

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه (علمی-پژوهشی)

حسابداری دولتی

سال دوم، شماره ۲ (پیاپی ۴)، بهار و تابستان ۹۵

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سر دبیر: علی رحمانی

مدیر اجرایی: محمد رضاجو

ویراستار: مهدی فاضلی، بتول زارعی

صفحه آرایی: ماهرخ حیدری دستجردی

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

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 هیأت تحریریه (به ترتیب حروف الفبا)

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

همکاران علمی دو فصلنامه (داوران)

۱	جعفر باباجانی	دانشگاه علامه طباطبایی	استاد تمام	۱۰	حلیمه رحمانی	سازمان حسابرسی	پژوهشگر
۲	رضوان حجازی	دانشگاه الزهرا	استاد تمام	۱۱	آمنه خدیور	تربیت مدرس	استادیار
۳	بیبا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار	۱۲	محمد نظری پور	دانشگاه کردستان	استادیار
۴	علی رحمانی	دانشگاه الزهرا	دانشیار	۱۳	مهدی مشکی	دانشگاه پیام نور	استادیار
۵	ولی خدادادی	دانشگاه شهید چمران اهواز	دانشیار	۱۴	فرشید خیرالهی	دانشگاه رازی کرمانشاه	استادیار
۶	زهره حاجیها	دانشگاه آزاد تهران شرق	استادیار	۱۵	رویاء 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 صالح نژاد	دانشگاه پیام نور	استادیار				

باسمه تعالی

شرایط پذیرش مقاله و چگونگی ارسال آن

مقاله‌های ارسالی بایستی در محورهای:

(۱) گزارشگری مالی در بخش عمومی؛

(۲) بودجه‌ریزی و ارزیابی عملکرد در بخش عمومی؛

(۳) مدیریت هزینه و فن‌آوری اطلاعات در بخش عمومی؛

(۴) استانداردها و قوانین موضوعه در بخش عمومی؛

(۵) ارزیابی و نظارت و کنترل‌های مالی در بخش عمومی‌باشد.

مقاله‌های ارسال شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیأت تحریریه، به‌چاپ می‌رسد. از کلیه اساتید و پژوهشگران گرامی که مقاله‌های خود را برای چاپ به این دو فصلنامه ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود در تنظیم مقاله به موارد زیر توجه فرمایند:

تنظیمات کلی

محیط نرم‌افزاری Word 2007 به بالا و اندازه صفحه A4

ساختار مقاله

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

- عنوان کامل مقاله؛

- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛

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

- نشانی کامل نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شماره تلفن، نامبر؛

- نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛

- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

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

- چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف مقاله، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و اصالت و افزودن آن به دانش (در مجموع حداکثر ۱۶۵ کلمه)؛

- واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه)؛

- کد طبقه‌بندی موضوعی: این کدگذاری برای طبقه‌بندی موضوعی در ادبیات اقتصادی طراحی شده است و جزئیات نحوه استفاده از آن در پایگاه اینترنتی <http://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> و همچنین فایل PDF آن در سایت مجله قسمت راهنمای نویسندگان قابل دسترسی است؛

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

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

- **مروری بر پیشینه؛**

- **تدوین فرضیه‌های پژوهش؛**

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

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

- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه 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).

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

۳-۲. ارجاع‌های درون متنی: به منظور ارجاع‌های درون متنی چه نویسنده داخلی و چه خارجی باشد باید به صورت فارسی نوشته و از روش APA (ای.پی.ای) استفاده شود؛ به این ترتیب که:

- نام خانوادگی (سال انتشار). چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (.) به منظور جداسازی استفاده شود.

- هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع پایانی درج نشود.

در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون متنی از پی‌نوشت استفاده شود.

۳-۳. نمودارها و جدول‌ها: بهتر است نمودارها و جدول‌ها، در داخل متن و پس از جایی که به آن‌ها اشاره شده، درج شوند. داخل جدول‌ها باید به فارسی نوشته شود و از نقطه به جای ممیز استفاده گردد.

۳-۴. فرمول‌ها: به صورت صحیح تایپ شود.

۳-۵. پی‌نوشت‌ها: شماره‌گذاری پی‌نوشت‌ها در متن با استفاده از حالت X^2 به صورت توان روی کلمات باشد و بدون استفاده از تکنیک Footnote یا EndNote در Word درج شود.

۳-۶. منابع: برای تنظیم فهرست منابع، از روش ارجاع APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که ابتدا منابع فارسی و پس از آن منابع انگلیسی، به ترتیب حروف الفبا می‌آیند.

۳-۷. چکیده انگلیسی: چکیده انگلیسی باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد.

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

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

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

مشکلات انطباق حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در شهرداری‌ها / ۷

اکبر امینی مهر، عبدالکریم مقدم، ساره باستانی جهرمی

مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی / ۱۵

نرجس قاضی‌مرادی

بررسی میزان کارایی جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در بین

مؤدیان مالیاتی استان ایلام / ۲۵

جواد کرمخانی، اکبر ویسمرادی، زهرا علی مدد

ارتباط بین تغییرات قیمت سهام و محافظه‌کاری در شرکت‌های تولیدی دولتی / ۳۷

مهدی صالحی، مریم کاهانی، کیانا حمید پور

ارزیابی عملکرد براساس الگوی تعالی سازمانی بالدریج (مطالعه موردی: اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌های

وزارت امور اقتصادی و دارایی) / ۴۷

محسن محمدیان ساروی، رقیه تقی‌پور کاظمی

کارکرد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران / ۵۵

سید علی حسینی، مرضیه مؤمن‌زاده، آزاده مداحی

بررسی ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی

استان کرمانشاه / ۶۹

رضا جامعی، ابراهیم ابراهیمی، فایزه رضایی یمین

تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیش‌رو (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی

استان خراسان رضوی) / ۸۱

حمید بداغی، حمید رضا رضایی، مصطفی قناد

مشکلات انطباق حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در شهرداری‌ها

اکبر امینی مهر^۱، عبدالکریم مقدم^۲، ساره باستانی جهرمی^۳

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه پیام نور.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۳/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۵/۳۰

Accrual Accounting Compliance Problems with Program Budgeting in Municipalities

A. Amini mehr¹, A. Moghaddam², * S. Bastani Jahromi³

1. Assistant Professor, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

2. Assistant Professor, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

3. M.A. student in Accounting, Payam Noor University, Iran.

Received: 2016/5/21

Accepted: 2016/8/20

Abstract

In municipalities has used the adjusted cash basis and program budgeting in financial reporting. Lots of efforts in last decade have taken place to deploy accrual accounting in municipalities reporting systems. The present study investigates accrual accounting compliance problems with program budgeting in municipalities. Our sample includes 153 financial managers and experts in municipalities of Iran in 2014. Research data have been collected by means of questionnaire containing 25 proposition of 5-item Likert scale. Descriptive Kolmogorov and Smirnov tests were used to access the normality of data distribution, and also Spearman correlation coefficient and Friedman's analysis of variance and Regression analysis were used. Results of data analyses showed that there is basic conflict between variable income, costs, assets and debt in accrual accounting and program budgeting. Because of budget planning is basis cash accounting therefore Municipalities to improve reporting and Responsibility for the accountability of managers forced to implement accrual accounting and performance budget.

چکیده

شهرداری‌ها برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده و نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای استفاده می‌نمایند. در سال‌های اخیر تلاش‌هایی در جهت تغییر سیستم حسابداری و گزارشگری مالی به مبنای تعهدی و بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌ها انجام گرفته است. پژوهش حاضر به بررسی مشکلات انطباق حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در شهرداری‌ها پرداخته است. این مطالعه از نوع توصیفی پیمایشی می‌باشد که شامل ۱۵۳ نفر از مدیران و کارشناسان امور مالی شهرداری‌های استان فارس در سال ۱۳۹۴ است. اطلاعات پژوهش با استفاده از یک پرسشنامه ۲۵ سؤالی از مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت گردآوری و از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف برای نرمال بودن توزیع داده‌ها و آزمون‌های ضریب همبستگی اسپیرمن و تحلیل واریانس فریدمن و ماتریس همبستگی استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که بین متغیرهای درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد. با توجه به اینکه اساس بودجه‌ریزی برنامه‌ای، مبنای نقدی حسابداری می‌باشد لذا شهرداری‌ها در جهت بهبود گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی مدیران ناگزیر به اجرای حسابداری تعهدی با رویکرد بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشند.

Keywords: Accrual Accounting, Budgeting, Program Budgeting, Municipalities

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی برنامه‌ای، شهرداری‌ها.

JEL Classification: H4

طبقه‌بندی موضوعی: H4

مقدمه

از دغدغه‌های اصلی نهادهای بزرگ بخش عمومی، مانند شهرداری‌ها، برخورداری از نظام مالی مناسب است. بدیهی است چنین نظامی پاسخگوی نیازهای درون و برون سازمانی از نقطه نظر مالی است. نظام مالی در صورتی می‌تواند مناسب تلقی شود که بر مبنای یافته‌های علمی و شرایط محیطی و قیود حاکم بر فعالیت‌های سازمانی طراحی شده باشد (باباجانی و همکاران، ۱۳۸۸).

حسابداری و گزارشگری مالی یکی از سیستم‌های فعال در نظام پاسخگویی حاکم بر فعالیت شهرداری‌ها به عنوان یکی از نهادهای بزرگ بخش عمومی است. گزارشگری مالی در تعامل و ارتباط نزدیک با سیستم‌های بودجه‌بندی، حسابرسی و ارزیابی عملکرد، زمینه لازم را برای برقراری جریان آزاد اطلاعات بین مقامات اجرایی شهرداری‌ها در قامت پاسخگو و شهروندان و نمایندگان منتخب آن‌ها در شوراهای اسلامی شهر، در جایگاه پاسخ‌خواه فراهم می‌کند. مسؤولیت پاسخگویی عمومی بر پایه مفاهیمی چون حق دانستن واقعیات برای مردم و الزام مقامات اجرایی به ارائه دلایل منطقی درباره عملکرد خود و پیامدهای آن استوار است. رابطه مسؤولیت پاسخگویی عمومی که بر مبنای حق و الزام در نهادهای بخش عمومی شکل می‌گیرد، شالوده و محور اصلی مبانی نظری و مفاهیم حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل نهادها است. نظام حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها یکی از ابزارهای اساسی ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی حاکم بر منابع مالی این قبیل نهادها محسوب می‌شود (بیانیه شماره ۱ مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، ۱۳۸۹).

بخش عمومی ایران و از جمله شهرداری‌ها برای گزارشگری مالی خود از مبنای نقدی تعدیل شده استفاده می‌نماید، به نحوی که درآمدها با مبنای نقدی و فقط در زمان وصول وجه شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند و پرداخت‌های بخش عمومی به چهار نوع شامل هزینه، پیش‌پرداخت، علی الحساب و تنخواه‌گردان پرداخت (ماده ۲۷ قانون محاسبات عمومی کشور) تقسیم می‌شوند.

هزینه‌های استهلاک و سایر هزینه‌های غیرنقدی در دفاتر ثبت نمی‌شوند و همچنین هزینه‌ها تا زمانی که پرداخت نشوند (با وجود تحقق هزینه) به دلیل عدم پرداخت وجه آن شناسایی نمی‌شوند.

بنابراین سامانه گزارشگری فعلی بخش عمومی قادر به تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌های بخش عمومی

نیست و تا زمانی که بهای تمام شده خدمات فعالیت‌ها تعیین نشده باشد دولت قادر به اجرای بودجه‌ریزی عملیات از الزامات چشم‌انداز برنامه توسعه نخواهد بود و همچنین چون یکی از ابزارهای پاسخگویی عملیاتی مدیران بهای تمام شده فعالیت‌ها و خدمات است. تا زمانی که نتوان بهای تمام شده را بصورت دقیق اندازه‌گیری کرد، مدیران را نمی‌توان ملزم به پاسخگویی عملیاتی نمود.

در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مورد استفاده در فعالیت‌های غیر بازرگانی سازمان‌های بزرگ بخش عمومی ایران، بر اندازه‌گیری جریان منابع مالی تأکید می‌شود. در این قبیل سیستم‌ها، اخذ وام‌های بلندمدت و خرید یا تحصیل و احداث دارایی‌های سرمایه‌ای، به عنوان جریان‌های مالی ورودی و خروجی یا منابع و مصارف ثبت و گزارش می‌شوند. به همین دلیل، دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی، در گزارش‌های مالی سازمان‌های بزرگ بخش عمومی منعکس نمی‌شوند.

علت تبدیل نشدن مبنای حسابداری وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی ایران به تعهدی یا تعهدی تعدیل شده تاکنون: ۱- درصد قابل توجهی از هزینه‌های مؤسسات دولتی را هزینه‌های پرسنلی تشکیل می‌دهد که ارقام تعهدشده و پرداخت شده آن تقریباً مساویند؛

۲- تبدیل مبنای حسابداری مستلزم وجود مالی متناوبه و نیز تخصص‌های حسابداری در سطوح بالاست که مؤسسات دولتی معمولاً فاقد آن‌ها هستند؛

۳- تبدیل مبنای حسابداری مستلزم انجام تغییرات و تحولات اساسی در نظام بودجه‌ریزی به منظور تبدیل بودجه‌برنامه‌ای به بودجه عملیاتی جهت ایجاد ارتباط میان خدمات ارائه شده توسط سازمان‌های دولتی با بهای تمام شده خدمات مذکور است؛

۴- تبدیل مبنای حسابداری به تعهدی مستلزم انجام اصلاحات و تعدیلات اساسی در سازمان و روش‌های حسابداری دولتی و طبقه‌بندی حساب‌های آن است.

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 تمام شده خدمات و فعالیت‌های این قبیل دستگاه‌ها لزوم تغییر در سامانه حسابداری و گزارشگری مالی این قبیل دستگاه‌ها امری اجتناب‌ناپذیر است (حمید ملانیا، ۱۳۸۹).

لذا در این پژوهش به بررسی مشکلات انطباق حسابداری

تودور و موتیو^۴ (۲۰۰۵)، به بررسی "حسابداری نقدی در برابر حسابداری تعهدی" پرداخته و پاسخ به این سؤال که "آیا انتقال از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در بخش عمومی سودمند است یا خیر؟" و "آیا کشور رومانی شانس برای این تغییر سیستم دارد را جستجو کرده است؟" نتایج پژوهش وی نشان می‌دهد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش سیستم فناوری ارتباطات و اطلاعات و بهبود روش‌های اجرایی می‌باشد. به منظور اطمینان از ارائه کامل، به موقع و صحیح اطلاعات حسابداری باید یک چارچوب قانونی برای آن طراحی شود. همچنین اجرای حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان و استخدام کارکنان جدید دارد.

پژوهش‌های داخلی: ناصر رباحی نسب (۸۶-۸۵)، که برای اخذ درجه کارشناسی ارشد از دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات با راهنمایی دکتر قدرت اله طالب نیا و مشاوره دکتر حمیدرضا وکیلی فرد با عنوان ارزیابی به‌کارگیری مبنای حسابداری تعهدی در نظام حسابداری شهرداری‌ها. فرضیه‌های اصلی این پژوهش به صورت زیر می‌باشد:

۱- گزارشگری مالی بر مبنای حسابداری تعهدی موجب ارتقا سطح مسؤلیت پاسخگویی می‌شود.

۲- گزارشگری مالی بر مبنای حسابداری تعهدی موجب ارتقا سطح ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری می‌شود.

که در فرضیه اول معنی‌دار بودن یا نبودن رابطه استفاده از مبنای حسابداری تعهدی با تهیه اطلاعات مالی در مورد دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و همچنین التزام بودجه‌ای، فرآیند برنامه‌ریزی، کنترل بودجه‌ای ایفای نقش مباشرت مدیریت مورد بررسی قرار می‌گیرد و در فرضیه دوم معنی‌دار بودن یا نبودن رابطه استفاده از مبنای حسابداری تعهدی با مربوط بودن اطلاعات، قابل اتکا بودن و داشتن قابلیت مقایسه اطلاعات مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

نتایج بدست آمده از این پژوهش نشان‌دهنده تأثیر به‌کارگیری مبنای حسابداری تعهدی در نظام حسابداری شهرداری‌ها بر افزایش سطح مسؤلیت پاسخگویی و همچنین در موارد گزارش بهتر درآمدها، هزینه، دارایی، بدهی و ایفای وظیفه مباشرت مدیریت، التزام بودجه‌ای و کنترل بودجه‌ای می‌شود.

با این حال، بررسی‌های نسبتاً کمی درباره به‌کارگیری حسابداری تعهدی و پیامدهای آن برای یک جامعه بزرگ

تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در شهرداری‌ها پرداخته می‌شود.

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های خارجی: بارت^۱ (۱۹۹۳)، در پژوهش خود به هفت دسته از پیامدهای بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی اشاره کرده است و تأکید می‌کند که باید به موارد زیر توجه بیش‌تری شود:

۱- تعریف جامع‌تری از بهای تمام شده برنامه‌های دولت
 ۲- تأکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثر بخشی فعالیت‌ها؛

۳- ارقام تعهدی اثر مهمی بر تعیین روش قیمت‌گذاری بر استفاده کننده دارد؛

۴- در مذاکرات نشان دادن بهره‌وری بیش‌تر ضروری است؛

۵- ایجاد پاسخگویی بیش‌تر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهادهای بخش عمومی؛

۶- ایجاد پاسخگویی برای اثرات رو به پایین سیاست‌های بدهی‌ها که به اهمیت اندازه‌گیری "حقوق بین دوره‌ای" اشاره داد؛

۷- اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت بر برآوردهای اولیه، که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد.

مک فی^۲ (۲۰۰۶)، در پاسخ به این که "چگونه حسابداری تعهدی پاسخگویی و حاکمیت را بهبود می‌بخشد" اظهار می‌دارد که گزینش سیستم تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود.

رابینسون^۳ (۲۰۰۲)، در مقاله خود تحت عنوان "حسابداری تعهدی و بخش عمومی" دلایل کلیدی تهیه بودجه و سایر گزارشات مالی دولتی به صورت پیچیده و گیج‌کننده را بررسی کرده و بعضی راه حل‌ها را در این زمینه پیشنهاد می‌کند. وی بیان می‌دارد که حسابداری تعهدی به عنوان یک سیستمی با پیچیدگی‌های غیرضروری در حساب‌های دولتی معرفی شده است که ایجاد این حساب‌ها برای افراد غیرکارشناس در رشته حسابداری نامفهوم است و امروزه تلاش برای حل این مشکل ضروری و الزامی است.

1. Barrett
 2. McPhee
 3. Robinson

4. Tudor & Mutiu,

جدول ۱. مقدار آلفای کرونباخ مؤلفه‌های تحقیق

متغیرها	Alpha
درآمدهای ثبت شده	۰/۷۹۲
هزینه‌های ثبت شده	۰/۷۱۲
دارایی‌های ثبت شده	۰/۷۰۱
بدهی‌های ثبت شده	۰/۷۳۰

نمونه آماری این پژوهش ۱۵۳ نفر از مدیران و کارشناسان امور مالی شهرداری می‌باشد که طی سال ۱۳۹۳ مورد مطالعه قرار گرفته و پرسشنامه جهت تمامی آن‌ها ارسال گردیده است.

روش‌های آماری مورد استفاده

در پژوهش حاضر برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون‌های آماری از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ استفاده شده است. نرمال بودن توزیع داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج حاصله، بیانگر نرمال بودن داده‌ها است. لذا برای آزمون فرضیه‌ها از روش‌های زیر استفاده شده است:

۱- ضریب همبستگی اسپیرمن؛

۲- تجزیه و تحلیل واریانس فریدمن؛

۳- تحلیل رگرسیون.

یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل توصیفی داده‌ها: آمار توصیفی داده‌های جمع‌آوری شده در جدول ۲ ارائه شده است.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

آزمون ضریب همبستگی اسپیرمن

فرضیه اول: یافته‌های تحقیق نشان داد که بین درآمدهای ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در سطح ($\alpha=0/01$) مغایرت اساسی وجود دارد. از آنجایی که اساس بودجه‌ریزی برنامه‌ای مبنای نقدی می‌باشد در نتیجه بین درآمد ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد (جدول ۳).

فرضیه دوم: یافته‌های تحقیق نشان داد که بین هزینه‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در سطح ($\alpha=0/01$) مغایرت اساسی وجود دارد. از

صورت گرفته است و در بسیاری موارد به مسایل و مشکلاتی که ممکن است رخ دهد، اشاره نشده است.

لذا با توجه به بررسی پژوهش‌های انجام شده به شرح فوق، چهار فرضیه به شرح ذیل طراحی و تدوین شده است:

۱- درآمدهای ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای رابطه و مغایرت اساسی دارد.

۲- هزینه‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای رابطه و مغایرت اساسی دارد.

۳- دارایی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای رابطه و مغایرت اساسی دارد.

۴- بدهی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای رابطه و مغایرت اساسی دارد.

روش پژوهش

با توجه به فرضیه‌های این پژوهش، درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌ها به عنوان متغیرهای مستقل و بودجه‌ریزی برنامه‌ای به عنوان متغیر وابسته می‌توان بیان نمود.

در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش با توجه به متغیرهای تعریف شده در بالا از روش توصیفی پیمایشی استفاده شده است. رایج‌ترین شیوه گردآوری داده‌ها در این روش استفاده از پرسشنامه است که در پژوهش حاضر از یک پرسشنامه حاوی ۲۵ گزاره از طیف پنج‌تایی لیکرت که شامل خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد خواهد بود و به ترتیب با رتبه‌های ۱ تا ۵ است. پاسخگو می‌تواند با انتخاب گزینه‌های خیلی کم تا خیلی زیاد میزان مخالفت یا موافقت خود را ابراز کند. در پژوهش حاضر، جامعه مورد بررسی عبارت است از: کلیه مدیران و کارشناسان امور مالی شهرداری استان فارس که تعداد آن‌ها در حدود ۲۶۰ نفر می‌باشد و از روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای استفاده گردید که با استفاده از جدول مورگان، تعداد ۱۵۳ نفر در نظر گرفته شده است.

روایی و پایایی پژوهش

به منظور حصول اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه، سؤال‌های پرسشنامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. قبل از جمع‌آوری اطلاعات، جهت تعیین پایایی، پرسشنامه‌ها بین ۲۰ نفر توزیع و جمع‌آوری شد و بعد از تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰، ضریب آلفای کرونباخ برای هر یک از متغیرهای پژوهش به شرح ذیل محاسبه گردید:

آنجایی که اساس بودجه‌ریزی مبنای نقدی می‌باشد در نتیجه بین هزینه ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد (جدول ۴).

فرضیه سوم: یافته‌های تحقیق نشان داد که بین دارایی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در سطح $(\alpha=0/01)$ مغایرت اساسی وجود دارد. از آنجایی که اساس بودجه‌ریزی برنامه‌ای مبنای نقدی می‌باشد در نتیجه بین دارایی ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد (جدول ۵).

فرضیه چهارم: یافته‌های تحقیق نشان داد که بین بدهی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای در سطح $(\alpha=0/01)$ مغایرت اساسی وجود دارد. از آنجایی که اساس بودجه‌ریزی برنامه‌ای مبنای نقدی می‌باشد در نتیجه بین بدهی ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد (جدول ۶).

جدول ۲. بررسی ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ‌دهندگان

ردیف	شرح ویژگی	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۶۴/۰۵۲
	زن	۲۸/۱۰۴	۴۳
	بدون پاسخ	۷/۸۴۳	۱۲
۲	مدرک تحصیلی	دیپلم و پایین‌تر	۳۱/۳۷
		فوق دیپلم	۱۳/۷۲
		لیسانس	۴۳/۱۳
		فوق لیسانس و بالاتر	۷/۸۴
۳	سابقه خدمت	بدون پاسخ	۳/۹۲
		کمتر از ۱ سال	۱۱/۱۱
		۱ تا ۵ سال	۳۳/۳۳
		۵ تا ۱۰ سال	۳۸/۵۶
		بیشتر از ۱۰ سال	۱۳/۷۲
		بدون پاسخ	۳/۲۶

جدول ۳. ضریب همبستگی درآمدهای ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای

متغیرها	شاخص‌های آماری	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب همبستگی اسپیرمن	نتیجه
درآمدهای ثبت شده بودجه‌ریزی برنامه‌ای	۱۶/۸۱	۱۶/۸۱	۴/۶۲۵	$r = 0/799$	معنی‌دار است
	۱۵/۸۱	۱۵/۸۱	۳/۴۵۱	$Sig = 0/001$	
$P < 0/01$, $N = 153$					

جدول ۴. ضریب همبستگی هزینه‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای

متغیرها	شاخص‌های آماری	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب همبستگی اسپیرمن	نتیجه
درآمدهای ثبت شده بودجه‌ریزی برنامه‌ای	۱۸/۸۵	۱۸/۸۵	۳/۸۱۴	$r = 0/811$	مغایرت دارد
	۱۵/۸۱	۱۵/۸۱	۳/۴۵۱	$Sig = 0/001$	
$P < 0/01$, $N = 153$					

جدول ۵. ضریب همبستگی دارایی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای

متغیرها	شاخص‌های آماری	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب همبستگی اسپیرمن	نتیجه
درآمدهای ثبت شده بودجه‌ریزی برنامه‌ای	۱۷/۴۱	۱۷/۴۱	۴/۳۱۳	$r = 0/682$	مغایرت دارد
	۱۵/۸۱	۱۵/۸۱	۳/۴۵۱	$Sig = 0/001$	
$P < 0/01$, $N = 153$					

جدول ۶. ضریب همبستگی بدهی‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای

متغیرها	شاخص‌های آماری	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب همبستگی اسپیرمن	نتیجه
درآمدهای ثبت شده بودجه‌ریزی برنامه‌ای	۱۷/۲۸	۱۷/۲۸	۴/۷۰۰	$r = 0/609$	مغایرت دارد
	۱۵/۸۱	۱۵/۸۱	۳/۴۵۱	$Sig = 0/001$	
$P < 0/01$, $N = 153$					

آزمون تحلیل واریانس فریدمن

در این پژوهش جهت رتبه‌بندی چهار متغیر حسابداری تعهدی از آزمون فریدمن استفاده گردیده است. بین وضعیت موجود چهار متغیر (درآمدهای ثبت شده، هزینه‌های ثبت شده، دارایی‌های ثبت شده و بدهی‌های ثبت شده) تفاوت معنی‌داری از نظر اولویت وجود دارد. خروجی SPSS شامل دو جدول می‌باشد. در جدول ۷، معنی‌داری آزمون فریدمن برای پنج متغیر ارائه شده و در جدول ۸ میانگین رتبه‌های ۵ متغیر ارائه گردیده است. با توجه به خروجی SPSS مقدار عدد معنی‌داری (sig) بیشتر از ۰/۰۵ بوده و از سطح معنی‌داری استاندارد (a=۵٪) بیشتر است. بنابراین فرض H_0 در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. از این رو می‌توان گفت بین وضعیت موجود چهار متغیر تفاوت معنی‌داری از نظر اولویت وجود ندارد.

آزمون تحلیل رگرسیون

با توجه به وجود رابطه بین ابعاد حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای این متغیر وارد معادله رگرسیون شده و برای تعیین توان پیش‌بینی هر یک از زیر مقیاس‌های حسابداری تعهدی از تحلیل رگرسیون استفاده شد. به این صورت که ابعاد حسابداری تعهدی به عنوان متغیرهای مستقل و بودجه‌ریزی برنامه‌ای به عنوان متغیر وابسته وارد معادله رگرسیون شدند (جدول ۹).

متغیر حسابداری تعهدی تنها ۳۵٪ از تغییرات بودجه‌ریزی برنامه‌ای را تعیین می‌کند (جدول ۱۰). با توجه به مقدار آماره F جدول ۱۱ تحلیل واریانس $F=۴/۱۹۰$ با درجه آزادی (۴ و ۷۵) با سطح معنی‌داری $P=۰/۰۰۱$ فرض صفر مبنی بر بی‌تأثیر بودن متغیر حسابداری تعهدی بر بودجه‌ریزی برنامه‌ای رد می‌شود.

جدول ۷. معنی‌داری آزمون فریدمن برای چهار متغیر

مقادیر محاسبه شده	شاخص‌های آماری
۱۵۳	تعداد
۷/۸۰۷	χ^2
۴	درجه آزادی
۰/۰۹۹	عدد معنی‌داری (sig)

جدول ۸. میانگین رتبه‌ها در آزمون فریدمن

رتبه بندی	میانگین رتبه
درآمدهای ثبت شده	۳/۱۵
هزینه‌های ثبت شده	۳/۰۹
دارایی‌های ثبت شده	۲/۸۲
بدهی‌های ثبت شده	۲/۷۹

جدول ۹. ماتریس همبستگی بین ابعاد حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای (میزان همبستگی)

شاخص‌ها	۱	۲	۳	۴
درآمدهای ثبت شده (۱)	۱			
هزینه‌های ثبت شده (۲)	۰/۵۱۹***	۱		
دارایی‌های ثبت شده (۳)	۰/۶۸۴***	۰/۴۱۷*	۱	
بدهی‌های ثبت شده (۴)	۰/۷۳۲***	۰/۷۳۹***	۰/۳۹۲*	۱

*: $p < 0.05$ **: $p < 0.01$

جدول ۱۰. آماره‌های خلاصه مدل رگرسیونی

مدل	ضریب همبستگی	ضریب تعیین R^2	ضریب تعیین تصحیح شده	انحراف استاندارد ضریب تعیین تصحیح شده
۱	۰/۵۸۱	۰/۳۵	۰/۰۳۸	۹/۸۵۳

با توجه به مقدار ضریب همبستگی و ضریب تعیین به دست آمده $R^2 = ۰/۳۵$ مشاهده می‌شود.

جدول ۱۱. تحلیل واریانس

مدل	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مجموع مربعات	آماره فیشر	سطح معنی‌داری
منبع تغییرات رگرسیونی	۴۶۲/۳۱۹	۴	۱۱۵/۵۸۰	۴/۱۹۰	۰/۰۰۱
منبع تغییرات خطا (باقیمانده‌ها)	۷۲۸۱/۴۸۱	۱۵۸۵	۹۷/۰۸۶		
جمع کل	۷۷۴۳/۸۰۰	۱۵۸۹			

هزینه منظور می‌گردد و درآمد در هنگام وصول ثبت، لذا بدهی شناسایی نمی‌گردد) بنابراین می‌توان گفت بین دارایی و بدهی ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای به دلیل عدم وجود دارایی و بدهی در بودجه‌ریزی برنامه‌ای، مغایرت اساسی وجود دارد. لذا شهرداری‌ها در جهت بهبود گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی مدیران ناگزیر به اجرای حسابداری تعهدی با رویکرد بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشند.

در جهت شفاف‌سازی حساب‌های سنواتی لازم است اقدامات زیر صورت پذیرد:

- شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت دارایی‌های ثابت (اختصاصی)،
- شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت موجودی‌های جنسی،
- شناسایی، ارزیابی، قیمت‌گذاری و ثبت پروژه‌های مشارکتی و سرمایه‌گذاری‌های،
- بررسی و تدقیق درآمدها و حساب‌ها و اسناد دریافتی، جهت انتقال صحیح اینگونه موارد به سرفصل‌های متناظر در سیستم حسابداری تعهدی،
- بررسی و پژوهش هزینه‌ها و حساب‌ها و اسناد پرداختی، جهت انتقال صحیح اینگونه موارد به سرفصل‌های متناظر در سیستم حسابداری تعهدی،
- طراحی و نظارت بر تولید یازده نوع از اسناد مکانیزه حسابداری در سیستم مالی پام،
- تهیه و تدوین دستورالعمل‌های مرتبط با نحوه ثبت تغییرات دارایی‌های ثابت و موجودی‌های جنسی،
- بررسی و تعیین کلیه حساب‌های دائمی استفاده شده و دارای مانده غیر صفر در روش نقدی و نهایتاً ارائه دستورالعمل مورد نیاز برای انتقال مانده اینگونه حساب‌ها به سرفصل‌های متناظر در سیستم حسابداری تعهدی،
- جمع‌آوری و یکسان‌سازی اطلاعات مالی واحدهای اجرایی.

همان گونه که جدول ۱۲ نشان می‌دهد درآمدهای ثبت شده، هزینه‌های ثبت شده، دارایی‌های ثبت شده و بدهی‌های ثبت شده تحت تأثیر نمره کل بودجه‌ریزی برنامه‌ای قرارداد و می‌تواند در معادله رگرسیونی باقی بماند که به ترتیب با ضریب رگرسیونی ۰/۳۱۴، ۰/۳۵۱، ۰/۱۹۷، -۰/۲۶۳- توانسته‌اند به ترتیب درآمدهای ثبت شده ۰/۲۵۳، هزینه‌های ثبت شده ۰/۳۰۴، دارایی‌های ثبت شده ۰/۲۲۱، بدهی‌های ثبت شده ۰/۲۹۷ بودجه‌ریزی برنامه‌ای را پیش‌بینی کنند.

