغییرات محیط	۰/۱۴۱۵	۰/۰۲۱۳۴	۲۰
۷			نهادینگی فرهنگ برنامه‌ریزی	۰/۱۴۱۵	۰/۰۱۸۸۶	۲۲
۸			استانداردها و رویه‌های خاص	۰/۱۲۵۰	۰/۰۲۵۱۴	۱۵
۹	تحلیل هزینه	۰/۰۶۶۷۴	سیستم مکانیزه حسابداری	۰/۰۴۰۱	۰/۰۰۲۶۷	۳۱
۱۰			تجزیه و تحلیل اقتصادی	۰/۰۱۱۶	۰/۰۰۰۷۸	۳۳
۱۱			نیروهای متخصص	۰/۶۰۳۵	۰/۰۴۰۲۸	۸
۱۲			امکان اندازه‌گیری خروجی	۰/۳۴۴۸	۰/۰۲۳۰۱	۱۷
۱۳	آمار و اطلاعات	۰/۰۶۵۱۱	بانک‌های اطلاعاتی	۰/۰۱۳۸۶	۰/۰۱۳۶	۳۰
۱۴			نیروی متخصص جمع‌آوری اطلاعات	۰/۰۱۴۸۵	۰/۰۱۴۸	۲۸
۱۵			نرم‌افزارهای مورد نیاز	۰/۰۱۵۶	۰/۰۱۵۶	۲۷
۱۶			واحد متولی جمع‌آوری اطلاعات	۰/۰۲۰۸	۰/۰۲۰۸	۲۱
۱۷	مدیریت عملکرد	۰/۲۱۷۰۴	توانمندی مدیران	۰/۰۸۴	۰/۰۱۸	۲۳
۱۸			ارزیابی عملکرد	۰/۱۳۲	۰/۰۲۹	۱۳
۱۹			تدوین شاخص‌های عملکردی	۰/۱۲	۰/۰۲۶	۱۴
۲۰			تدوین شاخص‌های عملکردی با توجه به هدف	۰/۰۸۴	۰/۰۱۸	۲۴
۲۱			ارتباط ورودی و خروجی	۰/۰۸۴	۰/۰۱۸	۲۵
۲۲			تعهد مدیران سازمان	۰/۱۶۷	۰/۰۳۶	۱۰
۲۳			پرداخت مبتنی بر عملکرد	۰/۱۴۶	۰/۰۳۲	۱۲
۲۴			توانایی تبدیل شاخص‌های کیفی به کمی	۰/۰۸۴	۰/۰۱۸	۲۶
۲۵			تصمیم‌گیری مدیران بر مبنای اطلاعات ارزیابی	۰/۱	۰/۰۲۲	۱۹
۲۶	پاسخگویی و انگیزش	۰/۲۶۰۱۷	پاسخگویی در مقابل عملکرد	۰/۳۲۵۵	۰/۰۸۴۶۹	۲
۲۷			انگیزه مدیران و کارکنان	۰/۴۰	۰/۱۰۴۰۹	۱
۲۸			نظام پیشنهادات	۰/۲۷۴۴	۰/۰۷۱۳۸	۳
۲۹	مدیریت تغییر	۰/۲۴۰۱۰	توانایی مدیران	۰/۲۰۱۴	۰/۰۴۹۲	۵
۳۰			تمایل به تغییر	۰/۱۹۰۵	۰/۰۴۵۹	۶
۳۱			حمایت مدیران ارشد	۰/۲۷۲۱	۰/۰۶۵۶	۴
۳۲			قابلیت کارکنان	۰/۱۶۳۳	۰/۰۳۹۳	۹
۳۳			قوانین و مقررات	۰/۱۷۰۱	۰/۰۴۱	۷

بحث و نتیجه‌گیری

از بین شش گروه عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی گروه عوامل پاسخگویی و انگیزش در رتبه اول، عوامل مدیریت تغییر در رتبه دوم، عوامل مدیریت عملکرد در رتبه سوم و عوامل برنامه‌ریزی در رتبه چهارم، عوامل هزینه در رتبه پنجم و اطلاعات و آمار در رتبه ششم قرار دارد. بنابراین سازمان‌های دولتی می‌بایست قبل از پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی توجه ویژه‌ای به این عوامل داشته باشند و با استفاده از تکنیک‌های مدیریتی مدیریت تغییر و پاسخگویی و انگیزش را در سازمان ایجاد نمایند. از بین عوامل پاسخگویی و انگیزش مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی به ترتیب عامل‌های انگیزه مدیران و کارکنان، پاسخگویی در مقابل عملکرد و نظام پیشنهادات دارای اولویت هستند.

در رتبه‌بندی نهایی عوامل انگیزه مدیران و کارکنان، نظام پیشنهادات، پاسخگویی در مقابل عملکرد، حمایت مدیران ارشد، توانایی مدیران از بین عوامل برنامه‌ریزی مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی عامل در اولویت می‌باشد و عوامل سیستم مکانیزه حسابداری، تجزیه و تحلیل اقتصادی، اهمیت برنامه استراتژیک دارای اهمیت نسبتاً پایینی می‌باشند.

منابع

- مدیریت شهری، (۱۱)۴، ۸۱-۹۲.
- مشایخی، بیتا؛ عبدزاده کنفی، محمد؛ فرجی، امیر. (۱۳۹۳). "بررسی امکان سنجی طراحی و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران". *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۹)، ۳۲-۱۳.
- آذر، عادل؛ زاهدی، شمس‌السادات؛ امیرخانی، طیبه. (۱۳۹۰). "طراحی مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد پویایی سیستم". *فصلنامه علوم مدیریت ایران*، ۵(۱۸)، ۵۳-۲۹.
- مطهری، سعید. (۱۳۹۱). "بودجه‌ریزی عملیاتی و نقش آن در تولید ملی، حمایت از کار و سرمایه ایرانی". *همایش ملی راهکارهای ارتقای تولید ملی، حمایت از کار و سرمایه ایرانی*، بجنورد، ۱۲-۱.
- نمازی یوسفی، تقی. (۱۳۸۳). "امکان سنجی بودجه عملیاتی در فعالیتهای آموزشی سپاه". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه امام حسین(ع).
- Andrews, M. (2004). "Authority, Acceptance, Ability and Performance based Budgeting Reforms". *The International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 332-344.
- Englund, H. & Gerdin, J. (2008). "Transferring Knowledge Across Sub-genres of the ABC Implementation literature". *Management Accounting Research*, 19, 149-162.
- Jordan, M. M. & Hackbart, M. M. (1999). "Performance Budgeting and Performance Funding in the States: A Status Assessment". *Public Budgeting & Finance*, 19(1), 68-88.
- Melkers, J. & Willoughby, K. (1998). "The State of the States: Performance Based Budgeting Requirements in 47 Out of 50". *Public Administration Review*, 5(1), 66-73.
- Moll, J. & Hoque, Z. (2011).
- رئیسی سرکندیز، ابراهیم. (۱۳۸۲). "بودجه‌بندی عملیاتی". *ماهنامه تدبیر*، سازمان مدیریت صنعتی، ۱۴۰.
- جهان دوست، سهراب. (۱۳۷۴). "تحقیقی پیرامون تدوین بودجه عملیاتی در سازمان بنادر و کشتیرانی ایران". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، مرکز اطلاعات و مدارک علمی ایران.
- رحیمی، عبدالرحیم؛ محمودی، رمضانعلی؛ کلانتری، مجید؛ داود آبادی، محمد. (۱۳۹۱). "بکارگیری مدل‌های تصمیم‌گیری چند معیاره برای ارزیابی عملکرد و بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان‌ها در مدیریت شهری". *فصلنامه مطالعات*

“Budgeting for legitimacy: The case of an Australian university”. *Accounting, Organizations and Society*, 36, 86–101.

بررسی نگرش جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به خطر حسابرسی با رویکرد بخش عمومی

The Attitudes of Iranian Professional Auditors to Ward the Audit Risk with Approach to Public Sector

T.Davari*, M.Nazaripour**

طاہر داوری*، محمد نظری پور**

Received: 2014/9/13

Accepted: 2015/6/20

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۲۲

Abstract

Audit risk is the inability of an auditor in discovering errors or intentional miscalculations (i.e. fraud) while reviewing a company's or individual's financial statements. Since the main priority of shareholders is to obtain reasonable assurance that the financial statements not misleading therefore, to reduce audit risk to a minimum possible level can be considered one of the top priorities of each audit. This research attempts to study the attitudes of Iranian professional auditors toward the audit risk. Population was certified public accountants who are employment in Iranian audit organization, Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA), private auditors and academic members. Using Cochran's formula, 89 persons were selected as sample. In order to gather data questionnaire were used. Chi-square test at 95% was used to test the research hypotheses. According to the research findings, respondent's level of knowledge and experience in the field of risk-based audit is the appropriate level. Also, the research findings show genetic components (sex and gender) and social components (education, place of employment and work experience) have not meaningful effects on respondents' level of knowledge regarding risk-based audit.

چکیده

خطر حسابرسی را می‌توان به معنای ناتوانی یک حسابرس در کشف خطاها و یا محاسبات غلط عمدی (مثل تقلب) در هنگام بررسی صورت‌های مالی شرکتی دانست. از آنجا که اولویت اصلی سهامداران کسب اطمینانی معقول از گمراه‌کننده نبودن صورت‌های مالی است، لذا کاهش ریسک حسابرسی به حداقل سطح ممکن می‌تواند از جمله اولویت‌های اصلی هر حسابرسی به شمار آید. هدف این تحقیق، بررسی نگرش جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به خطر حسابرسی در بخش عمومی است. جامعه آماری تحقیق عبارت بود از: حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی، انفرادی و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها. با استفاده از فرمول کوکران ۸۹ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای جمع‌آوری داده‌های تحقیق از پرسش‌نامه محقق ساخته استفاده شد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون خی‌دو در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شد. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که سطح دانش و تجربه پاسخ‌دهندگان در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک در سطح مناسبی قرار دارد. همچنین یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که ویژگی‌های فردی (جنس و سن) و اجتماعی (سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه‌کاری) تأثیر معناداری بر آگاهی پاسخ‌دهندگان از حسابرسی مبتنی بر ریسک ندارد.

Keywords: Audit Risk, Inherent Risk, Control Risk, Detection Risk and with Approach to Public Sector.

واژه‌های کلیدی: خطر حسابرسی، خطر ذاتی، خطر کنترل، خطر عدم کشف، بخش عمومی.

JEL Classification: H83 ,M42

طبقه‌بندی موضوعی: H83 ,M42

*MS.in Accounting, Azad University, Hamedan, Iran

**Assistant Professor Accounting in University of Kurdistan (UOK), Iran

*کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، همدان، نویسنده مسؤول:

Tahar.Davari@yahoo.com

**استادیار گروه حسابداری دانشگاه کردستان

مقدمه

حسابرسی مبتنی بر ریسک نسل جدید حسابرسی و رویکرد غالب سال‌های اخیر برای مبارزه با فساد بوده است (حاجیه‌ها، ۱۳۸۹).

تا زمان بروز دعاوی حقوقی روز افزون علیه حسابرسان که Artor Anderson مهم‌ترین آن بود، ذهن حسابرسان همیشه معطوف به اصول پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای حسابرسی بوده و کار خود را با توجهی اندک یا بدون توجه به خطرهای حسابرسی دنبال می‌نموده‌اند (Imonian & Gartner, 2007).

نقطه شروع رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، تعیین سطح کلی خطر است که حسابرس هنگام بیان اظهار نظر حسابرسی آماده پذیرش آن است. روش ارزیابی خطر حسابرسی ممکن است بر برنامه‌ریزی و طرح ریزی راهبردهای متعاقب حسابرسی و نتایج نهایی آن اثر گذارد. استانداردهای حسابرسی، ارزیابی خطر بر اساس مدل خطر حسابرسی در هر طرح حسابرسی مستقل را الزامی می‌کند. مدل خطر حسابرسی در استانداردهای حسابرسی به عنوان یک مدل هنجاری می‌تواند به حسابرسان در فرآیند ارزیابی خطر و تهیه برنامه حسابرسی اثربخش مؤثر واقع گشته، اما قادر به ارائه یک رویکرد یکپارچه شامل مؤلفه‌های خطر ذاتی و خطر کنترل نمی‌باشد (حاجیه‌ها، ۱۳۸۹).

ارزیابی خطر حسابرسی را می‌توان یک نوع رویکرد مهم که اخیراً وارد حوزه حسابرسی شده است، دانست. در فضای کنونی که بالقوه خطرات حسابرسی بالا است، انتظار انجام حسابرسی به یک شیوهی کارآمد و مقرون به صرفه منطقی است. اشتباهات و یا اظهارنظرهای غلط از جانب حسابرسان ممکن است برای حسابرسان و حوزه حسابرسی مجازات‌های شدید در پی داشته باشد. لذا اتخاذ رویکرد/روش حسابرسی مبتنی بر ریسک از سوی حسابرسان منطقی به نظر می‌آید. درک فرایند حسابداری مشتری و سیستم‌های کنترل داخلی او مستلزم قضاوت حرفه‌ای در زمینه‌ی برنامه ریزی حسابرسی و توسعه یک رویکرد مؤثر با هدف کسب اطمینان از کاهش مجموع خطر حسابرسی به یک سطح قابل قبول است. تکامل استانداردهای ریسک حسابرسی و مدل ریسک حسابرسی مرتبط با آن ممکن است بتواند از طریق ارائه مکانیسمی

مقدمات حصول پیشرفت‌هایی در فرایند ارزیابی خطرات مرتبط با یک حسابرسی خاص را فراهم نماید (Richie & Khorwatt, 2007).

به اعتقاد استانداردهاگذاران فرآیند ارزیابی خطر به عنوان یک چارچوب محوری می‌تواند کیفیت و اثربخشی کل حسابرسی را ارتقای داده و لزوم تغییر در عملیات حسابرسی را موجب شود. ارزیابی خطر بر ماهیت، زمان‌بندی و محتوای رویه‌های حسابرسی تأثیر گذار است. مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی نیز بر به موقع بودن و در نتیجه مربوط بودن اطلاعات مالی ارائه شده تأثیر گذار است.

پژوهش حاضر در صدد است تا نگرش و شیوه‌های ارزیابی حسابرسان ایرانی از حسابرسی مبتنی بر ریسک و اجزای آن را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد. این تحقیق می‌تواند یک آزمون مناسب در زمینه‌ی درک میزان شناخت جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران از خطر حسابرسی و اجزای آن به حساب آید.

بیان مسأله

پیش‌نیاز تحقق یک جامعه پویا و سالم که بتواند بسترساز انجام فعالیت‌های مالی و اقتصادی منصفانه گردد، وجود فضای کسب و کار امن و مطمئن است. حسابرسان به واسطه برخورداری از دانش و تجربه کافی، توانایی ایجاد چنین فضایی را دارند. به دلیل زمان‌بر و هزینه‌بر بودن فرایند حسابرسی، دقت در تهیه، انتشار و حسابرسی صورت‌های مالی یک ضرورت انکارناپذیر می‌باشد (خداداد، ۱۳۷۳).

حسابرسی متداول/ سنتی که با هدف اطمینان‌بخشی انجام می‌شود، بدنبال افزایش کیفیت محتوای اطلاعاتی با هدف تأثیرگذاری بر فرایند تصمیم‌گیری است. شیوه انجام حسابرسی سنتی مستلزم صرف زمان، برنامه‌ریزی و همکاری زیاد با کارکنان شرکت است. از جمله ویژگی‌های دیگر حسابرسی سنتی می‌توان به خدمت‌شهادت‌دهی حرفه‌ای مستقل، انطباق ناپذیری با فناوری و گزارش‌های حسابرسی دوره‌ای اشاره کرد.

لذا با توجه به ناکارآمدی حسابرسی سنتی در فضای کسب و کار کنونی، بکارگیری شیوه‌های جدید حسابرسی مانند حسابرسی مبتنی بر ریسک ضرورت

میدانی چندانی در خصوص ارزیابی خطر ذاتی و خطر کنترل وجود ندارد. در نظر گرفتن اجزای خطر حسابرسی و نحوه ترکیب آنها مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. در همین حال به اعتقاد برخی از محققان خطرهای ذاتی و کنترل به یکدیگر وابسته بوده و عدم به رسمیت شناختن آنها می‌تواند به برآورد کمتر از حد خطر حسابرسی منجر شود. همچنین نتایج مطالعات دیگر نشان می‌دهند که که ارزیابی خطر ذاتی و خطر کنترل باید به صورت مستقل از یکدیگر صورت پذیرد. به‌این ترتیب می‌توان ادعا نمود که نحوه شناسایی/برقراری ارتباط بین این دو خطر از جمله مشکلات پیشروی حسابرسان می‌باشد. علی‌رغم افزایش روبه رشد اهمیت ارزیابی خطر، شناخت نسبتاً کمی از فرایند یا ضوابط ارزیابی خطر حسابرسی و اجزای آن وجود دارد (Richie & Khorwatt, 2007).

ظرفیت بالقوه‌ای برای تحقیقات بیشتر پیرامون نحوه ارزیابی خطر حسابرسی در عمل وجود دارد. به‌این منظور می‌توان ادعا نمود که این تحقیق در راستای تحقق این هدف می‌باشد.

مبانی نظری

در ابتدا به مبانی نظری مرتبط با خطر حسابرسی اشاره می‌شود.

تئوری زمینه‌ای^۱: این تئوری منحصرآ مربوط به قضاوت‌های مستخرج از اطلاعات نمونه‌ای ذخیره شده می‌باشد. ایده عمومی مدل زمینه‌ای بر این نکته استوار است که مبنای قضاوت طبقه‌بندی شده، بازیافت اطلاعات ذخیره می‌باشد. مدل زمینه‌ای تلاش دارد تا اثرات استراتژیها و مفروضات تدوین شده براساس اطلاعات ذخیره شده و سپس بازیافت شده که مرتبط با بعد انگیزشی هستند، را نشان دهد. مدل زمینه‌ای مرتبط با طبقه‌بندی می‌تواند احتمال اظهارنظرهای نادرست^۲ حسابرسان که معمولاً براساس اطلاعات نمونه‌ای ذخیره شده صورت می‌گیرد، مشخص نماید. مبنای تشخیص اظهارنظرهای نادرست حسابرسان ارتباط مستقیمی با اطلاعات نادرست ارائه شده

دارند. اهمیت روزافزون حفاظت از اموال و دارایی‌های با ارزش سازمان‌ها در دنیای پیچیده و متلاطم امروزی بر اهمیت حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌افزاید. این نوع حسابرسی می‌تواند پاسخ مناسبی به تقاضا برای حسابرسی اثربخش و کارا پس از رسوایی‌های اقتصادی سال‌های اخیر به حساب آید.

در مدل خطر حسابرسی هر سه نوع خطر (ذاتی، کنترلی و عدم کشف) مجزا از هم فرض می‌شود. با این حال خطرهای ذاتی و کنترل مربوط به شرکت بوده و خطر عدم کشف مربوط به حسابرسان می‌شود. آزمون‌های محتوا تابعی از ارزیابی سطح خطر کنترل و خطر ذاتی در داخل شرکت است (Low, 2004).

بنابراین این دو خطر در حیطه مسؤولیت مدیریت بوده و به نوعی بیانگر خطر سامانه اطلاعاتی می‌باشند. هدف این تحقیق کسب اطلاعات از میزان شناخت حرفه حسابرسی ایران نسبت به خطر حسابرسی بخش عمومی است. این تحقیق تلاش دارد تا از طریق تبیین صحیح ماهیت اجزای خطر حسابرسی و برجسته نمودن آن برای حسابرسان ایرانی گامی در راستای کاهش خطرات حسابرسی بردارد. به عبارت دیگر، این تحقیق درصدد است تا از طریق تبیین دقیق ابعاد خطر حسابرسی به فرایند تشخیص و برآورد قابل اتکا از خطرهای ذاتی و کنترلی و همچنین شناسایی روش‌های حسابرسی مناسب که بتواند در کشف اشتباهات و تقلبات احتمالی مهم مفید واقع گردد، کمک نماید.

اهمیت و ضرورت تحقیق

تکامل مدل ریسک حسابرسی می‌تواند مکانیزمی را فراهم نماید تا بتوان از طریق آن به پیشرفت‌هایی در فرایند ارزیابی خطرات مرتبط با انجام یک حسابرسی خاص دست یافت. با وجود اهمیت روزافزون خطر حسابرسی می‌توان ادعا نمود که اطلاعات نسبتاً کمی درباره فرایند و یا ضوابط مرتبط با شناخت ارزیابی خطر حسابرسی و اجزای آن در دست است. همچنین شواهد تجربی سیستماتیک کمی در ارزیابی خطر حسابرسی و تأثیر آن بر کار حسابرسی وجود دارد. این در حالی است که در عمل پتانسیل قابل توجهی برای تحقیق بیشتر در خصوص ارزیابی خطر حسابرسی وجود دارد. مطالعات

$$AR / (IR * CR) = DR$$

تعیین شود.

مدل ریسک حسابرسی شامل ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک کشف می‌باشد. مدل ریسک حسابرسی نشان می‌دهد که مقدار، ماهیت و زمان‌بندی روش‌های حسابرسی به سطح ریسک حسابرسی فرض شده و همچنین سطح مورد نظر از ریسک مرتبط با مشتری بستگی دارد.

به اعتقاد Smieliauskas (۲۰۰۷) مدل ریسک حسابرسی باید شامل اظهارنظرهای غلط مرتبط با استانداردهای حسابرسی و خطاهای پیش‌بینی مرتبط با برآوردهای حسابداری باشد. از نظر او فرمول مدل ریسک حسابرسی عبارت است از:

$$PMM = AudR + \{(1 + AudR) \times AccR\}$$

در این فرمول PMM^۹ احتمال اظهارنظرهای غلط مهم، AudR ریسک حسابرسی جاری و AccR ریسک خطاهای پیش‌بینی مهم در مقدار گزارش شده است.

ماهیت ریسک حسابرسی

Adeniyi (۲۰۰۴)، ریسک حسابرسی را به معنای ارائه اظهارنظر نامناسب در مورد صورت‌های مالی از سوی حسابرسان می‌داند. این احتمال وجود دارد که از طریق نتیجه‌گیری غیرمعتبر، حسابرس اقدام به اظهارنظر غیرمعتبر در مورد صورت‌های مالی نماید. ریسک حسابرسی را می‌توان ریسکی دانست که ممکن است حسابرس به‌طور نادانسته اقدام به تعدیل اظهارنظر خود (ارائه اظهار نظر مقبول)^{۱۰} در مورد صورت‌های مالی که حاوی اشتباهات با اهمیت است، نماید. بنابراین ریسک حسابرس شامل ریسک‌های ناشی از اظهارات مرتبط با مقدار، نوع معاملات و یا افشاهایی که شامل اظهارنظرهای نادرست مهم به‌عمل آمده در مورد صورت‌های مالی است، می‌باشد. اهمیت این نوع از ریسک زمانی دو چندان می‌شود که شامل اظهارنظرهای نادرست به‌عمل آمده در مورد مقدار، نوع و افشاهای مرتبط با سایر موارد (ریسک‌های ذاتی و

از سوی مشتریان (شرکت‌های مورد حسابرسی) دارد (Jaffar, 2009).

تئوری مشارکت^۳: این تئوری بیانگر سطح مورد انتظار از عملکرد آتی یک مورد خاص بوده که ارتباط تنگاتنگی با عوامل مؤثر در موفقیت و یا شکست همان کار دارد. Jaffar et al (۲۰۰۸) معتقدند که تئوری مشارکت می‌تواند تصویر مناسبی از توانایی حسابرسان در کشف اظهارنظرهای نادرست ارائه نماید.

تئوری فازی^۴: این تئوری اقدام به معرفی تابع عضویت^۵ با هدف مدیریت اختلافات ناشی از متغیرهای زبانی که توسط لطف علیزاده در سال ۱۹۶۵ معرفی شده بود، نمود. به اعتقاد علیزاده درجه مشخصی از ابهام برحسب تصور و ادراک افراد وجود دارد. این تئوری به‌دنبال حل عدم قطعیت داده‌ها و یا ابهامات مرتبط با محیط پیرامونی است. از این تئوری برای ارزیابی ریسک نیز استفاده می‌شود (Akhtar et al, 2005).

