

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه



حسابداری دولتی

سال اول، شماره ۱، پاییز و زمستان ۱۳۹۳

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سرمدیر: علی رحمانی

مدیر اجرایی: کاوه پرندین

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	زهرا 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	نهایه حیاتی	دانشگاه الزهرا	استادیار	۱۷	نرگس سرلک	دانشگاه قم	استادیار
۹	سید حسن صالح‌نژاد	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

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

نحوه استفاده از آن در پایگاه اینترنتی <http://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> و همچنین فایل PDF آن در سایت مجله قسمت راهنمای نویسندگان قابل دسترسی است؛

- 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 و به صورت پررنگ (Bold)
تیتراهای فرعی	قلم B Zar ، اندازه قلم ۱۱ و به صورت پررنگ (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، جدولها

بهتر است نمودارها و جدولها، در داخل متن و پس از جایی که به آنها اشاره شده، درج شوند. داخل جدولها باید به فارسی نوشته شود و 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) و وسط چین و دارای فاصله ۶ نقطه (pt) بعد از نمودار
عنوان جدولها	بالای جدول، قلم B Zar، اندازه قلم ۱۱، ایتالیک و پررنگ (Bold) و وسط چین و دارای فاصله ۶ نقطه (pt) قبل از جدول
شماره گذاری نمودارها و جدولها	به صورت عددی و داخل پرانتز، مانند جدول(۱)
عناوین ستون جدولها	به صورت وسط چین، رنگ طوسی با درجه روشنی ۲
محتوای فارسی داخل جدولها	قلم B Zar، اندازه قلم ۱۰
محتوای انگلیسی جدولها	قلم انگلیسی Times New Roman، اندازه قلم ۹

۳-۴. فرمولها

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

۳-۵. پی نوشتها

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 نوشتها 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.

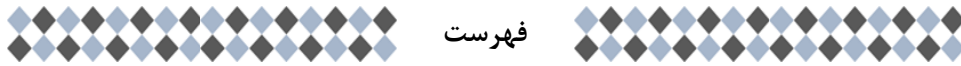
- در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه ویرگول (؛) جدا شود.
- فهرست منابع نیازمند شماره‌گذاری نمی‌باشد. چنانچه بیش از یک عنوان از یک یا چند نویسنده مورد استناد قرار گرفته باشد، علاوه بر رعایت ترتیب حروف الفبا، ترتیب سال انتشار نیز رعایت شود؛ به این صورت 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 پانوش، 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



۱. رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه‌گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی / ۹

غلامرضا کردستانی، نظام‌الدین رحیمیان، شاهرخ شهبابی



۲. موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران / ۲۳

زهرا پورزمانی، محسن صدرمغانی



۳. ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل

مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور / ۳۱

سید محمود موسوی شیری، محمدحسین صادقی، حسین فاتح



۴. سطح توانمندی سیستم‌های اطلاعاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی در پشتیبانی استقرار بهایابی

بر مبنای فعالیت (ABC) / ۴۱

علی محمد قنبری، نرگس سرلک، مهدی هاشمی



۵. ارزیابی تأثیر سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران / ۵۳

مهدی فاضلی، عزیز گرد، کاوه پرندین



۶. عوامل مؤثر بر رضایت مشتریان از کانال‌های ارائه خدمات الکترونیکی (اینترنتی) بانک ملی

(مطالعه موردی: مشتریان شعب بانک ملی شهر مشهد) / ۶۵

سید حسن صالح نژاد، سید حسام وقفی، حسنعلی قاسمی، زهرا عاقل



۷. تأثیر سبک زندگی سالم بر استرس شغلی در حسابداران بخش عمومی (مطالعه موردی: کارکنان

اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان) / ۷۳

زهرا حاجیپها، محمد عارف زارعی

سخن سردبیر

بسم الله الرحمن الرحيم

سیستم مدیریت دولتی در جهان طی دو دهه اخیر تحولات و تغییرات چشمگیری را تجربه کرده است. نظام مدیریت دولتی نوین یکی از موضوعات جالب برای پژوهشگران است و البته اندیشمندان بسیاری به تکوین آن کمک کرده اند. یکی از اجزای نظام مدیریت دولتی نوین، حسابداری دولتی است. پژوهش‌ها و نوآوری‌هایی که در حسابداری دولتی در کشورهای پیشرفته و نیز در سطح جهانی در فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱ انجام شده است، این حوزه حسابداری را به یک دانش سودمند و جذاب تبدیل کرده است. بیانیه‌های مفاهیم نظری، نظریه‌های مکتب آمریکایی و بین‌المللی در خصوص بنیان‌های حسابداری دولتی، ضرورت پاسخگویی دولت‌ها، برنامه مشترک بهبود مدیریت مالی^۲ و ده‌ها نوآوری دیگر باعث طرح مسائل و موضوعات قابل تحقیق در حوزه‌های استانداردهای حسابداری مالی و گزارشگری دولتی، هزینه‌یابی خدمات دولت، بودجه‌ریزی عملیاتی، پاسخگویی عملیاتی و مالی، سیستم‌ها و فناوری اطلاعات دولتی شده است.

حسابداری دولتی در ایران نیز در سال‌های اخیر مورد توجه جدی قرار گرفته است و به لطف تلاش‌های بعضی از اساتید پیش‌کسوت، در سطح کارشناسی ارشد و دکتری تحقیقات ارزشمندی در این حوزه انجام شده است و پژوهشگران بیشتری به این رشته از حسابداری علاقه نشان می‌دهند. اقدامات سازمان حسابرسی در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی و تلاش‌های وزارت امور اقتصاد و دارایی در ترویج بودجه عملیاتی و حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی و نیز تلاش‌های شهرداری‌های کلانشهرها در تبدیل مبنای نقدی به تعهدی و تدوین مبنای نظری و استانداردهای حسابداری شهرداری‌ها و نیز عملکرد موفق وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی در تغییر نظام حسابداری دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌ها و نیز ابتکارات سازمان اوقاف و آستان قدس رضوی و همچنین، تکالیف قوانین بودجه و برنامه‌های پنج‌ساله از جمله ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی و محاسبه بهای تمام محصول و خدمات بخش عمومی، افق‌های تازه‌ای را برای پژوهش‌های بنیادی و کاربردی در حوزه حسابداری دولتی گشوده است.

نیاز به تأکید نیست که حجم بودجه کشور و حجم دارایی‌ها و امکانات و تعهدات سازمان‌های دولتی ایجاب می‌کند که از نظام بودجه‌ریزی و حسابداری پیشرفته‌ای در بخش عمومی استفاده شود، هرچند فاصله ما با مطلوب بسیار زیاد است.

هدف از انتشار **”دو فصلنامه حسابداری دولتی“**، ترویج، انتشار و ارتقای کیفیت پژوهش‌های نظری و کاربردی در حوزه‌های حسابداری بخش عمومی است. از این طریق، علاوه بر ایجاد شبکه‌ای معتبر برای پژوهشگران حسابداری بخش عمومی، چالش‌های پژوهش‌های انجام شده و فرصت‌های پژوهش جدید معرفی خواهد شد. همچنین فرصتی برای پژوهشگران فراهم خواهد شد تا پژوهش‌های آنها مورد دآوری، نقد و بهبود قرار گیرد. انتظار این است که انتشار این مجله، دانشجویان تحصیلات تکمیلی بیشتری را به سوی پژوهش در حسابداری بخش عمومی سوق دهد و برای حرفه حسابداری دولتی، تدوین کنندگان استانداردها و مراجع بخش عمومی اثر آفرین باشد.

از اساتید و پژوهشگران جوان تقاضا می‌شود تا نتایج پژوهش‌های خود را به این مجله ارسال و زمینه انتشار مرتب آن را فراهم کنند. از دانشگاه پیام‌نور که تمهیدات انتشار این مجله را فراهم نموده است، نیز کمال قدردانی و سپاسگزاری را داریم.

هم مگر پیش نهد لطف شما گامی چند

ما به آن مقصد عالی نتوانیم رسید

علی رحمانی

دانشیار دانشگاه الزهرا (س)

1. International federation of accountant (IFAC)

2. Joint financial management improvement program (JFMIP)

رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی

A Survey on Effective Approaches and Elements on Setting a Transition Plan to Accrual Accounting in the Public Sector

Gh.Kordestani*, N.Rahimian**,
Sh.Shahrabi***

غلامرضا کردستانی*، نظام الدین رحیمیان**،
شاهرخ شهبابی***

Received: 2014/8/23

Accepted: 2014/12/6

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۱

Abstract

The vast experiences of areas and countries about changing the accounting basis in the public sector have showed that management of transition process is very complicated. Frequently, choosing the best path or approach of transition is mentioned as a most important technical aspect that will influence the success of transition.

In this survey, collected data with questionnaire examined for determination of choosing transition path impact on successful transition process and using the gap analysis tool impact on choosing the best transition path to accrual accounting in the public sector of Iran.

The Cronbach's Alpha for designed questionnaire has been determined 91.2 percent and volume of sample was 182 numbers. Data examined with two statistical examinations: T test and Binominal test. Result of both examinations showed acceptance of hypothesizes. Thereupon, findings showed that choosing transition path has an important impact on transition to accrual basis from cash basis. In addition, using gap analysis tool can help to successful transition with doing a comparison among current situation and desired situation. Finally, data analyzing showed that although using gap analysis tool is very useful for choosing a suitable path, step by step implementation is the best approach for transition cash basis to accrual basis of accounting in the public sector of Iran.

Keywords: Transition Approaches, Accounting Basis, Accrual Basis, Public Sector.

JEL Classification: M40

چکیده

تجارب به دست آمده از تغییر مبنای حسابداری در بخش عمومی نشان می‌دهد مدیریت فرآیند گذار، امری پیچیده بوده و انتخاب راهکار مناسب گذار، اغلب به عنوان اولین عامل فنی مؤثر بر موفقیت این فرآیند مورد توجه قرار گرفته است.

در این تحقیق با استفاده از تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده به وسیله پرسش نامه، به آزمون تأثیر انتخاب راهکار گذار بر موفقیت فرآیند و تأثیر استفاده از ابزار تجزیه و تحلیل فاصله در انتخاب راهکار مناسب در بخش عمومی ایران پرداخته شده است.

داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسش‌نامه طراحی شده با ضریب آلفای کرونباخ نهایی ۹۱/۲ درصد و نمونه‌ای ۱۸۲ نفری از میان اساتید دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و تحقیقاتی، صاحب‌نظران حرفه‌ای و مدیران مالی فعال در بخش عمومی، از طریق دو آزمون T و آزمون دو جمله‌ای مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. یافته‌ها نشان می‌دهد انتخاب راهکار گذار مناسب تأثیر با اهمیتی بر موفقیت فرآیند گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی دارد. به‌علاوه، استفاده از ابزار تحلیل فاصله با شناسایی موانع موجود و سنجش میان آنچه که وجود دارد و آنچه که باید باشد، می‌تواند کمک قابل توجهی در انتخاب رویکرد مناسب گذار به کارشناسان ارائه دهد. در نهایت، شواهد نشان داد که گرچه استفاده از ابزار تجزیه و تحلیل فاصله می‌تواند برای انتخاب رویکرد مناسب مؤثر باشد، اما این روش پیاده‌سازی تدریجی است که به عنوان بهترین روش قابل اجرا در بخش عمومی ایران باید مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: رویکردهای گذار، مبنای حسابداری، مبنای تعهدی، بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: M40

*Associate Professor, Accounting Department, International University of Imam Khomeini, Qazvin, Iran

**Assistant Professor, Accounting Department, Institute for Higher Education of Khatam, Qazvin, Iran

***MS.in Accounting, International University of Imam Khomeini, Qazvin, Iran

*دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی(ره)

**استادیار گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی خاتم قزوین

***کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی(ره)، نویسنده
sh.shahrabi@outlook.com

مسئول:

مقدمه

پس از تأیید سودمندی مبنای تعهدی به جای مبنای نقدی در حسابداری بخش عمومی و با گذشت بیش از دو دهه از آغاز پژوهش‌های تجربی پیرامون بررسی سازوکارهای اثربخش تدوین برنامه گذار در این بخش، کشورهای مختلف دریافته‌اند که پیمودن این فرآیند با مشکلات فراوانی روبه‌رو است. به طور مشخص، فرآیند گذار در خلاء اتفاق نمی‌افتد و از پیش‌آمدهای گوناگونی تأثیر می‌پذیرد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱، ۲۰۱۱).

پشت سر گذاردن موفقیت آمیز فرآیند گذار نیازمند سنجش دقیق شرایط موجود و تدوین برنامه‌ای جامع است. در این مسیر، دولت‌ها ابتدا باید با کسب شناختی بنیادین، نقاط ضعف و قوت خود را شناسایی کنند. سپس، با تجمیع همه امکانات خود و فراهم آوردن بسترهای مناسب و با توجه دقیق به تجربه کشورها و حوزه‌های دیگر در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، انجام اصلاحات مالی و مدیریت پروژه گذار، ریسک‌ها و عوامل محرک عدم موفقیت فرآیند را به خوبی مدیریت کنند (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۲).

نتایج پژوهش کمیته بخش عمومی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۱) نشان می‌دهد که عوامل سیاسی و نقش سیاست‌مداران در حمایت همه جانبه از اجرای پروژه‌های گذار، عاملی حیاتی در موفقیت آن است. کشورها و حوزه‌ها علاوه بر این که باید از ساختار مناسب، منابع کافی و مدیریت پروژه اثربخش بهره ببرند، نیازمند پشتیبانی افرادی هستند که در جامعه نقش مؤثری برای جهت‌دهی فعالیت‌ها داشته باشند و بتوانند در صورت لزوم، موانع پیش روی انجام اصلاحات را به خوبی مدیریت کنند.

ایران به عنوان کشوری در حال توسعه، نیازمند گذار از مبنای نقدی و نقدی تعدیل شده به مبنای تعهدی در بخش عمومی است. پس چالش اصلی و انگیزه انجام این تحقیق، بررسی نحوه گذار در ایران حول شناسایی بهترین راهکار برای کمک به تدوین برنامه‌ای جامع است. (مؤسسه بین‌المللی آمار^۲، ۲۰۱۳)

در این تحقیق تلاش شده است تا ابتدا عوامل مؤثر در تدوین برنامه جامع گذار تشریح شده و سپس، نقش انتخاب بهترین راهکار گذار در تدوین برنامه‌ای قابل اجرا تبیین شود. به طور مشخص، راهکارهای گذار به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته‌اند و در نهایت، بهترین راهکار با توجه به شرایط فعلی بخش عمومی کشور ارائه شده است.

پیشینه تحقیق

تدوین برنامه جامع گذار از مبنای نقدی به مبنای تعهدی: عوامل زیادی سرعت و شیوه گذار به حسابداری تعهدی را به طور گسترده تحت تأثیر قرار می‌دهند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۲). در کشورهای در حال توسعه، عوامل زیادی بر فرآیند گذار تأثیر می‌گذارند. در این جا، نقش دو گونه نظام سیاسی کشورهای توسعه‌یافته بررسی می‌شود که بر فرآیند گذار کشورهای در حال توسعه نیز تأثیر گذار است:

(۱) نظام ریاست جمهور محور^۳،

(۲) نظام پارلمان محور^۴.

در نظام ریاست جمهور محور قوای سه‌گانه استقلال دارند و ممکن است تصویب قوانین با تأخیر همراه باشد. بنابراین، در جایی که اصلاحات مالی پیشنهاد شده مستلزم اعمال تغییراتی در قانون است، شاید جزئیات برنامه شامل تدوین راهبردهای ارتباطی با نهاد قانون گذار نیز نیازمند برآورد و مد نظر قرار دادن راهبردهایی برای افزایش احتمال تصویب برنامه در طول زمانی معین باشد. به علاوه، زمان لازم برای بازبینی بودجه و صورت‌های مالی توسط قانون گذار در طول فرآیند بازنگری در نظام مالی باید مورد توجه قرار گیرد. در نظام های پارلمانی، دولت توسط حزب سیاسی که توانسته است بیشترین کرسی‌های مجلس را در نظامی تک پارلمانی یا دو پارلمانی به دست آورد، تشکیل می‌شود. در این شیوه، دولت لزوماً بر رای بخش بزرگی از مجلس کنترل نداشته و بنابراین نمی‌تواند همیشه مطمئن باشد که قوانین مورد نظر آن تصویب می‌شود. گاهی ممکن است بحث‌های فراوانی پیرامون مسائل در

3. Presidential System
4. Parliamentary System

1. International Federation of Accountants (IFAC)
2. International Statistical Institute (ISI)

طیف گسترده‌ای از رویکردها و ترکیب‌های گوناگونی از آن‌ها نیز کاملاً محتمل است (همان، بند دو ۱۸).
فارغ از انتخاب رویکرد، باید توجه داشت که فرآیندگذار می‌تواند در سه گام روی دهد. در گام اول، می‌توان با ارائه گزارش‌ها و اطلاعات اضافی مانند اطلاعات در مورد صندوق‌های بازنشستگی، عملکرد سیستم فعلی مالی را افزایش داد. گام دوم، به‌عنوان گامی عملی در کوتاه مدت، می‌توان با افزودن قابلیت‌هایی مانند افشای بیشتر اطلاعات درآمدها و بدهی‌های شناسایی نشده یا معوق به کارآیی سیستم گزارشگری افزود. به عنوان گام سوم، برنامه‌ای مناسب برای گذار به مبنای مورد انتظار در مدت زمان مناسبی تدوین کرد (هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی، ۲۰۰۷).

مطالعه بر روی کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه نشان داده است که تدوین برنامه گذار و پیاده‌سازی حسابداری دولتی به آسانی صورت نگرفته و اغلب نیازمند الزام‌ها و تعهدات سیاسی بلندمدت و با پشتوانه بوده است (Diamond, 2002). در ادامه رویکردهای پیشنهادی فدراسیون بین‌المللی حسابداران جهت گذار به مبنای تعهدی تشریح شده است.

تجزیه و تحلیل فاصله بین نظام موجود و نظام

جدید: قبل از در نظر گرفتن مسیرهای متفاوت، داشتن درک روشنی از فاصله میان نظام گزارشگری مالی موجود و نظام گزارشگری مالی مورد انتظار ضروری است (خواه این نظام جدید تعهدی کامل برمبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی باشد، خواه بر مبنای نقدی و منطبق بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی). گروه‌های مطالعات منطقه‌ای در بانک جهانی ابزاری را برای ارزیابی و تشخیص فاصله ساخته و آن را «تحلیل فاصله» نامیده‌اند؛ این ابزار مقایسه بین حسابداری بخش عمومی کشور، استانداردهای حسابرسی و رویه‌های استانداردهای بین‌المللی را تسهیل می‌کند.

مجلس صورت گیرد، اما معمولاً دولتی که قصد مدیریت اصلاحات مالی را دارد از تعداد کافی کرسی‌های مجلس برخوردار است تا بتواند قوانین مورد نظر خود را به تصویب برساند. کلیدی‌ترین جنبه گذار در چنین نظامی کسب اطمینان از وجود حمایت سیاسی کافی و تعهد احزاب مجلس برای انجام تغییر است. بدون توجه به ریاست جمهور محور و یا مجلس محور بودن نظام سیاسی، ایجاد تغییر در برخی حوزه‌های قانونی بسیار دشوار است. برای نمونه، ممکن است نیاز به تغییر بخشی از قانون اساسی باشد. این امر می‌تواند فرآیند گذار را تحت تأثیر قرار دهد. زیرا ایجاد تغییر در ساختار قانون اساسی و نهادهای تدوین‌کننده مقررات به‌طور معمول بسیار دشوار است. در این مواقع، ممکن است نهادهای فرعی دولت به استفاده از مبنای تعهدی با حفظ شیوه بودجه‌بندی کنونی ترغیب شوند. تحت این رویکرد، شاید مجوزهای سیاسی تغییر مورد نیاز نباشد و تمرکز کمتری در فرآیند مدیریت گذار اتفاق افتد (همان).

اقتصادهای در حال گذار، اغلب تحت تأثیر تغییرات پرشتاب وضعیت اقتصادی و نهادهای زیربنایی خود هستند و شاید اصلاحات در نظام مدیریت مالی خود را جزء گام‌های ضروری برای توسعه بخش عمومی بپندارند. در این شرایط، احتمالاً تغییرات پیشنهادی از حمایت‌های سیاسی نیز برخوردارند. پذیرش سیاسی تغییر به این معنی است که وقوع تغییرات گسترده و همه جانبه (برای نمونه، تغییر اساسی در نظام مدیریت مالی و سازگار با مبنای تعهدی در تمام نهادهای دولتی) محتمل خواهد بود (همان، بند دو ۱۲-۱۱).

محدودیت اصلی کشورهای در حال توسعه در مسیر ایجاد تغییرات، محدودیت وجود ظرفیت در نهادهای دولتی در ارتباط با نظام حسابداری و توانایی‌های کارکنان بخش مالی و منابع در دسترس داخلی و خارجی دولت برای بهبود و گسترش این ظرفیت‌ها است. این محدودیت‌ها به این معنی است که شاید کشورهای در حال توسعه تمایل داشته باشند از روش گذار تدریجی استفاده کنند (همان، بند دو ۱۷-۱۴).

راه‌کارهای گذار: روش و سرعت انتقال به مبنای تعهدی به‌طور وسیعی میان واحدهای گزارشگر متفاوت است.

کشورهای جنوب شرقی آسیا به طور فزاینده‌ای شروع به استفاده از این ابزار ارزیابی برای آماده‌سازی نقشه راه خود و در قالب گزارش‌های ارزیابی فاصله کرده‌اند. این ابزار توسط کشورهایی مانند آذربایجان، هند، اندونزی و تاجیکستان به کار برده شده است (فدراسیون بین المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۱۹-۲۰).

توسعه سالانه کشورها به همراه دارد. گزارشگری مالی تحت این شیوه در اولین ارائه، دیدی کلی و جامع از وضعیت دولت را به دست می‌دهد. از مزایای آشکار گزارشگری سراسری امکان تخصیص منابع کمیاب به طور مناسب و توان انعکاس کسری بودجه دولت برای برنامه‌ریزی‌های بلندمدت است (Barrett, 1997).

اولین گزارشگری سراسری دولت بر مبنای تعهدی می‌تواند هم‌زمان با اولین گزارش نهادهای مستقل باشد، یا برای تأکید بیشتر بر روی مسائل گذار مانند محدودیت‌های گزارشگری و تلفیق واحدهای مستقل برای یک دوره به تأخیر بیفتد (فدراسیون بین المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

شروع اصلاحات از درون واحدهای دولت: اصلاحات

ممکن است در همه نهادهای داخلی بخش عمومی یک دولت صورت گیرد یا تنها به نوع خاصی از نهادها محدود شود. برای نمونه، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی شاید به صورت بخش به بخش انجام پذیرد. این اصلاحات ممکن است با نهادهای مستقل و نیمه مستقل دولتی آغاز شود که قبلاً مسؤولیت‌هایی در قبال مدیریت منابع تحت کنترل خود داشته و در عین حال خارج از نظام متمرکز حسابداری بوده‌اند. کسب تأییدیه‌های سیاسی برای تغییرات مبنای حسابداری نهادهای مستقل و متعاقب آن، پیاده‌سازی این مبنا اغلب آسان‌تر است، زیرا احتمال کمتری برای تغییر نظام فعلی بودجه‌بندی و گزارشگری مرکزی در طی اعمال پیاده‌سازی تغییرات وجود دارد.

تمام دارایی‌ها و بدهی‌هایی را الزامی می‌داند که با تعریف دارایی و بدهی هم‌راستا بوده و با ضوابط شناسایی آنان تطابق دارد. اما در هر صورت، این موضوع مانع واحدهای گزارشگر برای انتخاب گذار به حسابداری تعهدی به واسطه شناسایی یکباره همه دارایی‌ها و بدهی‌ها نمی‌شود. برای نمونه، می‌توان ابتدا بر روی شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های کوتاه مدت مانند بدهکاران و بستانکاران تمرکز کرد. شناسایی اموال، زمین و تجهیزات اغلب متعاقب آن صورت می‌گیرد. یکی از انتخاب‌های Khan & Mayes (۲۰۰۹) روش مرحله‌ای (تدریجی) با تمرکز اولیه بر آن دارایی‌ها و بدهی‌های مالی است که به راحتی قابل اندازه‌گیری هستند (همان، بند دو ۲۷-۲۵).

انتقال به مبنای حسابداری تعهدی ممکن است برای نوع خاصی از نهادهای دولت الزامی و برای برخی یا همه نهادها داوطلبانه باشد. مزیت اعطای اجازه انتخاب مبنا به نهادهای مستقل برای سازگاری با حسابداری تعهدی، افزایش انگیزه و تعهد آنان به انجام تغییرات است. در هر صورت، انتقال داوطلبانه می‌تواند باعث بروز مسائلی مانند استفاده از مبانی مختلف حسابداری توسط نهادهای گوناگون شده که در نتیجه، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی برای کل واحد گزارشگر دولتی را مشکل می‌سازد (همان، بند دو ۲۳-۲۱).

رویکرد تدریجی علاوه برداشتن مزایایی، کاستی‌هایی از قبیل تحمیل هزینه‌های گزاف به دلیل به‌کارگیری هم‌زمان دو نظام حسابداری نقدی و تعهدی و امکان عدم تحقق تغییرات فرهنگی لازم و کندی شتاب اولیه تحولات بر اثر گذر زمان را نیز دارد (باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۶).

گزارشگری سراسری دولت: درک و تفسیر

گزارش‌های سراسری مبتنی بر حسابداری تعهدی برای استفاده‌کنندگان آسان‌تر از گزارش‌های پراکنده و بر پایه اصول و مفاهیمی است که تنها برای عده معدودی قابل فهم است. این شیوه گزارشگری امکان بهبود بررسی عملکرد مالی بخش عمومی را فراهم کرده و مزایای متعددی برای مقاصد برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری

بودجه‌بندی تعهدی: تغییر در سیستم حسابداری باید با تغییر در سیستم بودجه‌ای هماهنگ باشد. در واقع، دستیابی به منافع تغییر مبنای حسابداری در گرو

تعیین بازه زمانی غیر واقع بینانه، از دلایل عدم موفقیت بسیاری از اصلاحات مدیریت مالی عمومی بوده است (Pretorius & Pretorius, 2008).

دولتهایی که حسابداری تعهدی را پیاده‌سازی کرده‌اند، این کار را در بازه‌های زمانی گوناگون و در برخی موارد در مراحل متعددی انجام داده‌اند. برای نمونه، بریتانیا برای اولین بار در سال‌های ۱۹۹۹-۲۰۰۰ حساب‌های نهادهای دولتی خود را بر مبنای تعهدی گزارش و اولین بودجه تعهدی خود را نیز در سال‌های ۲۰۰۱-۲۰۰۲ تدوین کرد. بریتانیا از اصطلاح «حسابداری و بودجه‌بندی منابع» برای حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی خود استفاده می‌کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۳۲-۳۱).

هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی (۲۰۰۷) اظهار می‌دارد که: «در نظر گرفتن یک دوره ۱۰ تا ۱۲ ساله برای گذار به حسابداری تعهدی منطقی به نظر می‌رسد، زیرا این مدت امکان تدوین برنامه‌گذاری مناسب برای تمام سطح دولت و نهادهای مختلف آن را فراهم می‌کند».

فرآیند گذار و الزام‌های حسابرسی: درجایی که واحد دولتی ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده باشد یا در آینده ملزم شود، باید گزینه‌های ممکن برای مواجهه با الزام‌های حسابرسی را در طول فرآیند گذار مد نظر قرار دهد. گزینه‌های تعامل با الزام‌های حسابرسی در طور برنامه گذار به شرح زیر است:

۱. تهیه صورت‌های مالی حسابرسی شده به شیوه جاری موجود تا زمانی که فرآیند گذار تکمیل شود؛
۲. ارائه گزارش حسابرس مطابق با مبنای حسابداری اظهار شده؛

۳. تهیه مجموعه‌ای از صورت‌های مالی حسابرسی نشده که منتشر هم نخواهند شد به عنوان گامی آزمایشی (این روش اغلب به طور هم‌زمان با ارائه صورت‌های حسابرسی شده بر مبنای موجود حسابداری انجام می‌شود)؛

۴. انتشار مجموعه صورت‌های مالی حسابرسی نشده به عنوان گامی ضمنی و برای چند دوره گزارشگری محدود؛

تغییرات همزمان و هم‌راستا در سیستم بودجه‌بندی است. پس، باید توجه داشت که استقرار سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی جایگزینی برای بودجه‌بندی تعهدی نخواهد بود (Diamond, 2002).

اگر بودجه‌بندی تعهدی به‌عنوان بخشی از اصلاحات معرفی شود، تغییر در رویه‌های بودجه‌بندی شاید هم‌زمان با تغییرهای اولیه گزارشگری تعهدی انجام گیرد. در هر صورت، بودجه‌بندی تعهدی در بیشتر حوزه‌ها، یک یا دو دوره پس از معرفی گزارشگری بر مبنای تعهدی به‌کار گرفته شده است. گاهی اوقات این تأخیر برای حصول اطمینان مسئولان تدوین بودجه از صحت نظام نوین مالی و قابلیت اتکای اطلاعات تهیه شده توسط آن ضروری است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۱۸).

دوره اصلاح: دسترسی به منابع یا تعهدات سیاسی معمولاً تعیین بازه زمانی برای هر گونه اصلاحات را الزامی می‌کند. طول این بازه زمانی ممکن است در هر حوزه‌ای با حوزه دیگر تفاوت داشته باشد. دوره اصلاح ممکن است کوتاه مدت (یک تا سه سال)، میان مدت (چهار تا شش سال) و یا بلند مدت (بیش از شش سال) باشد. دوره کوتاه مدت در جایی می‌تواند مناسب باشد که حمایت قوی سیاسی برای تغییر وجود داشته و تعداد نهادهای دولتی کم است. انجام اصلاحات در بازه میان مدت زمان بیشتری برای آماده‌سازی جزئیات پیاده‌سازی مانند تدوین برنامه‌ها، توسعه و بهبود رویه‌های حسابداری، و به‌کارگیری و آزمون نظام نوین را فراهم می‌کند. همچنین، زمان معقولی را برای آموزش گروه‌های درگیر در اصلاحات مانند کارکنان دولت و سیاست‌مداران به دست می‌دهد. مزایای به‌کارگیری دوره زمانی بلند مدت باید با توجه به ریسک فرسودگی ناشی از انجام اصلاحات مورد ارزیابی قرار گیرد. این فرسودگی زمانی به وجود می‌آید که پیشروان تغییر در نهادهای دولتی احساس نیاز فوری و انگیزه لازم برای پیاده‌سازی اصلاحات را از دست می‌دهند؛ به‌خصوص اگر مزایای آنی تغییرات در مبنای حسابداری (مانند تهیه اطلاعات مربوطتر) به‌سرعت به‌عنوان نتایج اصلاحات، در عملیات روزانه منعکس نشود (همان، بند دو ۳۰-۲۹).

۵. انتشار مجموعه صورت‌های مالی حسابرسی شده با رعایت برخی الزام‌های حسابرسی. شاید دولت قصد داشته باشد با ارائه این صورت‌های مالی، تعهد خود را برای حل مسأله در دوره زمانی معین به عموم اعلام کند (همان، بند دو ۳۳).

گذاری موفق: گذار به حسابداری تعهدی برای اکثر دولت‌ها پروژه‌های بزرگ است. به مانند هر پروژه بزرگ دیگری، پروژه گذار نیز باید به دقت برنامه‌ریزی و مدیریت شود. سرعت گذار احتمالاً با توجه به موارد زیر گاهی آهسته و گاهی سریع خواهد بود (همان، بند دو ۳۷).

تعهد شفاف: بیان و قبول تعهدی شفاف توسط سطح مناسبی از دولت برای تشریح الزام‌های گذار شامل زمان مورد انتظار و اختیار تفویض شده به هر یک از بخش‌های دولت برای آغاز تغییرات کاملاً ضروری است. وجود یک تعهد شفاف باعث ارتباط بهتر نهادهای دولتی و بخش‌های مختلف بدنه دولت شده و باعث ایجاد شروع قدرت‌مند و نظارتی قوی بر فرآیند اصلاحات می‌شود (همان، بند دو ۳۹).

حمایت سیاستمداران اجرایی کشور از برنامه اولیه معرفی مبنای تعهدی و فرآیند گذار کاملاً حیاتی است. برای این که این حمایت اثرگذار باشد، باید به‌طور کاملاً شفاف و بدون ابهام اظهار شود. مدیران اجرایی باید از فلسفه، دلایل، اهداف و زمانبندی تغییرات حمایت کنند. همچنین، حمایت قانون‌گذاران برای تغییر نظام گزارشگری ضروری است (Khan & Mayes, 2009).

پایبندی سیاسی متعهدانه: پایبندی به تعهدات از جانب تمام گروه‌های تشکیل‌دهنده بدنه دولت منتخب کاملاً ضروری خواهد بود؛ زیرا مسؤول اجرا و نظارت بر فرآیند گذار هستند. تغییر مبنای حسابداری نیازمند منابع کافی است. اگر تعهدات سیاسی در آغاز وجود نداشته باشند، فقدان تامین منابع ممکن است در ادامه فرآیند منجر به عدم توانایی غلبه بر موانع شده و همان منابع کمیاب مورد استفاده را نیز هدر می‌دهد. از آن روی که فرآیند گذار در بخشی از دوره مالی اتفاق

می‌افتد، دولت و کابینه ممکن است به‌طور کامل تغییر کنند یا تغییرات درونی مانند جابه‌جایی وزیران روی دهد. به همین دلیل، پایبندی سیاسی متعهدانه در سراسر فرآیند گذار و تا اتمام آن بسیار ضروری است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۴۰).

پایبندی و تعهد نهادهای مرکزی و مراکز کلیدی دولت: تغییر در مبنای حسابداری هم‌راستا با انجام دیگر اصلاحات مالی مانند تفویض اختیار تخصیص منابع شامل تغییر در ساختار قدرت، یکی از دلایل نیاز به پشتیبانی و رهبری فعال نهادهای مرکزی دولت و سایر مراکز است (همان، بند دو ۴۱).

منابع کافی (مالی و انسانی): واحد گزارشگر برای گذار، نیازمند این عوامل است:

۱. افرادی با مهارت مدیریت پروژه و مدیریت تغییر؛
۲. افرادی با مهارت درک قوی و با تجربه زیاد در امر تدوین خط‌مشی‌ها و الزام‌های نظام حسابداری؛
۳. افرادی کلیدی که ارتباط میان عوامل گوناگون فرآیند اصلاحات را به خوبی درک کنند؛
۴. افرادی با توانایی ثبت داده‌ها در سیستم حسابداری تعهدی و استخراج و تفسیر اطلاعات از آن سامانه؛
۵. وجه نقد کافی برای منابع اضافی مورد نیاز مانند استخدام نیروهای جدید، به‌کارگیری خدمات متخصصان، و راه اندازی و توسعه سیستم اطلاعات مالی (همان، بند دو ۴۲).

ساز و کار مدیریت پروژه اثربخش: مدیریت پروژه به‌طور عمومی شامل تفکیک پروژه به اجزای جداگانه و واگذاری مدیریت هر بخش به افرادی است که مهارت و تجربه کافی برای انجام اثربخش آن را دارند. پروژه اصلاحات باید:

۱. چارچوب معینی برای مستندسازی داشته باشد؛
۲. نقشه پیاده‌سازی از پیش طراحی شده داشته باشد؛
۳. دارای تقسیم مسؤلیت شفاف برای هر وظیفه و نقش‌های وابسته و تعریف مسؤلیت پاسخ‌گویی برای نهادهای مرکزی و واحدهای کلیدی باشد؛

استفاده از ظرفیت قانون‌گذاری: فرآیند انتشار پیش نویس قانون و اظهار نظر گروه‌های مشورتی درباره تغییرات پیشنهادی منافع زیادی دارد. استفاده از فرآیند قانون‌گذاری باعث ایجاد پشتوانه قانونی از اصلاحات و تثبیت استحکام و اقتدار کمیسیون‌های دولتی برای انجام این تغییرات می‌شود (همان، بند دو ۴۸).

تمرکز بر استفاده خردمندانه از منابع: اغلب نهادهای دولتی برای برنامه ریزی گذار به حسابداری تعهدی با محدودیت منابع مواجه هستند. این محدودیت‌ها ایجاد می‌کند تا نهادها از منابع خود به کارآترین و اثر بخش‌ترین شیوه ممکن استفاده کنند. مدیریت پروژه مناسب شامل تعریف شفاف اهداف، مسؤولیت‌ها، محدودیت‌های زمانی و تفیض اختیارها، از جنبه‌های مهم مدیریت خردمندانه منابع است (همان، بند دو ۵۵-۵۱).

ساختار حساب‌ها: ایجاد ساختار جدید برای حساب‌ها، گامی کلیدی در راستای سازگاری با حسابداری تعهدی است. ساختار حساب به خوبی طراحی شده، می‌تواند به کارایی ارائه صورت‌های مالی با اهداف گوناگون کمک کند. ساختار حساب‌ها یکی از اجزای اساسی فرآیند پردازش اطلاعات مالی از ساده‌ترین وظایف مانند پرداخت صورت‌حساب‌ها تا فعالیت‌های پیچیده مانند گزارشگری مالی است. از آن جهت که سیستم کدگذاری در هر لحظه مورد استفاده واحد گزارشگر قرار می‌گیرد، تغییر آن بسیار پرهزینه خواهد بود. به همین علت، طراحی دقیق ساختار حساب‌ها و سیستم کدگذاری بسیار با اهمیت خواهد بود. برای ایجاد مجموعه‌ای از ساختار حساب‌ها، حداقل باید موارد زیر مد نظر قرار گیرند:

۱. الزام‌های استانداردهای گزارشگری بین‌المللی برای افشای اطلاعات دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و جریان‌های نقد؛
۲. رویدادهای مبادله‌ای برای قرار گرفتن مناسب در حساب‌ها برای ثبت به‌گونه‌ای شفاف تعریف شوند؛
۳. ساختار حساب‌ها باید امکان مقایسه مخارج واقعی

۴. مراحل انجام آن هم‌راستا با روش‌های نظارت بر عملکرد نهادها و افراد درگیر آن پروژه باشد؛

۵. برنامه تصویب شده‌ای به همراه جزئیات این موضوع را داشته باشد که چه افرادی تصمیم‌گیری‌های خاص دارند؛

۶. ساز و کاری رسمی برای برقراری ارتباطات و هماهنگی‌ها برای جمع‌آوری و انتشار اطلاعات داشته باشد؛

۷. نهادها بدانند که اگر هزینه‌های اضافه به آنان تحمیل شود، منابع مورد نیاز برای پرداخت آن را در اختیار خواهند داشت (همان، بند دو ۴۳).