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده طبق جداول ۱ تا ۱۲، می‌توان اظهار داشت که تمامی فرضیه‌های پژوهش مورد تأیید قرار گرفتند و نتایج پژوهش نشان داد که بین متغیرهای درآمدها و هزینه‌ها و دارایی‌ها و هزینه‌های ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای مغایرت اساسی وجود دارد. با توجه به اینکه اساس بودجه‌ریزی برنامه‌ای، مبنای نقدی می‌باشد و درآمد در زمان وصول و هزینه در زمان پرداخت شناسایی و ثبت می‌گردد، ولی در حسابداری تعهدی درآمد و هزینه هنگام تحقق شناسایی و ثبت می‌گردد لذا در صورتی که یک درآمد و یا هزینه در روزهای پایانی سال مالی ۱۳۸۱ تحقق ولی در سال ۱۳۸۲ وصول یا پرداخت گردد در بودجه‌ریزی برنامه‌ای جزء بودجه سال ۱۳۸۲ منظور، ولی طبق حسابداری تعهدی می‌بایست جزء بودجه سال ۱۳۸۱ منظور گردد و این مغایرت در ارقام با اهمیت بسیار قابل شهود می‌باشد، بنابراین می‌توان گفت بین درآمد و هزینه ثبت شده در حسابداری تعهدی با بودجه‌ریزی برنامه‌ای به دلیل عدم رعایت اصل تطابق هزینه با درآمد و اصل افشا مغایرت اساسی وجود دارد. همچنین از آنجایی که اساس بودجه‌ریزی بر مبنای نقدی صرفاً درآمد و هزینه می‌باشد و دارایی‌ها و بدهی‌ها هیچ جایگاهی ندارد (در حسابداری نقدی دارایی‌ها و اموال هنگام خرید مستقیماً به

جدول ۱۲. ضرایب مدل رگرسیون

سطح معناداری	T	ضرایب استاندارد شده	ضرائب استاندارد نشده		ابعاد
		Beta	خطای معیار	بتا	
۰/۰۰۱	۱۱/۲۸۹		۰/۴۴۰	۰/۹۸۳	عدد ثابت
۰/۰۰۱	۴/۱۴۲	۰/۲۵۳	۰/۰۹۱	۰/۳۱۴	درآمدهای ثبت شده
۰/۰۰۱	۳/۲۸۳	۰/۳۰۴	۰/۰۸۶	۰/۳۵۱	هزینه‌های ثبت شده
۰/۰۰۱	-۳/۶۴۴	۰/۲۲۱	۰/۰۶۸	-۰/۱۹۷	دارایی‌های ثبت شده
۰/۰۰۱	-۴/۳۸۱	۰/۲۹۷	۰/۰۸۷	-۰/۲۶۳	بدهی‌های ثبت شده

- با توجه به نتایج فوق موارد زیر پیشنهاد می‌گردد:
- شفاف‌سازی حساب‌ها و ارائه گزارش‌های مالی جامع از طریق: محاسبه بهای تمام شده خدمات و مدیریت بر هزینه‌ها و تهیه صورت‌های مالی تجمیعی و تلفیقی کل و گزارش‌های عملکرد دوره‌ای،
- ایجاد بستر مناسب در استقرار بودجه جامع،
- تأمین، توسعه، تکمیل و یکپارچه‌سازی نرم‌افزارهای کاربردی مرتبط،
- ایجاد طبقه‌بندی و کدینگ یکنواخت در کلیه واحدهای اجرایی شامل ادارات ستادی، مناطق و چهار سازمان وابسته در گام نخست و تعمیم آن به کلیه سازمان‌ها و شرکت‌های تحت پوشش در گام‌های بعدی.
این پژوهش با محدودیت‌های از قبیل عدم دقت، صراحت و صداقت پاسخ دهندگان به سؤالات و پیش داوری آن‌ها در مورد فرضیات حدسی خود، احتمال عدم همکاری افراد در تکمیل پرسشنامه، گسترده بودن متغیرهای تأثیرگذار بر ارزش درک شده و عدم توانایی بررسی و لحاظ تمامی این متغیرها، محدودیت مربوط به دوره زمانی جمع‌آوری اطلاعات، کیفی بودن موضوع مورد بررسی و مشکلات تبدیل معیارهای کیفی به معیارهای کمی و قابل سنجش، محدودیت‌های زمانی انجام تحقیق جهت جمع‌آوری داده‌ها مواجه بوده است.
- بجنوردی، حسین. (۱۳۷۹). "بررسی موانع توسعه حسابداری دولتی در ایران و اثرات آن بر گزارشگری مالی دولتی". پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
- کارگروه تدوین نظام مالی. (۱۳۸۹). "هدف‌ها و ویژگی‌های حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها". بیانیه مفهومی ۱، مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
- ریاحی نسب، ناصر. (۱۳۸۶). "ارزیابی به‌کارگیری مبنای حسابداری تعهدی در نظام حسابداری شهرداری‌ها". پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
- مولانیا، حمید. (۱۳۸۹). "بررسی سودمندی حسابداری تعهدی در شفافیت گزارشگری و ارتقای مسؤولیت پاسخگویی بخش عمومی ایران". پایان‌نامه کارشناسی ارشد.

- Barrett, P. (February, 1993). "Managing in an Accrual Accounting Environment". *Paper Presented to RIPA. Conference Canberra.*
- McPhee, I. (August, 2006). "Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference.*
- Robinson, M. (2002). "Accrual Accounting and the Public Sector". *Working Paper, School of Economics and Finance Queensland University of Technology.*
- Tudor, T. & A. Mutiu (2005). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *Studia Oeconomica*, 1, 36-51.

منابع

- آذر، عادل؛ مؤمنی، منصور. (۱۳۸۷). *آمار و کاربردهای آن در مدیریت*. تهران: انتشارات سمت.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). *مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها* (جلد اول). مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۱). *مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها*، جلد دوم مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.

مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی

نرجس قاضی مرادی

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۵/۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۲/۱۱

Practical Impediments to Perform Accrual Accounting at Universities and Higher Education Institutions

*N. Ghazimoradi

M.A. in Accounting, University of Tehran, Iran.

Received: 2016/4/30

Accepted: 2016/7/26

Abstract

This study investigates practical impediments to perform accrual accounting at universities and higher education institutions. According to article 49 of forth development plan and second section of article 20 of five development plan, universities and higher education institutions are exempted from all regulations including public audit act, civil services and so on. They follow trading and financial bylaw, approved by selves board of trustees. According to article 54 of trading and financial bylaw approved in 2004 and article 41 approved in 2012, all universities must implement accrual accounting up to 2013. However this is not realized because of different reasons. This study investigates practical impediments of a accrual accounting at universities as scientific centers with searching in literature, 30 factors are recognized as practical impediments including three categories, prerequisite context, managers sponsors and personnels familiarities and expert 160 questionnaires are to financial manager and experts. Finally 118 questionnaires are accepted. Binominal test and T-student test are used. Finding approved hypotheses and show 16 factors. Insufficient support by universities senior managers is recognized as most important practical impediment to perform accrual accounting. prerequisite context and personnel train are second and third practical impediments.

Keywords: Accrual Accounting at Universities, Development Plan, Trading and Financial Bylaw, Managers Support, Train.

JEL Classification: -

چکیده

این پژوهش به بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی کشور می‌پردازد. با توجه به ماده ۴۹ قانون برنامه توسعه چهارم و بند ب ماده ۲۰ قانون برنامه توسعه پنجم دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی از کلیه قوانین و مقررات از جمله قانون محاسبات عمومی، خدمات کشوری و غیره مستثنی بوده و تابع آیین نامه‌های مالی و معاملاتی مصوب هیات‌های امنای خود می‌باشند. بر طبق مفاد ماده ۵۴ آیین نامه مالی و معاملاتی مصوب سال ۱۳۸۳ و ماده ۴۱ مصوب ۱۳۹۱ کلیه دانشگاه‌ها موظف بوده‌اند تا پایان سال ۱۳۹۲ حسابداری تعهدی را در دانشگاه‌ها اجرا نمایند لیکن از سال ۱۳۸۴ تاکنون این امر به دلایل مختلفی صورت نگرفته است. این پژوهش به دنبال بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها به عنوان مراکز علمی و پیشرو می‌پردازد. پس از بررسی ادبیات و نوشتارها تعداد ۳۰ عامل به عنوان مشکلات اجرایی در سه طبقه شامل بسترهای لازم، حمایت مدیران و آشنایی و تخصص پرسنل بررسی گردید. پژوهش با استفاده از ارسال تعداد ۱۶۰ پرسشنامه برای مدیران مالی و کارشناسان صورت گرفت. در نهایت از میان پرسشنامه‌های دریافتی تعداد ۱۱۸ پرسشنامه قابل قبول تشخیص داده شد. پژوهش با استفاده از آزمون‌های آماری دو جمله‌ای و تی-استیودنت صورت گرفت. نتایج پژوهش ضمن تأیید فرضیه‌ها و شناسایی ۱۶ عامل نشان می‌دهد که عدم حمایت مدیران عالی دانشگاه‌ها به عنوان مهم‌ترین عامل در اجرای حسابداری تعهدی می‌باشد. بسترسازی لازم و آموزش پرسنل به ترتیب به عنوان دومین و سومین مشکل اجرای حسابداری تعهدی شناسایی گردیدند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها، قانون برنامه توسعه، آیین نامه مالی و معاملاتی، حمایت مدیران، آموزش.

طبقه‌بندی موضوعی: -

مقدمه

ساختار دولت طبق قانون اساسی به سه دسته وزارتخانه، مؤسسات و شرکتها تقسیم می‌شود. مسؤلیت پاسخگویی در لغت به معنی الزام شخص به توضیح و ارائه دلایل منطقی در قبال عملی که انجام داده است می‌باشد مفهوم این واژه در شرایط کنونی بسیار گسترده است و ریشه در فلسفه سیاسی دارد و بر مفاهیمی چون حق و الزام تأکید می‌نماید.

در جوامع مردم سالار دموکراسی مردم با شرکت در انتخابات قدرت قانونی را به نمایندگان خود تفویض می‌نمایند و حق پاسخ‌خواهی را برای خود محفوظ می‌دارند و مسؤلان نیز در برابر شهروندان در مورد افزایش منابع و همچنین مصارف آن با ارائه دلایل منطقی پاسخگو می‌باشند. برخی از فعالیت‌های دولت جنبه مالی دارد لذا فراهم آوردن اطلاعاتی برای ایفای مسؤلیت پاسخگویی به این فعالیت‌ها از طریق گزارش‌گری مالی امکان‌پذیر خواهد بود. در جوامع مقامات در قبال اعمالی که انجام می‌دهند و تصمیماتی که می‌گیرند در برابر شهروندان ملزم به پاسخگویی هستند و شهروندان نیز به عنوان صاحبان حق، حقایق را در مورد اعمال مسؤلان به صورت علنی مستقیم یا غیرمستقیم از طریق نمایندگان قانونی خود پیگیری و مطالبه می‌نمایند. در فرآیند پاسخگویی هر دو طرف پاسخگو و پاسخ‌خواه کوشش می‌کنند با استفاده از ابزارهای مناسب در ایفای مسؤلیت پاسخگویی و ارزیابی آن مشارکت کنند (باباجانی، ۱۳۸۰).

قبل از اعطای تسهیلات جدید در اجرای آئین‌نامه مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و ماده ۳۱ قانون محاسبات عمومی کشور، ذیحساب منصوب وزارت امور اقتصاد و دارایی مستقر در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی مسؤلیت برخی از مراحل انجام هزینه و سایر پرداخت‌ها نظیر تطابق خرج با قوانین و مقررات، تأمین اعتبار، تنظیم حساب و پرداخت را برعهده داشتند. در این حالت مسؤلیت اعمال کنترل‌های داخلی و مالی و پاسخگویی مالی عمدتاً به عهده ذیحساب است. دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور و وزارت امور اقتصاد و دارایی ذیحساب مستقر را مسؤل انجام صحیح امور تلقی می‌دانستند. از ابتدای سال ۸۴ و در اجرای ماده ۴۹ برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۰ قانون اهداف، وظایف و تشکیلات وزارت علوم تحقیقات و فناوری و با حذف سیستم نظارت مالی ذیحساب محور در

دانشگاه‌ها و تبدیل آن به یک سیستم نظارت مالی رئیس دستگاه اجرایی محور مسؤلیت مستقیم پاسخگویی مالی و اعمال نظارت مالی در مورد مصرف کلیه منابع مالی، شامل اعتبارات هزینه‌ای، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و درآمدهای اختصاصی و سایر منابع مالی دیگر به عهده رؤسای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی محول می‌گردد (همان، ۱۳۸۴).

ویژگی‌های نظام حسابداری مبنی بر مسؤلیت پاسخگویی عبارتند از: استفاده از سیستم کنترل بودجه‌ای مناسب، استفاده صحیح از تئوری وجوه و سیستم حسابداری حساب‌های مستقل، به‌کارگیری مبنای تعهدی یا تعهدی تعدیل شده، استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی (پاسخگویی مالی)، استفاده از معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی (پاسخگویی عملیاتی)، نگهداری حساب‌ها و گزارش‌گری دارایی‌های سرمایه‌ای، نگهداری حساب‌ها و گزارش‌گری بدهی‌های بلندمدت، گزارش‌گری مالی در سطح حساب‌های مستقل (منابع مالی)، گزارش‌گری مالی در سطح دستگاه اجرایی.

پیشینه پژوهش

بررسی‌ها و مقالات بسیار در خارج و داخل ایران در خصوص حسابداری تعهدی صورت پذیرفته و کشورهایی از جمله آمریکا، استرالیا، ژاپن و... دستاوردهایی در این موضوع داشته‌اند؛ از جمله اینکه:

بارت^۱ (۱۹۹۸)، پیامدهای هفت‌گانه به‌کارگیری حسابداری تعهدی را بیان نموده:

- ۱- تعریف جامع‌تر هزینه برنامه‌های دولت؛
- ۲- تأکید بر کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثر بخشی می‌شود؛
- ۳- ارقام تعهدی اثر مهمی بر تعیین روش قیمت‌گذاری برای استفاده کننده دارد؛
- ۴- نیاز به نشان دادن بهره‌وری بیش‌تر در مذاکرات چانه‌زنی کاری؛
- ۵- ایجاد پاسخگویی بیش‌تر برای منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده نهادهای بخش عمومی است؛
- ۶- ایجاد پاسخگویی برای اثرات رو به پایین سیاست‌های بدهی‌هاست که به اهمیت اندازه‌گیری سرمایه

بین طبقه‌ای؛

۷- با اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت برای برآوردهای اولیه که منافع فزاینده برای صورت ظاهری آن یعنی بودجه دارد.

چان و جونز^۲ (۱۹۹۶)، معتقد است انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به مردم، مدیریت مالی بهتر به وسیله مدیران بخش عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود و تغییرات اساسی در نظام حسابداری ریشه در تغییر نگاه حسابداری بخش عمومی از تغییرات وجه نقد به وقوع رویدادهایی که منجر به تغییرات وجه نقد می‌شود.

کیارن و هایدمن^۳ (۱۹۹۹)، انتخاب نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی را منجر به افزایش پاسخگویی دولت به مردم و مدیریت مالی بهتر و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف می‌داند.

کیوشی یاماموتو^۴ (۲۰۱۰)، فرآیند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا را بررسی نموده و چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای این حسابداری در بخش دولتی و مدلی جامع برای پیاده‌سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه نموده است.

پوتر^۵ (۲۰۰۲)، در مورد حسابداری تعهدی و بخش عمومی استرالیا و حرکت از مبنای نقدی به تعهدی در بخش عمومی استرالیا یک عنصر کلیدی برنامه اصلاح مدیریت عمومی جدید و رخداد با اهمیت بود و هدف پژوهش اینکه رخدادهای کلیدی در این انتقال برنامه حسابداری را شناسایی می‌کند.

باباجانی (۱۳۸۲)، در پژوهشی بنام "ارزیابی ظرفیت مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران" نشان می‌دهد نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران از قابلیت لازم برای مسؤولیت پاسخگویی در زمینه کنترل بودجه مصوب، شناسایی درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی برخوردار نمی‌باشد.

باباجانی (۱۳۸۳)، پژوهشی در نقش حسابداری و

گزارش‌گری مالی دولتی در ایفا و ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی از منظر پاسخگویان و پاسخ خواهان دارند که بیانگر یک نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی دولتی مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی که ویژگی‌های کلیدی آن به تأیید متخصصان حسابداری رسیده مبنای نظرخواهی قرارگرفت و نظر دو گروه ذینفع پاسخگو و پاسخ‌خواه در مورد نظام حسابداری بررسی شد.

باباجانی و مددی (۱۳۸۷)، پژوهشی با عنوان امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران انجام دادند که تحول در سیستم حسابداری و گزارش‌گری مالی مؤسسات بخش عمومی مستلزم حصول اطمینان از فراهم بودن شرایط لازم برای به‌کارگیری دو عامل کلیدی شامل مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در این سیستم می‌باشد این پژوهش در پی آن است که عدم وجود شرایط لازم و کافی برای به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منافع اقتصادی در حسابداری و گزارش‌گری مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی اطمینان حاصل نماید و یافته‌ها نشان‌دهنده آن است که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری مذکور وجود دارد.

مددی (۱۳۸۷)، در پژوهشی با عنوان "امکان سنجی پیاده‌سازی سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی در دانشگاه‌های ایران" به بررسی نظام حسابداری دانشگاه‌های دولتی ایران پرداخته مبنی بر اینکه امکان جایگزینی مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی وجود دارد و همچنین به بررسی انواع درآمدهای دانشگاه‌ها، قابلیت اندازه‌گیری، قابلیت وصول آن‌ها و هزینه‌های دانشگاه می‌پردازد.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به گستردگی عوامل مؤثر بر عدم اجرای حسابداری تعهدی سؤالات پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود:

- عدم وجود نیروی انسانی متخصص مانع از اجرای

حسابداری تعهدی است؟

- هزینه‌بر بودن زمینه‌ها و بسترهای مناسب مانع از

اجرای حسابداری تعهدی است؟

2. Chan & Jones
3. Ciaran & Hyndman
4. Kiyoshi Yamamoto
5. Potter

پایایی، روایی، محتوایی و ساختاری مورد بررسی قرار گرفت.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش متشکل از مدیران و کارشناسان مالی در رده‌های متفاوت سازمانی در دانشگاه‌های شهر تهران می‌باشد. نمونه‌گیری با استفاده از روش تصادفی ساده صورت گرفت تا شانس کلیه افراد مساوی باشد. باتوجه به جامعه آماری پیش بینی درصد استرداد پرسشنامه (بین ۶۰ تا ۷۰ درصد) و تعداد پاسخ‌های مورد نیاز جهت تحلیل آماری (حدود ۱۲۰ پرسشنامه) برآورد گردید.

تجزیه و تحلیل داده

در پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از نرم‌افزار SPSS استفاده می‌شود. در آزمون فرضیه‌ها از روش آماری t-استیودنت و تحلیل آماری دوجمله‌ای استفاده گردید. با توجه به آنکه انحراف جامعه نامعلوم می‌باشد از انحراف نمونه استفاده خواهد شد. همچنین برای استنباط میانگین جامعه، از میانگین نمونه استفاده می‌شود. در این صورت آزمون را با آماره آزمون T انجام داده که توزیع t-استیودنت با $n-1$ درجه است. پاسخ درخواستی کلیه سؤالات بر مبنای مقیاس لیکرت (از ۱ تا ۵) می‌باشد. با توجه به پاسخ‌های دریافت شده میانگین موزون پاسخ‌های هر سؤال محاسبه می‌گردد. مرز ناحیه رد از روی جدول t معین می‌شود.

نتایج پژوهش

در مجموع ۱۶۰ پرسشنامه توزیع گردید و تعداد ۱۲۳ پرسشنامه دریافت شد و در نهایت ۱۱۸ پرسشنامه قابل قبول تشخیص داده شد (جدول ۱).

اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان در جدول ۲ ارائه شده است.

سؤالات پرسشنامه از یک الی نوزده مربوط به فرضیه اول (جدول ۳ و ۴ و ۵) و سؤالات بیست الی بیست و پنج مربوط به فرضیه دوم (جدول ۶ و ۷ و ۸) و سؤالات بیست و شش الی سی مربوط به فرضیه سوم (جدول ۹ و ۱۰ و ۱۱) می‌باشد.

به منظور تجزیه و تحلیل و انجام آزمون‌های آماری از

- فقدان نرم‌افزار مناسب و ایده‌آل مانع از اجرای حسابداری تعهدی است؟

- عدم حمایت مدیریت عالی مانع از اجرای حسابداری تعهدی است؟

- عدم آشنایی مدیریت عالی با حسابداری تعهدی مانع از اجرای آن است؟

- عدم وجود قوانین و مقررات مانع از اجرای حسابداری تعهدی است؟

- عدم هماهنگی با دستگاه‌های نظارتی مانع از اجرای حسابداری تعهدی است؟

در راستای دستیابی به پاسخ به سؤال‌های پژوهش، سه فرضیه به شرح زیر تدوین گردید:

فرضیه اول: عدم بستر و زمینه‌های مناسب مانع از اجرای حسابداری تعهدی است.

فرضیه دوم: عدم آشنایی و حمایت مدیران عالی مانع از اجرای حسابداری تعهدی است.

فرضیه سوم: عدم وجود نیروی متخصص در دانشگاه‌ها مانع از اجرای حسابداری تعهدی است.

روش پژوهش

این پژوهش یک نوع تحقیق آکادمیک است که در رابطه با یک موضوع خاص دیدگاه‌ها و نظرات کارشناسان مالی در رده‌های متفاوت سازمانی را اخذ و سپس آن‌ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. روش انجام پژوهش تجربی-پیمایشی است که به بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها می‌پردازد. به منظور انجام چنین تحقیقی به کسب دیدگاه‌های مدیران و کارشناسان مالی در رده‌های مختلف سازمانی پرداخته و برداشت آنان از شرایط موجود در سازمان محل خدمت اقدام گردید. اطلاعات مورد نیاز از طریق تهیه و ارسال پرسشنامه که سؤالات از سه قسمت مربوط به بستر و زمینه، مدیران و پرسنل جمع‌آوری گردید. پرسشنامه بین رده‌های متفاوت توزیع گردید. منظور از رده‌های متفاوت مدیران ارشد، معاونین، رئیس اداره، رؤسای حسابداری و کارشناسان مالی می‌باشد و نتایج بدست آمده با استفاده از نرم‌افزار SPSS و آزمون آلفا کرونباخ، آزمون دوجمله‌ای برای پاسخ به سؤالات بلی و خیر و t-استیودنت برای میزان تأثیر مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. قابلیت پرسشنامه از نظر اعتبار

جدول ۱. آمار توصیفی پرسشنامه‌های توزیع شده

پرسشنامه‌های غیر قابل قبول	پرسشنامه‌های قابل قبول	پرسشنامه‌های دریافتی	پرسشنامه‌های توزیع شده	مؤسسات
۰	۲۶	۲۶	۳۵	دانشگاه تهران
۰	۲۵	۲۵	۳۰	دانشگاه شریف
۰	۶	۶	۱۵	دانشگاه خواجه‌نصیر طوسی
۰	۱۳	۱۳	۱۵	دانشگاه بهشتی
۰	۱۱	۱۱	۱۵	دانشگاه امیرکبیر
۱	۱۴	۱۵	۱۵	دانشگاه تربیت مدرس
۴	۹	۱۳	۱۴	دانشگاه علوم پزشکی تهران
۰	۱	۱	۱	دانشگاه علوم پزشکی ایران
۰	۷	۷	۱۰	دانشگاه علوم پزشکی بهشتی
۰	۶	۶	۱۰	دانشگاه هنر
۵	۱۱۸	۱۲۳	۱۶۰	جمع کل

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی

درصد	تعداد	شرح	درصد	تعداد	شرح
		پست سازمانی			جنسیت
۵۷/۶	۶۸	کارشناس	۴۸/۳	۵۷	زن
۱۲/۷	۱۵	رئیس حسابداری	۵۱/۷	۶۱	مرد
۱۵/۳	۱۸	رئیس اداره	۱۰۰	۱۱۸	جمع کل
۱/۷	۷	معاون			مدرک تحصیلی
۱/۷	۲	مدیرکل	۷۳/۷	۸۷	لیسانس
۶/۸	۸	عدم پاسخ‌گویی	۱۴/۴	۱۷	فوق لیسانس
۱۰۰	۱۱۸	جمع کل	۰/۸	۱	عدم پاسخ‌گویی
		سابقه	۱۱	۱۳	سایر
۱۶/۹	۲۰	کمتر از ۵ سال	۱۰۰	۱۱۸	جمع کل
۲۹/۷	۳۵	بین ۵ تا ۱۰ سال			رشته تحصیلی
۲۸/۸	۳۴	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۵/۹	۷	اقتصاد
۸/۵	۱۰	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۱۹/۵	۲۳	مدیریت
۱۶/۱	۱۹	بیش تر از ۲۰ سال	۶۲/۷	۷۴	حسابداری
۱۰۰	۱۱۸	جمع کل	۰/۸	۱	عدم پاسخ‌گویی
۸۵/۶	۱۰۱	دانشگاه‌های تابع وزارت علوم	۱۱	۱۳	سایر
۱۴/۴	۱۷	دانشگاه‌های تابع وزارت بهداشت	۱۰۰	۱۱۸	جمع کل
۱۰۰	۱۱۸	جمع کل			

جدول ۳. نتایج آزمون دو جمله‌ای فرضیه اول

شماره سؤال	سؤالات پرسشنامه	سطح معنی‌داری	تأیید یا رد فرضیه
۱	تطابق آئین‌نامه مالی معاملات دانشگاه با اجرای حسابداری تعهدی	۰/۳۶۹	رد
۲	تطابق بودجه دانشگاه با اجرای حسابداری تعهدی	۰/۰۰۱	تأیید
۳	فرهنگ پاسخگویی در بین مدیران ارشد دانشگاه در مقابل پاسخ‌خواهان	۰/۰۲۵	تأیید
۴	اجرای حسابداری تعهدی جهت افزایش کیفیت تجزیه و تحلیل گزارشات	۰	تأیید
۵	حسابداری تعهدی عینیت کمتر از حسابداری نقدی دارد	۰/۱۱۴	رد
۶	حسابداری تعهدی درک دشوارتر نسبت به حسابداری نقدی دارد	۰/۰۴۴	تأیید
۷	حسابداری تعهدی گزارشات مالی جامع‌تر نسبت به حسابداری نقدی دارد	۰	تأیید
۸	اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها بسیار مشکل است	۰/۰۵۷	رد
۹	آموزش‌های لازم برای اجرای حسابداری تعهدی لازم است	۰	تأیید
۱۰	شناخت و اندازه‌گیری درآمدهای عملیاتی دانشگاه‌ها مشکل است	۰/۰۵۱	رد
۱۱	شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت شامل زمین و ساختمان مشکل است	۰	تأیید
۱۲	شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت شامل وسایط نقلیه ماشین‌آلات مشکل است	۰	تأیید
۱۳	شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های ثابت شامل اثاثیه و ابزارآلات مشکل است	۰/۳۷۲	رد
۱۴	شناخت و اندازه‌گیری مطالبات و بدهی‌های کوتاه‌مدت مشکل است	۰/۰۰۲	تأیید
۱۵	شناخت هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی براساس حسابداری تعهدی مشکل است	۰/۲۷۷	رد
۱۶	شناخت بدهی‌های بلندمدت دانشگاه براساس حسابداری تعهدی مشکل است	۰/۱۹۵	رد
۱۷	گزارشگری براساس حسابداری تعهدی برای خزانه مورد استفاده قرار می‌گیرد	۰/۰۳۵	تأیید
۱۸	گزارشگری براساس حسابداری تعهدی برای تفریح بودجه مورد استفاده قرار می‌گیرد	۰	تأیید
۱۹	گزارشگری براساس حسابداری تعهدی برای دیوان محاسبات مورد استفاده قرار می‌گیرد	۰	تأیید

جدول ۴. نتایج آزمون t-استیودنت

سؤال	میانگین	انحراف معیار	t	درجه آزادی	تأیید یا رد فرضیه
۲	۳/۱۷	۰/۷۸۵	۱/۵۹۰	۵۱	رد
۳	۳/۱۰	۰/۹۰۰	۱	۷۸	رد
۴	۴/۲۵	۰/۶۴۳	۲۰/۲۰۰	۱۰۷	تأیید
۶	۳/۴۶	۰/۹۴۵	۴/۲۸۸	۷۸	تأیید
۷	۴/۲۸	۰/۶۷۱	۱۹/۰۳۲	۹۸	تأیید
۹	۴/۴۰	۰/۷۹۵	۱۸/۸۴۷	۱۱۳	تأیید
۱۱	۳/۴۰	۱/۰۵۰	۲/۶۹۴	۴۹	تأیید
۱۲	۳/۱۲	۱/۱۱۱	۰/۷۷۱	۴۸	رد
۱۴	۳/۳۳	۱/۰۸۲	۲/۲۶۵	۵۳	تأیید
۱۷	۳/۷۵	۰/۸۶۱	۷/۶۷۹	۷۶	تأیید
۱۸	۳/۸۴	۰/۹۰۶	۸/۵۷۳	۸۵	تأیید
۱۹	۳/۸۸	۰/۸۰۰	۱۰/۴۷۶	۹۰	تأیید

جدول ۵. میزان اولویت هریک از عوامل فرضیه اول

الویت	میانگین	عامل
اول	۴/۴۰	آموزش
دوم	۴/۲۸	گزارش جامع
سوم	۴/۲۵	کیفیت تجزیه و تحلیل
چهارم	۳/۸۸	گزارش جهت دیوان محاسبات
پنجم	۳/۸۴	گزارش جهت تفریح بودجه
ششم	۳/۷۵	گزارش جهت خزانه‌داری
هفتم	۳/۴۶	درک دشوار
هشتم	۳/۴۰	اندازه‌گیری دارایی ثابت
نهم	۳/۳۳	اندازه‌گیری مطالبات

جدول ۶. نتایج آزمون دوجمله‌ای در فرضیه دوم

شماره سؤال	پرسشنامه	سطح معنی داری	تأیید یارد فرضیه
۲۰	حمایت مدیران عالی از اجرای حسابداری تعهدی	۰/۰۱۷	تأیید
۲۱	رفع نیاز مدیران جهت اطلاعات تصمیم‌گیری	۰	تأیید
۲۲	شیوه مدیریت عالی در اجرای حسابداری تعهدی	۰	تأیید
۲۳	تفویض اختیار مدیران اجرای حسابداری تعهدی	۰/۳۹۷	رد
۲۴	آگاهی مدیران عالی از ضرورت حسابداری تعهدی	۰/۱۸۲	رد
۲۵	حمایت مدیران عالی در اجرا تعهدی مؤثر	۰	تأیید

جدول ۷. نتایج آزمون t-استیودنت برای فرضیه دوم

سؤال	میانگین	انحراف معیار	t	درجه آزادی	تأیید یا رد فرضیه
۲۰	۳/۵۵	۰/۹۸۵	۸۹۰/۴	۷۵	تأیید
۲۱	۴/۱۵	۰/۷۶۹	۱۵/۳۴۸	۱۰۴	تأیید
۲۲	۳/۸۴	۰/۹۸۱	۸/۵۶۶	۹۲	تأیید
۲۵	۴/۲۳	۰/۷۷۲	۱۶/۵۳۲	۱۰۶	تأیید

جدول ۸. میزان اولویت هر یک از عوامل فرضیه دوم

الویت	میانگین	عامل
اول	۴/۲۳	تأثیر حمایت مدیر
دوم	۴/۱۵	نیاز مدیران
سوم	۳/۸۴	شیوه مدیریت
چهارم	۳/۵۵	حمایت مدیر

تأیید قرار گرفت. میزان اولویت هر یک از عوامل فرضیه اول در جدول ۵ ارائه گردیده است.

با توجه به نتایج آزمون دو جمله‌ای مشخص گردید ۲ سؤال ۲۳ و ۲۴ مورد تأیید قرار نگرفت برای ۴ سؤال تأیید شده آزمون t-استیودنت صورت گرفت. نتایج آزمون در جدول شماره ۷ ارائه شده است.

با توجه به نتایج بدست آمده و معیار t مربوطه ($t > 1/96$) مشخص گردید، هر ۴ سؤال و در نتیجه فرضیه دوم مورد تأیید قرار گرفت. میزان اولویت هر یک از عوامل فرضیه دوم در جدول شماره ۸ ارائه شده است.

نتیجه آزمون دو جمله‌ای فرضیه سوم بیان گر آن است که باستثنای یک سؤال بقیه مورد تأیید قرار گرفت. نتایج در جدول شماره ۹ ارائه شده است.

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون t-استیودنت

نرم‌افزار SPSS استفاده شد. قبل از انجام هرگونه تجزیه و تحلیل به منظور اطمینان از قابلیت اتکا پرسشنامه از آزمون آلفا کرونباخ استفاده شد. با توجه به درجه اطمینانی که از آزمون فوق برای آزمون دو جمله‌ای $\alpha = 0/775$ و برای سؤالات پنج گزینه‌ای لیکرت $\alpha = 0/732$ بدست آمد بنابراین می‌توان ادعا نمود که نیازهای اطلاعاتی محقق از طریق پرسشنامه به خوبی تأمین شده است.

با توجه به نتایج آزمون دو جمله‌ای (پاسخ بلی و خیر) مشخص می‌شود برخی از عوامل مورد تأیید نمی‌باشد لذا آزمون t-استیودنت برای سؤالاتی که در گام اول تأیید شده‌اند، صورت گرفت.

با توجه به میانگین محاسبه شده و میزان t بدست آمده (باید بیش‌تر از $1/96$ باشد) مشخص می‌شود. از دوازده سؤال تأیید شده در آزمون دو جمله‌ای تعداد ۹ سؤال مورد

جدول ۹. نتایج آزمون دو جمله‌ای فرضیه سوم

شماره سؤال	شماره سؤال	سطح معنی‌داری	تأیید/رد فرضیه
۲۶	آشنایی و شناخت کافی با نظام حسابداری تعهدی	۰	تأیید
۲۷	تجربه کادر مالی در اجرای حسابداری تعهدی	۰	تأیید
۲۸	انگیزه لازم کارشناسان مالی جهت حسابداری تعهدی	۰/۱۰۳	رد
۲۹	هزینه زیاد عدم آشنایی با حسابداری تعهدی	۰	تأیید
۳۰	گذرانیدن آموزش لازم جهت حسابداری تعهدی	۰	تأیید

جدول ۱۰. نتایج آزمون t-استیودنت برای فرضیه سوم

سؤال	میانگین	انحراف معیار	t	درجه آزادی	تأیید/رد فرضیه
۲۶	۳/۳۲	۰/۹۶۵	۳/۰۹۲	۸۷	تأیید
۳۷	۴/۱۰	۰/۸۲۷	۱۳/۷۳۷	۱۰۵	تأیید
۲۹	۳/۴۹	۰/۹۸۵	۴/۸۴۳	۹۲	تأیید
۳۰	۳/۱۱	۱/۲۰۲	۰/۶۰۷	۴۶	رد

جدول ۱۱. میزان اولویت هریک از عوامل فرضیه سوم

عامل	میانگین	الویت
تجربه	۴/۱۰	اول
هزینه آموزش	۳/۴۹	دوم
آشنایی	۳/۳۲	سوم

جدول ۱۲. میزان اولویت‌بندی عوامل مهم مشکلات اجرایی حسابداری تعهدی

عامل	میانگین	الویت
عدم حمایت و آشنایی مدیران	۹۴/۳	اول
زمینه‌ها و بسترهای مناسب	۸۴/۳	دوم
نیروی متخصص	۶۲/۳	سوم

– حرکت به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی و محاسبه بهای تمام شده سرانه دانشجویی.

محدودیت‌ها

این پژوهش همانند سایر تحقیقات دارای محدودیت بوده که تعمیم‌پذیری نتایج را مشکل می‌سازد. محدودیت‌هایی را می‌توان به شرح ذیل ارائه نمود:

– محدودیت‌های ذاتی ابزار اندازه‌گیری یعنی پرسشنامه و مشکل آریبی پرسشنامه بدون پاسخ و یا عودت داده نشده در این پژوهش اطلاعات لازم در جهت تأیید فرضیه‌ها از طریق پرسشنامه کتبی جمع‌آوری گردید بنابراین محدودیت ذاتی ابزار اندازه‌گیری وجود دارد یکی از مشکلات این محدودیت پرسشنامه‌های پاسخ داده نشده بود؛

– محدود بودن مکان جغرافیایی پژوهش به شهر تهران و عدم تعمیم‌پذیری به کل کشور؛

– محدودیت‌های نمونه‌گیری اگرچه نمونه‌گیری از جامعه پژوهش به صورت تصادفی و با فرض نرمال بودن توزیع انجام گرفته است. لیکن تعمیم‌پذیری نتایج صرفاً به افرادی امکان‌پذیر است که ویژگی آنان با ویژگی جامعه و نمونه اخذ شده همگن باشد.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۱). "مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی". *حسابدار*، ۱۷ (۱۴۷)، ۲۷-۸۱.
- باباجانی، جعفر؛ فروغی، داریوش. (۱۳۸۲). "ارزیابی قابلیت پاسخگویی نظام حسابداری نسبت به مسئولیت اجتماعی واحدهای انتفاعی". *فصلنامه مطالعات حسابداری*، ۲، ۳۹-۶۰.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۳). "استقلال اعطایی به دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی (فرصت یا تهدید)". *فصلنامه مطالعات حسابداری*، ۸، ۳۰-۵۲.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). "گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی". *دانش حسابرسی*، ۱۷ و ۱۸، ۱۹-۱۴.
- باباجانی، جعفر؛ مددی، آرزو. (۱۳۸۸). "امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶ (۵۶)، ۳-۲۰.