مدل ریسک حسابرسی (تئوری)^۶: این مدل یک مدل مفهومی بوده بطوریکه رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک^۷ برآن استوار است. فرمول مدل ریسک حسابرسی عبارت است از:

$$DR * CR * AR = IR$$

در این فرمول AR به معنای ریسک حسابرسی، IR ریسک ذاتی، CR ریسک کنترل و DR ریسک کشف می‌باشد. این مدل ترکیبی از ریسک ذاتی و اجزای ریسک کنترل (IR * CR) بوده که به عنوان "ریسک شرکت حسابرسی شونده" یا "ریسک حادثه"^۸ نامیده می‌شود. دو ریسک اخیر به نوعی ریسک قبل از حسابرسی محسوب شده و به معنای اظهارنظر غلطی است که از قبل در ارتباط با صورت‌های مالی وجود داشته است (Low, 2004; Khurana & Raman, 2004). حسابرس کنترل خاصی بر روی این دو ریسک نداشته و بنابراین در هنگام انجام حسابرسی باید سطح قابل قبولی از آنها تعیین شود. ریسک کشف می‌تواند در مدل ریسک به‌صورت:

3. Attribution Theory

4. Fuzzy Theory

5. Membership Function

6. Audit Risk Model (Theory)

7. Risk-Based Audit Approach

8. Auditee Risk or Occurrence Risk

9. Probability of Material

10. Unqualified Opinion

حسابرسی داخلی به منظور پیاده‌سازی مدیریت ریسک بنگاه در سازمانهای کوچکتر، فعال‌تر است و در بخش‌های مالی و خصوصی، مهم‌تر است.

Draming et al (۲۰۰۸)، با بررسی فنون موجود جهت ارزیابی خطر و شناسایی موارد مفید جهت به کارگیری در برنامه‌ریزی حسابرسی، به توسعه فرایند ارزیابی خطر پرداختند. آنها با بررسی و تحلیل ادبیات موجود در زمینه ارزیابی خطر، چارچوبی را جهت مدیریت خطر در برنامه ریزی حسابرسی با به کارگیری ابزارها و فنون جدید ارائه نمودند. این چارچوب در سه مرحله قابل پیاده‌سازی است. سه مرحله اصلی در این چارچوب عبارت‌اند از: شناسایی خطر، اندازه‌گیری خطر و کاهش خطر.

Goodwin & Kent (۲۰۰۶)، نیز در مطالعه‌ای که درباره استفاده داوطلبانه از حسابرسی داخلی در شرکت‌های استرالیایی انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که حسابرسی داخلی به شدت با اندازه شرکت و تلاش اعمال شده برای مدیریت ریسک، مرتبط است. Sarnez & Debild (۲۰۰۶)، در مقایسه عملیات حسابرسی داخلی بلژیک و ایالات متحده یافتند که نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک، خاص زمان بوده و به سرعت در حال تغییر است. حسابرسان داخلی بلژیک در شناسایی سطوح بالاتر ریسک پیش‌تاز بوده‌اند و سیستم‌های مدیریت ریسک رسمی‌تری ایجاد نموده‌اند.

Collbert (۱۹۸۸)، نمونه‌ای از برآورد خطر ذاتی توسط حسابرسان در آمریکا را مورد بررسی قرار داد، و دریافت که "تغییر در مدیریت حسابداری"، "فشار مالی"، "میزان پیچیدگی سربار در مورد موجودی‌های کالا" و "کیفیت کارکنان" در برآورد میزان خطر ذاتی بسیار با اهمیت و تأثیرگذار است و از میان آنها، "کیفیت کارکنان" مهمترین عامل از چهار متغیر خطر ذاتی است.

Haskins & Dirsmith (۱۹۹۵)، تحقیقی مشتمل بر ۴۸ عامل تأثیرگذار بر خطر ذاتی و خطر کنترل را به کار بردند و با انتخاب حسابرسان شاغل در هشت بیگ (هشت مؤسسه حسابرسی بین‌المللی مطرح)، از آنان

کنترل) و همچنین شامل ریسک مرتبط با عدم توانایی حسابرسی در کشف آنها (ریسک کشف) گردد. ریسک حسابرسی باعث می‌شود که حسابرس در معرض زیان مالی قرار گرفته و بواسطه دادخواهی^{۱۱} های احتمالی حیثیت شغلی او زیر سؤال رود.

خطر ذاتی عبارت است از آسیب‌پذیری مانده یک حساب یا گروهی از معاملات در مقابل اشتباهات یا تحریف‌هایی که بتواند به تنهایی یا در مجموع با سایر مانده حساب‌ها یا گروه‌های معاملات با اهمیت باشد با این فرض که برای آن هیچ‌گونه کنترل داخلی وجود نداشته باشد. خطر کنترل عبارت است از احتمال رخ دادن اشتباهات یا تحریف در مانده یک حساب یا گروهی از معاملات که بتواند به تنهایی یا در مجموع با سایر مانده حساب‌ها یا گروه‌های معاملات با اهمیت باشد، اما توسط سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی به موقع پیشگیری یا کشف و اصلاح نشود. خطر عدم کشف به معنای خطر اینکه آزمون‌های محتوای حسابرسی اشتباه موجود در مانده یک حساب یا گروهی از معاملات را که بتواند به تنهایی یا در مجموع با سایر مانده حساب‌ها یا گروه‌های معاملات با اهمیت باشد را کشف نکند (استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰، بند ۱۹ و ۲۰).

پیشینه تحقیق

تحقیقات خارجی: Kastanira et al (۲۰۰۹)، پژوهشی را با هدف شناسایی عوامل مرتبط با به‌کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و کشف نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک بنگاه، انجام دادند. آنان به این نتیجه رسیدند که در برنامه سالانه حسابرسی‌ها، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک در شرکت‌های بین‌المللی و شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار پرتغال از لحاظ آماری قابل ملاحظه است. آنان همچنین به این نتیجه رسیدند که ارتباطی قوی (اما نه چندان عمده) بین برنامه ریزی سالانه حسابرسی مبتنی بر ریسک و واحدهای خصوصی، صنعت مالی و بزرگ وجود دارد و در برنامه ریزی هر کار حسابرسی، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک به طور مثبت با اندازه واحد، مرتبط است. آنان اظهار داشتند که

همچنین در این پژوهش مشخص گردید که حسابرسان ایرانی در شناخت اهمیت عوامل خطر ذاتی دقت کافی نداشته و بر معنای واژه‌ها توجه نمی‌نمایند و بالاخره این که حسابرسان ایرانی همچون حسابرسان انگلیسی در تشخیص بین عوامل خطر ذاتی و خطر کنترل مشکل دارند. پژوهش‌های مختلف نشان می‌دهد که اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران همواره با موانعی روبرو بوده است (خداداد، ۱۳۷۳؛ نجات، ۱۳۷۸؛ فرصتی، ۱۳۸۱؛ خطیری، ۱۳۸۴).

شواهد تجربی قبلی در تضاد با شیوه‌های جدید ارزیابی ریسک حسابرسی و استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی توصیه شده در این زمینه می‌باشد. تا پیش از انتشار استانداردهای ارزیابی ریسک، واحدهای تجاری ملزم بودند به اینکه رویکرد حسابرسی خود را به روش‌شناسی مبتنی بر ریسک تعدیل کنند و این مسأله برای حسابرسانی که به آزمون‌های محتوای سنتی برای واحدهای تجاری کوچک عادت کرده‌اند، چالش بزرگی پدید می‌آورد. ایجاد مبنایی برای ریسک در اجرای حسابرسی با کیفیت صورت‌های مالی، اهمیت بسزایی دارد. استانداردهای ارزیابی ریسک مقرر می‌دارند که حسابرسان، روش‌های ارزیابی ریسک را در مرحله برنامه‌ریزی، از جمله بررسی تحلیلی مقدماتی و کسب شناخت از واحد تجاری و کنترل‌های داخلی آن اجرا کنند (صفرزاده، ۱۳۸۸).

خطر حسابرسی یافته جدیدی نیست و در واقع با تولد حرفه حسابرسی، مفهوم خطر حسابرسی نیز به طور همزمان متولد شده است. اما بررسی روند تدوین استانداردها و متون حسابرسی حاکی از آن است که از عمر رویکرد ارزیابی خطر در فرایند برنامه‌ریزی حسابرسی، تنها سه دهه بیشتر نمی‌گذرد و شاید بتوان مدل خطر حسابرسی را مهم‌ترین ابزار در به‌کارگیری فرایند ارزیابی خطر در عمل و استفاده از نتایج آن جهت برنامه‌ریزی حسابرسی دانست (عظیمی مقدم و مرادی، ۱۳۹۰).

فرضیه‌های تحقیق

برای بررسی موضوع تحقیق و بر اساس متغیرهای تحقیق که در خلال بررسی ادبیات و پیشینه تحقیق

خواستند هر یک از ویژگی‌های مندرج در پرسشنامه را در تعیین سطح خطر ذاتی مورد ارزیابی قرار دهند. پس از دریافت پاسخ‌ها، مرتبط‌ترین ویژگی‌های صاحبکار در تعیین خطر ذاتی؛ "مؤثر بودن کنترل پردازش داده‌ها"، "رویه تصویب معاملات"، "انگیزه مناسب وظایف" و "عواملی که مدیران را به حذف یا نپذیرفتن کنترل‌های موجود ترغیب می‌کند" عنوان گردید. چهار ویژگی مذکور، از متغیرهای خطر کنترل بودند، که نشان می‌داد اجزای خطر ذاتی ممکن است با اجزای دیگر خطرها ارتباط داشته باشند.

Helliar et al (۱۹۹۶)، در تحقیقی که مشابه تحقیق صورت گرفته توسط Monro (۱۹۹۳) در استرالیا بود، از پرسشنامه‌ای شامل ۴۸ عامل (۴۲ متغیر خطر ذاتی و ۶ متغیر خطر کنترل) که در بیانیه‌ها، دستورالعمل‌ها و متون حسابرسی از آن‌ها به عنوان عوامل بسیار مربوط در برآورد خطر ذاتی نام برده شده بود، استفاده کرد. در این پژوهش، نظر ۱۰۰ حسابرسان پیرامون اهمیت هر کدام از این عوامل در تعیین خطر ذاتی دریافت گردید. نتایج نشان داد که متغیرهای تعیین شده در ادبیات، ارتباط نزدیکی با عوامل خطر ذاتی مورد توجه حسابرسان دارد. متغیرهایی نظیر: "طرح‌های پاداش مرتبط با مدیریت سود"، "تغییرات زیاد در سطوح بالای مدیریت"، "شهرت شرکت در دارا بودن خطر تجاری غیر معمول" و "سابقه اشتباهات با اهمیت" مهمترین عوامل در تعیین خطر ذاتی هستند.

تحقیقات داخلی: حساس یگانه و وحیدی الیزی (۱۳۸۳)، در پژوهشی با عنوان "برداشت حسابرسان ایرانی از خطر ذاتی" برداشت حسابرسان رده بالای سازمان حسابرسی را از اهمیت برخی عوامل که می‌تواند در تعیین خطر ذاتی مؤثر باشد، مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابرسان ایرانی نگرشی مشابه نسبت به متغیرهایی داشته‌اند که در تحقیقات انجام شده در انگلستان و استرالیا به عوامل خطر ذاتی داشته‌اند. "طرح پاداش به عنوان بخشی از درآمدهای مدیریت"، "معروفیت شرکت در پذیرش خطر تجاری غیر عادی" و "سابقه اشتباهات با اهمیت"، از عوامل عمده تعیین خطر ذاتی می‌باشند.

رفتار یک جمعیت، بر اساس انتخاب نمونه ایی تصادفی که معرف افراد آن جمعیت است که در آن برای جمع آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه تحقیق حاوی سؤالاتی است که پاسخ به آنها اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌های تحقیق را فراهم کرده است. همچنین این تحقیق از نوع استدلال استقرایی می‌باشد. طبق این روش، اطلاعات مورد نیاز از نمونه انتخابی جمع آوری و سپس با تجزیه و تحلیل اطلاعات به دست آمده صحت و سقم فرضیه‌های تحقیق آزمون و نتایج حاصله به جامعه آماری مورد نظر تعمیم داده می‌شود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق که در جدول شماره ۲ ارائه شده است، شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابداران رسمی شاغل انفرادی و مدرسین و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی که در پاییز سال ۱۳۹۱ مشغول به کار بوده‌اند، می‌باشد. این مجموعه شامل ۱۰۲۲ نفر است که از این تعداد ۲۴۵ نفر حسابداران رسمی شاغل

مشخص شده‌اند، فرضیه‌های تحقیق به سه گروه فرضیه‌های اصلی، فرضیه‌های فرعی مبتنی بر ویژگی‌های فردی (جنس و سن) و فرضیه‌های فرعی مبتنی بر سازه‌های اجتماعی (سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه کاری) به شرح زیر (جدول شماره ۱) تدوین و مورد آزمون قرار گرفته است.

هر کدام از سه فرضیه اصلی فوق به پنج فرضیه فرعی که شامل متغیرهایی همچون: جنسیت، سن، سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه کاری است، تفکیک شدند. به عبارت دیگر این تحقیق شامل ۱۵ فرضیه فرعی می‌باشد که از ذکر مورد به مورد آنها خودداری می‌شود. همچنین برای آزمون فرضیه‌ها، ۳۱ سؤال بر اساس سوابق بررسی شده در حوزه خطرهای حسابرسی پیشنهادی مدل خطر حسابرسی طراحی شد. لازم به ذکر است برای کسب نظرات پاسخ دهندگان از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای استفاده شد.

روش تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ هدف تحلیلی-کاربردی است و از لحاظ روش مورد استفاده پیمایشی-کمی محسوب می‌شود. تحقیقات پیمایشی توصیفی است از نگرش و

جدول (۱). فرضیه‌های اصلی پژوهش و تعداد سؤال‌های مرتبط با هر فرضیه

عنوان فرضیه	شماره فرضیه	تعداد سؤال‌های مرتبط با هر فرضیه
فرضیه اصلی ۱. جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به خطر ذاتی آگاهی دارند.	۱	۱۲
فرضیه اصلی ۲. جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به خطر کنترل آگاهی دارند.	۲	۱۳
فرضیه اصلی ۳. جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به حسابرسی مبتنی بر ریسک آگاهی دارند.	۳	۶

جدول (۲). تعداد اعضای نمونه آماری پژوهش بر اساس حوزه کاری

حوزه کاری	تعداد اعضای نمونه آماری	نسبت (درصد)
حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی	۱۶	۱۸
حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران	۵۳	۶۰
حسابداران رسمی شاغل انفرادی	۹	۱۰
مدرسین و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی	۱۱	۱۲
مجموع	۸۹	۱۰۰

کرونباخ بدین صورت تفسیر می‌شود که اگر بالای ۰/۷ باشد متغیر مورد نظر دارای پایایی می‌باشد. از آنجایی که ضریب آلفا حدوداً برابر با ۰/۸۹۸ بدست آمد (جدول شماره ۳) حاکی از قابلیت اطمینان نسبی نتایج می‌باشد. بنابراین پرسشنامه پایا و معرف، محسوب می‌شود. ضمناً به منظور حصول اطمینان از اعتبار (روایی) پرسش‌نامه، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد.

روش آماری مورد استفاده

به منظور بررسی ویژگی‌های فردی و اجتماعی و پاسخ‌های ارائه شده به وسیله پاسخ‌دهندگان، توزیع فراوانی پاسخ سؤال‌های عمومی و آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش (سؤال‌های تخصصی) محاسبه گردید. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از آزمون "کای دو" در سطح اطمینان ۰/۰۵ استفاده شد. لازم به ذکر است که به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون آماری بالا، از نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۷ استفاده گردید. پرسش‌نامه پژوهش بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای، طراحی شده است و امتیازاتی که به هر سؤال داده شده در طیفی با دامنه مثبت یک تا مثبت پنج قرار می‌گیرد. بنابراین، میانگین طیف یا نقطه متوسط فرضیه‌های پژوهش، عدد ۳ خواهد بود و می‌توان میانگین مؤلفه‌های پژوهش را نسبت به میانگین فرضی ۳، مورد سنجش و آزمون قرار داد.

اطلاعات مرتبط با ویژگی‌های فردی و اجتماعی

پاسخ‌دهندگان: به منظور تحلیل اطلاعات جمعیت شناختی بدست آمده از سؤال‌های بخش اول پرسش‌نامه، از طبقه‌بندی، سازمان‌دهی اطلاعات و درصد هر گزینه استفاده شد. سپس، درستی فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون کای دو بررسی شد. در این تحقیق نسبت آزمودنی‌های با تجربه بیش‌تر از آزمودنی‌های کم تجربه بوده و رشته تحصیلی آن‌ها با سمتی که در آن مشغول به فعالیت هستند مرتبط است. بنابراین با توجه به یافته‌های تحقیق، اتکا به پاسخ آزمودنی‌ها مبنای علمی لازم برای انجام این تحقیق در راستای دستیابی به هدف‌های آن را فراهم می‌کند.

در سازمان حسابرسی و ۷۷۷ نفر حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و حسابداران رسمی شاغل انفرادی می‌باشد. لازم به ذکر است که اسامی اعضای فوق از وب‌گاه جامعه حسابداران رسمی ایران استخراج و نمونه‌گیری تصادفی بر این اساس انجام شده است. نمونه‌ای به حجم ۸۹ نفر از طریق فرمول کوکران انتخاب و در نهایت ۸۳ پرسشنامه دریافت شد.

آزمون قابلیت اطمینان پرسشنامه (اعتبار و روایی):

به منظور استانداردسازی مقیاس‌های ساخته شده جهت اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق، مقیاس‌های مورد نظر در قالب پرسشنامه‌ای تنظیم و به شکل اتفافی جهت سنجش اعتبار و پایایی آن میان ۲۸ نفر توزیع شد که میزان اعتبار آن ۰/۹۲ گردید و به دلیل بالا بودن اعتبار، کلیه پرسشنامه‌ها توزیع و سپس جمع‌آوری شد. پس از توزیع پرسشنامه برای اخذ پایایی تحقیق، داده‌های جمع‌آوری شده به نرم‌افزار SPSS داده شد تا بر اساس آلفای کرونباخ پایایی آن گرفته شود. نمره آلفای

جدول (۳). نتایج آزمون آلفای کرونباخ درباره موضوع تحقیق

پاراگراف	شرح	مقدار سؤال	میانگین پاسخ	آلفای کرونباخ	نتیجه بررسی
۱	متغیرهای مرتبط با خطر ذاتی	۱۲	۲۸	۰/۸۹۶۲	پاره آزمون دارای اعتبار است.
۲	متغیرهای مرتبط با خطر کنترل	۱۳	۲۸	۰/۸۱۹۷	پاره آزمون دارای اعتبار است.
۳	متغیرهای مرتبط با خطر حسابرسی	۶	۲۸	۰/۸۹۵۳	پاره آزمون دارای اعتبار است.
۴	کل پرسشنامه	۳۱	۲۸	۰/۸۹۸	کل پرسشنامه دارای اعتبار است.

برای تجزیه و تحلیل بیشتر موضوع مورد بررسی، در ابتدا، توزیع فراوانی و درصد ویژگی‌های فردی و اجتماعی پاسخ‌دهندگان محاسبه شده است.

باتوجه به جدول شماره ۴ می‌توان ادعا نمود که بیشتر شاغلین در حرفه‌ی حسابرسی مرد هستند، این می‌تواند ناشی از سختی کار و زمان‌بر بودن کار حسابرسی باشد که این مورد برای زنان که می‌خواهند وظیفه‌ی مادری را نیز بجا آورند، سخت می‌باشد. سن ۷۱ درصد از شاغلین در حرفه حسابرسی کمتر از ۵۰ سال بوده که این بیانگر جوان بودن افراد شاغل در حرفه حسابرسی می‌باشد. سطح تحصیلات بیشتر شاغلین در حرفه حسابرسی لیسانس بوده که انتظار می‌رود در سال‌های آینده سطح تحصیلات آنها به سمت فوق لیسانس و دکترا سوق داده شود. اکثر شاغلین حرفه حسابرسی در مؤسسات خصوصی مشغول بکار بوده که نظارت بر کیفیت کار آنان می‌تواند از الزامات اساسی جامعه به حساب آید. بیشتر از ۶۰ درصد شاغلین در حرفه حسابرسی بیشتر از ۱۲ سال سابقه خدمتی دارند که این امر می‌تواند پتانسیل خوبی برای ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی به حساب آید.

آزمون فرضیات تحقیق

در این بخش نتایج حاصل از آزمون فرضیات به تفکیک می‌آید.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی اول: فرضیه اصلی

جدول (۴). متغیرهای جمعیت‌شناختی تحقیق

متغیر	گروه	درصد
جنس	مرد	۷۰
	زن	۳۰
سن	کمتر از ۳۰ سال	۳۰
	۳۱-۴۰ سال	۱۸
	۴۱-۵۰ سال	۲۳
	بیشتر از ۵۰ سال	۲۹
سطح تحصیلات	لیسانس	۷۰
	فوق لیسانس	۲۲
	دکترا	۸
محل اشتغال	سازمان حسابرسی	۱۹
	مؤسسات عضو جامعه حسابداران	۶۴
	شاغلین انفرادی	۵
	مدرسین دانشگاه‌ها	۱۲
سابقه کاری	کمتر از ۶ سال	۲۹
	۶-۱۱ سال	۱۱
	۱۲-۱۷ سال	۸
	بیشتر از ۱۷ سال	۵۲

جدول (۵). خلاصه نتایج مرتبط با آزمون آماری فرضیه اصلی اول و فرضیه های فرعی مرتبط با آن

ردیف	فرضیه ها	میزان کای دو	درجه آزادی (df)	سطح معنی داری (Sig)	نتیجه آزمون
۱	فرضیه اصلی ۱	۴۵۹/۴۵	۱	۰/۰۰	آزمون معنی دار می‌باشد.
۲	فرضیه فرعی ۱	۵۸۳/۲	۱	۰/۰۰	آزمون معنی دار می‌باشد.
۳	فرضیه فرعی ۲	۴۲۰/۵	۱	۰/۰۲۶	آزمون معنی دار می‌باشد.
۴	فرضیه فرعی ۳	۱۱۱/۲	۱	۰/۲۴۸، ۰/۱۴۳	آزمون معنی دار می‌باشد.
۵	فرضیه فرعی ۴	۱۳۲/۲	۱	۰/۳۴۰، ۰/۱۶۵	آزمون معنی دار نمی‌باشد.
۶	فرضیه فرعی ۵	۵۸۲/۳	۱	۰/۰۱	آزمون معنی دار می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی ۳ و ۴ در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، مقدار آماره کای دو بدست آمده در جداول دو طرفه سطح تحصیلات-خطر ذاتی، محل اشتغال خطر ذاتی در سطح آلفای ۰/۰۵ معنی دار نمی‌باشد. بنابراین فرضیه‌های فرعی مذکور معنی دار نمی‌باشند.

فرضیه فرعی ۵ نشان می‌دهد بین سابقه کاری پاسخ‌دهندگان و آگاهی از خطر ذاتی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۵ در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای مربع (۳/۵۸۳) و سطح معناداری آن (۰/۰۱) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که، فرضیه فرعی ۵ معنی دار می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی دوم: فرضیه اصلی دوم به بررسی میزان شناخت (آگاهی) جامعه حرفه حسابرسی ایران از خطر کنترل پرداخته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی دوم در جدول شماره ۶ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای دو (۶۵/۴۶۸) و سطح معناداری آن (۰/۰۰) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که، فرضیه اصلی دوم معنی دار می‌باشد. تفسیر نتایج حاصل از فرضیات فرعی مرتبط با این فرضیه به شرح زیر است:

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه

اول به بررسی میزان شناخت (آگاهی) جامعه حرفه حسابرسی ایران از خطر ذاتی پرداخته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی اول به همراه فرضیات فرعی آنها در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای دو (۴۵/۴۵۹) و سطح معناداری آن (۰/۰۰) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا نمود که فرضیه اصلی اول معنی دار می‌باشد.

تفسیر نتایج حاصل از فرضیات فرعی مرتبط با این فرضیه به شرح زیر است:

فرضیه فرعی ۱ نشان می‌دهد بین جنسیت پاسخ‌دهندگان و آگاهی از خطر ذاتی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱ در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای مربع (۲/۵۸۳) و سطح معناداری آن (۰/۰۰) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که فرضیه فرعی ۱ معنی دار می‌باشد.

فرضیه فرعی ۲ نشان می‌دهد بین سن پاسخ‌دهندگان و آگاهی از خطر ذاتی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۲ در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای دو (۵/۴۲۰) و سطح معناداری آن (۰/۰۲۶) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که، فرضیه فرعی ۲ معنی دار می‌باشد.