وجود ظرفیت کافی فناوری و سیستم‌های اطلاعاتی:

ارزیابی کفایت سیستم‌های فناوری اطلاعات موجود برای تدوین برنامه گذار ضروری است. اجرای برنامه‌گذاری مناسب نیازمند سیستم‌های فناوری اطلاعات قدرتمندی هستند که نیازهای فرآیند گذار را فراهم کند (هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی، ۲۰۰۷).

ارزیابی سیستم‌های موجود باید موارد زیر را دربرگیرد:
۱. اطلاعاتی که در حال حاضر توسط سیستم‌های اطلاعاتی نگهداری می‌شوند؛

۲. اطلاعات اضافی مورد نیاز (شامل ارزیابی اطلاعات مورد نیاز مطابق مبنای حسابداری)؛

۳. تشریح این موضوع که چرا سیستم‌های متمرکز باید تمرکز زدایی شوند؛

۴. سطح یکپارچگی سیستم‌های اطلاعات مالی یا دیگر سیستم‌های اطلاعاتی در مقایسه با سطح یکپارچگی مورد انتظار؛

۵. جدا از این‌که سیستم‌های موجود تعدیل یا جایگزین شوند، اگر سیستم‌ها جایگزین شوند، این جایگزینی باید با سیستم‌هایی انجام شود که به طور اختصاصی طراحی شده‌اند.

زمانی که دولت معرفی نظام مدیریت مالی جدید را برنامه‌ریزی می‌کند، باید طراحی مجدد سیستم دفترداری را نیز مد نظر قرار دهد تا مطمئن شود که این سیستم می‌تواند نظام اطلاعاتی مدیریت مالی جدید را پشتیبانی کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱، بند دو ۴۴-۴۵).

با مخارج بودجه شده را فراهم آورد؛

۴. ساختار حسابها باید برای گزارشگری سالانه دولت مناسب باشد؛

۵. دارای فرآیندی برای شناسایی حسابهایی باشد که نیازمند تغییر و بروزرسانی در ماهیت آنها هستند و امکان ایجاد حساب برای فعالیت‌های جدید را به دست دهد؛

۶. سطوح دسترسی هریک از نهادها و یا واحدها برای تغییر یا ایجاد ساختار حسابها تعریف شده و مشخص باشد؛

۷. هرگونه الزام قانونی در رابطه با حسابها باید مد نظر قرار گیرد (همان، بند دو ۸۴-۸۱).

ارزیابی مهارت‌های مورد نیاز و آموزش: تمام افرادی که درگیر فرآیند گذار به حسابداری تعهدی هستند باید درک روشنی از دلایل تغییر، ظرفیت پذیرش مسئولیت در قبال تغییر، توانایی استفاده از سیستم‌ها و رویه‌های نوین و اطلاعات تهیه شده را داشته باشند. نهادی که در آن تغییرات آغاز می‌شود باید تأثیر تغییرات بر شایستگی‌ها و مهارت‌ها کارکنان خود را با جایگاه سازمانی ایشان ارزیابی کرده و راهبردی مناسب را برای آموزش و افزایش مهارت کارکنان به کار گیرد (همان، بند مقدمه).

شناسایی نیازهای آموزشی: ارزیابی نیازهای آموزشی در برگیرنده شناسایی اختلاف میان ظرفیت موجود و ظرفیت مورد نیاز مطابق با الزامات و ارزیابی و اولویت‌بندی خلائای آموزشی است. در نیازسنجی آموزشی توجه به تأثیر اصلاحات بر نوع مهارت، دانش و رفتار مورد نیاز کارکنان برای جایگاه‌های سازمانی مختلف ضروری است.

برخی از اصلاحات بر تمرکززدایی وظایف تأکید بسیاری دارند؛ باید توجه شود که این امر تأثیر زیادی بر توانایی‌ها و شایستگی‌های مورد نیاز خواهد داشت. در هر صورت، آموزش در این مرحله فراتر از بهبود مهارت‌های حسابداری است. به‌طور کلی، آموزش در بخش عمومی دو جنبه متفاوت دارد:

۱. جنبه فنی که سطح تسلط بر دانش و میزان مهارت

را نشان می‌دهد؛

۲. جنبه محیطی یا سازمانی که ارزش‌ها، سیاست‌ها و رویه‌های بخش خدمات عمومی را منعکس می‌کند.

به عبارت دیگر، تنها یادگیری جنبه‌های فنی و مدیریت اطلاعات در حسابداری تعهدی برای کارکنان بخش عمومی کافی نیست؛ بلکه درک تغییر و پیاده‌سازی مبنای تعهدی، قوانین جدید و خط‌مشی‌های نوین دولت نیز کاملاً ضروری است. سازگاری با حسابداری تعهدی معمولاً با تفویض اختیار و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی مالی توسط مدیران برنامه همراه است. پس، اگر آنان درک روشنی از دلایل و مبنای تغییر نداشته باشند هرگز نخواهند توانست مسئولیت خود را به خوبی ایفا کنند. پس از آن که فاصله میان مهارت‌ها و تجربه‌های موجود و مورد نیاز کارکنان به طور مناسب شناسایی شد، در گام بعدی تدوین برنامه جامع آموزشی برای بهبود مهارت‌ها برای از بردن این شکاف آموزشی باید مدنظر قرار گیرد (همان، بند سه ۹-۱۷).

راهبردهای آموزش کارکنان: راهکارهای کلی کاهش فاصله میان ظرفیت‌های موجود و مورد نیاز می‌تواند گزینه‌های زیر را در برگیرد:

۱. استخدام کارکنان مسلط به مبنای تعهدی از بخش خصوصی؛

۲. استخدام کارکنان سایر نهادهای بخش عمومی که مبنای تعهدی قبلاً در آنها پیاده‌سازی شده است؛

۳. استفاده از خدمات مشاوران؛

۴. ایجاد دوره آموزش حسابداری بخش عمومی توسط دانشگاه‌ها یا دیگر مراکز آموزشی؛

۵. تدارک برنامه‌های آموزشی برای کارکنان فعلی برای ارتقای مهارت‌های آنان؛

۶. برگزاری سمینارها و کارگاه‌هایی توسط مؤسسات حسابرسی مستقل (همان، بند سه ۱۹-۱۸).

در چشم‌اندازی کلان، جدول شماره ۱، مراحل تدوین برنامه جامع گذار اثربخش را به صورت یک‌پارچه تشریح کرده است. لذا با توجه به مبنای و پیشینه به شرح فوق و برای دستیابی به پاسخ سؤال‌های اساسی تحقیق، دو فرضیه اصلی تبیین شده است:

فرضیه ۱. انتخاب رویکرد مناسب، امکان گذار موفق را

افزایش می‌دهد.

فرضیه ۲. روش تجزیه و تحلیل فاصله می‌تواند به عنوان اولین قدم برای انتخاب بهترین راهکار گذار مورد استفاده قرار گیرد.

روش‌شناسی تحقیق

این تحقیق با استفاده از پیمایش انجام شده است. جامعه آماری تحقیق در برگزیده اساتید دانشگاه، صاحب‌نظران حرفه‌ای، مدیران و متخصصان مالی بخش عمومی بوده است. برای پیاده‌سازی مراحل میدانی تحقیق، ابتدا پرسشنامه‌ای شامل ۲۷ سؤال طراحی شد و در اختیار گروه نمونه متشکل از اساتید دانشگاه (حدود ۵۰ درصد) و صاحبان نظران و مدیران بخش عمومی (حدود ۵۰ درصد)، به صورت تصافی و طبقه‌بندی شده قرار گرفت. سپس، با توجه به پاسخ‌ها و نظرات دریافتی و اصلاحات انجام شده، پایایی پرسشنامه با استفاده از روش آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفته و ضریب آلفای اولیه ۸۱.۵ درصد برآورد شد.

به علاوه، اعتبار محتوایی پرسشنامه برای سنجش روایی آن مورد ارزیابی قرار گرفت. در نهایت، این پرسشنامه با توجه به نمونه اولیه و تعیین تعداد پاسخ‌دهندگان مناسب برای حفظ سطح معناداری تحقیق (۹۵ درصد)، میان ۱۸۲ نفر از صاحب‌نظران دانشگاهی و حرفه‌ای با ضریب آلفای نهایی ۹۱.۲ درصد توزیع شد و نتایج آن با نرم‌افزار SPSS (نسخه شماره ۱۹) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

تجزیه و تحلیل توصیفی داده‌ها

آمار توصیفی داده‌های جمع‌آوری شده در این تحقیق در جدول‌های ۲ الی ۴ ارائه شده است.

آزمون فرضیه‌های تحقیق

آزمون دو جمله‌ای

در این شیوه، پاسخ‌های شرکت‌کنندگان به دو گروه تقسیم می‌شود. یک گروه، پاسخ‌هایی هستند که میانگین آن‌ها کمتر از ۲/۵ است و گروهی دیگر، میانگینی بیش از این عدد دارند. در ادامه، به هر گروه یک کد (به‌طور نمونه به ترتیب ۱ و صفر) اختصاص داده شده و گروه

اول موافق و گروه دوم مخالف نامیده می‌شوند. حد وسط نقطه بی‌تفاوتی است. فرض H_0 برابر با تساوی دو نسبت و فرض H_1 نشان دهنده عدم برابری است. در انتها، نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق در جدول شماره ۵ ارائه شده است. نتایج حاصل از این آزمون (کوچکتر بودن آماره P از سطح خطا یعنی ۵ درصد) بیان‌کننده رد فرض H_0 یعنی تساوی نظرات موافق و مخالف است. در نهایت، با تجزیه و تحلیل پاسخ‌ها مشخص شد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، پاسخ‌دهندگان با هر دو فرضیه تحقیق موافق بوده‌اند.

آزمون T

برای افزایش قابلیت اتکای یافته‌ها، از این آزمون برای بررسی مجدد فرضیه‌های استفاده شد. از آنجایی که عدد ۲/۵ به عنوان میانگین طیف برای پاسخ‌ها انتخاب شده است، لذا انتظار بر آن است تا هر فرضیه‌ای مورد تأیید قرار گیرد که میانگین پاسخ‌های سؤالات مرتبط با آن کمتر از این سطح معیار باشد. فرض H_0 در این آزمون، بر این پایه است که میانگین پاسخ‌ها، عددی حداقل برابر و بزرگ‌تر از ۲/۵ است. پس، با رد فرضیه صفر تحقیق، صحت فرضیه‌های اصلی تأیید خواهد شد. در ادامه نتایج آزمون T گزارش شده است.

همان‌طور که جدول شماره ۶ نشان می‌دهد، نتایج آزمون T برای فرضیه‌های تحقیق حاکی از عدم پذیرش فرض H_0 است. از آن جهت که آماره t عددی خارج از محدوده (۱.۹۶، -۱.۹۶) بوده و آماره P نیز از سطح خطای در نظر گرفته شده در تحقیق (۵ درصد) کمتر است و همچنین، با توجه به این که عدد صفر در طیف پیوسته کران بالا تا پایین بازه اطمینان قرار ندارد، می‌توان نتیجه گرفت که فرض H_0 یعنی بزرگ‌تر بودن میانگین پاسخ‌های داده شده به سؤالات از عدد ۲/۵، پذیرفته نشده است.

بنابراین، نتایج این آزمون مانند آزمون دو جمله‌ای با سطح اطمینان ۹۵ درصد، نمایان‌گر پذیرفته شدن تمامی فرض‌های تحقیق است.

بررسی مورد خاص، بهترین راهکار گذار

در این تحقیق به طور مستقیم، یکی از سؤال‌های

جدول (۳). محل اشتغال کلیه پاسخ دهندگان

محل اشتغال	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
سازمان حسابداری	۳۷	۲۰.۳	۲۰.۳
دیوان محاسبات	۱۰	۵.۵	۲۵.۸
سازمان امور مالیاتی	۸	۴.۴	۳۰.۲
بازرسی کل کشور	۱۳	۷.۱	۳۷.۴
مرکز پژوهش‌های مجلس	۳	۱.۶	۳۹.۰
شهرداری‌های کشور	۴۳	۲۳.۶	۶۲.۶
وزارت امور اقتصادی و دارایی	۱۰	۵.۵	۶۸.۱
بخش خصوصی	۱۶	۸.۸	۷۶.۹
دانشگاه یا مؤسسات آموزش عالی	۲۷	۱۴	۹۱.۸
سازمان بورس و اوراق بهادار	۳	۱.۶	۹۳.۴
معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی	۵	۲.۷	۹۶.۲
سایر	۷	۳.۸	۱۰۰
جمع	۱۸۲	۱۰۰٪	

جدول (۲). آمار توصیفی مقاطع تحصیلی کلیه پاسخ دهندگان

مقطع تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کارشناسی	۹۲	۵۰.۵	۵۰.۵
کارشناسی ارشد	۵۹	۳۲.۴	۸۳
دکتری	۳۱	۱۷	۱۰۰
جمع	۱۸۲	۱۰۰	

جدول (۴). سابقه اشتغال کلیه پاسخ دهندگان

سابقه اشتغال در حرفه حسابداری، حسابداری و یا مدیریت مالی در بخش عمومی	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کمتر از ۵ سال	۳۴	۱۸.۷	۲۲.۷
۵ سال و کمتر از ۱۰ سال	۴۸	۲۶	۵۴.۷
۱۰ سال و کمتر از ۱۵ سال	۳۰	۲۰	۷۴.۷
۱۵ سال و کمتر از ۲۰ سال	۱۵	۱۰	۸۴.۷
۲۰ سال و کمتر از ۲۵ سال	۱۱	۷	۹۲.۰
۲۵ سال و بیشتر	۱۲	۸	۱۰۰
مجموع داده‌های معتبر	۱۵۰	۸۲.۴	
پاسخ داده نشده	۳۲	۱۷.۶	
جمع	۱۸۲	۱۰۰	

جدول (۵). نتایج آزمون دوجمله‌ای فرضیه‌های تحقیق

فرضیه	نسبت مورد انتظار	آماره P	فرض H_0	نتیجه‌گیری
انتخاب رویکرد مناسب، امکان‌گذار موفق را افزایش می‌دهد.	۵۰٪	۰.۰۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی
روش تحلیل فاصله می‌تواند به عنوان اولین قدم برای انتخاب بهترین راهکار گزار مورد استفاده قرار گیرد.	۵۰٪	۰.۰۰۰	رد	تأیید فرضیه اصلی

جدول (۶). نتایج آزمون T فرضیه‌های تحقیق

شماره فرضیه	تعداد پاسخ	درجه آزادی	میانگین	اختلاف میانگین نمونه و مقدار آزمون	آماره P	آماره t	کران پایین بازه اطمینان ۹۵٪	کران بالای بازه اطمینان ۹۵٪	نتیجه‌گیری
۱	۱۸۲	۱۸۱	۲.۰۵۵	-۰.۴۴۲	۰.۰۰۰	-۶.۲۸۸	-۰.۵۸	-۰.۲۹۹	رد فرض H_0
۲	۱۸۲	۱۸۱	۲.۲۲۰	-۰.۲۸۰	۰.۰۰۰	-۳.۷۹۵	-۰.۴۳	-۰.۱۳	رد فرض H_0

جدول (۷). فراوانی پاسخ‌های داده شده به سؤال ۲۱ پرسشنامه

راهکار	فراوانی	درصد	درصد فراوانی تجمعی
تحلیل فاصله	۴۲	۲۳	۲۳
اصلاحات درون واحدی	۲۱	۱۲	۳۵
گزارشگری جامع دولت	۳۲	۱۸	۵۳
پیاده‌سازی تدریجی (گام به گام)	۵۷	۳۱	۸۴
بودجه‌بندی تعهدی	۲۲	۱۲	۹۶
دوره اصلاح	۸	۴	۱۰۰
مجموع	۱۸۲	۱۰۰	

روش تحلیل فاصله برای شروع می‌تواند شیوه‌ای مناسب باشد، اما نتایج نظرسنجی نشان می‌دهد برای تدوین راهبرد بلند مدت، روش تدریجی از اولویت بیشتری در ایران برخوردار است. به این ترتیب، و در پاسخ به سؤال اساسی تحقیق، راهکار پیاده‌سازی تدریجی بهترین راهکار گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران است.

بحث و نتیجه‌گیری

همان‌گونه که نتایج پژوهش‌های بین‌المللی در کشورهای گوناگون نشان داده است، در ایران نیز انتخاب راهکار مناسب منجر به افزایش احتمال پیمودن موفقیت آمیز فرآیند گذار می‌شود. به دلیل آن که

پرسشنامه نظر پاسخ دهندگان پیرامون انتخاب بهترین راهکار گذار از میان راه کارهای موجود را مورد بررسی قرار داده است. اگرچه نتیجه حاصل از پاسخ به این سؤال به طور ضمنی در تجزیه و تحلیل فرضیه دوم این تحقیق به کار گرفته شده است، اما توجه به آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان به این سؤال نیز می‌تواند منعکس کننده دیدگاه دانشجویان و افراد حرفه‌ای نسبت به انتخاب راهکار گذار مناسب باشد. نظرات شرکت‌کنندگان در این تحقیق به سؤال مذکور در قالب جدول شماره ۷ ارائه شده است.

مطابق نتایج به دست آمده، ۳۱ درصد پاسخ دهندگان راهکار پیاده‌سازی تدریجی را برای پیمودن مسیر گذار برگزیده‌اند. هر چند فرضیه دو نشان داد که استفاده از

راهکار گذار مورد استفاده اثربخش قرار گیرد. با توجه به این که انتخاب رویکرد گذار، خود فرآیندی پیچیده است، به نظر می‌رسد عوامل محیطی متعددی بر آن تأثیر می‌گذارد. شناسایی این عوامل و ارائه مدلی برای تعیین سهم هر یک از عوامل می‌تواند به انتخاب بهترین روش به صورت کمی، کمک کند. مطالعه متغیرهای اثرگذار می‌تواند در تحقیق‌های آتی مورد توجه قرار گیرد.

منابع

- البرزی، محمود؛ زارعی، بتول؛ طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۰). "الگوی اقتضایی برای فرآیند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران". فصل نامه دانش حسابداری، ۲(۵)، ۷۳-۵۱.
- باباجانی، جعفر؛ باغومیان، رافیک. (۱۳۸۶). "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران". پیک نور، ۴، ۲۶-۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). "نقش و جایگاه مبنای حسابداری و رویکرد اندازه گیری در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی". فصل نامه دانش حسابداری، ۴(۲)، ۴-۳۸.
- شهرابی، شاهرخ (۱۳۹۲). "بررسی رویکردهای گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی: شناسایی موانع، ارائه راهکارها". پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره).
- صابر، مهدی. (۱۳۸۸). "بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران". پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس تهران.
- Barrett, P. (1997, August). "Whole of Government Financial Reporting". *Australian National Audit Office*.
- Diamond, J. (2002, December). "Performance Budgeting Is Accrual Accounting Required?". *IMF Working Paper*, Fiscal Affairs Department.
- GASAB. (2007, December). "Road Map

انتخاب راهکار گذار، تمام جنبه‌های فرآیند از نیازسنجی تا تأمین منابع و ملاحظات سیاسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، پس بهتر است راهکار انتخابی از تمام جنبه‌های قابل بررسی مورد توجه قرار گیرد. برای نمونه، برخی راهکارها نیازمند بستریهایی هستند که بخش عمومی بدون فراهم آوردن آن‌ها نمی‌تواند فرآیند گذار را با موفقیت پشت سر بگذارد.

از طرفی دیگر، ممکن است رویکردی خاص متناسب با شرایط کنونی حوزه یا کشور باشد و الزام‌های خاصی را به آن تحمیل نکند. پس، انتخاب رویکرد مناسب گذار در راستای توجه به شرایط، نقش بسیار بااهمیتی در موفقیت تغییر مبنای حسابداری دارد. شناسایی صحیح و واقع بینانه وضعیت موجود و سنجش فاصله میان آنچه در حال وقوع است و آنچه که باید اتفاق بیافتد، می‌تواند مبنایی را برای انتخاب راهکار گذار فراهم کند. با توجه به این موضوع که بسیاری از کشورهای در حال گذار از ابزار تجزیه و تحلیل فاصله برای آغاز مطالعات تجربی فرآیند استفاده کرده‌اند، یافته‌های تحقیق حاضر نیز نشان می‌دهد که این ابزار می‌تواند به عنوان اولین گام انتخاب راهکار مناسب برای تغییر مبنای حسابداری مورد استفاده قرار گیرد.

البته، اگرچه این روش می‌تواند به عنوان گام نخستین بسیار اثربخش باشد، اما نتایج نشان می‌دهند، در نهایت این روش گذار تدریجی است که با توجه به شرایط کنونی، می‌تواند بهترین راهکار برای پیمودن فرآیند گذار باشد.

پیاده‌سازی تدریجی می‌تواند زمان لازم را برای هماهنگی همه دستگاه‌های کشور مهیا کرده و مشکلات متعدد بخش عمومی را به مرور زمان برطرف کند. همچنین، این روش با تخصیص مستمر منابع، امکان استفاده صحیح و اثربخش از آن‌ها را فراهم کرده و احتمال عدم توانایی تأمین منابع مالی مورد نیاز پروژه را نیز کاهش می‌دهد.

به طور خاص در ایران، سازمان حسابداری با همکاری وزارت اقتصاد و امور دارایی می‌تواند ابتدا با تهیه گزارش شناختی از وضعیت موجود کشور و مقایسه تطبیقی آن با سایر کشورها، سند جامع فاصله انتظارات را تدوین کند. در نهایت، این سند می‌تواند در انتخاب بهترین

and Transition Path for Accrual Accounting”. *Government Accounting Standards Advisory Board*.

- IFAC. (2011, January). “Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities”. *International Public Sector Accounting Standards Board*, 14.
- Khan, A. & Mayes, S. (2009, September). “Transition to Accrual Accounting”. *International Monetary Fund*, 1(1).
- Pretorius, C. & Pretorius, N. (2008). *A review of PFM reform literature*. London: DFID.

موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران

The Obstacles of Performance Budgeting Implementation in Iran Tax Affairs Organization

Z.Poorzamani*, M.Samoghani**

زهرا پورزمانی*، محسن صدرمغانی**

Received: 2014/9/1

Accepted: 2014/12/11

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۱۰

Abstract

The purpose of present research is to study the obstacles in the way of the implementation of performance budgeting in Iran Tax Affairs Organization in 1392. Main hypotheses of the research are examined based on Shah Model containing the three factors of Ability, Authority and Acceptance. A sample population (size) consists of 312 people. Simple random sampling is selected for this research. Following collecting information and answers to the questionnaires, we used Excel and SPSS softwares to analyze and interpret the data collected. Reliability of data for all scales was assessed by Cronbach's alpha coefficient. Also to examine the research hypotheses, Chi-square test was used. The results of the research showed that in all hypotheses the value of Chi-square is statistically significant. Indeed the results of main hypotheses and all relevant subordinated hypotheses shows that "Tax Affairs Organization" does not enjoy required ability, authority and acceptance implement performance budgeting.

چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران در سال ۱۳۹۲ می‌باشد. فرضیه‌های اصلی پژوهش بر مبنای مدل شه یعنی سه عامل توانایی، اختیار و پذیرش مورد بررسی قرار می‌گیرد. حجم جامعه آماری ۳۱۲ نفر می‌باشد. روش نمونه‌گیری در این تحقیق از نوع تصادفی ساده می‌باشد. به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، پس از جمع‌آوری اطلاعات و پاسخ‌های پرسشنامه‌های توزیع شده، از نرم‌افزارهای Excel و SPSS استفاده شد. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه نیز از ضریب آلفای کرونباخ و همچنین به منظور آزمون فرضیات پژوهش از آزمون ناپارامتریک خی دو استفاده گردیده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که در تمام فرضیات مقدار خی دو معنی‌دار می‌باشد. همچنین نتایج فرضیه‌های اصلی و تمامی فرضیات فرعی مرتبط با آنها به ترتیب نشان داد که سازمان امور مالیاتی کشور توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد.

Keywords: Obstacles Performance Budgeting implementation, Ability, Acceptance, Authority, Tax Affairs Organization (TAO).

واژه‌های کلیدی: موانع بودجه‌ریزی عملیاتی، توانایی، پذیرش، اختیار، سازمان امور مالیاتی.

JEL Classification: M48

طبقه‌بندی موضوعی: M48

*Assistant Professor, Accounting Department, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran

**MS.in Accounting, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran

*استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، نویسنده مسؤول:

zahra.poorzamani@yahoo.com

**کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، تهران

مقدمه

تحولات و پیچیدگی‌های عصر حاضر نیاز دولت‌ها را جهت اعمال تدابیری منطقی به خصوص اقدام به برنامه‌ریزی صحیح، تصمیم‌گیری و مدیریت علمی و ایجاد هماهنگی در امور مربوط به نیازمندی‌های جوامع مطرح ساخته است. استفاده از روش‌های نوین بودجه‌بندی، علاوه بر این که از کندی کار دستگاه‌های دولتی و اسراف اموال عمومی جلوگیری می‌کند، در پیشبرد مقاصد اجتماعی و اقتصادی نیز بسیار مؤثر بوده و دولت‌ها از این طریق می‌توانند منابع ملی را به نحو عادلانه و مطلوب در بین اهداف مطلوب جامعه توزیع نمایند (نوروش، ۱۳۸۸).

روند متداول بودجه‌ریزی در کشور، اطلاعات کافی در خصوص نتایج هزینه کردن اعتبارات و میزان اثربخشی و کارایی برنامه به دست نمی‌دهد و همچنین دارای افق برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت بوده و محدودیت اقتدار مدیریت در کنترل هزینه‌ها و نظارت بر اجرای هر واحد را موجب می‌شود. از آنجا که در سیستم بودجه‌ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه جویی و بازدهی در قبال صرف منابع نادیده گرفته می‌شوند لذا از منابع بدرستی استفاده نشده و حتی به هدر می‌روند. از طرفی افزایش یا کاهش بودجه دستگاه‌ها تابع تصمیمات سیاسی و اعمال نفوذ اشخاص و قدرت چانه زنی آنها بوده و میزان پاسخگویی مدیران و سنجش میزان مسؤلیت‌پذیری آنان کمرنگ می‌باشد. علاوه بر این در کشور ما بودجه با مسائل اقتصاد کلان مانند رشد اقتصادی، بیکاری، اشتغال، تورم و به‌طور کلی رونق و رکود اقتصادی در ارتباط است و از سوی دیگر در اکثر سال‌ها با کسری بودجه مواجه است (فرزیب، ۱۳۸۱).

یکی از اصلاحات اخیر در نظام بودجه‌ای کشور حرکت به سمت بودجه عملیاتی می‌باشد. بودجه‌بندی عملیاتی به فعالیت‌هایی اطلاق می‌گردد که مدیران برای کسب رضایت مشتریان و در عین حال کنترل و کاهش بهای تمام شده انجام می‌دهند. بودجه‌بندی عملیاتی برای سازمان‌ها فراتر از اندازه‌گیری و گزارشگری بهای تمام شده تولیدات و خدمات است و در واقع یک فلسفه، یک شیوه برخورد و یک مجموعه از تکنیک‌ها برای ایجاد ارزش بیشتر با بهای تمام شده کمتر را در بر می‌گیرد. امروزه برای حفظ بقای سازمان در دنیای رقابتی، بودجه‌بندی

عملیاتی یک ضرورت است (نوروش، ۱۳۸۳).

در دهه گذشته در ایران نیز مانند بسیاری از کشورهای دیگر، اصلاح نظام بودجه‌ریزی و به ویژه بودجه‌ریزی عملیاتی مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. از سال ۱۳۸۰ نیز با تصویب قوانینی در بودجه سالانه، دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌بندی شد که یکی از محورهای اساسی آن، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی می‌باشد. اما پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی به آسانی نیز امکان‌پذیر نبوده و با موانع و مشکلات فراوانی مواجه می‌باشد. لذا تحقیق حاضر به بررسی و شناسایی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی به عنوان یکی از دستگاه‌های مهم اجرایی دولت ایران می‌پردازد و تلاش خواهد شد تا مهمترین عامل‌هایی که مربوط به موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشند مورد بررسی قرار گیرند و همچنین راهکارهایی نیز ارائه شوند.

یکی از معروف‌ترین مدل‌های مربوط به اجرای دقیق بودجه‌ریزی عملیاتی و موفقیت آن و همچنین موانع اجرای آن توسط شه‌ارائه شده است. وی سه عامل اساسی در اجرا و پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی عملیاتی را توانایی، اختیار و پذیرش معرفی می‌کند (Andrews, 2004).

در ایران و در جریان برنامه سوم توسعه درصد بسیار کمی از سازمان‌ها با کمک شرکت‌های مشاوره یا با همکاری مراکز علمی و پژوهشی از قبیل دانشگاه‌ها، اقدام به اجرای پروژه‌های مربوط به تعیین بهای تمام شده خدمات خود کردند. برای اجرای بودجه‌بندی عملیاتی لازم است تمامی بخش‌ها، سازمان‌ها، ادارات کل و وزارتخانه‌ها فعالیت‌های خود را مستند و بهای تمام شده آن را محاسبه کنند و سپس دولت به اجرای بودجه نویسی به شیوه عملیاتی بپردازد. در حال حاضر بودجه‌ریزی عملیاتی در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته استقرار یافته است و در کشور ما نیز لزوم برقراری سیستم بودجه‌ریزی مورد توجه قرار گرفته و در این راستا دولت موظف شده است تا پایان برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در

مروری بر پیشینه پژوهش

Jordan & Hackbart (۱۹۹۹) تحقیقی با عنوان "اهداف و موفقیت پیاده سازی بودجه بندی عملیاتی" انجام داده اند که یافته های تحقیق این محققین نشان داد که مسؤولیت پاسخگویی برنامه‌ای به جای هدف تخصیص بودجه بیشتر در موفقیت استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد مؤثر است (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶).

Andrews (۲۰۰۴) نشان داده است که امکان اجرای 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.

محمودی (۱۳۸۴) در پژوهشی با عنوان "بررسی مشکلات پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی در سازمان های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع" به این نتایج دست یافت که بین پیاده سازی بودجه‌بندی عملیاتی با عوامل مدیریتی ارتباط معنی‌داری وجود دارد و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی به ترتیب شاخص‌های:

۱- عوامل فنی و فرایندی، ۲- عوامل انسانی، ۳- عوامل محیطی؛ با عوامل مدیریتی مرتبط می باشند. اسعدی و همکارانش (۱۳۸۵) در پژوهشی با عنوان "شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران" بر اساس مدل شه به این نتایج دست یافت که از عوامل بازدارنده استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مورد مطالعه به ترتیب: پذیرش، انگیزشی، اختیار روبه‌ای، اختیار قانونی، اختیار سازمانی، توانایی فنی، توانایی ارزیابی عملکرد، پذیرش مدیریتی، توانایی نیروی انسانی و پذیرش سیاسی است.

همچنین عادل آذر و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی تحت عنوان "ولویت‌بندی عوامل مؤثر بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی" را بررسی نموده و به این نتایج دست یافتند که عوامل محیطی، اجرایی و کنترلی از الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی بوده و عدم رعایت آنها در سازمان، مانعی برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی خواهد بود. همچنین از عوامل مذکور، عوامل

کلیه دستگاه‌های اجرایی به نحوی فراهم آورد که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش عملیاتی تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود، همچنین در اجرای بند (۳۲) سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اعتباراتی که بر اساس قیمت تمام شده موضوع ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه‌های دولتی و فقط بر اساس آئین نامه مالی، معاملاتی، اداری و استخدامی هزینه می‌گردد که متضمن پیش‌بینی نحوه نظارت بر هزینه‌ها و تحقق اهداف پیش‌بینی شده است و با پیشنهاد معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، خاطر نشان می‌گردد مواد (۱۳۸) و (۱۴۴) قانون برنامه چهارم توسعه نیز دولت را موظف به استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی نموده تا منجر به افزایش کارایی، بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول گردد و همچنین بند (و) ماده (۳۱) قانون مذکور دولت را موظف به تدوین استانداردهای ملی حسابداری طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برای تعیین دقیق عملکرد حساب‌های سرمایه‌گذاری بخش عمومی و تعیین قیمت تمام شده طرح‌ها نموده است که این امر در ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ مجلس شورای اسلامی و همچنین جزء (ج) بند (۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ نیز مورد تکلیف واقع گردیده است. براساس الزامات قانونی مجلس شورای اسلامی در بند (ز) تبصره یک قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و جزء (۲) بند (ب) تبصره (۴) قوانین بودجه سال‌های ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ و مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه، دولت را ملزم کرده است که نسبت به اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات اقدام نماید.

لذا با توجه به مراتب فوق، این تحقیق به دنبال پاسخ به این سؤال است که: "آیا سازمان امور مالیاتی کشور ایران، توانایی، پذیرش و اختیارات لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد خیر؟"

فرضیه اصلی ۱: سازمان امور مالیاتی کشور ایران توانایی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد. فرضیه فرعی ۱-۱: سازمان امور مالیاتی کشور ایران توانایی ارزیابی عملکرد دقیق فعالیت‌های انجام شده را دارد.

فرضیه فرعی ۱-۲: سازمان امور مالیاتی کشور ایران نیروی انسانی لازم برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۱-۳: سازمان امور مالیاتی کشور ایران توانایی فنی لازم برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه اصلی ۲: سازمان امور مالیاتی کشور ایران اختیارات لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۲-۱: سازمان امور مالیاتی کشور ایران اختیار قانونی لازم برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۲-۲: سازمان امور مالیاتی کشور ایران اختیار رویه های لازم برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۲-۳: سازمان امور مالیاتی کشور ایران اختیار سازمانی لازم برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه اصلی ۳: در سازمان امور مالیاتی کشور ایران، پذیرش لازم در رابطه با اجرای بودجه ریزی عملیاتی وجود دارد.

فرضیه فرعی ۳-۱: سازمان امور مالیاتی کشور ایران پذیرش سیاسی لازم برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۳-۲: سازمان امور مالیاتی کشور ایران پذیرش مدیریتی لازم برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی را دارد.

فرضیه فرعی ۳-۳: سازمان امور مالیاتی کشور ایران پذیرش انگیزشی لازم برای استقرار بودجه ریزی عملیاتی را دارد.

روش پژوهش

به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، پس از جمع‌آوری

محیطی بیشترین تأثیر و عوامل کنترلی و اجرایی به ترتیب در رتبه‌های بعدی، جهت استقرار بودجه ریزی عملیاتی در شرکت مورد مطالعه تأثیرگذار هستند.

پورزمانی و نادری (۱۳۹۱) در پژوهش خود به بررسی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران پرداختند. مدل پژوهش آنها بر اساس مدل عوامل شه می‌باشد. بر اساس یافته‌های پژوهش، ناتوانی در ارزیابی عملکرد، ناتوانی نیروی انسانی، نداشتن اختیار قانونی و نبود اختیار رویه ای و همچنین نداشتن انگیزه های پذیرش به عنوان موانع عمده استقرار بودجه ریزی عملیاتی شناسایی شدند. افزون بر این، یافته های پژوهش نشان‌دهنده این واقعیت است که در حال حاضر، سازمان مناطق تجاری و صنعتی توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد.

در پژوهشی دیگر باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) به بررسی موانع موجود در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های جرای کشور پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق نشان داد که کارشناسان بر این عقیده هستند که نظام بودجه ریزی عملیاتی در عمل توفیق چندان نداشته است. این کارشناسان سه دسته از عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی را در عدم استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی مؤثر می دانند.

اردکانی و همکاران (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان "بودجه ریزی عملیاتی و چالش های آن در ایران" با ارائه شرحی از روند اصلاحات در جهان به تعریف و مقایسه بودجه ریزی عملیاتی با روش های قدیمی بودجه ریزی عملیاتی در ایران پرداخته اند. سپس سیر بودجه ریزی در ایران و در نهایت چالش های موجود بر سر راه آن در ایران مطرح و برخی راهکارها ارائه شده است.

لذا با توجه به بررسی پژوهش های انجام شده در این زمینه، این تحقق به منظور پوشش خلاء تحقیقاتی موجود در ارتباط با توانایی، پذیرش و اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور در جهت برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی ساختار بندی و مورد پژوهش قرار گرفته است. در این خصوص با توجه سؤال اصلی تحقیق که در بند مقدمه ذکر گردید، فرضیات زیر بر اساس مدل شه تبیین و مورد آزمون قرار خواهند گرفت:

توانایی: برای اجرای موفق هر برنامه‌ای، توانایی لازم برای اجرا و ادامه فرآیندهای اجرایی آن شرط اساسی و لازم می‌باشد. بدون داشتن توانایی لازم برای کاری، اجرای آن کار به طور یقین با مشکلات فراوانی همراه خواهد بود. در بررسی‌های مربوط به پیاده سازی سیستم بودجه ریزی عملیاتی، عامل توانایی را به سه عامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی تقسیم می‌کنند «توانایی سنجش عملکرد» بر همه مراحل اجرای بودجه ریزی عملیاتی تأثیر می‌گذارد (Harris, ۲۰۰۱).