مشخص گردید که بااستثنا سؤال سی‌ام بقیه مورد تأیید قرار گرفت لذا فرضیه سوم تأیید می‌گردد. نتیجه در جدول شماره ۱۰ ارائه شده است.

میزان اولویت هر یک از عوامل فرضیه سوم در جدول شماره ۱۱ ارائه شده است.

با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه‌های مطرح شده و موارد تأیید شده، اولویت هر یک با توجه به نتایج بدست آمده در جدول شماره ۱۲ ارائه شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

ضرورت اجرای حسابداری تعهدی در کلیه دستگاه‌های بخش عمومی و دانشگاه‌ها مورد تأیید تمامی دست‌اندرکاران می‌باشد. با توجه به انتشار بیش از ۱۰ استاندارد حسابداری بخش عمومی توسط سازمان حسابرسی و نظام‌نامه حسابداری بخش عمومی توسط وزارت امور اقتصاد و دارایی و با در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص دانشگاه‌ها به خصوص سال مالی و شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و ضرورت ارائه اطلاعات به مدیریت عالی و هیأت‌های امنای می‌بایست ضرورت اجرای حسابداری تعهدی برای مدیران عالی شروع و حمایت آنان در اجرا به دست آورد.

هم‌چنین بسترهای مناسب شامل نرم‌افزار، ارائه گزارشات به دستگاه‌های نظارتی و آموزش پرسنل به خصوص نظام‌نامه اجرایی خاص برای دانشگاه‌ها از اولویت اجرای حسابداری تعهدی می‌باشد.

پیشنهادات

در این پژوهش مشکلات عدم اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی بررسی گردید. با توجه به نتایج بدست آمده توصیه‌های ذیل ارائه می‌گردد:

- آشنایی مدیران عالی با حسابداری تعهدی و مزایا یا معایب آن مؤثر می‌باشد؛
- حمایت مدیران عالی در خصوص ایجاد و امکانات لازم از جمله تهیه نرم‌افزار و سخت‌افزار و آموزش؛
- آموزش و ایجاد کلاس‌های کوتاه‌مدت جهت مدیران و رؤسای دانشکده‌ها که تخصص مالی ندارند؛
- استفاده از تجربیات دانشگاه‌های علوم پزشکی و شهرداری؛

- Chan, J. L., Jones, R. H. & Luder, K. G. (1996). "Modeling Governmental Accounting Innovation: An Assessment and Future Research Directions". *Research in governmental and nonprofit accounting*, JAI PressInc, 9, 1-99.
- Ciaran, C. & Hyndman, N. (November, 2010). "Accruals Accounting in the Public Sector: A Road not Always Taken". IPA Seminar.
- Kiyoshi Yamamoto. (1999). "Accounting System Reform Japanese Local Governments". *Financial accountability and management*, 15 (3,5), 291-307.
- Potter, B. (2002). "Financial Accounting Reforms in the Australian Public Sector an Episode in Institutional Thinking". *Accounting Auditing and Accountability Journal*.

بررسی میزان کارایی جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در بین مؤدیان مالیاتی استان ایلام

جواد کرمخانی^۱، * اکبر ویسمرادی^۲، زهرا علی مدد^۳

۱. کارمند مدرس مؤسسه آموزش عالی علمی کاربردی بهزیستی و تأمین اجتماعی.

۲. عضو هیات علمی و مربی گروه حسابداری و مدیریت، دانشگاه پیام نور.

۳. مشاور مدارس استان ایلام.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۶/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۴/۵

Evaluation of the Efficiency of Tax Fines in the Prevention of Tax Evasion in the System of VAT among Taxpayers in Ilam Province

J. Karamkhani¹, * A. Veismoradi², Z. Alimadad³

1. Lecturer Employee in Institute of Scientific Applied High Educational of Welfare and Social Security.

2. M.A. in Financial Management, Accounting and Management Department, Payam Noor University, Iran.

3. Counselor of Ilam Schools, Iran.

Received: 2016/6/25

Accepted: 2016/9/10

Abstract

The purpose of this study is evaluation of the efficiency of tax Fines in the prevention of tax evasion in the system of VAT among taxpayers in Ilam province.

This research was applicational by the target and descriptive and case study from the perspective of operate and data collection.

In this study, the population includes all tax payers (real or legal) of VAT in Ilam province that have been identified and registered in five stages. Research population consists of all of VAT files in Ilam Province (1056 files 540 real persons and 516 legal persons) during a period of the second half of the year of 1387 to 1390. The sample was taken simply randomly the volume of which was set at 280 files according to Morgan's table (143 real persons and 137 legal persons). In this study, data was collected and analyzed by means of records of taxpayers (real or legal).

To investigate this hypothesis, Pearson's correlation coefficient was used. Result Analysis, indicated that imposition of tax fines, cause the prevention of tax evasion in the VAT system of Ilam province.

چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی میزان کارایی جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در بین مؤدیان مالیاتی استان ایلام می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از دیدگاه شیوه انجام و گردآوری اطلاعات، توصیفی و بررسی اسنادی است.

در این پژوهش جامعه آماری عبارت است از کلیه مؤدیان (حقیقی و حقوقی) مالیات بر ارزش افزوده استان ایلام که در مراحل پنج‌گانه شناسایی و ثبت‌نام گردیده‌اند. تعداد جامعه آماری پژوهش حاضر را تمامی پرونده‌های مالیاتی ارزش افزوده استان ایلام به تعداد ۱۰۵۶ پرونده (۵۴۰ پرونده اشخاص حقیقی و ۵۱۶ پرونده مربوط به اشخاص حقوقی) تشکیل می‌دهد و حجم نمونه آماری از طریق نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای براساس جدول مورگان ۲۸۰ پرونده (۱۴۳ پرونده اشخاص حقیقی و ۱۳۷ پرونده اشخاص حقوقی) می‌باشد.

به منظور بررسی فرضیات پژوهش، از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است.

تحلیل یافته‌ها نشان داد که اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده استان ایلام می‌شود.

Keywords: Fine, Tax, VAT, Taxpayers.

واژه‌های کلیدی: جریمه، مالیات، ارزش افزوده، مؤدی مالیاتی.

JEL Classification: H26, K34, M48

طبقه‌بندی موضوعی: H26, K34, M48

مقدمه

مالیات ریشه تاریخی طولانی و عمیق دارد و عمر آن با پیدایش نخستین حکومت‌ها و سازمان‌های مدیریت اجتماعی همراه است. با گذشت زمان، حکومت‌ها به این نتیجه رسیدند که با اندکی رسیدگی به مسایل و مشکلات جامعه خود ثبات حکومتی، به شکلی سهل‌تر حاصل می‌گردد و به این ترتیب، بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات که پایدارترین نوع درآمد می‌باشد، تأمین می‌گردد (نوربخش، لنگرودی، جوادی نیک‌گو، ۱۳۸۸: ۱۱۶).

در کشور ما به جهات گوناگون تاریخی و مذهبی پرداخت مالیات، با اکراه و اجبار همراه بوده است و میزان همکاری مؤدیان در نظام مالیاتی و تمایل آن‌ها به پرداخت مالیات به درجه رشد اجتماعی و اعتقاد مردم نسبت به رسالت این نظم بستگی دارد (رسولی شمیرانی، اسدالله زاده بالی، ۱۳۸۹: ۳۷۱). در اکثر کشورها سادگی قوانین و مقررات به‌عنوان یک معیار اصلی مورد توجه قرار می‌گیرد ولی نظام مالیاتی ایران هم از نظر محتوی و هم از نظر شکل بسیار پیچیده است. به گونه‌ای که در بعضی از موارد پس از سال‌ها از تصویب قانون، متخصصین و پیشنهاددهندگان نوع مالیات موفق به تعیین ضابطه اجرایی آن نشده‌اند (حسینی، ۱۳۷۷: ۴۳).

مدیریت مالیاتی باید قانونی ساده و در نتیجه با قابلیت بالا در اختیار داشته باشد تا با سادگی قوانین و مقررات مالیاتی علاوه بر تداعی معقولیت و مقبولیت توسط مؤدیان، موجبات تمکین بالای مالیاتی را نیز به همراه آورد (قامتی آرنی، ۱۳۸۴: ۲۰).

پیشینه پژوهش

اعلام درآمد، فروش و سایر تفاسیر توسط مؤدی، یا از سوی وی را اظهارنامه گویند و جریمه مالیاتی، جریمه‌ای است که از سوی مرجع مالیاتی بر مؤدی تحمیل می‌شود، سبب تعلق جریمه تأخیر در تسلیم یا عدم تسلیم اظهارنامه، تأخیر در پرداخت یا عدم پرداخت بدهی مالیاتی و سایر تخلفات می‌باشد. جریمه معمولاً به صورت درصدی از مبلغ مالیات متعلق تعیین می‌شود. در این میان، تمکین مالیاتی به این مفهوم است که مؤدیان قوانین مالیاتی کشور را به چه میزان رعایت می‌کنند. این رعایت از جمله شامل: اعلام درآمد واقعی، تسلیم اظهارنامه و پرداخت بدهی مالیاتی در زمان مقرر می‌باشد (توکل، ۱۳۷۹: ۳۸۱).

با وجود این قوانین، آنچه باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها، همواره از آنچه که برآورد می‌شود کمتر باشد

فرار مالیاتی و گریز از مالیات است. یکی از مهم‌ترین پیامدهای فرار مالیاتی، کاهش درآمد مالیاتی و در نتیجه کسر بودجه دولت است. درآمدهای مالیاتی مهم‌ترین منبع درآمد دولت است و هر گونه کاهش در آن می‌تواند به کسری بودجه دولت منجر شود (ضیایی بیگدلی، ۱۳۸۳: ۱۴۹).

فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات، هر دو به منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند. اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از مالیات رفتاری قانونی است در حالی که فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی است (فرهنگ، ۱۳۷۱: ۲۱۹۳).

در واقع، عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. از آنجا که اجتناب از مالیات فعالیت قانونی است لذا بیشتر در معرض دید است تا فرار مالیاتی (پورقاز، ۱۳۸۴: ۱۶).

اقتصاد پنهان یکی از عوامل پیدایش فرار مالیاتی است. در کشور ما عوامل مختلفی در شکل‌گیری و گسترش اقتصاد پنهان و زیرزمینی دخیل هستند. چون عمده فعالیت‌های اقتصادی از دید مأموران مالیاتی پنهان می‌ماند، بنابراین زمینه فرار مالیاتی مهیا می‌شود. فرار مالیاتی پدیده‌ای است که در تمام کشورها و نظام‌های مالیاتی کم و بیش وجود دارد، از جمله در نظام مالیات بر ارزش افزوده، فرار از مالیات آثار نامطلوب اقتصادی و اجتماعی برای جامعه به همراه دارد (طیب نیا، ۱۳۸۳: ۳۸).

فرار مالیاتی، یک راه غیرقانونی نپرداختن تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی می‌باشد، مانند کمتر گزارش کردن درآمد یا گزارش نکردن تمام درآمد (نادران، ۱۳۸۳: ۶۱).

هدف اصلی در تمایل به عدم پرداخت مالیات، ارتکاب به فعالیت غیرقانونی فرار از مالیات است (گودرزی راد، ۱۳۸۲: ۳).

یکی از راه‌های فرار مالیاتی، خودداری افراد مشمول مالیات بر ارزش افزوده از نام‌نویسی می‌باشد که در همین ارتباط، می‌توان به عنوان یک راهکار جهت مراجعه مؤدیان مشمول مالیات بر ارزش افزوده برای نام‌نویسی و ثبت اطلاعاتشان، بهره‌مندی از هر گونه تسهیلات بانکی را منوط به ارائه مدارک معتبر نام‌نویسی کرد. در واقع، به این ترتیب مقرون به صرفه بودن فرار مالیاتی دچار چالش می‌شود (موسوی جهرمی، ۱۳۸۸: ۹۲).

برای آگاهی از ثبت مؤدی باید یک مکانیزم ثبت واحد مطمئن و کارآمد مؤدیان وجود داشته باشد. چنین ثبتی نه تنها برای کنترل نقیصه مؤدیان ثبت نشده ضروری است بلکه

مالیات‌گریزان ترجیح می‌دهند که درآمدهای ثبت نشده داشته باشند (پورقاز، ۱۳۸۴: ۲۵).

در این میان، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم بر مصرف است که در مراحل زنجیره واردات/تولید/توزیع/مصرف، به میزان درصدی از ارزش افزوده حاصله در هر حال از زنجیره، از هر بنگاه به بنگاه بعدی منتقل می‌گردد تا نهایتاً به مصرف‌کننده نهایی منتقل و توسط وی پرداخت می‌شود (شمیرانی، زاده بالی، ۱۳۸۹: ۳۷۱).

این مالیات براساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید محاسبه می‌شود. به این ترتیب که برای مشخص نمودن میزان مالیات بر ارزش افزوده باید نرخ مالیاتی را در ارزش افزوده ایجاد شده لحاظ کرده و به قیمت فروش محصول اضافه می‌شود (احمدی، ۱۳۸۶: ۳۰).

چنانچه شرکتی به دلایل مختلف با زیان نیز مواجه شود در نتیجه رقم سود وی منفی باشد تا زمانی که این شرکت دارای ارزش افزوده مثبت می‌باشد (زیان/بهره + اجاره + مزد و حقوق) باید مالیات پرداخت نماید (ابریل و همکاران، ۲۰۰۱: ۴۱).

در طبقه‌بندی قانونی مالیات‌ها، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که در اصل بار مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کنندگان نهایی بوده و این مالیات براساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله‌ای از تولید اخذ می‌شود (کمیحانی، ۱۳۷۴: ۵۲).

مالیات بر ارزش افزوده به دلیل نداشتن تاریخچه طولانی در ادبیات اقتصادی و فراتر از آن نداشتن سابقه طولانی در اجرا، سهم چندانی در مالیه عمومی نداشته است، به گونه‌ای که کمتر از ۵۰ سال پیش، از آن تنها در حد یک نظریه نام برده می‌شد. پس از آنکه برای اولین بار در سال ۱۹۱۸ میلادی، ایده اصلی مالیات بر ارزش افزوده مطرح گردید، پیشنهادهای دیگری برای کاربردی کردن این مالیات ارائه شد. برای مثال، روش اعتباری و پس از آن، اجرای مالیات بر ارزش افزوده در فرانسه.

مدت کوتاهی بعد از جنگ جهانی دوم، شاپ^۲ (۱۹۷۳) اجرای مالیات بر ارزش افزوده را به دولت ژاپن پیشنهاد کرد تا از این مالیات برای بازسازی اقتصاد ژاپن بهره گرفته شود.

علی‌رغم بحث‌های دقیق و روشنی که انجام گرفت، این مالیات پذیرفته نشد. البته این تنها تولیدات کارخانه‌ای را پوشش می‌داد و برای مالیات پرداخت شده روی خریدهای سرمایه‌ای، اعتباری در نظر گرفته نمی‌شد. در سال ۱۹۵۴ و در

محور اساسی فعالیت‌های بعدی برای کاهش نقایص دیگر به شمار می‌رود (کاسانگرا، ۱۳۷۵: ۳۷۲).

رفتار فرار مالیاتی، رفتاری اقتصادی-اجتماعی است که منشاء عوامل مؤثر بر آن نمی‌تواند تنها حوزه اقتصاد باشد. چه بسا تأثیر عوامل غیر اقتصادی بر فرار مالیاتی به گونه‌ای باشد که تأثیر عوامل اقتصادی را تحت الشعاع قرار دهد. بنابراین توجه به عوامل اجتماعی در کنار عوامل اقتصادی می‌تواند به تبیین بهتر رفتار فرار مالیاتی بیانجامد. هر چه توجه و واکنش دولت به خواسته‌های مردم و سعی در برآورده کردن آن‌ها بیشتر باشد، تمایل مردم برای فرار از مالیات کمتر خواهد بود. بالاخره احساس بدنامی آخرین متغیری است که در چارچوب مدل انتخاب عمومی می‌تواند بر فرار مالیاتی مؤثر باشد. احساس بدنامی از آن جهت که موجب از بین بردن اعتماد دیگران به فرد می‌شود، لذا مانع از این می‌شود که فرد مرتکب فرار مالیاتی شود (گودرزی راد، ۱۳۸۲: ۲۴).

فرار مالیاتی می‌تواند توان رقابتی عوامل اقتصادی را در فضای اقتصادی تغییر دهد. افراد که از پرداخت مالیات فرار می‌کنند سهم مالیات خود را به جای پرداخت کردن برای خود پس‌انداز می‌کنند و از آن جهت توان مالی بهتری نسبت به افراد مشابه و رقیب خود دارند. اگر راه فرار از مالیات این افراد بسته شود ممکن است دیگران نیز به این کار ترغیب کنند تا توان مالی خود را افزایش دهند (ضیائی بیگدلی، ۱۳۸۸: ۱۵۱). از مهم‌ترین دلایل فرار مالیاتی می‌توان به بار مالیاتی، عملکرد سازمان اجرایی، پیچیدگی‌های قانونی و اجرایی، سطح و نوع جریمه‌ها، کیفیت خدمات مالیاتی سازمان مالیاتی، احتمال حسابرسی و گرفتار شدن، عدم آگاهی عمومی در مورد نیاز به پرداخت مالیات، ساختار مخارج عمومی همراه با کیفیت خدمات عمومی (مانند بهداشت، آموزش و امنیت) و مشخصات فرهنگی و فردی مؤدیان اشاره نمود (نادران، ۱۳۸۳: ۶۲).

در مورد عوامل مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده به عوامل جمعیتی، اجتماعی و اعتقادی مثل جنسیت، سن و میزان اعتقاد به مسائل اخلاقی اشاره می‌کنند (گودرزی راد، ۱۳۸۲: ۱۷).

همچنین عوامل اقتصادی مثل درآمد مؤدیان یکی از مهم‌ترین عوامل اقتصادی مؤثر بر فرار مالیاتی است و درآمد مؤدیان با فرار مالیاتی رابطه ای مستقیم دارد (ضیائی بیگدلی، ۱۳۸۳: ۱۳۶).

از طرفی فرار از مالیات در درآمدهای ثبت نشده آسانتر است تا درآمدهای ثبت شده و به همین دلیل است که

پی اصلاح سیستم مالیات بر ارزش افزوده، فرانسه مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف را اعمال کرد (هیمن^۳، ۱۹۸۳: ۵۷۳).

امروزه این نظام مالیاتی در اکثر کشورهای جامعه اروپا نقشی قابل توجه در تأمین منابع درآمدی دولت‌ها به شمار می‌آید (ضیایی بیگدلی، ۱۳۸۳: ۲۳).

واضح است که در بیشتر کشورها اعم از توسعه‌یافته، در حال گذار یا در حال توسعه، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات کارآمدی بوده است و اگر از بدیل‌های قابل‌جانشمینی با آن بهتر نباشد، حداقل به خوبی آن‌ها است (معاونت مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷: ۱۰ و ۱۱).

در اغلب نظام‌های مالیاتی، مؤدیان مکلف به هنگام تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده، الزامی در ضمیمه کردن صورت حساب‌های مالی خود ندارند و تنها زمانی مکلف به تسلیم این اسناد هستند که به طور تصادفی برای حسابرسی مالیاتی انتخاب شود (خان‌جان، ۱۳۸۳: ۲۷).

تجربه نشان داده در صورتی که مالیات بر ارزش افزوده به طور مؤثر به کار می‌رود، میزان فرار مالیاتی در آن در حدود ۲ الی ۴ درصد درآمد است هر چند کشورهایی هستند که فرار مالیاتی آن‌ها در زمینه مالیات بر ارزش افزوده تا حدود ۴۰ درصد نیز تخمین زده می‌شود (آلن تایت، ۱۳۸۶: ۵۷).

البته باید توجه داشت که راه‌های زیادی برای فرار و تخلف نسبت به مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که برای درک مخاطرات اجرایی اصلی باید مورد توجه قرار گیرند. از تقلب‌های مشترک مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر خرده‌فروشی، می‌توان مواردی مثل کم‌نمایی فروش، عدم ثبت‌نام، طبقه‌بندی نادرست کالاها، حذف عرضه به خود، مالیات وصول شده اما پرداخت نشده، کالاهای وارداتی مالیات نپرداخته را نام برد. همچنین تخلفات خاص مالیات بر ارزش افزوده، شامل درخواست‌های نابجا برای تخصیص اعتبار یا استرداد، درخواست‌های اعتبار مالیات بر ارزش افزوده برای خریدهایی که مشمول اعتبار نیستند و در نهایت تاجران غیرواقعی با صدور صورتحساب جعلی هستند (گروه برنامه‌ریزی، مدیریت پروژه‌ها و امور یکپارچگی، ۱۳۸۳: ۱۹).

تاریخچه معرفی مالیات بر ارزش افزوده در ایران و یکی از دلایل مسکوت ماندن آن در سال ۶۸ و ۷۲ در مجلس و دولت، عدم توانایی دولت‌های مزبور برای پرداختن هزینه‌های سیاسی اجرای آن است. در خرداد ماه سال ۱۳۸۷، لایحه مالیات بر ارزش افزوده به تأیید نهایی شورای نگهبان رسید و

به عنوان قانون ابلاغ گردید (روابط عمومی سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۷).

مالیات بر ارزش افزوده دارای مزایای گسترده مستقیم مالیاتی و اقتصادی است که ایجاب می‌کند سازمان امور مالیاتی کشور برای اجرایی ساختن آن حداکثر هوشمندی را به کار گیرد و با بررسی و شناخت موانع اجرای این قانون، در جهت رفع آن تلاش و برنامه‌ریزی نماید (کتابچه برنامه عملیات سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۸: ۴).

باید توجه داشت که ما به عصری پا می‌گذاریم که موفقیت اقتصادی به طور فزاینده‌ای به اجزای دانش در سازمان، تکنیک‌هایی که برای توسعه آن وجود دارد و به مزایای ناشی از نیروی انسانی موجود در سازمان وابسته است (سالیس و همکاران^۴، ۲۰۰۳: ۶۸۲).

توسعه منابع انسانی و به‌کارگیری درست آن در سازمان مستلزم تأمین نیروی انسانی کارآمد و آموزش دیده است (قوچانی، ۱۳۸۶: ۱).

لذا آموزش‌های اولیه جهت شناساندن مالیات بر ارزش افزوده اهمیت ویژه‌ای خواهد یافت و دارای خصوصیات ویژه زیر است:

الف- تعداد زیادی از کارکنان نیاز به این آموزش دارند؛
ب- مدت زمان کوتاهی برای انجام این آموزش‌ها در اختیار است؛

ج- کارکنان اولین بار است که با این نوع مالیات آشنا می‌شوند (نادران، ۱۳۸۴: ۲۸۶).

نظام مجازات و جریمه، رکن اساسی برای افزایش تمکین مالیاتی است. نقش این نظام در تشویق مالیات‌دهندگان به تمکین داوطلبانه یکی از عوامل ارزیابی دستگاه مالیاتی است. ویکتور ثورونی (۱۳۸۲)، در کتاب طراحی و نگارش قانون مالیاتی بیان می‌دارد که ضمانت‌های اجرایی را می‌توان با استفاده از چند شاخص متفاوت از قبیل جرایم، حبس مدنی و کیفری بر حسب نوع تخلف یا میزان مالیات پایمال شده یا شدت تقصیر، به انواع مختلف تقسیم کرد.

با این وجود، در راستای اجرای اصول سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، سیاست‌گذاران اقتصادی تلاش‌هایی را در جهت کاستن اتکای اقتصاد به درآمدهای نفتی و کاراتر کردن نظام مالیاتی، آغاز کرده‌اند و به رغم حصول موفقیت نسبی در این امر و افزایش درآمدهای مالیاتی کشورمان، در مقایسه با سایر کشورها، سهم درآمد دولت از محل درآمدهای مالیاتی بسیار دور از حد مطلوب است.

می‌پذیرد و خود بر هزینه‌های تولید، هزینه‌های عمرانی، حجم پول و سرمایه‌گذاری اثر می‌گذارد. الگوریتم این تحقیق یک سیکل متناوب را نشان می‌دهد و به همین جهت برای تبیین روابط بین متغیرها از سیستم معادلات استفاده شده است.

در رابطه کوتاه‌مدت برآورد شده ضریب متغیر تورم بر خلاف رابطه بلندمدت معنادار نبوده و اثری بر تولید ناخالص داخلی ندارد. در این تحقیق تأکید شده شان مالیات‌های غیرمستقیم در صورتی که بر کالاهای لوکس و کالاهایی که مستقیماً توسط فروشنده به فروش می‌رسند (حذف واسطه‌ها) وضع شود آثار کمتری بر افزایش قیمت‌ها خواهد داشت.

کالیس و همکاران^۵ (۲۰۱۲)، در مقاله‌ای تحت عنوان "بررسی و آزمایش تأثیرات منفی فرار مالیاتی" نشان داده‌اند که افراد به سادگی نمی‌توانند رفاه مورد نظر خود را تأمین کنند و رفتار آن‌ها با وجود تأثیرات منفی ارتباط دارد و در این مقاله به این نتیجه رسیده‌اند که فرار مالیاتی باعث افزایش مداوم مقادیر جرمه و ممیزی مالیاتی می‌شود.

لواگی و منونچین^۶ (۲۰۱۲)، در مقاله‌ای تحت عنوان "ممیزان مالیاتی، جرمه‌ها و فرار مالیاتی آگاهانه در زمینه‌های پویا" نشان می‌دهد که فرار مالیاتی بهینه می‌تواند کاربردهای مثبت و منفی بر نرخ مالیات مطابق با جرمه پرداختی در آن زمان داشته باشد که فرار مالیاتی تشخیص داده شده است.

بارناباس و همکاران^۷ (۲۰۱۲)، در مقاله‌ای تحت عنوان "تعاملات محلی در فرار مالیاتی" مدلی از فرار مالیاتی ارائه می‌نمایند که به محرک‌های شبکه-زمانی مجزا با تعاملات محدود منتهی می‌گردد، در حالی که مدل‌های مالیاتی موجود که در آن‌ها مامور مالیاتی نقش عمده دارد، بستگی به تقلید و تظاهر دارند، آن‌ها ثابت کرده‌اند که در حالت‌های نسبتاً طبیعی این فرایند در همه جا به وضعیت ثابت متقارنی همگرایی پیدا می‌کنند.

بوستاو و همکاران^۸ (۲۰۱۱) در مقاله‌ای تحت عنوان "بلا تکلیفی، فعالیت‌های زیرزمینی و فرار مالیاتی" مکانیسم جدیدی را ارائه می‌دهند که باعث برآوردن انتظارات می‌شوند که قبلاً پیش‌بینی شده‌اند، درآمد حاصل از فعالیت‌های زیرزمینی دارای میزان مالیات مورد انتظار کمتری است. اگر دو عامل، احتمال مشخص شدن و جرم فرار مالیاتی را در نظر بگیریم و نتیجه‌گیری نموده‌اند که بخش زیرزمینی و فرار مالیاتی مرتبط با آن پایه مناسبی برای کاهش میزان وصول مالیات می‌باشد.

با توجه به فراهم نبودن زیر ساخت‌ها و جدید بودن قانون مالیات بر ارزش افزوده و تهدید نمودن منافع تعدادی از مفسران اقتصادی، قانون مالیات بر ارزش افزوده در اجرا با مشکلاتی مواجه است که استان ایلام نیز از این قاعده دور نیست. بنابر آمار اعلام شده با توجه به تکالیف مؤدیان در مورد اظهارنامه در موعد مقرر، صدور صورتحساب طبق نمونه اعلامی از طرف معاونت مالیات بر ارزش افزوده و تکمیل اطلاعات به صورت صحیح و خواسته شده در صورتحساب، تنها ۱۰٪ مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در استان ایلام این تکلیف را به خوبی انجام داده‌اند و آن را رعایت نموده‌اند (معاونت مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷).

به دلیل جدید بودن این نوع مالیات، تحقیقات اندکی در زمینه جرایم آن صورت گرفته است و بیشتر تحقیقات انجام شده در این زمینه آثار دیگر مالیات بر ارزش افزوده (آثار توزیعی و درآمدی) صورت گرفته است که در ادامه اشاره خواهد شد.

چهرمی و همکاران (۱۳۸۸)، در پژوهش خود با هدف بیان نظری عوامل اقتصادی مؤثر بر شکل‌گیری و گسترش پدیده فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده به این نتیجه رسیدند که با افزایش پرداخت‌های هزینه‌ای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی افزایش می‌یابد و به عبارتی تمکین مالیاتی کاهش خواهد یافت. همچنین افزایش در احتمال رسیدگی و کشف فرار مالیاتی و افزایش نرخ جرمه برای مواردی که پرونده مالیاتی رسیدگی نمی‌شود، افزایش تمکین مالیاتی و در نتیجه کاهش فرار مالیاتی موجب خواهد شد.

نتایج پژوهش نوربخش لنگرودی و جوادی نیک گو (۱۳۸۸)، با موضوع بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر روی ۱۵۰ نمونه نشان داد که تمامی متغیرهای بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی، به ترتیب اولویت، در عدم استقرار کامل VAT در ایران مؤثرند.

حاتمی‌زاده (۱۳۸۰)، قبل تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده به تحلیل آثار قیمتی و درآمدی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته است. در این تحقیق با فرض نرخ‌های مالیاتی ۱۰ و ۱۲ درصد و همچنین معافیت‌های مقرر متوسط افزایش سطح قیمت‌ها را به ترتیب ۸/۴، ۸/۵، ۳/۷ درصد برآورد نموده است.

در مطالعه رنجبر یزدی (۱۳۷۹)، تأکید بسیار بر تورم و سرمایه‌گذاری شده است و تورم از عواملی همچون کسری بودجه، فشار تقاضا و هزینه‌های دولتی و عمرانی تأثیر

5. Cullisa et al
6. Levaggi & Menoncin
7. Barnabas et al
8. Busato et al

افزوده در بین مؤدیان مالیاتی استان ایلام از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ تا تاریخ ۱۳۹۰/۱۲/۲۹ سلت و هفا فرعی را به شرح زیر است:

الف) بررسی میزان کارایی جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقیقی استان ایلام از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ تا تاریخ ۱۳۹۰/۱۲/۲۹؛

ب) بررسی میزان کارایی جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقوقی استان ایلام از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ تا تاریخ ۱۳۹۰/۱۲/۲۹؛

همچنین فرضیه اصلی این پژوهش این است که اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده استان ایلام می‌شود.

دو فرضیه فرعی در این مقاله بررسی شده است که به شرح زیر می‌باشد:

الف- اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقوقی استان ایلام می‌شود.

ب- اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقیقی استان ایلام می‌شود.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از دیدگاه شیوه انجام و گردآوری اطلاعات، توصیفی و بررسی اسنادی است. در این پژوهش به صورت بررسی اسنادی و مالی پرونده‌های مؤدیان مالیاتی نسبت به بررسی کلیه پرونده‌های ثبت‌نام شده و رسیدگی شده ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان ایلام از ابتدای اجرای قانون (از تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ تا تاریخ ۱۳۹۰/۱۲/۲۹) در هر دو زمینه اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی اقدام می‌گردد. در این پژوهش جامعه آماری عبارت است از کلیه مؤدیان (حقیقی و حقوقی) مالیات بر ارزش افزوده استان ایلام که در مراحل پنج‌گانه شناسایی و ثبت‌نام گردیده‌اند. تعداد جامعه آماری پژوهش حاضر را تمامی پرونده‌های مالیاتی ارزش افزوده استان ایلام به تعداد ۱۰۵۶ پرونده (۵۴۰ پرونده اشخاص حقیقی و ۵۱۶ پرونده مربوط به اشخاص حقوقی) تشکیل می‌دهد و حجم نمونه آماری از طریق نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای بر اساس جدول مورگان ۲۸۰ پرونده (۱۴۳ پرونده اشخاص حقیقی و ۱۳۷ پرونده اشخاص حقوقی) می‌باشد. در این پژوهش جهت گردآوری داده‌ها از پرونده مؤدیان مالیاتی (حقیقی و حقوقی) استفاده

آلدرد و همکاران^۹ (۲۰۱۱)، در مقاله‌ای تحت عنوان "فرهنگ ملی و فرار مالیاتی در سطح شرکت" نشان می‌دهند که عوامل عرفی، جمعیتی و رفتاری بر احتمال فرار مالیاتی تأثیر دارند و به بررسی جنبه بین فرهنگی تأثیر نیروهای فرهنگی مهم (فردگرایی، جهت‌گیری موفقیت، خوداظهاری و جهت‌گیری انسانی) می‌پردازند که پس از تحلیل چند جنبه‌ای همراه با اطلاعات در سطح سه هزار شرکت در ۳۱ کشور جهان با استفاده از الگوی خطی، عام و به صورت سلسله مراتب بررسی نموده‌اند که تحقیقات انجام یافته تأثیر عوامل فرهنگی و بین فرهنگی بر فرار مالیاتی را تأیید می‌نمایند.

تعریف مفهومی متغیرهای پژوهش

مالیات بر ارزش افزوده: نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف کند. مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله از زنجیره‌های مختلف واردات/ تولید/ توزیع و مصرف، از هر عنصر زنجیره به عنصر بعدی به صورت انباشته، انتقال می‌یابد تا سرانجام در مرحله آخر توسط مصرف‌کننده نهایی پرداخت می‌گردد.

جریمه مالیاتی: جریمه‌ای است که از سوی مرجع

مالیاتی بر مؤدی تحمیل می‌شود، سبب تعلق جریمه تأخیر در تسلیم یا عدم تسلیم اظهارنامه، تأخیر در پرداخت یا عدم پرداخت بدهی مالیاتی و سایر تخلفات می‌باشد. جریمه معمولاً به صورت درصدی از مبلغ مالیات تعیین می‌شود.

فرار مالیاتی: هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور عدم

پرداخت مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع اموال مشمول مالیات به مقامات، فرار مالیاتی خوانده می‌شود.

مؤدیان مالیاتی: مؤدیان مالیاتی یا اشخاصی که مشمول

مالیات می‌باشند، کلیه بنگاه‌ها و اشخاص حقیقی و حقوقی را مشخص می‌کند که طبق قانون مکلف به ثبت‌نام و تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات می‌باشند.

اهداف و فرضیه‌های پژوهش

هدف اصلی در این پژوهش بررسی میزان کارایی جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش

می‌تواند به صورت مثبت و معناداری میزان پرداخت مالیات را پیش‌بینی کند ($P < 0/0001$). به عبارت دیگر هر قدر میزان جریمه افزایش یابد میزان پرداخت مالیات افزایش می‌یابد و برعکس. همچنین مقدار R^2 نشان می‌دهد که ۸ درصد از واریانس میزان پرداخت مالیات توسط میزان جریمه تعیین شده پیش‌بینی می‌شود.

یافته‌های مربوط به فرضیه فرعی اول پژوهش: طبق

اطلاعات مندرج در جدول فوق ضریب همبستگی بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقیقی $r = 0/73$ می‌باشد که این ضریب در سطح $0/0001$ معنادار بوده است ($P < 0/0001$). به بیان دیگر بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقیقی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد به عبارت دیگر هر قدر میزان جریمه افزایش یابد میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقیقی هم افزایش می‌یابد و برعکس. پس فرضیه فرعی اول پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد. به عبارتی می‌توان گفت اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در اشخاص حقیقی استان ایلام می‌شود.