جدول (۶). خلاصه نتایج مرتبط با آزمون آماری فرضیه اصلی دوم و فرضیه‌های فرعی مرتبط با آن

ردیف	فرضیه‌ها	میزان کای دو	درجه آزادی (df)	سطح معنی‌داری (sig)	نتیجه آزمون
۱	فرضیه اصلی ۲	۶۵/۴۶۸	۱	۰/۰۰۰	آزمون معنی‌دار می‌باشد.
۲	فرضیه فرعی ۱	۲/۱۰۱	۱	۰/۲۰۴، ۰/۲۰۴	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.
۳	فرضیه فرعی ۲	۰/۳۲۰	۱	۱، ۰/۵۱۰	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.
۴	فرضیه فرعی ۳	۰/۸۸۵	۱	۰/۵۶۲، ۰/۳۵۸	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.
۵	فرضیه فرعی ۴	۰/۶۴۴	۱	۱، ۰/۵۶۵	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.
۶	فرضیه فرعی ۵	۰/۸۶۶	۱	۳۶۲/۵۶۳، ۰/۰	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.

آلفای ۰/۰۵ معنی دار نمی باشد، بنابراین فرضیه های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی سوم معنی دار نمی باشند.

بحث و نتیجه گیری

از زمان افزایش مبادلات و بالا رفتن حجم عملیات بنگاه های تجاری که حسابرسان برای انجام کار خود ناگزیر به نمونه گیری شده اند، خطر حسابرسی نیز در عمل مطرح و همواره مورد نظر حسابرسان بوده است؛ اما این موضوع در ایران بیشتر به صورت نظری و کمتر به صورت عینی مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است. با توجه به گسترده تر و پیچیده تر شدن فعالیت های اقتصادی نیاز به گزارشات مبتنی بر ریسک بیشتر احساس شده که این موضوع به نوبه خود مستلزم شکل و نحوه اجرای حسابرسی می باشد. حسابرسی با تأکید بر مدیریت خطر حسابرسی رویکردی نسبتاً جدید است که قادر است بسیاری از مفاهیم کیفی مورد نظر حسابرسان را کمی نموده و معیارهای مورد نظر حسابرسان (از قبیل سطح اهمیت، خطر قابل پذیرش حسابرسی و ...) را مورد توجه جدی قرار دهد.

در این تحقیق با توجه به مطالعه ادبیات و پیشینه تحقیق سعی شده است تا در حد امکان عوامل تأثیرگذار بر هر یک از سه عامل تشکیل دهنده خطر حسابرسی شناسایی و طبقه بندی شود. از طریق طراحی پرسشنامه تلاش شده است تا از میزان آگاهی و شناخت جامعه حرفه حسابرسی ایران از حسابرسی مبتنی بر ریسک و اجزای آن اطلاعات مناسبی کسب و سپس مورد سنجش و ارزیابی قرار گیرد. اطلاعات

اصلی دوم در جدول شماره ۶ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می شود با توجه به اینکه مقدار آماره کای دو بدست آمده در جداول دو طرفه جنسیت-خطر کنترل، سن-خطر کنترل، سطح تحصیلات-خطر کنترل، محل اشتغال-خطر کنترل و سابقه کاری-خطر کنترل در سطح آلفای ۰/۰۵ معنی دار نمی باشد، بنابراین فرضیه های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی دوم معنی دار نمی باشند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی سوم: فرضیه

اصلی سوم به بررسی میزان شناخت (آگاهی) جامعه حرفه حسابرسی ایران از خطر حسابرسی مبتنی بر ریسک پرداخته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی سوم در جدول شماره ۷ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می شود، با توجه به مقدار آماره کای دو (۳۷/۳۸۵) و سطح معناداری آن (۰/۰۰) که کمتر از (۰/۰۵) می باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت که، فرضیه اصلی سوم معنی دار می باشد. تفسیر نتایج حاصل از فرضیات فرعی مرتبط با این فرضیه به شرح زیر است:

نتایج حاصل از آزمون فرضیه های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی سوم در جدول شماره ۷ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می شود، با توجه به اینکه مقدار آماره کای دو بدست آمده در جداول دو طرفه جنسیت-خطر حسابرسی، سن-خطر حسابرسی، سطح تحصیلات-خطر حسابرسی، محل اشتغال-خطر حسابرسی و سابقه کاری-خطر حسابرسی در سطح

جدول (۷). خلاصه نتایج مرتبط با آزمون آماری فرضیه اصلی سوم و فرضیه های فرعی مرتبط با آن

ردیف	فرضیه ها	میزان کای دو	درجه آزادی (df)	سطح معنی داری (Sig)	نتیجه آزمون
۱	فرضیه اصلی ۳	۳۷/۳۸۵	۱	۰/۰۰۰	آزمون معنی دار می باشد.
۲	فرضیه فرعی ۱	۳/۵۶۶	۱	۰/۰۶۶، ۰/۰۸۰	آزمون معنی دار نمی باشد.
۳	فرضیه فرعی ۲	۰/۵۲۵	۱	۰/۳۴۱، ۰/۵۴۱	آزمون معنی دار نمی باشد.
۴	فرضیه فرعی ۳	۰/۰۴۱	۱	۰/۵۴۶، ۱	آزمون معنی دار نمی باشد.
۵	فرضیه فرعی ۴	۰/۰۷۲	۱	۰/۵۷۳، ۱	آزمون معنی دار نمی باشد.
۶	فرضیه فرعی ۵	۰/۷۲۸	۱	۰/۵۲۲، ۰/۲۹۴	آزمون معنی دار نمی باشد.

جمعیت شناختی تحقیق نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان از دانش و تجربه مناسب در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک برخوردار بودند. بنابراین، اطلاعات مستخرج از پرسشنامه می‌تواند مبنای علمی لازم برای قضاوت در خصوص آشنایی و آگاهی جامعه حسابرسی از فرآیند حسابرسی مبتنی بر ریسک را فراهم نماید.

تجزیه و تحلیل سؤال‌های تخصصی پرسشنامه که با استفاده از آزمون کای دو انجام شده است بیانگر نگرش جامعه ی حرفه ای (میزان شناخت و آگاهی) نسبت به حسابرسی مبتنی بر ریسک و اجزای تشکیل دهنده آن می‌باشد. با توجه به یافته های تحقیق می‌توان ادعا نمود که شناخت جامعه حسابرسان ایران در مورد اجزای تشکیل دهنده حسابرسی مبتنی بر ریسک در سطح مناسبی قرار دارد.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های اصلی نشان می‌دهد که دانش و آگاهی جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران از عوامل مؤثر (ذاتی، کنترل و کشف) بر خطر حسابرسی در سطح مناسبی قرار دارد.

بررسی نتایج فرضیه‌های مبتنی بر ویژگی‌های فردی (جنس و سن) نشان داد که به طور کلی جنسیت پاسخ‌دهندگان تأثیر معناداری بر آگاهی از حسابرسی مبتنی بر ریسک ندارد. به استثنای این‌که جنسیت و سن پاسخ‌دهندگان تأثیر معناداری بر آگاهی از خطر ذاتی دارد. تأثیر معنادار جنسیت و سن بر آگاهی از خطر ذاتی نشان‌دهنده این است که ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان و کسب تجارب لازم در محیط حرفه‌ای و کاری به میزان زیادی بر شناخت و آگاهی آنان از خطر ذاتی و جزئیات آن تأثیرگذار است.

نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های مبتنی بر سازه‌های اجتماعی (سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه کاری) نیز بیانگر این است که به طور کلی سازه‌های اجتماعی تأثیر معناداری بر آگاهی از حسابرسی مبتنی بر ریسک ندارد. به استثنای سابقه کاری پاسخ‌دهندگان که تأثیر معناداری بر آگاهی از خطر ذاتی دارد.

در هر صورت شاید بتوان عدم تأثیر ویژگی‌های فردی و اجتماعی به صورت کلی به استثنای چند پارامتر

مذکور را این‌گونه توضیح داد که چون رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در سطح جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران تقریباً رویکرد یا نگرشی جدید به حسابرسی بوده این امکان وجود دارد که اکثریت پاسخ‌دهندگان در عین اینکه مفاهیم مربوط به خطر حسابرسی و اجزای آن را می‌شناسند و از آن آگاهی دارند (مفاهیم تئوریک) اما به دلیل عدم استقبال از این رویکرد به صورت عملی و آشنا نبودن به جزئیات و ظرافت‌های آن در حین کار عملی، شاید نتوان ارتباطی دقیق و منطقی بین این پارامترها و موضوع پژوهش برقرار نمود. در نتیجه، با توجه به بررسی‌های صورت گرفته، تحقیقی مشابه این تحقیق در ایران یافت نشد. لذا محققان قادر به مقایسه و تطبیق نتایج این تحقیق با سایر تحقیقات مشابه داخلی نیستند.

پیشنهادهایی مربوط به یافته‌های تحقیق

۱- رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک فقط در صورتی ثمربخش خواهد بود که تمام افراد مشارکت‌کننده، ضمن درک آن متعهد به اجرای آن نیز باشند. در این میان، آموزش نقش عمده‌ای را در فرآیند یادگیری و توانمندسازی تیم حسابرسی ایفا می‌کند. آموزش درباره ارزش این نوع حسابرسی مقاومت‌ها را از بین برده و در نهایت می‌تواند منجر به تعهد درونی گردد. لذا پیشنهاد می‌شود برنامه آموزش حسابرسی مبتنی بر ریسک جزء برنامه‌های آموزشی در سطح حرفه قرار گیرد، به طوری که همواره جامعه‌ی حرفه‌ای با روش‌های نوین حسابرسی آشنایی کافی داشته باشند.

۲- توانمندی فنی را می‌توان با ایجاد پایگاه‌های داده‌ای قابل دسترس در نظام رایانه‌ای و استفاده از نرم‌افزارهای متناسب با حسابرسی مبتنی بر ریسک افزایش داد. با استقرار این عوامل است که می‌توان انواع اطلاعات مفید را از منابع مختلف جمع‌آوری، طبقه بندی و گزارش نمود. بنابراین، پیشنهاد می‌شود تمهیداتی برای رایانه‌ای کردن و نصب نرم‌افزارهای مناسب حسابرسی در زمینه جمع‌آوری داده‌ها، اندیشیده شود.

۳- برای اتفاق نظر افراد مختلف مرتبط با اجرای روش حسابرسی مبتنی بر ریسک پیشنهاد می‌شود با استفاده

بهره‌گیری از روش دلفی". دانش حسابداری، ۱۱ (۴۴).

- کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابداری. (۱۳۷۹). *دستورالعمل حسابداری سازمان حسابداری (بخش‌های تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابداری)*.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۶). *استانداردهای حسابداری (تجدید نظر شده) بخش‌های ۲۰، ۵-۳۱ و ۳۳*. تهران: سازمان حسابداری.
- نجات، منیر. (۱۳۷۸). "مطالعه سطح ریسک قابل پذیرش حسابداری در شرکت های نساجی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری*، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات.
- فرصتی، ولی اله. (۱۳۷۸). "بررسی نارسائی های مدل حسابداری مبتنی بر سیستم و جایگزینی آن با مدل حسابداری مبتنی بر ریسک در ایران". *پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری*، دانشگاه تربیت مدرس.

- Adeniyi, A.A. (2004). *Auditing and investigation*. Lagos: Value Analysis Consult publishers.
- Akhter, F., Hobbs, D. & Maamar, Z. (2005). "A Fuzzy Logic Based System for Assessing the Level of Business to Customer Trust in Electronic Commerce". *Expert System with Application*, 623-628.
- Colbert, J. L. & Alderman, C. W. (1995). "A Risk Driven Approach to the Internal Audit". *Managerial Auditing Journal*, 10(2).
- Haskins, M. E. & Dirsmith M.W. (1955). "Control and Inherent Risk Assessments in Client Engagement". *Journal of Accounting and Public Policy*.
- Helliar, C., Lyon, B., Monaroe, G.S. & Woodliff, D. R. (1996). "UK Auditor Perception of Inherent Risk". *British Accounting Review*, 28(1), 45-72.

از ساز و کارهای مناسب انگیزه‌ها و مشوق‌های لازم ایجاد دلایل مقاومت افراد در برابر این نوع حسابداری درک شود. همچنین با همسوسازی اهداف فردی با اهداف سازمان می‌توان زمینه‌ساز هرچه بهتر اهداف حسابداری مبتنی بر ریسک شد.

۴- کادرسازی برای اجرای روش‌های نوین حسابداری مبتنی بر ریسک و ارتقای قابلیت‌ها از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی، برگزاری جلسات توجیهی یا کارگاه‌های آموزشی یک ضرورت به حساب می‌آید. این امر می‌تواند از جمله اولویت‌های سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی باشد.

۵- تدوین دستورالعمل‌ها و رهنمودهای جامع حسابداری مبتنی بر ریسک و شیوه‌های نوین حسابداری که هماهنگ با مسائل و مشکلات جامعه حرفه‌ای حسابداری کشور باشد، ضروری است.

منابع

- حاجیه‌زهره. (۱۳۸۹). "بررسی رابطه بین خطر ذاتی و کنترل در رویکرد حسابداری مبتنی بر ریسک". *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی*، ۲ (۶).
- حساس یگانه، یحیی؛ وحیدی الیزی، ابراهیم. (۱۳۸۳). "برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی". *فصلنامه مطالعات حسابداری*، شماره ۷.
- خداداد، امیر مسعود. (۱۳۷۳). "بررسی علل عدم اجرای برآورد ریسک در حسابداری ایران". *پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری*، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- خطیری، محمد. (۱۳۸۴). "موانع اجرای حسابداری مبتنی بر ریسک در شرکت هایی که حسابرسان آن عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند". *پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۸۸). "کامپیوتر و بهبود ارزیابی ریسک حسابداری در بررسی تحلیلی مقدماتی". *مجله حسابرس*، ۴۷.
- عظیمی مقدم، علیرضا؛ مرادی، مهدی. (۱۳۹۰). "شناسایی عوامل اثر گذار بر مدل خطر حسابداری، با

- Imonian, J. & Gartner. (2007). *Towards a multi-criteria approach to corporate auditing risk assessment in Brazilian context*.
- Jaffar, N., Salleh, A., Iskandar, M.T. & Haron, H. (2008). "The Effect of External Auditor's Ability to Assess Fraud Risk on Their Ability to Detect the Likelihood of Fraud". *International Journal of Management Perspectives*, 1(1), 49-70.
- Jaffar, N. (2009). "Fraud Detection: The Moderating Role of Fraud Risk Level". *Journal of Business and Public Affairs*, 3(1), 1-15.
- Khurana, I. K. & Raman, K. K. (2004). "Litigation Risk and the Financial Reporting Credibility of Big 4 vs Non Big 4 Audits from Anglo American Countries". *The Accounting Review*, 79(2): 473-495.
- Low, K.Y. (2004). "The Effects of Industry Speciliation on Audit Risk Assessments and Audit Planning Decisions". *The Accounting Review*, 79(1), 201-219.
- Ritchie, B. & Khorwatt, E. (2007). "The Attitude of Libyan Auditors to Inherent Control Risk Assessment". *The British Accounting Review*, 39-59.
- Rittenberg, J, & Gramling. (2010). *Auditing: A business risk approach*. USA: South-Western Cengage Learning.
- Smieliauskas, W. (2007). "What's Wrong with the Current Audit Risk Model?". *Accounting Perspectives*, 6(4), 343-367.

بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی: دانشگاه خوارزمی تهران)

Investigation Basis of Accrual Accounting Usefulness in Reporting Transparency and Improving Responsibility in the Universities Affiliated to Ministry of Science, Research and Technology (A Case Study: Kharazmi University)

A.Aminimehr*, R.Hejazi**,

Z.Shahim pormehr***

اکبر امینی‌مهر*، رضوان حجازی**،

ضیال‌الدین شهیم پرمهر***

Received: 2014/10/25

Accepted: 2015/6/10

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۸/۳

Abstract

The aim of this study was to evaluate the efficiency of accrual accounting on transparency of reporting & accountability of the universities affiliated to the Ministry of Science, Research and Technology. (A case study of Tehran Kharazmi University). Analytical methodology (A practical one) is applied. The population includes all financial employees of the Kharazmi University, who were examined by a simpler random sampling method. To collect data, a questionnaire containing 30 questions, was used. The descriptive statistics including: average, percentage and frequency were used. And the inferential statistical techniques such as Kolmogorov-smirnov test, X2 test, and also T-student test were used to determine the normality of the data. And the SPSS software was used to analyze the collected data. The finding indicates that accrual accounting promotes the public sector accountability. Results showed that accrual accounting has no significant effects on the transparency of reporting. Also the T-student test results showed that accrual accounting affects the cost of services in Kharazmi University. Finally, according to the respective literature and the results of the research, some strategies were presented to improve the situation, implementation of accrual according and accountability and in general research variables in universities affiliated to the Ministry Science, Research, and Technology.

Keywords: Accrual Accounting, Transparency Reporting, Making Decision and Accountability.

JEL Classification: H83 ,M41 ,Q56

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم (مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی تهران) است. روش پژوهش تحلیلی از نوع کاربردی است. جامعه آماری تحقیق شامل کلیه کارکنان امور مالی دانشگاه خوارزمی بوده که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده مورد بررسی قرار گرفتند. به منظور گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه با مقیاس پنج گزینه لیکرت استفاده شد. از روش‌های آمار توصیفی شامل میانگین، درصد و فراوانی و آمار استنباطی همچون آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت تعیین وضعیت نرمال بودن داده‌ها، آزمون خی‌دو و همچنین آزمون تی-استیودنت و نیز از نرم‌افزار SPSS به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده استفاده گردید. یافته‌های تحقیق حاکی از آن بود که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود. یافته‌ها نشان داد که حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد. همچنین نتایج حاصل از آزمون تی-استیودنت نشان داد که حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات در دانشگاه خوارزمی مؤثر است. سرانجام، با توجه به ادبیات مربوطه و نتایج حاصل از پژوهش راهکارهایی جهت بهبود وضعیت و به کارگیری حسابداری تعهدی و همچنین مسؤولیت پاسخگویی و به طور کلی متغیرهای پژوهش در دانشگاه‌های مختلف وزارت علوم ارائه شد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، شفافیت گزارشگری، تصمیم‌گیری، مسؤولیت پاسخگویی.

طبقه‌بندی موضوعی: H83 ,M41 ,Q56

*Assistant Professor, Accounting Department, Payam Noor University, Iran

**Professor, Accounting Department, Al-Zahra University, Iran

***MS.in Accounting, Tehran Kharazmi University, Iran

*استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور

**استاد، گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا

***کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه خوارزمی تهران، نویسنده مسؤل:

shahim_p1028@yahoo.com

مقدمه

با وجود روند رو به رشد پذیرش حسابداری تعهدی در سراسر جهان، نحوه پذیرش آن در کشورهای مختلف، متفاوت بوده است. از نظر Cristianes & Reyniers (۲۰۰۹)، این تفاوت‌ها در سه سطح محتوا، مدت زمان انتقال از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی و نحوه پذیرش حسابداری تعهدی مشاهده می‌شود. همچنین، نتایج پژوهش‌های تجربی نشان‌دهنده این است که دلایل مدیریتی و کنترلی، مهمترین عامل حرکت از مبنای حسابداری نقدی به تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و زلاندنو بوده است. ایالات متحده آمریکا، حرکت تدریجی به سمت حسابداری تعهدی را از مدت‌ها پیش آغاز کرد. کانادا، در سال ۲۰۰۲ حسابداری تعهدی را در بخش عمومی به‌کار گرفت و انگلستان در سال ۲۰۰۶ این روش را به‌طور کامل در بخش عمومی اجرایی کرد (Tudor, 2008).

با وجود انجام برخی از اصلاحات در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی، در بسیاری از سازمان‌های دولتی از جمله دانشگاه‌ها، کماکان برای ثبت رویدادهای مالی از مبنای حسابداری نقدی استفاده می‌شود. در حسابداری بر مبنای نقدی، درآمدها و هزینه‌ها در زمان مبادله وجه نقد ثبت می‌شود. بنابراین، صورتهای مالی مبتنی بر مبنای حسابداری نقدی، به صورت سنتی منابع دریافت وجه نقد و تخصیص به مخارج نقدی را نشان می‌دهد و آن را با مخارج بودجه‌شده، مقایسه می‌کند (باباجانی، ۱۳۸۵) و به نظر می‌رسد که این نظام حسابداری برای اجرای برنامه‌های مورد نظر دولت به واسطه استفاده مؤثرتر از منابع عمومی، مناسب نیست. با این وجود، قانون محاسبات عمومی کشور، گذشته از چند اصلاح جزئی، تقریباً مشابه نظام حسابداری نقدی معرفی شده است و تأکید قانون فعلی بر پاسخگویی نیز به شکل رعایت پیش‌بینی‌های قانون و مقررات بودجه‌ای با توجه به اندک استفاده‌های ضروری مدیریت از اطلاعات حسابداری است. همچنین، با توجه به برون داده‌ها و گزارش‌های حاصل از نظام حسابداری مبتنی بر مبنای نقدی می‌توان گفت که این نظام برای برآوردن نیازهای پاسخگویی و کنترل، دارای چارچوبی از پیش طراحی شده است. در این نظام، مدیران دولتی گزارش‌هایی درباره وظیفه مباشرتی

خود به منظور نشان دادن این موضوع که وجوه طبق مجوز دریافتی از قانون‌گذار هزینه شده است، تهیه و تنظیم می‌کنند. بنابراین، اطلاعات دریافتی از نظام فعلی ابتدایی و ناکافی است و نمی‌توان آن را برای دستیابی به دو هدف شفافیت گزارشگری و ارتقای مسؤولیت پاسخگویی، تجزیه و تحلیل کرد (صبوری، ۱۳۸۶).

به‌طور کلی، در بررسی چارچوب کلی عملکرد مالی در بخش‌های عمومی و دانشگاه نیاز به نظریه‌پردازی و تغییر دیدگاه‌های مالی به وضوح احساس می‌شود. ساختارهای پیچیده سازمانی، الزام به پیش‌بینی سودآوری آتی و ارزیابی هزینه و درآمدها، نیاز به ارائه راهکارهای نوین و متعاقب آن پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش‌های دولتی (دانشگاه) را دو چندان کرده است (Nesbakk, 2011).

بخش عمومی ایران برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌نماید، به‌نحوی که درآمدها با مبنای نقدی و فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند و پرداخت‌های بخش عمومی به چهار نوع شامل: هزینه، پیش‌پرداخت، علی‌الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت تقسیم می‌شوند (حسینی و آقالو، ۱۳۸۷).

با توجه به سامانه‌های حسابداری دولتی حاکم بر دستگاه‌های اجرایی دولت جمهوری اسلامی ایران و از طرفی با بررسی حسابداری تعهدی این پرسش مطرح است: "سودمندی حسابداری تعهدی در شفافیت گزارشگری و ارتقای مسؤولیت پاسخگویی بخشی عمومی ایران بیشتر از حسابداری نقدی است؟ یا اینکه بررسی‌ها غیر از این را نشان می‌دهد."

اطلاعات حاصل از حسابداری نقدی تعدیل شده می‌تواند نیازهای اطلاعاتی مدیران را برای انجام تصمیم‌گیری بهینه خود تأمین نماید بنابراین پژوهش حاضر برای دستیابی به پرسش‌های زیر انجام می‌گیرد:

۱. آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث ارتقای مسؤولیت پاسخگویی در دانشگاه خوارزمی می‌شود؟
۲. آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث افزایش شفافیت گزارشگری می‌شود؟

۳. آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث می‌شود که بهای تمام شده خدمات فعالیت‌های دانشگاه را به صورت

موجود در این خصوص برای ارائه پیشنهادات عملی برای رفع آنها و تحقق اهداف گزارشگری مالی دولتی می‌باشد و در نهایت نتیجه‌ای که از این پژوهش حاصل شده بیانگر این است که وجود موانع متعدد در ابعاد ساختاری، قانونی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی و آموزشی باعث گردیده است که سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در ایران از پیشرفت لازم خود برخوردار نباشد و اهداف گزارشگری مالی دولتی خصوصاً مسؤلیت پاسخگویی دولت را محقق ننماید.