اختیار: عامل مؤثر دوم در اجرای موفق بودجه ریزی عملیاتی، عامل اختیار است که در سه سطح اختیار قانونی، اختیار رویه‌ای و اختیار سازمانی مطرح می‌شود.

پذیرش: Robinson & Brumby (۲۰۰۵) این گونه بیان می‌کنند که مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، رؤسای سازمان‌ها، بخش‌ها و کارکنان ممکن است بزرگترین مانع اجرا و پیاده سازی سیستم‌های جدید از قبیل بودجه ریزی بر مبنای عملیات باشند. عامل پذیرش در سه جنبه مورد نیاز است: جنبه سیاسی، جنبه مدیریتی و جنبه انگیزشی.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی و استنباطی

نتایج آمار توصیفی نشان داد از بین تعداد ۱۷۰ پرسشنامه توزیع شده ۸۰ درصد (۱۳۶ نفر) از نمونه آماری مرد و ۲۰ درصد (۳۴ نفر) آنها زن هستند، همچنین بیشتر اعضای نمونه آماری (۵۲/۴ درصد) بین ۲۶ تا ۳۵ سال سن داشتند. بیشتر اعضای نمونه آماری (۵۵/۹ درصد) دارای تحصیلات لیسانس بودند و نتیجه اکثریت پست سازمانی مورد بررسی (۴۷/۴ درصد) کارشناسان بوده است. نتایج جدول زیر نشان می‌دهد که در تمام فرضیات مقدار خی دو معنی دار می‌باشد لذا چنین نتیجه گیری می‌شود که پاسخ‌ها به گزینه‌های سؤالات دارای پراکندگی یکسانی نبوده و پاسخ‌ها در یک جهت دارای شیب می‌باشند. بررسی میانگین‌ها نشان می‌دهد که این فراوانی به سمت خیلی کم می‌باشد لذا در تمام موارد فرضیه‌های پژوهش رد می‌شود.

اطلاعات و پاسخ های پرسشنامه‌های توزیع شده، از نرم افزارهای Excel و SPSS استفاده شد. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه نیز از ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از SPSS استفاده شد. همچنین به منظور آزمون فرضیات پژوهش از آزمون ناپارامتریک خی دو استفاده گردید است. اگر سطح معنی داری به دست آمده در این آزمون از ۰/۰۵ کمتر باشد نشان می‌دهد که پاسخ‌ها به گزینه های سؤالات دارای پراکندگی یکسانی نبوده و پاسخ‌ها در یک جهت دارای شیب می‌باشند (یا در جهت خیلی زیاد و یا در جهت خیلی کم). در ادامه مقایسه میانگین نشان دهنده جهت پاسخ‌ها به گزینه‌های هر بعد خواهد بود.

اگر میانگین بدست آمده برای هر بعد کمتر از ۳ باشد نشان می‌دهد که بعد مذکور از مطلوبیت برخوردار نمی‌باشد لذا فرضیه پژوهش رد می‌شود.

اگر میانگین بدست آمده برای هر بعد بیشتر از ۳ باشد نشان می‌دهد که بعد مذکور از مطلوبیت برخوردار می‌باشد لذا فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه گیری: کلیه جامعه آماری پژوهش شامل: سازمان مرکزی امور مالیاتی کشور (معاونان، مدیران و کارشناسان بودجه سازمان)، حجم جامعه آماری ۳۱۲ نفر و روش نمونه گیری در این تحقیق از نوع تصادفی ساده می‌باشد.

به منظور تعیین تعداد نمونه از جدول کرجسی و مورگان استفاده می‌گردد. بر اساس جدول کرجسی و مورگان حجم نمونه ۱۷۲ نفر محاسبه شده است.

روش‌ها و ابزار گردآوری اطلاعات: در تحقیق حاضر برای کسب اطلاعات لازم درباره موضوع پژوهش و شناخت دقیق تر آن، روش جمع‌آوری داده‌ها به صورت ترکیبی از دو روش کتابخانه‌ای (مطالعه اسناد و مدارک) و روش میدانی (استفاده از ابزار پرسشنامه) بوده است.

مدل و متغیرهای تحقیق

مدلی که جهت تحقیق حاضر در نظر گرفته شده است، مدل شه می‌باشد که توسط Andrews در سال ۲۰۰۴ و بر پایه سه عامل اساسی توانایی، اختیار و پذیرش ارائه شده است.

متغیر های پژوهش حاضر عبارتند از:

فرضیه اصلی اول و فرضیات فرعی ۱-۱، ۱-۲ و ۲-۱ و ۳-۱

پژوهش

نتایج فرضیه اول و فرضیات فرعی مرتبط با آن نشان داد که سازمان امور مالیاتی کشور توانایی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. بررسی توانایی از جهت ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و توانایی فنی مورد بررسی قرار گرفت. این نتایج همسو با نتایج پژوهش‌های دیگر، به طور مثال، محمودی در سال ۱۳۸۴ نشان داد که بین پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی با عوامل مدیریتی ارتباط معنی‌دار وجود دارد و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی به ترتیب شاخص‌های عنوان شده زیر: (۱) عوامل فنی و فرایندی، (۲) عوامل انسانی، (۳) عوامل محیطی؛ با عوامل مدیریتی مرتبط می‌باشند.

همچنین پوزرمانی و نادری در پژوهشی سال ۱۳۹۱ با عنوان بررسی موانع استقرار بودجه ریزی عملیاتی در سازمان‌های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران نشان دادند که ناتوانی در ارزیابی عملکرد و ناتوانی نیروی انسانی از موانع عمده استقرار بودجه ریزی عملیاتی می‌باشند.

فرضیه اصلی دوم و فرضیات فرعی ۱-۲، ۲-۲ و ۳-۲

پژوهش

سازمان امور مالیاتی کشور اختیارات قانونی، اختیار رویه‌ای و اختیار سازمانی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. به نظر می‌رسد بر اساس نظرات کارشناسان

جدول (۱). شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای تحقیق	زیر مقیاس	میانگین	انحراف استاندارد
توانایی	ارزیابی	۲.۵۴	۰.۶۷
	انسانی	۲.۵۱	۰.۷۰
	فنی	۲.۶۲	۰.۶۸
	توانایی	۲.۵۶	۰.۵۸
اختیار	قانونی	۲.۵۳	۰.۶۶
	رویه	۲.۴۵	۰.۷۶
	سازمانی	۲.۴۵	۰.۷۱
	اختیار	۲.۴۷	۰.۶۳
پذیرش	سیاسی	۲.۶۷	۰.۶۸
	مدیریتی	۲.۶۰	۰.۷۷
	انگیزشی	۲.۳۸	۰.۷۸
	پذیرش	۲.۵۵	۰.۶۳

جدول (۲). آزمون ناپارامتریک خی دو به منظور آزمون فرضیات پژوهش

متغیرهای تحقیق	زیر مقیاس	فرضیه	آزمون خی دو	معنی داری	نتیجه آزمون	نتیجه گیری
توانایی	ارزیابی	فرعی ۱-۱	۷۷.۵۳	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	انسانی	فرعی ۲-۱	۷۴.۳۳	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	فنی	فرعی ۳-۱	۱۰۸.۰۲	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	توانایی	اصلی ۱	۹۳.۱۲	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
اختیار	قانونی	فرعی ۱-۲	۹۱.۱۸	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	رویه	فرعی ۲-۲	۵۶.۹۴	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	سازمانی	فرعی ۳-۲	۶۹.۴۳	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	اختیار	اصلی ۲	۷۱.۱۷	۰.۰۰۲	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
پذیرش	سیاسی	فرعی ۱-۳	۱۰۷.۵۳	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	مدیریتی	فرعی ۲-۳	۸۷.۰۱	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	انگیزشی	فرعی ۳-۳	۳۷.۵۴	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه
	پذیرش	اصلی ۳	۴۹.۴۱	۰.۰۰۱	تفاوت وجود دارد	رد فرضیه

عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور را قابل اطمینان ندانسته و آنها را در تصمیم‌گیری‌های خود به کار نمی‌گیرند. همچنین آنها بودجه‌ریزی عملیاتی را به‌عنوان روشی مناسب برای بودجه‌ریزی عملیاتی نپذیرفته‌اند. در حیطه پذیرش مدیریتی نیز وضع به همین منوال بوده و به نظر می‌رسد به مدیران سازمان اختیارات لازم جهت تصمیم‌گیری و استقلال مدیریتی جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی واگذار نشده است. در حیطه پذیرش انگیزشی می‌توان اینگونه بیان کرد که عناصر و طرح‌های تویبخی و انگیزشی در سیستم ارزیابی عملکرد برای تشویق مدیران و کارشناسان در اجرا یا عدم اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد. همچنین نظام حقوق و مزایای مناسب و طرح‌های تشویقی و تنبیهی برای عملکرد مناسب و نامناسب در برنامه‌های مصوب در سازمان امور مالیاتی کشور وجود ندارد. نهایتاً می‌توان گفت که آموزش‌های لازم در رابطه با کسب شناخت و مهارت‌های لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه نشده است.

بحث و نتیجه‌گیری

تحقیق حاضر به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا سازمان امور مالیاتی کشور توانایی، اختیار و پذیرش لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را دارد؟ نتایج فرضیات تحقیق نشان داد که:

فرضیه اول: سازمان امور مالیاتی کشور توانایی ارزیابی عملکرد، نیروی انسانی و فنی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد. لذا پیشنهاد می‌شود:

(الف) از روش‌ها و شاخص‌های صحیح و مناسب به منظور ارتقای توانایی سازمان استفاده گردد.

(ب) با استفاده از کارشناسان مالی خبره در زمینه‌های اصلاح سیستم‌های حسابداری، سنجش عملکرد و آشنا به قوانین مالی، نیروی انسانی لازم تأمین گردد.

فرضیه دوم: سازمان امور مالیاتی کشور اختیارات قانونی، رویه‌ای و سازمانی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد. لذا پیشنهاد می‌شود:

(الف) قوانین جدید برای اعطای اختیارات جهت اجرا، نظارت و ضمانت اجرایی در سازمان امور مالیاتی کشور پیش‌بینی و مصوب گردد.

قوانین مالیات‌های مستقیم، قانون برنامه و بودجه، قانون محاسبات عمومی و قانون برنامه پنجم توسعه برای بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور همسو و در یک راستا نمی‌باشند. همچنین قوانین لازم برای تسهیل اجرای بودجه پیش‌بینی نشده و ضمانت اجرایی لازم و نظارت بر آن در این سازمان وجود ندارد.

مطابق با «اختیار رویه‌ای» سنجش عملکرد و استفاده بالقوه از اطلاعات عملکرد اغلب در فرایندهای بودجه موجود، مورد غفلت واقع می‌شود. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که رویه‌های مالی، رویه‌های کنترل بودجه جاری و رویه‌های بودجه‌ریزی جاری در سازمان امور مالیاتی کشور یکسو و یک جهت نیستند.

اگر اختیارهای لازم واگذار شود و به مدیران اجازه داده شود که تصمیم‌هایی در مورد استخدام، بودجه‌ریزی، گزارشگری و قدرت تصمیم‌گیری داشته باشند، بودجه عملیاتی به صورت اثربخش‌تر اجرا می‌شود (Kettl, 1992).

نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن است که سازمان امور مالیاتی کشور از اختیارات لازم در اجرای بودجه و استفاده از اطلاعات عملکرد در سازمان برخوردار نبوده و شتاب و سرعت لازم برای اجرای بودجه، آزادی عمل و انعطاف لازم و هماهنگی و یکپارچگی بین واحدهای سازمان به منظور اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد.

فرضیه اصلی سوم پژوهش و فرضیات فرعی ۱-۳

۲-۳ و ۳-۳ پژوهش

سازمان امور مالیاتی کشور پذیرش سیاسی، مدیریتی و انگیزشی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را ندارد. تعدادی از صاحب‌نظران تأکید می‌کنند که سیاستمداران اغلب در مقابل استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیمات تخصصی مقاومت می‌کنند، چون یک چنین اطلاعاتی، آسیب‌پذیری آنها را در برابر مردم افزایش می‌دهد. بررسی‌ها نشان می‌دهد که پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی از جانب مدیران به خصوص در ارتباط با استفاده از اطلاعات عملکرد در تصمیم‌گیری مدیریتی و ایجاد طرح‌های انگیزشی، اساسی است.

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که در بعد پذیرش سیاسی، مقامات سیاسی اطلاعات حاصل از

- باباجانی، جعفر؛ رسولی، مهدی. (۱۳۹۰). "شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور". دو فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری مالی، ۱(۱)، ۵۰-۳۲.
 - پوزرمانی، زهرا؛ نادری، بابک. (۱۳۹۱). "بررسی موانع استقرار بودجه عملیاتی در سازمان های مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران". فصلنامه حسابداری سلامت، ۱(۱)، ۱۶-۱.
 - حسن آبادی، محمدحسن؛ نجارصراف، علیرضا. (۱۳۸۶). مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی. تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
 - فرزيب، علیرضا. (۱۳۸۱). بودجه ریزی دولتی در ایران. چاپ چهاردهم. تهران: انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی ایران.
 - محمودی، محسن. (۱۳۸۴). "بازبینی قانون محاسبات عمومی کشور". گزارش علمی- تخصصی (سایت آفتاب)، شماره ۳۲.
 - نوروش، ایرج. (۱۳۸۳). "حسابداری مدیریت". تهران: انتشارات ترمه.
 - Andrews, M. (2004). "Authority, Acceptance, Ability and Performance Based Budgeting Reforms". *The International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 334-336.
 - Harris, J. (2001). "Performance Budgeting In Maine". *Paper Presented At The Managing Performance Conference*, Baltimore.
 - Kettl, D. (1992). *Deficit Politics*. New York: Macmillan Publishing.
 - Robinson, M., & Brumby, J. (2005). "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature". *IMF Working Paper*, 3-5.
 - (ب) وحدت رویه در ابعاد مالی و اجرایی سازمان ایجاد گردد.
 - (ج) اختیارات لازم در اجرا و استفاده از اطلاعات سازمان امور مالیاتی کشور اعطا و همچنین هماهنگی و یکپارچگی بین واحدهای مختلف سازمان منظور گردد.
 - فرضیه سوم: سازمان امور مالیاتی کشور پذیرش سیاسی، مدیریتی و انگیزشی لازم برای اجرای بودجه ریزی عملیاتی را ندارد. لذا پیشنهاد می شود:
 - الف) منابع مالی کافی جهت ایجاد انگیزش در پذیرش اجرای بودجه ریزی عملیاتی در قوانین بودجه منظور گردد.
 - ب) با بالا بردن ارتقای عملکرد، می توان پذیرش سیاسی و مدیریتی را فراهم کرد.
 - ج) از طرح های تشویقی، حقوق و مزایای مناسب و آموزش و مهارت لازم جهت ارتقای پذیرش انگیزشی در کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور استفاده گردد.
 - همچنین پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی عبارتند از: بررسی راهکارهای ارتقای توانایی سازمان امور مالیاتی کشور جهت اجرای مؤثرتر بودجه ریزی عملیاتی، بررسی موانع پذیرش چه از حیث سیاسی، مدیریتی و انگیزشی و رفع این موانع جهت ارتقای پذیرش سازمان امور مالیاتی جهت اجرای مؤثرتر بودجه ریزی عملیاتی و استفاده از روش های آماری جدید مانند معادلات ساختاری و تحلیل کیفی برای تحلیل نتایج.
- منابع**
- آذر، عادل؛ دانایی فرد، حسن؛ الوانی، سیدمهدی. (۱۳۹۱). روش شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع. تهران: انتشارات صفار اشراقی.
 - اردکانی، سعید؛ شاهی، طاهره؛ فرجام، رستم؛ فاطمه، موسی نژاد. (۱۳۸۸). "بودجه ریزی عملیاتی و چالش های آن در ایران". حسابدار رسمی، ۲۱، ۱۴۶-۱۴۱.
 - اسعدی، محمود؛ ابراهیمی، محسن؛ باباشاهی، جبار. (۱۳۸۵). "شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه". دومین کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی، تهران: ۱۸ و ۱۹ اردیبهشت ماه.

ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در
مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور

**A Comparative Study of the Qualitative Features of Financial
Reports on Accrual Accounting Basis and Cash Accounting Basis in
Medical Science Universities**

S.M.Mousavi Shiri*, M.H.Sadeghi**,
H.Fateh***

سید محمود موسوی شیري*، محمدحسین صادقی**،
حسین فاتح***

Received: 2014/9/27 Accepted: 2014/12/21

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۷/۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۳۰

Abstract

In Iran, the public sector has used the cash basis in financial reporting which is not capable to compute the cost of services and do performance based budgeting. Therefore, universities of medical sciences of Iran have used an accrual accounting basis since 2005. The present study investigates the information quality of financial reports provided in universities of medical sciences of Iran, as a comparison between accrual basis and cash basis. Our sample includes 150 financial managers and experts in universities of medical sciences of Iran in 2013. Research data have been collected by means of questionnaire containing 36 proposition of 7-item Likert scale. Descriptive Kolmogorov and Smirnov tests were used to access the normality of data distribution, and also T test and variance analysis "ANOVA" were used. Results of data analyses showed that there is a significant difference between prepared information from accrual and cash basis in some qualitative characteristics such as relevance, honesty, understandability, timeliness, comparability, traceability, predictability and validity. As per the findings and conceptual framework for general purpose financial reporting and approved Iranian accounting standards (1 to 3) of public sector, it is compulsory for all public sectors to establish and perform the accrual accounting basis.

Keywords: Quality of Information, Accounting and Financial Reporting, Cash Accounting Basis, Accrual Accounting Basis, Universities of Medical Sciences of Iran.

JEL Classification: F36, I22, H83, Q56

چکیده

دانشگاه‌های علوم پزشکی استفاده از مبنای حسابداری تعهدی را از سال ۱۳۸۴ آغاز نموده‌اند. پژوهش حاضر به بررسی سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به صورت مقایسه‌ای بین مبنای تعهدی و مبنای نقدی پرداخته است. این مطالعه از نوع پیمایشی کاربردی است که شامل ۱۵۰ نفر از مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور در سال ۱۳۹۲ است. اطلاعات پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه ۳۶ سؤالی از مقیاس لیکرت هفت گزینه‌ای گردآوری و از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده‌ها و آزمون T مستقل و تحلیل واریانس ANOVA استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که بین اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی بر اساس مبنای حسابداری تعهدی و مبنای حسابداری نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی از قبیل مربوط بودن، بیان صادقانه، قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن، قابل پیش بینی بودن و قابل اتکاء بودن تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به یافته‌های پژوهش و چارچوب نظری گزارشگری بخش عمومی و تصویب استانداردهای اول تا سوم حسابداری بخش عمومی در ایران، نتایج حاصل از پژوهش حاضر بیانگر اجتناب ناپذیر بودن استقرار و اجرای مبنای حسابداری تعهدی در کلیه دستگاه‌های اجرایی کشور می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: ویژگی کیفی اطلاعات، حسابداری و گزارشگری مالی، مبنای حسابداری نقدی، مبنای حسابداری تعهدی، دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور.

طبقه‌بندی موضوعی: F36, I22, H83, Q56

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

**MS.in Accounting

***Ph.D. student in Accounting, Tehran University, Iran

*دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور

**کارشناس ارشد حسابداری، نویسنده مسؤول: sadeghi.62@gmail.com

***دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران

مقدمه

حسابداری دولتی نظامی است که اطلاعات مربوط به فعالیت‌های مالی دولت و واحدهای تابعه را به نحوی جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش می‌نماید که از یک سو دولت و مقامات منتخب مردم (مسئولین دولتی) را در ادای مسئولیت پاسخگویی، تصمیم‌گیری و کنترل برنامه‌های مصوب یاری داده و از سوی دیگر زمینه را برای قضاوت آگاهانه مردم نسبت به عملکرد دولت فراهم آورد (لعل‌بار و فرشیدپور، ۱۳۸۹).

بخش عمومی ایران برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌نماید، به نحوی که درآمدها در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شود و هزینه‌ها در زمان پرداخت و بدون در نظر گرفتن زمان تحقق آن‌ها در دفاتر ثبت می‌شود. بنابراین، سامانه گزارشگری فعلی بخش عمومی قادر به تعیین بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌های بخش عمومی نیست و تا زمانی که بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌ها تعیین نشده باشد دولت قادر به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی که از الزامات قانون و از ابزارهای پاسخ‌گویی عملیاتی مدیران است، نخواهد بود. لذا با توجه به عدم کارایی سامانه‌های حسابداری دولتی مبتنی بر مبنای نقدی تعدیل شده در بخش عمومی در زمینه‌های الزام مدیران به پاسخگویی، استقرار سامانه‌های بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین تعیین دقیق بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت‌های این قبیل دستگاه‌ها، لزوم تغییر در سامانه حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل دستگاه‌ها امری اجتناب‌ناپذیر است. بنابراین، برای دستیابی به اطلاعات مالی شفاف، باکیفیت و به‌هنگام و بکارگیری آن توسط مدیران در تصمیم‌گیری‌های خود، به نظر می‌رسد سامانه‌های حسابداری تعهدی کامل از قابلیت خوبی برخوردار باشد، زیرا مدیران نیازمند اطلاعات دقیق، به‌هنگام و شفاف در امور جاری و مدیریت هزینه به منظور افزایش کارایی و اثربخشی هستند، به طوری که بدون اطلاعات درست نمی‌توان تصمیم‌های منطقی اتخاذ کرد. از این رو اطلاعات چیزی است که ابهام را کاهش می‌دهد و انسان را به سوی تصمیم‌گیری منطقی هدایت می‌کند (عزیزی و همکاران، ۱۳۷۸).

لذا، کسب اطلاعات به‌هنگام، صحیح و درخور اتکالی مربوط به فعالیت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی یکی از

شرط‌های اولیه برای تصمیم‌گیری است (تالانه، ۱۳۸۰). کیفیت اطلاعات نیز باید به گونه‌ای باشد تا هدف استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را در توان اتخاذ تصمیم بهینه، ارزیابی عملکرد مدیریت از لحاظ حفظ و بکارگیری بهینه منابع، تأمین کند (مجتهدزاده، ۱۳۸۴). به عبارتی مؤسسه باید اطلاعات مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه‌ای درباره فعالیت‌های خود گزارش کند (Hendrickson & Breda, 1992).

در بسیاری از شرکت‌ها و مؤسسه‌ها با علم به اهمیت گزارشگری مالی مؤثر، نیاز به مطالعه در زمینه گزارشگری مالی و ارائه پیشنهاد برای بهبود آن را لازم می‌دانند و به گزارش‌های باکیفیت بالا پاداش داده و به گزارش‌های باکیفیت پایین توجه نمی‌کنند (آقایی و موسوی شیری، ۱۳۸۴).

همچنین با توجه به تنوع استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، گزارش‌های مالی باید از ویژگی‌های کیفی خاصی برخوردار تا برای استفاده‌کنندگان، مفید باشد (مالامیری فیروز، ۱۳۸۴).

از طرفی ارائه اطلاعات مالی فاقد کیفیت مناسب، افزون بر بی‌فایده بودن از دیدگاه استفاده‌کنندگان اطلاعات، می‌تواند اعتماد عموم به حسابداران را از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد کند (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸).

در همین راستا در دهه اخیر نیز تلاش‌های فراوانی به منظور به کارگیری حسابداری تعهدی در سامانه گزارشگری بخش عمومی برخی از کشورها از جمله آمریکا، کانادا، استرالیا، نیوزلند و ... انجام شده است. در کشور ما نیز در سال‌های اخیر حرکت‌هایی به سمت استفاده از سامانه‌های حسابداری تعهدی در دستگاه‌های اجرایی انجام پذیرفته است. در همین راستا بر اساس بند الف ماده ۴۱ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری و با استفاده از اختیارات قانونی حاصل از بند الف ماده ۸۸ قانون برنامه چهارم توسعه، در ماده ۱۰ آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها، دانشگاه‌های علوم پزشکی مبنای حسابداری تعهدی را در کلیه عملیات مالی خود از سال ۱۳۸۴ آغاز نمودند. از این رو، پژوهش حاضر به دنبال شناخت و ارزیابی سطح کیفی اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به صورت مقایسه‌ای بین مبنای نقدی

گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی، اطلاعات مالی هنگامی مربوط است که توانایی ایجاد تفاوت در دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی را داشته باشد. اطلاعات مالی و غیرمالی هنگامی توانایی ایجاد تفاوت را دارد که دارای ارزش تأییدکنندگی، ارزش پیش‌بینی یا هر دو باشد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰: بند سه ۶).

مالامیری فیروز (۱۳۸۴) اظهار می‌کند اگر قرار است کسی به یک دسته از اطلاعات وابسته باشد، لازم است این اطلاعات در گزارش کردن چیزی که قصد بیان یا ارائه آن را دارد، صادق باشد. بیان اطلاعات در ارائه ترازنامه باید نشان‌دهنده اثرات صادقانه معامله‌ها و سایر رویدادهایی باشد که منجر به بیان عناصری در تاریخ ترازنامه هستند.

صداقت در ارائه اطلاعات هنگامی قابل دستیابی است که تصویر یک رویداد کامل، بی‌طرف و عاری از خطای عمده باشد. همچنین، برای این‌که اطلاعات در گزارش‌های مالی مفید باشد، باید ارائه درستی از پدیده‌های اقتصادی و پدیده‌های دیگر داشته باشد. ارائه درست زمانی حاصل می‌شود که تصویر پدیده کامل، خنثی و آزاد از خطاهای مادی باشد (همان، ۲۰۱۰: بند سه ۱۲-۱۰).

قابل‌فهم بودن اطلاعات یعنی اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی باید دارای چنان ویژگی باشد تا در نحوه گزارش، برای عده زیادی از استفاده‌کنندگان قابل‌فهم باشد و نباید این‌طور فرض شود که کلیه استفاده‌کنندگان داشتن معقولی از حسابداری دارند. (بهمنش، ۱۳۸۵).

قابل‌فهم بودن کیفیتی از اطلاعات است که استفاده‌کننده را قادر می‌سازد معنای آن را متوجه شود. بخش‌های دولتی باید اطلاعات را به گونه منعکس کنند که نیازها و مبنای دانش استفاده‌کننده را تأمین کند (همان، ۲۰۱۰: بند سه ۱۷ و ۱۸).

اطلاعات زمانی به هنگام است که بتواند بر تصمیم استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مؤثر باشد. به‌عبارت‌دیگر، اطلاعات پیش از این که اثر خود را بر تصمیم‌گیری از دست بدهد باید در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد (Hendrickson & Breda, 1992).

همچنین، اگر اطلاعات، به‌موقع ارائه نشود اثرگذاری

تعدیل شده و تعهدی کامل می‌باشد. لذا با توجه به مراتب فوق، این تحقیق به دنبال پاسخ به این سؤال است که "آیا در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور، بین گزارش‌های مالی ارائه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات، تفاوت معناداری وجود دارد یا خیر؟"

پیشینه پژوهش

کردستانی و نصیری (۱۳۸۸) در پژوهش توصیفی خود، ضمن تشریح اهمیت کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در ایفای مسؤلیت پاسخ‌گویی، گزارش‌های مالی بخش دولتی را در انجام وظیفه مسؤلیت پاسخ‌گویی و ارزیابی عملیات دولتی ناتوان دانسته‌اند.

باباجانی (۱۳۸۲) بیان می‌دارد، از دیدگاه هدف ارائه گزارش‌های مالی، مبنای نظری حسابداری دولتی، بر نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مسؤلیت پاسخ‌گویی تأکید دارد؛ بنابراین، نظام حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان ابزاری برای ایفای مسؤلیت پاسخ‌گویی بنا شده باشد، می‌تواند جریان صحیح اطلاعاتی، بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه برقرار کند و از حقوق هر دو طرف حمایت کند. از دیدگاه هدف ارائه گزارش‌های مالی، مبنای نظری حسابداری دولتی، بر نظام حسابداری و گزارشگری مالی به‌عنوان ابزاری برای ایفای مسؤلیت پاسخ‌گویی و ارزیابی مسؤلیت پاسخ‌گویی مقامات منتخب مردم، عمل می‌کند. طبق مدل هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، ویژگی‌های کیفی شامل مربوط بودن (ارزش پیش‌بینی، ارزش تأییدکنندگی و به‌موقع بودن)، اتکاپذیر بودن (رسیدگی پذیری، بیان صادقانه و بی‌طرفی)، ثبات‌رویه و مقایسه‌پذیر بودن است. مربوط بودن اطلاعات به این معناست که استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌توانند به هدف‌های مورد نظر خود دست یابند (Hendrickson & Breda, 1992).

اطلاعاتی مربوط است که به استفاده‌کنندگان کمک کند در مورد رویدادهای گذشته، حال و آینده پیش‌بینی کنند یا بتوانند انتظارات پیشین خود را تأیید یا تعدیل کنند. از این‌رو، مربوط بودن اطلاعات را به سودمندی در پیش‌بینی و سودمندی در ارزیابی منوط می‌کند. همچنین، طبق تعریف فدراسیون بین‌المللی حسابداران بخش عمومی در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری

خود را از دست می‌دهد (اعتمادی، ۱۳۸۸).

اطلاعات نبایستی زمانی در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد که دیگر به درد وی نخورد. همچنین، در صورتی که اطلاعات زودتر از زمان موردنظر ارائه گردد می‌تواند سودمندی آن را ارتقا دهد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰).

ویژگی کیفی قابل‌مقایسه بودن، توانایی مقایسه یک واحد تجاری با واحد تجاری دیگر است. همچنین، کیفیتی از اطلاعات که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را قادر سازد تا تشابه یا تفاوت بین دو دسته از فعالیت‌های مالی را درک کنند نیز به‌عنوان توان مقایسه‌پذیری تعریف می‌شود. قابل‌مقایسه بودن، یکی از ویژگی‌های اطلاعات است که استفاده‌کننده را قادر می‌سازد شباهت‌ها و تفاوت‌های دو پدیده را تشخیص دهد (همان، ۲۰۱۰: بند سه ۲۳-۲۱).

قابل‌رسیدگی بودن یکی از ویژگی‌های اطلاعات است که به استفاده‌کننده کمک می‌کند تا مطمئن شود که اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی به درستی آنچه را باید ارائه کند را ارائه می‌کند. ویژگی‌های حمایت‌پذیری و اعتبار‌گویای این است که هر ناظر مستقل و آگاه می‌تواند به نتایج مشابه دست پیدا کند که الزاماً به معنای توافق کامل نیست. ویژگی قابل‌رسیدگی بودن مطلق نیست. بعضی اطلاعات ممکن است بیشتر از اطلاعات دیگر معتبر باشد. باین‌حال، هر چه اطلاعات معتبرتر باشد، استفاده‌کننده بیشتر مطمئن خواهد شد که اطلاعات نمود واقعی حقیقت است (همان، ۲۰۱۰: بند سه ۲۸-۲۶).

لذا با توجه به مرور و بررسی پژوهش‌های انجام شده به شرح فوق و خلاء تحقیقاتی موجود در زمینه موضوع این پژوهش و به منظور دستیابی به هدف اصلی پژوهش و ارائه پاسخی برای سؤال پژوهش، هشت فرضیه به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:

۱. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۲. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۳. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی

و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌فهم بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۴. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی به‌موقع بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۵. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌مقایسه بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۶. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌رسیدگی بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۷. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

۸. بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی تأییدکنندگی اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

روش پژوهش و ابزار گردآوری اطلاعات

جهت جمع‌آوری داده‌ها مربوط به متغیرهای تحقیق که در بخش پیشینه پژوهش مورد بحث قرار گرفتند، به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش پیمایشی استفاده شده است. رایج‌ترین شیوه گردآوری داده‌ها در این روش مصاحبه شخصی و استفاده از پرسشنامه است که در پژوهش حاضر از پرسش‌نامه‌ای حاوی ۳۶ گزاره از طیف هفت‌تایی لیکرت که شامل گزینه‌های کاملاً مخالفم، مخالفم، کمی مخالفم، نظری ندارم، کمی موافقم، موافقم و کاملاً موافقم خواهد بود و به ترتیب با رتبه‌های ۱ تا ۷ است. پاسخگو می‌تواند با انتخاب یکی از گزینه‌های کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم، میزان مخالفت یا موافقت خود را ابراز کند. البته پاسخگویان به هر سؤال به‌صورت همزمان بر اساس مبنای تعهدی و نقدی پاسخ می‌دهند.

روایی و پایایی تحقیق

به‌منظور حصول اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه، سؤال‌های پرسشنامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. قبل

جدول (۱). بررسی ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ‌دهندگان
تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

ردیف	شرح ویژگی	درصد	
		فراوانی	درصد تجمعی
۱	جنسیت	مرد	۶۰.۷
	زن	۵۹	۳۹.۳
۲	وضعیت	مجرد	۲۰
	تاهل	متاهل	۸۰
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۷۵.۳
		مدیریت	۱۹.۳
		اقتصاد	۱.۳
		سایر	۴
۴	مدرک تحصیلی	دیپلم	۲
		کاردانی	۳۸
		کارشناسی	۴۲.۷
		کارشناسی ارشد	۱۶.۷
		دکتری	۰.۷
۵	تجربه شغلی	۰-۵	۴۰
		۶-۱۰	۳۱
		۱۱-۱۵	۲۰
		۱۶-۲۰	۵
		۲۱-۲۵	۴
		>۲۵	۰.۷
۶	سمت شغلی	مدیر مالی	۱۰
		مدیر بودجه	۱۲.۸
		کارشناس مالی	۸۰
		حسابرس مستقل دانشگاه	۰.۷
		سایر	۵.۳
		داده گمشده	۱.۳
۷	سن	کمتر از ۲۵ سال	۲
		بین ۲۵ تا ۳۵	۶۲.۷
		بین ۳۵ تا ۴۵	۲۷.۳
		بالتر از ۴۵ سال	۱۰

از جمع‌آوری اطلاعات، جهت تعیین پایایی، پرسش‌نامه‌ها بین ۲۰ نفر توزیع و جمع‌آوری شد و بعد از تجزیه تحلیل اطلاعات با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰، ضریب آلفای کرونباخ ۹۵/۸ محاسبه شد. جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۵۰ نفر از مدیران مالی و کارشناسان مالی مطلع و درگیر استقرار سیستم حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور است که طی سال ۱۳۹۲ مورد مطالعه قرار گرفته و پرسشنامه جهت تمامی آنان ارسال شده است.

روش‌های آماری مورد استفاده

در پژوهش حاضر، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون‌های آماری از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ استفاده می‌شود. نرمال بودن توزیع داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج حاصل، بیانگر نرمال بودن توزیع داده‌ها است. لذا برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش آزمون T-test مستقل استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

بررسی ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ

دهندگان: از ۱۵۰ نفر شرکت‌کنندگان در نظرسنجی ۳۹/۳ درصد زن و ۶۰/۷ درصد مرد بودند. از این افراد ۸۰ درصد متأهل و ۲۰ درصد مجرد بودند. ۹۸ درصد از آزمودنی‌ها دارای مدرک کاردانی به بالا هستند و ۷۵ درصد از آزمودنی‌ها تحصیل کرده رشته حسابداری و مابقی نیز دارای مدارک تحصیلی مدیریت یا اقتصاد می‌باشند، همچنین بیش از ۹۳ درصد از پاسخ‌گویان در سمت کارشناس مالی فعالیت می‌نمایند و ۶۰ درصد از آزمودنی‌ها دارای تجربه شغلی بیشتر از ۵ سال می‌باشند؛ بنابراین، با توجه به موارد مزبور و سایر یافته‌های پژوهش، اتکا به پاسخ‌های این افراد به سؤال‌های پرسش‌نامه، مبنای علمی لازم را جهت دستیابی به هدف اصلی پژوهش فراهم می‌آورد.

جدول شماره ۱ برخی از ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

آزمون فرضیه اول

با توجه به جدول شماره ۲ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

طبق نظر Hendrickson & Breda (۱۹۹۲) مربوط بودن اطلاعات به این معناست که استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌توانند به هدف‌های موردنظر خود دست یابند. با توجه به نتایج آزمون فرضیه اول می‌توان نتیجه گرفت که به دلیل شناسایی و ثبت کلیه رویدادهای مالی با استفاده از مبنای حسابداری تعهدی، گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی در مقابل مبنای نقدی، دارای آن ویژگی کیفی است که بتواند استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی را در دستیابی به هدف‌های مورد نظر خود یاری کند.

آزمون فرضیه دوم

با توجه به جدول شماره ۳ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۰) در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی صداقت در ارائه اطلاعات را این‌گونه تعریف کرده است: برای این‌که اطلاعات در گزارش مالی مفید باشد، باید ارائه درستی از پدیده‌های اقتصادی و پدیده‌های دیگر داشته باشد. ارائه درست زمانی حاصل می‌شود که تصویر پدیده کامل، خنثی و آزاد از خطاهای مادی باشد. اطلاعاتی که تصویری صادقانه از پدیده‌های اقتصادی ارائه می‌دهد در واقع

جدول (۲). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ مربوط بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون			
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value		F
بالا	پایین								
-۱/۹۱۲	-۲/۳۸۱	۰/۱۱۹	-۲/۱۴	۰/۰۰	۲۹۰	-۱۷/۹۴	۰/۰۰	۵۱/۳۶	فرض برابری واریانس
-۱/۹۱۰	-۲/۳۸۳	۰/۱۲۰	-۲/۱۴	۰/۰۰	۲۴۰/۵۰۴	-۱۷/۸۸			فرض نابرابری واریانس

جدول (۳). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ صداقت در ارائه اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون			
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value		F
بالا	پایین								
-۱/۹۵۸	-۲/۴۳۲	۰/۱۲۰	-۲/۱۹۵	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۸/۲۳۴	۰۰۰/۰	۷۲/۴۳	فرض برابری واریانس
-۱/۹۵۴	-۲/۴۳۵	۰/۱۲۱	-۲/۱۹۵	۰/۰۰	۲۷۰/۸۷۵	-۱۸/۰۱۰			فرض نابرابری واریانس

آزمون فرضیه چهارم

با توجه به جدول شماره ۵ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی به‌موقع بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۰) در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی اطلاعات را در شرایطی به‌موقع می‌داند که زمانی در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد که به درد آن‌ها بخورد. این موضوع به خاطر استقرار مبنای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور و ثبت و شناسایی به‌موقع و بلادرنگ رویدادهای مالی است.