همانگونه که در جدول ۷ ملاحظه می‌شود، ضریب رگرسیون متغیر میزان جریمه در پیش‌بینی میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقیقی معنادار است. متغیر میزان جریمه با ضریب بتای $0/73$ می‌تواند به صورت مثبت و معناداری میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقیقی را پیش‌بینی کند ($P < 0/0001$). به عبارت دیگر هر قدر میزان جریمه افزایش یابد میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقیقی افزایش می‌یابد و برعکس. همچنین مقدار R^2 نشان می‌دهد که ۵ درصد از واریانس میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقیقی توسط میزان جریمه تعیین شده پیش‌بینی می‌شود.

یافته‌های مربوط به فرضیه فرعی دوم پژوهش:

طبق اطلاعات مندرج در جدول فوق ضریب همبستگی بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی $r = 0/92$ می‌باشد که این ضریب در سطح $0/0001$ معنادار بوده است ($P < 0/0001$). به بیان دیگر بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد به عبارت دیگر هر قدر میزان جریمه افزایش یابد میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی هم افزایش می‌یابد و برعکس. پس فرضیه فرعی دوم پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد. به عبارتی می‌توان گفت اعمال جرایم

شده است. به این ترتیب که با بررسی پرونده مؤدیان مالیاتی اطلاعات لازم گردآوری و مورد تحلیل قرار گرفتند.

اطلاعات استخراج شده از پرونده‌ها عبارت است از: میزان مالیات تعیین شده، جرایم موضوع ماده ۲۲، جرایم موضوع ماده ۲۳، میزان مالیات پرداخت شده از سوی مؤدی، جنسیت و میزان تحصیلات مؤدیان.

برای بیان اطلاعات بدست آمده از فراوانی‌ها در پژوهش از آمار توصیفی استفاده شده و برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات از آزمون ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

در این بخش یافته‌های پژوهش حاضر تحت دو عنوان توصیفی و استنباطی ارائه می‌گردد.

یافته‌های توصیفی

مندرجات جدول ۱ نشان می‌دهد که ۱۴ درصد افراد نمونه را زنان و ۸۶ درصد آنان را مردان تشکیل داده‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهند که تحصیلات $39/8$ درصد افراد گروه لیسانس و تحصیلات 7 درصد آن‌ها فوق لیسانس می‌باشد.

یافته‌های جدول ۳ نشان می‌دهد که میانگین میزان جریمه 1030000 و میانگین میزان پرداخت، 3640000 تومان می‌باشد.

یافته‌های استنباطی

یافته‌های مربوط به فرضیه اصلی پژوهش: طبق اطلاعات مندرج در جدول ۴ ضریب همبستگی بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات $r = 0/92$ می‌باشد که این ضریب در سطح $0/0001$ معنادار بوده است ($P < 0/0001$). به بیان دیگر بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر هر قدر میزان جریمه افزایش یابد میزان پرداخت مالیات هم افزایش می‌یابد و برعکس. پس فرضیه اصلی پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد. به عبارتی می‌توان گفت اعمال جرایم باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده استان ایلام می‌شود.

همانگونه که در جدول ۵ ملاحظه می‌شود، ضریب رگرسیون متغیر میزان جریمه در پیش‌بینی میزان پرداخت مالیات معنادار است. متغیر میزان جریمه با ضریب بتای $0/92$

جدول ۱. توزیع افراد نمونه (مؤدیان حقیقی) بر اساس جنسیت

جنس	تعداد	درصد
زن	۲۰	۱۴
مرد	۱۲۳	۸۶
کل	۱۴۳	۱۰۰

مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در اشخاص حقوقی استان ایلام می‌شود. همانگونه که در جدول ۹ ملاحظه می‌شود، ضریب رگرسیون متغیر میزان جریمه در پیش‌بینی میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی معنادار است. متغیر میزان جریمه با ضریب بتای ۰/۹۲ می‌تواند به صورت مثبت و معناداری میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی را پیش‌بینی کند ($P < ۰/۰۰۰۱$). به عبارت دیگر هر قدر میزان جریمه افزایش

جدول ۲. توزیع افراد نمونه (مؤدیان حقیقی) بر اساس میزان تحصیلات

میزان تحصیلات	فراوانی	درصد
زیر دیپلم	۱۶	۱۱/۲
دیپلم	۵۲	۳۶/۴
فوق دیپلم	۸	۵/۶
لیسانس	۵۷	۳۹/۸
فوق لیسانس	۱۰	۷
جمع کل	۱۴۳	۱۰۰

جدول ۳. حداقل، حداکثر، میانگین و انحراف استاندارد متغیرهای پژوهش

حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف استاندارد	
۱۵۲۰۸	۴۰۰۰۰۰۰	۱۰۳۰۰۰۰	۴/۶۳۷	میزان جریمه
۱۲۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	۳۶۴۰۰۰	۲/۲۴۱	میزان پرداخت

جدول ۴. ضریب همبستگی بین میزان جرایم و میزان پرداخت مالیات

پرداخت			جریمه
تعداد	سطح معناداری (P)	ضریب همبستگی	
۲۸۰	۰/۰۰۰۱	۰/۹۲	

جدول ۵. نتایج رگرسیون میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات

متغیر وابسته: میزان پرداخت مالیات							متغیر مستقل
F	R ^۲	R	SD	P	T	β	
۱/۶۴	۰/۸	۰/۹۲	۰/۰۱	۰/۰۰۰۱	۴۰/۵	۰/۹۲	میزان جریمه

جدول ۶. ضریب همبستگی بین میزان جرایم و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقیقی

پرداخت			جریمه
تعداد	سطح معناداری (p)	ضریب همبستگی	
۱۴۳	۰/۰۰۰۱	۰/۷۳	

جدول ۷. نتایج رگرسیون میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقیقی

متغیر وابسته: میزان پرداخت مالیات							متغیر مستقل
F	R ^۲	R	SD	P	T	β	
۱۶۹/۱۱	۰/۵	۰/۷۳	۰/۰۱	۰/۰۰۰۱	۱۳	۰/۷۳	میزان جریمه

جدول ۸. ضریب همبستگی بین میزان جرایم و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی

پرداخت			جریمه
تعداد	سطح معناداری (p)	ضریب همبستگی	
۱۳۷	۰/۰۰۰۱	۰/۹۲	

جدول ۹. نتایج رگرسیون میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی

متغیر وابسته: میزان پرداخت مالیات							متغیر مستقل
F	R ^۲	R	SD	P	T	β	
۷۸۶/۳۵	۰/۸	۰/۹۲	۰/۰۱	۰/۰۰۰۱	۲۸/۰۴	۰/۹۲	میزان جریمه

وجود دارد و هر قدر میزان جریمه افزایش یابد میزان پرداخت مالیات هم افزایش می‌یابد و برعکس. در نتیجه می‌توان گفت اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده استان ایلام می‌شود.

فرضیات فرعی

۱- اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقیقی استان ایلام می‌شود.

یافته‌ها نشان داد ضریب همبستگی بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقیقی $F=۰/۷۳$ می‌باشد که این ضریب در سطح $۰/۰۰۰۱$ معنادار بوده است. به عبارت دیگر هر قدر میزان جریمه افزایش یابد میزان پرداخت مالیات

یابد میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی افزایش می‌یابد و برعکس. همچنین مقدار R^2 نشان می‌دهد که ۸ درصد از واریانس میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی توسط میزان جریمه تعیین شده پیش‌بینی می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

فرضیه اصلی

اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده استان ایلام می‌شود.

طبق یافته‌های استنباطی ضریب همبستگی بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات $F=۰/۹۲$ می‌باشد که این ضریب در سطح $۰/۰۰۰۱$ معنادار بوده است. به بیان دیگر بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات رابطه مثبت و معناداری

از سوی سازمان امور مالیاتی به عنوان پل ارتباطی بین ادارات امور مالیاتی و مؤدیان از طریق رسانه‌های جمعی و دوره‌های توجیهی؛

- تشویق و ترغیب مؤدیان جهت استفاده از سیستم‌های حسابداری مکانیزه و رایانه‌ای و صدور فاکتورهای استاندارد و مورد تأیید معاونت مالیات بر ارزش افزوده جهت شناسایی بدنه فعال اقتصاد زیر زمینی که تاکنون از دید ادارات امور مالیاتی مخفی مانده است؛

- تلاش در جهت یکسان نمودن اجرای مقررات در واحدهای مالیات بر ارزش افزوده و ابلاغ سریع تغییرات در قوانین، بخش نامه‌ها و مقررات ارزش افزوده و همچنین بررسی، تدوین و اعمال انواع مواد جرایم کیفری در کنار مواد جرایم اداری.

منابع

- احمدی، سید محمدرضا. (۱۳۸۶). "چگونگی تأمین نیروی انسانی مورد نیاز جهت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده". پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد واحد قائم شهر.
- تایت، آلن. (۱۳۸۶). *درباره مالیات بر ارزش افزوده*. ترجمه: همایون احمدی. تهران: اطلاعات سیاسی اقتصادی.
- توکل، محمد. (۱۳۷۹). *فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی*. تهران: مجله تخصصی مالیات.
- پورقاز، عبدالغفور. (۱۳۸۴). "بررسی نقش مالیات بر ارزش افزوده در افزایش درآمد مالیاتی کشور". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
- ثورونی، ویکتور. (۱۳۸۲). *طراحی و نگارش قانون مالیاتی*. ترجمه: مرتضی ملانظر. تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- جهرمی، یگانه موسوی؛ طهماسبی بلداجی، فرهاد و خالی، نرگس. (۱۳۸۸). "فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری".
- حاتمی زاده، زیور. (۱۳۸۰). "برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده و بررسی آثار تورمی آن". فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ۹(۲).
- حسینی، احمد. (۱۳۷۷). "مالیات بر ارزش افزوده با هدف تحول نظام مالیاتی ایران". پایان‌نامه کارشناسی

در اشخاص حقیقی هم افزایش می‌یابد و برعکس. در نتیجه می‌توان گفت اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در اشخاص حقیقی استان ایلام می‌شود.

۲- اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقوقی استان ایلام می‌شود.

طبق یافته‌های استنباطی ضریب همبستگی بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی $r=0/92$ می‌باشد که این ضریب در سطح $0/001$ معنادار بوده است. به بیان دیگر بین میزان جریمه و میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و هر قدر میزان جریمه افزایش یابد میزان پرداخت مالیات در اشخاص حقوقی هم افزایش می‌یابد و برعکس. در نتیجه می‌توان گفت اعمال جرایم مالیاتی باعث جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در اشخاص حقوقی استان ایلام می‌شود.

یافته‌های این پژوهش با یافته‌های جهرمی و همکاران (۱۳۸۸)، رضایی و نعیمی (۱۳۸۶)، رضایی و حشکویایی (۱۳۸۵) همسو می‌باشد.

از بررسی‌هایی که تاکنون در زمینه نرخ‌های جرایم مالیاتی سایر کشورها و همچنین نتایج پژوهش حاضر صورت گرفته مشخص می‌شود که متوسط نرخ‌های جرایم کشور ما پایین است و سازمان مالیاتی برای اثربخشی بیشتر مجموعه قوانین مالیاتی، نیاز به نرخهایی دارد که بازدارندگی آن قابلیت اجرایی قوی‌تری داشته باشد و این در صورتی است که نرخ‌های جریمه بالاتر از نرخ انواع سپرده‌های بانکی، نرخ تورم و نرخ سود سرمایه‌ای در بازارهای غیر رسمی در نظر گرفته شود. در این صورت می‌توان امیدوار بود که از تعدد مودیان متخلف و موارد تخلف آن‌ها کاسته گردد. در صورت اعمال جرایم کیفری انتظار می‌رود که از تعدد مودیان متخلف بخش اشخاص حقوقی و مشاغل کشور به دلیل ماهیت و زمینه فعالیت آن‌ها که معمولاً تولیدی، بازرگانی و کسبه‌ای است، کاسته شود.

با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها، جهت اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده و ارائه هرچه بهتر خدمات در بخش‌های مختلف این قانون و به منظور پیاده نمودن اجرای صحیح و اصولی آن در میان مؤدیان موارد زیر پیشنهاد می‌گردد:

- آموزش کارمندان سازمان و اطلاع‌رسانی و آموزش اصناف

- ارشد دانشکده امور اقتصادی.
- خان جان، علی رضا. (۱۳۸۳). *پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده*. تهران: مجله اقتصادی.
- رسولی شمیرانی، رضا و اسداله زاده بالی، میر رستم. (۱۳۸۹). "بررسی عوامل مؤثر بر تمکین و خود اظهاری مؤدیان مالیاتی و ارائه راهکارهایی کارآمد جهت بهبود شرایط موجود".
- رنجبر یزدی، مهناز. (۱۳۷۹). "بررسی آثار ترکیب مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم بر متغیرهای کلان اقتصادی با تأکید خاص بر تورم و سرمایه‌گذاری". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- روابط عمومی سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۸۷). *برنامه عملیات*.
- سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت مالیات بر ارزش افزوده. (۱۳۸۷). "مبانی نظری و محاسباتی بر ارزش افزوده". نسخه دوم.
- ضیائی بیگدلی، محمد تقی و طهماسبی بلداجی، فرهاد. (۱۳۸۳). *مالیات بر ارزش افزوده: مالیاتی مدرن (چاپ اول)*. تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.
- طیب نیا، علی. (۱۳۸۳). *مالیات بر ارزش افزوده*، مروری بر ادبیات موضوع و تجربیات. تهران: دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.
- فرهنگ، منوچهر. (۱۳۷۱). *فرهنگ بزرگ علوم اقتصادی (چاپ اول)*. جلد ۱ و ۲، تهران: نشر البرز.
- قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب مجلس شورای اسلامی. (۱۳۸۷).
- قامتی آرای، حسن. (۱۳۸۴). "بررسی عوامل مؤثر بر ارتقاء فرهنگ مالیاتی و وصول مالیات از دیدگاه کارکنان اداره امور مالیاتی شهرستان آران و بیدگل". پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
- قوچانی، فرخ و باطانی، امیر. (۱۳۸۵). *بررسی عوامل مؤثر بر اثر بخشی اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده با رویکرد آموزش منابع انسانی*. تهران: گروه تحقیقات اقتصادی دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.
- کاسانگرا، میلکا. (۱۳۷۵). *بهبود مدیریت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه*. ترجمه: عرب مازار، علی اکبر و شایانی، اصغر. تهران: دانشکده امور اقتصادی.
- کمیجانی، اکبر. (۱۳۷۴). *تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران (چاپ اول)*. تهران: معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- گروه برنامه‌ریزی، مدیریت پروژه‌ها و امور یکپارچگی. (۱۳۸۳). *تخلف و فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده*. تهران: دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.
- گودرزی راد، رضا. (۱۳۸۲). *بررسی فرار از مالیات بر ارزش افزوده*. تهران: سازمان امور مالیاتی، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.
- مرکز پژوهش و اسناد ریاست جمهوری. (۱۳۸۷). "گزارش اهم دستاوردها و عملکرد مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی در دولت نهم". فصلنامه تخصصی نامه دولت اسلامی، ۳۸.
- موسوی جهرمی، یگانه. (۱۳۸۶). "راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راه‌های جلوگیری از آن". پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
- نادران، الیاس. (۱۳۸۳). *تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ایران (چاپ اول)*. تهران: سازمان امور مالیاتی، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.
- نادران، الیاس. (۱۳۸۴). *راهکارهای مناسب جهت افزایش درجه توفیق مالیات بر ارزش افزوده در ایران (چاپ اول)*. تهران: سازمان امور مالیاتی، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.
- نوربخش، محسن؛ لنگرودی، محمد و جوادی نیک گو، محمدرضا. (۱۳۸۸). "بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران". فصلنامه پژوهشنامه مالیات، ۱۷(۶)، ۱۱۵-۱۳۸.
- Barnabas, M. G., Simonovitsc, A. & Toth, J. (June, 2012). "Local Interaction in Tax Evasion", *Economics Letters*, 115 (3), 412-415.
- Aldreda, B., Charles, W., Cullen, J. B., Martinc, K. D. & Parboteeah, K. P. (March, 2013). "National Culture and Firm-level Tax Evasion". *Journal of Business Research*, 66 (3), 390-396.
- Busato, F. & Chiarini, B. & Marchetti, E. (May, 2011). "Indeterminacy, Underground Activities and Tax Evasion". *Economic Modelling*,

- Elsevier*, 28(3), 831-844, .
- Cullisa, J., Jonesa, P. & Solimana, A. (August, 2012). "Spite Effects in Tax Evasion Experiments". *The Journal of Socio Economics*, 41 (4), 418-423
 - Ebrill, L., Keen, M., Boin, J. & Summers, V. (2001). "The Modern VAT", IMF.
 - Haman, D. (1983). "Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy". CBS College publishing.
 - Levaggi, R. & Menoncin, F. (2012). "Tax Audits, Fines and Optimal Tax Evasion in a Dynamic Context". *Economic Letters*, 117, 318-321
 - Sallis, E. & Jones, G. (2003). "Knowledge Management in Education, Enhancing Learning and Education". *International Journal of Education Development*, 23.
 - Shoup, C. (1973). *The Value-Added Tax*. Greece: Center of Planning and Economic Research.

ارتباط بین تغییرات قیمت سهام و محافظه کاری در شرکت های تولیدی دولتی

مهدی صالحی^۱، *مریم کاهانی^۲، کیانا حمید پور^۳

۱. استادیار دانشگاه فردوسی مشهد.

۲. کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی مشهد.

۳. کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی علوم تحقیقات بیرجند.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۶/۱۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۳/۱

The Relation of Between Price Changes of Share and Conservatism in the Production Governmental OrganizationM.Salehi¹, *M.Kahani², K.Hamidpour³

1. Assistant Professor of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran.

2. M.A. in Accounting, Ferdowsi University, Mashhad, Iran.

3. M.A. in Accounting, Islamic Azad University of Birjand, Birjand, Iran.

Received: 2016/6/22

Accepted: 2016/5/21

Abstract

The purpose of this paper is to investigate role of price variation on conservatism in the production governmental organization listed on the Tehran Stock Exchange from 1386-1391 by the panel data of Eviews 7. This study includes 58 institutes and 348 observations (year-company). Paper uses regression analysis based on Busua (1997) in which conservatism as the dependent variable and variation of price base difference of price to initial price as independent variables. So means of production that organization that produce so that bank, credit and financial institute, insurance and intermediate organization are not considered and means of government that more than of 50% shares related to governmental organization. The paper shows that variation of share price is not significantly with conservatism in the production governmental organization so there is little negative relation between them. Also the price of share are not significantly with timeliness of loss recognition and timeliness of gain recognition in the production governmental organization.

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی تغییرات قیمت سهام و محافظه کاری بر روی شرکت های تولیدی دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از سال ۸۶ تا ۹۱ با استفاده از داده های ترکیبی نرم افزار Eviews7 می پردازد. این تحقیق در برگیرنده ۳۴۸ مشاهده (سال-شرکت) می باشد. منظور از شرکت های تولیدی شرکت هایی هستند که در زمینه تولید فعالیت دارند لذا بانک ها، مؤسسات مالی و اعتباری، بیمه ها و شرکت های واسطه گری در این تحقیق مد نظر قرار نمی گیرد و منظور از دولتی این است که بیشتر از ۵۰ درصد سهام مربوط به شرکت های دولتی باشد. برای اندازه گیری محافظه کاری بر اساس مدل باسو (۱۹۹۷) و برای اندازه گیری تغییرات قیمت سهام از شاخص درصد تغییرات قیمت نسبت به قیمت اولیه استفاده شد. نتایج آزمون داده های ترکیبی نشان می دهد ارتباط معناداری بین تغییرات قیمت سهام و محافظه کاری وجود ندارد و همچنین نتایج فرضیه دوم و سوم نیز نشان می دهد که هیچ رابطه معناداری بین تغییرات قیمت سهام و شناسایی به هنگام ضررها و شناسایی به هنگام سود وجود ندارد.

Keywords: Accounting Conservatism, Share Price variation, Production Governmental Organization.

واژه های کلیدی: محافظه کاری حسابداری، تغییرات قیمت سهام، شرکت های دولتی تولیدی.

JEL Classification: M41

طبقه بندی موضوعی: M41

مقدمه

مدیران شرکت‌ها انگیزه دارند تا عملکرد مالی خود را با به تأخیر انداختن اخبار بد و افشای سریع‌تر اخبار خوب بیش از واقع نشان دهند به امید اینکه عملکرد ضعیف آن‌ها با عملکردهای بهتر در آینده پوشیده شود چنین رفتاری از مدیران در پژوهش‌ها تجربی تأیید شده است. برای مثال کوتاری و همکاران^۱ (۲۰۰۹)، شواهدی تجربی را ارائه کردند که نشان می‌دهد مدیران شرکت‌ها میل دارند تا انتشار اخبار بد را به تأخیر بیندازند و اخبار خوب را سریع‌تر افشا کنند.

برخی از پژوهشگران این رفتار دوگانه مدیران در افشای اطلاعات مالی را به عوامل مختلفی از جمله قراردادهای جبران خدمات مدیران و نگرانی‌های شغلی آن‌ها نسبت داده‌اند پنهان کردن اخبار بد از سرمایه‌گذاران و افشای هرچه سریع‌تر اخبار خوب در بازار از سوی مدیران سبب می‌شود سرمایه‌گذاران بر اساس اخبار خوب قیمت‌های سهم را تعدیل کنند (بال^۲، ۲۰۰۹؛ خان و واتز^۳، ۲۰۰۹؛ لافوند و واتز^۴، ۲۰۰۸).

محافظة کاری یکی از میثاق‌های حسابداری است که در پاسخ به رفتار خوش‌بینانه مدیران ایجاد شده است محافظه کاری ایجاب می‌کند در وضعیت‌های ممکن از شناسایی سود و دارایی پرهیز شود در حالی که در شناسایی زیان و بدهی تسجیل می‌شود (فولاد و همکاران، ۱۳۹۱).

مطالعات نشان می‌دهد که شناسایی به موقع ضررها مهم‌تر از شناسایی به موقع سودها در اندازه‌گیری حسابداری محافظه کارانه می‌باشد (باسو^۵، ۱۹۹۷؛ بال و همکاران^۶، ۲۰۰۰؛ فرانکیس و مارتین^۷، ۲۰۱۰؛ آرمسترانگ و همکاران^۸، ۲۰۱۰).

بسیاری از پژوهشگران نظیر چن و همکاران^۹ (۲۰۰۱) بر این باورند که تغییرات قیمت سهام یک شرکت از مدیریت اطلاعات داخلی آن ناشی شده در شرایطی که اطلاعات به صورت تصادفی وارد بازار می‌شود و فرایند انتشار اطلاعات بدون توجه به خوب یا بد بودن آن به صورت سیستماتیک انجام می‌گیرد، می‌توان گفت که اطلاعات منتشر شده دارای توزیع متقارن است.

به عبارت دیگر اگر مدیران همه اطلاعات را به سرعت افشا کنند این عمل سبب می‌شود که بازده سهام دارای توزیع متقارن باشد بدین معنی که متوسط حجم بازده مثبت در مورد اخبار خوب بایستی با متوسط حجم بازده منفی در رابطه با اخبار بد برابر باشد (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۹).

اما مدیران همواره انگیزه دارند تا اطلاعات و اخبار منفی را از سرمایه‌گذاران پنهان کرده و آن‌ها را در داخل شرکت انباشت کنند. برای مثال ممکن است از طریق منظور نمودن هزینه‌های یک دوره به عنوان دارایی، باعث کاهش هزینه‌ها و گزارش سود بیش‌تر در صورت‌های مالی شوند نتیجه این عملیات منجر به این می‌شود که تصویر واحد تجاری بهتر از وضعیت واقعی به نظر رسیده و انگیزه افراد برون سازمانی برای سرمایه‌گذاری در واحد تجاری افزایش یابد (بال، ۲۰۰۹).

پژوهش فعلی به بررسی اثر تغییرات قیمت سهام بر روی محافظه کاری می‌پردازد لازم به ذکر است که پژوهش مشابهی به صورت داخلی انجام نشده است و پژوهش خارجی آن برگرفته از پژوهش "آیا محافظه کاری باعث بهبود اطلاعات محیطی شرکت‌های بزرگ می‌شود" توسط ژانگ و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۴) می‌باشد که متغیر مستقل آن متفاوت بوده (به جای استفاده از متغیر اطلاعات محیطی از متغیر تغییرات قیمت سهام استفاده شده است) و همچنین به جای متغیر مستقل قراردادهای دولتی از متغیر شرکت‌های دولتی تولیدی که در ادامه توضیح داده می‌شود، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

پیشینه تحقیق

تحقیقات داخلی: در خصوص بررسی تغییرات قیمت سهام و محافظه کاری به صورت داخلی پژوهشی صورت نگرفته است و تنها پژوهش‌های داخلی مرتبط با این موضوع به بررسی محافظه کاری و سقوط قیمت سهام پرداخته‌اند که به صورت ذیل می‌باشد:

مشکی و اشرفی (۱۳۹۳)، به بررسی واکنش قیمت سهام به اخبار خوب و بد در شرایط رونق و رکود تجاری با فرض وجود عدم اطمینان در بازار سرمایه پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد که در دوره رونق تجاری، عدم اطمینان بالا یا پایین در میزان واکنش قیمت سهام به اخبار بد مؤثر نبوده و در کل فاقد هر گونه محتوای اطلاعاتی است. همچنین نتایج حاکی از این است که در دوره رکود تجاری، واکنش سرمایه‌گذاران به اخبار خوب در شرایط وجود عدم اطمینان بالا، ضعیف‌تر و در شرایط عدم اطمینان پایین، شدیدتر است.

محیطی شرکت‌ها می‌شود؟“ می‌پردازد که نتایج پژوهش حاکی از آن است که محافظه کاری با بهبود اطلاعات محیطی در ۴۳ کشور نمونه ارتباط مثبتی دارد.

راج‌گوپال و وناکاتاچالام^{۱۳} (۲۰۱۱)، در مطالعه‌ای با عنوان “کیفیت گزارشگری مالی و نوسان‌پذیری تصادفی بازده سهام” به بررسی رابطه کیفیت گزارشگری مالی و نوسانات بازده سهام پرداخته‌اند. آن‌ها با استفاده از معیار کیفیت سود دیچاو و دایچوو توان دوم اقلام تعهدی غیرعملیاتی به عنوان معیار کیفیت گزارشگری مالی، به این نتیجه رسیدند که در دوره زمانی ۱۹۶۲ تا ۲۰۰۱ با کاهش کیفیت گزارشگری مالی، نوسان‌پذیری تصادفی بازده سهام افزایش یافته است.

سوباسی^{۱۴} (۲۰۱۱)، به بررسی واکنش قیمت سهام به اخبار خوب و اخبار بد و انگیزه‌های مدیر به حفظ اخبار پرداخت. وی به این نتیجه رسید که تأثیر اخبار بد روی قیمت سهام بیشتر از اخبار خوب است. همچنین مدیران برای جلوگیری از کاهش شدید قیمت سهام در روز اطلاعیه سود و زیان، اخبار بد را زودتر افشا می‌کنند.

کیم و ژانگ^{۱۵} (۲۰۱۰)، در پژوهشی به عنوان “آیا محافظه کاری حسابداری ریسک، سقوط قیمت سهام را کاهش می‌دهد؟“ به بررسی رابطه محافظه کاری حسابداری و ریسک سقوط قیمت سهام پرداختند. نتایج بررسی‌های آن‌ها نشان داد که محافظه کاری انگیزه مدیران را برای بیش نمای عملکرد و عدم افشای اخبار بد محدود کرده و از این رو، ریسک سقوط قیمت سهام را کاهش می‌دهد. همچنین آن‌ها با استفاده از هزینه‌های تحقیق و توسعه، وضعیت بازار محصولات شرکت و ترکیب سهام‌داران شرکت به عنوان متغیرهای مؤثر بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران اثبات کردند که در شرایط وجود عدم تقارن اطلاعاتی، توانایی محافظه کاری برای کاهش ریسک سقوط آتی قیمت سهام بیش تر است.

کوزندیس و همکاران^{۱۵} (۲۰۰۹)، تأثیر محافظه کاری در گزارشگری مالی را بر روی مربوط بودن اطلاعات حسابداری به ارزش سهام در کشور یونان مورد بررسی قرار دادند و نتیجه گرفتند که نمی‌توان یک رابطه خطی میان دو متغیر برقرار نمود یعنی با افزایش سطح محافظه کاری میزان مرتبط بودن اطلاعات حسابداری به ارزش سهام ابتدا افزایش می‌یابد و سپس دچار کاهش می‌شود و بر همین اساس بود که آن‌ها نتوانستند ارتباط معناداری را میان این دو متغیر مستند نمایند

فولاد و همکاران (۱۳۹۱)، به نقش محافظه کاری در کاهش خطر سقوط قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران در دوره زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۹ پرداخته‌اند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که محافظه کاری می‌تواند سبب کاهش احتمال سقوط قیمت سهم در آینده شود اما رابطه قوی‌تر بین محافظه کاری و سقوط قیمت سهم برای شرکت‌هایی با عدم تقارن اطلاعاتی بالا به دست نیامده است. مرادی و همکاران (۱۳۹۰)، نمونه‌ای شامل ۹۰ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران را طی یک دوره هشت سال ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۷ را بررسی کرده که نتایج آن حاکی از وجود رابطه منفی و معنادار بین محافظه کاری و سقوط قیمت سهام است. آن‌ها در پژوهش خود برای اندازه‌گیری سقوط قیمت سهام از معیار سقوط قیمت سهم (Crash) در مطالعه کیم و لیان دانگ^{۱۱} (۲۰۱۰) استفاده کرده‌اند که اندازه‌گیری آن مبتنی بر بازده فصلی شرکت‌ها بوده است. تنها متغیرهای کنترلی این پژوهش عبارتند از اندازه شرکت (Size) و نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام (M/B).

همچنین برای اندازه‌گیری محافظه کاری از معیارهای باسو (۱۹۹۷) و معیار گیولی و هاین^{۱۲} (۲۰۰۰) استفاده شده است. آن‌ها همچنین به این نتیجه رسیده‌اند که رابطه محافظه کاری با سقوط قیمت سهام در شرکت‌های دارای سطح عدم تقارن اطلاعاتی بالا، از نظر آماری معنادار نیست و عدم تقارن اطلاعاتی نتوانسته است تأثیر محافظه کاری در کاهش ریسک سقوط سهام را افزایش دهد.

مشکی و فتاحی (۱۳۹۰)، به شیوه‌ای تقریباً مشابه به بررسی نقش محافظه کاری در کاهش احتمال سقوط قیمت سهم پرداخته است. این پژوهش تنها شامل بررسی فرضیه اصلی اثر محافظه کاری بر کاهش ریسک سقوط قیمت سهام است و در آن تنها از متغیر کنترلی اندازه شرکت (Size) استفاده شده است. نتیجه پژوهش حاکی از وجود رابطه‌ای منفی معنادار میان محافظه کاری و ریسک سقوط قیمت سهام شرکت در آینده است. به عبارت دیگر در طول دوره تحقیق شرکت‌های که رویه‌های محافظه کارانه تری را در گزارشگری مالی خود اعمال نموده‌اند کمتر با ریسک کاهش قیمت سهام مواجه شده‌اند.

تحقیقات خارجی: ژانگ و همکاران (۲۰۱۴)، به بررسی اینکه “آیا محافظه کاری حسابداری موجب بهبود اطلاعات

13. Rajgopal & Venkatachalam
14. Subasi
15. Kousenidis et al

11. Kim & Liandong
12. Givoly & Hayn

متغیرهای پژوهش

محافظه کاری (متغیر وابسته): اخبار خوب (بد) اخباری تعریف می‌شوند که قیمت سهام را بالاتر (پایین‌تر) از قیمت جاری سهام شرکت نشان می‌دهند. فرض می‌شود مدیران اخبار خوب را زودتر و اخبار بد را با تأخیر به سرمایه‌گذاران اعلام می‌کنند، هنگامی که یک شوک منفی به قیمت سهام وارد شود، بعضی از اخبار حفظ شده قبلی، که بر ارزشی پایین‌تر از قیمت جاری دلالت می‌کردند، اکنون با توجه به قیمت جدید سهام، اخبار خوب محسوب شده و در نتیجه افشا می‌شوند، اما هنگام یک شوک مثبت (افزایش قیمت)، احتمالاً مدیر اخبار حفظ شده را افشا نمی‌کند، زیرا در صورت افشا قیمت سهام کاهش می‌یابد (اسلتن^{۱۷}، ۲۰۱۲).

بر اساس مطالعه لافاند و واتس (۲۰۰۸)، محافظه کاری به عنوان یک مکانیزم راهبردی، انگیزه‌ها و توانایی مدیریت را جهت تسریع در افشای اخبار خوب و تأخیر در افشای اخبار بد محدود می‌کند. به نظر آن‌ها محافظه کاری به واسطه الزام به قابلیت تأییدپذیری نامتقارن برای شناسایی سودها و زیان‌ها منجر به تسریع در شناسایی اخبار بد به عنوان زیان نسبت به اخبار خوب به عنوان سود می‌شود. این موضوع انگیزه‌های مدیران را برای عدم افشای اخبار بد و تسریع در افشای اخبار خوب محدود می‌کند در نتیجه اخبار بد نسبت به اخبار خوب غیرقابل تأیید به گونه‌ای به هنگام تر وارد بازار می‌شود. برخی تحقیقات نشان می‌دهد که کم رنگ شدن نقش محافظه کاری در حسابداری عملاً عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران را افزایش می‌دهد.

متداول‌ترین تعریف از محافظه کاری را باسو (۱۹۹۷) ارائه کرده است که در آن استفاده از درجات بالاتر قابلیت اتکا برای شناسایی و ثبت سودها و اخبار خوشایند (افزایش ارزش‌ها) و استفاده از درجات پایین‌تر قابلیت اتکا برای شناسایی و ثبت زیان‌ها و اخبار ناخوشایند (کاهش ارزش‌ها) را محافظه کاری نامیده است.

رابطه (۱):

$$NI_{it} = \beta_0 + \beta_1 D_{it} + \beta_2 R_{it} + \beta_3 D_{it} * R_{it} + \varepsilon_{it}$$

NI = درآمد خالص هر سهم قبل از اقلام غیرمترقبه،

R = نرخ بازده سالیانه،

D = شاخصی است که در صورتی که نرخ بازده منفی

باشد ۱ و در غیر این صورت صفر،

t = نمایشگر زمان و \hat{I} نمایشگر شرکت می‌باشد،

β_2 = از روی رگرسیون شناسایی به موقع سود را تخمین

و فقط تأکید کردند که به کارگیری سطح مناسب و معقولی از محافظه کاری می‌تواند مفید واقع شود.

هاتن و همکاران^{۱۶} (۲۰۰۹)، در پژوهشی با عنوان "گزارشگری مالی غیر شفاف، R^2 و ریسک سقوط قیمت سهام" رابطه بین عدم شفافیت گزارشگری مالی و ریسک سقوط قیمت سهام را بررسی کردند. آن‌ها با استفاده از مدیریت سود به عنوان معیار عدم شفافیت اطلاعات مالی، به این نتیجه رسیدند که عدم شفافیت اطلاعات مالی با افشای اطلاعات کمتر در ارتباط است. به علاوه شرکت‌هایی که دارای صورت‌های مالی غیرشفاف هستند، بیش‌تر در معرض ریسک سقوط قیمت سهام قرار می‌گیرند.