کردستانی (۱۳۸۹)، در مقاله‌ای در مورد حسابداری تعهدی به این نتیجه رسید که با به‌کارگیری مبنای تعهدی، زمینه لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته شده در سطح بین‌المللی فراهم می‌شود.

طریقی (۱۳۸۷)، در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان "ارزیابی مزایای اجرا و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی تهران" به این نتیجه دست یافت که مبنای حسابداری تعهدی باعث افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران، تسهیل در تهیه بودجه‌ریزی عملیاتی، تهیه اطلاعات بهای تمام شده شفاف فعالیت‌ها و افزایش تصمیمات بهینه مدیران می‌گردد.

گرد (۱۳۹۳)، در تحقیقی تحت عنوان "شفاف‌سازی حساب‌ها در مبنای حسابداری تعهدی" به این نتیجه رسید که حسابداری تعهدی یعنی امکان دسترسی به اطلاعات دقیق و جامع مدیریتی برای تخصیص و استفاده بهینه از منابع در اختیار.

Robinson (۲۰۰۲)، در مقاله خود تحت عنوان "حسابداری تعهدی و بخش عمومی" دلایل کلیدی تهیه بودجه و سایر گزارشات مالی دولتی به صورت پیچیده و گیج‌کننده را بررسی کرده و بعضی راه‌حل‌ها را در این زمینه پیشنهاد می‌کند. وی بیان می‌دارد که حسابداری تعهدی به عنوان یک سیستمی با پیچیدگی‌های غیر ضروری در حساب‌های دولتی معرفی شده است که ایجاد این حساب‌ها برای افراد غیر کارشناس در رشته حسابداری نامفهوم است و امروزه تلاش برای حل این مشکل ضروری و الزامی است.

فدراسیون کارشناسان اروپا نیز به بررسی حسابداری

دقیق و قابل اتکا محاسبه نمود؟

پیشینه تحقیق

باباجانی (۱۳۸۳)، در پژوهشی با عنوان "ارزیابی ظرفیت مسؤلیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران" مقاله استخراج شده از رساله ایشان که در فصلنامه مطالعات حسابداری شماره ۶ در تابستان ۱۳۸۳ منتشر شده است. هدف اصلی این تحقیق ارزیابی ظرفیت و قابلیت‌های مسؤلیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران می‌باشد. برای انجام این منظور سه مرحله عملیاتی به شرح زیر تدوین شده است: الف. مطالعه و بررسی مبانی نظری نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای نمونه به منظور تعیین عوامل و مؤثر در تحقیق و ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی.

ب. نظر خواهی از جامعه تخصصی کشور در مورد عوامل کلیدی مستخرجه از مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی از طریق تحقیق، به‌منظور انتخاب معیارهای قابل قبول برای ارزیابی نظام حسابداری مورد عمل دولت.

ج. مقایسه ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران با معیارهای منتخب جامعه تخصصی کشور، به منظور ارزیابی ظرفیت و قابلیت‌های مسؤلیت پاسخگویی نظام مذکور.

نتایج حاصل از مراحل سه‌گانه تحقیق نشان می‌دهد که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری ایران از قابلیت‌های لازم برای ادای مسؤلیت پاسخگویی در زمینه‌های کنترل بودجه مصوب، شناسایی و انعکاس درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی و انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی در گزارش‌های مالی جامع سالانه، برخوردار نمی‌باشد.

بجنوردی (۱۳۷۸)، در پایان‌نامه خود تحت عنوان "بررسی موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران و اثرات آن بر گزارشگری مالی دولتی" و نیز با هدف بررسی علل توسعه حسابداری دولتی در ایران و شناسایی موانع

به صورت استدلال قیاسی و جمع‌آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها از راه استدلال استقرایی انجام گرفته است. این تحقیق از نوع دیگر تحلیل-کاربردی می‌باشد که در نهایت نتایج آن به مسؤولین دانشگاه خوارزمی تهران و سایر مراجع استفاده کننده از تحقیق از جمله وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دیوان محاسبات کشور و... ارائه خواهد شد.

جامعه و نمونه آماری تحقیق

تعداد جامعه آماری این تحقیق در قالب جدول شماره ۱ می‌باشد.

جدول (۱). حجم نمونه آماری به تفکیک سمت

ردیف	گروه	تعداد
۱	حسابرسان دیوان محاسبات که در دانشگاه خوارزمی مستقر هستند	۳
۲	مدیران امور مالی و حسابداری واحدهای تابعه دانشگاه خوارزمی	۲۰
۳	کارکنان و کارشناسان امور مالی دانشگاه خوارزمی	۱۴
۴	کارشناسان بودجه دانشگاه خوارزمی	۳
	جمع کل جامعه تحقیق	۴۰

تعیین حجم نمونه یکی از اساسی‌ترین و مشکل‌ترین گام‌های هر پژوهش میدانی بوده و دقت در تعیین حجم نمونه می‌تواند به درستی تصمیم و نتیجه‌گیری منجر شود. برای انتخاب نمونه از روش سرشماری جهت نمونه‌گیری استفاده شده است.

روش تجزیه تحلیل داده‌ها

به منظور تجزیه تحلیل داده‌های پژوهش از روش‌های آمار توصیفی (میانگین، درصد و فراوانی) و از روش‌های آمار استنباطی مانند: آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (جهت تعیین نرمال بودن داده‌ها)، آزمون تی-استیودنت،

تعهدی در بخش دولتی پرداخته است. نتایج این تحقیق، از این نظریه که به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی از طریق رویکرد پایین به بالا باید انجام گیرد حمایت می‌کند. همچنین تجزیه و اصلاحات انجام گرفته در بخش‌های کوچک، دولت را در اجرای طرح مزبور در سطح کلی و فراگیر یاری خواهد ساخت.

با این حال، بررسی‌های نسبتاً کمی درباره به کارگیری حسابداری تعهدی و پیامدهای آن برای یک جامعه بزرگ صورت گرفته است و در بسیاری موارد به مسائل و مشکلاتی که ممکن است رخ دهد اشاره نشده است.

فدراسیون حسابداران جنوب آسیا اظهار می‌دارد که استفاده از مبنای تعهدی باعث می‌شود تا کیفیت گزارشگری مالی دولت بهبود یابد و اطلاعات مالی مقایسه پذیر، در دسترس قرار گیرد. ارزش‌داری‌ها و بدهی‌ها به صورت اتکاپذیری تعیین و تطابق هزینه‌ها با درآمد بهتر انجام شود. اتکاپذیری اطلاعات مالی افزایش یابد و از همه مهم‌تر، ارزیابی عملکرد و پاسخگویی بهتر صورت گیرد و در پرتو وجود سیستم گزارشگری مالی کارا تصمیم‌گیری بهتر انجام گیرد (SAFA, 2010).

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به پرسش‌هایی که در قسمت بیان مسأله و علل برگزیدن موضوع انتخاب شده در دانشگاه خوارزمی انتخاب شده است فرضیه‌های این تحقیق در قالب سه فرضیه به شرح زیر تدوین گردیده است:

۱. حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری دانشگاه خوارزمی تهران مؤثر است.
۲. حسابداری تعهدی بر ارتقای مسؤولیت پاسخگویی دانشگاه خوارزمی تهران مؤثر است.
۳. حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت دانشگاه خوارزمی تهران مؤثر است.

روش پژوهش

این پژوهش به صورت پیمایشی و میدانی صورت می‌گیرد و انجام آن با استدلال‌های قیاسی-استقرایی می‌باشد، به این معنی که چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتاب‌ها، مقالات و سایت‌ها

بر اساس یافته‌های جدول شماره ۳ می‌توان گفت بیشتر پاسخ‌دهندگان در پاسخ به گویه‌های مربوط به شفافیت گزارشگری، گزینه‌های زیاد و خیلی زیاد را انتخاب کرده‌اند که این گرایش بیشتر در سؤال اول مشهود می‌باشد.

بررسی سنجش ارتقای مسؤولیت پاسخگویی: در ابتدا نتایج حاصل از سنجش ارتقای مسؤولیت پاسخگویی آورده شده است و در ادامه به بررسی گویه‌های سازنده آن پرداخته می‌شود. بر اساس یافته‌های جدول شماره ۴ به میزان ۸۳ درصد از پاسخ‌دهندگان در حد زیادی قائل به ارتقای مسؤولیت پاسخگویی در صورت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی هستند.

بررسی گویه‌های سازنده ارتقای مسؤولیت پاسخگویی: بر طبق یافته‌های جدول شماره ۵ می‌توان گفت که با توجه به گویه‌هایی که متغیر ارتقای مسؤولیت پاسخگویی را سنجیده‌اند، پاسخ‌دهندگان عمدتاً گزینه‌های خیلی زیاد و زیاد را انتخاب کرده‌اند که این نتیجه به خصوص برای گویه‌های ۲۳ و ۲۴ مشهود می‌باشد.

بررسی سنجش تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها: در ابتدا نتایج حاصل از سنجش تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها آورده شده است و در ادامه به بررسی گویه‌های سازنده آن پرداخته می‌شود. یافته‌های جدول شماره ۶ گویای این مطلب است که حدود ۷۳ درصد از پاسخ‌دهندگان، قائل به تأثیر زیاد پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بر بهای تمام شده خدمات و کالاها و فعالیت‌ها هستند. تنها حدود ۸ درصد از افراد این تأثیر را کم و ۲۰ درصد از پاسخ‌دهندگان تأثیر چنین پیاده‌سازی را متوسط ارزیابی می‌نمایند.

بررسی گویه‌های سازنده بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها: در این قسمت به بررسی گویه‌های سازنده بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها پرداخته می‌شود. به منظور سنجش این شاخص، ۵ گویه در نظر گرفته شده

آزمون خی دو و برای تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

بررسی شاخص‌های تحقیق: در این بخش به بررسی وضعیت پاسخ‌دهندگان در ارتباط با هر یک از شاخص‌ها و ابعاد تحقیق پرداخته شده است. لازم به توضیح است که برای ساختن هر یک از شاخص‌ها، ابتدا با استفاده از دستور Compute در نرم‌افزار SPSS گویه‌ها با یکدیگر ترکیب شدند و سپس با استفاده از دستور Recode به منظور سهولت در تحلیل و تفسیر نتایج، دامنه مربوط به شاخص‌ها به سه قسمت تقسیم شد. در ادامه وضعیت پاسخ‌دهندگان در ارتباط با شاخص‌های تحقیق به همراه گویه‌های سازنده آنها مورد بررسی و مطالعه قرار گرفته است.

بررسی سنجش شفافیت گزارشگری: در این قسمت ابتدا نتایج حاصل از سنجش شفافیت گزارشگری آورده شده و در ادامه به بررسی گویه‌های سازنده آن پرداخته می‌شود. بر اساس یافته‌های جدول شماره ۲، ۸۵ درصد از پاسخ‌دهندگان در حد زیادی قائل به شفافیت گزارشگری در صورت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی هستند.

جدول (۲). فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب شاخص میزان شفافیت گزارشگری

شفافیت گزارشگری	فراوانی	درصد
زیاد	۳۴	۸۵
متوسط	۶	۱۵
کم	۰	۰
جمع کل	۴۰	۱۰۰
شاخص‌های آماری	۲۲.۲ = میانگین ۱۲ = مینیمم نمره ۶.۹۴ = انحراف معیار ۴۱ = ماکزیمم نمره	

بررسی گویه‌های شفافیت گزارشگری: برای بررسی فراوانی و درصد ۱۲ گویه تشکیل دهنده شفافیت گزارشگری، جدول شماره ۳ آمده است.

جدول (۳). توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب گویه‌های سازنده شفافیت گزارشگری

میزان						گویه‌ها
جمع	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	
۴۰	۰	۰	۴	۱۸	۱۸	فراوانی
۱۰۰	۰	۰	۱۰	۴۵	۴۵	درصد
۴۰	۰	۰	۶	۱۵	۱۹	فراوانی
۱۰۰	۰	۰	۱۵	۳۷.۵	۴۷.۵	درصد
۴۰	۲	۴	۱	۱۶	۱۷	فراوانی
۱۰۰	۵	۱۰	۲.۵	۴۰	۴۲.۵	درصد
۴۰	۱	۲	۵	۱۹	۱۳	فراوانی
۱۰۰	۲.۵	۵	۱۲.۵	۴۷.۵	۳۲.۵	درصد
۴۰	۰	۲	۴	۱۸	۱۶	فراوانی
۱۰۰	۰	۵	۱۰	۴۵	۴۰	درصد
۴۰	۱	۴	۷	۱۹	۹	فراوانی
۱۰۰	۲.۵	۱۰	۱۷.۵	۴۷.۵	۲۲.۵	درصد
۴۰	۰	۲	۵	۲۳	۱۰	فراوانی
۱۰۰	۰	۵	۱۲.۵	۵۷.۵	۲۵	درصد
۴۰	۰	۰	۴	۲۳	۱۳	فراوانی
۱۰۰	۰	۰	۱۰	۵۷.۵	۳۲.۵	درصد
۴۰	۰	۱	۴	۱۱	۲۴	فراوانی
۱۰۰	۰	۲.۵	۱۰	۲۷.۵	۶۰	درصد
۴۰	۰	۱	۳	۱۹	۱۷	فراوانی
۱۰۰	۰	۲.۵	۷.۵	۴۷.۵	۴۲.۵	درصد
۴۰	۰	۲	۱۰	۱۶	۱۲	فراوانی
۱۰۰	۰	۵	۲۵	۴۰	۳۰	درصد
۴۰	۰	۳	۳	۲۰	۱۴	فراوانی
۱۰۰	۰	۷.۵	۷.۵	۵۰	۳۵	درصد

جدول (۴). توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان برحسب شاخص ارتقای مسؤلیت پاسخ‌دهندگان

درصد	فراوانی	ارتقای مسؤلیت پاسخگویی
۸۲.۵	۳۳	زیاد
۱۰	۴	متوسط
۷.۵	۳	کم
۱۰۰	۴۰	جمع کل
۱۵ = مینیمم نمره ۲۵.۴۵ = میانگین ۵۱ = ماکزیمم نمره ۱.۰۲ = انحراف معیار		شاخص‌های آماری

جدول (۵). توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب گویه‌های سازنده ارتقای مسؤلیت پاسخگویی

میزان						گویه‌ها
جمع	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	
۴۰	۰	۴	۵	۱۷	۱۴	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۰	۱۲.۵	۴۲.۵	۳۵	درصد
۱۳- اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه مسؤلیت پاسخگویی عملیاتی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۰	۴	۱۱	۱۱	۱۴	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۰	۲۷.۵	۲۷.۵	۳۵	درصد
۱۴- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه مسؤلیت پاسخگویی عمومی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۰	۳	۵	۱۲	۲۰	فراوانی
۱۰۰	۰	۷.۵	۱۲.۵	۳۰	۵۰	درصد
۱۵- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه مسؤلیت پاسخگویی مدیریتی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۱	۲	۴	۱۸	۱۵	فراوانی
۱۰۰	۲.۵	۵	۱۰	۴۵	۳۷.۵	درصد
۱۶- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه مسؤلیت پاسخگویی مالی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۲	۷	۱۳	۱۰	۸	فراوانی
۱۰۰	۵	۱۷.۵	۳۲.۵	۲۵	۲۰	درصد
۱۷- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه مسؤلیت پاسخگویی سیاسی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۰	۴	۵	۱۸	۱۳	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۰	۱۲.۵	۴۵	۳۲.۵	درصد
۱۸- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه مسؤلیت پاسخگویی حرفه‌ای را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۰	۵	۲	۱۴	۱۹	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۲	۵	۳۵	۴۷.۵	درصد
۱۹- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه مسؤلیت پاسخگویی قانونی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۰	۶	۷	۱۰	۱۷	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۵	۱۷.۵	۲۵	۴۲.۵	درصد
۲۰- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه مسؤلیت پاسخگویی اجتماعی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۰	۲	۷	۱۳	۱۸	فراوانی
۱۰۰	۰	۵	۱۷.۵	۳۲.۵	۴۵	درصد
۲۱- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه شفافیت و پاسخگویی عملیاتی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۰	۵	۷	۱۳	۱۵	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۲.۵	۱۷.۵	۳۲.۵	۳۷.۵	درصد
۲۲- با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه شفافیت و پاسخگویی عمومی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۰	۳	۲	۱۳	۲۲	فراوانی
۱۰۰	۰	۷.۵	۵	۳۲.۵	۵۵	درصد
۲۳- اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه شفافیت و پاسخگویی مدیریتی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۱	۰	۴	۱۸	۱۷	فراوانی
۱۰۰	۲.۵	۰	۱۰	۴۵	۴۲.۵	درصد
۲۴- اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه شفافیت و پاسخگویی مالی را افزایش می‌دهد؟						
۴۰	۰	۴	۴	۱۶	۱۶	فراوانی
۱۰۰	۰	۱۰	۱۰	۴۰	۴۰	درصد
۲۵- پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه شفافیت و پاسخگویی حرفه‌ای را افزایش می‌دهد؟						

جدول (۶). توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان برحسب شاخص تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها

بهاء خدمات	فراوانی	درصد
زیاد	۲۹	۷۲.۵
متوسط	۸	۲۰
کم	۳	۷.۵
جمع کل	۴۰	۱۰۰
شاخص‌های آماری		میانگین = ۱۰.۱۷ انحراف معیار = ۴.۶۸ مینیمم نمره = ۵ ماکزیمم نمره = ۲۴

جدول (۷). توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب گویه‌های سازنده بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها

میزان						گویه‌ها
خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	جمع	
۱۳	۱۹	۴	۲	۲	۴۰	۲۶- با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه میزان، دستیابی به قیمت تمام شده (بهای تمام شده) فعالیت امکان دارد؟
۳۲.۵	۴۷.۵	۱۰	۵	۵	۱۰۰	
۱۷	۱۲	۸	۰	۳	۴۰	۲۷- با پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه میزان، دستیابی به قیمت تمام شده (بهای تمام شده) هر یک از بخش‌های مختلف امکان دارد؟
۴۲.۵	۳۰	۲۰	۰	۷.۵	۱۰۰	
۱۲	۱۹	۶	۰	۳	۴۰	۲۸- حسابداری تعهدی در دانشگاه تا چه اندازه می‌تواند در محاسبه دقیق‌تر قیمت تمام شده (بهای تمام شده) خدمات آموزشی هر یک از دانشجویان مؤثر باشد؟
۳۰	۴۷.۵	۱۵	۰	۷.۵	۱۰۰	
۱۵	۱۱	۱۱	۰	۳	۴۰	۲۹- حسابداری تعهدی تا چه حد قیمت تمام شده (بهای تمام شده) واگذاری خدمات به بخش خصوصی را می‌تواند دقیق‌تر اندازه‌گیری نماید؟
۳۷.۵	۲۷.۵	۲۷.۵	۰	۷.۵	۱۰۰	
۱۵	۱۷	۵	۱	۲	۴۰	۳۰- تأثیر اجرای سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه بر بودجه‌ریزی عملیاتی چقدر می‌باشد؟
۳۷.۵	۴۲.۵	۱۲.۵	۲.۵	۵	۱۰۰	

استفاده خواهیم کرد.

آزمون فرضیات پژوهش

فرض (۱): حسابداری تعهدی بر "شفافیت گزارشگری" در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

جدول (۹). تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری

شفافیت گزارشگری	ارزش	سطح معناداری
آزمون خی دو	۲۴.۶۰	۰.۱۳۶

با توجه به سطح معناداری آزمون خی دو که نشان دهنده میزان خطای بیش از خطای پذیرفته شده است، می توان گفت هیچ تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود ندارد بنابراین می توان گفت حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد.

فرض (۲): حسابداری تعهدی بر "ارتقای مسؤولیت پاسخگویی" در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

جدول (۱۰). تأثیر حسابداری تعهدی بر مسؤولیت پاسخگویی

مسؤولیت پاسخگویی	ارزش	سطح معناداری
آزمون T- student	-۸.۳۷۵	۰.۰۰

با توجه به سطح معناداری آزمون تک نمونه ای تی- استیودنت، می توان گفت تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود دارد. به عبارت دیگر مقدار آماره میانگین نمونه (۵۳) بزرگتر از میانگین جامعه (۳۹) می باشد، بنابراین نتیجه می شود حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر مسؤولیت پاسخگویی دارد.

فرض (۳): حسابداری تعهدی بر "تعیین بهای تمام شده خدمات" در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

که در جدول شماره ۷ آمده است.

یافته های جدول شماره ۷ نشان می دهد که پاسخ دهندگان تمایل به انتخاب گزینه های زیاد و خیلی زیاد در پاسخ به گویه ها دارند. نکته قابل توجه دیگر اینکه تعداد معدودی از پاسخ دهندگان در واکنش به گویه ها گرایش به ابراز کم ترین میزان موافقت دارند چندان که در انتخاب گزینه "کم" و "خیلی کم"، گزینه "خیلی کم" را ترجیح داده اند که نشان دهنده ی قاطعیت در ابراز نظر می باشد.

آزمون نرمال بودن داده ها

به منظور بررسی نرمال بودن توزیع داده های مربوط به متغیرهای تحقیق از آزمون کولموگروف-اسمیرنف استفاده شده که نتایج آن در جدول شماره ۸ آمده است:

جدول (۸). نرمال بودن توزیع متغیرهای تحقیق طبق آزمون کولموگروف-اسمیرنف

متغیر	شفافیت گزارشگری	شفافیت پاسخ گویی	بهای تمام شده خدمات
آماره Z	۱.۴۹	۱.۱۹	۰.۹۸
سطح معنی داری	۰.۰۲۳	۰.۱۱۴	۰.۲۹۰

جدول مذکور نشان می دهد که سطح معنی داری دو متغیر بهای تمام شده خدمات و شفافیت پاسخ گویی بزرگتر از ۰/۰۵ بدست آمده که می توان گفت توزیع داده های مربوط به این متغیرها تفاوت معناداری با توزیع نرمال ندارند، لذا در اینجا با توجه به نرمال بودن داده ها از آزمون تک نمونه ای تی-استیودنت (One Sample T- Student) استفاده می کنیم. این آزمون میانگین نمونه را با میانگین جامعه مقایسه کرده و اگر تفاوت معناداری وجود داشته باشد، آن را نشان خواهد داد.

اگر متغیر شفافیت گزارشگری دارای توزیع نرمال نمی باشد. بنابراین برای مقایسه میانگین جامعه با میانگین نمونه از آزمون ناپارامتری خی دو (Chi-square)

عملیاتی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی حرفه‌ای و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی اجتماعی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی مدیریتی و شفافیت گزارشگری و پاسخگویی مالی و شفافیت گزارشگری مؤثر واقع می‌باشد.

به منظور تحلیل سؤال دوم پژوهش مبنی بر "آیا حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری مؤثر است؟" آزمون χ^2 دو استفاده شد، یافته حاکی از آن بود که با توجه به سطح معناداری آزمون χ^2 دو که نشان‌دهنده میزان خطای بیش از خطای پذیرفته شده است، می‌توان گفت هیچ تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود ندارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد.

در تبیین این یافته و با توجه به نتایج پژوهش و ادبیات تحقیق حاضر می‌توان اذعان داشت که حسابداری تعهدی نمی‌تواند نقش چندانی در بهبود شفافیت گزارشگری داشته باشد و به نظر می‌رسد عوامل مؤثر دیگری می‌تواند نقش بی‌بدیلی در این راستا داشته باشد.

به منظور تحلیل سؤال سوم پژوهش مبنی بر "آیا حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات در دانشگاه خوارزمی مؤثر است؟" آزمون تی-استیودنت استفاده شد، یافته حاکی از آن بود که با توجه به سطح معناداری آزمون تک نمونه‌ای تی-استیودنت، می‌توان گفت تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود دارد. به عبارت دیگر مقدار آماره میانگین نمونه (۲۱) بزرگتر از میانگین جامعه (۱۵) می‌باشد، بنابراین نتیجه می‌شود حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر تعیین بهای تمام شده خدمات دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که اجرا و پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی در نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌تواند موجب بیان شفافیت‌تر بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها دولت گردد.