تصویری واقعی از شرایط، وقایع و وضعیت مالی را نشان می‌دهد.

آزمون فرضیه سوم

با توجه به جدول شماره ۴ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ بزرگ‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها تأیید می‌شود. با در نظر گرفتن فرض برابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌فهم بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی ارائه‌شده توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۱۰)، قابل‌فهم بودن اطلاعات را کیفیتی از اطلاعات می‌داند که استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد معنا و مفهوم اطلاعات را متوجه شوند.

جدول (۴). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ قابل‌فهم بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون			
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value		F
پایین	بالا								
-۱/۱۱۸	-۱/۶۵۲	۰/۱۳۵۵	-۱/۳۸۵	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۰/۲۲۱	۰/۵۵۷	۰/۳۴۶	فرض برابری واریانس
-۱/۱۱۸	-۱/۶۵۲	۰/۱۳۵۷	-۱/۳۸۵	۰/۰۰	۲۸۸/۸۴۷	-۱۰/۲۰۸			فرض نابرابری واریانس

جدول (۵). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ به‌موقع بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون			
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value		F
پایین	بالا								
-۱/۷۸۶	-۲/۲۵۱	۰/۱۱۸	-۲/۰۱۹	۰/۰۰	۲۹۸	-۱۷/۰۸۱			فرض برابری واریانس
-۱/۷۸۶	-۲/۲۵۲	۰/۱۱۸	-۲/۰۱۹	۰/۰۰	۲۲۷/۰۷۷	-۱۷/۰۸۱	۰/۰۰	۶۶/۹۳۷	فرض نابرابری واریانس

آزمون فرضیه پنجم

با توجه به جدول شماره ۶ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی اطلاعات را در شرایطی قابل مقایسه می‌داند که استفاده‌کنندگان را قادر سازد، شباهت‌ها و تفاوت‌های دو پدیده را تشخیص دهند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰: بند سه ۲۱).

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم نشان می‌دهد که به دلیل وحدت رویه‌ای که در کدینگ حساب‌ها و ثبت‌های حسابداری و نوع فعالیت‌ها و دستورالعمل‌ها در

دانشگاه‌ها حاکم است، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های دو پدیده را تشخیص دهند.

آزمون فرضیه ششم

با توجه به جدول شماره ۷ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی قابل‌رسیدگی بودن اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در پیش‌نویس شماره یک چارچوب نظری گزارشگری مالی برای هدف‌های بخش عمومی (۲۰۱۰) قابل‌رسیدگی بودن را یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات می‌داند که به استفاده‌کننده کمک می‌کند تا مطمئن شود اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی به‌درستی ارائه شده است (همان، ۲۰۱۰: بند سه ۲۶).

جدول (۶). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ قابل‌مقایسه بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون			
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value		F
پایین	بالا								
-۱/۴۷۴	-۱/۹۸۲	۰/۱۲۹	-۱/۷۲۸	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۳/۳۸۳	۰/۰۰	۲۰/۹۳۳	فرض برابری واریانس
-۱/۴۷۲	-۱/۹۸۵	۰/۱۳۰	-۱/۷۲۸	۰/۰۰	۲۵۰/۸۶۹	-۱۳/۲۸۳			فرض نابرابری واریانس

جدول (۷). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ قابل‌رسیدگی بودن اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون			
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value		F
پایین	بالا								
-۰/۷۱۴	-۱/۳۰۲	۰/۱۴۹۲	-۱/۰۰۸	۰/۰۰	۲۹۰	-۶/۷۵۸	۰/۰۱۷	۵/۷۵۶	فرض برابری واریانس
-۰/۷۱۳	-۱/۳۰۳	۰/۱۴۹۶	-۱/۰۰۸	۰/۰۰	۲۷۲/۳۹۱	-۶/۷۳۷			فرض نابرابری واریانس

گزارش‌های مالی تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی، صورت‌های مالی دانشگاه توانایی ارائه اطلاعات لازم در خصوص وضعیت نقدی آتی، ارزیابی وضعیت هزینه و درآمدی، پیش‌بینی فعالیت‌های آتی و برآوردهای آتی را به استفاده‌کنندگان دارد.

آزمون فرضیه هشتم

با توجه به جدول شماره ۹ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی تأییدکنندگی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود. لذا می‌توان نتیجه‌گیری کرد که گزارش‌های مالی تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی، صورت‌های مالی دانشگاه توانایی ارائه اطلاعات لازم به استفاده‌کنندگان در خصوص ارزیابی پیش‌بینی‌های انجام‌شده و بهبود برآوردها را دارد.

به واسطه استقرار سیستم حسابداری تعهدی و وحدت رویه موجود بین دانشگاه‌ها و واحدهای تابعه آنها، نتایج این پژوهش دلالت بر وجود ویژگی قابل‌رسیدگی بودن گزارش‌های مالی به روش تعهدی نسبت به مبنای نقدی را دارا می‌باشد.

آزمون فرضیه هفتم

با توجه به جدول شماره ۸ و بر اساس آزمون لون جهت فرض برابری واریانس‌ها نتیجه می‌شود که مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین فرض برابری واریانس‌ها رد می‌شود. با در نظر گرفتن فرض نابرابری واریانس‌ها و آزمون T-test مقدار P-value از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین بین گزارش‌های تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی و مبنای نقدی از لحاظ ویژگی کیفی پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه کلی تحقیق با ۹۵ درصد اطمینان تأیید می‌شود. از آنجا که اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی تهیه‌شده بر اساس مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی، شامل افشای رویدادها و فعالیت‌های گذشته است و نیز به دلیل وجود ویژگی‌های مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل‌رسیدگی و قابل‌مقایسه بودن اطلاعات موجود در

جدول (۸). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون			
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value		F
پایین	بالا								
-۱/۹۰۵	-۲/۳۹۱	۰/۱۲۳	-۲/۱۴۸	۰/۰۰	۲۹۲	-۴۱۲/۱۷	۰/۰۰	۵۱/۵۳۱	فرض برابری واریانس
-۱/۹۰۳	-۲/۳۹۳	۰/۱۲۴	-۲/۱۴۸	۰/۰۰	۲۳۵/۵۱۴	-۲۵۱/۱۷			فرض نابرابری واریانس

جدول (۹). آزمون T-test برای مقایسه میانگین‌های گروه نقدی و تعهدی از لحاظ تأییدکنندگی اطلاعات مالی

آزمون T-test برای برابری میانگین‌ها						آزمون لون			
فاصله اطمینان ۹۵٪		تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین‌ها	P-value	درجه آزادی	t	P-value		F
پایین	بالا								
-۱/۹۱	-۲/۴۰	۰/۱۲۳	-۲/۱۵۸	۰/۰۰	۲۹۲	-۱۷/۱۵۰	۰/۰۰	۵۳/۲۵۵	فرض برابری واریانس
-۱/۹۱	-۲/۴۰۴	۰/۱۲۴	-۲/۱۵۸	۰/۰۰	۲۲۶/۱۶۰	-۱۷/۳۳۰			فرض نابرابری واریانس

بحث و نتیجه گیری

با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها به شرح جدول‌های ۲ الی ۹، می‌توان اظهار داشت که تمامی فرضیه‌های تحقیق مورد تأیید قرار گرفتند و نتایج تحقیق نشان داد که ارتباط معناداری بین مبنای حسابداری تعهدی و نقدی وجود دارد. به عبارتی یافته‌های به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش بیانگر این است که بین اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی که بر اساس مبنای تعهدی تهیه می‌شوند نسبت به مبنای نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد. این پژوهش با محدودیت‌هایی از قبیل نبود پژوهش‌های منسجم در این زمینه، نبود پیشینه‌ای قابل طرح در ایران، نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال در پژوهش علمی در بین اعضای جامعه انتخاب‌شده و محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده مواجه بوده است.

پیشنهاد‌های حاصل از یافته‌های پژوهش

با توجه به تهیه چارچوب نظری گزارشگری بخش عمومی و تدوین و تصویب استانداردهای اول تا سوم حسابداری بخش عمومی، سایر سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی نیز نسبت به حرکت به سمت استقرار مبنای حسابداری تعهدی و جایگزین کردن آن با مبنای حسابداری نقدی، اقدام نمایند و به منظور تقویت کنترل‌های داخلی، دستیابی به اطلاعات جامع مدیریتی، شفاف‌سازی صورت‌های مالی و ارزیابی نتایج عملکرد از اطلاعات ناشی از سامانه حسابداری تعهدی استفاده شود.

منابع

- بهممنش، محمد رضا. (۱۳۸۵). "نقش گزارش‌های مالی و اطلاع‌رسانی شرکت‌های پذیرفته شده در حمایت از حقوق صاحبان سهام". *مجله بورس اوراق بهادار*، ۵۷، ۴۱-۳۸.
- تالانه، عبدالرضا. (۱۳۸۰). "فقر و غنای هدف کلی گزارشگری مالی". *حسابدار*، ۱۴۴ (۳۰۶)، ۸۵-۸۲.
- عزیززی، احمد؛ صفار، محمدجواد؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ مددی، علی. (۱۳۷۸). "تکنولوژی اطلاعاتی و نقش آن در گزارشگری مالی". *حسابرس*، ۵۰۴، ۳۱-۲۴.
- کردستانی، غلامرضا؛ نصیری، محمد. (۱۳۸۸). "کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی". *حسابدار*، ۲۵ (۲۰۹)، ۶۵-۵۸.
- لعل‌بار، علی؛ فرشیدپور، علیرضا. (۱۳۸۹). *حسابداری و حسابرسی دولتی*. چاپ اول. تهران: انتشارات راد نگار.
- مجتهد زاده، ویدا؛ چیت‌سازان، الهام. (۱۳۸۴). "بررسی کفایت محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی میان دوره ای تهیه شده بر مبنای استاندارد حسابداری شماره ۲۲ در جهت تاثیر بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان". *دانش و پژوهش حسابداری*، ۲، ۲۹-۲۰.
- ملامیری فیروز، احمد. (۱۳۸۴). "رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری منابع انسانی و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی". *حسابدار رسمی*، ۱۱، ۸۵-۸۳.
- Hendrickson, E. S., & Breda, M. F. V. (1992). *Accounting theory*. Illinois: IRWIN.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2010). "Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities". Available at: www.aasb.gov.au/admin/file/content/105/c9/IPSASBED_Conceptual_Framework_Phase_1.pdf. (2014, 15 May).
- آقایی، محمدعلی؛ موسوی شیری، محمود. (۱۳۸۴). "خصوصیات کیفی مطلوب روش‌های اندازه‌گیری از دیدگاه استفاده‌کنندگان در ایران". *مجله دانشور*، ۱۴، ۹۹-۸۱.
- اعتمادی، حسین؛ دیان‌تی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸). "تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر گزارش‌های مالی شرکت‌ها". *فصلنامه اخلاق در علوم رفتاری*، ۴ (۲۰۱)، ۲۲-۱۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی".

سطح توانمندی سیستم‌های اطلاعاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی در پشتیبانی استقرار بهاییابی بر مبنای فعالیت (ABC)

The Ability Level of Information Systems of Medical Science University in Supporting the Establishment Activity- Based Costing

A.M.Ghanbari*, N.Sarlak**, M.Hashemi***

علی محمد قنبری*، نرگس سرلک**، مهدی هاشمی***

Received: 2014/9/23 Accepted: 2014/12/21

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۷/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۳۰

Abstract

This research investigated the ability level of different information systems related to fiscal area for implementation activity based costing. This research attempted to recognize potential and actual capacities of software and present improving suggestion. For analyzing the ability of software systems of Medical Science Universities in supporting the activity-based costing (ABC), complementary information are gathered by interview, review documents, observation and systematic and field studies in 2012, along with investigating software systems in case study (Medical Science University of Qom). Research finding shows that different software related to fiscal area has necessary ability for data feeding and tracing information related to measurement drivers and it executes the first stage of ABC system which is allocation of the consumed resources to cost centers, but this capacity is not totality used. According to this research, for establishing suitable foundation, improving current software system and performing structural improvement (technical architecture) are needed for performing activity based costing.

چکیده

در این پژوهش سطح توانمندی سیستم‌های اطلاعاتی مرتبط با حوزه مالی جهت استقرار سیستم بهاییابی مبتنی بر فعالیت مورد بررسی قرار گرفت و سعی گردید ظرفیت‌های بالقوه و بالفعل نرم‌افزارها مورد شناسایی و پیشنهادات اصلاحی ارائه گردد. به منظور تحلیل قابلیت سیستم‌های نرم‌افزاری دانشگاه‌های علوم پزشکی در حمایت بهاییابی بر مبنای فعالیت (ABC)، ضمن بررسی سیستم‌های نرم‌افزاری در واحد مورد مطالعه (دانشگاه علوم پزشکی قم)، اطلاعات تکمیلی از طریق مصاحبه، بررسی اسناد مثبت، مشاهده و بررسی‌های سیستمی و میدانی در سال ۱۳۹۲ جمع‌آوری گردید. یافته‌های پژوهش حاکیست که نرم‌افزارهای مختلف مرتبط با حوزه مالی توانمندی لازم جهت تغذیه داده و ردیابی اطلاعات مربوط به هزینه‌های عملیاتی سازمان را تا سطح مراکز فعالیت (هزینه) از مرحله اول تخصیص سیستم بهاییابی مبتنی بر مبنای فعالیت دارا می‌باشند، اما این ظرفیت به صورت کامل مورد بهره برداری قرار نگرفته است. براساس یافته‌های پژوهش حاضر، بهبود سیستم‌های نرم‌افزاری فعلی و انجام اصلاحات ساختاری (معماری فنی) به منظور ایجاد بستر مناسب جهت پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت ضروری است.

Keywords: Activity Based Costing, Software Systems, Informative Ability, Evaluating the Possibility of Implementation ABC, Medical Science University.

واژه‌های کلیدی: بهاییابی بر مبنای فعالیت، سیستم‌های نرم‌افزاری، توانمندی اطلاعاتی، امکان‌سنجی استقرار ABC، دانشگاه علوم پزشکی.

JEL Classification: —

— طبقه‌بندی موضوعی:

*Assistant Professor, Accounting Department, University of Oil Industry, Tehran, Iran

**Assistant Professor, Accounting Department, Qom University, Iran

***MS.in Accounting

*استادیار گروه حسابداری، دانشگاه صنعت نفت، تهران، نویسنده مسؤل:

aganbari@put.ac.ir

**استادیار گروه حسابداری، دانشگاه قم، قم

***کارشناس ارشد حسابداری

مقدمه

ادبیات حوزه سیستم‌های اطلاعاتی پر از سرگذشت سازمان‌هایی است که سرمایه‌گذاری سنگینی روی سیستم‌های اطلاعاتی به عمل آورده ولی نتایج قابل توجهی کسب ننموده‌اند. این امر صاحب‌نظران سیستم‌های اطلاعاتی را بر آن داشته است تا در شیوه‌های توسعه سیستم‌ها مرحله‌ای به نام مطالعه امکان‌پذیری که بررسی اولیه هم گفته می‌شود در نظر بگیرند. طی مطالعه امکان‌پذیری اهداف و محدوده سیستم پیشنهادی، مشکلات موجود در محیط کاربر، سناریوهای مختلف و فواید و هزینه‌های هر یک برای توسعه سیستم‌ها مورد بررسی قرار گرفته و مناسب‌ترین سناریو انتخاب و در گزارش امکان‌پذیری تبیین می‌شود (امانیان، ۱۳۸۷).

نرم‌افزارهای حسابداری به‌عنوان پشتیبان‌های اساسی در سیستم‌های حسابداری و مالی از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند. یک نرم‌افزار مناسب حسابداری باید از ارتباط استاندارد بین ماژول‌ها استفاده کند (Nadel, 1992). در حال حاضر برای استفاده کارا و اثربخش از منابع مالی، سیستم‌های مدیریت هزینه به صورت روز افزونی بکار گرفته می‌شوند (محمدی، ۱۳۹۲).

امروزه سازمان‌ها به طور وسیعی جهت افزایش توان رقابتی و کسب سود و تمرکز بر روی مزیت رقابتی خود به دنبال برون‌سپاری هستند (خداوردی، ۱۳۸۹).

از ساز و کارهای قانونی برون‌سپاری در نظام سلامت می‌توان به ماده ۱۹۲ قانون برنامه‌های سوم و چهارم توسعه و ماده ۸۸ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت اشاره کرد. در همین راستا در سال ۱۳۸۴ دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌هایی همچون دستورالعمل اجرایی ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه (با موضوع قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات) تهیه و به کلیه دستگاه‌های اجرایی دولتی ابلاغ شد و دستگاه‌های اجرایی موظف شدند در طول سال‌های برنامه چهارم توسعه، سالانه حداقل ۲۰٪ از حجم فعالیت‌ها و خدمات خود را به روش قیمت تمام شده فعالیت‌ها، شناسایی و از طریق انعقاد قرارداد به مدیران مجری واگذار نمایند، از موانع ترویج، توسعه و اثربخشی برون‌سپاری خدمات نظام سلامت، مشخص نبودن قیمت تمام شده خدمات قابل برون‌سپاری به‌خصوص خدمات پرستاری و بهداشتی درمانی می‌باشد (فروغی، ۱۳۹۲).

یکی از چالش‌های حال و آینده بخش سلامت که بیشترین منابع و مراجعه مستقیم مردم را به خود اختصاص می‌دهد، بیمارستانهای وابسته به دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی می‌باشد. اصلاحات بیمارستانی می‌تواند به اجرای دیگر راهبردهای اصلاحی بخش سلامت کمک نموده و در جلب اعتماد عمومی برای تسریع در استقرار نظام ارجاع، پزشک خانواده و نظام بیمه، مؤثر واقع شود. یکی از عوامل اصلاح ساختار بیمارستانی ایده پیاده‌سازی نظام نوین مالی است. این ایده به منظور اصلاح ساختار امور مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی تحت نظر وزارت بهداشت از سال ۱۳۸۴ در چهار فاز به شرح زیر مطرح شد:

(۱) تغییر رویکرد از حسابداری نقدی به روش حسابداری تعهدی؛

(۲) تعیین قیمت تمام شده بهای خدمات و فعالیت‌ها

(۳) بودجه‌بندی عملیاتی؛

(۴) تجزیه تحلیل نتایج به منظور تسهیل تصمیم‌گیری مدیریت در راستای افزایش بهره‌وری منابع، کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمدها و...

نظر به اینکه طبق قوانین موجود اعم از قانون مدیریت خدمات کشوری مشخصاً ماده ۱۶، قانون برنامه چهارم و پنجم و قانون تنظیم بخشی از مقررات دولت، به احصای قیمت تمام شده خدمات و بودجه‌ریزی عملیاتی تأکید فراوان شده، لذا تغییر نظام مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و استقرار سیستم مناسب هزینه‌یابی ضروری است. به منظور رسیدن به اهداف سند چشم‌انداز و قوانین توسعه‌ای کشور و با توجه به اینکه بخش قابل توجهی از سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه به حوزه سلامت مرتبط می‌شود، از جمله وظایفی که در قانون برنامه پنجم توسعه برای وزارت بهداشت در نظر گرفته شده، تبدیل نظام بودجه‌ریزی آن به بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. بنابراین از اهداف اصلی پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در وزارت بهداشت فراهم آوردن اطلاعات صحیح و دقیق درمورد هزینه‌ها و بهای تمام شده می‌باشد تا به این وسیله مسیر بودجه‌ریزی مبتنی بر فعالیت هموار گردد. در پیاده‌سازی و اجرای سیستم‌های هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت باید محافظه کارانه و هوشمندانه عمل

نمود (Khoozein, 2009).

هرگونه غفلت و در نظر نگرفتن شرایط و عوامل مؤثر در پیاده‌سازی، استقرار و اجرای سیستم هزینه‌یابی، باعث دور شدن از میزان موفقیت و اهداف در نظر گرفته شده می‌گردد. بنابراین دانستن دلایل ناکامی و موفقیت به پیاده‌سازی آگاهانه سیستم کمک کرده و می‌توان با آگاهی و رعایت عوامل مؤثر در پیاده‌سازی و اجرای سیستم، به موفقیت دست یافت (Cokins, 1996).

بیان مسأله

سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت روابط علی بین ایجاد هزینه‌ها و فعالیت‌های لازم جهت ارائه خدمت را که برای شرکت ارزش اقتصادی ایجاد می‌کنند، مشخص می‌سازد. این سیستم تخصیص هزینه‌ها را در دو مرحله انجام می‌دهد. در مرحله اول هزینه فعالیت‌هایی که منجر به پیدایش تولیدات/خدمات گشته‌اند تعیین می‌شود. مرحله دوم مربوط به تخصیص هزینه فعالیت‌ها به محصولات/خدمات است (نمازی، ۱۳۷۸).

یکی از ابزارهای مورد نیاز جهت پیاده‌سازی سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت، وجود بستر مناسب نرم‌افزاری در سازمان است. با توجه به مراتب فوق و اهمیت وجود پایگاه اطلاعاتی مناسب، امکان سنجی استقرار سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت از لحاظ پشتیبانی و تأمین

اطلاعات مورد نیاز از طریق سیستم‌های نرم‌افزاری موجود در دانشگاه‌های علوم پزشکی ضروری به نظر می‌رسد.

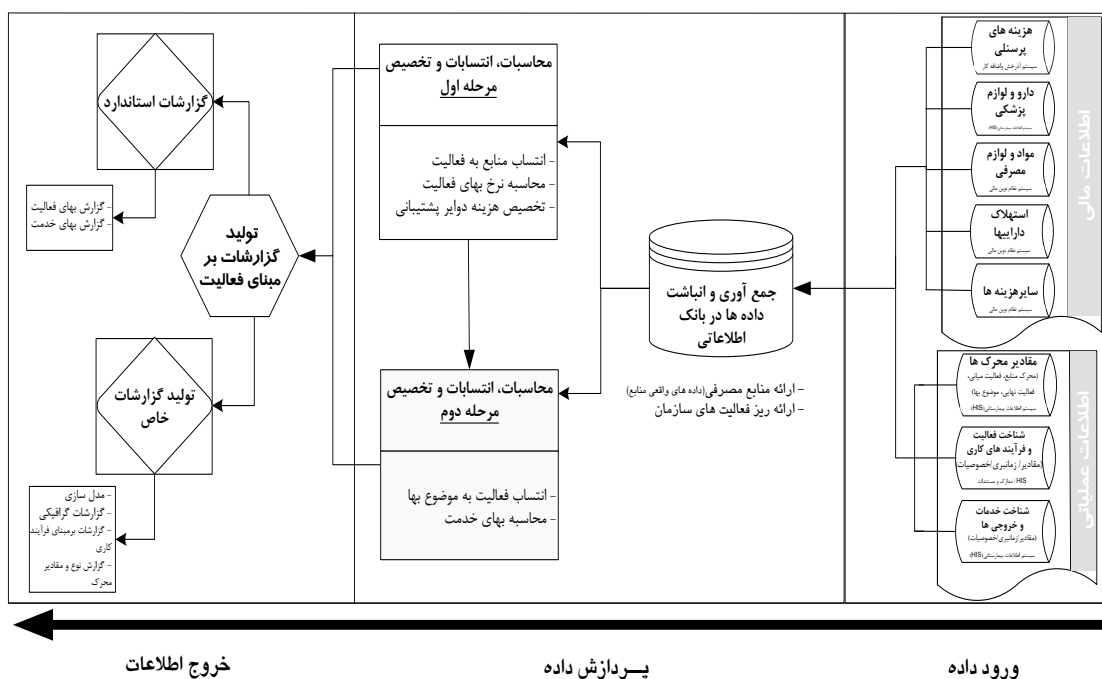
سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت را می‌توان به عنوان روشی تعریف کرد که هزینه‌ها، فعالیت‌ها، عملکرد موضوع بها و منابع را بر مبنای رابطه علت و معلولی اندازه‌گیری می‌نماید. موضوع تعیین بها، فعالیت‌ها را و فعالیت‌ها منابع را مصرف می‌کنند. منابع بر مبنای استفاده فعالیت‌ها از آنها به فعالیت‌ها و هزینه‌های فعالیت به نسبت استفاده موضوع بها از فعالیت‌ها به موضوع تعیین بها (خروجی) تخصیص می‌یابد (Cokins, 2011).

با توجه به مکانیزم اجرایی سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت دو سطح تخصیص بها وجود دارد:

سطح (۱) منابع به فعالیت‌ها: جهت تسهیم منابع به فعالیت‌ها (اصلی/پشتیبانی) از محرک منابع استفاده می‌شود.

سطح (۲) فعالیت به موضوع بها: پس از تجمیع هزینه فعالیت‌های پشتیبانی به فعالیت‌های اصلی (به‌عنوان موضوع بهای میانی یک تخصیص بهای فعالیت به فعالیت است) هزینه فعالیت‌های اصلی به موضوع تعیین بها با استفاده از محرک فعالیت تخصیص داده می‌شود (همان، ۲۰۰۱).

نمودار (۱). نحوه عمل سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت



نیازهای اطلاعاتی سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت

(ABC)^۱

یک سیستم مدیریت بهایابی مبتنی بر فعالیت (ABC/M)^۲ جایگزین سیستم مالی سازمان نخواهد شد. این سیستم، اطلاعات مالی را با افزودن روابط و اطلاعات عملیاتی برای افزایش کارایی تصمیم‌گیری، مجدداً گزارش خواهد کرد. همانطور که نمودار شماره ۱ نشان می‌دهد سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت نیازمند دو دسته اطلاعات مالی و عملیاتی می‌باشد.

اطلاعات مالی: به شرح زیر می‌باشد:

- اطلاعات مربوط به منابع مصرفی سازمان (به تفکیک سرفصل هزینه و عناصر هزینه)؛
- اطلاعات مربوط به منابع مصرفی مراکز هزینه (فعالیت).

اطلاعات عملیاتی: به شرح زیر می‌باشد:

- ویژگی‌های فعالیت‌ها و فرآیندهای جاری؛
- داده‌های مربوط به نوع، تعداد و ویژگی‌های خدمات/محصولات سازمان؛
- داده‌های مربوط به مقدار محرک منابع (جهت انجام تخصیص مرحله اول)؛
- داده‌های مورد نیاز مقادیر محرک فعالیت (جهت انجام تخصیص مرحله دوم).

در یک قالب استاندارد اطلاعات مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی که شامل: هزینه‌های پرسنلی، دارو و لوازم پزشکی مصرفی، مواد و لوازم مصرفی، استهلاک دارایی‌ها و سایر هزینه‌ها می‌باشد از نرم افزارهای مرتبط با حوزه مالی تأمین می‌شود. اطلاعات عملیاتی نیز از قبیل محرک فعالیت، ویژگی‌های فعالیت، مقادیر خروجی فعالیت نیز از سیستم اطلاعات بیمارستانی (HIS)^۳، سیستم اداری آذرخش و سایر اسناد، مدارک و فرم‌های عملیاتی قابل تأمین است. داده‌های (مالی و عملیاتی) جمع‌آوری شده در بانک اطلاعاتی مربوطه به صورت یکپارچه تجمیع و سپس مورد پردازش قرار می‌گیرد. در مرحله پردازش، تخصیص مرحله اول و دوم بهایابی مبتنی بر فعالیت از قبیل انتساب منابع به فعالیت، فعالیت به موضوع بها انجام شده و در نهایت

گزارشات بر مبنای فعالیت به دو صورت گزارشات استاندارد و گزارشات خاص به عنوان خروجی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت استخراج می‌گردد.

اهداف پژوهش

از آنجا که در حال حاضر شیوه جمع‌آوری اطلاعات مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور جوایگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نمی‌باشد، لذا ضرورت تغییر بنیادی در این روش به وضوح احساس می‌شود. از این رو ایده پیاده‌سازی نظام نوین مالی در دانشگاه‌های علوم پزشکی مدنظر قرار گرفت. در این راستا نرم‌افزار یکپارچه و جامع مالی تحت عنوان «نظام نوین مالی» برای استفاده در دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور تولید و مورد بهره‌برداری قرار گرفته است.

با توجه به موضوع تحقیق، هدف اصلی پژوهش، تعیین سطح توانمندی سیستم‌های نرم‌افزاری دانشگاه‌های علوم پزشکی با رویکرد استقرار بهایابی مبتنی بر فعالیت می‌باشد که جهت دستیابی به هدف اصلی (تعیین سطح توانمندی نرم‌افزارها) اهداف فرعی زیر مدنظر قرار گرفت:

- ۱) شناسایی نرم‌افزارهای موجود مرتبط با حوزه مالی و نیز سطح‌بندی مراکز فعالیت به منظور تعیین بستر استقرار سیستم هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت؛
- ۲) بررسی سطح توانمندی سیستم‌های نرم‌افزاری مرتبط با حوزه مالی در تأمین اطلاعات بهایابی مبتنی بر فعالیت؛
- ۳) نقد و بررسی نقاط قوت و ضعف نرم‌افزارهای مورد استفاده و استخراج ظرفیت‌های قابل پیاده‌سازی در بهبود سیستم‌های فعلی به منظور استقرار بهایابی مبتنی بر فعالیت.

روش پژوهش

تحقیق حاضر یک مطالعه موردی است. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر روش تحقیق، میدانی و از نوع بررسی سیستم می‌باشد. بررسی‌های سیستمی و مصاحبه انجام شده با مسؤولین واحد مالی دانشگاه علوم پزشکی قم در رابطه با سیستم‌های نرم‌افزاری مورد استفاده در دانشگاه‌های علوم پزشکی سطح کشور حاکی

1. Activity Based Costing
2. Hospital Information System
3. Activity Based Costing Management

از این است که نرم افزار نظام نوین مالی، سیستم مالی-اداری آذرخش و سیستم اطلاعات بیمارستانی در اکثر قریب به اتفاق دانشگاه ها مورد استفاده قرار می گیرد.

بنابراین با توجه به اشتراک نرم افزاری موجود در سطح دانشگاه ها، قلمرو مکانی پژوهش دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی قم به عنوان نمونه تحت بررسی انتخاب و بررسی های مربوط به سیستم های نرم افزاری در سال ۱۳۹۲ صورت پذیرفته است. جهت گردآوری اطلاعات، ضمن بررسی سیستم های نرم افزاری در واحد مورد مطالعه، از اطلاعات و داده های موجود در قسمت مالی و اسناد و مدارک مثبتبه نیز استفاده شده است.

پژوهشگر تلاش نموده با بررسی تحقیقات مرتبط با موضوع پژوهش و همچنین مطالعه کتب، مقالات علمی و جمع آوری اطلاعات از طریق مصاحبه، بررسی سیستم های نرم افزاری، بررسی اسناد و مدارک از قبیل راهنمای استفاده از نرم افزارها و... به تحلیل توانمندی سیستم های نرم افزاری مرتبط با حوزه مالی دانشگاه های علوم پزشکی در راستای هدف تحقیق بپردازد.

پرسشهای تحقیق: در این پژوهش با توجه به ماهیت اکتشافی و کاربردی بودن آن سه سؤال اصلی پی ریزی شده که پژوهشگر درصدد پاسخ به آنهاست.

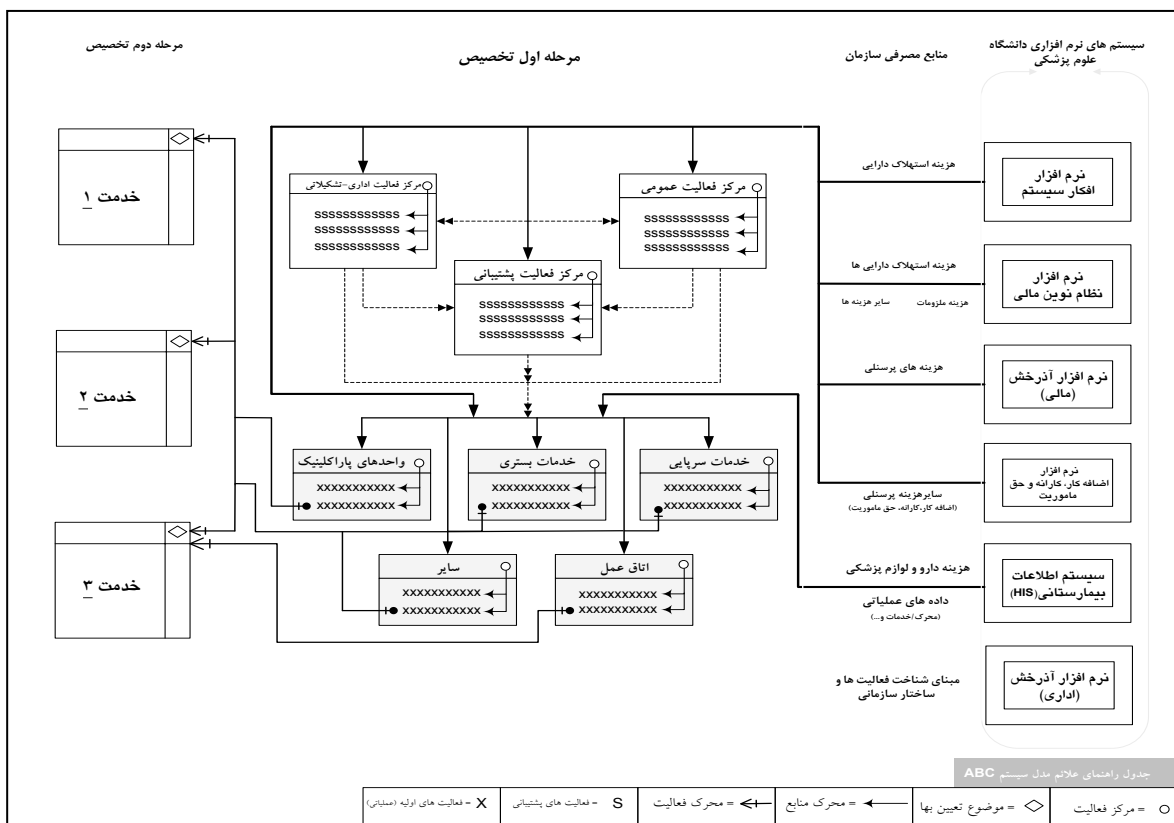
(۱) نرم افزارهای مرتبط با حوزه مالی توانمندی لازم جهت مساعدت در پیاده سازی سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت را تا چه سطح دارا می باشند؟

(۲) قابلیت های سیستم های نرم افزاری در تأمین داده های لازم جهت تعیین بهای فعالیت/ خدمات به منظور استقرار سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت تا چه سطح مورد بهره برداری قرار گرفته است؟

(۳) چگونه می توان با بهبود ساختار و محتوای اطلاعاتی سیستم های جاری، بستر مناسب استقرار سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت را مهیا نمود؟

الگوی تحقیق: برگرفته از مدل ارائه شده در بیان مسأله و با توجه به اقتضات دانشگاه علوم پزشکی و در نظر گرفتن نیازهای اطلاعاتی سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت، سعی گردید سطح توانمندی سیستم های نرم افزاری دانشگاه های علوم پزشکی جهت تأمین این نیاز، مورد بررسی قرار گیرد تا مشخص شود اطلاعات

نمودار (۲). مدل نحوه تخصیص منابع در سیستم ABC با استفاده از سیستم های نرم افزاری



سرفصل هزینه تعیین گردید. مراکز هزینه که می‌توانند هزینه‌های محقق شده را پذیرا باشند، قابل تفکیک به چهار گروه اصلی فعالیت: عملیاتی، پشتیبانی، خدمات عمومی و اداری-تشکیلاتی می‌باشد. سرفصل هزینه‌های جاری دانشگاه به همراه مسیر نرم‌افزاری موجود جهت ردیابی این دسته از هزینه‌ها (منابع مصرفی)، در جدول ۱ منعکس گردیده است. همانطور که در جدول شماره ۱ مشخص شده، سیستم‌های نرم‌افزاری دانشگاه علوم پزشکی و منابع سازمان که از طریق هر یک از ابزارهای نرم‌افزاری قابل ردیابی است مورد شناسایی قرار گرفت. در ادامه سطح توانمندی هر نرم‌افزار جهت تأمین نیازهای اطلاعاتی سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت و میزان بهره‌برداری از هر ابزار اطلاعاتی مورد بررسی قرار واقع که نتایج آن در ادامه تشریح شده است.

تحلیل هدف شماره دو- بررسی سطح توانمندی نرم‌افزارهای مورد استفاده

برای دستیابی به هدف شماره دو، در این مرحله توانمندی نرم‌افزارهای مختلف موجود که در نمودار شماره ۲ اشاره شده، جهت ردیابی هزینه‌های عملیاتی تا سطوح مختلف تعیین شده در قسمت الگوی تحقیق مورد بررسی قرار گرفت و سعی گردید تا قابلیت‌های بالقوه و بالفعل نرم‌افزارها و نحوه عمل در رابطه با ثبت و تغذیه داده‌های مربوط به هزینه‌های عملیاتی مورد شناسایی قرار گیرد که نتایج بررسی به تفکیک هر نرم‌افزار در ادامه آمده است.