فرضیه‌های پژوهش

- بین تغییرات قیمت سهام و محافظه کاری، در شرکت‌های تولیدی دولتی رابطه معنادار مثبتی وجود دارد.
- بین تغییرات قیمت سهام و شناسایی به موقع ضررها، در شرکت‌های تولیدی دولتی رابطه معنادار مثبتی وجود دارد.
- بین تغییرات قیمت سهام و شناسایی به موقع سودها، در شرکت‌های تولیدی دولتی رابطه معنادار منفی وجود دارد.

روش شناسایی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از نوع پژوهش‌های توصیفی-تحلیلی بوده است. هدف اصلی این پژوهش تعیین وجود، میزان و نوع رابطه بین متغیرهای مورد آزمون است که برای انجام آن از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. اطلاعات اساسی این پژوهش، اطلاعات صورت‌های مالی شرکت‌ها، اطلاعات بازار سهام است. داده‌های مورد نظر از طریق بانک‌های اطلاعاتی، نرم‌افزار ره‌آورد نوین و پایگاه‌های اینترنتی بورس جمع‌آوری شده است.

برای نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل‌های رگرسیونی مورد بحث قرار می‌گیرد در این بخش ابتدای برای هر یک از فرضیه‌ها به طور جداگانه از آزمون چاو استفاده می‌گردد تا مشخص شود که داده‌ها باید به صورت ترکیبی مورد آزمون قرار گیرند یا به صورت تلفیقی. اگر نتایج آزمون چاو بیانگر استفاده داده‌ها به صورت تلفیقی باشد در گام بعد آزمون هاسمن برای تعیین مدل مورد استفاده قرار می‌گیرد تا مشخص شود باید از مدل با اثرات ثابت استفاده کرد یا از مدل با اثرات متغیر استفاده نمود.

چنانچه اطلاعات محرمانه وجود نداشته باشد، بازارسازها اطلاعات عمومی موجود در قیمت سهام را انتشار می‌دهند. یعنی بازارسازها در هنگام دریافت اطلاعات، قیمت را به سطحی مناسب هدایت می‌کنند و در نتیجه خرید و فروش غیرعادی هم انجام نمی‌گیرد (رضا زاده و آزاد، ۱۳۸۷). لذا با توجه به توضیحات ارائه شده تغییرات قیمت در رابطه (۲) به صورت زیر می‌باشد:

$$FRV = (P_t - P_{t-1}) / P_t$$

که P قیمت سهام شرکت‌ها می‌باشد که تغییرات آن در ابتدا و انتهای هر سال نسبت به قیمت در ابتدای سال سنجیده می‌شود. براساس مدل باسو (۱۹۹۷) و رابطه (۱) و (۲) و متغیرهای کنترلی داریم:

$$NI_{j,t} = \beta_1 + \beta_2 D_{j,t} + \beta_3 R_{j,t} + \beta_4 D_{j,t} * R_{j,t} + \beta_5 FRV_{j,t+1} + \beta_6 D_{j,t} * FRV_{j,t+1} + \beta_7 R_{j,t} * FRV_{j,t+1} + \beta_8 D_{j,t} * R_{j,t} * FRV_{j,t+1} + \beta_9 SIZE_{j,t} + \beta_{10} D_{j,t} * SIZE_{j,t} + \beta_{11} R_{j,t} * SIZE_{j,t} + \beta_{12} D_{j,t} * R_{j,t} * SIZE_{j,t} + \beta_{13} LEV_{j,t} + \beta_{14} D_{j,t} * LEV_{j,t} + \beta_{15} R_{j,t} * LEV_{j,t} + \beta_{16} D_{j,t} * R_{j,t} * LEV_{j,t} + \beta_{17} MB_{j,t} + \beta_{18} D_{j,t} * MB_{j,t} + \beta_{19} R_{j,t} * MB_{j,t} + \beta_{20} D_{j,t} * R_{j,t} * MB_{j,t}$$

جامعه و نمونه آماری

برای جامعه آماری این پژوهش تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و دوره مطالعه در این پژوهش از سال ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۱ می‌باشد به مدت ۶ سال است شرکت‌های موجود در جامعه آماری پس از اعمال معیارهای زیر به عنوان نمونه مورد بررسی انتخاب شده‌اند:

- ۱- پایان سال مالی آن‌ها اسفند باشد.
- ۲- این پژوهش در برگیرنده شرکت‌های تولیدی می‌باشد لذا بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری، بیمه و شرکت‌های واسطه‌گری شامل آن نمی‌باشد.
- شرکت‌های دولتی شرکت‌هایی هستند که بیش از ۵۰ درصد سهام مربوط به شرکت‌های دولتی باشد.
- که پس از اعمال این معیارها نمونه‌ای متشکل از ۵۸ شرکت بدست آمد که نمونه نهایی متشکل از ۳۴۸ مشاهده (سال-شرکت) برای آزمون فرضیه ۱ تا ۳ می‌باشد.

روش آزمون و مدل استفاده شده در پژوهش

آزمون فرضیه اول: آزمون با استفاده از نرم‌افزار Eviews7 صورت می‌گیرد که ارتباط بین تغییرات قیمت سهام و محافظه کاری از طریق رگرسیون چند متغیره و تحلیل ضرایب سنجیده می‌شود. لذا با توجه به رابطه (۳)

می‌زند،

$\beta_1 =$ از روی رگرسیون درجه محافظه کاری (تفاوت در به موقع بودن اخبار بد در مقابل اخبار خوب) را تخمین می‌زند، $\beta_2 + \beta_3 =$ از روی رگرسیون شناسایی به موقع ضرر را تخمین می‌زند.

متغیرهای کنترلی: خان و واتز (۲۰۰۹)، استدلال

کرده‌اند سه متغیر اندازه (Size)، نسبت ارزش بازار به دفتر (M/B) و اهرم مالی (LEV) می‌توانند معرف‌های خوبی برای لحاظ کردن بدهی و پاداش، دعاوی حقوقی، مالیات و مقررات در اندازه‌گیری محافظه کاری باشند. لذا در مدل باسو (۱۹۹۷) برای ارزیابی مؤثر از سه متغیر ذیل استفاده می‌کنیم:

Size: لگاریتم ارزش دارایی،

LEV: نسبت بدهی به دارایی،

M/B: ارزش بازار به دفتری.

تغییرات قیمت سهام (متغیر مستقل): امروزه اطلاعات

یک وسیله و ابزار راهبردی مهم در تصمیم‌گیری شمرده می‌شود و بی شک کیفیت تصمیمات نیز بستگی به صحت، دقت و به هنگام بودن اطلاعاتی دارد که در زمان تصمیم‌گیری در اختیار افراد قرار می‌گیرد. در بازارهای مالی، این اطلاعات می‌تواند به صورت نشانه‌ها، علائم، اخبار و پیش‌بینی‌های مختلف از داخل یا خارج شرکت انعکاس یافته و در دسترس سهامداران قرار گیرد. چنین اطلاعاتی می‌تواند موجب ایجاد واکنش‌ها و تغییراتی در قیمت‌های سهام شود در نتیجه واکنش بازار سهام به اخبار و اطلاعات متفاوت است. در فرضیه بازارهای کارا بیان می‌شود که سرمایه‌گذاران اکثراً آگاه و منطقی بوده و نسبت به اخبار و اطلاعات جدید وارده به بازار، واکنش صحیح و منطقی نشان می‌دهند. بدین ترتیب قیمت‌های سهام نسبت به اطلاعات جدید، واکنشی سریع، کامل و بدون تورش داشته و در هر لحظه از زمان نشان‌دهنده ارزش ذاتی و واقعی آن است (مهرانی و نونهال، ۱۳۸۷).

با وجود این لافوند و واتز (۲۰۰۸)، بر این باورند که عرضه و تقاضای غیرعادی، در راستای وجود اطلاعات محرمانه به وجود می‌آید. هنگام وجود اخبار محرمانه بد، عرضه سهام افزایش یافته و قیمت پیشنهادی فروش نیز کاهش می‌یابد و برعکس، هنگام وجود اخبار محرمانه خوب، تقاضا بالا رفته و به دنبال آن قیمت پیشنهادی خرید نیز افزایش می‌یابد.

جدول ۱. لیست شرکت‌های جامعه آماری

نام شرکت	نام شرکت	نام شرکت	نام شرکت
البرز دارو	پتروشیمی خارک	دارو داملمران رازک	صنایع پتروشیمی دهدشت
الکتريک خودرو شرق	پتروشیمی خراسان	دارو رازک	صنایع پتروشیمی کرمانشاه
الیاف مصنوعی	پتروشیمی داراب	دارو سبحان	صنایع پتروشیمی گلستان
ایران دارو	پتروشیمی زنجان	دارو فارابی	صنایع شیمیایی ایران
پالایش نفت اصفهان	پتروشیمی شیراز	داروسازی کوثر	فولاد مبارکه اصفهان
پالایش نفت بندر عباس	پتروشیمی فارابی	دوده صنعتی پارس	لوله سازی اهواز
پالایش نفت تبریز	پتروشیمی فسا	ذوب آهن اصفهان	مس باهنر
پالایش نفت تهران	پتروشیمی کازرون	ریخته گری تراکتور	معادن روی ایران
پالایش نفت شیراز	پتروشیمی گچساران	رینگ سازی مشهد	معادن منگنز ایران
پالایش نفت کرمانشاه	پتروشیمی ممسنی	سایپا	معدنی املاح ایران
پالایش نفت لاوان	پست بانک ایران	سایپا دیزل	نورد و لوله اهواز
پتروشیمی آبادان	تولید دارو	سبحان دارو	نفت ایرانول
پتروشیمی اصفهان	دارو ابوریحان	سر پتروشیمی	نفت بهران
پتروشیمی ایلام	دارو اکسیر	سینادارو	
پتروشیمی چهرم	دارو امین	صنایع پتروشیمی خلیج فارس	

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	میانانه	ماکزیمم	مینیمم	انحراف معیار
FRV	۰/۰۶۷۶۴۴	۰/۰۰۰۰۰۰	۴/۵۷۰۰۰۰	-۰/۸۰۵۰۰۰	۰/۴۸۷۶۵۷
LEV	۰/۴۵۸۹۹۴	۰/۵۲۰۰۰۰	۳/۶۴۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۴۰۴۹۰۳
M/B	۴/۷۰۶۵۵۲	۱/۰۰۰۰۰۰	۱۰۵/۵۳۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۹/۲۵۷۲۳۱
NI	۴/۸۳۶۴۶۶	۷/۴۴۰۰۰۰	۱۴/۴۱۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۴/۲۷۹۴۱۸
SIZE	۱۰/۹۲۸۹۱۰	۱۳/۳۶۰۰۰۰	۱۹/۰۶۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۶/۲۹۶۸۳۸
R	۱۶/۷۵۱۴۴	۰/۰۰۰۰۰۰	۳۸۹/۶۷۰۰۰۰	-۷۱/۸۱۰۰۰۰	۴۶/۲۳۶۵۲۰

جدول ۳. جدول آزمون نتایج چاو برای رابطه (۱)

Effects Test	آماره	درجه آزادی	ضریب معناداری
Cross-Section/Period F	۱۳/۷۳۰۳۹۲	(۶۲/۲۸۲)	۰/۰۰۰۰
Cross-Section/Period Chi-square	۴۸۴/۰۵۶۹۰۲	۶۲	۰/۰۰۰۰

برای متغیر NI به صورت لگاریتمی در نظر گرفته شده است).

آزمون فرضیه دوم: برای بررسی ارتباط بین شناسایی به موقع ضرر و تغییرات قیمت سهام با استفاده از مجموع ضرایب α_1 و α_2 یعنی ضرایب $R_{it} * FRV_{it+1}$ و $D_{it} * R_{it} * FRV_{it+1}$ می‌توان این ارتباط را بررسی نمود.

صورتی که ضریب $D * R$ مثبت باشد نشان می‌دهد که حسابداری محافظه کارانه در این ۵۸ شرکت وجود دارد و در صورتی که منفی باشد حسابداری محافظه کارانه در تمامی شرکت‌ها وجود ندارد. بنابراین با استفاده از احتمال و بررسی مقایسه با سطح معنی‌داری $\alpha = 0/05$ و آزمون t -استیودنت می‌توان بررسی‌های آماری لازم را انجام داد (مد نظر باشد

ثابت یا متغیر، از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. نتایج حاصل از این آزمون در جدول ۴ قابل مشاهده است.

معناداری آزمون هاسمن در مدل دارای اثرات متغیر بدین معناست که فرضیه صفر آزمون مبنی بر همبستگی بین جزء اخلاص و متغیر مستقل، رد شده و بنابراین باید از مدل دارای اثرات ثابت استفاده شود (با مقایسه با سطح معناداری ۰/۰۵).

ضریب مثبت (۰/۰۵۰۴) و معنادار (۰/۰۰۶۹) متغیر R^*D نشان می‌دهد که محافظه کاری در تمامی ۵۸ شرکت تولیدی دولتی مورد نظر وجود دارد.

همانطور که در جدول ۶ مشخص است نتایج آزمون چاو برای رابطه (۳) با مقایسه با سطح معناداری، معنادار شده است. به بیان دیگر داده‌ها را باید به صورت تلفیقی مورد آزمون قرار داد. حال برای مشخص شدن مدل دارای اثرات ثابت یا متغیر، از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. نتایج حاصل از این آزمون در جدول ۷ قابل مشاهده است.

در جدول ۶ معناداری آزمون هاسمن در مقایسه با سطح معناداری در مدل دارای اثرات متغیر بدین معناست که فرضیه صفر آزمون مبنی بر همبستگی بین جزء اخلاص و متغیر مستقل، رد شده و بنابراین باید از مدل دارای اثرات ثابت استفاده شود.

آزمون فرضیه سوم: برای بررسی ارتباط بین شناسایی به موقع سود و تغییرات قیمت سهام با استفاده از ضریب α_{it} یعنی $R_{it} * FRV_{it+1}$ و احتمال آن می‌توان این ارتباط را بررسی نمود.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی: مهم‌ترین شاخص مرکزی برای هر مجموعه از داده‌ها میانگین و مهم‌ترین شاخص پراکندگی داده‌ها از مرکز انحراف معیار داده‌ها است همان گونه که مشاهده می‌شود در جدول ۲ بیشترین انحراف معیار مربوطه به نرخ بازده و پس از آن مربوط به ارزش دفتری به بازار می‌باشد و بیشترین میانگین در بین متغیرهای پژوهش پس از نرخ بازده مربوط به سایز هر شرکت یعنی لگاریتم ارزش دارایی می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

همانطور که در جدول ۳ مشخص است نتایج آزمون چاو برای رابطه (۱) با مقایسه با سطح معناداری ۰/۰۵ معنادار شده است. به بیان دیگر داده‌ها را باید به صورت تلفیقی مورد آزمون قرار داد. حال برای مشخص شدن مدل دارای اثرات

جدول ۴. جدول آزمون نتایج آزمون هاسمن برای رابطه (۱)

ضریب معناداری	درجه آزادی	آماره کای دو	Test Summary
۰/۰۰۰	۳	۵۰/۸۴۱۷۵۲	Cross-section random

جدول ۵. نتایج حاصل از آزمون مدل دارای اثرات ثابت برای رابطه (۱)

نام متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره	ضریب معناداری
c	۴/۲۷۲۰۸۳	۰/۱۴۸۹۱۲	۲۸/۶۸۸۶۷	۰/۰۰۰۰
R	۰/۰۲۲۲۳۰	۰/۰۰۳۰۶۵	۷/۲۵۲۴۷۸	۰/۰۰۰۰
D	۰/۰۹۶۸۵۶	۰/۴۹۸۲۳۹	۰/۱۹۴۳۵۹	۰/۸۴۶۰
R*D	۰/۰۵۰۴۳۸	۰/۰۱۸۵۴۵	-۲/۷۱۹۷۱۲	۰/۰۰۶۹
آماره فیشر		۲۰/۹۶۷۶۵	سطح معناداری	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین		۰/۸۲۸۵۶۱	آماره دوربین واتسون	۱/۵۱۴۱۰۷

جدول ۶. جدول آزمون نتایج چاو برای رابطه (۳)

Effects Test	آماره	درجه آزادی	ضریب معناداری
Cross-Section/Period F	۸/۶۳۶۷۸۸	(۶۱/۲۰۹)	۰/۰۰۰۰
Cross-Section/Period Chi-square	۳۶۵/۰۱۸۳۵۵	۶۱	۰/۰۰۰۰

جدول ۷. جدول آزمون نتایج آزمون هاسمن برای رابطه (۳)

ضریب معناداری	درجه آزادی	آماره کای دو	Test Summary
./۰۰۰۰	۱۹	۱۸۷/۲۰۳۰۶۲	Cross-section random

جدول ۸. نتایج حاصل از آزمون مدل دارای اثرات ثابت برای رابطه (۳)

نام متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره	ضریب معناداری
c	۲/۸۱۱۲۸۱	۰/۴۰۸۰۷۹	۶/۸۸۹۰۶۳	./۰۰۰۰
D	۱۳/۸۳۱۴۰	۵/۴۶۰۲۶۲	۲/۵۳۳۱۰۲	./۰۰۱۰۲
R	۰/۰۵۴۱۲۶	۰/۰۳۸۱۴۰	۱/۴۱۹۱۵۰	./۱۵۷۳
D*R	۰/۲۱۱۵۵۱	۰/۲۰۶۴۴۴	۱/۰۲۴۷۸۹	./۳۰۶۶
FRV	۱/۰۹۳۳۰۸	۰/۵۳۷۶۶۱	۲/۰۳۳۴۵۲	./۰۴۳۳
D*FRV	-۲/۳۹۵۷۴۸	۱/۵۴۷۹۹۳	-۱/۵۴۷۶۴۸	./۱۲۳۲
R*FRV	-۰/۰۰۲۲۸۶	۰/۰۰۳۸۴۶	-۰/۵۹۴۳۷۴	./۵۵۲۹
D*R*FRV	-۰/۰۰۱۸۶۶	۰/۰۳۷۶۵۷	-۰/۰۴۵۴۴	./۹۶۰۵
SIZE	۰/۰۰۰۵۵۹	۰/۰۰۳۶۵۹	۰/۱۵۲۷۷۰	./۸۷۸۷
D*SIZE	-۱/۱۰۶۵۴۵	۰/۳۵۴۸۲۶	-۳/۱۱۸۵۵۲	./۰۰۲۱
R*SIZE	-۰/۰۰۲۴۹۲	۰/۰۰۲۲۸۴	-۱/۰۹۰۷۸۸	./۲۷۶۶
D*R*SIZE	-۰/۰۱۸۲۹۶	۰/۰۱۴۳۳۹	-۱/۲۸۴۹۱۸	./۲۰۰۲
LEV	۱/۸۷۰۳۵۹	۰/۶۳۱۰۷۰	۲/۹۶۳۷۹۱	./۰۰۳۴
D*LEV	۴/۵۲۴۳۶۸	۲/۱۳۲۷۶۸	۲/۱۲۱۳۶۰	./۰۳۵۱
R*LEV	۰/۰۰۹۳۹۲	۰/۰۱۶۳۳۳	۰/۵۲۵۰۲۹	./۵۶۵۹
D*R*LEV	۰/۰۴۴۴۶۷	۰/۰۳۶۶۴۸	۱/۲۱۳۳۵۷	./۲۲۶۴
MB	۰/۱۱۷۵۷۶	۰/۰۲۱۵۴۳	۵/۴۵۷۷۲۹	./۰۰۰۰
D*MB	-۰/۱۴۳۹۷۶	۰/۰۵۴۷۳۹	-۲/۶۳۰۲۵۶	./۰۰۹۲
R*MB	-۰/۰۰۱۴۵۵	۰/۰۰۰۴۹۸	-۲/۹۲۰۹۵۱	./۰۰۳۹
D*R*MB	۰/۰۰۰۵۵۹	۰/۰۰۳۶۵۹	۰/۱۵۲۷۷۰	./۸۷۸۷
آماره فیشر	۲۹/۷۹۷۴۶		سطح معناداری	./۰۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۹۲۳۱۳۴		آماره دوربین واتسن	۱/۶۸۷۸۷۳

در نهایت برای تحلیل نهایی از جدول ۸ استفاده می‌کنیم. لذا قبل از آزمون فرضیه پژوهش بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، باید از صحت نتایج اطمینان حاصل نمود. بدین منظور برای بررسی معناداری کل مدل از آزمون فیشر استفاده گردید. با توجه به سطح معناداری احتمال آماره فیشر محاسبه شده (۰/۰۰۰۰)، می‌توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برازش شده معنادار است. با توجه به ضریب تعیین مدل برازش شده می‌توان ادعا نمود، حدود ۹۲ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود که دارای درجه اعتبار بالایی است. مقدار ضریب معناداری برای

متغیر $D*R*FRV$ برابر با ۰/۹۶۰۵ و بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد بنابراین فرض مورد نظر رد می‌شود لذا نتیجه می‌گیریم که بین تغییرات قیمت سهام و محافظه‌کاری رابطه معناداری وجود ندارد هر چند این ارتباط منفی می‌باشد (۰/۰۰۱۸۶۶-) و با استفاده از مجموع ضریب $D*R*FRV$ که برابر با ۰/۰۰۱- و همچنین ضریب متغیر $R*FRV$ که ۰/۰۰۲- می‌باشد و ضرایب معناداری این متغیرها ۰/۰۵، $P=۰/۹۶۰۵$ و $P=۰/۵۵۲۹$ نتیجه می‌گیریم مقدار ضریب معناداری برای این متغیر بیشتر از ۰/۰۵ است. بنابراین بین تغییرات قیمت سهام و شناسایی به‌موقع ضررها، رابطه

داخلی به بیرونی می‌باشد و به بهبود محیط اطلاعاتی شرکت‌های بزرگ کمک می‌کند لذا این یافته‌ها نشان می‌دهد که مسلماً محافظه کاری تنها اساس مالکیت حسابداری مطرح نیست اما می‌تواند به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کمک کند (لافوند و وات، ۲۰۰۸). این تحقیق کمک می‌کند که افراد سرمایه‌گذاران بیشتر به نقش حسابداری محافظه کارانه توجه کنند.

۲- دشواری‌های متغیرهای اندازه‌گیری محافظه کاری و انتخاب شرکت‌هایی که سهامدار عمده آن‌ها دولت هستند با توجه به نبود بانک‌های جامع اطلاعاتی نیز یکی از محدودیت‌های پژوهش‌های داخلی در این زمینه می‌باشد.

منابع

- رضازاده، جواد؛ آزاد، عبدالله. (۱۳۸۷). "رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و محافظه کاری در گزارشگری مالی". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵ (۵۴)، ۶۳-۸۰.
- فولاد، فرزانه؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ تالانه، عبدالرضا. (۱۳۹۱). "محافظه کاری و کاهش خطر قیمت سقوط سهام". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۹ (۳)، ۹۹-۱۱۸.
- مرادی، جواد؛ پوره‌اشم، ولی؛ قلمی، مرجان. (۱۳۹۰). "تأثیر محافظه کاری حسابداری بر کاهش ریسک سقوط قیمت سهام". *فصلنامه حسابداری مدیریت*، ۴ (۱۱)، ۹۳-۱۰۶.
- مشکى، مهدى؛ اشرفى، حسين. (۱۳۹۳). "تأثیر سطح عدم اطمینان بر واکنش قیمت سهام به اخبار خوب و اخبار بد در طول چرخه‌های تجاری". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱ (۱)، ۸۹-۱۰۸.
- مشکى، مهدى؛ فتاحى، رضا. (۱۳۹۰). "تأثیر محافظه کاری حسابداری بر ریسک کاهش قیمت سهام". *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۴ (۱۶)، ۱۱۹-۱۳۶.
- مهرانی، ساسان؛ نونهال، علی‌اکبر. (۱۳۸۷). "آرزیابی واکنش کمتر از حد مورد انتظار سرمایه‌گذاران در بورس اوراق بهادار تهران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵ (۵۴)، ۱۱۷-۱۳۶.
- Armstrong, C., Guay, W. R. & Weber, J. (2010). "The Role of Information and Financial Reporting in Corporate

معناداری وجود ندارد و در نهایت مقدار ضریب معناداری R^2_{FRV} برابر با ۰/۵۵۲۹ می‌باشد که بیشتر از ۰/۰۵ است لذا نتیجه می‌گیریم که بین تغییرات قیمت سهام و شناسایی به‌موقع سود نیز رابطه معناداری وجود ندارد.

بحث و نتیجه‌گیری

شواهد خارجی نشان می‌دهد که بین کیفیت محیط اطلاعاتی و محافظه کاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد اما در این تحقیق نشان می‌دهد که بین تغییرات قیمت سهام و محافظه کاری ارتباط منفی وجود دارد اما این ارتباط معنادار نیست. این نتیجه با پژوهش ژانگ و همکاران (۲۰۱۴)، سازگار نیست که این نتیجه ناشی از متفاوت بودن متغیر اطلاعات محیطی (متغیر مستقل)، ویژگی و محدودیت‌های بورس تهران و نمونه‌های تحت بررسی (شرکت‌های تولیدی دولتی) این امر اتفاق افتاده است. همچنین ارتباط منفی مابین تغییرات قیمت سهام و شناسایی به‌موقع ضررها و ارتباط منفی مابین تغییرات قیمت سهام و شناسایی به‌موقع سود وجود دارد اما این روابط معنادار نمی‌باشد. همچنین بحث تغییرات قیمت سهام و محافظه کاری هنوز از موضوعات جدید در پژوهش‌های داخلی می‌باشد که در ایران لازم است به‌صورت جدی کار شود تمرکز بر نمونه‌ها و دوره‌های بیشتر اولین قدم در پژوهش‌های بعدی می‌باشد.

پیشنهادات

- ۱- رابطه بین تغییرات قیمت سهام و محافظه کاری در حسابداری و در شرکت‌ها به‌صورت همزمان در صنایع مختلف دولتی بررسی شود و سپس با در نظر گرفتن اثر صنایع مربوط با یکدیگر و با نتایج کلی این پژوهش مقایسه شود.
- ۲- به جای شاخص تغییرات قیمت سهام می‌توان از شاخص تغییرات نرخ بازده سهام شرکت خاص به تغییرات کل بازده‌ها استفاده کرد و مجدداً این پژوهش صورت گیرد.
- ۳- می‌توان به‌صورت ویژه روی کاهش و افت قیمت سهام کار کرد.

محدودیت‌ها

- ۱- اگر چه تغییرات قیمت سهام به عنوان نماینده اطلاعات محیطی می‌باشد اما بدون جنجال نخواهد بود و ممکن است عوامل دیگری روی آن تأثیر داشته باشند. این مطالعه شواهدی از حسابداری محافظه کارانه به عنوان نقش تأثیرگذار در تسهیل اطلاعاتی آن شرکت از سرمایه‌گذاران

- Governance and Debt Contracting". *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3), 179-234.
- Ball, R. (2009). "Market and Political/Regulatory Perspectives on Therect Accounting Scandals". *Journal of Accounting Research*, 47 (2), 277-323.
 - Ball, R., Kothari, S. P. & Robin. A. (2000). "The Effect of International Factors on Properties of Accounting Earnings". *Journal of Accounting and Economics*, 29(1), 1-51.
 - Busu, S. (1997). "The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earning". *Journal of Accounting and Economics*, 24 (1), 3-37.
 - Chen, J., Hong, H. & Stein, J. (2001). "Forecasting Crashes, Trading Volume, Past Returns and Conditional Skewness in Stock Prices". *Journal of Financial Economics*, 61, 345-381.
 - Francis, J. R., Martin, X. (2010). "Acquisition Profitability and Timely Loss Recognition". *Journal of Accounting and Economics*, 49 (1-2), 161-178.
 - Givoly, D., Hayn, C. (2000). "The changing Time-series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: has Financial Reporting become more Conservative?". *Journal of Accounting and Economics*, 29 (3), 287– 320
 - Hutton, A. P., Marcus, A. J. & Tehranian, H. (2009). "Opaque financial reports, R², and crash risk". *Journal of Financial Economics*, 94 (1), 67-86.
 - Khan, M., Watts, R. (2009). "Estimation and Empirical Properties of a Firm- year Measure of Accounting Conservatism". *Journal of Accounting and Economics*, 48(2-3), 132-150.
 - Kim, J. B., Liandong, Zh. (2010). "Does Accounting Conservatism Reduce Stock Price Crash Risk?". Retrieved from <http://www.Ssrn.Com>.
 - Kothari, S. P., Shu, S. & Wysocki, P. D. (2009). "Do Managers with Hold Bad News?". *Journal of Accounting Research*, 47 (4), 241-276.
 - Kousenidis, D. V. , Ladas, A. C. & Negakis, C. I. (2009). "Value Relevance of Conservative and Non-Conservative Accounting Information: Evidence from Greece". *The international of journal accounting*, 44 (3), 219-238.
 - Lafond, R., Watts, R. L. (2008). " The Information Role of Conservatism". *The Accounting Review*, 83 (2), 447-78.
 - Rajgopal, S., Venkatachalam, M. (2011). "Financial Reporting Quality and Idiosyncratic Return Volatility". *Journal of Accounting and Economics*, 51 (1-2), 1-20.
 - Sletten, E. (2012). "The Effect of Stock Price on Discretionary Disclosure". *Journal of Review of Accounting Studies*, 17 (1), 96-133.
 - Subasi, M. (July, 2011). "Asymmetric Stock Price Reaction to Good vs Bad News Disclosure: Manager's Incentives to with Hold Bad News". *FMA Annual Meeting, University of Missouri at Columbia*.
 - Zhang, F., Hu, J. & Li, A. Y. (2014). "Does Accounting Conservatism Improve the Corporate Information Environment?". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23 (1), 32-43.

ارزیابی عملکرد براساس الگوی تعالی سازمانی بالدریج (مطالعه موردی: اداره کل نظارت بر ذی‌حسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی)

* محسن محمدیان ساروی^۱، رقیه تقی‌پور کاظمی^۲

۱. استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه.

۲. معاون ذی‌حساب و مدیر کل امور مالی.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۶/۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۴/۱

Performance Assessment Based on Baldrige Excellence Model (Case study: Division of Accountability of the Ministry of Economic Affairs and Finance)

*M. Mohammadian Saravi¹, R. Taghipoor Kazemi²

1. Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University of Firoozkoh, Iran.

2. Deputy Financial Controller and Director of Finance, Iran.

Received: 2016/6/21

Accepted: 2016/8/22

Abstract

The aim of this study is the survey and evaluation performance of department of supervision on the comptrollers of Ministry of Economic Affairs and Finance based on the Organizational Excellence Model of Malcolm Baldrige.

In this study, used a standard questionnaire based on the Malcolm Baldrige model to evaluated staff performance of department of Ministry of Economic Affairs and Finance. To do this study was used of Organizational Excellence Model questionnaire of Baldrige. In the questionnaire, 29 specific questions are designed regarding performance evaluation of each area that among the studied samples were distributed which includes 110 of the based comptrollers in Tehran. The results of the collected questionnaire has shown that the performance of department of supervision on the comptrollers is appropriate based on the model of organizational excellence of Baldrige. The results of the ranking of the variables has shown the emphasis on the areas of leadership, management and less emphasis on the areas of customer orientation is evident.

Therefore, based on the obtained results can be suggested the use of the Malcolm Baldrige model in evaluating the performance of other government agencies.

چکیده

هدف از اجرای این پژوهش، بررسی و ارزیابی عملکرد اداره کل نظارت بر ذی‌حسابی‌ها وزارت امور اقتصادی و دارایی بر اساس الگوی تعالی سازمانی مالکوم بالدریج است.

برای انجام این پژوهش از پرسشنامه استاندارد الگوی تعالی سازمانی بالدریج استفاده شده است. در این پرسشنامه ۲۹ سؤال تخصصی در خصوص ارزیابی عملکرد هر حوزه طرح شده است که در میان نمونه مورد بررسی که شامل ۱۱۰ نفر از ذی‌حسابان مستقر در تهران می‌باشند، توزیع گردیده است.

نتایج بیانگر آن است که عملکرد اداره کل نظارت بر ذی‌حسابی‌ها بر اساس مدل تعالی سازمانی مالکوم بالدریج مناسب است. همچنین نتایج حاصل از رتبه‌بندی متغیرهای پژوهش نشان داده است که بیشترین تأکید بر حوزه رهبری اداره کل و کمترین تأکید بر حوزه مشتری محوری مشهود است. لذا بر اساس نتیجه به دست آمده می‌توان استفاده از مدل مالکوم بالدریج را در ارزیابی عملکرد سایر سازمان‌های دولتی پیشنهاد نمود.

Keywords: Performance Management, Performance Evaluation, Organizational Excellence Models, The Malcolm Baldrige Model.

واژه‌های کلیدی: مدیریت عملکرد، ارزیابی عملکرد، مدل‌های تعالی سازمانی، مدل مالکوم بالدریج.

JEL Classification: H21

طبقه‌بندی موضوعی: H21

مقدمه

ارزیابی عملکرد سازمان به طور جامع و درخور اعتماد همواره یکی از دغدغه‌های اصلی ذینفعان و مدیران سازمان می‌باشد، زیرا ارزیابی عملکرد می‌تواند باعث آگاهی از میزان پیشرفت در بهبود عملکرد هر سازمان یا دستگاه اجرایی گردد و در نتیجه انگیزه و فرصت لازم برای ارتقای کیفیت عملکرد آن‌ها را ایجاد نماید. به دلیل نقش مؤثر سازمان‌ها و ضرورت توجه به عملکرد و اثرات عملکرد آن‌ها ارزیابی عملکرد یک سازمان در حوزه فعالیت آن امری حیاتی است. از آنجا که یک سازمان متشکل از بخش‌های مختلف می‌باشد، لذا برای اطمینان از میزان موفقیت سازمان می‌باید به ارزیابی میزان تناسب، تطابق و کارایی عملکرد این اجزا بر مبنای شاخص‌ها و معیارهای صحیح عملکرد در جهت اهداف سازمانی اقدام نمود، بر همین اساس برای ارزیابی یک سازمان استفاده از نتایج ارزیابی عملکرد کارکنان و بخش‌های مختلف یک سازمان ضروری است.

با توجه به این که در حال حاضر عملکرد دستگاه‌های اجرایی در راستای تحقق اهداف آن‌ها بسیار حائز اهمیت می‌باشد، یکی از موارد مهم که موجب افزایش میزان بهره‌وری و کارآمدی فعالیت آن‌ها می‌گردد، موضوع ارزیابی عملکرد آن‌ها و نتایج حاصل از آن است، بنابراین در همین راستا مراجع ذیصلاح و تصمیم‌گیرنده طبق مفاد مواد ۸۱ و ۸۲ قانون مدیریت خدمات کشوری بر این موضوع تأکید نموده و آن را لازم‌الاجرا قلمداد نموده‌اند.