در تبیین این یافته می‌توان نتیجه گرفت، از آنجایی که دنیای پیرامون انسان‌ها روز به روز در حال متحول شدن است و نقش ذخیره دانش در جهت تبدیل نمودن دانش به شکل قابل فهم به منظور

جدول (۱۱). تأثیر حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات

بهای خدمات	ارزش	سطح معناداری
آزمون T- student	-۶.۵۰۷	۰.۰۰

با توجه به سطح معناداری آزمون تک نمونه‌ای تی-استیودنت، می‌توان گفت تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود دارد. به عبارت دیگر مقدار آماره میانگین نمونه (۲۱) بزرگتر از میانگین جامعه (۱۵) می‌باشد، بنابراین نتیجه می‌شود حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر تعیین بهای تمام شده خدمات دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

به منظور تحلیل سؤال اول پژوهش مبنی بر اینکه "آیا مبنای حسابداری تعهدی باعث ارتقای مسؤولیت پاسخگویی دانشگاه خوارزمی می‌شود؟" از آزمون تی-استیودنت استفاده شد، یافته حاکی از آن بود که تفاوت معناداری بین میانگین جامعه با میانگین نمونه وجود دارد. به عبارت دیگر مقدار آماره میانگین نمونه (۵۳) بزرگتر از میانگین جامعه (۳۹) می‌باشد، بنابراین نتیجه می‌شود حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری دارد. در نتیجه با توجه به داده‌های حاصل از جدول مربوطه می‌توان اذعان داشت که حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر ارتقای مسؤولیت پاسخگویی دارد.

در تبیین این یافته می‌توان نتیجه گرفت که اجرای سامانه حسابداری تعهدی در نظام حسابداری دانشگاه خوارزمی می‌تواند موجب افزایش شفافیت گزارشگری و ارتقای مسؤولیت پاسخگویی در این دانشگاه شود.

در پایان و با توجه به یافته‌های آزمون مربوطه در تحلیل سؤال اول پژوهش می‌توان گفت:

اجرا و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی به صورت توأم یعنی پاسخگویی سیاسی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی عمومی و شفافیت گزارشگری، پاسخگویی

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۳). "ارزیابی ظرفیت مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری دولت جمهوری اسلامی ایران". *مجله مطالعات حسابداری*، ۶، ۲۶-۵۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). *حسابداری و کنترل های مالی دولتی*. چاپ دوم. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- بجنوردی، حسین. (۱۳۷۹). "بررسی موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران و اثرات آن بر گزارشگری مالی دولتی". *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه شهید بهشتی تهران.
- صبوری، مصطفی. (۱۳۸۶). "شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی". *فصلنامه حسابر، ۳۷*، ۵۵-۵۰.
- حسینی عراقی، سید حسین؛ آقالو، یحیی. (۱۳۸۷). *حسابداری دولتی*. چاپ هشتم. تهران: انتشارات دانشکده علوم اقتصادی.
- طریقی، علی. (۱۳۸۸). "ارزیابی مزایای اجرا و پیاده سازی حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی تهران". *پایان نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- گرد، عزیز. (۱۳۹۳). *شفاف سازی حسابها در مبنای حسابداری تعهدی*، چاپ اول.
- Christianes, J. & Reyniers, B. (2009). "Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study". *Working Paper*, Ghent University, Belgium.
- Hillman, N. & Collony, C. (2011). "Accruals Accounting in the Public Sector, A Road Not Always Taken". *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45.
- Nesbakk, L. G. (2011). "Accrual Accounting Representations in the Public Sector: A Case of Autopoiesis". *Critical Perspectives on Accounting*,

استفاده آتی از آن می باشد و به طور کلی این که این ویژگی به مستندسازی دانش جدید و ذخیره سازی آن اشاره دارد و به گونه ای می باشد که کلیه ذی نفعان بتوانند به سادگی از این دانش بهره گیرند، در امر تعلیم و تربیت حائز اهمیت می باشد.

پیشنهادها

- **پیشنهادهای کاربردی:** پیشنهادهای ارائه شده در زیر مبتنی بر دو منبع ادبیات مربوطه و یافته های تحقیق می باشد.
- پیشنهاد می شود:
 - دانشگاه ها برای پاسخگو بودن، روش حسابداری تعهدی را در گزارش دهی استفاده کنند.
 - به منظور افزایش پاسخگویی اجتماعی مدیران دولتی، حسابداری تعهدی اجرا و پیاده سازی شود.
 - به منظور بیان شفاف تر نتایج عملکرد، کارایی و اثربخشی بودجه عملیاتی، حسابداری تعهدی اجرا و پیاده سازی شود.
 - به منظور شفاف سازی بهای تمام شده واگذاری خدمات به بخش خصوصی، حسابداری تعهدی اجرا و پیاده سازی شود.
 - به منظور اولویت بندی فعالیتها و برنامه ها و همچنین بهینه سازی تصمیم گیری های آتی، مدیران باید از اطلاعات ناشی از سامانه حسابداری تعهدی استفاده نمایند.

- **پیشنهادهای پژوهشی:** پیشنهاد می شود ارزیابی موانع و مشکلات اجرایی حسابداری تعهدی در سایر دستگاه های دولتی به عنوان مکمل این تحقیق مورد پژوهش و تحقیق قرار گیرد.
- پیشنهاد می شود استانداردهای لازم برای پیاده سازی حسابداری تعهدی در پژوهش های آتی مورد بررسی قرار گیرد.
- پیشنهاد می شود ارزیابی بودجه ریزی عملیاتی در دانشگاه و ارائه راه حل ها و پیاده سازی بودجه عملیاتی مورد تحقیق قرار گیرد.

- 22(3), 247-258.
- Robinson, M. (2009). "Accrual Budgeting and Fiscal Policy, IMF". *Working Paper Fiscal Affairs Department*.
 - Tudor, T. (2008). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *Available at: www.ssrn.com*.

امکان‌سنجی پیاده‌سازی بودجه عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران

The Feasibility of Implementation of Operational Budget in Gachsaran Oil and Gas Production Company

R.Sabzevari *, H.Vallypoor **, J.Zareei ***

رضا سبزواری *، هاشم ولی‌پور **، جواد زارعی ***

Received: 2014/11/7

Accepted: 2015/6/15

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۹/۱۶

Abstract

The main aim of this study is to investigate the implementation of operational budget in Gachsaran Oil and Gas Production Company. Following this study is to use the well known "Shah Model" (1998) and with an emphasis on three dimensions: the ability, authority and acceptance and review of the economy, to implement the operational budget at the giant state consider. This study includes thirteen main hypothesis and eight sub-hypotheses. The result has shown that this company has not 95% ability for operational budget and this hypothesis is not confirmed from ability point of view. But from authority and advantage view, it is accepted. Based on the 4th main hypothesis, it is confirmed that implementation of operational budget causes economic advantage.

Other main hypothesis shown that among three levels of choice in the company, top management, middle management, budget experts have different ideas and the result has been compared.

Keywords: : Traditional Budget, Operational Budget, Shah Model, Ability, Authority, Economic Advantage.

JEL Classification: H61 ,H72

چکیده

هدف از انجام این تحقیق بررسی و امکان‌سنجی پیاده‌سازی بودجه عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران می‌باشد. تحقیق حاضر به دنبال این موضوع است که با استفاده از مدل شناخته شده "شه" (۱۹۹۸) و با تأکید بر سه بعد توانایی، اختیار و پذیرش و بررسی صرفه‌اقتصادی، امکان پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در این شرکت عظیم دولتی را مورد بررسی قرار دهد. تحقیق حاضر دارای سیزده فرضیه اصلی و هشت فرضیه فرعی می‌باشد. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که از بعد توانایی پیاده‌سازی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار نشده و این فرضیه مورد تأیید قرار نگرفته است ولی از بعد اختیار و پذیرش فرضیات اصلی مورد تأیید قرار گرفته است، همچنین براساس نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اصلی چهارم نیز با توجه به تأیید این فرضیه، نتیجه‌گیری شده است که پیاده‌سازی بودجه عملیاتی در این شرکت موجب صرفه اقتصادی می‌گردد.

در مورد سایر فرضیات اصلی به بررسی معنی دار بودن تفاوت دیدگاه سه گروه آزمون شونده یعنی مدیران ارشد، مدیران میانی و کارشناسان بودجه پرداخته شده است و نتایج بررسی‌های به عمل آمده توسط آمارهای استنباطی مورد مقایسه قرار گرفته است.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی سنتی، بودجه‌ریزی عملیاتی، مدل سه عاملی، شه، پذیرش، توانایی، صرفه‌اقتصادی.

طبقه‌بندی موضوعی: H61 ,H72

*MS.in Accounting, Islamic Azad University, Kish International Branch, Iran

**Assistant Professor, Accounting Department, Islamic Azad University, Kish International Branch, Iran

***MS.in Accounting

*کارشناس ارشد رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، مرکز بین‌المللی کیش، نویسنده مسؤول: Co.petro@yahoo.com

**استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی، مرکز بین‌المللی کیش

***کارشناس ارشد حسابداری

مقدمه

بودجه عبارت است از برنامه جامع مالی برای انجام بهینه وظایف با توجه به منابع محدود و نیازهای نامحدود، یا به عبارت دیگر بهترین راه‌حل برای نامعادله "مصارف < منابع". کلیه درآمدها و منابع تأمین اعتبار پیش‌بینی می‌گردد و برآورد کلیه هزینه‌ها برای انجام فعالیت‌های سازمان محاسبه و برای حصول به اهداف به کار گرفته می‌شود. بودجه‌بندی روش‌های مختلفی دارد که از مهم‌ترین آنها می‌توان به بودجه‌ریزی سنتی و بودجه‌ریزی عملیاتی اشاره کرد. در بودجه‌ریزی سنتی، بودجه به صورت تفصیلی تهیه می‌گردد، در این روش بودجه با دقت فراوان و صرف وقت بسیار از سطوح پایین سازمان تا رأس هرم تهیه می‌گردد.

به موجب ماده ۱۳۸ از قانون برنامه چهارم توسعه، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مؤظف است با همکاری دستگاه‌های ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات و بستر مناسب را ایجاد نماید (قانون برنامه چهارم توسعه، ۱۳۸۴).

بررسی علمی موضوع امکان‌سنجی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، از ملزومات اصلی سازمان برای حرکت به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی و شفافیت در هزینه‌ها و اهداف شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران است. این بررسی با توجه به سهم بسزای شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران در تولید ملی می‌تواند در صورت امکان پیاده‌سازی، موجب تسهیل در اجرای بودجه‌ریزی و شفافیت هزینه‌های دولت در وزارت نفت گردد.

یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت وزارت نفت می‌باشد و پیش‌بینی درآمدهای شرکت‌های تابعه وزارت نفت در اجرای برنامه‌های مالی دولت و بودجه دولتی از اهمیت بسزایی برخوردار است. تحقیق حاضر نیز بنا دارد، امکان اجرای این مهم را در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران که تولیدکننده بیش از ۲۰ درصد نفت خام کشور و از مهم‌ترین شرکت‌های دولت در تولید و ارسال نفت خام و مراکز مهم تأمین بودجه کشور است، را مورد بررسی قرار دهد. بررسی و امکان‌سنجی استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی با توجه به ساختار سازمانی و شرایط خاص حاکم بر صنعت نفت و گاز و شناخت صحیح و

علمی از شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران و در صورت امکان دستیابی به راه‌حلی جامع و عملی برای اجرای مفاد ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه مهم‌ترین منظور انجام این تحقیق می‌باشد.

پیشینه تحقیق

عمید و دیگران (۱۳۸۷)، در تحقیقی به بررسی نقش معماری سازمانی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته‌اند، آنها در این تحقیق بودجه‌ریزی عملیاتی را شیوه نوین و نهایی‌سازی درخواست‌ها برای تخصیص منابعی که از طرح راهبردی سازمان است، تعریف نموده و یک بودجه عملیاتی را از طریق ایجاد یکپارچگی میان لایه‌های راهبردی و فرآیندی سازمان، محقق‌پذیر می‌دانند.

رسولیان و ابریشم (۱۳۸۶)، تحقیق با عنوان بودجه‌ریزی عملیاتی الگویی برای ارتقای نظام مدیریت‌های در شهرداری‌ها را به انجام رسانده‌اند. سال مورد بررسی با استفاده از مطالعات میدانی، در سال ۱۳۸۵ در شهرداری کاشان به انجام رسیده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی عملیاتی قابلیت محاسبه بهای تمام شده خدمات را به ساختار حسابداری شهرداری‌ها می‌افزاید و کارایی سیستم بودجه‌ریزی را در شهرداری‌ها به نحو چشمگیری ارتقای می‌بخشد.

شیخ الاسلامی نسب (۱۳۹۰)، در تحقیقی با عنوان بررسی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان خوزستان با استفاده از ماتریس SWOT، با استفاده از "مدل الماس" (۱۳۸۶)، عوامل داخلی و خارجی مؤثر در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در استانداری خوزستان در قالب ماتریس SWOT را شناسایی نموده است. این مدل وجود شش فاکتور "مدیریت برنامه‌ریزی، مدیریت هزینه، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر و نظام پاسخ‌گویی و انگیزش" را در تغییر نظام بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی را لازم می‌داند.

نتایج این تحقیق نشان می‌دهد بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مورد تحقیق، یک بودجه‌ریزی عملیاتی غیرواقعی است، زیرا ابتدا اعتبار به سازمان

بیشتر وجود دارد و مقامات برای اعمال چنین تغییراتی اختیارات بیشتری دارند و میزان پذیرش تغییر نیز بیشتر است.

Blumentritt (۲۰۰۶)، تحقیقی با عنوان "یکپارچه‌سازی مدیریت راهبردی و بودجه‌ریزی" انجام داد و دریافت، مدیران در انجام بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی راهبردی با چالش‌های فراوانی روبه‌رو هستند و بودجه‌ها ارتباطی با استراتژی‌های تجاری و عملیاتی ندارند و یک بودجه نمی‌تواند کارا باشد، مگر اینکه سازمان تصمیم‌های استراتژیک باشد. مدیریت راهبردی و بودجه‌ریزی مجزا هستند، ولی فعالیت‌هایی به هم وابسته دارند و اگر هر دو به شکل مناسبی به کار گرفته شوند، هر دوی آنها توانایی خلق و حفظ عملکرد بهتر را بهبود می‌بخشند.

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه ۱: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، توانایی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی ۱: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، توان ارزیابی عملکرد در راستای اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی ۲: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، از نظر نیروی انسانی، توان لازم جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۳: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، از نظر فنی، توان لازم جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه ۲: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، اختیارات مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی ۴: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، اختیار قانونی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی اعطا شده است.

فرضیه فرعی ۵: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، اختیار در رویه‌ها جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه ۳: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز

داده می‌شود، سپس بر طبق آن ریزبرنامه‌ها نوشته می‌شود و مشکل دیگری که در سازمان میان کارمندان آن به چشم می‌خورد، بی‌انگیزگی نسبت به استقرار بودجه‌بندی عملیاتی است، که آن را امری غیر ممکن می‌دانستند. همچنین اختیارات کم مدیران سازمان و دستگاه‌های اجرایی دریافت برای سریع‌تر پیش بردن این هدف و عدم وجود یک بانک اطلاعاتی یکپارچه در سازمان باعث کند شدن روند آن شده بود.

ابراهیمی و همکاران (۱۳۸۸)، به بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری اصفهان را با استفاده از ماتریس SWOT پرداخته‌اند. تحلیل تحقیق بر اساس مدل الماس (۱۳۸۶) و از شش منظر: نظام آمار و اطلاعات، برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، مدیریت عملکرد، مدیریت تغییر و نظام پاداش و پاسخ‌گویی صورت گرفته و در نهایت به استخراج استراتژی پرداخته شده است. نتایج نشان می‌دهد که تدوین هدف‌های کمی واقع بینانه در لایه میانی به‌عنوان حلقه ارتباطی برنامه استراتژیک سازمان با برنامه علمیاتی فراهم‌سازی سیستم یک پارچه اطلاعاتی، استقرار سیستم حسابداری تعهدی و تبیین و اصلاح جایگاه تمامی بخش‌های سازمان به‌عنوان صاحبان فرآیند بودجه‌ریزی ضمن فرهنگ‌سازی لازم از جمله مهم‌ترین استراتژی‌ها در این حیطه می‌باشد.

Melkers & Willoughby (۱۹۹۸)، برای پاسخ به این سؤال نظر سنجی‌های مختلفی را برای ایالت‌های امریکا انجام دادند و دریافتند که به جز سه ایالت، همه ایالت‌ها دارای الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی بوده‌اند و اکثر آنها زمینه‌های قانونی را در دهه ۹۰ میلادی ایجاد کرده‌اند.

Jordan & Hackbart (۱۹۹۹)، نتایج نظرسنجی از مقامات اجرایی بودجه‌ایالتی را به منظور تعیین آثار عملیاتی کردن بودجه بر تصمیمات بودجه‌ای را، ارائه نمودند. آنها تأیید کردند که بودجه‌ریزی عملیاتی به نحو گسترده‌ای در امریکا به کار می‌رود، ولی این تنها شیوه ارزیابی عملکرد است که بر تخصیص منابع اثر می‌گذارد.

Andrew (۲۰۰۴)، نشان داده است که امکان اجرا بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالت‌هایی وجود دارد که در آنها توانایی حرفه‌ای و کارشناسی برای چنین تغییراتی

بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه ۱۱: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص پذیرش مدیریتی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه ۱۲: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص پذیرش انگیزشی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه ۱۳: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص صرفه اقتصادی بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

روش تحقیق

تحقیق حاضر از روش توصیفی پیمایشی استفاده شده و از لحاظ هدف، کاربردی است. از سوی دیگر چون تحقیق حاضر به بررسی تفاوت دیدگاه‌ها نیز اشاره دارد، از روش مقایسه‌ای نیز استفاده نموده است. در این تحقیق جهت آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزارهای SPSS و Excel استفاده شده است.

در این پژوهش، بر اساس مدل "شه" (۱۹۹۸)، سه عامل اصلی در اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی یعنی اختیار، پذیرش و توانایی در قالب اجزای آنها در مدل نظری مذکور، شامل: توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی، توانایی فنی، اختیار قانونی، اختیار فرآیندی، اختیار سازمانی، پذیرش سیاسی، پذیرش مدیریتی و پذیرش انگیزشی ارائه می‌گردد. بر همین اساس، برای امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، پرسشنامه‌ای تهیه و مدلی جهت امکان‌سنجی اجرای بودجه عملیاتی ارائه گردیده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل ۳ دسته از افراد مطلع از مراحل بودجه در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، کارشناسان بودجه و متخصصان امور مالی (۱۴ پرسشنامه توزیع و جمع‌آوری شده)، مدیران ارشد (۶ پرسشنامه توزیع و جمع‌آوری شده) و مدیران میانی

گچساران، پذیرش مناسبی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی ۶: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پذیرش سیاستی مناسبی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی ۷: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پذیرش مدیریتی مناسبی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی ۸: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پذیرش انگیزشی مناسبی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه ۴: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب ایجاد صرفه اقتصادی می‌شود.

فرضیه ۵: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص توان ارزیابی عملکرد همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه ۶: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص توان انسانی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه ۷: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص توان فنی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه ۸: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص اختیار رویه‌ای همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه ۹: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص اختیار سازمانی همسو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه ۱۰: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص پذیرش سیاسی همسو با اهداف

ANOVA تجزیه و تحلیل داده‌ها صورت پذیرفته است. اساس نمرات این پرسشنامه مبتنی بر مدل لیکرت می‌باشد (۱. کاملاً کم، ۲. کم، ۳. متوسط، ۴. زیاد، ۵. کاملاً زیاد).

یافته‌های تحقیق

بخش توصیفی تحقیق

جدول شماره ۱ فراوانی مربوط به آمار توصیفی مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی را نشان می‌دهد.

بخش استنباطی تحقیق

قبل از تحلیل فرضیات تحقیق، نرمال بودن توزیع متغیرها را آزمون می‌کنیم:

برای بررسی نرمال بودن مؤلفه‌های ابعاد الگو از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف طبق جدول شماره ۲ استفاده گردید و در تمامی آزمون‌ها، فرضیه آماری به صورت زیر می‌باشد.

H_0 : داده‌ها نرمال هستند (داده‌ها از جامعه نرمال آمده‌اند)؛

H_1 : داده‌ها نرمال نیستند (داده‌ها از جامعه نرمال نیامده‌اند)؛

با توجه به جدول مذکور، از آنجا که سطح معنی داری آزمون نرمال بودن متغیرها بیشتر از $0/05$ می‌باشد. بنابر این فرض صفر را رد نکرده و با اطمینان 95% می‌توان گفت توزیع متغیرها نرمال است.

جدول (۲). نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف برای متغیرهای پژوهش

متغیرهای تحقیق	تعداد	سطح معناداری
توانایی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی	۶۰	۰.۲۵
اختیارات مناسب جهت پیاده‌سازی	۶۰	۰.۰۶۸
پذیرش مناسب جهت پیاده‌سازی	۶۰	۰.۰۹
صرفه اقتصادی	۶۰	۰.۱۴۵

(رؤسای ادارات و مسؤولان برنامه‌ریزی) (۴۰ پرسشنامه توزیع و جمع آوری شده) می‌باشد. بنابراین جامعه آماری عبارت است از کل افراد مطلع در شرکت که برای همه ایشان پرسشنامه ارسال گردید و به این ترتیب حجم کل جامعه برابر با نمونه (یعنی ۶۰) انتخاب گردیده است.

روش‌های جمع‌آوری اطلاعات

جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات موضوع پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای و به منظور جمع‌آوری اطلاعات از مصاحبه با صاحب‌نظران در زمینه بودجه در سازمان از تحقیقات میدانی استفاده شده است. با توجه به اینکه تحقیق از نوع زمینه‌یابی و مقیاس رتبه‌ای می‌باشد و رایج‌ترین ابزار جمع‌آوری در این زمینه پرسشنامه و محاسبه است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

آمار توصیفی

ابتدا مشاهدات توسط روش آمار توصیفی شامل جداول فراوانی و توافقی، نمودارهای آماری و شاخص‌های تمایل مرکزی و پراکندگی توصیف شده است.

آمار استنباطی

مشاهدات با استفاده از روش‌های آمار استنباطی و با استفاده از آزمون‌های نکویی بر ارزش، T-Test و

جدول (۱). نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه

افراد	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی	۴۰	۴.۰۷۵	۰.۳۳۳	۰.۰۵۳
کارشناسان بودجه و متخصصان امور مالی	۱۴	۴.۳۳۳	۰.۳۹۲	۰.۱۰۵
مدیران	۶	۴.۶۱۱	۰.۴۹۱	۰.۲۰۰
مجموع	۶۰	۴.۱۸۹	۰.۳۹۹	۰.۰۵۲

تحلیل فرضیات تحقیق

فرضیه اصلی ۱: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، توانایی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

برای این سؤال می‌توان از آزمون t یک نمونه‌ای طبق جدول شماره ۳ استفاده کرد. با توجه به این که در این تحقیق طیف لیکرت ۵ تایی را در نظر گرفته‌ایم مقدار آماره آزمون را ۳ (حد وسط) در نظر گرفته می‌شود.

$$\begin{cases} H_0 : \mu \leq 3 \\ H_1 : \mu > 3 \end{cases}$$

جدول مذکور، نتایج آزمون t یک نمونه‌ای را نشان می‌دهد. بر اساس ستون اول این جدول، در صورتی که مقدار میانگین بالاتر از ۳ شده باشند می‌توان گفت شاخص مورد نظر وضعیت مطلوبی دارد و در صورتی که مقدار میانگین به دست آمده برای نمونه زیر ۳ شده باشند نشان از عدم مطلوبیت دارد، برای بررسی معناداری یا عدم معناداری این مطلوبیت از آماره t در ستون سوم این جدول استفاده می‌کنیم. با توجه به یک‌طرفه بودن فرضیه در صورتی می‌توان گفت مطلوب می‌باشد که مقدار آماره t از $+1/96$ بزرگ‌تر باشد نتایج حاصله از آزمون t نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، توانایی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد (مقدار متوسط بالاتر از ۳ شده است) اما این توانایی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نشده است (مقدار t کمتر از $1/96$ شده است) بنابراین فرضیه اصلی ۱ رد می‌شود. برای فرضیات فرعی نتایج عبارت است از:

نتیجه فرضیه فرعی ۱: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، توانایی ارزیابی عملکرد وجود دارد (مقدار

متوسط بالاتر از ۳ شده است) و توانایی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده است (مقدار t بیشتر از $1/96$ شده است). بنابراین فرضیه فرعی ۱ تأیید شده است. نتیجه فرضیه فرعی ۲: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، توانایی انسانی وجود ندارد (مقدار متوسط کمتر از ۳ شده است) و در نتیجه این توانایی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نشده است (مقدار t کمتر از $1/96$ شده است). بنابراین فرضیه فرعی ۲ رد شده است. نتیجه فرضیه فرعی ۳: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، توانایی فنی وجود ندارد (مقدار متوسط کمتر از ۳ شده است) و این توانایی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نشده است (مقدار t کمتر از $1/96$ شده است). بنابراین فرضیه فرعی ۳ رد شده است.