۱) بررسی توانمندی نرم‌افزار اداری - مالی آذرخش جهت ردیابی هزینه جبران خدمات کارکنان: نرم‌افزار

موردنیاز از طریق کدام مسیر نرم‌افزاری و تا چه سطحی قابل تأمین است؟ بدین منظور مدل ذیل تبیین گردید. به منظور دستیابی به پاسخ سؤالات تحقیق، ابتدا نرم‌افزارهای مرتبط با حوزه مالی مورد شناسایی قرار گرفته، سپس به تعیین منابع مصرفی سازمان پرداخته شد. جهت تعیین سطح توانمندی نرم‌افزارها به منظور استقرار سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت نیز، چهار سطح ذیل در نظر گرفته شد:

مرحله اول تخصیص سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت (نمودار شماره ۲)؛

سطح (۱) ردیابی منابع به مراکز فعالیت (ظروف هزینه)؛

سطح (۲) تخصیص منابع به فعالیت؛

سطح (۳) تخصیص هزینه‌های دوا بر پشتیبانی به دوا بر استفاده کننده؛

مرحله دوم تخصیص سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت (نمودار شماره ۲)؛

سطح (۴) تخصیص بهای فعالیت به موضوع تعیین بها.

یافته‌های پژوهش

تحلیل هدف شماره یک (شناسایی نرم‌افزارها، مراکز فعالیت و منابع) در سازمان تحت بررسی

به منظور دستیابی به هدف شماره ۱، در مرحله اول با بررسی اسناد، مدارک و صورت‌های مالی، سرفصل‌های هزینه (منابع مصرفی) دانشگاه مورد شناسایی قرار گرفت و سپس سیستم‌های نرم‌افزاری مرتبط و مورد استفاده جهت ثبت و تغذیه اطلاعات مربوط به هر

جدول (۱). دسته بندی هزینه ها و نرم افزارهای مرتبط با آن

گروه حساب	کد حساب	حساب کل	حساب جزء معین	نرم افزار مربوطه
هزینه های عملیاتی	۷۱	هزینه جبران خدمت کارکنان	حقوق و دستمزد	نرم افزار آذرخش
			اضافه کار	نرم افزار اضافه کار
	۷۲	استفاده از کالا و خدمات	مواد و لوازم مصرف شدنی (ملزومات)	نظام نوین مالی
			مواد و لوازم مصرف شدنی (دارو)	HIS
			کارانه و حق مأموریت	اضافه کار
	۷۶	رفاه اجتماعی	بیمه کارمندان	آذرخش
	۷۷	سایر هزینه ها	باز خرید خدمات و ...	ردیابی سند-بایگانی
	۷۸	هزینه استهلاک دارایی ها	هزینه استهلاک	نظام نوین مالی

ارتباط شبکه‌ای بین نرم‌افزار فوق با سایر نرم‌افزارهای سازمان وجود ندارد. رسته‌های تعریف شده در نرم‌افزار شامل رسته‌های اداری، مالی، پرستاری و سایر می باشد که کلیه پرسنل توسط کاربر در رسته اداری تعریف شده است. همچنین مشخصات مربوط به محل اشتغال پرسنل نیز قابل تعریف بوده که اطلاعات مربوط به این ستون نیز برای کلیه پرسنل به طور کامل وارد نشده است. با توجه به بررسی های انجام شده می توان نتیجه گرفت که اطلاعات مربوط به حساب های جزء معین اضافه کار از دسته حساب کل هزینه جبران خدمات کارکنان و کارانه کارکنان و حق مأموریت از دسته حساب کل استفاده از کالا و خدمات با استفاده از مسیر نرم افزار مورد نظر در سطح اول (ردیابی منابع به مراکز هزینه) قابل ردیابی است اما در شرایط فعلی این قابلیت نرم‌افزار به علت عدم تغذیه اطلاعات مربوط به مشخصات مراکز هزینه مورد بهره‌برداری قرار نگرفته است.

۳) بررسی نرم‌افزار نظام نوین مالی جهت ردیابی هزینه مواد و لوازم مصرف شدنی: نرم‌افزار یکپارچه و جامع مالی تحت عنوان «نظام نوین مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی» در دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور مورد بهره‌برداری قرار گرفته است. این نرم افزار دارای منوهای مختلف از قبیل: منابع انسانی، مدیریت مالی، مدیریت کالا و خدمات، مدیریت بودجه و... است. بررسی های انجام شده در خصوص وضعیت هزینه مواد و لوازم مصرف شدنی در این نرم‌افزار نشان داد که حواله‌های صادره از دو انبار تعریف شده (انبار ملزومات و دارو) به نام پرسنل موجود در واحدهای مختلف سازمان می‌باشد. اطلاعات اضافی از قبیل واحد درخواست‌کننده ملزومات/دارو مصرفی نیز در قسمت شرح حواله قابل تغذیه است. اما نام واحدهای درج شده در این قسمت بر طبق ساختار تشکیلات، چارت سازمانی و مراکز هزینه تکمیل نگردیده است. بنابراین می توان نتیجه گرفت نرم‌افزار توانمندی لازم جهت تغذیه داده‌ها در سطح ردیابی منابع به مراکز هزینه/فعالیت (سطح اول) را دارا می‌باشد اما در شرایط فعلی این ظرفیت به صورت کامل مورد بهره‌برداری قرار نمی‌گیرد.

۴) بررسی نرم‌افزار نظام نوین مالی جهت ردیابی هزینه استهلاک دارایی‌ها: در فرم مربوط به کارت

اداری و مالی آذرخش به منظور تغذیه اطلاعات پرسنلی سازمان و داده های مربوط به محاسبه حقوق و دستمزد کارکنان مورد استفاده قرار می‌گیرد و ارتباط پایدار و شبکه‌ای اطلاعاتی در سطح دانشگاه علوم پزشکی و مراکز تابعه وجود داشته و امکان استخراج اطلاعات به صورت متمرکز و شبکه‌ای از طریق نرم افزار در دانشگاه علوم پزشکی میسر است. از نرم افزار اداری و مالی آذرخش به منظور انجام محاسبات ارقام حقوق استفاده می‌شود. محاسبات مربوط به سایر مزایای پرسنلی (اضافه کار، کارانه و مأموریت) توسط نرم افزار اضافه کار انجام می‌شود (نرم‌افزار آذرخش قابلیت محاسبه سایر مزایای پرسنلی را دارا می‌باشد اما به دلیل اینکه در مورد برخی از پرسنل واحد محل خدمت کارکنان با واحد پرداخت کننده حقوق مغایرت دارد از این نرم‌افزار جهت محاسبه اضافه کار، کارانه و مأموریت استفاده نمی‌شود). اطلاعات مربوط به حساب‌های معین حقوق و مزایا از دسته حساب کل هزینه جبران خدمات کارکنان جهت ثبت دفترداری توسط این نرم‌افزار تهیه می‌گردد. مصاحبه‌ها و بررسی اسناد و مدارک، راهنمای نرم‌افزار و بررسی های سیستمی نشان داد که نرم‌افزار، توانمندی لازم جهت تغذیه داده‌های مربوط به هزینه‌های پرسنلی را در سطح اول (ردیابی تا مراکز هزینه) دارا می‌باشد اما از ظرفیت نرم‌افزار به منظور تغذیه داده‌ها به صورت کامل استفاده نمی‌شود و تنها اطلاعات مربوط به اسامی پرسنل و پست‌های سازمانی به صورت صحیح تغذیه گردیده و اطلاعات مربوط به مراکز هزینه، نام واحد و واحد سازمانی در مراکز تابعه دانشگاه با توجه به ساختار تشکیلاتی موجود به صورت کامل وارد نشده است. بنابراین می توان نتیجه گرفت که سیستم نرم‌افزاری آذرخش تا سطح ردیابی منابع به مراکز هزینه توانمند بوده اما در شرایط فعلی این قابلیت نرم‌افزار به علت عدم تغذیه اطلاعات مربوط به مشخصات مراکز هزینه مورد بهره‌برداری قرار نگرفته است.

۲) بررسی نرم‌افزار محاسبه اضافه کار جهت ردیابی هزینه‌های اضافه کار، کارانه و حق مأموریت: نرم‌افزار مربوط به محاسبه اضافه کار، کارانه و حق مأموریت، به منظور تغذیه اطلاعات سایر پرداخت‌های پرسنل (اضافه کار، کارانه و حق مأموریت) مورد استفاده قرار می‌گیرد و

قرار می‌گیرد. بررسی نرم‌افزار افکار سیستم نشان داد اموال هر اتاق/واحد به تفکیک در سیستم ثبت گردیده است. در نتیجه قابلیت ردیابی اموال با استفاده از نرم افزار فوق به تفکیک هر اتاق/واحد وجود داشته اما مسؤول نگهداشت اموال در هر اتاق/واحد به تفکیک پرسنل مشخص نشده است و نیز به دلیل فعال بودن نرم افزار در محیط DOS می‌توان نتیجه گرفت که نرم‌افزار فوق توانمندی لازم جهت تأمین اطلاعات سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت را دارا نمی‌باشد.

۶) بررسی نرم افزار سیستم اطلاعات بیمارستانی جهت ردیابی هزینه مواد و لوازم مصرف شدنی (دارو مصرفی): سیستم اطلاعات بیمارستانی یک نرم‌افزار جامع برای یکپارچه سازی اطلاعات مربوط به بیمار جهت ارسال و تبادل اطلاعات جامع بیمار بین بخش‌ها و سایر مراکز درمانی به منظور تسریع در فرآیند مراقبت و درمان بیمار، بهبود کیفیت، افزایش رضایت‌مندی و کاهش هزینه‌ها می‌باشد. این سیستم برای خودکار نمودن امور بیمارستان‌ها مانند گزارش دهی، ارائه نتایج آزمایشات، ثبت دستورات پزشکی، کنترل موجودی داروخانه، انبار مرکزی و... طراحی گردید (Abdelhak, ۲۰۰۱).

در نرم افزار سیستم اطلاعات بیمارستانی قسمت مربوط به سیستم جامع انبار دارویی و تدارکات مربوط

اموال طراحی شده در نرم‌افزار نظام نوین مالی، توانمندی تغذیه اطلاعات مربوط به مسؤول نگهداشت، مرکز هزینه، محل، طبقه و اتاق وجود دارد و می‌توان اینگونه نتیجه گرفت که نرم‌افزار نظام نوین مالی در زمینه هزینه استهلاک دارایی‌ها توانمندی تغذیه داده‌ها در سطح ردیابی آن به مراکز هزینه/فعالیت جهت تأمین اطلاعات سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت دارا می‌باشد. موارد ذیل حاکی از این است که این ظرفیت توسط کاربران به صورت کامل مورد استفاده قرار نمی‌گیرد:

- مرکز هزینه در اکثر موارد مرکز هزینه عمومی استفاده شده و اطلاعات مربوط به ستون اتاق (محل استفاده)، معمولاً به صورت کامل وارد نمی‌شود.
- اطلاعات مربوط به ستون محل (واحد سازمانی)، براساس چارت و تشکیلات سازمانی وارد نمی‌شود و برطبق سلیقه و تجربه و شناخت شخصی کاربر تکمیل می‌گردد.

بنابراین با توجه به موارد فوق، در شرایط فعلی ردیابی هزینه مربوط به استهلاک اموال و دارایی‌ها در سطح اول(ردیابی به مراکز هزینه) با استفاده از مسؤول نگهداشت تعریف شده بابت هر دارایی میسر می‌باشد.

۵) بررسی نرم‌افزار افکار سیستم جهت ردیابی هزینه استهلاک دارایی‌ها: نرم افزار افکار سیستم، تحت محیط DOS می‌باشد و به صورت موازی با نرم‌افزار نظام نوین مالی به منظور حسابداری اموال مورد استفاده

جدول (۲). سطح توانمندی سیستم‌های نرم افزاری جهت استقرار سیستم ABC

ردیف	نام نرم افزار	سطح توانمندی نرم افزار در تغذیه داده‌ها	وضعیت تغذیه داده‌ها در سطح بهره برداری از نرم افزار	تأمین اطلاعات سیستم ABC
۱	اضافه کار	ردیابی تا مراکز هزینه	ظرفیت نرم افزار در زمینه مشخصات سازمانی پرسنل(محل اشتغال، رسته شغلی) مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.	اطلاعات توسط نرم افزار با تغییرات جزئی در ساختار برنامه نویسی و تغذیه کامل داده‌ها در سطح ردیابی منابع به مراکز هزینه قابل ارائه است.
۲	آذرخش	ردیابی تا مراکز هزینه	ظرفیت نرم‌افزار در زمینه مشخصات سازمانی پرسنل(مرکز هزینه، نام واحد، واحد سازمانی و...) مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.	اطلاعات توسط نرم افزار در سطح اول(ردیابی منابع تا مراکز هزینه) قابل ارائه است اما در شرایط فعلی بدلیل تغذیه ناقص داده‌ها امکان پذیر نیست.
۳	نظام نوین مالی	ردیابی تا مراکز هزینه	ظرفیت نرم افزار در زمینه ورود اطلاعات مشخصات سازمانی پرسنل و تعریف مراکز هزینه در قسمت منابع انسانی نرم افزار مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.	اطلاعات توسط نرم افزار براساس مراکز هزینه(سطح اول) قابل ارائه است اما در شرایط فعلی بدلیل تغذیه ناقص و نادرست داده‌ها امکان پذیر نیست.
۴	افکار سیستم	-	نرم افزار تحت DOS است.	نرم افزار تحت DOS است
۵	(HIS)	مراکز هزینه و تخصیص فعالیت به موضوع تعیین بها	ظرفیت نرم افزار جهت تعریف گزارش به منظور تخصیص در سطح ۴ (بهای فعالیت به موضوع بها) مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.	اطلاعات در سطح یک (مراکز هزینه) توسط نرم افزار قابل ارائه است.

جدول (۵). اصلاحات پیشنهادی سیستم های نرم افزاری به منظور استقرار سیستم ABC

ردیف	نام نرم افزار	نقاط ضعف نرم افزار و داده های تغذیه شده و اصلاحات مورد نیاز
۱	نرم افزار افسافه کار، حق مأموریت	نقاط ضعف نرم افزار
		عدم قابلیت تولید گزارش با توانمندی طراحی توسط کاربر
		ضعف در انتقال گزارشات به سایر فرمت ها (اکسل و...) (داده های تعریف شده در قسمت اطلاعات پایه از قبیل رسته های شغلی و محل خدمت در خروجی اکسل نمایش داده نمی شود)
		محدودیت تعریف رسته های مختلف شغلی در چهار رسته اداری، مالی، پرستاری و سایر.
		عدم قابلیت تعریف پست های سازمانی پرسنل در نرم افزار
		نقاط ضعف داده های تغذیه شده در نرم افزار
		عدم تعریف صحیح واحد سازمانی پرسنل توسط کاربر در نرم افزار
		وضعیت فعلی نرم افزار، ظرفیت کافی به منظور استفاده در سیستم ABC را دارا نمی باشد و نیازمند تغییرات اساسی در ساختار نرم افزار از قبیل امکان تغذیه مشخصات سازمانی پرسنل (پست سازمانی، رسته شغلی، واحد سازمانی و...) و ایجاد قابلیت هایی برای گزارش گری از قبیل تولید گزارش با توانمندی طراحی توسط کاربر، امکان گزارش گری هزینه اضافه کار و کارانه پرسنل براساس رسته های مختلف شغلی و پست های مختلف سازمانی و... می باشد.
		اصلاحات و تغییرات مورد نیاز در ساختار سیستم نرم افزاری و داده های تغذیه شده در آن
		اصلاح و تکمیل مرکز هزینه، رسته شغلی و مشخصات پرسنل سازمان
		ایجاد قابلیت تعریف گروه اصلی فعالیت، حوزه جذب هزینه و مرکز هزینه در نرم افزار
		ایجاد قابلیت تعیین بازه زمانی (سه ماهه، شش ماهه، یک ساله و...) جهت اخذ گزارش هزینه های اضافه کار، کارانه در بازه مربوطه
		ایجاد قابلیت اخذ گزارش جامع هزینه اضافه کار، کارانه و حق مأموریت به تفکیک در سطوح و لایه های زیر: به تفکیک گروه اصلی فعالیت و مراکز هزینه هر گروه فعالیت به تفکیک سرفصل هزینه ها (اضافه کار، کارانه، حق مأموریت و...) و بر اساس ریز هزینه ماهیانه و سالانه
		ایجاد قابلیت عملکرد تحت وب به نحوی که امکان استخراج اطلاعات مربوط به هزینه های اضافه کار، کارانه و... کلیه مراکز زیرمجموعه دانشگاه علوم پزشکی از طریق ستاد میسر باشد.
		انعطاف پذیری در تغذیه داده ها (ورود خودکار داده ها) به نحوی که قابلیت پشتیبانی فایل ها با اشکال و حجم های مختلف را دارا باشد.
قابلیت تولید گزارش با توانمندی طراحی توسط کاربر در مواردیکه نیاز به گزارش ها یا چارچوب های خاص می باشد.		
۲	نرم افزار آذرخش	نقاط ضعف نرم افزار
		عدم قابلیت تعریف مشخصات پرسنل در دو یا چند مرکز هزینه
		عدم قابلیت شناسایی فعالیت ها و تعریف پرسنل درگیر در فعالیت ها (جهت انجام تخصیص مرحله اول)
		عدم قابلیت تعریف پرسنل درگیر در خدمات خاص (جهت انجام تخصیص مرحله دوم)
		نقاط ضعف داده های تغذیه شده در نرم افزار
		عدم ورود اطلاعات مربوط به مشخصات سازمانی پرسنل اعم از نام واحد سازمانی، محل خدمت، منطقه محل خدمت، منطقه واحد سازمانی و... توسط کاربران
		اصلاحات و تغییرات مورد نیاز در داده ها و ساختار سیستم نرم افزاری
		اصلاح و تکمیل مشخصات مربوط به محل خدمت پرسنل (اعم از منطقه محل خدمت، واحد سازمانی، منطقه واحد سازمانی و...)
		ایجاد قابلیت اخذ گزارش جامع هزینه های پرسنلی به تفکیک در سطوح و لایه های زیر: به تفکیک گروه اصلی فعالیت و مراکز هزینه هر گروه فعالیت به تفکیک شاغلین در هر واحد سازمانی (مرکز هزینه) با مشخصات کامل پرسنلی به تفکیک سرفصل هزینه ها (حقوق و دستمزد، حق بیمه کارفرما، کمک هزینه رفاهی و...) و بر اساس ریز هزینه ماهیانه و سالانه
		ایجاد قابلیت تعریف گروه اصلی فعالیت (اعم از عملیاتی، پشتیبانی، خدمات عمومی و اداری - تشکیلاتی)
		ایجاد قابلیت تعریف مشخصات پرسنلی که در دو یا چند مرکز هزینه فعالیت می کنند تا از این طریق سهم هر هزینه پرسنلی با رعایت تاثیر مستقیم و یا غیر مستقیم پرسنل در مراکز هزینه تشخیص داده و هزینه مربوطه به حساب واحد ذیربط منظور گردد (بعنوان مثال پرسنلی که صبح در واحد صندوق و در شیف شب در واحد ترخیص فعالیت دارند).
		قابلیت تعریف داده های مربوط به مرحله اول و دوم تخصیص سیستم ABC اعم از کد فعالیت، نوع فعالیت و ...

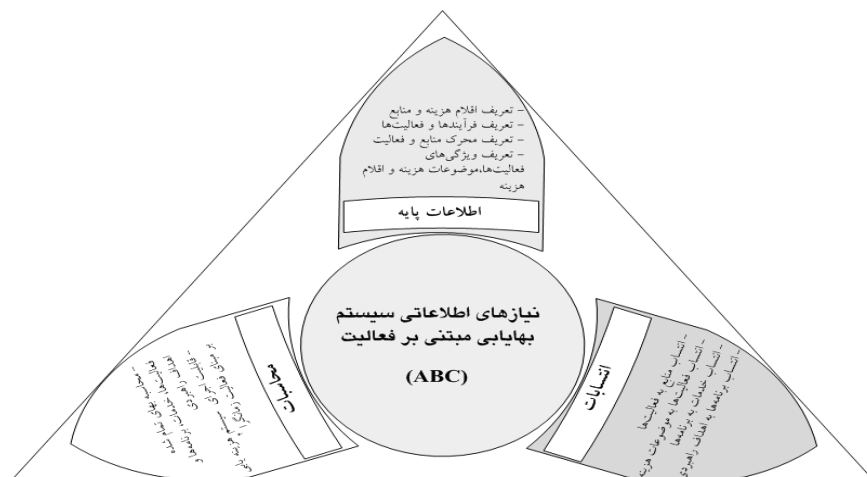
نقاط ضعف نرم افزار	عدم قابلیت تغذیه اطلاعات مربوط به منابع مصرفی (ملزومات ، دارو) به تفکیک فعالیت ها در حواله های صادره	نرم افزار نظام نوین مالی	۳
	عدم قابلیت تعریف اطلاعات مربوط به فعالیت مدنظر در کارت اموال به تفکیک دارایی ها		
	نقاط ضعف داده های تغذیه شده در نرم افزار		
	عدم تعریف صحیح و یا کامل داده های مربوط به مشخصات نام محل، اتاق، مرکز هزینه مربوط به اموال در قسمت حسابداری کالا، اموال و خدمات نرم افزار		
	ورود اطلاعات مربوط به قسمت شرح حواله به صورت سلیقه ای و تجربه شخصی کاربر در هنگام صدور حواله در قسمت مدیریت کالا و خدمات.		
	عدم تعریف صحیح و یا کامل مشخصات مربوط به چارت سازمانی و مرکز فعالیت پرسنل در منوی مربوط به منابع انسانی		
	اصلاحات و تغییرات مورد نیاز در داده ها و ساختار سیستم نرم افزاری		
	ایجاد قابلیت ردیابی استفاده اموال و دارایی ها در فعالیت های عملیاتی		
	ایجاد قابلیت ردیابی اموال در انجام تخصیص نهائی هزینه استهلاک به خدمات		
	نقاط ضعف نرم افزار		
تغییرات مورد نیاز در سیستم نرم افزاری جاری			
ساختار نرم افزار می بایست تغییر کرده و یا از نرم افزار نظام نوین مالی در این خصوص استفاده گردد.			
اصلاحات و تغییرات مورد نیاز در داده های تغذیه شده و ساختار سیستم نرم افزاری	قابلیت تولید گزارش با توانمندی طراحی توسط کاربر	Hospital information system (HIS)	۵
قابلیت اخذ گزارش دارو و لوازم پزشکی مصرفی به تفکیک هر بخش و نوع خدمت بخش			
قابلیت اخذ گزارش تعداد و نوع اقدامات پاراکلینیک (آزمایش/رادیولوژی/سونوگرافی) انجام شده به تفکیک نوع خدمت			
قابلیت اخذ گزارش تعداد و مدت زمان اعمال جراحی و ویزیت انجام شده پزشکان به تفکیک بخش و نوع خدمت			

تعیین بها) را دارا می‌باشد، اما نیازمند تغییر در ساختار داده‌ها و گزارش‌گری نرم‌افزار می‌باشد. آنچه می‌توان به‌عنوان جمع‌بندی در این بخش اشاره کرد، برگرفته از ظرفیت‌های جاری سیستم‌های اطلاعاتی موجود در سازمان، امکان شناسایی منابع مصرفی میسر بوده اما در تخصیص این منابع به مراکز و فعالیت‌های جاری در آن، پشتیبانی کافی صورت نمی‌گیرد.

تحلیل هدف شماره سه - نقاط قوت و ضعف

نرم‌افزارها و استخراج ظرفیت‌های قابل پیاده‌سازی
 امروزه به دلیل پیچیده‌گی روزافزون مدل هزینه‌ای سازمان‌ها، بدون استفاده از نرم‌افزارهای مناسب اجرای مدل‌های مدیریت بهایابی مبتنی بر فعالیت‌امکان‌پذیر نبوده و استفاده از آنها یک سرمایه‌گذاری بلند مدت برای سازمان‌ها محسوب می‌گردد. نرم‌افزارهای مناسب و توانمند به منظور پیاده ساختن سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت می‌بایست شرایطی از قبیل مدل‌سازی آسان هزینه‌ای سازمان، انعطاف‌پذیری در مدل‌سازی توسط

به ثبت اطلاعات ورود و خروج انبار دارو و تجهیزات پزشکی می‌باشد. در بخش مربوط به اطلاعات پایه انبار دارو، دریافت کنندگان کالا به نام بخش‌های مختلف موجود در سازمان تعریف شده است و حواله‌های انبار داروخانه به نام بخش‌های مختلف (مراکز هزینه) صادر می‌گردد. بنابراین با توجه به بررسی‌های سیستمی صورت گرفته می‌توان نتیجه گرفت نرم‌افزار مربوطه قابلیت تغذیه اطلاعات در سطح ردیابی تا مراکز هزینه را دارا می‌باشد. همچنین با اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق مصاحبه با مسئولین مربوطه و شناسایی فرآیندهای کاری، از آنجا که کلیه اطلاعات مربوط به بیماران (از قبیل دارو مصرفی، نوع عمل جراحی، پزشک جراح، اقدامات پاراکلینیک مربوطه و...) در سیستم اطلاعات بیمارستانی ثبت می‌شود، با بررسی‌های سیستمی صورت گرفته اینگونه نتیجه‌گیری شد که نرم‌افزار فوق توانمندی لازم در سطح ۱ و ۴ (ردیابی منابع به مراکز هزینه و تخصیص بهای فعالیت به موضوع



جدول (۶). توانمندی های لازم در استقرار سیستم ABC

حمایت و پشتیبانی سیستم‌های نرم‌افزاری موجود در سازمان دارد تا از این مسیر، داده‌های (مالی و عملیاتی) مورد نیاز این سیستم فراهم شود. با توجه به بررسی‌های صورت گرفته و شناخت کسب شده از نرم‌افزارهای دانشگاه‌های علوم پزشکی، لازم است اصلاحات مورد نیاز در ساختار نرم‌افزارها به منظور یکپارچگی آنها جهت تأمین داده‌های سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت صورت پذیرد. همچنین از نرم‌افزارهای پشتیبان موجود در سازمان از قبیل سیستم اطلاعات بیمارستان بهره‌گیری کافی به عمل آورده و ظرفیت‌های گزارش‌گیری از این نرم‌افزار جهت تأمین داده‌های مالی و عملیاتی (محرک منابع و فعالیت) ایجاد گردد.

مواردی از قبیل ضرورت دانشگاه‌های علوم پزشکی در زمینه اصلاح ساختار امور مالی و پیاده‌سازی فاز دوم طرح نظام نوین مالی تحت عنوان «تعیین قیمت تمام شده خدمات و فعالیت‌ها»، تکالیف مندرج در ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری و استقرار اصل ۴۴ و برون‌سپاری خدمات نظام سلامت به بخش خصوصی، چالش‌های پیش روی دانشگاه علوم پزشکی در تعیین بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات را آشکار می‌سازد که می‌بایست هر چه سریعتر نسبت به اصلاح ساختار نرم‌افزارها و اطلاعات قابل استخراج از آنها جهت ایجاد بستر و پایگاه اطلاعاتی مورد نیاز در استقرار سیستم بهایابی مناسب اقدام نمود.

با در نظر گرفتن نیازهای اطلاعاتی سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت و با توجه نقاط ضعف موجود در

کاربران، ارائه اطلاعات لازم جهت مدیریت هزینه‌ها، شبیه‌سازی هزینه‌ها برای بودجه‌ریزی عملیاتی، امکان ارتباط با بانک‌های اطلاعات هزینه‌ای سازمان و نیز نرم‌افزارهای صفحه گسترده مانند Excel و... را دارا باشد.

آنچه که تاکنون در دانشگاه علوم پزشکی قم صورت پذیرفته، بکارگیری نرم‌افزارهای موجود در شناسایی منابع و تخصیص آن به مراکز هزینه در راستای انجام تکالیف قانونی در تهیه صورت‌های مالی بوده است. با توجه به اینکه تعیین بهای تمام شده بر مبنای فعالیت تاکنون مورد توجه جدی قرار نگرفته، عملاً توانمندی‌های سیستم‌های مورد استفاده (در شناخت و تخصیص منابع مصرفی هر مرکز هزینه) چندان مورد نقد و بررسی واقع نشده است. بنا به تصمیم مدیریت مالی دانشگاه در استقرار حسابداری بهای تمام شده، لازم است سیستم‌های مورد استفاده با در نظر گرفتن نیازهای بهایابی مبتنی بر فعالیت مورد بررسی و تغییرات احتمالی صورت پذیرد. بدیهی است بهبود سیستم‌های فعلی در اجابت مرحله اول تخصیص، فرصت را برای انجام سریع و بهینه تخصیص مرحله دوم مهیا می‌نماید. به منظور تحلیل هدف شماره سه، سطح توانمندی سیستم‌های نرم‌افزاری اشاره شده در نمودار ۲ و نقاط قوت و ضعف این نرم‌افزارها، ظرفیت‌های قابل پیاده‌سازی در بهبود توانمندی سیستم‌ها به منظور استقرار بهایابی مبتنی بر فعالیت در جدول ۲ بیان شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

استقرار سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت نیاز به

- Abdelhak, M., Grostics, H. & Jacobs, E. (2001). *Health information management of a strategic resource*. 2ed. USA: WB Saunders.
 - Cokins, G. (1996). *Activity based cost management*. USA: McGrawHill Companies, Inc.
 - Cokins, G. (2001). *Activity based cost management: an executive's guide*. USA: John Wiley & Sons, Inc.
 - Cokins, G. (2011). "Sustaining an Effective ABC/ABM System". *Theoretical and Applied Economics*, 2(555), 47-58.
 - Cokins, G. (2010). "Cost Drivers, Evolution and Benefits". *Theoretical and Applied Economics*, 8(549), 7-16.
 - Hughes, A. (2005). "ABC/ABM Activity Based Costing and Activity Based Management, A Profitability Model for SME's Manufacturing Clothing and Textiles in the UK". *Journal of Fashion Marketing and Management*, 9(1), 8-19.
 - Keys, D. E. (2002). "Tracing Costs in the Three Stages of Activity Based Management". *Journal of Cost Management*, 30-37.
 - Khozein, Ali. (2009). "The Factors Effective in a Succeed Implementing Activity Based Costing and Management". *International conference on Information Management and Engineering*, Kuala Lumpur, Malaysia.
 - Liu, L. & Pan Fei, Y. J. (2007). *The implementation of activity based costing in china: An innovation action research approach accounting and finance business*. UK: School, Newcastle University.
 - Nadel, R.B. (1992, April & May). "Just How Good is Low-cost Accounting Software?". *Computers in Accounting*, 8(3), 18-49.
 - Needy, K.L., Nachtmann, H., Roztock, N., Warner, R.C. & Bidanda, B. (2003). "Implementing ABC Systems in Small Manufacturing Firms: A Field Study". *Engineering Management Journal*, 15(1), 3.
- سیستم‌های فعلی دانشگاه پیشنهاد می‌شود قابلیت‌های ذیل جهت انتخاب نرم‌افزار مناسب و یا بهبود سیستم‌های نرم‌افزاری فعلی مد نظر قرار گیرد.
- منابع**
- خداوردی، روح اله؛ بجنوردی، احسان. (۱۳۸۹). "راهبرد برون سپاری: فواید، مشکلات و چالش‌ها". *فصلنامه تخصصی پارک‌ها و مراکز رشد*، ۷(۲۵)، ۳۴-۴۶.
 - خوزین، علی. (۱۳۸۶). "سازمان‌ها و ناکامی سیستم‌های هزینه‌یابی". *ماهنامه تدبیر*، ۱۷۸، ۳۵.
 - عباسی، ابراهیم؛ احمدی ماژین، شهاب. (۱۳۹۲). "زیرساخت‌های فناوری اطلاعات برای استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد". *پنجمین کنفرانس بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد*، تهران.
 - فروغی، داریوش؛ حقیقی، محمد؛ رسائیان، امیر. (۱۳۹۲). "امکان سنجی روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان)". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۱)، ۴۷-۶۲.
 - کوپر، رابین؛ ترنی، پتیر. (۱۳۸۷). *هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت*. ترجمه: احمد عزیزی و احمد مدرس. چاپ ششم. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
 - محمدی، یونس؛ باغستانی، الهام؛ بهرامی، محمد امین. (۱۳۹۲). "محاسبه قیمت تمام شده دیالیز با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان شهید صدوقی یزد". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۱)، ۷۳-۸۴.
 - نمازی، محمد. (۱۳۷۸). "بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن". *فصلنامه بررسی‌های حسابداری*، ۲۶ و ۲۷، ۷۱-۱۰۶.

ارزیابی تأثیر سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران

Evaluating the Effect of an Administrative System Health on Obedience of Taxpayers at Thehran's Southern General Bureau of Tax Affairs

M.Fazeli*, A.Gord**, K.Parandin***

مهدی فاضلی*، عزیز گرد**، کاوه پرندین***

Received: 2014/8/27

Accepted: 2014/12/11

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۵

Abstract

Tax incomes are considered as the only source for providing finances of public expenses in each country and Consequently, taxation system is considered as a very important and influential part of the economic activities. In this study the effect of an healthy administrative system health on obedience of taxpayers at Thehran's Southern general bureau of Tax Affairs has been studied. The population sample includes all managers, deputies and personnel working in tax affairs and taxpayers at Thehran's Southern general bureau of tax affairs. As final sample, 198 managers, deputies and personnel working in Tax Affairs and 388 taxpayers at the above bureau were randomly selected. All of them responded to a research based questionnaires and the data from this questionnaires were analyzed by a single T-test sample. The research is functional and descriptive. A main question and ten sub-questions were used to do the research. Findings indicated that the influence of administrative system health on tax submission taxpayers in tax office at south of Tehran was significantly positive

چکیده

درآمدهای مالیاتی تنها منبع سالم جهت تأمین هزینه‌های حاکمیتی در کشورها هستند و به تبع آن نظام مالیاتی یک جزء بسیار مهم و تأثیرگذار در فعالیتهای اقتصادی محسوب می‌گردد. در این تحقیق، تأثیر سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران مورد بررسی قرار گرفته است. جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران و مؤدیان این اداره می‌باشد. بدین منظور ۱۹۸ نفر از مدیران، معاونان و کارکنان مالیاتی و ۳۸۸ نفر از مؤدیان اداره کل امور مالیاتی به روش نمونه‌گیری طبقه‌ای انتخاب و به پرسشنامه محقق پاسخ گفتند و در پایان، داده‌های به دست آمده از این پرسشنامه‌ها به کمک آزمون تی تک نمونه مورد تحلیل قرار گرفته است. این تحقیق کاربردی و از نوع توصیفی است. برای انجام تحقیق از یک سؤال اصلی و ده سؤال فرعی استفاده شده است. نتایج نشان داد که ابعاد سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

Keywords: Health Civil Service, Tax, Tax Obedience, General Bureau of Tax Affairs.

واژه‌های کلیدی: سلامت نظام اداری، مالیات، تمکین مالیاتی، اداره کل امور مالیاتی.

JEL Classification: H83, M1, H26, K34

طبقه‌بندی موضوعی: H83, M1, H26, K34

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

*مربی حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور
**استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور
***مربی حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، ایران، نویسنده مسؤل:
kparandin@gmail.com

مقدمه

Miles (۱۹۶۹)، سلامت سازمانی را بیان کرد و ضمن پیشنهاد طرحی برای سنجش سلامت سازمان ها، خاطر نشان کرد که سازمان همیشه سالم نخواهد بود. به نظر او سلامت سازمانی به دوام و بقای سازمان در محیط خود و سازگاری با آن و ارتقای گسترش توانایی خود برای سازش بیشتر اشاره می کند (جاهد، ۱۳۸۴).

سازمان سالم، سازمانی است که در ادامه حیات خود قادر است به هدف ها و مقاصد نهایی خود دست یابد، موانعی را که در دستیابی به هدف هایش با آن مواجه می شود، بشناسد و این موانع را از پیش پای خود بردارد. سازمان سالم سازمانی است که درباره خود و موقعیتی که در آن قرار گرفته است، واقع بین باشد، قابلیت انعطاف داشته و قادر باشد برای مقابله با هر مشکلی، بهترین منابع خود را به کار گیرد. فساد اداری از جمله پدیده های سازمانی است که روند توسعه کشورها را به طور چشمگیری با مشکل روبرو می کند. در عین حال با تمام برنامه ریزی ها و توجهی که از سوی کشورها در زمینه مبارزه با این پدیده صورت گرفته باز شاهد روند رو به رشد آن در ابعاد گوناگون جامعه هستیم. در زمینه مبارزه با فساد اداری، صاحب نظران سازمانی معتقد به رویکردهایی هستند که نقش آنها پیشگیری از بروز چنین پدیده ای باشد، تا اینکه بخواهد از طریق اعمال مجازات بر کارکنان خاطی با چنین پدیده گسترده ای مبارزه کند. رویکرد اساسی که در این تحقیق مورد تأکید قرار گرفته، این است که به جای اتکا بر رویه هایی که مبتنی بر تنبیه بعد از ارتکاب فساد است، ایجاد و راه اندازی یک سیستم پیشگیری از فساد که هسته مرکزی آن فرهنگ جامعه و فرهنگ سازمانی آنها می باشد، امری ضروری است.

در کشور ما حقوق بگیران (کارمندان، کارگران) شاغل در بخش های دولتی به موقع و به طور شفاف مالیات های خود را پرداخت می کنند، لیکن این امر در رابطه با اکثر فعالان اقتصادی بخش خصوصی مصداق نداشته و گاهی سعی در کتمان درآمدهای خود داشته و در اعلام به موقع آن با واحدهای مالیاتی همکاری لازم را نمی نمایند. میزان همکاری مؤدیان با نظام مالیاتی و تمایل آنها به پرداخت مالیات واقعی به ارتقای سطح فرهنگ مالیاتی جامعه بستگی دارد. در نهایت همانطور که بیان شد آنچه در این تحقیق به عنوان مسأله تحقیق مطرح است، ارزیابی تأثیر

سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران می باشد. لذا سؤال اصلی تحقیق این است که: "آیا سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیر دارد؟"

پیشینه تحقیق

پژوهش های داخلی: ودادی، آخوندی (۱۳۸۹)، تحقیقی با عنوان "بررسی رابطه میان عدالت سازمانی و سلامت اداری در گمرک جمهوری اسلامی ایران"، انجام داده است. این مقاله به بررسی رابطه میان عدالت سازمانی در سه بعد عدالت توزیعی، رویه ای و تعاملی با سلامت اداری در گمرک ج.ا.ایران می پردازد. جامعه آماری پژوهش ۷۶۵ نفر از کارکنان گمرک می باشند. برای سنجش عدالت سازمانی و سلامت اداری از پرسشنامه استفاده شده است. تحلیل داده ها با استفاده از آمار توصیفی و مدل معادلات ساختاری صورت گرفته است. یافته های پژوهش نشان دهنده رابطه قوی میان ابعاد گوناگون عدالت سازمانی و سلامت اداری است و بر اساس نتایج بدست آمده بین عدالت سازمانی و سلامت اداری رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد.