قبل از اجرای سیستم‌های مدون ارزیابی عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی، شایستگی و ارزش کار ادارات مشخص نمی‌گردید، که این امر خود منجر به عدم انجام امور و تحقق اهداف سازمان در حد مطلوب و مورد انتظار بود. به همین دلیل وفق مواد ۳۶ و ۵۳ قانون خدمات کشوری بر اجرایی نمودن ارزیابی عملکرد ادارات تأکید گردید. لذا از آنجا که نتایج عملکرد هر یک از ادارات کل در وزارت امور اقتصادی و دارایی، بهبود و تسریع در انجام امور محوله و در نهایت تحقق اهداف وزارت ذیربط (از جمله موضوع نظارت مالی) می‌باشد لذا با اجرایی شدن ارزیابی عملکرد در دستگاه‌های دولتی از جمله وزارت دارایی، همچنین با عنایت به این موضوع که اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌های وزارت امور اقتصادی با به‌کارگیری و استفاده از مدل ارزیابی مالکوم بالدريج با معیارهای اصلی

عملکرد و با هدف خودارزیابی سیستمی، امکان ارزیابی عملکرد را در یک قالب اصولی و نظام‌مند در دستگاه‌های اجرایی فراهم می‌کند، این پژوهش در صدد بررسی عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی، براساس معیارهای مدل فوق می‌باشد. بنابراین سؤال اصلی پژوهش این است که "عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی، براساس مدل ارزیابی بالدريج چگونه است؟"

مبانی نظری

قبل از معرفی معیارهای بالدريج، سازمان‌ها روش‌های مؤثری برای خود ارزیابی در سطح وسیع سازمانی نداشتند و صرفاً از روش‌های معمول تحلیل فرآیندها و برنامه‌های مربوط به منابع انسانی برای خود ارزیابی استفاده می‌کردند. در واقع معیارهای بالدريج دید وسیع‌تری نسبت به سیستم‌های رهبری، برنامه‌ریزی استراتژیک و استفاده مؤثر از اطلاعات و تحلیل آن‌ها ایجاد کرد و راهی برای توجه بیشتر به جنبه‌های علمی و توسعه نگرش سیستمی سازمانی خلق کرد.

شاخص‌های موفقیت الگوی بالدريج در دستیابی به برتری سازمانی در محیط غیرقابل پیش‌بینی و پویای امروز توجه به ذینفعان، فرآیندها، یادگیری سازمانی می‌باشد. در این راستا باید:

- به ارزش‌های ذینفعان در حد عالی توجه شود؛

- برتری/عالی فرآیندها حاصل شود؛

- یادگیری سازمانی توسعه یابد؛

- رضایت ذینفعان داخلی و خارجی حاصل شود.

ارتباط دو طرفه ای بین نکات کلیدی فوق و بهبود مستمر وجود دارد که سیکل بهبود مستمر را تشکیل می‌دهد یعنی:

- رضایت مشتری، منجر به بازگشت سرمایه و بهبود بازده و درآمد می‌شود؛

- بهبود بازده و افزایش درآمد منجر به یادگیری و کسب اطلاعات لازم در زمینه سرمایه‌گذاری روی فرآیندها می‌شود؛

- کارایی واثربخشی و یادگیری کمک می‌کند تا رضایت ذینفعان بیشتر شده و برتری تجاری/مالی حاصل شود.

باتوجه به وجود شواهد مستدل فرآیندهای بالدريج

سایر سیستم‌ها دست یافت.

فاروقی و همکاران (۱۳۸۱)، در پژوهشی با عنوان "ملاک ارزشیابی بیمارستان‌ها و ارزیابی صاحب‌نظران" به این نتیجه دست یافتند که عدم آشنایی مدیران مراکز درمانی با نحوه ارزشیابی بیمارستان‌ها موجب گشته سازماندهی دقیق و منظمی اجرا نشود و سیستم ارزشیابی بیمارستان‌ها در ایران دارای نقص‌های فراوانی است که با مقایسه بین این سیستم در کشور و سایر کشورها تفاوت فاحشی وجود دارد.

حمیدی (۱۳۸۰)، در پژوهشی با عنوان "مطالعه مدیریت کیفیت فراگیر در نظام بهداشت و درمان و ارائه الگوی مناسب برای ایران" فرآیندهای کلیدی مهم در مراکز بهداشت را مورد بررسی قرار داده و نتیجه گرفته مهم‌ترین عامل پیش برنده در اجرای برنامه‌ها حمایت و تعهد مدیریت، آموزش‌های مستمر، وجود برنامه‌ریزی استراتژیک و مشارکت تمام پرسنل بود و عوامل بازدارنده شامل تعویض و جابه‌جایی کوتاه‌مدت مدیران، ناقص بودن دانش کیفیتی مدیران و فقدان فرهنگ کار تیمی می‌باشد.

عامریون (۱۳۸۰)، در پژوهشی با عنوان "مطالعه تطبیقی مکانیزم ارزیابی و نظارت بر ارائه خدمات در بیمارستان‌های دولتی و خصوصی شهر تهران در تئوری و عمل و ارائه الگوی مناسب" نتیجه گرفت مدیران ارشد در بیمارستان‌های خصوصی در مقایسه با مسؤولین و کارشناسان در ستاد با ارزشیابی فعلی موافق نیستند و به‌طور کلی پاسخگویان خواستار تغییر شیوه ارزیابی فعلی بیمارستان‌های دولتی و خصوصی هستند.

توکلی (۱۳۷۹)، در پژوهشی با عنوان "نقش جوایز کیفیت در یادگیری سازمانی" به مطالعه سه الگوی جایزه دمیگ، جایزه کیفیت اروپا و جایزه مالکوم بالدریج و تأثیر آن در یادگیری سازمانی پرداخت که نتایج تحقیق وی نشان داده است اگر سازمان‌ها از طریق الگوی فوق به ارزیابی خود با رویکرد خود ارزیابی بپردازند، نه تنها از نقاط قوت و ضعف خود آگاه می‌شوند، بلکه امکان شناسایی زمینه‌های بهبود هم برایشان فراهم می‌شود. البته لازم است که سازمان‌ها در استفاده از این الگوهای جهانی کیفیت به موضوع بومی ساختن آن‌ها توجه نمایند.

تقوی (۱۳۷۹)، در پژوهشی با عنوان "طراحی الگوی جایزه کیفیت برای بخش صنعت ایران" فهرست جامعی از جوایز کیفیت کشورهای مختلف را ارائه کرده است و مطالعه

نتایجی به دنبال دارند که ارتباط مستقیم بین عملکرد مالی و تجاری سازمان‌ها و نمره کسب شده از معیارهای بالدریج را نشان می‌دهد و بنیان‌گذاران بالدریج از طریق مقایسه ارزش افزوده به این نتیجه دست یافتند که کار بر روی کیفیت بیشتر سرمایه‌گذاری است تا صرفه هزینه و سرمایه (مکدونالد^۱، ۲۰۰۴).

بسیاری از سازمان‌ها با توجه به رویکرد و نمره‌بندی عوامل بازار جهت بهبود فرآیندها گام بر می‌دارند. این نمره‌بندی فراگیر و جامع است و شامل مقیاس‌های عمومی، کیفی، کمی و منعطف می‌باشد (کاپلان و نورتون^۲، ۱۹۹۲).

پیشینه پژوهش

با توجه به استقبال سازمان‌های مختلف از تکنیک ارزیابی بالدریج و گستردگی به‌کارگیری این تکنیک در کشورهای جهان، پژوهش‌های بسیاری در رابطه با آن انجام شده که اکثراً تکنیک مزبور را به لحاظ تئوری تأیید کرده و در اجرا به ضعف‌های آن اشاره می‌نمایند.

نبی‌لو (۱۳۸۲)، در پژوهشی با عنوان "مطالعه تطبیقی الگوهای تعالی سازمانی در نظام بهداشت و درمان کشورهای منتخب و ارائه الگو برای ایران" با بهره‌گیری از مطالعه الگوهای تعالی سازمانی مالکوم بالدریج، کیفیت اروپا، الگوی تعالی انگلستان، استرالیا و کانادا الگویی را ارائه داد که از نه معیار اصلی و سی و هفت معیار فرعی تشکیل شده است که معیارهای اصلی آن عبارتند از: رهبری، برنامه‌ریزی استراتژیک، تمرکز بر مشتری، کارکنان، فرهنگ سازمانی، اطلاعات و تحلیل آن‌ها، فرآیندها، منابع و عملکرد سازمانی. در این الگو همه عوامل به عنوان اجزای یک سیستم در ارتباط با یکدیگر بوده و از هم تأثیر می‌پذیرند که میزان و شدت تأثیر اجزا با امتیاز آن‌ها تعیین می‌شود.

اعتمادی (۱۳۸۱)، در پژوهشی با عنوان "بهره‌گیری از الگوی تعالی انگلستان برای ارزیابی عملکرد مؤسسات و سازمان‌های بخش عمومی و تجربه عملی ایران و انگلستان" به شناخت وضعیت فعلی نظام‌های ارزیابی و نظارت موجود، افزایش آگاهی و یادگیری سازمانی، تشکیل نظام خود ارزیابی، شناخت نقاط قوت و زمینه‌های بهبود، ایجاد همسویی و دورنمای مشترک و ضرورت تقویت و شکل‌گیری

فرضیه‌های پژوهش

به‌طور کلی هدف این پژوهش این است که عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها را براساس مدل ارزیابی بالدریج، بررسی نماید. پژوهش مربوط موجب کمک به معرفی نقاط قوت و ضعف سیستم‌های ارزیابی عملکرد از جمله مدل مالکوم بالدریج، در دستگاه‌های اجرایی دولتی می‌باشد. همچنین نظام ارزیابی دولت در راستای سند چشم‌انداز بیست ساله نیز هدفی را که پیگیری می‌نماید، شامل تهیه گزارش‌هایی از بهبود عملکرد دستگاه‌های اجرایی همچنین مدیران و کارکنان به منظور ارائه به مردم برای مشخص شدن فعالیت‌های دولت در یک سال می‌باشد، در این راستا اهمیت ارزیابی عملکرد ادارات تابع معاونت موصوف در خصوص امور محوله از جمله بحث نظارت و کنترل مالی کاملاً مشهود خواهد شد. کمک برای اصلاح و بازنگری در نحوه اجرای ارزیابی عملکرد مدیران در دستگاه‌های اجرایی دولتی از دیگر دستاوردهای پژوهش پیش‌رو است که با توجه به موارد پیش گفته، فرضیه اصلی و فرضیه‌های فرعی پژوهش به شکل زیر تدوین شده است:

- عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها بر اساس مدل تعالی سازمان مالکوم بالدریج مناسب است.

فرضیه‌های فرعی عبارتند از:

- عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها در حوزه رهبری مناسب است؛
- عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها در حوزه تمرکز بر منابع انسانی (کارکنان) مناسب است؛
- عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها در حوزه برنامه‌ریزی و استراتژیک مناسب است؛
- عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها در حوزه مدیریت فرآیند مناسب است؛
- عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها در حوزه مشتری محوری (ارباب رجوع) مناسب است.

روش پژوهش

روش میدانی است یعنی در شرایط واقعی مثل وزارتخانه‌ها، مؤسسات، سازمان‌ها، اجرا شده و فرضیه‌ها آزمون می‌گردند و روابط بین متغیرها را به‌صورت نظام یافته بیان می‌کند. لذا علاوه بر اطلاعاتی که بر اساس گزارشات، اسناد و مدارک موجود در معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (ادارات کل تابع معاونت نظارت مالی)

تطبیقی خود را بر اساس سه جایزه دمی‌نگ، جایزه کیفیت اروپا و جایزه مالکوم بالدریج نهاده است. از مزایای این پژوهش آن است که وی به مقایسه الگوی پیشنهادی خود با الگوهای مورد استفاده پرداخته اما توجهی به مقتضیات فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی کشور ننموده است. رحمتی (۱۳۸۶)، مدل تعالی یک چارچوب غیرتجویزی برای خود ارزیابی است.

ناوه و استرن^۳ (۲۰۰۵)، در پژوهشی با عنوان "چگونه برنامه‌های بهبود کیفیت می‌توانند بر عملکرد بیمارستان‌های جنرال تأثیر بگذارند" نتیجه گرفتند برنامه‌های بهبود کیفیت به دگرگونی کلی در عملکرد بیمارستان‌ها نمی‌انجامد و تنها در سطح پروسیجرها بهبود کیفیت حاصل می‌شود چرا که بسیاری از پروسیجرها تأثیر مستقیم بر عملکرد بیمارستان ندارد (مثلاً عوارض عمل جراحی) و از طرفی هر قدر تعداد معیارهایی که برای بهبود کیفیت به کار گرفته می‌شود، بیشتر باشد به همان نسبت در سطح پروسیجرها بهبود کیفیت افزایش می‌یابد. از نکات برجسته این پژوهش آن است که بیمارستان‌هایی که مورد مطالعه قرار گرفتند طی مدت ۵ سال مستمر از نظر عملکرد توسط ارزیابان داخلی و خارجی مورد ارزیابی قرار گرفتند و متغیرهای کنترل همچون تعداد تخت‌های بیمارستانی، تعداد دپارتمان‌های (بخش‌ها) بیمارستانی، روزهای بستری برای کل بیماران، درصد پذیرش بیماران نیز به دقت محاسبه شد تا برای مقایسه تأثیر فرایند بهبود کیفیت کمک کند. اما این پژوهش تنها در بیمارستان‌های مراقبت‌های ویژه صورت گرفته و نتایج آن قابل تعمیم به بیمارستان‌های جنرال نیست.

دیویس^۴ (۲۰۰۵)، در پژوهشی با عنوان رابطه بین چارچوب عملکرد و استقرار مالکوم بالدریج با استفاده از تئوری نسبت سودمندی که به بررسی دیدگاه مدیران بر اساس شاخص‌های مالی پرداختند نتیجه گرفتند عملکرد مالی قوی‌ترین قضاوتی است که مدیران برای اجرای الگوی بالدریج در نظر می‌گیرند.

گومز و همکاران^۵ (۲۰۱۱)، در پژوهشی با عنوان "نقش معیار رهبری بر معیار تمرکز بر منابع انسانی" با تقویت هر چه بیش‌تر معیار رهبری، زمینه بهبود معیار تمرکز بر منابع انسانی نیز فراهم می‌گردد.

3. Naveh & Stern
4. Davis
5. Gomez

جدول ۱. نتایج آزمون میانگین

متغیر	آماره t	میانگین	انحراف از استاندارد	حدود میانگین	
				حد بالا	حد پایین
رهبری	۱۱/۱۲۳	۳/۸۲	۰/۸۲۰	۰/۹۶	۰/۶۷
تمرکز بر منابع انسانی	۱۰/۵۱۷	۳/۸۷	۰/۸۷۷	۱/۰۴	۰/۷۱
برنامه‌ریزی و استراتژیک	۱۱/۰۸۷	۳/۹۰	۰/۸۴۵	۱/۴۴	۰/۸۱
مدیریت فرایند	۱۰/۱۱۲	۳/۹۳	۰/۷۷۸	۰/۴۹	۰/۳۲
مشتری محوری	۱۰/۸۹۲	۳/۸۸	۰/۹۸۸	۱/۲۹	۰/۹۸
مدل مالکوم بالدریج	۱۱/۸۹۹	۳/۹۴	۰/۶۷۹	۱/۷۹	۰/۸۹

متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل، که به آن متغیر متحرک یا درون داد نیز می‌گویند، شرط مقدم (پیش شرط) و شرط اعلام قبل از وقوع یک پیامد یا نتیجه‌ای بخصوص یا پیش آمد متغیر وابسته است (خاکی، ۱۳۸۹).

در این پژوهش متغیر مستقل عبارت است از معیارهای مدل ارزیابی عملکرد بالدریج و متغیر وابسته که متغیری است که به منظور تعیین اثر متغیر مستقل، مشاهده و اندازه‌گیری می‌شود که متغیر وابسته در تمام فرضیه‌ها، عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

به‌منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش ابتدا توزیع داده‌ها با آزمون کلموگروف-اسمیرنوف به صورت نرمال مشخص گردید و به همین دلیل از آزمون میانگین برای بررسی فرضیه‌های پژوهش استفاده شد. نتایج آزمون میانگین در جدول ۱ مشخص شده است.

همان‌طور که نتایج به دست آمده نشان می‌دهد آماره t برای متغیرهای رهبری، تمرکز بر منابع انسانی، برنامه‌ریزی و استراتژیک، مدیریت فرایند، مشتری محوری و کل مدل تعالی مالکوم بالدریج به ترتیب برابر با ۱۱/۱۲۳، ۱۰/۵۱۷، ۱۱/۰۸۷، ۱۰/۱۱۲، ۱۰/۸۹۲ و ۱۱/۸۹۹ می‌باشد. با توجه به نتایج فوق و با نظر به اینکه Sig و یا سطح معنی‌داری آزمون کوچکتر از ۰/۵ (۰/۰۰۰) است می‌توان نتیجه گرفت

حاصل می‌گردد، در این پژوهش از پرسشنامه استفاده می‌شود. همچنین در مواردی نیز از ابزاری همچون مصاحبه ساختمان نیز بهره گرفته شده، ضمناً از روش کتابخانه‌ای نیز برای تدوین ادبیات پژوهش استفاده گردیده است.

جامعه آماری

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نمونه‌ای شامل ۱۱۰ نفر از ذیحسابان مستقر در تهران از میان جامعه آماری کلیه ذیحسابان مستقر در تهران که ۱۴۰ نفر می‌باشد بر اساس جدول کفایت نمونه مورگان انتخاب شده؛ پرسشنامه تهیه و توزیع گردیده و اطلاعات جمع‌آوری شده برای آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار گرفته است.

روش‌های تجزیه و تحلیل اطلاعات

پرسشنامه بر اساس امتیازدهی تنظیم و تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از دو روش آمار توصیفی و آمار استنباطی و نرم‌افزار SPSS انجام گردیده است.

در این پژوهش از روش‌هایی مانند آزمون T و آزمون کلموگروف-اسمیرنوف به‌منظور بررسی نرمال بودن یا نبودن توزیع متغیرها استفاده شده است. لذا از آنجا که نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف نشان داده توزیع داده‌ها به صورت نرمال می‌باشد از آزمون میانگین برای بررسی فرضیه‌های پژوهش و آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی متغیرهای پژوهش استفاده شده است.

مطرح شده است که این سؤالات در رابطه با تأمین ذیحسابان و معاونین متعهد و کارآموده، انتصاب ذیحسابان و معاونین ذیحساب، برای تصدی مشاغل ذیحسابی متناسب و براساس نیازهای نظام مالی، اعمال کنترل، نظارت و هماهنگی لازم بر وظایف ذیحساب و معاون ذیحساب مستقر در دستگاه‌های اجرایی، ایجاد وحدت رویه و روحیه همکاری بین ذیحسابان در انجام وظایف و عملکرد آنان، برگزاری جلسات ذیحسابان به جهت ایجاد توانمندسازی و افزایش دانش آنان، ارزیابی عملکرد ذیحسابان و معاونین ذیحساب، مدنظر قرار دادن نظرات و پیشنهادات آنان و ایجاد و حفظ ارتباط و همکاری میان آنها می‌باشد.

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد با اطمینان ۹۵٪ عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی ها در حوزه رهبری مناسب است.

برای بررسی متغیر حوزه تمرکز بر منابع انسانی ۴ سؤال در پرسشنامه مطرح شده است که این سؤالات در رابطه با وجود برنامه‌های مؤثر آموزشی مطلوب در زمینه مدیریت عملکرد برای ذیحسابان و معاونین ذیحساب، اعزام آنان به ماموریت‌های سه ماهه به صورت مناسب برای آماده‌سازی کارشناسان جهت انتصاب به پست معاون ذیحساب، استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی و اختصاصی (سیستم پیامک) برای تبادل و انتقال نکات آموزشی به صورت مناسب و متناسب سرفصل‌های آموزشی تدوین شده توسط اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها با دانش و برنامه‌های راهبردی عملیاتی، می‌باشد.

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵٪

جدول ۲. نتایج رتبه بندی متغیرها

متغیر	میانگین رتبه
رهبری	۸۴/۳
برنامه‌ریزی و استراتژیک	۸۳/۳
مدیریت فرایند	۴۸/۳
تمرکز بر منابع انسانی	۳۴/۳
مشتری محوری	۲۷/۳

که با اطمینان ۹۵٪ فرضیه آزمون در مورد هر متغیر پذیرفته شده و همچنین فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر مناسب بودن عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها بر اساس مدل تعالی سازمان مالکوم بالدريج مورد تأیید قرار می‌گیرد.

نتایج آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی متغیرها نشان داده است آماره کای مربع برابر با ۱۵/۳۹۰ و از آنجا که سطح معناداری آزمون که از ۰/۰۵ کوچکتر است (۰/۰۰۲) می‌توان گفت که با اطمینان ۹۵٪ متغیرها دارای اولویت متفاوت هستند. همچنین رتبه‌بندی متغیرها بر اساس میانگین به دست آمده به شرح جدول ۲ می‌باشد.

یافته‌های پژوهش

بررسی متغیرهای جمعیت شناختی نمونه مورد بررسی نشان می‌دهد به لحاظ مدرک تحصیلی ۴۳٪ افراد نمونه لیسانس، ۳۹٪ فوق لیسانس و ۱۸٪ دیگر دارای مدرک تحصیلی دکترا بوده و هم چنین ۵۷٪ در رشته حسابداری و ۲۸٪ در رشته مدیریت تحصیل نموده‌اند. از نظر سابقه کار ۴۶٪ اعضای نمونه بالای ۲۰ سال سابقه، ۳۷٪ دارای ۱۰ تا ۲۰ سال سابقه کار و ۱۷٪ دارای زیر ۱۰ سال سابقه کار می‌باشند.

ضمناً ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه برای متغیر ارزیابی عملکرد بر اساس مدل مالکوم بالدريج ۰/۹۰۵ می‌باشد. با توجه به اینکه آلفای محاسبه شده بیش از ۰/۷ است؛ لذا می‌توان نتیجه گرفت پرسشنامه استفاده شده به عنوان ابزار گردآوری داده‌ها از پایایی قابل قبولی برخوردار بوده است.

همچنین نتیجه به دست آمده از فرضیه اول با نتایج تحقیقات نبی لو (۱۳۸۲)، نتیجه فرضیه دوم با نتایج تحقیق اعتمادی (۱۳۸۱)، نتیجه به دست آمده از فرضیه سوم با نتایج تحقیق نبی لو (۱۳۸۲)، نتیجه فرضیه چهارم با نتایج تحقیق فاروقی و همکاران (۱۳۸۱)، نتیجه فرضیه پنجم با نتیجه تحقیق حمیدی (۱۳۸۰) و نتیجه به دست آمده از فرضیه اصلی با نتایج تحقیق نبی لو (۱۳۸۲) همخوانی دارند. لذا فرضیات فرعی و اصلی پژوهش هم تأیید می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

برای بررسی متغیر حوزه رهبری ۸ سؤال در پرسشنامه

متناسب و به روز بودن سیستم‌های ارتباطی اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها با دستگاه‌های اجرایی، مناسب و مطلوب بودن روش و ایجاد برقراری ارتباط بین ذیحسابان و دستگاه‌های اجرایی مستقر در آن از طریق اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها، وجود برنامه و سیستم مناسب به روزرسانی اطلاعات ذیحسابان و معاونین ذیحساب، وجود برنامه و سیستم در زمینه انتصاب، تحویل و تحول ذیحسابان و معاونین ذیحساب و ساز و کار مناسب جهت رسیدگی به شکایات دستگاه‌های اجرایی و مراجعه‌کنندگان می‌باشد.

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد با اطمینان ۹۵٪ عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها در حوزه مشتری محوری مناسب است.

از آنجا که در سؤال‌های فرعی هر یک از پنج بعد تعالی سازمانی مالکوم بالدریج در وزارت امور اقتصادی و دارایی، اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها مورد بررسی و تأیید قرار گرفته لذا می‌توان نتیجه گرفت عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها بر اساس مدل تعالی سازمانی مالکوم بالدریج مناسب است.

منابع

- اولیاء، محمد؛ صالح، امین؛ خاکزار، مرتضی. (۱۳۸۳). "طراحی یک سیستم ارزیابی برای واحدهای پژوهشی". مجموعه مقالات آموزش عالی و توسعه پایدار، مؤسسه پژوهشی و برنامه‌ریزی آموزش عالی، انجمن آموزش عالی ایران.
- ایزدی، افشار؛ جهان‌شاهی، اصغر؛ روشن، علیقلی. (۱۳۸۵). "ارزیابی عملکرد شرکت سیمان داراب براساس الگوی تعالی سازمانی". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه سیستان و بلوچستان.
- بزرگی، فرزاد. (۱۳۸۳). "اصول و مبانی نظری مدل تعالی". مجله مدیریت، ۸۹-۹۰.
- خواجه‌آزاد، مجتبی؛ زراعی، علی. (۱۳۸۷). "ارزیابی و مقایسه کیفیت آموزش پزشکی عمومی دانشگاه بقیه الله (عج) براساس استانداردهای ملی وجهانی". همایش ملی نظارت و ارزیابی آموزش عالی، انجمن آموزش عالی ایران.
- رحمتی، مریم. (۱۳۸۶). "ارزیابی عملکرد شرکت قطارهای مسافری رجا با استفاده از مدل تعالی

عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها در حوزه تمرکز بر منابع انسانی (کارکنان) مناسب است.

برای بررسی متغیر حوزه برنامه‌ریزی و استراتژیک ۴ سؤال در پرسشنامه مطرح شده است که این سؤالات در رابطه با ارتقاء تصدی مشاغل ذیحساب و معاون ذیحساب بر اساس نظام و سیستم مبتنی بر سنجش، برنامه‌ریزی و تحقق اهداف بر اساس مستندسازی انجام شده، انطباق استراتژی‌ها، برنامه‌ها بر مبنای عملیات، وظایف، اعلام به موقع برنامه‌ها و استراتژی‌ها به ذیحسابان می‌باشد.

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد با اطمینان ۹۵٪ عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها در حوزه برنامه‌ریزی و استراتژیک مناسب است.

برای بررسی متغیر حوزه مدیریت فرایند ۸ سؤال در پرسشنامه مطرح شده است که این سؤالات در رابطه با خطمشی و استراتژی‌های تدوین و ارائه شده توسط اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها در راستای تحقق اهداف مربوط به دستگاه‌های اجرایی دولتی، وجود بانک اطلاعاتی مناسب از سوابق ذیحسابان، معاونین ذیحساب و کارشناسان در حوزه عمومی و تخصصی و اولویت‌بندی درخواست‌های انتقال نیروی انسانی به اداره کل، اجرای نظام ارزیابی عملکرد ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در مرکز و استان‌ها طبق برنامه زمان‌بندی صورت پذیرفته، برگزاری جلسات هفتگی ذیحسابان و معاونین ذیحساب در راستای تبادل اطلاعات و ایجاد رویه یکسان در انجام وظایف آنان، وحدت رویه و بوجود آوردن هماهنگی و روحیه همکاری متقابل بین ذیحسابان، ارتقای سلامت اداری در کاهش مراجعه حضوری دستگاه‌های اجرایی بر اساس بهبود عملکرد ادارات تابع اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها، پیگیری‌ها و تحقق ارتباط با شبکه ملی اطلاعات کشور (شبکه دولت) در زمینه وظایف و اختیارات اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها، اقدامات لازم و مناسب در زمینه شناخت و درک و پیش‌بینی نیازها و انتظارات فعلی و آتی ذیحسابان و معاونین ذیحساب مستقر در دستگاه‌های اجرایی از طریق اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها می‌باشد.

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد با اطمینان ۹۵٪ عملکرد اداره کل نظارت بر ذیحسابی‌ها در حوزه مدیریت فرایند مناسب است.

برای بررسی متغیر حوزه مشتری محوری ۵ سؤال در پرسشنامه مطرح شده است که این سؤالات در رابطه با

- Kalomora, d. (2006). "An EFQM model Self-Assessment Exercise at a Spanish University". *Journal of Education Administration*, 36(2), 250-188, www.emeraldinsigh.com.
- سازمانی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه مازندران.
- قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۶/۷/۸ مجلس شورای اسلامی ایران .
- مژده کار، ریحانه. (بهار، ۱۳۸۸). "عملکرد بیمارستان ایت... کاشانی". *مجله علمی سازمان نظام پزشکی جمهوری اسلامی ایران*، ۲۷(۱)، ۲۳-۳۰.
- ملکی، محمدرضا. (۱۳۸۴). "مقایسه نتایج در دو بیمارستان تأمین اجتماعی تهران بر اساس الگوی تعالی سازمانی". *مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی قزوین*، ۱۲ (۲).

کارکرد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران

سید علی حسینی^۱، *مرضیه مؤمن‌زاده^۲، آزاده مداحی^۳

۱. استادیار، دانشگاه الزهرا(س).

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه الزهرا(س).

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا(س).

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۵/۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۱/۲۱

Internal Audit Function at Iran and Tehran Universities of Medical Sciences

S.A. Hosseini¹, *M. Momenzadeh², A. Maddahi³

1. Assistant Professor, Alzahra University, Iran.

2. M.A. in Accounting, Alzahra University, Iran.

3. Assistant Professor in Accounting, Alzahra University, Iran.

Received: 2016/4/9

Accepted: 2016/7/23

Abstract

The main purpose of the present paper is identifying the internal audit function at Iran and Tehran universities of Medical Sciences. Furthermore, this paper aims to provide an insight to the current and future internal audit activities of the university for next 5 years. In order that, we conducted a survey of knowledgeable people related to Internal Audit, in both of the investigated universities. The results showed that assurance activities are more important than consulting activities. The investigating respondents prospective about the future activities of the internal audit showed internal auditors are expected to perform consulting services; Such as, governance, control and special projects based on management needs. This result predicts a different future for present Internal Audit activities. As another result of this research, we found that Internal Audit activity at the investigated universities is at initial and infrastructure levels in compliance with Internal Audit Capability Model for the public sector. So, the study results made some suggestions to improve this situation.

چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی کارکرد اصلی حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران است. علاوه بر این، این پژوهش به دنبال فراهم نمودن بینشی نسبت به فعالیت‌های جاری و آتی حسابرسی داخلی دانشگاه در ۵ سال آینده است. به این منظور کارکردهای حسابرسی داخلی در قالب دو کارکرد عمده اطمینان‌بخشی و مشاوره‌های به نظرسنجی از افراد ذیربط حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های مورد بررسی گذاشته شد.

یافته‌های پژوهش که از نتایج آزمون‌های آماری مناسب استخراج شده است بیانگر این است که در حال حاضر کارکرد اطمینان‌بخشی واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های مورد بررسی، از اهمیت بیش‌تری نسبت به کارکرد مشاوره برخوردار است. نتایج بررسی دیدگاه پاسخ‌دهندگان نسبت به فعالیت‌های آتی حسابرسی داخلی، حاکی از انتظار آن‌ها برای بهبود قابلیت حسابرسی داخلی از اطمینان‌بخشی در مورد انطباق با قوانین و مقررات به سمت نقش مشاوره‌ای است که آینده‌ای متفاوت از وضعیت فعلی را برای فعالیت‌های حسابرسی داخلی پیش‌بینی می‌نماید.

به عنوان یکی دیگر از نتایج این پژوهش می‌توان بیان کرد که حسابرسی داخلی دانشگاه‌های مورد بررسی در مقایسه با مدل قابلیت حسابرسی داخلی برای بخش عمومی، در سطوح آغازین و زیرساختی قرار گرفته است. نتایج حاصل از این پژوهش، پیشنهادهایی را برای بهبود این وضعیت ارائه نموده است.

Keywords: Internal Audit, Assurance, Consulting, University.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، اطمینان‌بخشی، مشاوره، دانشگاه.

JEL Classification: M49

طبقه‌بندی موضوعی: M49

* Corresponding Author: M. Momenzadeh

E-mail: marzie.momenzadeh@gmail.com

* نویسنده مسئول: مرضیه مؤمن‌زاده

مقدمه

امروزه در سطح گسترده‌ای از سازمان‌ها، نقش مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی حسابرسی داخلی در حال شناسایی است. این نقش‌ها، عوامل ارزشمندی برای رویه‌های خوب راهبری به شمار می‌روند که از این طریق در همه بخش‌های سازمان ارزش ایجاد می‌کنند و آگاهی از نقش حسابرسی داخلی، درک درستی از به‌کارگیری آن‌ها ایجاد خواهد کرد (ریدلی و دسیلوا^۱، ۲۰۰۷).

در سال‌های اخیر الگوی غالب حسابرسی داخلی با عنوان یک عملکرد اطمینان‌بخش تا حد زیادی توسط مدل "شریک کسب‌وکار" جایگزین شده است، در این مدل، حسابرسان داخلی افرادی هستند که با مدیریت ارشد همکاری می‌کنند و در زمینه بهبود فرآیندهای کسب‌وکار به مدیران مشاوره می‌دهند، با وجود این، درک درستی از طیف گسترده خدمات حسابرسی داخلی وجود ندارد. بنابراین لازم است کارکرد حسابرسی داخلی از دریچه‌ای نو و به‌طور دقیق‌تری مورد بررسی قرار گیرد (یبی و همکاران^۲، ۲۰۰۷).

با وجود اینکه، استقرار واحد حسابرسی داخلی به ایفای مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی کمک می‌کند و موجب ارزیابی درون‌سازمانی مسؤلیت پاسخگویی مالی و عملیاتی و ارتقای سطح پاسخگویی می‌شود (باباجانی و خنکا، ۱۳۹۱).

اما اطلاعات دقیق و شناخت کافی از جایگاه، کارکرد و گستردگی حسابرسی داخلی در ایران وجود ندارد (رحمانی، ۱۳۹۲).

متأسفانه بسیاری از ذی‌نفعان و مدیران شرکت‌ها هنوز درک صحیح و کاملی از خدمات و قابلیت‌های این حرفه ندارند، بنابراین تصویری از انتظارات این حرفه ندارند در عین حال بسیاری از ارائه‌کنندگان این خدمات نیز درک مناسبی از آن ندارند، اگر این موضوع درست مدیریت نشود احتمال صدمه زدن به وجهه این حرفه وجود دارد (پورزندی، ۱۳۹۲).

دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است و به بررسی کارایی عملیات، قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثربخشی و کارایی معاملات تجاری داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فرآیندها و عملیات شرکت و نظارت بر رضایت مشتریان

می‌پردازد (پورموسی، ۱۳۸۸).

در مؤسسات آموزش عالی بسیاری از کشورها کاهش بودجه باعث افزایش رقابت بین دانشگاه‌ها شده است چرا که دانشگاه‌ها ملزم هستند علاوه بر پاسخگویی نسبت به فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی نسبت به خدمات اداری و مصرف منابع هم به عموم پاسخگو باشند و باید نشان دهند که خدمات خود را به طور مؤثر و کارا و با صرفه اقتصادی انجام می‌دهند (آرنا^۳، ۲۰۱۳).

این باعث شده که حسابرسی داخلی به عنوان یک ساز و کار کنترلی و ابزار پاسخگویی به آموزش عالی نیز نفوذ کند. امروزه در اقتصاد جهانی، حسابرسی داخلی به‌عنوان ابزاری ضروری برای مدیریت دقیق منابع اقتصادی هر واحد تجاری شناخته شده است به طوری که هر واحد حسابرسی داخلی نقش حیاتی در بهبود راهبری سازمان‌ها ایفا می‌کند (محمد و همکاران^۴، ۲۰۱۴).

مفهوم راهبری، در سطح آموزش عالی، در سراسر جهان به عنوان پاسخی به بحران‌های مالی و نیاز دانشگاه‌ها به مدیریت اثربخش منابع مالی ظهور کرده است (حسینی و همکاران، ۱۳۹۴).

به‌ویژه، در کشورهای توسعه‌یافته، حسابرسی داخلی یک نقش کلیدی در راهبری مؤسسات آموزش عالی ایفا می‌کند. بهبود شفافیت در ارائه خدمات حسابرسی داخلی، جلب رضایت ذی‌نفعان و جامعه و ارتقای پاسخگویی، مستلزم تعریف دقیق نقش حسابرسان داخلی در همکاری با کارمندان، مدیران ارشد، مدیریت دانشکده‌ها و هیأت امنای دانشگاه‌ها است (روبرت^۵، ۲۰۰۸).