فرضیه اصلی ۲: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، اختیارات مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

برای این سؤال می‌توان از آزمون t یک نمونه‌ای طبق جدول شماره ۴ استفاده کرد. با توجه به این که در این تحقیق طیف لیکرت ۵ تایی را در نظر گرفته‌ایم مقدار آماره آزمون را ۳ (حد وسط) در نظر گرفته می‌شود.

$$\begin{cases} H_0 : \mu \leq 3 \\ H_1 : \mu > 3 \end{cases}$$

نتایج حاصله از آزمون t نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، اختیارات مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد (مقدار متوسط بالاتر از ۳ شده است) و این اختیارات در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده است (مقدار t بیشتر از $1/96$ شده است). بنابراین فرضیه اصلی ۲ تأیید

جدول (۳). نتایج آزمون t یک نمونه‌ای

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
پذیرش مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی	۳.۶۵۷	۰.۲۲۵	۲۲.۵۹۱	۵۹	۰.۰۰۰	تأیید
پذیرش سیاسی	۳.۹۷۱	۰.۲۳۵	۳۱.۹۸۵	۵۹	۰.۰۰۰	تأیید
پذیرش مدیریتی	۳.۷۰۰	۰.۳۰۵	۱۷.۷۷۷	۵۹	۰.۰۰۰	تأیید
پذیرش انگیزشی	۳.۳۰۰	۰.۳۲۵	۷.۱۵۴	۵۹	۰.۰۰۰	تأیید

نتایج حاصله از آزمون t نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پذیرش مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد (مقدار متوسط بالاتر از ۳ شده است) و این اختیارات در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده است (مقدار t بیشتر از ۹۶/۱ شده است). بنابراین فرضیه اصلی ۳ تأیید می‌شود. برای فرضیات فرعی نتایج عبارت است از:

نتیجه فرضیه فرعی ۶: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پذیرش سیاسی مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد (مقدار متوسط بیشتر از ۳ شده است) و این پذیرش در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده است (مقدار t بزرگتر از ۹۶/۱ شده است). بنابراین فرضیه فرعی ۶ تأیید شده است.

نتیجه فرضیه فرعی ۷: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پذیرش مدیریتی مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد (مقدار متوسط بیشتر از ۳ شده است) و این پذیرش در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده است (مقدار t بزرگتر از ۹۶/۱ شده است). بنابراین فرضیه فرعی ۷ تأیید شده است.

نتیجه فرضیه فرعی ۸: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پذیرش انگیزشی مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد (مقدار متوسط بیشتر از ۳ شده است) و این پذیرش در سطح اطمینان ۹۵٪

می‌شود. برای فرضیات فرعی نتایج عبارت است از: نتیجه فرضیه فرعی ۴: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، اختیارات قانونی جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد (مقدار متوسط کمتر از ۳ شده است) و این اختیارات در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نشده است (مقدار t کمتر از ۹۶/۱ شده است). بنابراین فرضیه فرعی ۴ رد شده است.

نتیجه فرضیه فرعی ۵: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، اختیارات در رویه‌ها وجود دارد (مقدار متوسط بالاتر از ۳ شده است) و این اختیارات در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده است (مقدار t بیشتر از ۹۶/۱ شده است). بنابراین فرضیه فرعی ۵ تأیید شده است.

فرضیه اصلی ۳: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پذیرش مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد.

برای این سؤال می‌توان از آزمون t یک نمونه‌ای طبق جدول شماره ۵ استفاده کرد. با توجه به این که در این تحقیق طیف لیکرت ۵ تایی را در نظر گرفته‌ایم مقدار آماره آزمون را ۳ (حد وسط) در نظر گرفته می‌شود.

$$\begin{cases} H_0 : \mu \leq 3 \\ H_1 : \mu > 3 \end{cases}$$

جدول (۴). نتایج آزمون t یک نمونه‌ای

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
اختیارات مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی	۳.۲۱۷	۰.۳۷۲	۴.۵۰۶	۵۹	۰.۰۰۰	تأیید
اختیار قانونی	۳.۱۸۳	۰.۵۹۶	۲.۳۸۱	۵۹	۰.۰۲۰	رد
اختیار در رویه‌ها	۳.۲۵۰	۰.۴۳۷	۴.۴۳۵	۵۹	۰.۰۰۰	تأیید

جدول (۵). نتایج آزمون t یک نمونه‌ای

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
پذیرش مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی	۳.۶۵۷	۰.۲۲۵	۲۲.۵۹۱	۵۹	۰.۰۰۰	تأیید
پذیرش سیاسی	۳.۹۷۱	۰.۲۳۵	۳۱.۹۸۵	۵۹	۰.۰۰۰	تأیید
پذیرش مدیریتی	۳.۷۰۰	۰.۳۰۵	۱۷.۷۷۷	۵۹	۰.۰۰۰	تأیید
پذیرش انگیزشی	۳.۳۰۰	۰.۳۲۵	۷.۱۵۴	۵۹	۰.۰۰۰	تأیید

معنادار شده است (مقدار آبزگتر از ۱/۹۶ شده است). بنابراین فرضیه فرعی ۸ تأیید شده است.

فرضیه اصلی ۴: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب ایجاد صرفه عملیاتی می‌شود.

برای این سؤال می‌توان از آزمون t یک نمونه‌ای طبق جدول شماره ۶ استفاده کرد. با توجه به این که در این تحقیق طیف لیکرت ۵ تایی را در نظر گرفته‌ایم مقدار آماره آزمون را ۳ (حد وسط) در نظر گرفته می‌شود.

$$\begin{cases} H_0 : \mu \leq 3 \\ H_1 : \mu > 3 \end{cases}$$

نتایج حاصله از آزمون t نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب ایجاد صرفه عملیاتی در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌شود (مقدار متوسط بالاتر از ۳ شده است) و این اختیارات در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار شده است (مقدار t بیشتر از ۱/۹۶ شده است). بنابراین فرضیه اصلی چهارم تأیید می‌شود.

فرضیه اصلی ۵: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص توانایی ارزیابی عملکرد هم سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به کیفی بودن متغیر مستقل (ادارات و رده‌های

مختلف کارکنان) و کمی بودن متغیر وابسته (توانایی ارزیابی عملکرد) و با توجه به این که متغیر مستقل از نوع چندگروهی می‌باشد به منظور تحلیل این فرضیه از روش تحلیل واریانس یک طرفه طبق جدول شماره ۷ استفاده می‌شود.

یکی از پیش فرض‌های آزمون تحلیل واریانس، برابر بودن واریانس‌های گروه‌ها می‌باشد. آزمون لون فرض برابری واریانس‌ها را انجام می‌دهد. در این آزمون فرض صفر و فرض خلاف به شرح زیر می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2 = \sigma_3^2 \\ H_1 : \sigma_i^2 \neq \sigma_j^2 \text{ For one } i \neq j \end{cases}$$

مقادیر آماره‌ی لون جهت بررسی فرض تساوی واریانس‌ها در افراد متفاوت در جدول بالا نشان می‌دهد که فرض تساوی واریانس‌ها در هر سه گروه مورد تأیید می‌باشد (سطح معناداری بیشتر از ۵٪ شده است) و استفاده از تحلیل واریانس برای مقایسه میانگین‌ها بلامانع است. فرض صفر و فرض خلاف به صورت زیر می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 \\ H_1 : \mu_i \neq \mu_j \text{ For one } i \neq j \end{cases}$$

جدول شماره ۸، نتایج تحلیل واریانس را نشان می‌دهد.

نتایج به دست آمده از تحلیل واریانس یک طرفه نشان می‌دهد، در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز

جدول (۶). نتایج آزمون t یک نمونه‌ای

نتیجه	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	انحراف استاندارد	میانگین
تأیید	۰.۰۰۰	۵۹	۲۳.۰۵۴	۰.۳۹۹	۴.۱۸۹

جدول (۷). آزمون لون برای برابری واریانس‌های ۳ گروه

نتیجه آزمون برابری واریانس‌ها	سطح معناداری	df2	df1	آماره F
تأیید می‌گردد	۰.۳۵۱	۵۷	۲	۱.۱۴۱

جدول (۸). نتایج تحلیل واریانس

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
گروه	۰.۴۹۸	۲	۰.۲۴۹	۲.۵۵	۰.۰۸۷	عدم تفاوت معنادار
خطا	۵.۵۶۸	۵۷	۰.۰۹۸			
مجموع	۶.۰۶۷	۵۹				

از دیدگاه رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی توانایی انسانی کمتری در جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران وجود دارد. بنابراین فرضیه محقق تأیید می‌گردد.

فرضیه اصلی ۷: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز

گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص توان فنی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۱۱ و ۱۲ به ترتیب نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه و نتایج تحلیل واریانس را نشان می‌دهد.

نتایج به دست آمده از تحلیل واریانس یک طرفه نشان می‌دهد، در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص توان فنی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود دارد (سطح معناداری کمتر از ۵٪ شده است). نتایج آمار توصیفی (میانگین) نشان می‌دهد که توان فنی تحت تأثیر افراد قرار گرفته است و نتایج میانگین‌ها نشان می‌دهد که از دیدگاه رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی، توانایی فنی بیشتری جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران وجود دارد و از دیدگاه مدیران

گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص توانایی ارزیابی عملکرد هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد (سطح معناداری بیشتر از ۵٪ شده است).

فرضیه اصلی ۶: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز

گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص توان انسانی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۹ و ۱۰ به ترتیب نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه و نتایج تحلیل واریانس را نشان می‌دهد.

نتایج به دست آمده از تحلیل واریانس یک طرفه نشان می‌دهد، در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص توان انسانی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود دارد (سطح معناداری کمتر از ۵٪ شده است). نتایج آمار توصیفی (میانگین) نشان می‌دهد که توان انسانی تحت تأثیر افراد قرار گرفته است و نتایج میانگین‌ها نشان می‌دهد که از دیدگاه مدیران، توانایی انسانی بیشتری جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران وجود دارد و

جدول (۹). توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه

افراد	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی	۴۰	۲.۸۱۹	۰.۳۷۱	۰.۰۵۹
کارشناسان بودجه و متخصصان امور مالی	۱۴	۳.۱۴۳	۰.۴۸۷	۰.۱۳
مدیران	۶	۳.۲۵	۰.۷۴۲	۰.۳۰۳
مجموع	۶۰	۲.۹۳۸	۰.۴۶۹	۰.۰۶

جدول (۱۰). نتایج تحلیل واریانس

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
گروه	۱.۷۴	۲	۰.۸۷	۴.۴۲۴	۰.۰۱۶	تفاوت معنادار
خطا	۱۱.۲۱۳	۵۷	۰.۱۹۷			
مجموع	۱۲.۹۵۳	۵۹				

توانایی انسانی کمتری در جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران وجود دارد. بنابراین فرضیه محقق تأیید می‌گردد.

فرضیه اصلی ۸: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص اختیار رویه‌ای هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۱۳ و ۱۴ به ترتیب نتایج توصیفی شامل: میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه و نتایج تحلیل واریانس را نشان می‌دهد.

نتایج به دست آمده از تحلیل واریانس یک‌طرفه نشان می‌دهد، در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص اختیار رویه‌ای هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد (سطح معناداری بیشتر از ۵٪ شده است).

فرضیه اصلی ۹: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص اختیار سازمانی هم‌سو با اهداف

جدول (۱۱). نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه

افراد	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی	۴۰	۳.۱۵۰	۰.۵۵۷	۰.۰۸۸
کارشناسان بودجه و متخصصان امور مالی	۱۴	۲.۶۷۹	۰.۶۰۸	۰.۱۶۲
مدیران	۶	۲.۵۸۳	۰.۴۹۲	۰.۲۰۱
مجموع	۶۰	۲.۹۸۳	۰.۶۰۳	۰.۰۷۸

جدول (۱۲). نتایج تحلیل واریانس یک طرفه

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
گروه	۳.۳۷۱	۲	۱.۶۸۶	۵.۳۰۵	۰.۰۰۸	تفاوت معنادار
خطا	۱۸.۱۱۲	۵۷	۰.۳۱۸			
مجموع	۲۱.۴۸۳	۵۹				

جدول (۱۳). نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه

افراد	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی	۴۰	۳.۱۵۰	۰.۴۸۳	۰.۰۷۶
کارشناسان بودجه و متخصصان امور مالی	۱۴	۳.۲۱۴	۰.۶۹۹	۰.۱۸۷
مدیران	۶	۳.۳۳۳	۱.۰۳۳	۰.۴۲۲
مجموع	۶۰	۳.۱۸۳	۰.۵۹۶	۰.۰۷۷

جدول (۱۴). نتایج تحلیل واریانس یک طرفه

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
گروه	۰.۱۹۳	۲.۰۰۰	۰.۰۹۶	۰.۲۶۴	۰.۷۶۹	عدم تفاوت معنادار
خطا	۲۰.۷۹۰	۵۷.۰۰۰	۰.۳۶۵			
مجموع	۲۰.۹۸۳	۵۹.۰۰۰				

فرضیه اصلی ۱۰: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص پذیرش سیاسی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۱۷ و ۱۸ به ترتیب نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه و نتایج تحلیل واریانس را نشان می‌دهد.

نتایج به دست آمده از تحلیل واریانس یک‌طرفه نشان می‌دهد، در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص پذیرش سیاسی هم‌سو با اهداف

بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۱۵ و ۱۶ به ترتیب نتایج توصیفی شامل: میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه و نتایج تحلیل واریانس را نشان می‌دهد.

نتایج به دست آمده از تحلیل واریانس یک‌طرفه نشان می‌دهد، در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص اختیار سازمانی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد (سطح معناداری بیشتر از ۵٪ شده است).

جدول (۱۵). نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه

افراد	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی	۴۰	۳.۲۰۰	۰.۴۰۵	۰.۰۶۴
کارشناسان بودجه و متخصصان امور مالی	۱۴	۳.۳۵۷	۰.۴۹۷	۰.۱۳۳
مدیران	۶	۳.۳۳۳	۰.۵۱۶	۰.۲۱۱
مجموع	۶۰	۳.۲۵۰	۰.۴۳۷	۰.۰۵۶

جدول (۱۶). نتایج تحلیل واریانس یک طرفه

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
گروه	۰.۳۰۲	۲.۰۰۰	۰.۱۵۱	۰.۷۸۷	۰.۴۶۰	عدم تفاوت معنادار
خطا	۱۰.۹۴۸	۵۷.۰۰۰	۰.۱۹۲			
مجموع	۱۱.۲۵۰	۵۹.۰۰۰				

جدول (۱۷). نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه

افراد	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی	۴۰	۳.۹۷۵	۰.۲۰۳	۰.۰۳۲
کارشناسان بودجه و متخصصان امور مالی	۱۴	۳.۸۹۳	۰.۲۷۲	۰.۰۷۳
مدیران	۶	۴.۱۲۵	۰.۳۰۶	۰.۱۲۵
مجموع	۶۰	۳.۹۷۱	۰.۲۳۵	۰.۰۳۰

جدول (۱۸). نتایج تحلیل واریانس یک طرفه

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
گروه	۰.۲۲۸	۲.۰۰۰	۰.۱۱۴	۲.۱۴۶	۰.۱۲۶	عدم تفاوت معنادار
خطا	۳.۰۳۳	۵۷.۰۰۰	۰.۰۵۳			
مجموع	۳.۲۶۱	۵۹.۰۰۰				

بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد (سطح معناداری بیشتر از ۵٪ شده است).

فرضیه اصلی ۱۱: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص پذیرش مدیریتی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۱۹ و ۲۰ به ترتیب نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه و نتایج تحلیل واریانس را نشان می‌دهد.

نتایج به دست آمده از تحلیل واریانس یک‌طرفه نشان می‌دهد، در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص پذیرش مدیریتی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد (سطح معناداری بیشتر از ۵٪ شده است).

فرضیه اصلی ۱۲: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص پذیرش انگیزشی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۲۱ و ۲۲ به ترتیب نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه و نتایج تحلیل

واریانس را نشان می‌دهد. نتایج به دست آمده از تحلیل واریانس یک‌طرفه نشان می‌دهد، در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص پذیرش انگیزشی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد (سطح معناداری بیشتر از ۵٪ شده است).

فرضیه اصلی ۱۳: در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص صرفه اقتصادی بودجه‌ریزی عملیاتی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۲۳ و ۲۴ به ترتیب نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه و نتایج تحلیل واریانس را نشان می‌دهد.

نتایج به دست آمده از تحلیل واریانس یک‌طرفه نشان می‌دهد، در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص صرفه اقتصادی بودجه‌ریزی عملیاتی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود دارد (سطح معناداری کمتر از ۵٪ شده است). نتایج میانگین‌ها

جدول (۱۹). نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه

افراد	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی	۴۰	۳.۶۸۳	۰.۱۶۸	۰.۰۲۷
کارشناسان بودجه و متخصصان امور مالی	۱۴	۳.۷۱۴	۰.۲۸۸	۰.۰۷۷
مدیران	۶	۳.۷۷۸	۰.۸۰۷	۰.۳۳۰
مجموع	۶۰	۳.۷۰۰	۰.۳۰۵	۰.۰۳۹

جدول (۲۰). نتایج تحلیل واریانس یک طرفه

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
گروه	۰.۰۵۰	۲.۰۰۰	۰.۰۲۵	۰.۲۶۳	۰.۷۶۹	عدم تفاوت معنادار
خطا	۵.۴۳۹	۵۷.۰۰۰	۰.۰۹۵			
مجموع	۵.۴۸۹	۵۹.۰۰۰				

گچساران، توانایی پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد اما این توانایی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نیست. بنابراین فرضیه اصلی ۱ رد می‌شود. نتایج حاصله از آزمون t در فرضیه اصلی شماره ۲، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، اختیارات مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد و این اختیارات در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد، بنابراین فرضیه اصلی ۲ تأیید می‌شود. نتایج حاصله از آزمون t در فرضیه شماره ۳، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پذیرش مناسب جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی

نشان می‌دهد که از دیدگاه رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی، توانایی فنی بیشتری جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران وجود دارد و از دیدگاه مدیران پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب ایجاد صرفه اقتصادی بیشتری می‌شود ولی از دیدگاه رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی این ایجاد کمتر است.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصله از آزمون t در فرضیه اصلی شماره ۱، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز

جدول (۲۱). نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه

افراد	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی	۴۰	۳.۲۴۴	۰.۲۱۵	۰.۰۳۴
کارشناسان بودجه و متخصصان امور مالی	۱۴	۳.۳۷۵	۰.۲۷۳	۰.۰۷۳
مدیران	۶	۳.۵۰۰	۰.۷۷۵	۰.۳۱۶
مجموع	۶۰	۳.۳۰۰	۰.۳۲۵	۰.۰۴۲

جدول (۲۲). نتایج تحلیل واریانس یک‌طرفه

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
گروه	۰.۴۴۵	۲.۰۰۰	۰.۲۲۳	۲.۱۹۶	۰.۱۲۱	عدم تفاوت معنادار
خطا	۵.۷۸۰	۵۷.۰۰۰	۰.۱۰۱			
مجموع	۶.۲۲۵	۵۹.۰۰۰				

جدول (۲۳). نتایج توصیفی شامل میانگین و انحراف استاندارد و اندازه نمونه

افراد	اندازه نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	خطای تخمین
رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی	۴۰	۴.۰۷۵	۰.۳۳۳	۰.۰۵۳
کارشناسان بودجه و متخصصان امور مالی	۱۴	۴.۳۳۳	۰.۳۹۲	۰.۱۰۵
مدیران	۶	۴.۶۱۱	۰.۴۹۱	۰.۲۰۰
مجموع	۶۰	۴.۱۸۹	۰.۳۹۹	۰.۰۵۲

جدول (۲۴). نتایج تحلیل واریانس یک‌طرفه

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
گروه	۱.۸۸۱	۲	۰.۹۴	۷.۱۱۴	۰.۰۰۲	تفاوت معنادار
خطا	۷.۵۳۴	۵۷	۰.۱۳۲			
مجموع	۹.۴۱۵	۵۹				

وجود دارد و این اختیارات در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. بنابراین فرضیه اصلی ۳ تأیید می‌شود.

نتایج حاصله از آزمون t در فرضیه اصلی شماره ۴، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب ایجاد صرفه عملیاتی در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌شود و این اختیارات در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. بنابراین فرضیه اصلی چهارم تأیید می‌شود.

در آزمون فرضیه شماره ۵، با توجه به کیفی بودن متغیر مستقل (ادارات و رده‌های مختلف کارکنان) و کمی بودن متغیر وابسته (توانایی ارزیابی عملکرد) و با توجه به این که متغیر مستقل از نوع چندگروهی می‌باشد به منظور تحلیل این فرضیه از روش تحلیل واریانس یک طرفه استفاده شده است. نتایج به دست آمده از این تحلیل نشان می‌دهد، در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص توانایی ارزیابی عملکرد هم سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه ۵ رد می‌شود.

نتایج حاصله از آزمون فرضیه شماره ۶، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص توان انسانی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود دارد. نتایج آمار توصیفی (میانگین) نشان می‌دهد که توان انسانی تحت تأثیر افراد قرار گرفته است و نتایج میانگین‌ها نشان می‌دهد که از دیدگاه مدیران، توانایی انسانی بیشتری جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران وجود دارد و از دیدگاه رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی توانایی انسانی کمتری در جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران وجود دارد. بنابراین فرضیه محقق تأیید می‌گردد.

نتایج حاصله از آزمون فرضیه شماره ۷، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص توان فنی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی،

در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود دارد. نتایج آمار توصیفی (میانگین) نشان می‌دهد که توان فنی تحت تأثیر افراد قرار گرفته است و نتایج میانگین‌ها نشان می‌دهد که از دیدگاه رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی، توانایی فنی بیشتری جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران وجود دارد و از دیدگاه مدیران توانایی انسانی کمتری در جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران وجود دارد. بنابراین فرضیه محقق تأیید می‌گردد.

نتایج حاصله از آزمون فرضیه شماره ۸، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص اختیار رویه‌ای هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه محقق رد می‌گردد.

نتایج حاصله از آزمون فرضیه شماره ۹، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص اختیار سازمانی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه ۹ رد می‌گردد.

نتایج حاصله از آزمون فرضیه شماره ۱۰، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص پذیرش سیاسی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه محقق رد می‌گردد.

نتایج حاصله از آزمون فرضیه شماره ۱۱، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص پذیرش مدیریتی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه محقق رد می‌گردد.

نتایج حاصله از آزمون فرضیه شماره ۱۲، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف، کارکنان در خصوص پذیرش انگیزشی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی

مشکلات موجود در سیستم کنترل هزینه‌ها شرکت به چالش کشیده شود و امکان اجماع صاحب‌نظران برای تنظیم پرسشنامه‌ای جامع را محدود سازد. این مورد باعث گردیده است تا محدودیت ذاتی پرسشنامه تشدید گردد.

منابع

- ابراهیمی، سعید؛ فردانی، سعید؛ محمدنبی، زهره؛ والیانی، نوشین. (۱۳۸۸). "بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری اصفهان (با استفاده از روش ماتریس SWOT)". مقاله ارائه شده در سومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران.
- رسولیان، محسن؛ ابریشم، حسینعلی. (۱۳۸۶). "بودجه‌ریزی عملیاتی الگویی برای ارتقای نظام مدیریت مالی در شهرداری‌ها". مقاله ارائه شده در اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران.
- شیخ الاسلامی نسب، شریعت. (۱۳۹۰). "بررسی استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان خوزستان (با استفاده از روش ماتریس SWOT)". پایان‌نامه دانشجویی کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- عمید، امین؛ دهقانان، حامد. (۱۳۸۷). "بررسی نقش معماری سازمانی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی". مقاله ارائه شده دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران.
- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی. (۱۳۸۴). سازمان برنامه‌ریزی و توسعه کشور. ماده ۱۳۸ و ۱۴۴.