کریمی (۱۳۸۸)، تحقیقی با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مؤدیان مالیاتی انجام داده است، در این تحقیق با طرح پنج فرضیه:

- ۱- ارتقای سطح فرهنگ مالیاتی؛
- ۲- شفاف بودن مصرف درآمدهای مالیاتی؛
- ۳- وجود نرخ های مالیاتی پایین؛
- ۴- وجود ضمانت های اجرایی مؤثر؛
- ۵- وجود یک سیستم جامع و کارآمد اطلاعات مالیاتی موضوع از سه دیدگاه (اساتید دانشگاه، مأموران مالیاتی و مؤدیان مالیاتی)؛

به روش میدانی در قالب پرسشنامه مورد بررسی و مطالعه قرار گرفته است بر اساس تحلیل واریانس از نظر هر سه گروه میزان ارتباط عوامل با افزایش تمکین مؤدیان مالیاتی متفاوت است با استفاده از روش آماری فریدمن و ویلکاکسون فرضیه دوم و سوم و چهارم و اول و پنجم به ترتیب بیشترین تأثیر را موضوع (تمکین مالیاتی) داشته اند.

منجدب، سلیمانی (۱۳۸۴)، تحقیقی با عنوان "برآورد ظرفیت مالیاتی استان مازندران" انجام دادند که این

۱۵۸۴ نفر از کارکنان دولت در آن کشور نشان داد که بین تعهد سازمانی و رفتار شهروندی ارتباط وجود دارد ولی ارتباط مستقیمی بین رضایت شغلی و رفتار شهروندی یافت نشد.

Riahi-Belkaoui (۲۰۰۴)، در پژوهشی تحت عنوان "ارتباط بین تمکین مالیاتی در سطح بین الملل و عوامل انتخابی مالیات" به این نتیجه رسیده است که در سطح بین المللی، تمکین مالیاتی به طور قطع با میزان آزادی اقتصاد، سطح اهمیت بازار واحد تجاری و کارایی قوانین رقابتی و ارزش های اخلاقی مرتبط است.

Le Pine et al (۲۰۰۲)، در تحقیقی تحت عنوان "ماهیت و ابعاد رفتار شهروندی سازمانی" یک فرا تحلیل صورت گرفته که از ۲۲ مطالعه با جامعه آماری ۷۱۰۰ نفر نشان داد که بین رفتارهای شهروندی سازمانی و رضایت شغلی رابطه مثبتی وجود دارد.

فرضیه های پژوهش

در این پژوهش با در نظر گرفتن پرسش های تحقیق که بر پایه مطالعات انجام شده و یافته های مطالعات قبلی تدوین شده است و همچنین به منظور برخورداری از فراگرد مبتنی بر روش شناسی علمی، فرضیه های پژوهشی به شرح زیر بیان می شوند:

فرضیه اصلی: سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

فرضیات فرعی: به شرح زیر می باشد:

۱. وضوح ابعاد سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

۲. الزامات کاری معقول بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

۳. کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم گیری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

۴. حمایت اجتماعی محیط کار بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

۵. پاداش های عادلانه و رفتارهای منصفانه بر تمکین

مقاله به بررسی عوامل مؤثر بر درآمد مالیاتی استان مازندران و برآورد ظرفیت مالیاتی استان می پردازد. ارزش افزوده بخش های صنعت، معدن، خدمات، تولید ناخالص داخلی بدون کشاورزی، نرخ باسوادی و جنگ از مهمترین عوامل مؤثر بر مالیات و ظرفیت مالیاتی استان مازندران شناخته شدند. بر این مبنای، طی دوره ۱۳۶۱ تا ۱۳۸۰ بیشترین کوشش مالیاتی ۶۷ درصد و کمترین آن ۴۰ درصد است و حداقل ۳۳ درصد از ظرفیت مالیاتی مورد بهره برداری مالیاتی قرار نگرفته است.

انصاری و همکاران (۱۳۸۸)، تحقیقی با عنوان "بررسی رابطه بین سلامت سازمانی و نگرش های مثبت کاری کارکنان در ادارات امور مالیاتی استان اصفهان" انجام دادند که هدف این تحقیق بررسی تأثیر سلامت سازمانی بر نگرش های مثبت کاری است. در این تحقیق از یک جامعه آماری ۱۲۱۹ نفری، نمونه ای به حجم ۲۷۹ نفر به روش نمونه گیری تصادفی طبقه بندی شده متناسب با حجم انتخاب شده، ابزار جمع آوری داده ها یک پرسشنامه ۴۱ سؤالی است و جهت تجزیه و تحلیل داده ها ابتدا به تحلیل توصیفی و سپس به تحلیل استنباطی داده ها بر اساس محاسبه ضریب همبستگی پیرسون، تحلیل رگرسیون چند متغیره و تحلیل واریانس انجام شده است. یافته ها حاکی از اثبات فرضیه های تحقیق و وجود رابطه مثبت معنی دار بین سلامت سازمانی و نگرش های مثبت کاری می باشد و اینکه توجه به سلامت سازمانی به دلیل تأثیری که بر اعمال تلاش های کاری دارد، از اهمیت زیادی در سازمان برخوردار است.

پژوهش های خارجی: Alabede et al (۲۰۱۱)، در

پژوهشی تحت عنوان "آیا قومیت در رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی تأثیر دارد؟" به بررسی اثر تنوع قومیت بر رفتار تمکین مؤدیان در کشور نیجریه پرداخت و به این نتیجه رسیدند که تفاوت بسیار زیاد رفتار تمکین مالیاتی در بین نژادهای مختلف در جامعه ای است که از این نظر تنوع در آن به شدت زیاد است. اما تفاوت رفتار تمکین مالیاتی در بین مذاهب مختلف، قابل توجه و با اهمیت نمی باشد.

Kim (۲۰۰۶)، در پژوهشی تحت عنوان "انگیزه خدمات عمومی و رفتار شهروندی سازمانی در کره" روی

مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

۶. حقوق و دستمزد کافی بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

۷. ساعت کاری رضایت بخش بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

۸. امنیت شغلی بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

۹. جو سازمانی امن بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

۱۰. ترتیبات استخدامی سالم بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران ۳۸۷ نفر می باشند، با جایگذاری آن در فرمول حجم نمونه تعداد افراد نمونه ۱۹۳ نفر می باشد، که جهت اطمینان بیشتر ۲۱۱ پرسشنامه توزیع و تعداد ۱۹۸ پرسشنامه تکمیل شده است. همچنین جهت تعیین نمونه آماری مؤدیان از فرمول زیر استفاده می شود:

$$n = \frac{z^2 p q}{d^2}$$

همچنین با جایگذاری پارامترها در فرمول مذکور حجم نمونه، حداقل حجم نمونه لازم از بین مؤدیان ۳۸۶ نفر به دست می آید که حداقل حجم نمونه لازم می باشد. اما جهت اطمینان بیشتر ۳۹۱ پرسشنامه توزیع و ۳۸۸ تا از آنها تکمیل شده است. به دلیل اینکه جامعه آماری مورد مطالعه شامل دو بخش می باشد، پس برای نمونه گیری در این تحقیق از روش تصادفی طبقه ای استفاده خواهد شد.

روش های تجزیه و تحلیل اطلاعات

تجزیه و تحلیل داده های به دست آمده شامل دو بخش به شرح زیر می باشد:

آمار توصیفی: به منظور توصیف یافته ها (به ویژه متغیرهای جمعیت شناختی) از جداول فراوانی و همچنین نمودارهای میله ای استفاده گردید. ضمن این که به منظور توصیف بهتر داده ها از شاخص های مرکزی نظیر میانگین و همچنین شاخص های پراکندگی نظیر انحراف معیار و واریانس بهره گرفته شد.

آمار استنباطی: آمار استنباطی مورد استفاده در این تحقیق عبارتند از:

الف. آزمون تی استودنت تک نمونه ای: در راستای تأیید یا عدم تأیید فرضیات مبنی بر تأثیرگذاری مؤلفه های سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی آزمون تی استودنت تک نمونه ای را به کار می بریم.

ب. آزمون فریدمن: جهت اولویت بندی میزان ارتباط ابعاد متغیر مستقل و متغیر وابسته در جامعه مورد پژوهش از آزمون فریدمن استفاده می شود.

یافته های تحقیق

بخش توصیفی تحقیق

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

روش پژوهش

این تحقیق کاربردی و از نوع توصیفی - علی است و برای آزمون فرضیه های پژوهش از آزمون تی تک نمونه ای استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران و مؤدیان این اداره می باشد. همچنین تمکین مالیاتی مؤدیان از طریق مؤدیان مالیاتی که پرداخت کننده مالیات محسوب می شوند مورد ارزیابی قرار گرفت. جهت تعیین حداقل حجم نمونه، از فرمول کوکران و نمونه گیری تصادفی طبقه ای استفاده می گردد.

$$n = \frac{N z^2 \alpha / 2 p (1-p)}{(N-1)d^2 + z^2 \alpha / 2 p (1-p)}$$

n = حداقل حجم نمونه لازم،

N = حجم جامعه آماری،

p = نسبت توزیع صفت در جامعه،

$Z^2 \alpha$ = مقدار به دست آمده از جدول توزیع نرمال (استاندارد) در این تحقیق و با در نظر گرفتن مقدار خطای ۰/۰۵، مقدار به دست آمده از جدول توزیع نرمال استاندارد ۱/۹۶ می باشد،

d = خطای پذیرفته شده توسط محقق یا بازه قابل تحمل از برآورد پارامتر مورد نظر (معمولاً در علوم اجتماعی برابر ۰/۰۵ در نظر گرفته می شود).

با توجه به اینکه تعداد مدیران، معاونان و کارکنان

جنوب شهر تهران تشکیل می دهند در پاسخگویی به هر سؤال، نتایج به دست آمده به تفکیک نمونه مورد بررسی گزارش می شود:

نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۳ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (سلامت نظام اداری، مدیران، معاونان و کارکنان) را نشان می دهد.

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه سلامت نظام اداری، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند، میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $4 < P < 0.1$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، می توان گفت که از نظر مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، سلامت نظام اداری برتمکین مالیاتی مؤیدان تأثیرگذار می باشد.

۲. جدول شماره ۲ فراوانی مربوط به آمار توصیفی مؤیدان مالیاتی را نشان می دهد.

بخش استنباطی تحقیق

در مورد فرضیات تحقیق می توان تحلیل های زیر را ارائه نمود:

فرضیه اصلی تحقیق

*سلامت نظام اداری برتمکین مالیاتی مؤیدان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد. برای آزمون این فرضیه، تمامی سؤالات پرسشنامه را به عنوان عناصر این مؤلفه در نظر گرفته و میانگین آنها متغیر سلامت نظام اداری را تشکیل می دهد. زیرا تمامی مؤلفه های مورد نظر در کنار هم متغیر اصلی سلامت نظام اداری می باشند. به دلیل این که جامعه تحقیق حاضر را دو گروه:

۱. مدیران، معاونان و کارکنان؛

۲. مؤیدان اداره کل امور مالیاتی؛

جدول (۱). خلاصه جدول فراوانی مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

نوع استخدام			سطح تحصیلات				جنسیت		متغیر	
قراردادی	پیمانی	رسمی	کارشناسی ارشد و بالاتر	کارشناسی	فوق دیپلم و دیپلم	مرد	زن			
۱۲	۶	۱۸۰	۳۲	۹۲	۷۴	۱۳۸	۶۰	فراوانی		
۶.۱	۳	۹۰.۹	۱۶.۲	۴۶.۵	۳۷.۴	۶۹.۷	۳۰.۳	درصد		
سمت			سنوآت خدمت				وضعیت تأهل		متغیر	
کارمند	معاون	مدیر	بیش از ۲۰	۱۶ تا ۲۰	۱۱ تا ۱۵	۶ تا ۱۰	کمتر از ۵	متأهل		مجرد
۱۶۲	۵	۳۱	۱۰۳	۵۰	۳۰	۶	۹	۱۶۵	۳۳	فراوانی
۸۱.۸	۲.۵۵	۱۵	۵۲	۲۵.۳	۱۵.۲	۴.۵	۳	۸۳.۲	۱۶.۷	درصد

جدول (۲). خلاصه جدول فراوانی مؤیدان مالیاتی

نوع کسب و کار				سطح تحصیلات				جنسیت		متغیر
سایر	توزیعی	خدماتی	تولیدی	کارشناسی ارشد و بالاتر	کارشناسی	فوق دیپلم	دیپلم و پایین تر	مرد	زن	
۱۳۰	۱۰۹	۹۰	۵۹	۲۰	۱۰۹	۱۱۰	۱۴۹	۳۲۳	۶۵	فراوانی
۳۳	۲۸.۱	۲۳.۲	۱۵.۲	۵.۲	۲۸.۱	۲۸.۴	۳۸.۴	۸۳.۳	۱۶.۸	درصد
زمان تسلیم اظهار نامه مالیاتی				میزان مالیات مؤیدان				وضعیت تأهل		متغیر
دهه سوم تیر	دهه دوم تیر	دهه اول تیر	بیش از ۲۰م	بیش از ۵ م	۳ تا ۵ م	۵۰۰ تا یک میلیون	کمتر از ۵۰۰	متأهل	مجرد	
۲۳۹	۱۰۰	۴۹	۴۰	۲۰	۳۰	۹۸	۲۰۰	۳۴۹	۳۹	فراوانی
۶۱.۶	۲۵.۶	۱۲.۶	۱۰.۳	۵.۲	۷.۷	۲۵.۳	۵۱.۵	۸۹.۹	۱۰.۱	درصد

عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $0.13/0.14$ ، $P < 0.01$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، می توان گفت که از نظر مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، وضوح ابعاد سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیر گذار می باشد.

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۶ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (وضوح ابعاد سلامت، مؤدیان) را نشان می دهد.

جدول (۶). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (وضوح ابعاد سلامت، مؤدیان)

معیار $T=3$				
متغیر	DF	میانگین	T	Sig
وضوح ابعاد سلامت نظام اداری	۳۸۸	۴.۲۰	۲۹.۲۱	۰.۰۰۰

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $0.4/0.4$ ، $P < 0.01$) از بین مؤدیان مالیاتی، می توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، وضوح ابعاد سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیر گذار می باشد.

*فرضیه فرعی دوم: الزامات کاری معقول بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۷ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (الزامات کاری معقول، مدیران، معاونان و کارکنان) را نشان می دهد.

جدول (۷). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (الزامات کاری معقول، مدیران، معاونان و کارکنان)

معیار $T=3$				
متغیر	DF	میانگین	T	Sig
الزامات کاری معقول	۱۹۸	۳.۷۵	۱۴.۸۷	۰.۰۰۰

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه الزامات کاری معقول، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند، میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده

جدول (۳). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (سلامت نظام اداری، مدیران، معاونان و کارکنان)

معیار $T=3$				
متغیر	DF	میانگین	T	Sig
سلامت نظام اداری	۱۹۸	۴	۲۲.۸۶	۰.۰۰۰

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۴ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (سلامت نظام اداری، مؤدیان) را نشان می دهد.

جدول (۴). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (سلامت نظام اداری، مؤدیان)

معیار $T=3$				
متغیر	DF	میانگین	T	Sig
سلامت نظام اداری	۳۸۸	۳.۹	۲۷.۹	۰.۰۰۰

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $0.3/0.3$ ، $P < 0.01$) از بین مؤدیان مالیاتی، می توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیر گذار می باشد.

فرضیات فرعی تحقیق

*فرضیه فرعی اول: وضوح ابعاد سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۵ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (وضوح ابعاد سلامت، مدیران، معاونان و کارکنان) را نشان می دهد.

جدول (۵). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (وضوح ابعاد سلامت، مدیران، معاونان و کارکنان)

معیار $T=3$				
متغیر	DF	میانگین	T	Sig
وضوح ابعاد سلامت نظام اداری	۱۹۸	۳.۷۴	۱۲.۱۷	۰.۰۰۰

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه وضوح ابعاد سلامت نظام اداری، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند، میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله

دست آمده (میانگین = $0.13/88$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، می توان گفت که از نظر مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم گیری بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیر گذار می باشد.

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۱۰ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (کنترل شغل، مؤدیان) را نشان می دهد.

جدول (۱۰). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (کنترل شغل، مؤدیان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۱۶.۸۳	۳.۷۶	۳۸۸	کنترل شغل و حدود اختیارات

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $0.13/76$) از بین مؤدیان مالیاتی، می توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم گیری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر گذار می باشد.

*فرضیه فرعی چهارم: حمایت اجتماعی محیط کار بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۱۱ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (حمایت اجتماعی محیط کار، مدیران، معاونان و کارکنان) را نشان می دهد.

جدول (۱۱). نتایج آزمون تی تک نمونه ای (حمایت اجتماعی محیط کار، مدیران، معاونان و کارکنان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۱۴.۱۶	۳.۹۸	۱۹۸	حمایت اجتماعی محیط کار

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه حمایت اجتماعی محیط کار، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند، میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله

(میانگین = $0.13/78$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، می توان گفت که از نظر مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، الزامات کاری معقول بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیر گذار می باشد.

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۸ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (الزامات کاری معقول، مؤدیان) را نشان می دهد.

جدول (۸). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (الزامات کاری معقول، مؤدیان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۲۰.۸۵	۳.۷۸	۳۸۸	الزامات کاری معقول

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $0.13/78$) از بین مؤدیان مالیاتی، می توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، الزامات کاری معقول بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر گذار می باشد.

*فرضیه فرعی سوم: کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم گیری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۹ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (کنترل شغل، مدیران، معاونان و کارکنان) را نشان می دهد.

جدول (۹). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (کنترل شغل، مدیران، معاونان و کارکنان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۱۸.۱۱	۳.۸۸	۱۹۸	کنترل شغل و حدود اختیارات

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم گیری، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند، میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به

عادلانه و رفتارهای منصفانه، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند، میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین= $0.14/29$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، می توان گفت که از نظر مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، پاداش های عادلانه و رفتارهای منصفانه بر تمکین مالیاتی تأثیرگذار می باشد.

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۱۴ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (پاداش عادلانه، مؤدیان) را نشان می دهد.

جدول (۱۴). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (پاداش عادلانه، مؤدیان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۲۶.۷۱	۴.۲۱	۳۸۸	پاداشهای عادلانه و رفتارهای منصفانه

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین= $0.14/29$) از بین مؤدیان مالیاتی، می توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، پاداشهای عادلانه و رفتارهای منصفانه بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیرگذار می باشد.

*فرضیه فرعی ششم: حقوق و دستمزد کافی بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۱۵ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (حقوق و دستمزد کافی، مدیران، معاونان و کارکنان) را نشان می دهد.

جدول (۱۵). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (حقوق و دستمزد کافی، مدیران، معاونان و کارکنان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۳۰.۳۲	۴.۳۶	۱۹۸	حقوق و دستمزد کافی

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه حقوق و

عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین= $0.13/98$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، میتوان گفت که از نظر مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، حمایت اجتماعی محیط کار بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیرگذار می باشد.

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۱۲ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (حمایت اجتماعی محیط کار، مؤدیان) را نشان می دهد.

جدول (۱۲). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (حمایت اجتماعی محیط کار، مؤدیان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۱۹.۴۵	۳.۸۷	۳۸۸	حمایت اجتماعی محیط کار

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین= $0.13/87$) از بین مؤدیان مالیاتی، می توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، حمایت اجتماعی محیط کار بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیرگذار می باشد.

*فرضیه فرعی پنجم: پاداشهای عادلانه و رفتارهای منصفانه بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۱۳ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (پاداش عادلانه، مدیران، معاونان، کارکنان) را نشان می دهد.

جدول (۱۳). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (پاداش عادلانه، مدیران، معاونان کارکنان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۱۹.۳۷	۴.۲۹	۱۹۸	پاداشهای عادلانه و رفتارهای منصفانه

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه پاداشهای

میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $0.14/15 < P$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، می توان گفت که از نظر مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، ساعت کاری رضایت بخش تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیرگذار می باشد.

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی:

جدول شماره ۱۸ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه‌ای (ساعت کاری رضایتبخش، مؤدیان) را نشان می دهد.

جدول (۱۸). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه‌ای (ساعت کاری رضایتبخش، مؤدیان)

معیار $T=3$				
متغیر	DF	میانگین	T	Sig
ساعت کاری رضایتبخش	۳۸۸	۳.۷۹	۱۶.۶۳	۰.۰۰۰

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $0.13/79 < P$) از بین مؤدیان مالیاتی، می توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، ساعت کاری رضایت بخش بر تمکین مالیاتی مؤدیان در اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیرگذار می باشد.

*فرضیه فرعی هشتم: امنیت شغلی بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۱۹ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه‌ای (امنیت شغلی، مدیران، معاونان و کارکنان) را نشان می دهد.

جدول (۱۹). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه‌ای (امنیت شغلی، مدیران، معاونان و کارکنان)

معیار $T=3$				
متغیر	DF	میانگین	T	Sig
امنیت شغلی	۱۹۸	۳.۹۴	۲۱.۱۹	۰.۰۰۰

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه امنیت شغلی، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند، میانگین

دستمزد کافی، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند، میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $0.14/36 < P$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، می توان گفت که از نظر مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، حقوق و دستمزد کافی بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیرگذار می باشد.

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۱۶ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه‌ای (حقوق و دستمزد کافی، مؤدیان) را نشان می دهد.

جدول (۱۶). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه‌ای (حقوق و دستمزد کافی، مؤدیان)

معیار $T=3$				
متغیر	DF	میانگین	T	Sig
حقوق و دستمزد کافی	۳۸۸	۳.۹۹	۱۶.۶۵	۰.۰۰۰

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $0.13/99 < P$) از بین مؤدیان مالیاتی، می توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، حقوق و دستمزد کافی بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیرگذار می باشد.

*فرضیه فرعی هفتم: ساعت کاری رضایت بخش بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۱۷ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه‌ای (ساعت کاری رضایتبخش، مدیران، معاونان و کارکنان) را نشان می دهد.

جدول (۱۷). نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای (ساعت کاری رضایتبخش، مدیران، معاونان و کارکنان)

معیار $T=3$				
متغیر	DF	میانگین	T	Sig
ساعت کاری رضایتبخش	۱۹۸	۴.۱۵	۲۳.۸۷	۰.۰۰۰

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه ساعت کاری رضایت بخش، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند،

(میانگین = $P < 0/01, 3/91$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، می توان گفت که از نظر مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، جو سازمانی امن بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیرگذار می باشد.

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۲۲ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (جو سازمانی امن، مؤدیان) را نشان می دهد.

جدول (۲۲). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (جو سازمانی امن، مؤدیان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۱۹.۹۴	۴	۳۸۸	جو سازمانی امن

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $P < 0/01, 4$) از بین مؤدیان مالیاتی، می توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، جو سازمانی امن بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیرگذار می باشد.

*فرضیه فرعی دهم: ترتیبات استخدامی سالم بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۲۳ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (ترتیبات استخدامی سالم، مدیران، معاونان و کارکنان) را نشان می دهد.

جدول (۲۳). نتایج آزمون تی تک نمونه ای (ترتیبات استخدامی سالم، مدیران، معاونان و کارکنان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۱۷.۷۱	۴.۱۸	۱۹۸	ترتیبات استخدامی

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه ترتیبات استخدامی سالم، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند، میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $P < 0/01, 4/18$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، می توان گفت که از نظر مدیران، معاونان و

فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $P < 0/01, 3/94$) از بین مدیران، معاونان و کارکنان، می توان گفت که از نظر مدیران، معاونان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، امنیت شغلی بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیرگذار می باشد.

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۲۰ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (امنیت شغلی، مؤدیان) را نشان می دهد.

جدول (۲۰). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (امنیت شغلی، مؤدیان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۲۵.۰۶	۴	۳۸۸	امنیت شغلی

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین = $P < 0/01, 4$) از بین مؤدیان مالیاتی، می توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، امنیت شغلی بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیرگذار می باشد.

*فرضیه فرعی نهم: جو سازمانی امن بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیر معنی داری دارد.

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۲۱ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (جو سازمانی امن، مدیران، معاونان و کارکنان) را نشان می دهد.

جدول (۲۱). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه ای (جو سازمانی امن، مدیران، معاونان و کارکنان)

معیار $T=3$				
Sig	T	میانگین	DF	متغیر
۰.۰۰۰	۱۵.۰۳	۳.۹۱	۱۹۸	جو سازمانی امن

به دلیل این که سؤالات پرسشنامه مؤلفه جو سازمانی امن، دارای پنج گزینه برای انتخاب بوده اند، میانگین فرضی برای هر سؤال در این مرحله عدد «سه» قرار گرفته است که با مقایسه نتایج به دست آمده

کارکنان امور مالیاتی از آزمون فریدمن استفاده شده است که نتایج در زیر قابل مشاهده می‌باشد:

- نتایج مربوط به مدیران، معاونان و کارکنان اداره مالیاتی

جدول شماره ۲۵ رتبه‌بندی عوامل مربوط سلامت نظام اداری در بین مدیران و کارکنان را نشان می‌دهد. نتایج آزمون فریدمن نشان می‌دهند که از بین ابعاد سلامت نظام اداری، رفتار عادلانه و منصفانه (با میانگین رتبه‌ای=۶/۸۵) در رتبه اول و الزامات کاری معقول (با میانگین رتبه‌ای=۴/۰۳) در رتبه دهم قرار دارد.

-نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۲۶ رتبه بندی عوامل مربوط سلامت نظام اداری در بین مؤدیان مالیاتی را نشان می‌دهد. نتایج آزمون فریدمن نشان می‌دهند که از بین ابعاد سلامت نظام اداری، رفتار عادلانه و منصفانه (با میانگین رتبه‌ای=۶/۷۳) در رتبه اول و کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم‌گیری (با میانگین رتبه‌ای=۴/۶۵) در رتبه دهم قرار دارد.

بحث و نتیجه گیری

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده در آزمون فرضیه اصلی نشان می‌دهد که از نظر

جدول(۲۶). رتبه بندی عوامل مربوط سلامت نظام اداری در بین مؤدیان مالیاتی

رتبه	متغیر	میانگین	رتبه
۱	وضوح ابعاد سلامت نظام اداری	۶.۴۴	۲
۲	الزامات کاری معقول	۴.۵۷	۹
۳	کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم‌گیری	۴.۶۵	۱۰
۴	حمایت اجتماعی محیط کار	۵.۱۰	۷
۵	رفتار عادلانه و منصفانه	۶.۷۳	۱
۶	حقوق و دستمزد کافی	۵.۷۶	۴
۷	ساعت کاری رضایت بخش	۴.۵۷	۸
۸	امنیت شغلی	۵.۴۷	۵
۹	جو سازمانی	۵.۴۵	۶
۱۰	ترتیبات استخدامی مناسب	۶.۲۴	۳

کارکنان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، ترتیبات استخدامی سالم بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیرگذار می‌باشد.

- نتایج مربوط به مؤدیان مالیاتی

جدول شماره ۲۴ نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه‌ای (ترتیبات استخدامی سالم، مؤدیان) را نشان می‌دهد.

جدول(۲۴). نتایج مربوط به آزمون تی تک نمونه‌ای (ترتیبات استخدامی سالم، مؤدیان)

معیار T=۳				
متغیر	DF	میانگین	T	Sig
ترتیبات استخدامی	۳۸۸	۴.۱۴	۷۶.۲۳	.۰۰۰

با مقایسه نتایج به دست آمده (میانگین=۴/۱۴، $P < 0/01$) از بین مؤدیان مالیاتی، می‌توان گفت که از نظر مؤدیان مالیاتی، ترتیبات استخدامی سالم بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیرگذار می‌باشد.

آزمون فریدمن برای اولویت بندی ابعاد سلامت نظام اداری: به منظور رتبه بندی اهمیت هر یک از عوامل مربوط به سلامت نظام اداری در بین مدیران، معاونان و

جدول(۲۵). رتبه بندی عوامل مربوط سلامت نظام اداری در بین مدیران و کارکنان

رتبه	متغیر	میانگین	رتبه
۱	وضوح ابعاد سلامت نظام اداری	۴.۳۷	۹
۲	الزامات کاری معقول	۴.۰۳	۱۰
۳	کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم‌گیری	۴.۷۷	۸
۴	حمایت اجتماعی محیط کار	۵.۳۲	۵
۵	رفتار عادلانه و منصفانه	۶.۸۵	۱
۶	حقوق و دستمزد کافی	۶.۸۴	۲
۷	ساعت کاری رضایت بخش	۶.۳۳	۴
۸	امنیت شغلی	۵.۱۰	۶
۹	جو سازمانی	۴.۸۸	۷
۱۰	ترتیبات استخدامی مناسب	۶.۴۹	۳

- مدیران، معاونان، کارکنان اداره مالیاتی و مؤدیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان تأثیرگذار می‌باشد.
 - نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده های گردآوری شده در آزمون فرضیه های فرعی نشان می‌دهد که از نظر مدیران، معاونان، کارکنان اداره مالیاتی و مؤدیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران، تمامی متغیرهای وضوح ابعاد سلامت نظام اداری، الزامات کاری معقول، کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم‌گیری، حمایت اجتماعی محیط کار، پاداش‌های عادلانه و رفتارهای منصفانه، حقوق و دستمزد کافی، ساعت کاری رضایت بخش امنیت شغلی، جو سازمانی امن، ترتیبات استخدامی سالم بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران تأثیرگذار می‌باشد.
 - با توجه به برخی از محدودیت‌هایی از جمله عدم رغبت کافی برخی افراد مورد پژوهش برای پاسخگویی به سؤالاتی که کاملاً تخصصی طرح شده است و عدم مشارکت برخی از مؤدیان به دلیل نداشتن تحصیلات کافی در تکمیل نمودن پرسشنامه، که در اجرای پژوهش وجود داشته و در تعبیر و تفسیر نتایج و قابلیت تعمیم آن باید مد نظر قرار گیرند، پیشنهادهای به شرح زیر برای تحقیقات آتی ارائه می‌گردد:
 ۱. مطالعه میزان احساس امنیت شغلی کارکنان اداره مالیاتی؛
 ۲. مطالعه میزان انتظارات مؤدیان خوش حساب از اداره مالیاتی؛
 ۳. مطالعه بر روی دیگر عوامل مؤثر بر روی تمکین مالیاتی مؤدیان؛
 ۴. مطالعه میزان نوآوری های کارکنان در انجام کارها و تمایل آنها به نوآوری؛
 ۵. مطالعه میزان توانایی های اداره مالیات نسبت به برآورده کردن انتظارات مؤدیان.
- جاهد، حسینعلی. (۱۳۸۴). "سلامت سازمانی". ماهنامه تدبیر، ۱۵۹، ۲۱-۱۶.
 - کریمی، عباسعلی. (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مؤدیان مالیاتی". پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شمال.
 - منجذب، محمدرضا؛ سلیمانی، پارسا. (۱۳۸۴). "برآورد ظرفیت مالیاتی استان مازندران". پژوهشنامه اقتصادی، پژوهشکده امور اقتصادی، ۱۸، ۱۳۹-۱۶۲.
 - ودادی، احمد؛ آخوندی، فاطمه. (۱۳۸۹). "بررسی رابطه میان عدالت سازمانی و سلامت اداری در گمرک جمهوری اسلامی ایران". رسالت مدیریت دولتی (مدیریت دولتی)، ۲، ۷۹-۹۷.
 - Alabede, O., Zainol A. J. & Idris, K. Md. (2011). "Does Ethnicity Matter in Individual Taxpayer Compliance Behavior? Empirical Evidence from Nigeria". *Economics and Finance Review*, 1(8), 18-30.
 - Kim, S. (2006). "Public Service Motivation and Organizational Citizenship Behavior in Korea". *International Journal of Manpower*, 27(8), 722-40.
 - Le Pine, J.A., Erez, A. & Johnson, D. E. (2002). "The Nature and Dimensionality of Organizational Citizenship Behavior: a Critical Review and Meta-analysis". *Journal of Applied Psychology*, 87, 52-65.
 - Riahi-Belkaoui, A. (2004). "Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale". *Journal of International Accounting: Auditing and Taxation*, 13(2), 135-143.

منابع

- انصاری، محمد اسماعیل؛ استادی، حسین؛ جاوری، فرشته. (۱۳۸۸). "بررسی رابطه بین سلامت سازمانی و نگرش های مثبت کاری کارکنان در ادارات امور مالیاتی استان اصفهان". فصلنامه تخصصی مالیات، ۶، ۴۱-۵۶.

عوامل مؤثر بر رضایت مشتریان از کانال های ارائه خدمات الکترونیکی (اینترنتی) بانک ملی (مطالعه موردی: مشتریان شعب بانک ملی شهر مشهد)

Effective Factors on Customers' Satisfaction throughout Electronic Services (Internet) Provided by Melli Bank (Case Study: Customers of Melli Bank Branches in Mashhad)

S.H.Salehnejad*, S.H.Vaghfi**

H.A.Ghasemi***, Z.Aghel****

سید حسن صالح نژاد*، سید حسام وقفی**،

حسنعلی قاسمی***، زهرا عاقل****

Received: 2014/8/26

Accepted: 2014/12/16

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۴

Abstract

Today, electronic banking plays an essential role in the banking industry. Banking industry facing challenges led banks to make use of electronic banking, delivery services and products throughout electronic banking. Moreover, they are trying to understand their customers' needs and everyday increase on service quality throughout electronic banking. This research tries to investigate the effect of customers' satisfaction throughout Internet services of Melli Bank. Aim of this research was investigating customer satisfaction of Melli Bank in Mashhad based on the End-User of the bank's system. Moreover, we investigate customer satisfaction and individual variables like effect of variables (demographic). Based on the collected data, this study is a survey. Results of this research indicated on significant relationship existent between some demographic factors like age, gender, education and customer satisfaction. The method is applied and to search for related statistical hypothesis testing and analyze data is used in SAS software. As well as the factors presented in the conceptual model associated with customer satisfaction and these factors have a significant impact on customer satisfaction.

Keywords: Electronic Banking, Customer Satisfaction, Customer Needs.

JEL Classification: E58, G21, C21

چکیده

امروزه بانکداری الکترونیکی نقش بسیار مهمی در صنعت بانکداری ایفا می کند. چالش های پیش روی صنعت بانکداری منجر شده که بانک ها به استفاده از بانکداری الکترونیکی روی آورند و با ارائه خدمات و محصولات خود از طریق آن، تلاش می کنند نیازهای مشتریان خود را درک کرده و هر روز بهتر و بیشتر به کیفیت خدمات خود از طریق بانکداری الکترونیکی بیافزایند، این تحقیق سعی بر آن دارد تا با بررسی عوامل مؤثر بر رضایت مندی مشتریان از خدمات اینترنتی بانک ملی به غنی سازی ارائه آن کمک نماید. هدف این تحقیق آزمون و بررسی رضایت مندی مشتریان بانک ملی ایران در شهر مشهد نسبت به خدمات اینترنتی ارائه شده توسط این بانک بر حسب مدل رضایت مندی کاربران نهایی می باشد. علاوه بر این، این تحقیق تلاش دارد تا رابطه میان رضایت مندی و متغیرهای فردی مانند اثر متغیرهای زمینه ای (جمعیت شناختی) را مورد بررسی قرار دهد. روش پژوهش کاربردی است و براساس نحوه گردآوری داده ها، این تحقیق از نوع پیمایشی بوده و برای بررسی فرضیات از آزمون های مرتبط آماری و برای تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزار آماری SAS استفاده شده است. نتایج نشان می دهد هیچ ارتباط منطقی بین عوامل جمعیتی همچون سن، جنس، سطح تحصیلات با رضایت مندی مشتریان وجود ندارد و نیز بین عوامل ارائه شده در مدل مفهومی تحقیق با رضایت مندی مشتریان ارتباط وجود داشته و این عوامل بر رضایت مندی مشتریان تأثیر به سزایی دارند.

واژه های کلیدی: بانکداری الکترونیکی، رضایت مشتری، نیازهای مشتریان.

طبقه بندی موضوعی: E58, G21, C21

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

**Lecturer in Accounting, Accounting Department, Payam Noor University, Iran

***MS.in Commercial Management, Islamic Azad University, Nishabour, Iran

****Ph.D. student in C.M. Islamic Azad University, Qeshm, Iran

*استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور

**مربی گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، نویسنده مسؤول:

h.vaghfi2012@gmail.com

***کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد نیشابور

****دانشجوی دکتری مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد واحد قشم

مقدمه

تحولات اقتصادی در سطح بین‌الملل و توسعه فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی در نقطه‌ای کانونی زمینه شکل‌گیری شیوه جدیدی از مدیریت و فعالیت‌های اقتصادی را برای بنگاه‌های تجاری فراهم کرد که به کسب و کار الکترونیک شهرت یافت. توسعه کسب و کار مبتنی بر فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی نیازمند لوازم و زیرساخت‌های مختلفی است که شاید بتوان مهم‌ترین آنها را توسعه بانکداری الکترونیک عنوان کرد. ورود بانک‌ها به عرصه بزرگ فن‌آوری اطلاعات و ارتباطات^۱ این امکان را فراهم می‌آورد تا بانک‌ها جهش‌های چشمگیری را در ارائه و گسترش خدمات خود داشته باشند. با استفاده از ابزارهای ارتباطی و اطلاعاتی، هر روز شیوه‌های جدیدتری را به مشتریان خود عرضه می‌کنند تا مشتری سریع‌تر و بهتر از گذشته خدمات مورد نیازش را دریافت کند. بانک‌ها در عرصه تحولات تجاری برای ایجاد تحولات ساختاری در نظام‌های دریافت و پرداخت پول و ایجاد تسهیلات در روند خدمات‌رسانی به مشتری توجه جدی را مبذول داشته‌اند.