هرچند در کشورهای در حال توسعه، سیستم‌های مدیریت ریسک و حسابرسی داخلی به آموزش عالی راه یافته‌اند اما در مقایسه با سایر مکانیزم‌های کنترلی کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند؛ بنابراین معرفی حسابرسی داخلی در دانشگاه یک موضوع کاملاً جدید است. حسابرسی داخلی در مؤسسات آموزش عالی یک زمینه پژوهشی است که کمتر مورد بررسی قرار گرفته و شواهد تجربی کمی وجود دارد که به مسئله حسابرسی داخلی در مؤسسات آموزش عالی پرداختند، تنها تحقیقات محدودی در مورد توسعه آن در مؤسسات دولتی انجام شده است. حسابرسی داخلی در بخش عمومی به‌طور کلی مورد توجه قرار گرفته و از

3. Arena

4. Mohammed et al

5. Robert

1. Ridley & D'Silva

2. Yee et al

اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با هدف ارزش آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. حسابرسی داخلی با رویکردی نظام‌مند به سازمان کمک می‌کند تا به اهداف خود دست یابد و فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل‌ها و راهبری را بهبود بخشد.

تعریف جدید حسابرسی داخلی (۲۰۱۱)، در مقایسه با تعریف سنتی آن که در سال ۱۹۹۹ از سوی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (IIA) مطرح شد از جامعیت گسترده‌ای برخوردار است بر اساس تعریف جدید حسابرسی داخلی خدمات اطمینان بخش و مشاوره را در بر می‌گیرد (فخاریان، ۱۳۹۲).

علاوه بر این تعریف، در استانداردهای عمومی حسابرسی داخلی که بخشی از چارچوب بین‌المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی هستند، از منشور حسابرسی داخلی به عنوان تعیین کننده چارچوب کارکردهای اصلی آن یاد شده است. استاندارد عمومی شماره ۱۰۰۰ حسابرسی داخلی مقرر می‌دارد:

”هدف‌ها، اختیارات و مسؤولیت‌های حسابرسی داخلی باید به‌طور رسمی در منشور حسابرسی داخلی، منطبق با استانداردها و آئین رفتار حرفه‌ای تعیین و به وسیله هیأت مدیره تصویب شود.“ منشور حسابرسی داخلی یک سند رسمی است که هدف، اختیار و مسؤولیت حسابرسی داخلی را تعریف می‌کند. بر اساس این استاندارد ماهیت خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مشاوره‌ای باید در دستورالعمل‌های حسابرسی داخلی مشخص گردد (بولو و سیزی، ۱۳۹۱).

کارکرد حسابرسی داخلی

ویژگی اصلی یک کارکرد^۷ از طریق توسعه آن درون یک سیستم یا محیط خاص محقق می‌شود. می‌توان ثابت کرد، کارکردها در یک فرآیند مجموعه فعالیت‌هایی را مشخص می‌کنند که با استفاده از فنون مختلف برای رسیدن به اهداف خاصی باید انجام شوند. کارکردهای حسابرسی به طور مستقیم در ارتباط با اصول کلی مدیریت کیفیت است و باید به خوبی تعریف شوند تا درک درستی از به‌کارگیری آن‌ها ایجاد شود. واژه‌های به ظاهر مشابه با واژه کارکرد باعث شدند تا محتوای واقعی آن درک نشود به عبارت دیگر یک مانع اصلی در تعریف دقیق اصطلاح

جزئیات چشم‌پوشی کرده، شاید به این دلیل که هنوز در مراحل اولیه است (آرنا، ۲۰۱۳).

دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی ایران از سال ۱۳۸۴ تاکنون در اجرای قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی از استقلال مالی، اداری، استخدامی و تشکیلاتی برخوردار شده‌اند. منابع مالی این قبیل مؤسسات از آن زمان تحت سیستم نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار ندارد و در حال حاضر مسؤولیت پاسخگویی مالی نهایی، که قبلاً بر عهده ذیحساب منصوب وزارت بوده بر عهده رؤسای مؤسسات آموزشی و پژوهشی است و استقرار واحد حسابرسی داخلی به ایفای مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی کمک می‌کند (بابایی و باباجانی، ۱۳۹۰).

استفاده از خدمات حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران هنوز محدود است. اما تلاش‌های زیادی در زمینه توسعه این مبحث در دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران انجام شده، که چشم‌انداز خوبی را نشان می‌دهد. در این پژوهش سعی شده با فراهم نمودن بینشی در مورد کارکرد حسابرسی داخلی در این دو دانشگاه، نقش آن را در دانشگاه به تصویر کشیده تا به کمک درک جامع‌تری از کارکرد این مبحث در دانشگاه زمینه گسترش استفاده از آن در سایر دانشگاه‌های دولتی فراهم شود و در نهایت زمینه حرکت به سمت آنچه که در دانشگاه‌های موفق دنیا تحقق یافته است فراهم گردد. همچنین برای سهولت برنامه‌ریزی در مورد فعالیت‌های آتی حسابرسی داخلی و برنامه‌های آموزشی برای حسابرسان داخلی، در این پژوهش سعی شده دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی دانشگاه سایر افراد ذیربط حسابرسی داخلی نسبت به فعالیت‌های آن در ۵ سال آینده به تصویر کشیده شود. چرا که آشنایی با دیدگاه‌ها و محتوای ذهنی افراد نسبت به موضوع و توصیف شرایط موجود، اولین گام در راستای پذیرش و اجرای اثربخش مکانیزم کنترلی حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها است.

مبانی نظری پژوهش

حسابرسی داخلی

انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی (IIA)^۸ (۲۰۱۱)، حسابرسی داخلی را این‌گونه توصیف می‌کند: ”نوعی فعالیت

کارکرد و واژه‌های مترادف آن بوده است، کارکردها نقش‌ها و مسؤولیت‌های اصلی حسابرس هستند که باید در راستای اجرای وظایف تعیین‌شده به آن‌ها عمل شود (مایرونیسو و کودینا^۸، ۲۰۱۳).

مهم‌ترین ویژگی یک کارکرد این است که سطح اهمیت آن بسته به نوع سازمان متفاوت است به عبارت دیگر اهمیت یک کارکرد در سازمان‌های مختلف متفاوت است. برخی از کارکردهای جدید حسابرسی که انتظار می‌رود انجام شوند، عبارت‌اند از:

ابزار مدیریت: حسابرسی به عنوان ابزار مدیریت، اطلاعاتی را برای فرآیند تصمیم‌گیری فراهم می‌نماید.

وسيله تضمین کیفیت: حسابرسی سطح عملکرد واحد مورد رسیدگی را از طریق ارزیابی اثربخشی و کارایی مؤسسه تعیین می‌کند.

ابزار نفوذ: ایجاد ارتباط بین مدیریت و انتظارات ذی‌نفعان.

تعیین اولویت‌ها: تعیین یک سلسله‌مراتب از مهم‌ترین جنبه‌های ریسکی سازمان که ممکن است عملکرد را تحت تأثیر قرار دهند.

اطمینان بخشی: ایجاد ارزش افزوده از طریق اتکا به شواهد واقعی و حقایق.

ارائه کردن مجموعه‌ای از کارکردها، نقش حسابرسی را به طور واضح تری تعریف می‌کند (همان، ۲۰۱۳).

در این پژوهش بر اساس استانداردهای حسابرسی، کارکردهای حسابرسی داخلی به دو کارکرد اصلی اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای تفکیک شدند. رویکرد استانداردهای حسابرسی ایران، بین‌المللی و آمریکا نسبت به کارکرد حسابرسی داخلی به شرح زیر است:

استاندارد حسابرسی (شماره ۶۱۰) ایران - ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی

- بررسی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی،

- رسیدگی به گزارش‌های مالی و عملیاتی،

- بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات

واحد اقتصادی،
- بررسی رعایت قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های مدیریت.

استاندارد حسابرسی (شماره ۶۱۰) ایران - استفاده از عملکرد حسابرسان داخلی

- بررسی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی،

- رسیدگی به گزارش‌های مالی و عملیاتی،

- بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات

واحد اقتصادی،

- بررسی رعایت قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های

مدیریت،

- ارزیابی فرآیندهای راهبردی،

- ارزیابی مدیریت ریسک (PCAOB, AS5,)

(2007).

استاندارد حسابرسی (شماره ۶۵) انجمن حسابداران رسمی آمریکا

مسؤولیت اطمینان‌دهی، تجزیه و تحلیل، ارزیابی و ارائه پیشنهادات و سایر اطلاعات به مدیریت سازمان (AICPA, SAS NO65, 1991).

بر اساس مدل قابلیت حسابرسی داخلی که یک مسیر تکاملی را برای کارکرد حسابرسی داخلی در سازمان‌های بخش دولتی توصیف می‌کند کارکرد حسابرسی داخلی در ۵ سطح تعیین شده است:

(۱) سطح آغازین: در این سطح حسابرسی‌ها موردی یا ساختار نیافته، انفرادی متنوع یا بررسی اسناد و معاملات برای اطمینان از درستی و رعایت را در بر می‌گیرند.

(۲) سطح زیرساختی: در این سطح تأکید بر حسابرسی رعایت است.

(۳) سطح منسجم یا یکپارچه: در این سطح حسابرسی داخلی خدمات مشورتی، حسابرسی‌های عملکرد/ ارزش آفرین را ارائه می‌دهد.

(۴) سطح مدیریتی: در این سطح کارکرد حسابرسی داخلی اطمینان کلی در مورد راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل سازمان است.

حسابرسان داخلی ضمن حفظ استقلال و بی طرفی به انجام فعالیت‌های مشاوره به ویژه در زمینه مدیریت ریسک، کنترل و راهبری و به روز نمودن فعالیت‌ها مطابق با نقش تعیین شده برای آن‌ها از دیگر یافته‌های این پژوهش است. آچوا و الابار^{۱۱} (۲۰۱۴)، با بررسی وضعیت حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های کشور نیجریه دریافتند که حسابرسی داخلی جزء اصلی ساختار سازمانی در اکثر دانشگاه‌های نیجریه است و یک فرایند ضروری در برقراری راهبری دانشگاه و اطمینان بخشی به هیأت‌امنا در خصوص مدیریت مؤثر ریسک‌های اصلی برای ارزش افزایی در عملیات دانشگاه است. نقش مدیریت ریسک به بهبود رویه‌ها و فرایندها، اثربخشی کنترل‌های داخلی و حفاظت از دارایی‌ها و منابع، بهبود قابلیت اتکای گزارشگری مالی، اطمینان از رعایت مقررات و دستیابی به عملیات اثربخش و کارا کمک می‌کند. این محققان دریافتند که در برخی از دانشگاه‌ها نیز، حسابرسان داخلی صرفاً کنترل انطباق با قوانین و مقررات را انجام می‌دهند.

آرنا (۲۰۱۳)، با استفاده از یک پیمایش در بین دانشگاه‌های ایتالیا دریافت، حسابرسی عملیاتی، مالی و رعایت، بخش اصلی فعالیت‌های حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها را تشکیل می‌دهند و تعداد کمی از دانشگاه‌ها به مدیریت ریسک توجه می‌کنند.

ریچماند و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۲)، با بررسی نقش حسابرسان داخلی در بخش دولتی به این نتیجه رسیدند که حسابرسان داخلی در بخش دولتی از طریق حفاظت از دارایی‌ها و اطمینان از قابلیت اتکای صورت‌های مالی نقش مهمی در راهبری بخش دولتی ایفا می‌نماید.

اینوف و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۱)، در تبیین نتایج پژوهش خود با عنوان "اثربخشی حسابرسی داخلی بعنوان ابزاری برای بهبود مدیریت بخش دولتی" بر نقش حسابرسی داخلی در رعایت مقررات تأکید کردند. به عقیده این محققان، هرچند بعد از فروپاشی انرون بر نقش حسابرسان داخلی در رعایت قوانین و مقررات به ویژه قانون ساربینزاکسلی در بخش خصوصی بیش از پیش تأکید شد لیکن اخیراً توسعه و به‌کارگیری حسابرسی داخلی برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در بخش دولتی نیز به

۵) سطح بهینه سازی: در سطح آخر حسابرسی داخلی به عنوان نماینده کلیدی تغییر، یک بخش حیاتی از ساختار راهبری سازمان و واحدی برای بهبود مستمر فرآیندها و نوآوری است (رحمانی، ۱۳۹۲). انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۰۹)، بر گسترش حوزه تعریف حسابرسی داخلی برای درک نقش ارزش افزوده حسابرسی داخلی در درون سازمان تأکید دارد به دلیل اینکه ایجاد ارزش افزوده هدف حسابرسی داخلی است. گستره پیشنهادها و توصیه‌های حسابرسی داخلی برای بهبود عملکرد سازمانی و ارائه خدمات مشاوره به مدیریت سطوح بالا باعث ایجاد ارزش افزوده می‌شود.

روند توسعه هدف واحد حسابرسی داخلی

نگاهی به تاریخچه فعالیت حسابرسی داخلی در ۵۰ سال اخیر، هدف‌های این واحد را طی مرور زمان نشان می‌دهد (ویلی،^۹ ۲۰۰۴):

- در دهه ۱۹۵۰، بررسی سوابق حسابداری، رویدادها و ممیزی اسناد،
- در دهه ۱۹۶۰، رعایت خط مشی‌ها و رویه‌های شرکت،
- در دهه ۱۹۸۰، ارزیابی کنترل‌های داخلی،
- در دهه ۱۹۹۰، گزارش درباره نظام کنترل داخلی،
- در سال ۲۰۰۰، مدیریت ریسک،
- در سال ۲۰۰۱، ارزیابی مدیریت ریسک،
- در سال ۲۰۰۲، اطمینان بخشی در مورد ریسک و کنترل،
- از سال ۲۰۰۳، ارزش آفرینی و بهبود عملکرد به وظایف حسابرسی داخلی اضافه شده است.

پیشینه پژوهش

انجمن حسابرسان داخلی تحقیقات زیادی را در سطح جهان برای آگاهی از توسعه حرفه حسابرسی داخلی انجام داده است، نتایج آخرین تحقیقات که توسط الاکرا و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۶)، در خاورمیانه و آفریقای شمالی با تمرکز بر خدمات اطمینان بخش و مشاوره انجام شده است نشان می‌دهد خدمات حسابرسی داخلی با در نظر گرفتن پیشرفت‌های وسیع حرفه حسابرسی داخلی در سطح جهان و همچنین اصلاحات صورت گرفته در نقش حسابرسان داخلی از سوی IIA، نیازمند بازنگری است. ضرورت الزام

11. Achua & Alabar

12. Richmond et al

13. Enofe et al

9. Wiley

10. Al-Akra et al

طور چشمگیری مورد توجه قرار گرفته است.

نیاگا و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۱)، در پژوهش خود نقش حسابداری داخلی در ایجاد مدیریت مؤثر را به صورت یک پژوهش موردی در یک شرکت دولتی بررسی کرد. بر اساس یافته‌های این پژوهش ۷۵ درصد از پاسخ‌دهندگان بر افزایش قابلیت اتکا و درستی اطلاعات مالی و عملیاتی تأکید داشتند و ۶۷ درصد از آن‌ها معتقد بودند که عملکرد حسابداری داخلی منجر به بهبود رعایت قوانین و مقررات و انتقال یافته‌های حسابداری به هیأت‌مدیره می‌شود.

بر اساس یک بررسی توسط مؤسسه دیلویت^{۱۵} (۲۰۱۰)، در مورد ضرورت تغییر عملکرد حسابرسان داخلی در آینده برای ارائه خدمات بهتر و با شیوه‌ای مقرون به صرفه به سازمان‌ها، سه گروه کمیته حسابداری، مدیریت اجرایی و حسابداری داخلی دیدگاه بعضاً متفاوتی در مورد آینده عملکرد حسابداری داخلی دارند.

با توجه به افزایش اهمیت راهبری شرکتی، کمیته حسابداری و اعضای هیأت‌مدیره تمایل بیشتری برای استفاده از واحد حسابداری داخلی به عنوان "اطمینان‌بخش" دارند در حالی که مدیریت اجرایی و خود حسابرسان داخلی به وضوح، نقش حسابرسان داخلی را به عنوان "مشاور یا مشاور مدیریت" درک کرده‌اند.

در آینده حسابداری داخلی جایگاه خود را در بین انتظارات کمیته حسابداری و مدیریت اجرایی خواهد یافت. دیدگاه اعضای کمیته حسابداری این است که اندازه واحد حسابداری داخلی افزایش خواهد یافت و بیش‌تر بر حسابداری فناوری اطلاعات تمرکز خواهد یافت و دیدگاه اعضای مدیریت اجرایی این است که اندازه واحد حسابداری داخلی یا ثابت خواهد بود و یا افزایش خواهد یافت و بیش‌تر بر حسابداری عملیاتی و فرایندها تمرکز خواهد داشت (دلویت، ۲۰۱۲).

نتایج پژوهش میهرت و ایسماو^{۱۶} (۲۰۰۷)، در یک مؤسسه آموزش عالی بخش دولتی در اتیوپی نشان داد واحد حسابداری داخلی دانشگاه درگیر فعالیت‌هایی از جمله حسابداری مالی، رعایت و عملکرد هستند و حسابداری پروژه‌های خاص و مشاوره را انجام نمی‌دهند اما نتایج مصاحبه‌ها نشان داد که دامنه خدمات حسابداری داخلی

دانشگاه کافی نیست زیرا ارزیابی ریسک و حسابداری‌ها فقط برای فعالیت‌های مستمر و معمولی انجام می‌شود. نتایج پروژه تحقیقاتی بلندمدت CBOK^{۱۷} در طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۰، نشان داد از نظر ساعت کاری، بیش‌ترین فعالیت حسابداری داخلی به ترتیب حسابداری عملیاتی، حسابداری مالی، حسابداری سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری تقلب هستند. به نظر پاسخ‌دهندگان فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و رویکرد مبتنی بر ریسک برای حسابرسان داخلی از اهمیت زیادی برخوردارند. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که پنج فعالیت آینده حسابداری داخلی بیش‌تر بر راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، بررسی استراتژی، حسابداری اخلاقی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأکید خواهد داشت و نقش‌های حسابداری مالی، رعایت و عملیاتی، کنترل داخلی و بررسی تقلب کم‌رنگ‌تر خواهند شد.

حسین‌زاده (۱۳۹۵)، در نتایج پژوهش خود با عنوان "نقش هیأت‌مدیره، کمیته حسابداری و حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و جلوگیری از تقلب" به نقش حسابرسان داخلی در کاهش احتمال وقوع تقلب بوسیله ارزیابی کفایت و اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی، اشاره می‌کند.

پیرایش و عسگری (۱۳۹۲)، در پژوهش خود پیرامون "موانع استقرار و اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی استان قزوین"، ضمن برشمردن محدودیت‌ها و موانع اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی در بخش دولتی، بر نقش حسابداری داخلی در تقویت کنترل‌های داخلی تأکید می‌نمایند و توسعه و به‌کارگیری واحد حسابداری داخلی را در رویارویی با موانع و بهبود کنترل‌های داخلی مؤثر دانسته‌اند.

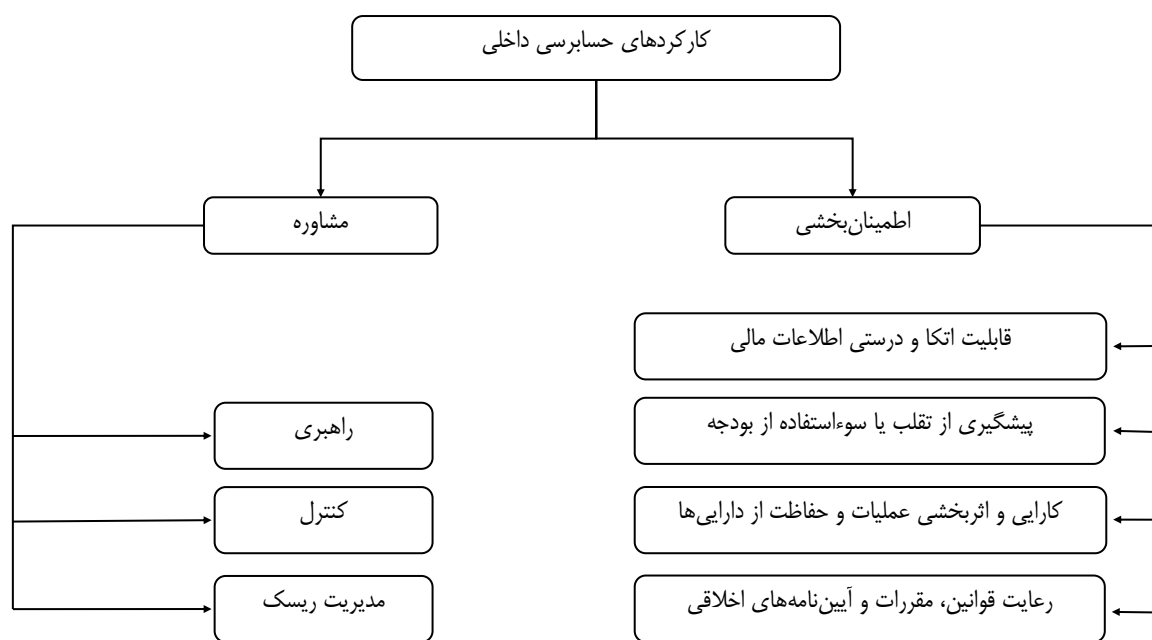
جهانبانی و باقرپور (۱۳۹۰)، در پژوهشی با عنوان "حسابداری داخلی مبتنی بر ریسک به‌عنوان ابزاری مدرن در خدمت مدیریت ریسک" ضمن بیان اینکه در حال حاضر حسابداری داخلی عمدتاً روش‌هایی از قبیل آزمون معاملات، آزمون صحت و قابلیت اتکا دفاتر حسابداری و گزارشات مالی، صحت، قابلیت اتکا و به‌موقع بودن گزارشات کنترلی و آزمون رعایت الزامات قانونی و مقرراتی را پذیرفته و اجرا می‌نمایند، ایفای نقش مدیریت ریسک حسابداری داخلی را

14. Nyaga et al

15. Deloitte

16. Mihret & Yismaw

17. Common Body of Knowledge (CBOK)



نمودار ۱. کارکردهای حسابرسی داخلی

این‌گونه است؟“ بدین منظور با بررسی تحقیقات پیشین، استانداردهای حسابرسی و حسابرسی داخلی و همچنین مدل قابلیت حسابرسی داخلی برای بخش عمومی، کارکردهای حسابرسی داخلی به صورت سؤالات پژوهش طبقه‌بندی و به نظرسنجی گذاشته شدند.

پرسش‌های پژوهش

سؤالات اصلی پژوهش عبارت‌اند از:

- ۱- دیدگاه افراد ذیربط حسابرسی داخلی دانشگاه نسبت به کارکرد حسابرسی داخلی چیست؟
- ۲- در حال حاضر حسابرسان داخلی در دانشگاه به چه فعالیت‌هایی می‌پردازند؟
- ۳- دیدگاه افراد نسبت به فعالیت‌های حسابرسی داخلی در ۵ سال آینده چیست؟

روش پژوهش

این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی است. آنچه این پژوهش را به سمت کاربردی بودن سوق می‌دهد استفاده از نتایج آن برای برنامه‌ریزی در مورد فعالیت‌های آتی حسابرسی داخلی و برنامه‌های آموزشی به منظور استفاده ذی‌نفعان حسابرسی داخلی است. بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها، این پژوهش در زمره تحقیقات توصیفی قرار می‌گیرد که هدف از اجرای آن به جای تعمیم یافته‌ها،

مستلزم اصلاح نگرش به حسابرسی و تعیین حوزه‌های جدید برای آن دانسته‌اند.

منافی (۱۳۸۰)، در پژوهش خود با عنوان ”بررسی نقش و جایگاه حسابرسی داخلی در ایران“ با نظرسنجی از بین حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مدیران ارشد شرکت‌ها به این نتیجه رسید که مهم‌ترین حوزه‌های مسؤولیت حسابرسان داخلی عبارت‌اند از:

- نظارت بر استقرار و اجرای کنترل‌های داخلی مالی و عملیاتی،
- ارزیابی کیفیت کمی و کیفی کنترل‌های داخلی،
- پیشگیری و کشف تقلبات و اشتباهات،
- نظارت بر اعمال سیاست‌ها و خط‌مشی‌های تدوین‌شده،
- آیین‌نامه‌ها و قوانین داخلی شرکت،
- حسابرسی صورت‌های مالی،
- ارائه پیشنهاد در جهت بهبود عملکرد سازمان به مدیریت،

- ارزیابی تحقق اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت شرکت،
 - تجزیه تحلیل ارقام مندرج در صورت‌های مالی جهت ارائه گزارش به مدیریت.

بر اساس ادبیات پژوهش، نقش مشاوره‌ای حسابرسی داخلی در سنوات اخیر پررنگ‌تر شده است. این پژوهش به دنبال این است که ”آیا دیدگاه افراد ذیربط حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران نیز

کارکرد اصلی اطمینان‌بخشی و مشاوره و سنجه‌های مرتبط با این کارکردها مورد سؤال قرار گرفتند.

کارکرد اطمینان‌بخشی: رسیدگی عینی و هدفمند شواهد با هدف ارزیابی مستقل فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌ها در سازمان که می‌تواند اطمینان‌بخشی مالی، عملکرد، رعایت، امنیت سیستم و بررسی‌های ویژه باشد (کمالی زارع، ۱۳۹۱).

سنجی‌های مرتبط با کارکرد اطمینان‌بخشی:

- افزایش قابلیت اتکا و درستی اطلاعات مالی،
- شناسایی و جلوگیری از هر گونه تقلب و یا سوءاستفاده احتمالی از بودجه،
- فراهم نمودن اطمینان معقول نسبت به کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن عملیات و حفاظت از دارایی‌ها،
- اطمینان از رعایت قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌های اخلاقی.

کارکرد مشاوره‌ای: فعالیت‌های مشاوره‌ای و

خدمات مرتبط که به منظور ارزش‌افزایی و بهبود فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل سازمان انجام می‌شود، شامل: نظرخواهی، مشورت و آموزش (همان، ۱۳۹۱).

سنجی‌های مرتبط با کارکرد مشاوره:

- بهبود اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی،
- مدیریت اثربخش ریسک‌های سازمان،
- بهبود راهبری سازمان.

میزان فعالیت‌های آتی حسابرسی داخلی:

۹ فعالیت حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی و فناوری اطلاعات، حسابرسی تقلب، حسابرسی فرآیندها (فرآیند مالی، فرآیند آموزش و تدریس، فرآیند خرید، فرآیند منابع انسانی، فرآیند پژوهشی، فرآیند فناوری اطلاعات)، ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی، ارزیابی مدیریت ریسک، مشاوره در زمینه راهبری، ریسک و کنترل مورد سؤال قرار گرفتند.

شناخت بیش‌تر شرایط موجود و کسب درک عمیق از پدیده مورد بررسی می‌باشد و از آنجایی که تنها دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران مورد بررسی قرار گرفته، این پژوهش از نوع مطالعه موردی است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، دانشگاهی است که حسابرس داخلی داشته باشد، لذا دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران مورد بررسی قرار گرفتند.

شیوه نمونه‌گیری در این پژوهش، نمونه‌گیری هدفمند از نوع قضاوتی است. در این شیوه انتخاب مشارکت‌کنندگان با هدف دستیابی به بیش‌ترین اطلاعات در مورد پدیده مورد بررسی انجام می‌شود (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱).

بر این اساس، افرادی که در بهترین موقعیت برای ارائه اطلاعات مورد نیاز قرار داشتند، برای مشارکت در پژوهش دعوت شدند. برای جمع‌آوری اطلاعات از ابزار پرسشنامه استفاده گردید.

پرسشنامه در سه بخش زیر تنظیم و به نظرسنجی از افراد مطلع و مرتبط با حسابرسی داخلی دانشگاه گذاشته شد:

- ۱- سؤالات جمعیت شناختی،
- ۲- کارکرد حسابرسی داخلی شامل کارکرد اطمینان‌بخشی و مشاوره،
- ۳- دیدگاه پاسخ‌دهندگان نسبت به فعالیت‌های حسابرسی داخلی در ۵ سال آینده.

این افراد شامل حسابرسان داخلی، مدیران و معاونان مالی و کارشناسان مالی و ستادی دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران هستند که در بیش از ۱۸۰ دانشکده، بیمارستان، مرکز تحقیقاتی، پژوهشکده، مرکز آموزشی و درمانی وابسته به هر دو دانشگاه مستقر بودند، همچنین در جلسات تبیین حسابرسی داخلی حضور داشتند و از وضعیت آن در دانشگاه مطلع بودند.

پرسشنامه بر اساس طیف لیکرت ۵ سطحی از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق تهیه شده و پاسخ‌ها بر همین مبنا دریافت و تحلیل گردید. تعداد افرادی که ویژگی نمونه پژوهش را داشتند ۸۰ نفر برآورد شدند بنابراین برای بررسی دیدگاه‌ها، تعداد ۸۰ پرسشنامه بین افراد توزیع شد که از این تعداد به ۵۸ درصد پرسشنامه‌ها (۴۷ پرسشنامه) پاسخ داده شد و از نتایج به دست آمده برای پاسخ به سؤالات پژوهش استفاده گردید. در ارتباط با کارکردهای حسابرسی داخلی دو

نرم‌افزار SPSS استفاده شد و برای پاسخ به پرسش‌ها، روش آماری آزمون t و مقایسه میانگین یک جامعه مورد استفاده قرار گرفت. در بخش توصیفی به تحلیل داده‌های جمعیت‌شناختی می‌پردازیم و در بخش استنباطی نیز با بهره‌گیری از آزمون مقایسه میانگین یک جامعه (one-sample T-test) به سؤالات پژوهش پاسخ می‌دهیم.

تحلیل داده‌های جمعیت شناختی

متغیرهای جمعیت شناختی شامل جنسیت، سن، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، تجربه کاری و سمت شغلی به شرح جدول ۲ می‌باشند.

در مجموع ۴۷ نفر در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفتند که از این تعداد، حدود ۳۲ درصد پاسخ‌دهندگان را آقایان و ۶۸ درصد پاسخ‌دهندگان را خانم‌ها تشکیل می‌دهند. رشته تحصیلی اکثریت افراد مورد بررسی (۲۸ نفر از ۴۷ نفر) حسابداری بوده است. حدود ۴۵ درصد از

روایی و پایایی پرسشنامه

در این پژوهش با استفاده از مبانی نظری و پیشینه پژوهش تلاش شده مواردی در پرسشنامه مطرح گردد که در سایر تحقیقات مورد بررسی و تأیید قرار گرفته بود. برای سنجش اعتبار محتوایی، پرسشنامه بین تعدادی از متخصصان و اساتید محترم دانشگاهی توزیع گردید تا توصیه‌های موجود در ارتباط با سؤالات مطروحه ارائه و پس از بررسی اعمال شود.

در پژوهش حاضر برای آزمون ثبات نتایج اندازه‌گیری یا یکسان بودن برداشت پاسخگویان از سؤالات، از معیار آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار آلفا ۰/۹۱ و ۰/۹۳ به دست آمد که نشان‌دهنده میزان پایایی مطلوب است. بنابراین بر مبنای نتایج حاصل از آزمون‌های فوق می‌توان قابلیت اعتماد پرسشنامه را استنتاج نمود (جدول ۱).

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از

جدول ۱. خلاصه اطلاعات پرسشنامه

فعالیت‌های حسابرسی داخلی در ۵ سال آینده		کارکرد حسابرسی داخلی	
تعداد سؤالات	مقدار آلفای کرونباخ	تعداد سؤالات	مقدار آلفای کرونباخ
۹	۰/۹۱	۱۶	۰/۹۳

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی

جنسیت	درصد فراوانی	سن	درصد فراوانی	میزان تحصیلات	درصد فراوانی	رشته تحصیلی	درصد فراوانی	تجربه کاری	درصد فراوانی	سمت شغلی	درصد فراوانی
مرد	۳۲	کمتر از ۳۰	۶	دیپلم	۱۵	حسابداری	۶۰	کمتر از ۵	۰	مدیر و معاون مالی	۱۹
زن	۶۸	۳۰ تا ۴۰	۵۷	کارشناسی	۶۱	مدیریت	۲۳	۵ تا ۱۰	۳۴	حسابرس داخلی	۳۶
		۴۱ تا ۵۰	۲۸	کارشناسی ارشد	۲۴	اقتصاد	۲	۱۱ تا ۱۵	۲۱	کارشناس مالی و ستادی	۳۶
		بیش‌تر از ۵۰	۹	دکتری	۰	سایر	۱۵	بیش از ۱۵	۴۵	سایر	۹
مجموع	۱۰۰		۱۰۰		۱۰۰		۱۰۰		۱۰۰		۱۰۰

ستادی بودند. در مجموع اکثر پاسخ‌دهندگان حسابرسان داخلی یا کارشناسان مالی دانشگاه بودند که با حسابرسانی داخلی آشنایی داشتند.

تحلیل استنباطی داده‌ها

به منظور پاسخ به پرسش‌های پژوهش، از آزمون مقایسه میانگین یک جامعه استفاده شد که نتایج آن در جدول ۳ تا ۵

پاسخ‌دهندگان بیش از ۱۵ سال تجربه کاری دارند، حدود ۳۴ درصد از پاسخ‌دهندگان بین ۵ تا ۱۰ سال و حدود ۲۱ درصد از پاسخ‌دهندگان بین ۱۱ تا ۱۵ سال تجربه کاری در زمینه مالی و حسابرسانی در دانشگاه دارند در مجموع اکثر پاسخ‌دهندگان بیش از ۱۵ سال تجربه کاری دارند. از کل پاسخ‌دهندگان، حدود ۲۰ درصد مدیران و معاونان مالی، ۳۶ درصد حسابرسان داخلی و ۳۶ درصد کارشناسان مالی و

جدول ۳. آزمون مقایسه میانگین یک جامعه

سطح اطمینان ۹۵٪		sig	df	t	میانگین امتیاز	شاخص
حد بالا	حد پایین					
۱/۱۲۳۵	۰/۷۸۸۰	۰/۰۰۰	۴۶	۱۱/۴۶۷	۳/۹۵۵۷	اطمینان بخشی
۱/۱۵۰۴	۰/۷۴۳۲	۰/۰۰۰	۴۶	۹/۳۶۱	۳/۶۴۹۸	مشاوره

جدول ۴. سنجش‌های اطمینان بخشی

میانگین امتیاز	مهم‌ترین کارکردهای اطمینان بخشی در هر دو دانشگاه از دیدگاه پاسخ‌دهندگان
۴/۲۳	قابلیت اتکا و درستی اطلاعات مالی
۴/۱۵	پیشگیری از تقلب یا سوءاستفاده از بودجه
۴/۰۴	کارایی و اثربخشی عملیات و حفاظت از دارایی‌ها
۳/۹۶	رعایت قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌های اخلاقی

جدول ۵. دیدگاه پاسخ‌دهندگان نسبت به فعالیت حسابرسانی داخلی در ۵ سال آینده

میانگین امتیاز	فعالیت‌های حسابرسانی داخلی
۳/۵۵	ارائه مشاوره به مدیریت در مورد راهبری، کنترل و پروژه‌های خاص بر حسب نیاز مدیریت
۳/۵۳	حسابرسی عملیاتی
۳/۴۹	ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی
۳/۴۷	حسابرسی فناوری اطلاعات، سیستم‌های اطلاعاتی
۳/۴۷	حسابرسی پروژه‌های خاص یا فرایندها
۳/۴۵	حسابرسی رعایت
۳/۴۲	حسابرسی مالی
۳/۱۴	حسابرسی دادگاهی / تقلب
۳/۱۱	مدیریت ریسک

ارائه شده است.