- Andrew, M. (2004). "Authority, Acceptance, Ability and Performance Based Budgeting Reforms". *The Internal Journal Of Public Sector Management*, 17(4), 334-336.
- Blumentritt, T. (2006). "Integrating Strategic Management and Budgeting". *Journal of Business Strategy*, 27(6), 73-79.

عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه محقق رد می‌گردد.

نتایج حاصله از آزمون فرضیه شماره ۱۳، نشان می‌دهد که در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران، بین دیدگاه‌های ادارات و رده‌های مختلف کارکنان در خصوص صرفه اقتصادی بودجه‌ریزی عملیاتی هم‌سو با اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت معناداری وجود دارد و نتایج میانگین‌ها نشان می‌دهد که از دیدگاه رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی، توانایی فنی بیشتری جهت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت بهره‌برداری نفت و گاز گچساران وجود دارد و از دیدگاه مدیران پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی موجب ایجاد صرفه اقتصادی بیشتری می‌شود ولی از دیدگاه رؤسای ادارات و کارشناسان برنامه‌ریزی این ایجاد کمتر است.

پیشنهادها برای تحقیق‌های آتی

- بررسی و امکان سنجی استقرار سیستم مناسب کنترل هزینه‌ها، در شرکت‌های بهره‌بردار وابسته به شرکت ملی نفت ایران، در راستای اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی.
- بررسی موانع موجود برای استقرار بودجه عملیاتی در شرکت ملی نفت ایران.
- بررسی نحوه تنظیم برنامه زمان بندی و شناخت موانع متعدد اجرای دقیق و به موقع این برنامه در شرکت ملی نفت ایران.

محدودیت‌های تحقیق

هر تحقیقی از مرحله طراحی تا مرحله اجرا با محدودیت‌هایی مواجه است که این محدودیت‌ها بسته به موضوع و سایر ابعاد تحقیق متفاوت است. تلاش محقق این است که تا حد امکان از این محدودیت‌ها بکاهد و یا این که این محدودیت‌ها را تعدیل کند، تحقیق حاضر نیز از این محدودیت‌ها مبرا نبوده و اصلی‌ترین محدودیت این تحقیق، محدودیت حاکم بر سیستم حسابداری نقدی و الزام سازمان برای تنظیم بودجه به روش سنتی می‌باشد، که موجب گردیده مفاهیم اولیه بودجه‌بندی عملیاتی، به دلیل قدمت سازمان، با

- Jordan, M. & Hackbart, M. (2005). "The Goals and Plementation Success of State Performance Based Budgeting". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.
- Melkers, J. & Willoughby, K. (1998). "The State of the State: Performanc Based Budgeting Requirements in 47 out of 50". *Public Administration Review*, 58, 66-73.

بررسی تأثیر اجزای سرمایه فکری بر ابعاد عملکرد مالی

The Impact of the Components of Intellectual Capital on the Dimensions of Financial Performance

M.Mahdavikhou^{*}, M.Mahmoodtorabi^{**},
M.Khotanlou^{***}

مهدی مهدوی خو^{*}، مریم محمود ترابی^{**}،
محسن ختن لو^{***}

Received: 2015/1/26

Accepted: 2015/5/26

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۱/۶

Abstract

This research aims to study the impact of the components of intellectual capital on the dimensions of financial performance in the governmental companies related to the power ministry in Hamedan city. The statistical population in this study includes the total employees working in these governmental companies. The research methodology in this study is descriptive analytic, and through a 26-item questionnaire which has been designed to measure financial performance and Bounti's standard questionnaire for measuring the intellectual capital, required data was collected. Validity and reliability of the designed-questionnaire were 80/2 and 91/7 respectively, therefore; the validity and reliability of questioner were confirmed. The correlation test and regression method was used to analyze the research findings. At the trust ship level of 95%, findings show intellectual capital has a positive impact on financial performance.

چکیده

هدف از انجام این پژوهش بررسی تأثیر اجزای سرمایه فکری بر ابعاد عملکرد مالی شرکت‌های دولتی وابسته به وزارت نیرو در شهرستان همدان است. جامعه آماری شامل کلیه کارکنان این شرکت‌ها بوده و روش پژوهش توصیفی و استنباطی است. ابزار گردآوری اطلاعات تحقیق شامل پرسشنامه استاندارد سرمایه فکری بونتیس و پرسشنامه ۲۶ سؤالی طراحی شده برای سنجش ابعاد عملکرد مالی است که روایی آن با روش تحلیل عاملی با چرخش واریمکس ۸۰/۲ و ضریب آلفای کرونباخ آن ۹۱/۷ محاسبه شده است. در این پژوهش نخست، اجزای سرمایه فکری شامل ارتباطی، سرمایه ساختاری و سرمایه انسانی شرکت‌های مورد مطالعه اندازه‌گیری گردید و سپس با استفاده از آزمون‌های همبستگی و تحلیل رگرسیون میزان تأثیر آنها بر هر یک از ابعاد عملکرد مالی شامل کنترل هزینه، مدیریت ارزش و کنترل ریسک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق حاکی از آن است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر اجزای سرمایه فکری بر ابعاد عملکرد مالی مثبت و معنادار بوده و توانایی پیش‌بینی آنها را دارد.

Key words: Intellectual Capital, Financial Performance, Cost Control, Value Management, Risk Control.

واژه‌های کلیدی: سرمایه فکری، عملکرد مالی، کنترل هزینه، مدیریت ارزش، کنترل ریسک.

JEL Classification: M41, G32, D24

طبقه‌بندی موضوعی: M41, G32, D24

^{*}Department of Accounting & Management, Hamedan Branch, Islamic Azad University, Hamedan, Iran
^{**}Department of Accounting & Management, Hamedan Branch, Islamic Azad University, Hamedan, Iran
^{***}Department of Accounting, Faculty of Economic and Social Science, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran

*دانشگاه آزاد اسلامی، واحد همدان، گروه حسابداری و مدیریت، همدان، نویسنده
مسئول: Mahdavikhou@iauh.ac.ir
**دانشگاه آزاد اسلامی، واحد همدان، گروه حسابداری و مدیریت، همدان
***گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان

مقدمه

تا اواخر قرن بیستم دانش همان اطلاعاتی محسوب می‌شد که در دسترس عموم قرار داشت و نقش مدیریت، یافتن راهی برای ترکیب بهینه محصولات و بازارها و نیز رفع موانع ورود کالاها و تکنولوژی‌های بالقوه و جان‌شین تلقی می‌شد. اما ماهیت منابع در سال‌های اخیر تغییر نموده و رقابتی شده است، بنابراین ضروری است برای شناسایی منابع واقعی و پایدار یک سازمان، توجهی جدی به درون شرکت‌ها صورت گیرد (حاجیها، ۱۳۸۹).

در عصر ما دیگر سازمان‌ها به انبوهی تولید و به فزونی ذخایر مالی خود نمی‌بالند، بلکه بالندگی سازمان‌ها در گرو سرمایه هوشمند و دانش آنهاست. به عبارت دیگر سازمان‌های پیشرو در عرصه رقابت‌ها و چالش‌های فرا رویشان، تنها به مدد انسان‌های هوشمند و دانش آفرین است که می‌توانند از دیگر سازمان‌ها پیشی بگیرند. امروزه، اغلب اقتصادهای پیشرفته در زمره کشورهای دانش محور قرار دارند. در واقع اقتصاد دانش محور، اقتصادی است که در آن تولید دانش و بکارگیری آن نقش تعیین کننده‌ای در ایجاد ثروت دارد. در اقتصاد کالا محور، زمین، نیروی کار و سرمایه سه عامل مهم تولید هستند. اما در اقتصاد دانش محور، دانش و نیروی کار ماهر، بالاترین سهم را در ایجاد ثروت دارند. این بدان معناست که اقتصاد دانش محور، اقتصاد مبتنی بر نیروی انسانی است و نیروی انسانی نیز بزرگترین ثروت هر کشور محسوب می‌شود (دانایی فرد، ۱۳۸۷).

از این رو، سازمان‌ها و شرکت‌های گوناگون برای هماهنگ شدن با تغییر و تحولات عصر حاضر ناچارند با مقوله‌های اندازه‌گیری سرمایه فکری و راه‌های بهبود مؤلفه‌های عملکرد مالی آشنا شوند. بطور کلی، عملکرد مالی هر سازمان، نشان دهنده خلاصه و مجموع عملیات و فعالیت‌های مالی یک سازمان بوده و ارزیابی مستمر عملکرد مالی و شناسایی عوامل مؤثر بر آن در بهبود عملکرد سازمانی و تسهیل چرخش سیکل مدیریت یعنی بودجه‌ریزی، برنامه‌ریزی، انجام کار، بررسی کار و عمل مناسب و صحیح نقش بسزایی دارد.

سؤالی که اینجا پیش می‌آید این است که "آیا اندازه‌گیری و مدیریت اجزای سرمایه فکری می‌تواند مؤلفه‌های بهبود عملکرد مالی را در شرکت‌های دولتی تحت تأثیر قرار

دهد؟ و اگر چنین است، چه رابطه‌ای بین این متغیرها وجود دارد؟"

پیشینه تحقیق

پورزمانی و همکاران (۱۳۹۱)، به تأثیر سرمایه فکری بر ارزش بازار و عملکرد مالی برای ۹۰ شرکت در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند برای بررسی سرمایه فکری از روش ضریب ارزش افزوده سرمایه فکری که توسط Puliek در سال ۲۰۰۰ پیشنهاد شد، استفاده شده است ضریب ارزش افزوده سرمایه فکری کارایی سه داده ساختاری، انسانی، فیزیکی را اندازه‌گیری می‌کند نتایج تحقیق نشان داد رابطه بین ضریب کارایی سرمایه فکری و ارزش بازار معنادار نیست این یافته تحقیق وجود شکاف فزاینده بین ارزش بازار و ارزش دفتری شرکت‌ها را تأیید می‌کند. همچنین نتایج حاصل از آزمون‌های به دست آمده بیانگر این است که ضریب کارایی سرمایه فکری تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد مالی (نرخ بازده دارایی‌ها) شرکت دارد.

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی تأثیر سرمایه فکری بر ارزش بازار و عملکرد مالی شرکت‌های صنعت سیمان پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. دوره زمانی مورد مطالعه سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ و نمونه انتخابی شامل ۱۲ شرکت می‌باشد. پژوهش با استفاده از روش رگرسیون پانل دیتا (روش حداقل مربعات) انجام شد. نتایج حاکی از این است که بین سرمایه فکری با ارزش بازار و عملکرد مالی شرکت‌های فعال در صنعت سیمان رابطه معنی‌داری وجود دارد. همچنین در بین عناصر تشکیل دهنده سرمایه فکری، کارایی سرمایه به کارگرفته شده، دارای بیشترین تأثیر بر ارزش بازار شرکت‌های فعال در صنایع سیمان می‌باشد.

مجتهدزاده و همکاران (۱۳۸۸)، تحقیقی را تحت عنوان رابطه سرمایه فکری عملکرد صنعت بیمه انجام دادند که نتایج آن حاکی از آن است که سرمایه‌های فکری، انسانی، ساختاری در بررسی جداگانه و مستقل از یکدیگر، با عملکرد رابطه معناداری دارند، در حالی که در بررسی هم‌زمان فقط رابطه سرمایه ساختاری و انسانی با عملکرد معنادار بوده است.

- دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
۲. سرمایه فکری بر کنترل ریسک در شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
۳. سرمایه فکری بر کنترل هزینه در شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

روش تحقیق

جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات پس از جمع‌آوری پرسشنامه، اطلاعات کدبندی شده و سپس وارد برنامه رایانه‌ای SPSS شده است. برای توصیف متغیرها از آمار توصیفی و در بخش آمار تحلیلی از آزمون‌های کولموگروف-اسمیرنوف، همبستگی پیرسون، رگرسیون تک متغیری و چند متغیری، استفاده شده است.

ابزار گردآوری اطلاعات

اطلاعات مربوط به سوابق تحقیق از روش کتابخانه‌ای و برای گردآوری اطلاعات لازم جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز از روش میدانی استفاده شده است، ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه استاندارد Bontis (۱۹۹۸) برای سنجش سرمایه فکری شامل ۳۶ سؤال و پرسشنامه محقق ساخته برای سنجش عملکرد مالی شامل ۲۶ سؤال می‌باشد.

روایی و پایایی تحقیق

روایی سرمایه فکری با روش تحلیل عاملی با چرخش واریمکس (شاخص KMO)، $73/8$ و روایی عملکرد مالی، $80/2$ محاسبه گردیده است. همچنین ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه سرمایه فکری، $97/6$ و برای پرسشنامه عملکرد مالی، $91/7$ می‌باشد، از آنجا که برای پژوهش‌های علوم انسانی ضریب آلفای بالاتر از $0/7$ قابل قبول است، می‌توان پایایی پرسشنامه‌های مذکور را مناسب ارزیابی کرد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در زمان انجام تحقیق کلیه کارکنان مالی و غیر مالی شرکت‌های زیر مجموعه وزارت نیرو در شهرستان همدان و مشتمل بر ۳۱۴ نفر و مجموع کارکنان مالی در این شرکت‌ها ۴۱ نفر بوده و حجم

منوربان و همکاران (۱۳۸۵)، نیز در تحقیق خود به بررسی اثر سرمایه فکری بر عملکرد بانک ملت تهران پرداختند. این تحقیق نشان داد که بین اجزای سرمایه فکری روابط متقابل نسبتاً قوی وجود داشته است ولی این سرمایه‌ها هیچ گونه تأثیری بر عملکرد سازمانی شعب بانک ملت استان تهران نداشته است.

William & Hsieh (۲۰۱۱)، به بررسی رابطه بین اجزای سرمایه فکری و سه عملکرد عملیاتی مالی و بازار در بورس تایوان در صنعت الکترونیک پرداختند. برای اندازه‌گیری سرمایه فکری از مدل ضریب ارزش افزوده فکری تعدیل شده استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که رابطه عملکرد عملیاتی و سرمایه به کار گرفته شده مثبت و با سرمایه ساختاری و انسانی رابطه‌ای ندارد. همچنین اجزای سرمایه فکری با عملکرد بازار و مالی رابطه منفی دارد. مخارج تحقیق و توسعه با سه عملکرد رابطه مثبت دارد ولی سرمایه فکری تنها با عملکرد عملیاتی رابطه مثبت دارد.

Rudez & Mihalic (۲۰۰۷)، در تحقیق خود به بررسی تأثیر اجزای سرمایه فکری بر عملکرد مالی در صنعت هتلداری در اسلوانی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که اولاً یک رابطه مثبت معناداری بین اجزای سرمایه فکری و عملکرد مالی در این صنعت وجود دارد ثانیاً ضریب تأثیر بالای سرمایه ارتباطی در مقایسه با سایر اجزای سرمایه فکری بر عملکرد مالی شرکت‌ها می‌باشد.

Baum & Silverman (۲۰۰۴)، در تحقیقی به بررسی و آزمون اجزای سرمایه فکری انسانی، بر تصمیمات ریسک مالی شرکت‌ها و عملکردشان در صنعت بیوتکنولوژی در فنلاند و تأثیر اجزا بر عملکرد آنی شرکت‌ها پرداخته‌اند. نتایج حاکی از یک تأثیر معنادار اجزای سرمایه فکری بر عملکرد و ریسک مالی شرکت‌های حاضر در صنعت بیوتکنولوژی می‌باشد.

فرضیات تحقیق

فرضیه اصلی: سرمایه فکری بر اجزای عملکرد مالی شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیات فرعی: به شرح زیر می‌باشد:

۱. سرمایه فکری بر مدیریت ارزش در شرکت‌های

تعریف متغیرهای پژوهش

سرمایه فکری: بونتیس سرمایه فکری را به عنوان مجموعه‌ای از دارایی‌های نامشهود (منابع، توانایی‌ها، رقابت) تعریف می‌کند که از عملکرد سازمانی و ایجاد ارزش به دست می‌آیند (قلیچ لی و مشبکی، ۱۳۸۵). سرمایه فکری و دارایی‌های نامشهود، موضوعی مهم و اساسی برای محققان، دولتمردان، قانون‌گذاران، شرکت‌ها سرمایه‌گذاران و سایر سهامداران در طی یک دهه بوده است. از این رو، بسیاری از صاحب‌نظران به تبیین و ارائه مدل‌های مختلفی جهت اندازه‌گیری سرمایه فکری پرداخته‌اند که از آن جمله می‌توان به مدل ادوینسون و مالون، مدل بروکینگ، مدل روس و همکاران، مدل استیوارت، مدل سالیوان، مدل بونفرر، مدل بونتیس، مدل هانس و لاوندال و مدل لین اشاره نمود.

ابعاد سرمایه فکری از دیدگاه بونتیس: وی به دنبال نظریه‌های قبلی خود، سرمایه‌های فکری را متشکل از سه جزء سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه ارتباطی می‌داند.

سرمایه انسانی: از منظر وی بخش عمده سرمایه انسانی را دانش ضمنی افراد تشکیل می‌دهد. این دانش شامل مهارت‌ها و تجربی هستند که به راحتی نمی‌توان آنها را به صورت بند به بند اذعان کرد. وی عقیده دارد که سرمایه انسانی دارای اهمیت بسیار زیاد است چرا که منبع اصلی خلاقیت و نوآوری محسوب می‌شود.

سرمایه ساختاری: وی سرمایه ساختاری را شامل مکانیزم‌ها و ساختارهای سازمانی دانسته که در رساندن کارکنان به ماکزیمم عملکرد، نقشی پشتیبان دارند. وی این اجزا را شامل: فرهنگ، سیستم‌های اطلاعاتی، تحقیق و توسعه، فرایندها، امور جاری و کارایی هر یک از آنها می‌داند.

سرمایه ارتباطی (مشتری): سرمایه مشتری نیز از منظر وی شامل شناخت کانال‌های بازاریابی و دانش ارتباط با مشتریان است که هر یک از این دو نقش بسیار مهمی را در یک سازمان بر عهده دارند. علاوه بر

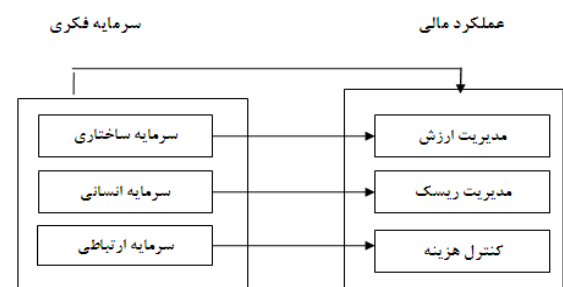
نمونه آماری با برآوردی از جامعه پژوهش و با کمک جدول مورگان و کرجسی و نیز با روش تصادفی طبقه‌ای به تعداد ۲۴۳ نفر کارکنان مالی و غیر مالی و تعداد ۴۰ نفر کارکنان مالی انتخاب گردید. در جدول شماره ۱ تعداد افراد جامعه پژوهش و تعداد افراد انتخاب شده به عنوان نمونه به تفکیک شرکت‌های مورد نظر نشان داده شده است.

جدول (۱): تعداد افراد جامعه پژوهش و تعداد افراد انتخاب شده به عنوان نمونه

شرکت‌های دولتی	گروه	جامعه	نمونه
آب و فاضلاب روستایی	کلیه کارکنان	۱۴۴	۱۰۵
	کارکنان مالی	۷	۷
توزیع برق	کلیه کارکنان	۱۱۰	۸۶
	کارکنان مالی	۲۰	۱۹
آب منطقه‌ای	کلیه کارکنان	۶۰	۵۲
	کارکنان مالی	۱۴	۱۴
جمع کل	کلیه کارکنان	۳۱۴	۲۴۳
	کارکنان مالی	۴۱	۴۰

مدل آمون فرضیه‌ها

با توجه به تحقیقات فوق، در این تحقیق جهت سنجش اجزای سرمایه فکری از مدل سرمایه فکری بونتیس شامل سرمایه ارتباطی، سرمایه ساختاری و سرمایه انسانی و جهت سنجش عملکرد مالی از مدل سمیع زاده و همکاران شامل کنترل هزینه، مدیریت ارزش و کنترل ریسک به شرح زیر استفاده شده است.



منبع مدل عملکرد مالی: سمیع زاده، ۱۳۸۷. منبع مدل سرمایه فکری: بونتیس، ۱۹۹۸

نمودار (۱). مدل سمیع‌زاده و همکاران

اثربخشی و کارایی را برای توجیه اقدامات خود ارائه می‌دهند (منوریان، ۱۳۸۱).

کنترل ریسک: کنترل ریسک فرآیندی است که به منظور اطمینان کامل از اجرای برنامه‌های مدیریت ریسک و اثربخشی تحقق این برنامه‌ها در کاهش ریسک‌های پروژه انجام می‌گیرد. در این فرآیند علاوه بر پیگیری ریسک‌های شناسایی شده، کنترل ریسک‌های باقیمانده و نیز شناسایی ریسک‌های جدید در طول چرخه حیات پروژه نیز مد نظر می‌باشد (Chapman, 2006).

کنترل ریسک روشی است که ریسک را مدیریت می‌کند. در واقع هر گونه اقدامی که توسط مدیریت، هیئت مدیره و سایر اشخاص برای مدیریت ریسک و افزایش احتمال دستیابی به هدف‌های تدوین شده صورت می‌پذیرد کنترل نام دارد، کنترل‌ها پاسخ یا واکنشی به ریسک‌ها هستند (پاکروان، ۱۳۸۶).

کنترل هزینه: کنترل هزینه‌ها یک فرآیند مستمر نظارت، تجزیه تحلیل و اختصاص دقیق هزینه‌ها و ارتقای یک فرهنگ آگاهی از هزینه‌ها است. کنترل هزینه یک مفهوم جامع است که مدیریت هزینه‌های انرژی مانند گرمایش، نور و سوخت، کنترل هزینه‌های عمومی مانند پست، اینترنت و غیره، به‌کارگیری مدیریت کیفیت جامع، بهره‌مندی از بهبود مستمر و ایزو در سازمان، اطلاع کارکنان از فعالیت‌های جایگزین با حداقل هزینه‌ها، آموزش کارکنان در راستای مدیریت منابع، آگاهی لازم کارکنان در زمینه هزینه فرایندهای شغلی، شناسایی هزینه‌های مالی تحمیل شده مانند بهره، وام، بدهی‌ها و... را در بر می‌گیرد (گروه مترجمان میثاق، ۱۳۸۷).

یافته‌های پژوهش

آزمون فرضیه اصلی

* سرمایه فکری بر عملکرد مالی شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
فرض H₀: سرمایه فکری بر عملکرد مالی شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری ندارد.

این وی جنبه‌های دیگری مانند ارتباط با رقبا و تأمین‌کنندگان را از اجزا مهم این سرمایه بر شمرده است (عالم تبریز و همکاران، ۱۳۸۸).

عملکرد مالی: با توجه به اهمیت عملکرد سازمانی و با توجه به اهداف عملیاتی که در عملکرد مالی مورد توجه قرار می‌گیرد، تعریف عملکرد مالی عبارت است از: "درجه یا میزانی که شرکت به هدف‌های مالی سهامداران در راستای افزایش ثروت آنان نایل می‌آید." این اهداف عملیاتی که مدیرعامل شرکت در راستای دستیابی به هدف اصلی یعنی افزایش ثروت سهامداران دنبال می‌کند در برگزیده شاخص‌ها و معیارهایی (نظیر: سود، بازده دارایی، بازده سرمایه‌گذاری و...) می‌باشد که بخشی از عملکرد سازمان را شامل می‌شود و در نهایت منجر به تشخیص و تبیین میزان اثربخشی سازمانی می‌شود (حسینی و همکاران، ۱۳۸۵).

برای بررسی عملکرد مالی سازمان‌ها مدل‌های مختلفی ارائه شده است در پژوهش حاضر از مدل سمیع‌زاده (۱۳۸۷)، در اندازه‌گیری ابعاد عملکرد مالی شرکت‌های دولتی استفاده شده است. در ادامه به تشریح ابعاد مذکور با عناوین کنترل هزینه، مدیریت ارزش و کنترل ریسک پرداخته می‌شود.