در واقع می‌توان ادعا کرد که یکی از دلایل اقبال عمومی به تجارت الکترونیک، توجه مدیران بانک‌ها به اهمیت و لزوم این پدیده بوده است، که در نتیجه به گرایش و توجه جدی آنها برای فراهم کردن ساختار بانکداری با شیوه الکترونیک انجامیده است. در واقع صنعت بانکداری با الکترونیک شدن در جهت بالا بردن کیفیت خدمات مالی و بانکی است و سعی دارد بالاترین رضایت مشتریان را به دست آورد. بنابراین بانک‌های تجاری با اندازه‌گیری میزان رضایت مندی مشتریان خود و حفظ این رضایت، امیدوارند که بتوانند آنها را حفظ نمایند. کاربردهای فناوری به همراه نوآوری فرآورده‌ها تغییرات ساختاری در نظام بانکداری پدید آورده است. این تغییرات باعث دوری مشتریان از نظام‌های سنتی و روی آوردن به نظام‌های بانکداری از راه دور شده است. مسیرهای متعددی برای ارائه خدمات به مشتریان باز شده است که متداول‌ترین آنها دستگاه‌های خودپرداز، تلفن، اینترنت و تلفن همراه است (بامداد و رفیعی، ۱۳۸۷).

بیان مسأله و ضرورت تحقیق

یکی از ابزارهای ضروری برای تحقق و گسترش تجارت الکترونیک، وجود سیستم بانکداری الکترونیک است که همگام با سیستم‌های جهانی مالی و پولی فعالیت‌های مربوط به تجارت الکترونیک را تسهیل می‌کند. در حقیقت می‌توان گفت که پیاده‌سازی تجارت الکترونیک نیازمند تحقق بانکداری الکترونیک است. به همین دلیل، استفاده از سیستم‌های الکترونیک در مؤسسات مالی و اعتباری جهان به سرعت رو به گسترش بوده و تعداد استفاده‌کنندگان از خدمات بانکداری الکترونیک روز به روز در حال افزایش است. آنچه خدمات بانک‌ها را در استفاده از سیستم‌های بانکداری الکترونیک از روش‌های موسوم متفاوت می‌کند گسترش کمی و کیفی در خدمات به مشتری است به عبارت دیگر بانکداری الکترونیک این امکان را به مشتری می‌دهد تا از خدمات گسترده‌تر و متنوع‌تری برخوردار باشد.

زندگی ما با تکنولوژی اطلاعاتی و ارتباطی جدید مثل وب سایت‌ها، ایمیل، پیغام‌های فوری، پیامک و... آشناست. سازمان‌های مالی نوعاً از یک یا چند نوع از این کانال‌های ارتباطی برای رساندن اطلاعات بانکی به مشتریان استفاده می‌کنند. هدف کلیدی این سرویس‌ها، مطلع نگه‌داشتن مشتریان از جزئیات حساب بانکی و ارائه خدمات بانکی به صورت سریع و در هر جایی که هستند می‌باشد. این تکنولوژی‌ها و سرویس‌ها این امکانات را به مشتریان بانک می‌دهد تا از جزئیات حساب بانکی خود در هر زمانی و در هر مکانی مطلع شوند و خدمات مالی را دریافت کرده و مبادرت به انجام معاملات خود نمایند. با توجه به شرایط رقابتی شدید که در نتیجه خدمات الکترونیکی توسط بانک‌های خصوصی و دولتی بوجود آمده است و باعث خارج شدن بانک‌هایی از میدان رقابت می‌شود که از توان کافی برخوردار نیستند، لذا بانک ملی ایران به دنبال یافتن تمام جنبه‌های مؤثر بر بهبود رضایت مشتری می‌باشد و با همگام شدن با تغییرات سعی در حفظ مزیت رقابتی خود را دارد از طرفی با ورود بانک‌های خصوصی به صحنه رقابت، حفظ رضایت مشتریان دشوارتر شده و شناخت دقیق نیازهای آنان و آگاهی از کیفیت خدماتی

گسترش استفاده از خدمات بانکها و مؤسسات مالی است که می‌تواند با انجام تبلیغات و معرفی روش‌های جدید ارائه خدمات بانکی در نهایت باعث افزایش سودآوری بانکها و مؤسسات مالی گردد. امروزه بازاریابی مفهوم بسیار گسترده‌ای پیدا کرده است و علاوه بر تبلیغ و ارائه خدمات، کلیه فرایندهای مؤثر در جلب توجه و رضایت مشتریان و افزایش سهم بازار را شامل می‌شود. در مفهومی گسترده‌تر شامل: برآورده‌سازی نیازهای مشتریان بانکها و در برگیرنده یک فرآیند گسترده و جامع مدیریتی است که از طریق آن، مؤسسات مالی و بانکها می‌توانند با شناسایی نیازهای مشتریان و با ابداع و ارائه خدمات جدید و نیز با ترویج و تبلیغ این خدمات، باعث گسترش حضور و نفوذ خود در بازارهای هدف شوند. اما به نظر می‌رسد بازاریابی سنتی به علت عدم امکان ایجاد ارتباط مؤثر با فرایندها و اهداف بانکداری مدرن، برای این هدف چندان کارساز نباشد. امروزه با توجه به گستره جهانی رقابت‌های تجاری، ارائه خدمات و محصولات همراه با نوآوری و ابتکار یکی از عوامل اصلی برای حفظ یک بانک در مواجهه با چالش‌های رقابتی است. درحقیقت، برآورده‌سازی نیاز مشتریان تنها در چهارچوب محصولات و خدمات موجود نمی‌تواند باعث حفظ موقعیت و توسعه یک مؤسسه مالی شود. گاهی لازم است ارائه خدمات و محصولات همراه با نوآوری باشد.

بانکداری الکترونیک علاوه بر استفاده از اصول و روش‌های بانکداری شامل استفاده از شبکه جهانی اینترنت، شبکه‌های داخلی مثل اینترنت، سیستم‌های ماهواره، خطوط فیبرنوری، سیستم سوئیفت، دستگاه‌های خودپرداز، شبکه‌های گسترده تلفن همراه و تلفن ثابت نیز می‌باشد. بانکداری الکترونیک برای گسترش حضور در عرصه‌های بانکداری داخلی و بین‌المللی، دارای ویژگی‌های خاصی برای مؤسسات مالی است که از جمله آنها می‌توان به ویژگی‌هایی مانند افزایش شهرت بانکها در ارائه نوآوری‌های خدمات بانکی، حفظ مشتریان قدیمی علی‌رغم تغییرات مکانی بانکها و ایجاد فرصت‌های نو برای بازاریابی و جستجوی مشتریان جدید در بازارهای بانکی هدف، گسترش محدوده جغرافیایی فعالیت و بهبود شرایط برای رقابت با سایر بانکها اشاره

که به آنها ارائه می‌گردد و تأثیر آن بر بهبود رضایت مشتری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (بنی اسدی و دیگران، ۱۳۸۷).

اهداف تحقیق

اصل افزایش رضایت مشتری و به تبع آن جذب منابع بیشتر، سوددهی و در نتیجه تداوم حیات، از اهداف بنگاه‌های اقتصادی، از جمله بانکها می‌باشد که برای رسیدن به افزایش رضایت مشتری به ویژه بهینه‌سازی خدمات بانکی را مد نظر قرار می‌دهند و در وضعیت فعلی و در عصر اطلاعات و ارتباطات، بانکداری الکترونیکی یکی از ابزارهای مناسب بهینه‌سازی می‌باشد و به همین منظور هدف تحقیق حاضر بررسی عوامل مؤثر بر رضایت‌مندی کاربران نهایی از خدمات اینترنتی بانک ملی شهر مشهد می‌باشد.

تعریف بانکداری الکترونیکی: بانکداری الکترونیکی عبارت است از استفاده از فناوری‌های پیشرفته نرم‌افزاری و سخت‌افزاری مبتنی بر شبکه و مخابرات برای تبادل منابع و اطلاعات مالی به صورت الکترونیکی که می‌تواند باعث حذف نیاز به حضور فیزیکی مشتری در شعب بانکها شود. گسترش بانکداری الکترونیک برای بانکها هم یک تهدید و هم یک فرصت است. بانک‌هایی که در ارائه همگانی اینگونه از خدمات با شکست مواجه شوند در معرض خطر از دست دادن تعداد زیادی از مشتریان خود قرار خواهند گرفت و بانک‌هایی که با سرعت به سوی ارائه خدمات اینترنتی و الکترونیک پیش می‌روند این امکان را خواهند داشت که مشتریان بیشتری جذب کنند، مناطق جغرافیایی وسیعتری را تحت پوشش قرار دهند و اعتبار خود را در رابطه با مشتریان افزایش دهند. ریسکی که این بانکها برای ورود به بازارهای مالی و بانکی با آن مواجه هستند برخورد آنها با ریسک‌های جدید در حوزه‌هایی نو و بعضاً ناشناخته می‌باشد (Lia et al. 2003)

رابطه بازاریابی مدرن، کیفیت خدمات، رضایت مشتریان: بازاریابی اینترنتی نیز به نوعی بخشی از تجارت الکترونیک است که تبلیغ و ارائه خدمات، مدیریت اطلاعات، روابط عمومی و خدمات مشتریان را در بردارد. به طور کلی، هدف از بازاریابی بانکی رشد و

کرد. علاوه بر این، باتوجه به اینکه چرخه اقتصادی بانک‌ها و مؤسسات مالی با حضور مشتریان و سرمایه‌گذاری مردم گسترش و ادامه می‌یابد در به کارگیری سیستم‌های بانکداری الکترونیکی نیز توجه بسیاری به اصل مشتری مداری معطوف می‌گردد. توجه به رضایت مشتری به عنوان یک استراتژی اساسی بازاریابی بانکی اهمیت به سزایی دارد، رضایت‌مندی مشتری، احساس یا نگرش یک مشتری نسبت به یک محصول یا خدمت بعد از استفاده از آن است (بنی اسدی و دیگران، ۱۳۸۷).

با توجه به اهمیت بانکداری الکترونیکی و رضایت‌مندی مشتریان به عنوان عامل جدانشدنی در عملکرد مطلوب این فرآیند، در این تحقیق به ارزیابی عوامل مؤثر بر رضایت مشتریان از خدمات اینترنتی بانک ملی که یکی از کانال‌های بانکداری الکترونیکی می‌باشد، می‌پردازد.

مروری بر پیشینه

باقری و همکاران (۱۳۸۸)، در تحقیقی با استفاده از مدل پذیرش فناوری، به بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری از سوی مشتریان بانک پرداختند و با اضافه کردن دو سازه برداشت ذهنی از توانایی شخصی و اعتماد به این مدل، چنین نتیجه گرفتند که برداشت ذهنی از سودمندی، برداشت ذهنی از سهولت استفاده، و اعتماد در نگرش به استفاده از بانکداری الکترونیکی از جمله عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری می‌باشند. نامبردگان همچنین دریافته‌اند که برداشت ذهنی از توانایی شخصی، تأثیر مثبتی بر روی برداشت ذهنی از سودمندی استفاده از بانکداری اینترنتی ندارد.

بامداد و رفیعی (۱۳۸۷)، در مقاله خود با عنوان بررسی رضایت مشتریان از کیفیت خدمات خودپرداز بانک‌ها نشان دادند که میزان رضایت مشتریان از کیفیت خدمات خود پرداز بانک‌ها متوسط است و به رغم زیاد نبودن رضایت مشتریان، آنان استفاده از خودپرداز را بر مراجعه به کارکنان بانک ترجیح می‌دهند. همچنین با استفاده از تحلیل رگرسیون در یافتند که سالم بودن دستگاه‌ها و وجود پول کافی بیشترین سهم را در رضایت مشتریان دارد.

موغلی (۱۳۸۶)، طی پژوهشی با استفاده از مدل

پذیرش فناوری به بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش بانکداری الکترونیکی در بین مشتریان بانک‌های شهر شیراز پرداخته است، یافته‌های وی نشان می‌دهد که سهولت استفاده، مفید بودن و اعتماد مشتریان از عوامل مؤثر بر پذیرش بانکداری الکترونیکی است و میزان تحصیلات مشتریان شعب بانک‌ها نیز تأثیر مستقیمی بر روی آن دارد.

Hung et al (۲۰۰۶)، به بررسی پذیرش همگانی سیستم اعلام و پرداخت مالیات به صورت برخط به عنوان یکی از خدمات دولت الکترونیک تایوان با استفاده از تئوری پذیرش فناوری پرداختند. این مطالعه نشان داد که سودمندی ادراک شده، سهولت استفاده، ریسک ادراک شده، اعتماد، سازگاری، اثرات بیرونی، اثرات بین شخصی، خود سودمندی و شرایط تسهیل‌گر عوامل مهمی در پذیرش سیستم اعلام و پرداخت مالیات به صورت برخط می‌باشند.

Akmana et al (۲۰۰۵) اثر جنسیت و تحصیلات در استفاده از خدمات دولت الکترونیک در کشور ترکیه را مورد بررسی قرار دادند. محققین ادعا کردند که تفاوت‌هایی از نظر جنسیت، تحصیلات و شغل بین افراد استفاده‌کننده از فناوری اطلاعات و ارتباطات وجود دارد. یافته‌ها نشان داد که تفاوت در جنسیت و تحصیلات اثر مهمی بر روی پذیرش خدمات دولت الکترونیک داشت. محققین دریافته‌اند که مردان نسبت به زنان از خدمات و اطلاعات دولت الکترونیک بیشتر استفاده می‌کنند و همان‌گونه که سطح تحصیلات مشارکت‌کنندگان افزایش می‌یافت، تعامل با دولت الکترونیک نیز افزایش پیدا می‌کرد.

Jamal & Nasser (۲۰۰۳)، درباره‌ی رابطه میان کیفیت خدمات بانک‌ها و رضایت مشتریان در پاکستانی تحقیق کردند و دریافته‌اند که این رابطه به طور کلی قوی است هر چند که میان رضایت مشتری و ابعاد ملموس خدمات رابطه‌ای نیافتند.

Moutinho & Brownlie (۱۹۸۹)، در تحقیق خود دریافته‌اند که رضایت مشتریان رابطه مستقیمی با مکان و دسترسی به خودپردازها و خدمات بانکی دارد. در تحقیق آنها نشان داده شد که مشتریان رضایت متوسطی از خودپردازها دارند و خرابی دستگاه‌ها و

روش تحقیق

با توجه به حجم جامعه مورد نظر که تعداد مشتریان بانک ملی در یک روز کاری در ۹۹ شعبه بانک بوده و برابر با ۵۸۴۰۰ نفر می‌باشد نمونه تحقیق با استفاده از فرمول نمونه‌گیری از جامعه محدود به صورت تصادفی نسبی انتخاب شده است.

$$N = 58400$$

$$P = 0.41$$

$$\alpha = 0.05$$

$$e = 0.07 \quad e^2 = 0.0049$$

$$D = \frac{e^2}{z_{\alpha/2}^2} \Rightarrow D = \frac{0.0049}{(1.96)^2} = 0.0012$$

$$n = \frac{N(D + P(1 - P))}{ND + P(1 - P)} = 201$$

در فرمول فوق متغیر N ، نمایانگر حجم جامعه آماری می‌باشد که تعداد مشتریان مراجعه کننده به بانک ملی در یک روز کاری در شهر مشهد را نشان می‌دهد.

حرف P ، نشان دهنده نسبت موفقیت سؤالات نسبت به یکدیگر و نسبت به سؤال کلیدی پرسشنامه می‌باشد؛

حرف α ، خطای نوع اول؛

حرف e ، خطای بر آورد قابل قبول؛

حرف D ، در فرمول بر آورد تعداد نمونه مورد نیاز بوده که خود از فرمول ارائه شده بدست آمده است؛

حرف n ، نتیجه محاسبه برآورد نمونه را نشان می‌دهد که از رابطه فوق استفاده شده است.

همان‌طور که محاسبات فوق نشان می‌دهد تعداد نمونه مورد نیاز این پژوهش ۲۰۱ نفر برآورد گردید. اطلاعات از دو روش مصاحبه با کارکنان و توزیع پرسشنامه بین مشتریان که با توجه به تعداد نمونه بدست آمده (۲۰۱) و تعداد شعب بانک ملی شهر مشهد (۹۹) به روش زیر جمع‌آوری گردید:

با توجه به موقعیت شهری هر شعبه و نیز درجه آن (در بانک ملی شعب در قالب ۵ درجه قابل تقسیم‌بندی می‌باشند که درجه ۱ بالاترین درجه و درجه ۵ پایین‌ترین درجه می‌باشد)، نمونه از طریق بازاریابان هر حوزه توزیع گردید. پس از توزیع تعداد ۳۰ نسخه

صف‌های طولانی در برابر خودپردازها باعث نارضایتی مشتریان می‌شود.

فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر تبیین شده اند:

۱. سهولت استفاده از خدمات اینترنتی بانک ملی در میزان رضایت مشتریان تأثیر دارد.

۲. اطمینان از خدمات اینترنتی بانک ملی باعث افزایش استفاده از این کانال بر میزان رضایت مشتریان اثر دارد.

۳. امنیت و محرمانه ماندن اطلاعات بر میزان رضایت مشتریان اثر دارد.

۴. سودمندی بر رضایت مشتریان تأثیر دارد.

۵. جذابیت سایت، تمایل مشتریان به استفاده از این کانال در میزان رضایت آنان اثر دارد.

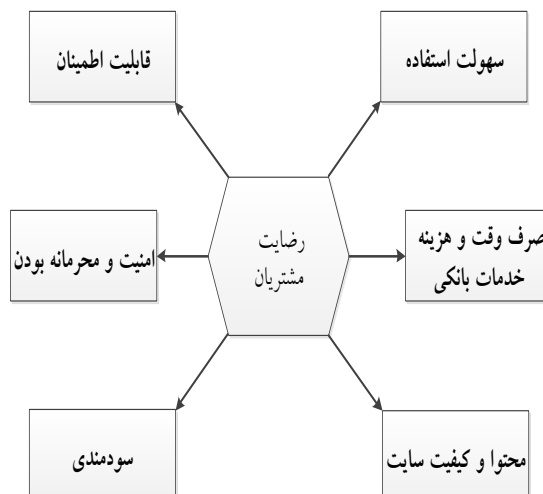
۶. هزینه پایین جهت استفاده از خدمات متنوع ارائه شده در بانکداری اینترنتی تأثیر بر میزان رضایت مشتریان دارد.

۷. بین رضایت مشتریان مرد و رضایت مشتریان زن تفاوت معناداری وجود دارد.

۸. میزان رضایت مشتریان با سطوح تحصیلی متفاوت تفاوت معناداری وجود دارد.

۹. بین میزان رضایت مشتریان بانک و سن آن‌ها رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به مدل پژوهش عوامل شناسایی شده و مؤثر بر میزان رضایت مشتریان بانک شامل مواردی می‌باشد که در نمودار ۱ نمایان است.



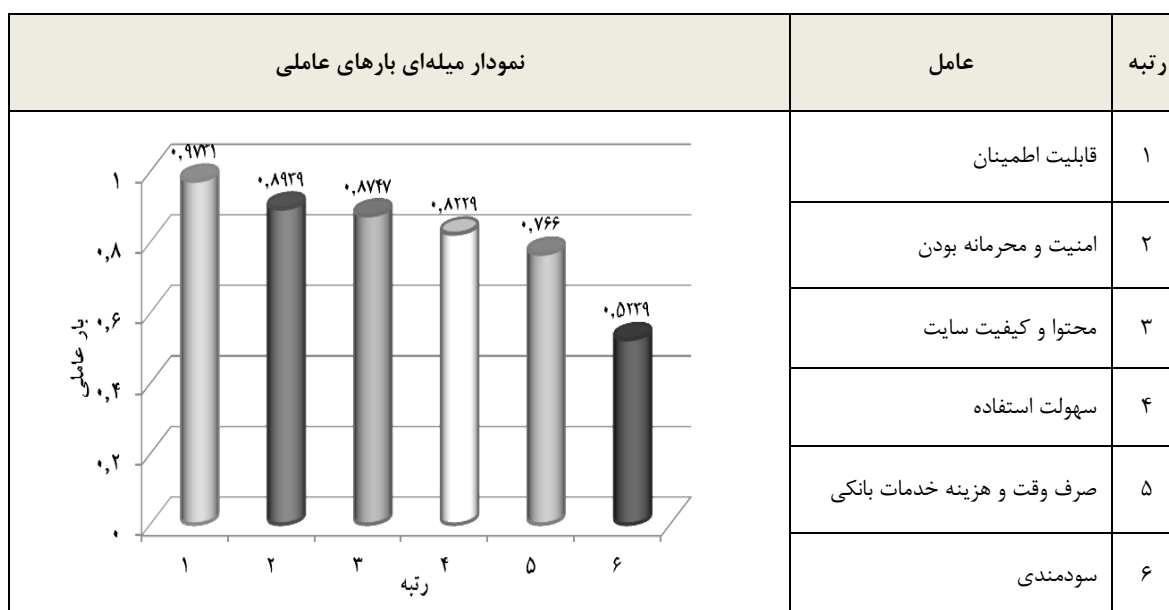
نمودار (۱). مدل پژوهش

جدول (۱). برآورد بارهای عاملی استاندارد شده تحلیل عاملی

عوامل رضایت آماره	سهولت استفاده	قابلیت اطمینان	امنیت و محرمانه بودن	سودمند ی	محتوا و کیفیت سایت	صرف وقت و هزینه خدمات بانکی
برآورد بار عامل	۰/۸۲۲۹	۰/۹۷۳۱	۰/۸۹۳۹	۰/۵۲۳۹	۰/۸۷۴۷	۰/۷۶۶
انحراف استاندارد	۰/۰۳۸۲	۰/۰۱۲۶	۰/۰۲۵۲	۰/۰۸۲۶	۰/۰۲۸۷	۰/۰۴۸۱
آماره تی	۲۱.۵۳۷*	۷۷.۲۰۴*	۳۵.۴۴۶*	۳۴۳* ۶.	۳۰.۴۳۲*	۱۵.۹۲۸*

علامت * به معنی عدم پذیرش فرض صفر و معناداری بار عاملی در سطح آزمون ۵ درصد است.

جدول (۲). رتبه عوامل مؤثر بر رضایت مشتریان بانک



جدول (۳). آزمون آنالیز واریانس

متغیر مستقل آزمون	منبع	درجه آزادی	مجموع مربعات	میانگین مجموع مربعات	آماره F	مقدار احتمال
جنسیت	مدل	۱	۳۵.۱۳۴۷	۳۵.۱۳۴۷	۳.۲۲۳۸	۰.۰۷۴۱
	خطا	۱۹۹	۲۱۶۸.۷۹۴۸	۱۰.۸۹۸۵		
	کل	۲۰۰	۲۲۰۳.۹۲۹۶			
سطح تحصیلات	مدل	۳	۵۹.۳۳۷۳	۱۹.۷۷۹۱	۱.۸۱۶۹	۰.۱۴۵۴
	خطا	۱۹۷	۲۱۴۴.۵۹۲۲	۱۰.۸۸۶۳		
	کل	۲۰۰	۲۲۰۳.۹۲۹۶			

گردیده است مقدار احتمال هر یک از این دو آزمون بزرگتر از سطح آزمون یعنی ۰/۰۵ می‌باشد که نشان می‌دهد داده‌های موجود گواهی بر رد فرضیه صفر نمی‌دهند و فرضیه صفر یعنی برابری میانگین میزان رضایت مشتریان بانک در سطوح جنسیت و یا سطوح تحصیلات را نمی‌توان رد کرد و می‌توان گفت میزان میانگین رضایت مشتریان مرد و زن از لحاظ آماری برابر است و همچنین میانگین میزان رضایت رد سطوح تحصیلات معنادار نمی‌باشد.

آخرین فرضیه این پژوهش بررسی رابطه بین سن مشتریان و رضایت مندی آن‌ها می‌باشد که برای این منظور از آزمون همبستگی پیرسن و اسپیرمن استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۴ درج گردیده است. ضرایب همبستگی پیرسن و اسپیرمن نشان می‌دهند که میزان همبستگی بین سن و میزان مشتریان تقریباً برابر ۰/۰۵- می‌باشد و مقدار احتمال آزمون معناداری این ضرایب همبستگی بزرگتر از سطح آزمون می‌باشد که نشان می‌دهد مقدار ضرایب همبستگی اختلاف معناداری با صفر ندارند و این به این معنا است که بین سن و میزان رضایت مشتریان رابطه‌ای وجود ندارد.

جدول (۴). آزمون همبستگی پیرسن و اسپیرمن

آماره	پیرسن	اسپیرمن
ضریب همبستگی	-۰/۰۴۴	۰/۰۵۳
مقدار احتمال	۰/۶۸۹	۰/۶۳۱

بحث و نتیجه‌گیری

امروزه بانکداری الکترونیکی نقش بسیار مهمی در صنعت بانکداری ایفا می‌کند بانک‌ها در عرصه تحولات تجاری برای ایجاد تحولات ساختاری در نظام‌های دریافت و پرداخت پول و ایجاد تسهیلات در روند خدمات‌رسانی به مشتری توجه جدی را مبذول داشته‌اند.

در واقع می‌توان ادعا کرد که یکی از دلایل اقبال عمومی به تجارت الکترونیک، توجه مدیران بانک‌ها به اهمیت و لزوم این پدیده بوده است، که در نتیجه به گرایش و توجه جدی آنها برای فراهم کردن ساختار بانکداری با شیوه الکترونیک انجامیده است. در این

پرسشنامه نمونه و جمع آوری این نمونه‌ها مراحل زیر انجام گردید:

پس از کد بندی به صورت طیفی و وارد کردن دیتا مربوط به نمونه اولیه به بررسی پایایی سؤالات پرسشنامه با کمک نرم افزار SAS پرداخته شد. بعد از تأیید پایایی پرسشنامه به محاسبه تعداد کل نمونه مورد نیاز برای پژوهش پرداخته شد که تعداد پرسشنامه تعداد ۲۰۱ نسخه بدست آمد. آزمون‌های استفاده شده به منظور بررسی اهداف و فرضیات این پژوهش شامل تحلیل عاملی تأییدی و آزمون‌ها و آماره‌های مورد نیاز جهت استفاده از تحلیل عاملی تأیید و همچنین آزمون آنالیز واریانس و ضریب همبستگی پیرسن و اسپیرمن می‌باشد.

یافته‌های پژوهش

برای بررسی فرضیه‌های ۱ تا ۶ اثرگذاری هر یک از عوامل مؤثر بر میزان رضایت مشتریان بانک از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است که نتایج این روش و بارهای عاملی استاندارد شده مطابق جدول شماره ۱ می‌باشد. که با توجه به نتایج جدول برآورد بارهای عاملی و مقدار آماره تی که در تمامی این ۶ عامل بزرگتر از تی جدول استیودنت (تی جدول تقریباً برابر ۲ می‌باشد) می‌باشد می‌توان گفت تمامی این عوامل بر میزان رضایت مشتریان بانک اثرگذار می‌باشد و هر یک از عوامل به میزان بارعاملی استاندارد شده خود بر میزان رضایت تأثیر دارد. نتایج جدول شماره ۱ حاکی از این است که بیشترین تأثیر بر میزان رضایت را عامل قابلیت اطمینان با بار عاملی ۰/۹۷ دارد و بعد از آن عوامل امنیت و محرمانه بودن، محتوا و کیفیت سایت و سهولت استفاده بیشترین تأثیر را بر میزان رضایت دارند و این عوامل تقریباً بار عاملی استاندارد شده برابری دارند و همچنین کمترین تأثیر را عوامل صرف وقت و هزینه خدمات و عامل سودمندی به ترتیب کمترین تأثیر را دارند.

با توجه به بارهای عاملی برآورد شده به روش تحلیل عاملی می‌توان عوامل مؤثر بر میزان رضایت مشتریان را به صورت زیر رتبه‌بندی نمود.

به منظور بررسی فرضیه‌های ۷ و ۸ این پژوهش، بررسی معناداری میزان رضایت مشتریان بانک در سطوح جنسیت و تحصیلات از آزمون آنالیز واریانس استفاده

- Akmana, B., Yazicib, A., Mishraa, A. & Arifogluc, A. (2005). "E-Government: A Global View And An Empirical Evaluation Of Some Attributes Of Citizens". *Government Information Quarterly*, 22, 239-257.
- Hung, S. Y., Chang, C. M. & Yu, T. J. (2006). "Determinants Of User Acceptance Of the E-Government Services: The Case Of Online Tax Filing And Payment System". *Government Information Quarterly*, 23, 22-97.
- Lia P., Raymond F. & Joao F.E. (2003). "Improving Satisfaction with Bank Service Offering: Measuring the Contribution of each Delivery Channel, Emerald". *Abi / Inform global*, 22-36.
- Moutinho, L. D. & Brownlie, T. (1989). "Customer Satisfaction with Bank Services: A Multidimensional Space Analysis". *International Journal of Bank Marketing*, 7(5), 23-7.
- Jamal, A. K. Nasser, (2003). "Factors Influencing Customer Satisfaction in the Retail Banking Sector in Pakistan". *International Journal of Commerce and Management*, 13(2), 29-53.

تحقیق به ارزیابی عوامل مؤثر بر رضایت مشتریان از خدمات اینترنتی بانک ملی که یکی از کانال‌های بانکداری الکترونیکی می باشد، پرداخته شد و نتایج نشان دادند که میزان رضایت مشتریان به جنسیت، سطح تحصیلات و سن مربوط نیست و تمامی مشتریان خواسته‌ها و نیازهای یکسانی دارند همچنین با توجه به اینکه بین هر یک از عوامل رضایت بر رضایت‌مندی مشتریان ارتباط معنی‌داری وجود دارد، نتیجه می‌گیریم بین عوامل رضایت نیز در حالت کلی با رضایت‌مندی مشتریان ارتباط معنی‌داری وجود دارد و از طرفی با توجه به نتایج بارهای عاملی به ترتیب عامل‌های قابلیت اطمینان، امنیت و محرمانه بودن، محتوا و کیفیت سایت، سهولت استفاده، صرف وقت و هزینه خدمات بانکی و سودمندی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر رضایت‌مندی مشتریان است.

منابع

- باقری، محمدعلی؛ حمیدی بهشتی، محمدتقی؛ علیدوستی، سیروس. (۱۳۸۸). "پذیرش بانکداری اینترنتی در ایران: بسط مدل پذیرش فناوری". *فصلنامه علوم و فناوری اطلاعات*، ۳(۲۴)، ۲۴-۵.
- بنی‌اسدی، محمد؛ شریفی، سیمین؛ پورنبی، هادی. (۱۳۸۷). "عوامل مؤثر بر پذیرش بانکداری الکترونیکی با استفاده از مدل پیکارائین". *دومین کنفرانس جهانی بانکداری الکترونیکی*، ۱۹ و ۲۰ مرداد ماه ۸۷، تهران.
- بامداد، ناصر؛ رفیعی، مهرآبادی نگار. (۱۳۸۷). *زمستان*. "بررسی رضایت مشتریان از کیفیت خدمات خودپرداز بانک‌ها". *پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی*، ۴(۳۱)، ۳۹-۵۴.
- موغلی، علیرضا. (۱۳۸۶). "پذیرش بانکداری الکترونیک در بین مشتریان بانک‌های شهر شیراز". *فصلنامه علوم مدیریت ایران*، ۲(۷)، ۸۱-۹۸.

تأثیر سبک زندگی سالم بر استرس شغلی در حسابداران بخش عمومی
(مطالعه موردی: کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان)

**The Effect of Healthy Lifestyle on Role Stress in Public Sector
Accountants (Case Study: Employees of Tax Office in Sistan &
Baluchestan)**

Z.Hajiha*, M.A.Zareei**

زهره حاجیهها*، محمد عارف زارعی**

Received: 2014/9/1

Accepted: 2014/11/26

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۹/۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۱۰

Abstract

چکیده

The purpose of this study is the evaluation relationship among stress factors, job burnout, mental health and healthy lifestyle to analyse the effects of healthy lifestyle as a mechanism to encounter with negative effects of job stress on public sector accountants. Research group included Sistan and Baluchistan's tax organization staff'S and for evaluating sample volume based on Kokran formula, 196 were selected as the statistical samples. Standard questionnaire of Jones et.al (2010) has been used to obtain data. In order to analyse information statistically, distribution tables, average, standard deviation and multivariable regression and correlation coefficient tests were applied to evaluate research hypotheses. Results showed that the job stress caused by burning out and induces from heavy job and its effects on physical health, has a negative effect on job outcomes. However, negative effects of job stress and too much burning out in public sector accountants, can be removed by a healthy lifestyle which influences mental health.

هدف این پژوهش، بررسی ارتباط بین عوامل استرس زا، فرسودگی شغلی، سلامت روان و سبک زندگی سالم به منظور واکاوی اثرات سبک زندگی سالم به عنوان مکانیزمی برای روبروشدن با اثرات منفی استرس شغلی در حسابداران بخش عمومی است. جامعه آماری تحقیق شامل کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان است که حجم نمونه بر اساس فرمول کوکران به تعداد ۱۹۶ انتخاب شده‌اند. برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استاندارد جونز و همکاران (۲۰۱۰) و همچنین برای تحلیل آماری داده‌ها از آزمون ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون چند متغیره برای آزمون فرضیه‌های تحقیق استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان داد که استرس شغلی که توسط خستگی زیاد ناشی از کار و اثرات آن روی سلامت روان در حسابداران بخش عمومی بوجود می‌آید را می‌توان توسط سبک زندگی سالم که بر روی سلامت روان اثر می‌گذارد، رفع نمود.

Key words: Healthy Lifestyle, Job Stress, Job Burn Out, Public Sector Accountants.

واژه‌های کلیدی: سبک زندگی سالم، استرس شغلی، حسابداران بخش عمومی، فرسودگی شغلی.

JEL Classification: H21

طبقه‌بندی موضوعی: H21

*Assistant Professor of Accounting University, Islamic Azad University, East Tehran Branch, Iran
**MS.in Accounting, Islamic Azad University, Zahedan Branch, Iran

*استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق
**کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد واحد زاهدان، نویسنده مسؤول:
arefzareei@gmail.com

مقدمه

منابع انسانی مهم‌ترین سرمایه‌های یک سازمان محسوب می‌شود که باید با صحت و سلامت در راستای تحقق رسالت و اهداف سازمان تلاش نمایند. در این راستا، برخورداری از تندرستی و نشاط می‌تواند شرایط را برای کار و فعالیت بهینه منابع انسانی سازمان فراهم آورد و آنها را در عرصه‌های مختلف زندگی اعم از کار حرفه‌ای و یا محیط خانوادگی موفق و کامیاب گرداند (مستحفظیان و همکاران، ۱۳۸۸).

تداوم و توسعه فعالیت‌های هر شغل همراه با عوامل مؤثر دیگر به سلامت شاغلان آن بستگی دارد اما اغلب مشاغل با نوعی مخاطره آسیب شناختی روبرویند. استرس یکی از آنهاست که در شغل حسابداری حرفه‌ای، همسان سایر مشاغل حرفه‌ای نمود بارزی دارد. بررسی‌ها در این زمینه نشان داده شیوع و میزان استرس در شغل حسابداری حرفه‌ای رو به افزایش است. گستره ابتلای شاغلان شغل‌های حرفه‌ای به استرس چنان است که استرس به عنوان جزئی از زندگی افراد حرفه‌ای و از جمله حسابداران حرفه‌ای، پذیرش نسبی یافته است. واقعیت این است که استرس حاصل مجموعه‌ای از عوامل است که تفکیک آنها از یکدیگر و یافتن میزان استرس افراد با یک عامل یا یک مجموعه عوامل مشخص ممکن است به آسانی امکان پذیر نباشد. لکن در صورت مشاهده استرس در میان تعداد زیادی از شاغلان یک شغل در صورت بررسی شرایط شغلی آنان تا اندازه‌ای می‌توان ارتباط شرایط شغل مفروض با استرس شاغلان آن شغل را کلید و آشکار ساخت. از همین رو انجمن‌های حسابداری حرفه‌ای مطالعات را در این زمینه انجام داده‌اند (شلیله، ۱۳۸۸). سبک زندگی نخستین بار توسط وبر معرفی شد و آن را ابزار مهمی در مدل چند بعدی قشربندی اجتماعی قلمداد می‌کرد (اشتیاقی و مسلمی، ۱۳۸۹).

یکی از مهم‌ترین عوامل استرس‌زا در جامعه کنونی شغل می‌باشد. مؤسسه بین‌المللی ایمنی و سلامت شغلی، استرس شغلی را به صورت پاسخ مضر، جسمی و روحی تعریف می‌کنند که در زمانی رخ می‌دهد که نیازمندی‌های شغلی با توانایی‌ها، منابع حمایتی و نیازهای فرد شاغل همخوانی و هماهنگی نداشته باشد. در حالی که افراد حرفه‌ای بسیاری تا حد معمول با استرس مقابله می‌کنند،

به دلیل تعدد ویژگی‌های منحصر به فرد مرتبط با حرفه حسابداری، افراد شاغل در این حرفه با دشواری‌های زیادی مواجه می‌شوند، به عنوان مثال: زمان فصل پرکار حسابداران که معمولاً حسابداران با استرس بیش از حد رو به رو هستند و باعث تضاد بین کار و مسؤولیت‌های خانوادگی می‌گردد و زمان کمی برای هر گونه فعالیت در اوقات فراغت دارند (Jones et al. 2010).

جدول شماره ۱ نشان دهنده عوامل استرس‌زا و تشدید یا تعدیل‌کننده در شغل حسابداری حرفه‌ای محسوب می‌شوند.

استرس شغلی را می‌توان روی هم جمع شدن عوامل

جدول (۱). عوامل استرس‌زا و تشدید یا تعدیل‌کننده در شغل

حسابداری حرفه‌ای (شلیله، ۱۳۸۸)

عوامل فشار روانی	
عوامل تشدید یا تعدیل‌کننده	عوامل اصلی
متغیرهای فرهنگی	نبود تناسب بین انتظارات از فرد با قابلیت‌های تخصصی و تجربی وی
	وجود تبعیض جنسی در ساختار مردانه حرفه (در مورد زنان)
نوع ارتباطات در محل کار	وجود محدودیت و ابهام در پیشرفت شغلی
شیوه زندگی بویژه عادت یا عادت نداشتن به ورزش و استفاده کردن یا نکردن از الگوی تغذیه سالم	ساعات کار طولانی
	نامتناسب بودن حجم کار و زمان پیش‌بینی شده برای انجام آن (به ویژه در فصل ارائه گزارش‌های حسابرسی و مالیاتی)
مثل مشاوره، حسابرسی سیستم یا مالیات	ناسازگاری میان مسؤولیت‌های خانوادگی و شغلی (بیشتر در مورد زنان - مادران)
اندازه مؤسسه حسابرسی	سطح بالای مسؤولیت و پاسخگویی

اصلی فرسودگی شغلی بیان می‌کنند، وجه اشتراک تعاریف ارائه شده این است که تمامی متخصصان به نوعی فرسودگی شغلی را در ارتباط با استرس شغلی می‌دانند (امیری و همکاران، ۱۳۹۰).

لذا با توجه به مراتب فوق، این تحقیق بدنبال پاسخ به این سؤال است که: "آیا بین عوامل استرس‌زا، فرسودگی شغلی، سلامت روان و سبک زندگی سالم در حسابداران بخش عمومی ارتباط معناداری وجود دارد یا خیر؟"

مروری بر پیشینه پژوهش

Jamshid (۲۰۱۴)، در تحقیقی تحت عنوان مدیریت استرس در میان کارمندان بانک های بوفال به این نتیجه رسیدند که دلایل این استرس ساعات کار طولانی مدت، سیستم نادرست پاداش دهی، عدم وجود استقلال کاری، فرهنگ سازمانی، تضاد در نقش، عدم وجود حمایت از کارمندان و غیره است.

Jones et al (۲۰۱۰)، در تحقیقی تحت عنوان "سبک زندگی سالم به عنوان مکانیزم روبرو شدن با استرس شغلی در حسابداران" با استفاده از پرسشنامه، اطلاعات مورد نیاز را از حسابداران حرفه ای که در شرکت های بزرگ حسابداری آمریکا کار می کردند جمع آوری کرده و روابط معمول نقش عوامل استرس زا و سبک زندگی سالم روی نتایج کار با استفاده از یک مدل تحقیقی چند جانبه مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد که استرس شغلی که توسط خستگی زیاد ناشی از کار و اثرات آن روی سلامت فیزیکی بوجود می آید اثرات منفی روی نتایج کار دارد و با این حال اثرات منفی استرس شغلی و خستگی زیاد می تواند توسط سبک زندگی سالم که روی سلامت فیزیکی اثر می گذارد رفع شوند.

Fogarty et al (۲۰۰۸)، در تحقیقی به بررسی روابط میان انتظارات حرفه ای، استرس و کیفیت کار حسابداران حرفه ای در تایلند پرداختند و نتایج نشان داد که فشار و انتظارات حرفه ای ارتباط معناداری با استرس دارد علاوه بر این استرس رابطه معناداری با کیفیت شغل دارد.

Komar et al (۲۰۰۹)، با توجه به عدم وجود

استرس‌زا و وضعیت های مرتبط با شغل دانست که اکثر افراد نسبت به استرس‌زا بودن آن اتفاق نظر دارند. در پژوهش های زیادی عوامل استرس‌زا، سه گونه معرفی شده‌اند:

۱- ابهام وظیفه: وضعیت شغلی معینی که در آن پاره ای اطلاعات برای انجام شغل به طور نامطلوب، نارسا یا گمراه کننده‌اند.

۲- تداخل وظیفه: هنگامی اتفاق می‌افتد که پذیرش مجموعه‌ای از الزامات شغلی با پذیرش مجموعه‌ای دیگر در تضاد است (علی پور، ۱۳۹۰).

۳- کار اضافه: زمانی اتفاق می‌افتد که فرد برای انجام تمام کارهایی که بر عهده او است وقت کافی ندارد (Jones et al. 2010)

در این تحقیق هم بر اساس مدل جونس و همکاران، که در کشور آمریکا برای حسابداران بخش عمومی استفاده شده، این عوامل، استرس‌زا معرفی شده اند.

به عنوان مثال رعایت الزامات قانونی توسط حسابداران بخش عمومی می‌تواند موجب استرس در آنها شود. ماده ۲۷۰ و ۲۷۱ قانون مالیات‌های مستقیم در مورد مجازات مأموران متخلف مالیاتی بیان داشته است:

۱- هر گاه بعد از تشخیص مالیات و غیر قابل اعتراض بودن آن معلوم شود که مأموران مالیاتی و نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور عضو هیئت حل اختلاف مالیاتی از روی تعمد یا مسامحه بدون توجه به اسناد و مدارک مؤدی و بدون تحقیقات کافی مالیات مؤدی را کمتر یا بیشتر از میزان واقعی تشخیص داده‌اند، علاوه بر جبران خسارت وارده به میزانی که شورای عالی مالیاتی تعیین می‌نماید متخلف مجازات اداری حداقل سه ماه و حداکثر پنج سال انفصال از خدمات دولتی محکوم خواهد شد.

۲- در مواردی که مالیات مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیر قابل وصول گردد مقصر به موجب رأی هیئت عالی انتظامی از خدمات مالیاتی بر کنار و حسب مورد به مجازات متناسب مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم خواهد شد.

گروهی فرسودگی شغلی را با استرس شغلی یکی می‌دانند در حالی که برخی دیگر استرس شغلی را دلیل

مطالعه‌ای در مورد استرس شغلی حسابداران در کشور هند، بر آن شدند که مطالعه‌ای به همین منظور بر روی حسابداران شاغل در مراکز دولتی پایتخت انجام دهند و نتایج مطالعه آنها بیانگر سطوح بالای استرس شغلی در این گروه از کارمندان دولتی بود (خاتونی و همکاران، ۱۳۹۰).

قاسم‌زاده و همکاران (۱۳۹۲)، در تحقیقی تحت عنوان «بررسی ارتباط بین استرس و تعهد سازمانی کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان مازندران» به این نتیجه رسیدند که بین استرس و تعهد (هنجاری و عاطفی) کارکنان رابطه معنی‌داری وجود دارد و بین استرس و تعهد مستمر کارکنان رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

محمدی‌پور و غلامی (۱۳۹۱)، در مقاله‌ای تحت عنوان «اثر فشارهای روانی و فرسودگی شغلی حسابرسان مستقل بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی» به این نتیجه دست یافتند که اظهار نظر تحت استرس بالا و فرسودگی شغلی باعث اختلال در عملکرد حسابرسان می‌شود و اظهار نظر تحت استرس بالا و فرسودگی شغلی باعث اختلال در عملکرد حسابرسان می‌شود و اظهار نظر حرفه‌ای آنها را تحت تأثیر می‌گذارد.

اشتیاقی و مسلمی‌پطروودی (۱۳۸۹)، در مقاله‌ای تحت عنوان بررسی رابطه میان سبک زندگی و سلامتی به این نتیجه رسیدند که رابطه مثبت میان سبک زندگی و سلامت وجود دارد.

خاتونی و همکاران (۱۳۸۸)، در پژوهشی به بررسی استرس شغلی و عوامل مرتبط با آن در حسابداران دانشگاه علوم پزشکی قزوین پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که شدت استرس شغلی در اکثریت حسابداران در حد شدید می‌باشد. لذا با توجه به بررسی پیشینه پژوهش‌های انجام شده در خصوص عوامل استرس‌زا، فرسودگی شغلی، سلامت روان و سبک زندگی سالم، تحقیق حاضر به دنبال پوشش خلاء پژوهشی موجود در رابطه با تأثیر سبک زندگی سالم بر استرس شغلی در حسابداران بخش عمومی بین کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان می‌باشد.

ویسی و همکاران (۱۳۷۹)، در پژوهش به بررسی اثر

استرس شغلی بر خشنودی شغلی و سلامت روان، با توجه به اثرات تعدیل‌کننده متغیرهای سرسختی و حمایت اجتماعی در گروهی از کارکنان دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران، ایران و شهید بهشتی پرداختند.

نتایج نشان دادند که بین استرس شغلی و خشنودی شغلی کارکنان رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد و رابطه بین استرس شغلی و سلامت روان معنی‌دار و منفی بود. همبستگی بین خشنودی شغلی و سلامت روان معنی‌دار و مثبت بود. این بررسی همچنین نشان داد که در شرایط پر استرس افراد دارای سرسختی بالا بیش از افراد دارای سرسختی پایین، از خشنودی شغلی و سلامت روان برخوردارند. همچنین افراد دارای حمایت اجتماعی بالا بیش از افراد دارای حمایت اجتماعی پایین از خشنودی شغلی برخوردارند، اما از نظر سلامت روان تفاوتی میان آنها دیده نشد. این پژوهش نشان داد که حمایت اجتماعی و سرسختی با هم تعامل مثبت و معنی‌داری دارند و مردان بیش از زنان سرسختی از خود نشان می‌دهند.

لذا با توجه به مرور و بررسی پژوهش‌های انجام شده در این زمینه، این تحقق به منظور پوشش خلاء تحقیقاتی موجود در ارتباط با عوامل استرس‌زا، فرسودگی شغلی، سلامت روان و سبک زندگی سالم در اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان ساختار بندی و مورد پژوهش قرار گرفته است. در این خصوص با توجه سؤال اصلی تحقیق که در بند مقدمه ذکر گردید، فرضیات زیر تبیین و مورد آزمون قرار خواهند گرفت:

- ۱- در حسابداران بخش عمومی بین عوامل استرس‌زا و فرسودگی شغلی ارتباط مثبت معناداری وجود دارد.
- ۱-۱- در حسابداران بخش عمومی بین ابهام وظیفه و فرسودگی شغلی ارتباط مثبت معناداری وجود دارد.
- ۱-۲- در حسابداران بخش عمومی بین تداخل وظیفه و فرسودگی شغلی ارتباط مثبت معناداری وجود دارد.
- ۱-۳- در حسابداران بخش عمومی بین کار اضافه و فرسودگی شغلی ارتباط مثبت معناداری وجود دارد.
- ۲- در حسابداران بخش عمومی بین فرسودگی شغلی و سلامت روان ارتباط منفی معناداری وجود دارد.

انتظار می رود شیوه زندگی سالم به عنوان مکانیسم برای مقابله مؤثر بر نتایج کار از طریق بهبود شور و نشاط و سلامت روانی به کار رود (Jones et al. 2010).

در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات، دو روش: کتابخانه‌ای و میدانی به کار برده شد. ابزار اصلی گردآوری اطلاعات در این پژوهش پرسشنامه می‌باشد. پرسشنامه تحقیق حاضر پرسشنامه استاندارد مورد استفاده توسط وی می‌باشد.

در این تحقیق از متغیرهایی مانند سبک زندگی سالم، سلامت روان، استرس شغلی، فرسودگی شغلی، عملکرد شغلی، رضایت شغلی استفاده شده است.

تعریف متغیر های تحقیق

سبک زندگی سالم: سبک زندگی سالم راهی است که از خطر ابتلاء به بیماری‌های جدی و حتی مرگ زودرس جلوگیری می کند خوب است بدانید که همه بیماری‌ها نه تنها قابل پیشگیری هستند بلکه می توان از بخش عمده‌ای از مرگ و میرهای ناشی از بیماری‌های قلبی و عروقی و سرطان‌های ریه نیز پیشگیری کرد وقتی شیوه زندگی سالم باشد، این روش روی زندگی افراد خانواده و کودکان هم تأثیر گذاشته و در نهایت جامعه و خانواده سالم تر هستند و عمری طولانی تر خواهند داشت. سبک زندگی سالم به صورت حفظ برنامه نرمش فیزیکی منظم، رژیم غذایی متعادل، عادت خواب خوب و خوداری از مصرف بیش از حد الکل و دخانیات تعریف شده است.

سلامت روان: بهداشت روانی، به منزله توانایی حفظ و افزایش سلامت روانی است و سلامت روانی به سازش یافتگی بهینه شخصیت، نبود نسبی اختلال های روانی و احساس فاعلی سلامت اطلاق می‌شود. بر اساس پژوهش‌های انجام شده در دو دهه اخیر در قلمرو روانشناسی سلامت، این نکته آشکار شده است که گستره وسیعی از رفتارها می توانند به گونه ای مثبت یا منفی بر سلامت فرد مؤثر باشند (اسدی، ۱۳۸۲).

مهمتر آنکه، پذیرش یک سبک زندگی سالم، بسیار زود استقرار می‌یابد. آنچه زمینه ی بروز انحراف‌ها و اختلال‌ها روانی را فراهم می‌کند، سبک زندگی فرد و

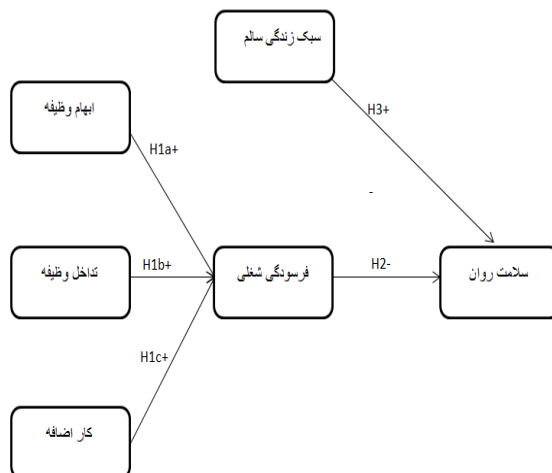
۳- در حسابداران بخش عمومی بین سبک زندگی سالم و سلامت روان ارتباط مثبت معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

روش پژوهش و ابزار گردآوری اطلاعات

در این پژوهش از مدل Jones et al (۲۰۱۰) استفاده شده که به صورت زیر می‌باشد.

مدل تحقیق مسیر فرضیه‌ها را نشان می‌دهد. مدل فرض شده از پژوهش حسابداری فوگارتی در سال ۲۰۰۰ و پژوهش مدیریت دننا و گریفین در سال ۱۹۹۹ استخراج شده است. متغیر فرسودگی شغلی، به عنوان یک واسطه برای استرس شغلی حسابداران، از مدل فوگارتی و همکاران در سال ۲۰۰۰ و مداخله‌گر شیوه زندگی سالم به عنوان مکانیسم مقابله‌ای از مدل گریفین و دننا در سال ۱۹۹۹ گرفته شده است. هم برای اثرات مستقیم و هم برای اثرات غیر مستقیم متغیرهای برونزا، شامل عوامل استرس‌زای وظیفه (ابهام وظیفه، تداخل وظیفه و کار اضافه) و شیوه زندگی سالم آزمایش‌هایی انجام می‌شود. متغیرهای میانجی (فرسودگی شغلی، سرزندگی و سلامت روانی) نقشی دوگانه دارند، هم به عنوان پیش‌بینی و هم معیار و به گونه‌ای فرض شده‌اند که اثرات سببی متغیرهای برونزا را بر نتایج کار انتقال دهند. بنابراین، انتظار می‌رود متغیرهای عامل استرس‌زای وظیفه بر نتایج کار (رضایت شغلی، عملکرد شغلی، مقاصد گردش مالی) از طریق اثر خود روی فرسودگی شغلی و سلامت روانی تأثیر داشته باشند.



نمودار (۱). مدل تحقیق

ناتوانایی وی در مواجهه با مشکلات است.

استرس شغلی: استرس شغلی را می‌توان روی هم جمع شدن عامل‌های استرس‌زا و وضعیت‌های مرتبط با شغل دانست که اکثر افراد، نسبت به استرس‌زا بودن آن اتفاق نظر دارند. استرس شغلی را می‌توان کنش متقابل بین شرایط کار و ویژگی‌های فردی شاغل دانست، به گونه‌ای که خواست‌های محیط کار بیش از آن است که فرد بتواند از عهده آنها بر آید تعریف کرد.

فرسودگی شغلی: تقریباً در حدود بیست سال است که واژه فرسودگی شغلی در ادبیات روانشناسی به کار می‌رود و در حال حاضر فرسودگی شغلی به‌عنوان مشکل مهم اجتماعی و فردی شناخته شده است. در واقع ارتباط فرد با کارش و مشکلاتی که به دلیل آن خرسندی و نارضایتی ایجاد می‌شود به عنوان یک پدیده مهم در سال‌های اخیر شناخته شده است و استفاده از اصطلاح فرسودگی شغلی برای این پدیده از سال‌های ۱۹۷۰ میلادی در ایالت متحده متداول گشت. به‌خصوص در بین افرادی که به خدمات انسانی اشتغال داشتند. فرسودگی شغلی از اثر تجمعی عوامل استرس‌زای وظیفه (ابهام وظیفه، تداخل وظیفه، کار اضافه) بوجود می‌آید (Jones et al. 2010).

رضایت شغلی: رضایت شغلی نوعی نگرش فردی است که به طریق مختلف در موفقیت و رشد فرد و جامعه تأثیر می‌گذارد. یکی از اساسی‌ترین مسائل شغلی که متخصصان را به خود مشغول نموده است رضایت شغلی می‌باشد. رضایت شغلی به عنوان مهم‌ترین نگرش، برداشت انسان را نسبت به شغل و سازمان خود بیان می‌دارد. یک کارمند با رضایت شغلی بالا شغل خود را دوست دارد و برای آن ارزش قائل است و به طور کلی نگرش مثبت نسبت به آن شغل را دارد، بنابراین یک کارمند با میزان زیاد رضایت شغلی، نگرش مثبت به شغل و سازمان خود دارد و دیگری که میزان رضایت

شغلی او کم است نگرش منفی دارد.

عوامل استرس‌زا: عوامل استرس‌زا به سه بعد

تقسیم می‌شوند:

- ۱- ابهام وظیفه،
- ۲- تداخل وظیفه،
- ۳- کار اضافه.

هنگامی که فردی فاقد اطلاعات کافی برای به انجام رساندن نقش خود در سازمان باشد ممکن است ابهام وظیفه به وجود آید. تداخل وظیفه زمانی رخ می‌دهد که افراد با دو یا چند مجموعه از فشار و انتظارات باشند به طوری که تطابق با یکی باعث تطابق با دیگری مشکل یا غیرممکن گردد. کار اضافه زمانی رخ می‌دهد که کارمندی باید کار بیش از حد انجام دهد که در زمان معینی به سختی امکانپذیر باشد.

روایی و پایایی تحقیق

در تحقیق حاضر، از روش اعتبار یا روایی مفهومی (محتوایی) استفاده شده است. محقق با رجوع به نظر متخصصان و اساتید از روایی ابزار اندازه‌گیری خود، در سنجش متغیرهای تحقیق اطمینان حاصل نموده است. پایایی پرسشنامه، به روش آلفای کرونباخ برای متغیرهای پژوهش مطابق آنچه در جدول ۲ آمده است محاسبه و تأیید گردید.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه کارکنان شاغل در اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان می‌باشد، گستره آن شامل رده‌های کارشناس، کارشناس ارشد، رئیس گروه، رئیس امور مالیاتی در سطح استان است، که در حال حاضر ۳۹۸ نفر در این اداره کل با پراکندگی ۱۵۶ نفر کارشناس مالیاتی، ۱۷۰ نفر کارشناس ارشد مالیاتی، ۵۳ نفر رئیس گروه

جدول (۲). مقدار ضریب آلفا برای تعیین پایایی

متغیرها	تداخل وظیفه	ابهام وظیفه	کار اضافه	فرسودگی شغلی	سلامت روان	سبک زندگی سالم
آلفا	۰/۷۹	۰/۸۰	۰/۷۷	۰/۸۵	۰/۷۷	۰/۸۶

مطابق جدول ۴ متغیر سبک زندگی سالم با میانگین ۳۱/۹۱ دارای بالاترین میانگین است. با توجه به نمونه انتخابی نتایج نشان دهنده این است که از لحاظ تداخل وظیفه (انحراف معیار=۱/۵۲) پراکندگی کمتری در پاسخ گویان نسبت به بقیه متغیرها در بین اعضای نمونه وجود دارد.

آزمون فرضیات

فرضیه اول: در حسابداران بخش عمومی بین عوامل استرس زا (ابهام وظیفه، تداخل وظیفه، کار اضافه) و فرسودگی شغلی ارتباط مثبت معناداری وجود دارد. (متغیر وابسته: فرسودگی شغلی و پیش بین: عوامل استرس زا)

برای تحلیل فرضیه اول از آزمون ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون نرم افزار SPSS استفاده شده

جدول (۴). آمار توصیفی

متغیرها	تعداد	میانگین	انحراف معیار
ابهام وظیفه	۱۹۶	۹.۴۷	۲.۹۹
تداخل وظیفه	۱۹۶	۴.۷۶	۱.۵۲
کار اضافه	۱۹۶	۴.۷۸	۱.۶۱
سبک زندگی سالم	۱۹۶	۳۱.۹۱	۳.۶۳
سلامت روان	۱۹۶	۲۱.۳۲	۲.۱۶
فرسودگی شغلی	۱۹۶	۱۵.۴۶	۴.۴۲

مالیاتی، ۱۹ نفر رئیس امور مالیاتی مشغول به کار می باشند. از آنجایی که جامعه آماری در این پژوهش محدود است، جهت محاسبه حجم نمونه، به شرح زیر از فرمول کوکران برای جامعه محدود استفاده شده است. با توجه به فرمول استفاده شده، نمونه آماری این مطالعه، در مرحله مطالعه میدانی شامل ۱۹۶ نفر می باشد. برای تهیه نمونه مناسب از کارکنان اداره کل امور مالیاتی، از روش نمونه گیری چند مرحله ای به شرح جدول ۳ استفاده شده است.

یافته های پژوهش

در این قسمت برای شناخت بیشتر آماره های توصیفی متغیرهای به کار رفته در تحقیق شامل حجم نمونه، شاخص مرکزی میانگین و شاخص پراکندگی انحراف معیار را در جدول ۴ ارائه می شود.

جدول (۳). توزیع گروه نمونه بر حسب پست سازمانی

پست سازمانی	تعداد کارکنان در جامعه آماری	نسبت کارکنان به کل جمعیت جامعه	تعداد نمونه آماری انتخاب شده
کارشناس مالیاتی	۱۵۶	۳۹.۳٪	۷۷
کارشناس ارشد مالیاتی	۱۷۰	۴۲.۷٪	۸۴
رئیس گروه مالیاتی	۵۳	۱۳.۳٪	۲۶
رئیس امور مالیاتی	۱۹	۴.۸٪	۹
جمع	۳۹۸	۱۰۰٪	۱۹۶

جدول (۵). نتایج ضریب همبستگی و رگرسیون عوامل استرس زا با فرسودگی شغلی

شاخص آماری	مقدار همبستگی	استاندارد Beta	t	مقدار p	R	R ²	R ² (adj)	دوربین واتسون
ثابت			۴.۲۷	۰.۰۰۰				
ابهام وظیفه	۰.۴۹۱	۰.۱۲۵	۲.۴۰	۰.۰۱	۰.۷۹۰	۰.۶۲۴	۰.۶۱۸	۲.۰۰۳
تداخل وظیفه	۰.۶۹۳	۰.۳۱۲	۴.۹۴	۰.۰۰۰				
کار اضافه	۰.۷۳۸	۰.۴۷۰	۷.۶۷	۰.۰۰۰				

است که در جدول ۵ آمده است.

سطح معناداری مربوط به ضریب همبستگی پیرسون بین فرسودگی شغلی با ابهام وظیفه، تداخل وظیفه و کار اضافه به ترتیب برابر ۰/۰۰۱، ۰/۰۰، ۰/۰۰ به دست آمد که می‌توان بیان داشت بر طبق آن بین فرسودگی شغلی و ابهام وظیفه، فرسودگی شغلی و تداخل وظیفه و فرسودگی و کار اضافه در سطح اطمینان ۰/۹۵، ۰/۹۹، ۰/۹۹ ارتباط معناداری وجود دارد. همچنین ضریب تعیین رگرسیون چند متغیره بین فرسودگی شغلی و ابهام وظیفه، تداخل وظیفه و کار اضافه برابر ۰/۶۱ شده است که نشان دهنده خوبی برازش می‌باشد و آماره دوربین-واتسون نیز برابر ۲/۰۰۳ شد که بیانگر عدم وجود خود همبستگی بین باقیمانده‌های رگرسیون می‌باشد. بنابراین با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان بیان داشت که بین فرسودگی شغلی و ابهام وظیفه، تداخل وظیفه و کار اضافه رابطه مثبت معناداری وجود دارد و فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود. لازم به توضیح است این نتیجه در راستای نتایج Jones et al (۲۰۱۰) و Jamshid (۲۰۱۴) بدست آمده است.

فرضیه دوم: در حسابداران بخش عمومی بین فرسودگی شغلی و سلامت روان ارتباط منفی معناداری وجود دارد. (متغیر وابسته: فرسودگی شغلی و پیش‌بین: سلامت روان)

برای تحلیل فرضیه اول از آزمون ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون نرم‌افزار SPSS استفاده شده است که در جدول ۶ آمده است.

سطح معناداری مربوط به ضریب همبستگی پیرسون بین فرسودگی شغلی و سلامت روان برابر ۰/۰۰، به دست آمد که می‌توان بیان داشت بر طبق آن بین فرسودگی شغلی و سلامت روان، در سطح اطمینان ۰/۹۹ رابطه معنی‌دار وجود دارد، همچنین ضریب تعیین رگرسیون چند متغیره بین فرسودگی شغلی و سلامت روان برابر ۰/۹۳ شده است که نشان‌دهنده خوبی برازش می‌باشد و آماره دوربین-واتسون نیز برابر ۲/۱۱ شد که بیانگر عدم وجود خود همبستگی بین باقیمانده‌های رگرسیون می‌باشد.

بنابراین با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان بیان داشت که بین فرسودگی شغلی و سلامت روان رابطه معنادار منفی وجود دارد و فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شود. می‌توان اظهار داشت که این نتیجه در راستای نتایج Jones et al (۲۰۱۰) و نتایج ویسی و همکاران (۱۳۷۹) است.

فرضیه سوم: در حسابداران بخش عمومی بین سبک زندگی سالم و سلامت روان ارتباط مثبت معناداری وجود دارد. (متغیر وابسته: سبک زندگی سالم و پیش‌بین: سلامت روان)

جدول (۶). نتایج ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون فرسودگی شغلی و سلامت روان

شاخص آماری	مقدار همبستگی	استاندارد Beta	t	مقدار p	R	R ²	R ² (adj)	دوربین واتسون
ثابت			۷۳.۰۱	۰.۰۰۰	۰.۹۶۵	۰.۹۳۰	۰.۹۳۰	۲.۱۱
سلامت روان	-۰.۹۶۵	-۰.۹۶۵	۰.۹۲ -۵۰	۰.۰۰۰				

جدول (۷). نتایج ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون سبک زندگی سالم و سلامت روان

شاخص آماری	مقدار همبستگی	استاندارد Beta	t	مقدار p	R	R ²	R ² (adj)	دوربین واتسون
ثابت			۸.۸۷	۰.۰۰۰	۰.۵۳۷	۰.۲۸۸	۰.۲۸۵	۱.۶۶
سلامت روان	۰.۵۳۷	۰.۵۳۷	۸.۸۶	۰.۰۰۰				

سبک زندگی سالم و سلامت روان وجود دارد. بنابراین با توجه به یافته‌های پژوهش باید راهکارهایی در جهت ورود متغیر سبک زندگی سالم برای خنثی کردن اثرات منفی فرسودگی شغلی ناشی از تجمع عوامل استرس‌زا بر سلامت روان حسابداران در زندگی آنان در نظر گرفته شود.

پیشنهادات کاربردی

- ۱- دعوت از گروهی روانشناس و حسابدار حرفه‌ای جهت ریشه‌یابی عوامل استرس‌زا در حسابداران بخش عمومی و تلاش در جهت رفع آنان؛
- ۲- راه‌اندازی استفاده از نرم‌افزارهای مناسب حسابداری برای کاهش کار اضافه و تسریع کار؛
- ۳- تصویب بخشنامه‌ای مدون در مورد شرح وظایف مأموران مالیاتی به تفکیک پست سازمانی؛
- ۴- تخصیص بودجه‌ای جهت احداث سالن‌های ورزشی برای استفاده حسابداران بخش عمومی در ساعات غیر اداری و برقراری کلاس‌های آموزشی جهت آشنایی کارکنان با رفتارهای پر خطر مانند اعتیاد به مواد مخدر و الکل؛
- ۴- جابجایی چرخشی مأموران مالیاتی در حوزه‌هایی که مشمول مرور زمان نمی‌شوند مانند حوزه ارث، اجراییات، اطلاعات خدمات، مکانیزه املاک.

پیشنهادی برای محققین آینده

از مهم‌ترین محدودیت‌های این تحقیق می‌توان به تکمیل شدن پرسشنامه توسط خود افراد اشاره کرد. اگرچه این روش در تحقیقات علوم انسانی روش رایجی است، اما ممکن است سبب برخی جهت‌گیری‌ها و اشتباهات در میان پاسخ‌دهندگان شود. از نظر محقق روش مصاحبه بر این روش ارجح بوده، اما به علت محدودیت زمانی این امر ممکن نبود. لذا بر این اساس پیشنهادی برای تحقیقات آتی می‌تواند به شرح زیر ارائه گردد:

بررسی تأثیر مدل‌های مختلف سبک زندگی بر عوامل استرس‌زا در حسابداران بخش عمومی و انتخاب مناسب‌ترین مدل.

برای تحلیل فرضیه سوم از آزمون ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون نرم افزار SPSS استفاده شده است که در جدول ۷ آمده است.

سطح معناداری مربوط به ضریب همبستگی پیرسون بین سبک زندگی سالم با سلامت روان برابر $0/000$ به دست آمد که می‌توان بیان داشت بر طبق آن بین سبک زندگی سالم و سلامت روان، در سطح اطمینان $0/99$ ، رابطه معنی دار وجود دارد، همچنین ضریب تعیین رگرسیون چند متغیره بین سبک زندگی سالم و سلامت روان، برابر $0/28$ ، شده است که نشان دهنده خوبی برازش می‌باشد و آماره دوربین-واتسون نیز به ترتیب برابر $1/66$ شد که بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین باقیمانده‌های رگرسیون می‌باشد. بنابراین با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان بیان داشت که بین سبک زندگی سالم و سلامت روان، سبک زندگی سالم و زنده‌دلی رابطه مثبت معناداری وجود دارد و فرضیه سوم پژوهش رد نمی‌شود. لازم به توضیح است که نتایج این فرضیه همسو با نتایج Jones et al (۲۰۱۰) بدست آمد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف از این تحقیق بررسی تأثیر سبک زندگی سالم بر استرس شغلی در حسابداران بخش عمومی می‌باشد. جامعه آماری تحقیق کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان ۳۹۸ نفر بودند که طبق برآورد نمونه گیری کوکران ۱۹۶ نفر آنها به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استاندارد Jones et al (۲۰۱۰) استفاده شد. روایی آن از نوع محتوایی بوده و پایایی آن از طریق فرمول آلفای کرونباخ اندازه‌گیری شد. برای تحلیل داده‌ها از آزمون‌های همبستگی و رگرسیون چند متغیره استفاده شد.

با توجه به نتایج جدول‌های پنج و شش و هفت می‌توان اظهار داشت که تمامی فرضیه‌های تحقیق مورد تأیید قرار گرفتند و نتایج تحقیق نشان داد که ارتباط منفی معناداری بین عوامل استرس‌زا با فرسودگی شغلی و ارتباط منفی معنی‌داری بین فرسودگی شغلی و سلامت روان و همچنین ارتباط مثبت معناداری بین

منابع

- اسدی، جوانشیر. (۱۳۸۲). "بررسی رابطه هوش هیجانی با فرسودگی شغلی و سلامت روان کارکنان ایران خودرو". پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی.
- اشتیاقی، معصومه؛ مسلمی پطروودی، رقیه. (۱۳۸۹). "بررسی رابطه میان سبک زندگی و سلامتی". اولین همایش کشوری دانشجویی عوامل مؤثر بر سلامت، دانشگاه تهران.
- امیری، مجتبی؛ اسدی، محمود رضا؛ ودلبری راغب، فاطمه. (۱۳۹۰). "مطالعه و بررسی رابطه میان رضایت شغلی و عملکرد مدیران شرکت سایپا". چهارمین کنفرانس توسعه منابع انسانی، تهران.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه شماره ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی". پژوهش نامه علوم انسانی و اجتماعی، ۳(۸).
- خاتونی، مرضیه؛ ملاحسن، مریم؛ خوئینیها، سعید. (۱۳۹۰). "بررسی استرس شغلی و عوامل مرتبط با آن در حسابداران دانشگاه علوم پزشکی قزوین". فصلنامه سلامت کار ایران، ۲، ۶۶-۷۶.
- شلیله، محمد. (۱۳۸۸). "حسابداران حرفه ای مواظب باشند این شغل استرس زاست". مجله حسابرس، ۴۶، ۴۵-۵۳.
- علی پور، لطف اله. (۱۳۹۰). استرس شغلی و مدیریت آن. شماره ۱۵۷. تهران: انتشارات بانک ملی ایران.
- قاسم زاده، ابراهیم؛ ملکی، مهدی؛ نبی پور افروزی، مهدی؛ عباس زاده، سعید. (۱۳۹۲). "بررسی ارتباط بین استرس و تعهد سازمانی، کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان". دومین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقای مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمان ها. دانشگاه آزاد واحد گچساران.
- محمدی پور، رحمت اله؛ غلامی، صفورا. (۱۳۹۱). "اثر فشارهای روانی و فرسودگی شغلی حسابرسان مستقل بر کیفیت گزارش های حسابرسی". کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری دانشگاه جامع علمی کاربردی گلستان.
- مستحفظیان، مینا؛ مظفری، سید امیر احمد؛ امیر تابش؛ علی محمد. (۱۳۸۸). "مقایسه سلامت عمومی و کیفیت زندگی کاری اعضای هیئت علمی فعال و غیر فعال در دانشگاه های آزاد اسلامی منطقه چهار". پژوهش در علوم ورزشی، ۴(۲۵)، ۱۱۸-۱۲۵.
- ویسی، مختار؛ عاطف وحید، محمد کاظم؛ رضایی، منصور. (۱۳۷۹). "تأثیر استرس شغلی بر خشنودی شغلی و سلامت روان: اثر تعدیل کننده سرسختی و حمایت اجتماعی". مجله دانش و رفتار، ۶(۳)، ۷۸.
- Danna, K. & Griffin, R. W. (1999). "Health and Well-being in the Workplace: A Review and Synthesis of the Literature". *Journal of Management*, 25 (3), 357-384.
- Fogarty, T. J., Jagdip, S., Gary, K. R. & Ronald, K. M. (2000). "Antecedents and Consequences of Burnout in Accounting: Beyond the Role Stress Model". *Behavioral Research in Accounting*, 12, 31-68.
- Jamshid, M. (2014). "Managing Stress Among Banking Sektore Employees in Bhopal". *International Journal of Multidisciplinary Research in Social & Management*, 2.
- Jones, C., Norman, S. & Wier, B. (2010). "Healthy Lifestyle as a Coping Mechanism for Role Stress in Public Accounting". *Behavioral Research in Accounting*, 1(22), 21-41.



Contents



A Survey on Effective Approaches and Elements on Setting a Transition Plan to Accrual Accounting in the Public Sector / 9

Gh.Kordestani, N.Rahimian, Sh.Shahrabi



The Obstacles of Performance Budgeting Implementation in Iran Tax Affairs Organization / 23

Z.Poorzamani, M.Sadrmoghani



A Comparative Study of the Qualitative Features of Financial Reports on Accrual Accounting Basis and Cash Accounting Basis in Medical Science Universities / 31

S.M.Mousavi Shiri, M.H.Sadeghi, H.Fateh



The Ability Level of Information Systems of Medical Science University in Supporting the Establishment Activity-Based Costing / 41

A.M.Ghanbari, N.Sarlak, M.Hashemi



Evaluating the Effect of Administrative System Health on Obedience of Taxpayers at Tehran's Southern General Bureau of Tax Affairs / 53

M.Fazeli, A.Gord, K.Parandin



Effective Factors on Customers' Satisfaction throughout Electronic Services (Internet) Provided by Melli Bank

(Case Study: Customers of Melli Bank Branches in Mashhad) / 65

S.H.Salehnejad, S.H.Vaghfi, H.Ghasemi, Z.Aghel



The Effect of Healthy Lifestyle on Role Stress in Public Sector Accountants (Case Study: Employees of Tax Office in Sistan & Baluchestan) / 73

Z.Hajiha, M.A.Zareei



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:

کد پستی:

شماره همراه:

شماره ثابت:

نشانی دو فصلنامه جهت ارسال فیش واریزی و فرم اشتراک:

تهران، انتهای اتوبان شهید همت، شهرک شهید باقری، بعد از شهرداری منطقه ۲۲، دانشگاه پیام نور استان تهران، مرکز تهران غرب، ساختمان شماره یک، طبقه سوم، اتاق شماره ۵

Editorial Board

Row	Editorial Advisory Board	Scientific Grade	Research & Training Institutions	Field of Study
1	Mousa Bozorgasl	Assistant Professor	Allameh Tabatabai University	Accounting
2	Hamid Haghightat	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



Payam Noor University

Vol. 1, No. 1, Autumn & Winter 2014

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