مدیریت ارزش: مدیریت ارزش را می‌توان تلاش تیمی با رویکرد سیستمی برای بهبود کیفیت و عملکرد کالاها، مهندسی پروژه‌ها، سیستم‌ها، فرایندها یا خدمات با کمترین و اثربخش‌ترین هزینه چرخه حیات سازمان تعریف نمود. در مدیریت بر مبنای ارزش طرح‌ها، تصمیمات و عملیات در سازمان بر اساس ارزش‌ها هدایت و رهبری می‌گردند. اولین گام در به‌کارگیری مدیریت بر اساس ارزش‌ها در یک سازمان، پذیرش آن توسط کارکنان است (معمارزاده و جهانگیرفرد، ۱۳۸۹).

بررسی تجارب و عملکرد کشورهای مختلف نشان می‌دهد که اکثر کشورها اعم از توسعه‌یافته و در حال توسعه، برنامه‌هایی برای اصلاح بخش دولتی خود دارند. دولت‌ها دلایل گوناگونی از قبیل کیفیت بهتر خدمات، حداکثر استفاده از پولی که هزینه می‌شود، افزایش بهره‌وری و خدمات‌رسانی سریع‌تر در ارتباط با بهبود

جدول (۲). ضرایب رگرسیون در فرضیه اصلی پژوهش

سطح معناداری	آماره t	ضرایب استاندارد	ضرایب غیراستاندارد		
		Beta	خطای معیار	B	
۰/۰۰۰	۸/۲۹۸	-	۰/۱۲۹	۱/۰۷۳	مقدار ثابت
۰۰۰/۰	۱۶/۲۴۱	۰/۷۳۶	۰/۰۴	۰/۶۴۴	سرمایه فکری

جدول (۳). ضرایب رگرسیون در فرضیه فرعی اول پژوهش

سطح معناداری	آماره t	ضرایب استاندارد	ضرایب غیراستاندارد		
		Beta	خطای معیار	B	
۰/۰۰۰	۶/۸۵۹	-	۰/۱۴۶	۱/۰۰۳	مقدار ثابت
۰۰۰/۰	۱۴/۷۸۶	۰/۷	۰/۰۴۵	۰/۶۶۴	سرمایه فکری

مالی شرکت های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. لذا فرضیه اصلی پژوهش تأیید و فرضیه صفر رد می گردد.

آزمون فرضیه فرعی

فرضیه فرعی اول

* سرمایه فکری بر مدیریت ارزش در شرکت های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرض H_0 : سرمایه فکری بر مدیریت ارزش در شرکت های دولتی تأثیر مثبت و معناداری ندارد.

فرض H_1 : سرمایه فکری بر مدیریت ارزش در شرکت های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

جدول شماره ۳ ضرایب رگرسیون در فرضیه فرعی اول پژوهش را نشان می دهد.

با توجه به جدول شماره ۳ می توان گفت که سطح معناداری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۰/۰۵ بوده بنابراین فرض مساوی بودن آلفا برابر صفر رد می گردد و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تأثیرگذار است. به طوری که می تواند در معادله ضرایب غیراستاندارد شرکت کند. همچنین سطح معناداری آزمون ضریب متغیر سرمایه فکری کمتر از ۰/۰۵ می باشد، بنابراین برای ورود به معادله ضرایب استاندارد مناسب است، یا به عبارتی می تواند بر متغیر وابسته اثر بگذارد. حال با توجه به توضیحات فوق تابع به دست آمده از ضرایب استاندارد

فرض H_1 : سرمایه فکری بر عملکرد مالی شرکت های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

جهت تأیید فرضیه فوق از تحلیل رگرسیون به روش همزمان استفاده می گردد. جدول شماره ۲ ضرایب رگرسیون در فرضیه اصلی پژوهش را نشان می دهد.

با توجه به جدول شماره ۲ می توان گفت که سطح معناداری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۰/۰۵ بوده بنابراین فرض مساوی بودن آلفا برابر صفر رد می گردد و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تأثیرگذار است. به طوری که می تواند در معادله ضرایب غیراستاندارد شرکت کند. همچنین سطح معناداری آزمون ضریب متغیر سرمایه فکری کمتر از ۰/۰۵ می باشد، بنابراین برای ورود به معادله ضرایب استاندارد مناسب است، یا به عبارتی می تواند بر متغیر وابسته اثر بگذارد. حال با توجه به توضیحات فوق تابع به دست آمده از ضرایب استاندارد به شرح زیر می باشد:

$$Y = (b_1 x_1) + \varepsilon$$

ε + (سرمایه فکری) (۰/۷۳۶) = عملکرد مالی از تابع فوق به این نتیجه می رسیم که سرمایه فکری می تواند میزان عملکرد مالی را پیش بینی نماید. در حقیقت با افزایش یک واریانس در سرمایه فکری، عملکرد مالی حدود ۰/۷۳۶ واریانس تغییر خواهد کرد که نشان از تأثیر زیاد سرمایه فکری بر عملکرد مالی دارد. پس می توان گفت که سرمایه فکری بر عملکرد

جدول (۴). ضرایب رگرسیون در فرضیه فرعی دوم پژوهش

سطح معناداری	آماره t	ضرایب استاندارد	ضرایب غیراستاندارد		
		Beta	خطای معیار	B	
۰/۰۰۰	۶/۲۵	-	۰/۱۶۷	۱/۰۴۵	مقدار ثابت
۰۰۰/۰	۱۲/۹۸۳	۰/۶۵۶	۰/۰۵۱	۰/۶۶۶	سرمایه فکری

جدول (۵). ضرایب رگرسیون در فرضیه فرعی سوم پژوهش

سطح معناداری	آماره t	ضرایب استاندارد	ضرایب غیراستاندارد		
		Beta	خطای معیار	B	
۰/۰۰۰	۶/۶۶۹	-	۰/۱۴۷	۰/۹۸۳	مقدار ثابت
۰۰۰/۰	۱۵/۷۲۹	۰/۷۲۴	۰/۰۴۵	۰/۷۱۲	سرمایه فکری

به شرح زیر می‌باشد:

$$Y = (b_1 x_1) + \varepsilon$$

ε + (سرمایه فکری) (۰/۷) = مدیریت ارزش

از تابع فوق به این نتیجه می‌رسیم که سرمایه فکری می‌تواند میزان مدیریت ارزش را پیش‌بینی نماید. در حقیقت با افزایش یک واریانس در سرمایه فکری، مدیریت ارزش حدود ۰/۷ واریانس تغییر خواهد کرد که نشان از تأثیر زیاد سرمایه فکری بر مدیریت ارزش دارد. پس می‌توان گفت که سرمایه فکری بر مدیریت ارزش در شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. لذا فرضیه فرعی اول پژوهش تأیید و فرضیه صفر رد می‌گردد.

فرضیه فرعی دوم

*سرمایه فکری بر کنترل ریسک در شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرض H_0 : سرمایه فکری بر کنترل ریسک در شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری ندارد.

فرض H_1 : سرمایه فکری بر کنترل ریسک در شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

جدول شماره ۴ ضرایب رگرسیون در فرضیه فرعی دوم پژوهش را نشان می‌دهد.

با توجه به جدول شماره ۴ می‌توان گفت که سطح معناداری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۰/۰۵ بوده بنابراین

فرض مساوی بودن آلفا برابر صفر رد می‌گردد و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تأثیرگذار است. به طوری که می‌تواند در معادله ضرایب غیراستاندارد شرکت کند. همچنین سطح معناداری آزمون ضریب متغیر سرمایه فکری کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین برای ورود به معادله ضرایب استاندارد مناسب است، یا به عبارتی می‌تواند بر متغیر وابسته اثر بگذارد. حال با توجه به توضیحات فوق تابع به دست آمده از ضرایب استاندارد به شرح زیر می‌باشد:

$$Y = (b_1 x_1) + \varepsilon$$

ε + (سرمایه فکری) (۰/۶۵۶) = کنترل ریسک

از تابع فوق به این نتیجه می‌رسیم که سرمایه فکری می‌تواند میزان کنترل ریسک را پیش‌بینی نماید. در حقیقت با افزایش یک واریانس در سرمایه فکری، کنترل ریسک حدود ۰/۶۵۶ واریانس تغییر خواهد کرد که نشان از تأثیر زیاد سرمایه فکری بر کنترل ریسک دارد. پس می‌توان گفت که سرمایه فکری بر کنترل ریسک در شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. لذا فرضیه فرعی دوم پژوهش تأیید و فرضیه صفر رد می‌گردد.

فرضیه فرعی سوم

*سرمایه فکری بر کنترل هزینه در شرکت‌های

دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرض H_0 : سرمایه فکری بر کنترل هزینه در

شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری ندارد.

فرض H_1 : سرمایه فکری بر کنترل هزینه در شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

جدول شماره ۵ ضرایب رگرسیون در فرضیه فرعی سوم پژوهش را نشان می‌دهد.

با توجه به جدول شماره ۵ می‌توان گفت که سطح معناداری آزمون مقدار ثابت کمتر از $0/05$ بوده بنابراین فرض مساوی بودن آلفا برابر صفر رد می‌گردد و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تأثیرگذار است. به طوری که می‌تواند در معادله ضرایب غیراستاندارد شرکت کند. همچنین سطح معناداری آزمون ضریب متغیر سرمایه فکری کمتر از $0/05$ می‌باشد، بنابراین برای ورود به معادله ضرایب استاندارد مناسب است، یا به عبارتی می‌تواند بر متغیر وابسته اثر بگذارد. حال با توجه به توضیحات فوق تابع به دست آمده از ضرایب استاندارد به شرح زیر می‌باشد:

$$Y = (b_1 x_1) + \varepsilon$$

ε + (سرمایه فکری) $(0/724)$ = کنترل هزینه از تابع فوق به این نتیجه می‌رسیم که سرمایه فکری می‌تواند میزان کنترل هزینه را پیش‌بینی نماید. در حقیقت با افزایش یک واریانس در سرمایه فکری، کنترل هزینه حدود $0/724$ واریانس تغییر خواهد کرد که نشان از تأثیر زیاد سرمایه فکری بر کنترل هزینه دارد. پس می‌توان گفت که سرمایه فکری بر کنترل هزینه در شرکت‌های دولتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. لذا فرضیه فرعی سوم پژوهش تأیید و فرضیه صفر رد می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

در این تحقیق تأثیر سرمایه فکری بر عملکرد مالی در شرکت‌های دولتی وابسته به وزارت نیرو در سطح شهرستان همدان مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش و استناد به تحلیل‌های آماری انجام شده نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد سرمایه فکری می‌تواند میزان عملکرد مالی را با استفاده از تابع رگرسیون $y = 0/736x + e$ پیش‌بینی نماید و بر مدیریت ارزش، کنترل ریسک، کنترل هزینه تأثیر مثبت و معناداری دارد.

طبق آزمون فرضیات تحقیق، تأثیر مثبت و معنادار اجزای سرمایه فکری بر ابعاد عملکرد مالی مورد تأیید قرار گرفت. با توجه به نتایج فرضیه اصلی پژوهش و تأثیر مثبت و معنی‌دار اجزای سرمایه فکری بر ابعاد عملکرد مالی شرکت‌ها، به کلیه مسؤولان و مدیران این شرکت‌ها توصیه می‌شود که با شناسایی و برنامه‌ریزی و در کل سازماندهی دانش موجود در سازمان، زمینه بهره‌گیری از افکار و نظرات کارکنان و استفاده از این سرمایه با ارزش را در جهت پیشبرد اهداف مالی که در نهایت به ارتقای عملکرد مالی منجر می‌شود، فراهم آورند.

آزمون فرضیه فرعی اول تحقیق نشانگر تأثیر معنادار سرمایه فکری بر مدیریت ارزش است و پیشنهاد می‌شود کلیه مدیران با همسو نمودن ارائه خدمات و ارزش‌های شرکت با نیازها و خواسته‌های ارباب رجوع و نیز ارتقای انگیزش شغلی در نزد کارکنان به توسط توزیع راهکارهای تشویقی در راستای ارزش آفرینی کارکنان در انجام امورات شغلی، سطح مدیریت ارزش را در شرکت افزایش دهند.

بر اساس آزمون فرضیه فرعی دوم تحقیق و با در نظر گرفتن تأثیر معنادار سرمایه فکری بر کنترل ریسک، به کلیه مسؤولان توصیه می‌گردد با ارتقای سطح توانایی شرکت در دستیابی به حاشیه سود مطمئن و نیز ایجاد ارتباط منطقی بین اهداف مالی سازمان در جهت گسترش دارایی‌های عملیاتی در شرکت اقدام نموده تا از سطح عملکرد و بازدهی مالی مطلوبی برخوردار گردند.

با توجه به آزمون فرضیه فرعی سوم و وجود تأثیر مثبت و معنادار سرمایه فکری بر کنترل هزینه، به مدیران مربوطه پیشنهاد می‌شود که با مدیریت هزینه‌های انرژی و عمومی و نیز پیاده‌سازی مدیریت کیفیت جامع و بهره‌مندی از بهبود مستمر و ایزو در سازمان و همچنین آموزش به کارکنان در راستای مدیریت منابع، سازمان را در رسیدن به بازدهی مالی بیشتر یاری رسانند.

همچنین لازم است در ارزشیابی سالیانه شرکت‌های دولتی، مدیران و کارکنانی که در راستای افزایش سرمایه فکری و در نهایت ارتقای عملکرد مالی شرکت

(۱۳۹۱). "تأثیر سرمایه فکری بر ارزش بازار و عملکرد مالی". بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۹، ۳۰-۱۷.

• حاجیها، زهره. (۱۳۸۹). "گزارشگری دارایی های فکری سازمان در سیستم مدیریت دانش". فصلنامه صنعت لاستیک/ایران، ۵۸، ۱۱۰-۱۰۲.

• خداداد حسینی، سید حمید؛ فتحی، سعید؛ الهی، شعبان. (۱۳۸۵). "طراحی الگوی تأثیر فناوری اطلاعات بر سنجش های عملکرد مالی با رویکرد فرا تحلیل". بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۴۶، ۸۳-۶۱.

• دانایی فرد، حسن. (۱۳۸۷). "حسابداری منابع انسانی و سرمایه فکری". فصلنامه اندیشه راهبردی، ۲(۸)، ۳۸۰-۳۵۰.

• سمیع زاده، رضا؛ چهارسوقی، سید کمال. (۱۳۸۷). "ارائه مدلی به منظور ارزیابی عملکرد سازمان های کوچک و متوسط در اتخاذ تجارت الکترونیکی". نشریه بین المللی علوم مهندسی دانشگاه علم و صنعت/ایران، ۱(۱۹)، ۷۹-۶۵.

• طالب نیا، قدرت الله؛ خان حسینی، داوود؛ نیکونستی، محمد؛ معزز، الهه. (۱۳۹۱). "بررسی تأثیر سرمایه فکری بر ارزش بازار و عملکرد مالی شرکت های صنعت سیمان پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". پژوهش های تجربی حسابداری، ۵، ۶۶-۵۱.

• عالم تبریز، اکبر؛ رجبی فرد، ایمان؛ حاجی باباعلی، علی. (۱۳۸۸). سرمایه فکری. چاپ اول. انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.

• قلیچ لی، بهروز؛ مشبکی، اصغر. (۱۳۸۵). "نقش سرمایه اجتماعی در ایجاد سرمایه فکری سازمان". فصلنامه دانش مدیریت، ۵۷، ۱۴۷-۱۲۵.

• گروه مترجمان میثاق. (۱۳۸۷). "کنترل هزینه ها". میثاق مدیران، مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم انسانی، ۳۱.

• مجتهدزاده، ویدا؛ علوی طبری، سید حسین؛ مهدی زاده، مهرناز. (۱۳۸۹). "رابطه سرمایه فکری و عملکرد ۱۰۹ صنعت بیمه". نشریه بررسی های حسابرسی و حسابداری، ۶۰، ۱۱۹-۱۰۹.

تلاش نموده اند، مورد تقدیر قرار گیرند. علاوه بر آن، سرمایه فکری کارکنان باید به صورت مدون و برنامه ریزی شده مورد تحلیل و بررسی قرار گیرد تا هر گونه انحراف از خط مشی تعیین شده، مورد توجه مسؤولین قرار گیرد.

پیشنهاد جهت تحقیقات آتی

۱. به محققین و پژوهشگران آتی، توصیه می گردد که در جهت کنکاش عوامل دیگر تأثیرگذار همچون سرمایه اجتماعی، سرمایه فرهنگی و ... بر ارتقای عملکرد سازمان، پژوهش های دیگری را به انجام برسانند.
۲. لازم می باشد که پژوهش هایی مشابه نیز در سایر مراکز دولتی و خصوصی مورد بررسی قرار گرفته تا بتوان نتایج حاصله را در نوع مالکیت سازمان مورد مقایسه قرار داد و از سایر ابزار اندازه گیری سرمایه فکری و عملکرد مالی نیز استفاده گردد.

محدودیت های تحقیق

- مهمترین محدودیت های این پژوهش عبارت اند از:
۱. ناتوانی در کنترل برخی متغیرهای غیرمرتبط و مخدوش کننده از جمله انگیزه برای پرکردن پرسشنامه ها و یا متغیرهای اثرگذار خارجی بر عملکرد مالی شرکت ها.
 ۲. به دلیل عدم همکاری و محرمانه انگاشتن اطلاعات توسط شرکت ها و نظام بیش از حد بروکراسی، جمع آوری داده ها با کندی انجام گرفت.
 ۳. به علت عدم تأیید و توزیع پرسشنامه ها توسط حراست شرکت ها، جامعه آماری محقق از کلیه شرکت های دولتی به شرکت های وابسته به وزارت نیرو کاهش یافت.
 ۴. مشکل برقراری ارتباط با تک تک پاسخ دهندگان و ایجاد حس اعتماد و از بین بردن ترس و اضطراب در آنها به منظور پاسخ دقیق و درست به سؤالات.

منابع

- پاکروان، لقمان. (۱۳۸۶). "نقش حسابداری داخلی در مدیریت ریسک در عرصه سازمان". مجله حسابرس، ۳۸، ۴۳-۳۷.
- پورزمانی، زهرا؛ جهانشاد، آریتا؛ محمودآبادی، عتی؛

- Baum, J. & Silverman, B. (2004). "Picking Winners or Building Them Alliance, Intellectual and Human Capital as Selection Criteria in Venture Financing and performance of Biotechnology Startups". *Journal of Business Venturing*, 19, 411-436.
- Bollen, L., Vergauwen, P. & Schnieders, S. (2005). "Linking Intellectual Capital and Intellectual Property to Company Performance". *Management Decision*, 43(9), 1161-1185.
- Bontis, N. (1998). "Intellectual Capital: An Exploratory Study that Develops Measures and Models". *Management Decision*, 36(2), 63-76.
- Chapman, C. (2006). *Project risk management: processes, techniques and insight*. UK Sussex: John Wiley and Sons LTD.
- Rudez, H. N. & Mihalic, T. (2007). "Intellectual Capital in the Hotel Industry: A New Study from Slovenia". *International Journal of Hospitality Management*, 26(2), 188-199.
- William, Ch. & Hsieh, J. (2011). "The Dynamics of Intellectual Capital in Organization Development". *African Journal of Business Management*, 5(6), 2345-2355.
- معمارزاده، غلامرضا؛ جهانگیرفرد، مجید. (۱۳۸۹). "طراحی مدل مدیریت بر مبنای ارزش در سازمان‌های دولتی ایران". پژوهشگر، ۷(۱۹)، ۳۴-۵۱.
- منوریان، عباس. (۱۳۸۱). "مدیریت ارزش در بخش دولتی". فرآیند مدیریت و توسعه، ۵۶ و ۵۷، ۳۹-۳۰.

 **Contents** 

1. A Study of Treasury Officer's Role in Financial Regulation; Heads of Executives Entities Aspect / 9

S.R.Akrami, H.Khodabakhshi, M.Jabbari, F.Fazilat



2. The Relationship Between Labor Productivity and Taxation of the State Tax / 19

R.Jamei, F.Rezaei Yamin



3. A Recognition and Ranking of Influencing on the Implementation of the Functional Budgeting System by Diamond Model and Fuzzy Hierarchical Analysis / 31

H.Badiei, H.Dehghan Dehnavi, M.Aarabi



4. The Attitudes of Iranian Professional Auditors Toward the Audit Risk with Approach to Public Sector / 41

T.Davari, M.Nazaripour



5. Investigation Basis of Accrual Accounting Usefulness in Reporting Transparency and Improving Responsibility in the Universities Affiliated to Ministry of Science, Research and Technology (A Case Study: Kharazmi University) / 55

A.Aminimehr, R.Hejazi, Z.Shahim pormehr



6. The Feasibility of Implementation of Operational Budget in Gachsaran Oil and Gas Production Compa / 67

R.Sabzevari, H.Vallypoor, J.Zareei



7. The Impact of the Components of Intellectual Capital on the Dimensions of Financial Performance / 83

M.Mahdavikhou, M.Mahmoodtorabi, M.Khotanlou



فرم اشتراک

علاقه مندان به اشتراک در دو فصلنامه "حسابداری دولتی" مبلغ ۴۰/۰۰۰ ریال جهت اشتراک سالانه نشریه به شماره حساب ۲۱۷۸۶۰۹۰۰۱۰۰۷ نزد بانک ملی ایران، شعبه بنفشه تهران به نام "سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور" واریز کرده و فیش آن را به همراه این فرم، پس از تکمیل، به دفتر دو فصلنامه ارسال کنند.

نام:

نام خانوادگی:

نشانی:

کدپستی:

شماره همراه:

شماره ثابت:

نشانی دو فصلنامه جهت ارسال فیش واریزی و فرم اشتراک:

تهران، انتهای اتوبان شهید همت، شهرک شهید باقری، بعد از شهرداری منطقه ۲۲، دانشگاه پیام نور استان تهران، مرکز تهران غرب، ساختمان شماره یک، طبقه سوم، اتاق شماره ۵

Editorial Board

Row	Editorial Advisory Board	Scientific Grade	Research & Training Institutions	Field of Study
1	Mousa Bozorgasl	Assistant Professor	Allameh Tabatabai University	Accounting
2	Hamid Haghighat	Associate Professor	International University of Imam Khomeini	Accounting
3	Vali Khodadadi	Associate Professor	Shahid Chamran University	Accounting
4	Ali Rahmani	Associate Professor	Alzahra University	Accounting
5	Javad Rezazadeh	Associate Professor	International University of Imam Khomeini	Accounting
6	Mohammad Kashani-Poor	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting
7	Gholamreza Kordestani	Associate Professor	International University of Imam Khomeini	Accounting
8	Bita Mashayekhi	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting
9	Seyed Mahmood Moosavi shiri	Associate Professor	Payam Noor University	Accounting
10	Sasan Mehrani	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting



Editorial Advisory Board

1	Jafar Babajani	Professor	Allameh Tabatabai University	10	Halimeh Rahmani	Researcher	Auditing Organization
2	Rezvan Hejazi	Professor	Alzahra University	11	Ameneh Khadivar	Assistant Professor	Tarbiat Modarres University
3	Bita Mashayekh	Associate Professor	University of Tehran	12	Mohammad Nazaripour	Assistant Professor	Kordestan University
4	Ali Rahmani	Associate Professor	Alzahra University	13	Mahdi Meshki	Assistant Professor	Payam Noor University
5	Vali Khodadadi	Associate Professor	Shahid chamran University	14	Farshid KHirollahi	Assistant Professor	Razi University Kermansha
6	Zohreh Hajiha	Assistant Professor	Azad University	15	Roya Darabi	Assistant Professor	Azad University
7	Hossin Jabbari	Assistant Professor	Azad University	16	Ali Mohammad Ghanbari	Assistant Professor	University of Oil Industry
8	Nahaleh Rahmani	Assistant Professor	Alzahra University	17	Narges Sarlak	Assistant Professor	Qom University
9	Syed Hassan Salehnejad	Assistant Professor	Payam Noor University				

In The Name of God

Biannual Journal of

Governmental Accounting

2



Payam Noor University

Vol. 1, No. 2, Spring & Summer 2015

Proprietor: Payam Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Kaveh Parandin

Scientific Editor: Bahram Barzagar

Literary Editor: Mahdi Fazeli

Designer: Mahrokh Heidari Dastjerdi

E-mail

gaa@pnu.ac.ir

Web

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

Tel

02144722757

Address

Tehran, End of Shahid Hemmat Highway, Shahid Bagheri Complex,
After Municipality Region 22, Payam Noor University of Tehran,
Tehran Center West, Building No. 1, Third Floor, Room No. 5