همچنین نتایج پژوهش هم‌راستا با یافته‌های پژوهش نیاگا (۲۰۱۲)، در یک شرکت دولتی است. در این پژوهش ۷۵ درصد پاسخ‌دهندگان بر نقش حسابرسان داخلی در افزایش قابلیت اتکا و درستی اطلاعات مالی و عملیاتی و ۶۷ درصد آن‌ها بر نقش حسابرسان داخلی در بهبود رعایت قوانین و مقررات تأکید داشتند.

دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی دانشگاه در مورد کارکرد حسابرسی داخلی در این پژوهش هم‌راستا با دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی و هیأت‌مدیره در بررسی مؤسسه دیپولیت (۲۰۱۰)، در مورد کارکرد حسابرسی داخلی است هر دو گروه در این تحقیقات بر نقش اطمینان‌بخش حسابرسی داخلی تأکید داشتند.

در پژوهش CBOOK (۲۰۰۶)، نیز به نظر پاسخ‌دهندگان فعالیت‌های اطمینان‌بخشی برای حسابرسان داخلی از اهمیت زیادی برخوردارند و بیش‌ترین فعالیتی که توسط آن‌ها انجام می‌شد به ترتیب عبارت است از: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالی، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابرسی تقلب. بر اساس یافته‌های پژوهش ما بیش‌ترین فعالیت حسابرسان داخلی در دانشگاه حسابرسی مالی و رعایت است.

نتایج این پژوهش در مورد دیدگاه افراد مورد بررسی نسبت به فعالیت‌های آتی حسابرسان داخلی همانند پژوهش CBOOK نشان می‌دهد که در ۵ سال آینده نقش‌های حسابرسی مالی و رعایت کمرنگ‌تر خواهند شد.

اما بررسی دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی دانشگاه نسبت به فعالیت‌های آتی حسابرسان داخلی حاکی از این است که در ۵ سال آینده از حسابرسان داخلی انتظار می‌رود بیش‌تر نقش حسابرسی عملیاتی (با میانگین امتیاز ۳/۵۳) و مشاوره مدیریت را در زمینه راهبری، کنترل و پروژه‌های خاص بر حسب نیاز مدیریت (با میانگین امتیاز ۳/۵۵) و پس از آن ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی و حسابرسی فناوری اطلاعات را ایفا نمایند. آن‌ها فعالیت‌های اطمینان‌بخشی حسابرسی مالی و رعایت را کافی نمی‌دانند. بنابراین، نتایج این پژوهش آینده‌ای متفاوت از وضعیت فعلی را برای حسابرسی داخلی پیش‌بینی می‌نماید.

یافته‌های ارنا (۲۰۱۳)، نشان می‌دهد حسابرسی داخلی در بخش خصوصی، در ابتدا بر حسابرسی مالی و رعایت تمرکز کرد؛ سپس، به تدریج حسابرسی عملیاتی را نیز تحت پوشش قرارداد، اخیراً، مدیریت ریسک و راهبری شرکتی را نیز

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش در خصوص کارکرد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران نشان می‌دهد فعالیت جاری حسابرسی داخلی در هر دو دانشگاه هنوز در مراحل اولیه است و وقت و تلاش زیادی صرف حسابرسی مالی و رعایت می‌شود. نتایج مصاحبه‌های انجام‌شده با حسابرسان داخلی هر دو دانشگاه نشان می‌دهد در حال حاضر فعالیت اصلی حسابرسان داخلی رسیدگی به اسناد و مدارک مالی، نظارت بر اعمال کنترل‌های داخلی مربوط به هزینه‌ها و مصرف بودجه مطابق با مصوبات وزارت بهداشت یا قوانین بودجه سنواری است. مطابقت عملیات و فرایند خرید با آیین‌نامه‌ها و قوانین، نظارت بر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و انطباق آن‌ها با قوانین و مقررات، کنترل بودجه تحقیقات و بررسی اثربخشی تحقیقات انجام‌شده نیز از وظایف حسابرسان داخلی در دانشگاه است. بررسی دیدگاه افراد مورد مطالعه در مورد کارکرد حسابرسی داخلی در دانشگاه حاکی از این است که از دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی دانشگاه، کارکرد اطمینان‌بخشی (با میانگین امتیاز ۳/۹۵) برای حسابرسان داخلی از اهمیت بیش‌تری نسبت به نقش مشاوره برخوردار است.

مطابق با جدول ۳ از بین کارکردهای اطمینان‌بخشی حسابرسی داخلی، مهم‌ترین کارکرد حسابرسی داخلی، به ترتیب افزایش قابلیت اتکا و درستی اطلاعات مالی، شناسایی و جلوگیری از هر گونه سوءاستفاده احتمالی از بودجه، فراهم نمودن اطمینان معقول نسبت به کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن فعالیت‌های عملیاتی و غیرمالی و حفاظت از دارایی‌ها، رعایت قوانین و مقررات و الزامات برون‌سازمانی، دستورالعمل‌های درون سازمانی و آیین اخلاقی می‌باشد.

یافته‌های این پژوهش در مورد نقش حسابرسی داخلی در دانشگاه هم‌راستا با نتایج پژوهش ریچماند و همکاران (۲۰۱۲)، در خصوص نقش حسابرسان داخلی در بخش دولتی است، نتایج پژوهش وی نشان داد حسابرسان داخلی در بخش دولتی از طریق حفاظت از دارایی‌ها و اطمینان از قابلیت اتکای صورت‌های مالی نقش مهمی در راهبری بخش دولتی ایفا می‌نماید.

در بر می‌گیرد.

به طور کلی نتایج این پژوهش و تحقیقات پیشین نشان می‌دهد روند توسعه حرفه حسابداری داخلی که در بخش خصوصی طی شده است (از حسابداری مالی و رعایت به عملیاتی) در مؤسسات آموزش عالی نیز در حال وقوع می‌باشد. با توجه به اینکه مدل قابلیت حسابداری داخلی توسط بنیاد تحقیقاتی انجمن حسابرسان داخلی (IIARF)^{۱۸} در سال ۲۰۰۹ برای بخش عمومی تدوین شده و می‌تواند مبنایی برای ارزیابی وضعیت فعلی حسابداری داخلی در هر سازمان و نیز برنامه‌ریزی برای ارتقا و توسعه آن را فراهم کند؛ به عنوان یکی از نتایج این پژوهش می‌توان بیان کرد که در مقایسه با مدل قابلیت حسابداری داخلی، حسابداری داخلی دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران در سطح آغازین و زیرساختی قرار گرفته است البته سطح قابلیت و بلوغ فعالیت حسابداری داخلی در هر سازمان بستگی به بزرگی و پیچیدگی آن سازمان دارد. در هر حال، برای بهبود وضعیت حسابداری داخلی در دانشگاه‌ها پیشنهادات ذیل بر مبنای نتایج حاصل از این پژوهش ارائه می‌شود.

پیشنهاد‌های حاصل از نتایج پژوهش

بر اساس یافته‌های این پژوهش پیشنهاد‌های زیر برای کمک به خدمات حسابداری داخلی در دانشگاه و غلبه بر چالش‌هایی که ممکن است حسابرسان داخلی دانشگاه‌ها و بخش عمومی در انجام وظایفشان با آن مواجه شوند، ارائه می‌گردد:

- برای بهبود قابلیت حسابداری داخلی از اطمینان‌بخشی در مورد انطباق با قوانین و مقررات به سمت نقش مشاوره حسابداری داخلی و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان نیاز به تغییرات سازمانی است. تغییر اساسی در فرهنگ مورد نیاز است. بسیاری از کارکنان بخش‌های دولتی انگیزه کافی برای کار ندارند. اخلاق حرفه‌ای و دستورالعمل‌های راهبردی ضعیف و بی‌اثرند. بسیاری از سازمان‌ها فاقد حمایت مدیریت ارشد و نهادهای نظارتی‌اند و عملکرد حسابداری داخلی به عنوان یک بخش مستقل در نظر گرفته نمی‌شود. از این رو، وضع قوانین حمایتی توسط نهادهای نظارتی از اهمیت فراوانی برخوردار است.

- برای آنکه کارکنان حسابداری داخلی قادر باشند مسؤلیت‌های

خود را به گونه‌ای کارآمد انجام دهند باید حمایت لازم از فعالیت حسابداری داخلی صورت گیرد. از این رو پیشنهاد می‌گردد وزارت بهداشت، پشتیبانی و حمایت لازم از فعالیت حسابداری داخلی دانشگاه از طریق تهیه و تدوین منشور حسابداری داخلی برای تعیین دقیق جایگاه سازمانی حسابداری داخلی و ابلاغ آن به همه ارکان و کارکنان دانشگاه به منظور مطلع نمودن آن‌ها از جایگاه و کارکرد حسابداری داخلی و حداکثر نمودن همکاری آن‌ها با کارکنان حسابداری داخلی دانشگاه، به استفاده مؤثر دانشگاه از خدمات ارزشمند حسابداری داخلی کمک نماید.

- همچنین توصیه می‌شود دانشگاه‌ها، در جهت افزایش آگاهی و مهارت مدیران و حسابرسان داخلی از کارکردهای نوین حسابداری داخلی با انجمن‌ها و تشکل‌های حرفه‌ای مانند انجمن حسابرسان داخلی ایران در ارتباط باشند.

پیشنهاد‌هایی برای تحقیقات آتی

به پژوهشگران توصیه می‌شود در ادامه این پژوهش تحقیقاتی در زمینه‌های زیر را در جهت هرچه کاربردی‌تر کردن این پژوهش انجام دهند:

- بررسی کارکرد حسابداری داخلی در سایر سازمان‌های دولتی،
- بررسی تطبیقی کارکرد حسابداری داخلی در بخش عمومی و خصوصی،
- بررسی دیدگاه ذی‌نفعان حسابداری داخلی از جمله: کمیته حسابداری، اعضای هیأت‌مدیره، مدیریت اجرایی نسبت به نقش حسابرسان داخلی برای رسیدگی به شکاف موجود بین انتظارات ذی‌نفعان و فعالیت‌هایی که در عمل اجرا می‌شود.

منابع

- بابایی، مسعود و باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). "تأثیر استقرار واحد حسابداری داخلی و تشکیل کمیته حسابداری در ارتقای سطح مسؤلیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی". *دانش حسابداری*، ۴، ۷-۲۸.
- باقرپور ولاشانی، محمدعلی و جهانبانی، مصطفی. (۱۳۸۹). "حسابداری داخلی ابزاری مدرن در خدمت مدیریت ریسک". *فصلنامه حسابدار رسمی*، ۴۲-۳۳.
- پورزندی، ابراهیم. (دی‌ماه، ۱۳۹۲). "درک اندک

حسابرسی داخلی در ایران". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

- Achua and Alabar. (2014). "Imprative of Marketing Internal Auditing in Nigerian Universities". www. Sciencedirect.com.
- Al-Akra, M., Abdel-Qader, W. & Billah, M. (2016). "Internal Auditing in the Middle East and North Africa: A Literature Review". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 26, 13-27.
- Arena, M. (2013). "Internal Audit in Italian Universities: An Empirical study". *Journal of Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 93.
- Deloitte. (2010). "The Changing Role of Internal Audit". www.deloitte.com
- Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E. & Ehiorobo, A. J. (2013). "The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector". *Research Journal of Finance and Accounting*, 4 (6), 162-168.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2006). "A Global Summary of the Common Body of Knowledge, Pre-view Edition: The IIA Research Foundation". *Altamonte springs Fla, JSE-see Johannes burg Securities Exchange*.
- Mihret, D. G. & Yismaw, A. W. (2007). "Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian public sector case study". *Managerial Auditing Journal*, 22 (5). 470-484.
- Mironeasa, C. & Codinã, G. G. (2013). "A New Approach of Audit Functions and Principles". *Journal of Cleaner Production*, 43, 27-36.
- Mohammed, A. M., Unuigbokhai, O. A. & Ihimekpen, A. F. (2014). "The Role of Internal Audit in Strengthening Corporate Governance in Nigeria". *Journal of Resourcefulness and Distinction*, 7 (1).

حسابرسی داخلی از مدیران گرفته تا حسابرسان". ماهنامه بورس، ۱۰۷.

- پیرایش، رضا و عسگری، سعید. (۱۳۹۲). "بررسی موانع استقرار و اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی استان قزوین". *مطالعات کمی در مدیریت*، ۴(۴)، ۸۱-۹۸.
- حسین زاده، محسن. (۱۳۹۵). "نقش هیأت مدیره، کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و جلوگیری از تقلب". چهارمین کنفرانس ملی مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تبریز.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۹). "نقش متقابل حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی". *پایگاه اطلاع‌رسانی انجمن حسابداران خیره ایران*.
- حسینی و همکاران. (۱۳۹۴). "تدوین مدلی برای راهبری دانشگاهی". *حسابداری دولتی*، ۲ (۳)، ۵۹-۷۰.
- رحمانی، علی. (دی‌ماه، ۱۳۹۲). ماهنامه بورس، ۱۰۷.
- رحمانی، علی. (دی‌ماه، ۱۳۹۲). "مدل قابلیت حسابرسی داخلی". *مجله حسابداری*.
- رنجبر و همکاران. (۱۳۹۱). "نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی: راهنمایی برای شروع". *مجله علمی پژوهشی دانشگاه علوم پزشکی ارتش جمهوری اسلامی ایران*، ۱۰ (۳)، ۲۵۰-۲۳۸.
- سبزوئی، محمد و بولو، قاسم. (۱۳۹۱). *استانداردهای بین‌المللی برای کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی*. تهران: انتشارات بورس وابسته به شرکت اطلاع‌رسانی و خدمات بورس.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۸۹). *ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی*. استاندارد حسابرسی شماره ۶۱۰.
- کمالی زارع، علی و ارباب پیمان، عباس. (۱۳۸۳). "حسابرسی داخلی اثربخش". *انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی (سازمان حسابرسی)*، ۱۳۶.
- ردینگ، کورت اف؛ سوبل، پاول ج؛ اندرسون، یورتن ال؛ سریدهارامامورتی؛ مارک سالاماسیک؛ کریس ریدل. (۱۳۹۱). *حسابرسی داخلی: خدمات اطمینان بخش و مشاوره*. ترجمه: کمالی زارع، علی.
- فخاریان، ابوالقاسم. (دی‌ماه، ۱۳۹۲). ماهنامه بورس، ۱۰۷.
- منافی، نقی. (۱۳۸۰). "بررسی نقش و جایگاه

- Nyaga; Ndimitu; Perminus. (2011). "Role of Internal Audit in Promoting Effective Management by Water Service Providers".
- Robert, H. (2008). "Internal Auditing in Higher Education". www.Protiviti.com.
- Richmond et al. (2012). "Promoting Good Governance in Public Sector".
- Ridley & D'Silva. (2007). "Internal Auditing's International Contribution to Governance". *Journal Business Governance and Ethics*, 3 (2).
- Yee; Sujan & James. (2007). "The Perceptions of the Singaporean Manager Class Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit in Singapore".
- Wiley. J. (2004). "The Internal Auditor at Work a Practical Guide to Everyday". Challenges K. H. Spencer Pickett. P, 11.

بررسی ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه

* رضا جامعی^۱، ابراهیم ابراهیمی^۲، فایزه رضایی یمین^۳

۱. استادیار گروه حسابداری دانشکده علوم اجتماعی و انسانی، دانشگاه کردستان.
۲. کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات کرمانشاه.
۳. دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه کردستان.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۵/۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۲/۱۵

Investigating the Response of the Accounting and Financial Reporting System In the Tax Organization of the Province of Kermanshah

*R. Jamei¹, E. Ebrahimi², F. Rezaei Yamin³

1. Assistant Professor Accounting in University of Kurdistan (UOK), Iran.
2. M.A. in Accounting in Islamic Azad University of Kurdistan Branch (IAUKSH), Iran.
3. M.A. student in Accounting in University of Kurdistan (UOK), Iran.

Received: 2016/5/4

Accepted: 2016/7/23

Abstract

This study investigates the response of the accounting, in addition to the financial reporting system in the tax organization of the province of Kermanshah. In the past, the response role has been recognized as one of the prime responsibilities of the governments. As a result, providing the ground and conditions and knowing how to respond in a governmental system has considerable importance.

While being a descriptive study, this research has some applied objectives. In order to investigate the hypotheses used in this research, the Prison Correlation and Regression test has been used. This is the time domain between 1391 to 1392.

The results of examining the applied hypotheses depicted that there is a reasonable relationship with a confidence level of 99% between the response of the accounting/financial reporting system in the tax organization and 1- Revealing the pertinent facts, 2- Respecting the civil rights and presenting easy-to-understand information to them, 3- Preparing the related reports and 4- Expected characteristics of an appropriate financial reporting system. The final conclusion of this study indicate that the governmental accounting and financial reporting plays an important role in governmental organizations, caused to do the right way duty to respond.

چکیده

پژوهش حاضر به ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه می‌پردازد. از دیرباز نقش مسؤولیت پاسخگویی به عنوان یکی از مسؤولیت‌های اساسی دولت‌ها مورد پذیرش قرار گرفته، به همین خاطر فراهم آوردن شرایط و چگونگی ایفای مسؤولیت پاسخگویی در دولت‌ها اهمیت ویژه‌ای دارد. روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی و از لحاظ هدف، کاربردی می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش حاضر، از آزمون همبستگی پیرسون و رگرسیون استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش بین سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۲ می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان داد که بین مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی با: ۱- انتشار حقایق مربوط، ۲- رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات قابل فهم برای آنان، ۳- تهیه گزارشات مربوط، ۴- ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسؤولیت پاسخگویی، با سطح اطمینان ۹۹ درصد رابطه معناداری وجود دارد. نتیجه‌گیری نهایی از این پژوهش بیانگر آن است که نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی با نقش مهمی که در سازمان‌های دولتی بر عهده دارد، سبب می‌شود تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیحی انجام دهند.

Keywords: Response, Accounting System, Financial Reporting, Tax Organization.

واژه‌های کلیدی: مسؤولیت پاسخگویی، سیستم حسابداری، گزارشگری مالی، سازمان امور مالیاتی.

JEL Classification: M40

طبقه‌بندی موضوعی: M40

مقدمه

شرکت در قدرت سیاسی، معادل و مساوی با "پاسخگو بودن" است. به همین دلیل هیچ نهادی را در گردونه سیاسی قدرت نمی‌توان به بازی گرفت، مگر آن که متناسب با سهمی که از قدرت به او تفویض می‌شود، در قبال صاحبان حق، مسؤولیت پاسخگویی داشته باشند. بنابراین قدرت در اینگونه نظام‌های سیاسی از خصلتی دو سویه برخوردار است. بدین معنی که از یک سو به نظارت بر نهادها یا نهادهای دیگر می‌پردازند و از سوی دیگر خود نظارت‌پذیر بوده و تحت نگاه و نظر نهادی هم عرض و یا مردم به عنوان صاحبان اصلی قدرت، در معرض داوری است. قوه مقننه که یکی از کانون‌های رسمی قدرت در ساختار سیاسی است، به لحاظ شرح وظایفی که قانون اساسی برایش تعیین نموده است، علاوه بر قانون‌گذاری به نحوه مقتضی بر عملکرد قوه مجریه نظارتی دائمی داشته و دارد. قوه مقننه در عین حال که از ویژگی نظارت‌گری برخوردار است، به لحاظ آن که در برابر افکار عمومی مسؤول بوده و تحت نظارت مستمر و دائمی مردم قرار گرفته در نتیجه ویژگی نظارت‌پذیری هم دارد. به اعتقاد صاحب‌نظران سیاسی خصلت دوگانه‌گر و نظارت‌پذیری قدرت در جوامع مردم سالاری، ضمن تضمین توانمندی کانون‌های قدرت، ایمنی آن‌ها را نیز تضمین می‌نماید، به عنوان مثال قوه مجریه بودجه سالانه خود را تنظیم و جهت رسیدگی و تصویب به قوه مقننه تقدیم می‌نماید. قوه مقننه پس از رسیدگی و تصویب بودجه، به دولت اجازه می‌دهد، درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار را بر اساس مجوزهای قانونی تحصیل و مخارج را با رعایت قوانین و مقررات و در حدود اعتبارات مصوب پرداخت نماید. در این حالت، قوه مجریه در مورد تحصیل درآمدها و پرداخت مخارج منطبق با قوانین و مقررات و محدودیت‌های تعیین شده، در مقابل قوه مقننه و هر دو قوه در مقابل مردم مسؤولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسؤولیت پاسخگویی که سابقه حیاتش هم‌گام با حیات نظام‌های سیاسی مردم سالار، ریشه در فلسفه سیاسی داشتند و مفهوم امروزی آن بر ارکانی نظیر پذیرش "حق دانستن حقایق" و "حق پاسخ‌خواهی" برای مردم استوار است. در جوامع دارای نظام سیاسی مردم سالار، مردم از طریق انتخابات قدرت قانونی خود را به نمایندگان خویش تفویض می‌نمایند، لیکن حق پاسخ‌خواهی و دانستن حقایق را برای خود محفوظ می‌دارند. در این قبیل جوامع، مقامات منتخب در قبال اعمالی که انجام می‌دهند، در برابر شهروندان مسؤولیت پاسخگویی دارند و شهروندان عزیز به عنوان صاحبان حق،

حقایق را در مورد اعمال مسؤولین و بر مبنای حق طبیعی "دانستن و پاسخ‌خواهی" به صورت علنی و مستقیم و یا از طریق نمایندگان قانونی خود، پیگیری و مطالبه می‌نمایند. در فرایند مسؤولیت پاسخگویی هر دو طرف "پاسخگو" و "پاسخ‌خواه" با استفاده از ابزارهای مناسب، در ایفای این مسؤولیت و ارزیابی آن، مشارکت می‌کنند (باباجانی، ۱۳۸۰: ۲۴).

شمای کلی این مقاله بدین صورت است که ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مشخص شده و پس از آن به طور خلاصه روش مورد استفاده در پژوهش توضیح داده شده است. پس از بررسی روش پژوهش، فرضیات به طور کامل آورده شده و در پایان پس از ارائه یافته‌های مربوط به آمار توصیفی، آزمون‌های فرضیات و نتایج بیان شده است.

بیان مسئله

مسؤولیت پاسخگویی دولت‌ها را ملزم می‌کند، برای مواردی نظیر تهیه منابع مالی، افزایش منابع مالی، هدف‌هایی که این منابع مالی برای تحقق آن‌ها مصرف می‌شوند و همچنین چگونگی مصرف منابع مالی، دلایل منطقی ارائه نمایند. با توجه به این که ادای مسؤولیت پاسخگویی در جوامع به صورت اظهارات علنی صورت می‌گیرد، لذا نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، یکی از ابزارهای اصلی انتقال اطلاعات مالی و عملیاتی بوده و به دولت کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیح و مناسب انجام دهد (باباجانی، ۱۳۸۳: ۳۱).

بر اساس مشاهدات و آندوخته‌های تجربی و مباحث مطرح شده توسط صاحب‌نظران و مسؤولان اجرایی کشور به نظر می‌رسد نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران ویژگی‌های کامل یک نظام گزارشگری مالی مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی را ندارد.

از دیرباز نقش مسؤولیت پاسخگویی به عنوان یکی از مسؤولیت‌های اساسی دولت‌ها مورد پذیرش قرار گرفته، به همین خاطر فراهم آوردن شرایط و چگونگی ایفای مسؤولیت پاسخگویی در دولت‌ها اهمیت ویژه‌ای دارد. لذا با توجه به اهمیت مسؤولیت پاسخگویی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، در این پژوهش به ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه پرداخته می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نقش حسابداری در پاسخگویی: حسابداری در حقیقت

نتایج آن را به نحو صحیح منعکس کند. هدف نگهداری دفاتر و تهیه گزارش‌های مالی صرفاً اعمال نظارت بر مخارج انجام شده از سوی پاسخگو نیست، بلکه عملکرد پاسخگو را در تلاش برای نیل به هدف‌های مبتنی بر رابطه پاسخگویی ارزیابی می‌کند. بنابراین یکی از عناصر اصلی گزارش‌های مالی اندازه‌گیری عملکرد است. در چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، سودمندی، مربوط بودن، بی‌طرفانه بیان کردن واقعیت‌های اقتصادی و سایر ویژگی‌های کیفی، در درجه اول اهمیت نیست؛ آن چه مهم است مفید بودن سیستم حسابداری به عنوان یک مجموعه می‌باشد و نباید سودمندی اطلاعات به عنوان هدف اولیه دنبال شود. سیستم بر اساس ارتباط مسؤولیت پاسخگویی، پاسخگو ملزم به فراهم کردن اطلاعات خاصی برای پاسخ‌خواه است. در صورتی که وجود دفاتر و گزارش‌های مالی باعث شود که پاسخگو با اعتقاد بیش‌تری وظیفه پاسخگویی خود را انجام داده و اعتماد پاسخ‌خواه را نسبت به خود افزایش دهد، سیستم حسابداری از کارآیی بالایی برخوردار خواهد بود، حتی اگر هیچ‌کدام از طرفین گزارش‌های مالی را مطالعه نکنند.

همان‌طور که قبلاً بیان شد واقعیت سیستم حسابداری فراهم ساختن سیستمی مطلوب جهت داد و ستد اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه است. بنابراین مطلوبیت، هدف اساسی است که سیستم حسابداری کوشش می‌کند تا آن را تحقق بخشد.

گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند که به استفاده‌کنندگان کمک کند تا:

- الف) مسؤولیت پاسخگویی را ارزیابی کنند؛
 ب) تصمیمات اقتصادی، اجتماعی بگیرند (باباجانی، ۱۳۷۹: ۲۷-۲۶).

سطوح مسؤولیت پاسخگویی: مسؤولیت پاسخگویی

انواع گوناگون و سطوح مختلفی دارد. به عنوان مثال پاسخگویی می‌تواند از جنبه‌های مختلفی مورد توجه قرار گیرد و اشکالات متفاوتی از آن ارائه نمود. مسؤولیت پاسخگویی مالی، مسؤولیت پاسخگویی سیاسی، مسؤولیت پاسخگویی عملیاتی و مسؤولیت پاسخگویی اجتماعی، از انواع و سبک‌های مختلف پاسخگویی می‌باشند که تحقق و ایفای هر کدام از آن‌ها نیازمند استفاده از سازوکارهای مناسب خواهد بود (باباجانی، ۱۳۸۰: ۲۵).

استوارت^۱ (۲۰۱۳)، در مقاله‌ای تحت عنوان "نقش

نگهداری دفاتر برای دیگران است، البته این بدان معنی نیست که دفاتری که برای دیگران نگهداری می‌شود، مورد استفاده شخص یا سازمان قرار نمی‌گیرد.

اصولاً چرا شما برای تأمین منافع دیگران اقدام به نگهداری دفتر و فراهم آوردن اطلاعات می‌کنید؟ آیا این عمل با اراده خودتان و تحت تأثیر تقاضا و خواهش دیگران است یا تحت تأثیر دیگران این کار را انجام می‌دهید؟ چرا گفتیم تحت تأثیر دیگران؟ زیرا بین شما و دیگران ارتباط پاسخگویی وجود دارد.

بر مبنای این ارتباط، از شما انتظار می‌رود در مورد فعالیت‌های انجام شده و پیامدهای آن به اشخاص خاصی پاسخگو باشید. شما ملزم به این کار هستید، چه بخواهید و چه نخواهید. ارتباط پاسخگویی ممکن است درون سازمانی یا برون سازمانی باشد. یک شرکت، یک دولت یا سازمان‌های تابع آن باید به سهامداران، اعتباردهندگان، شهروندان، اتحادیه‌های کارگری، مشتریان و به طور کلی عموم مردم پاسخگو باشد. درون سازمان نیز کارمندان و کارگران بر طبق سلسله مراتب سازمانی در مقابل رؤسای خود پاسخگو هستند. براساس ارتباط مسؤولیت پاسخگویی، پاسخگو ملزم به فراهم کردن اطلاعات خاصی برای پاسخ‌خواه است. حسابداری نیز به عنوان طرف سوم وظیفه دارد آن‌ها را از جریان صحیح اطلاعات مطمئن سازد. در چنین حالتی حسابداری به تتهایی متعلق به هیچ‌کدام از طرفین نیست، بلکه مشابه قرارداد اجاره که متضمن منافع موجر و مستاجر و یا هر دو می‌باشد، حسابداری نیز منافع هر دو طرف را در نظر می‌گیرد. حسابداری با مطمئن ساختن پاسخ‌خواه از جریان به موقع و صحیح اطلاعات وی را حمایت می‌کند و با وضع محدودیت برای افشای کامل اطلاعات، پاسخگو را نیز مورد حمایت قرار می‌دهد. صورت‌های مالی در برگیرنده آن چه باید افشا شود و آن چه نیازی به افشا ندارد، می‌باشد. حسابداری به منظور دستیابی به این هدف‌ها از دو ابزار اساسی شامل اسناد و مدارک مثبت و دفاتر و گزارش‌های مالی استفاده می‌کند. گزارش‌های مالی شامل اطلاعاتی است که به طور منظم در اختیار پاسخ‌خواه قرار می‌گیرد، لیکن اسناد و مدارک دفاتر زمانی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد که تخلفاتی از جانب پاسخگو صورت گرفته باشد.

بنابراین، گزارش‌ها محدود افشای تصادفی رویدادهای مالی را در بر می‌گیرد. چون گزارش‌های مالی براساس دفاتر و اسناد و مدارک مثبت تهیه می‌شود، لذا چارچوب نظری باید هم دفاتر و هم گزارش‌های مالی را تحت پوشش قرار دهد. محتوی دفاتر و گزارش‌های مالی باید فعالیت‌های مالی و

۳- پذیرش عواقب ناشی از اقدامات انجام شده و مسؤولیت‌های محوله (الوانی، ۱۳۷۹: ۲۵).

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های داخلی: باباجانی (۱۳۷۸)، در رساله دکتری خود با عنوان "ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی و نظام حسابداری گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران" به موضوع مسؤولیت پاسخگویی دولت پرداخته که با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های انجام شده در مورد ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، با ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی، نشان می‌دهد که نظام حسابداری مورد عمل دولت، از ظرفیت و قابلیت‌های لازم برای کنترل برنامه‌های مصوب، نارسایی و ثبات درآمدها و هزینه‌های واقعی سال مالی، انعکاس وضعیت نتایج عملیات مالی هر یک از منابع مالی مستقل، برخوردار نمی‌باشد.

صفا و رحیمیان (۱۳۷۹)، در کتابی با عنوان "اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی" بیان می‌دارند، اهداف گزارشگری مالی را، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان تعیین می‌کند. بنابراین، فرآیند تدوین اهداف گزارشگری مالی و پس از آن پیشنهاد استانداردهای حسابداری دولتی فرآیند ساده‌ای نیست. عاملی که این فرآیند را پیچیده می‌کند این است که هر استاندارد حسابداری دارای آثار گوناگونی است، که نباید از نظر پنهان بماند.

مهدوی (۱۳۷۹)، در مقاله خود با عنوان "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران" تغییر در نظام حسابداری دولتی ایران را، نیازی اجتناب‌ناپذیر می‌داند. نویسنده با اشاره به ماهیت اسلامی حکومت در ایران که با هدف رشد دادن انسان در حرکت به سوی نظام الهی و ایجاد زمینه بروز و شکوفایی استعدادها به منظور تجلی ابعاد خداگونگی انسان تشکیل شده است، بر این اعتقاد است که تکنیک‌ها و رویدادهای حسابداری دولتی فعلی در مدیریت مالی توانایی انجام هدف‌های متعدد برنامه مالی دولت به نحو مناسب را ندارد.

بزرگ اصل (۱۳۸۲)، در مقاله خود با عنوان "مسؤولیت تدوین استانداردهای حسابداری دولت یا بخش خصوصی" بعد از بررسی ضرورت وجود مقررات در حوزه حسابداری و تجارت کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه، دو گزینه برای تدوین استانداردهای حسابداری در نظر گرفته که شامل دولت و بخش خصوصی است. وی دخالت در بازار اطلاعات مالی و

اطلاعات در مسؤولیت پاسخگویی عمومی "پنج سطح از مسؤولیت پاسخگویی را به عنوان پلکان مسؤولیت پاسخگویی معرفی نموده است. سطوح مسؤولیت پاسخگویی مورد نظر وی در پاراگراف شماره ۷۳ بیانیه مفهومی شماره یک هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال (FASAD) به شرح زیر مورد استفاده قرار گرفته است:

سطح یک: پاسخگویی خط مشی یا پاسخگویی در مورد خط‌مشی‌هایی که اتخاذ گردیده و خط‌مشی‌هایی که رد شده است (ارزش)؛

سطح دو: پاسخگویی برنامه یا پاسخگویی در مورد اجرا و میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها (نتایج یا اثربخشی)؛

سطح سه: پاسخگویی فرایند یا پاسخگویی درباره فرایندها، شامل روش‌های اجرایی یا معیارهای اندازه‌گیری برای وظایف تعیین شده (برنامه‌ریزی، تخصیص و اداره)؛

سطح چهار: پاسخگویی عملکرد یا پاسخگویی در مورد چگونگی عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)؛

سطح پنج: پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف‌وجوه طبق بودجه مصوب (رعایت).

هر چند مسؤولیت پاسخگویی در جوامع امروزی به صورت‌های متفاوتی به کار می‌رود، اما در مفهومی عام به فرآیندهایی اطلاق می‌شود که شهروندان، حاکمان را موظف به ارائه پاسخ یا گزارش در مقابل رفتار و عملکردشان می‌کنند. این امر از این طریق انجام می‌شود، بدین صورت که نمایندگان مردم در مجلس قانون‌گذاری اجازه می‌دهند تا مدیران سیاسی و کارکنان دولتی از طریق ساز و کارهای قانونی و نظارتی انتخاب شوند. بنابراین موظف خواهند بود نسبت به وظایف محوله پاسخگو باشند. مدیران سیاسی نیز مأموران زیر دست خود را از طریق سلسله مراتب اختیار و مسؤولیت، پاسخگو نگه می‌دارند و هم‌چنین دادگاه‌ها و محاکم اداری از مجریان دولتی می‌خواهند که در مقابل قانون پاسخگو باشند (آکینو و هینتزمن^۲، ۲۰۰۸: ۴۵).

در یک جمع‌بندی کلی از مسؤولیت پاسخگویی می‌توان آن را به این صورت تعریف کرد: مسؤولیت پاسخگویی الزام افراد، گروه‌ها و سازمان‌ها برای به فعل در آوردن اختیارات و یا مسؤولیت‌های واگذار شده به آن‌هاست. این الزام از سه جنبه دارای اهمیت است:

- ۱- جواب‌گویی و توضیح کارهایی که در رابطه با اختیارات و مسؤولیت‌های خویش انجام داده‌اند و دلیل انجام آن؛
- ۲- گزارش‌دهی درباره نتایج اقدامات انجام شده؛

پذیرفته شده حسابداری در حسابرسی مالی معیار قضاوت مطلوبیت قرار می‌گیرد. فقدان این اصول به عنوان معیار باعث می‌شود تا حسابرسان معیار تعیین شده و یکنواختی جهت قضاوت نداشته باشند.

پروفیسور یوجی^۶ (۲۰۱۲)، در مقاله خود با عنوان "چارچوب مفهومی حسابداری مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی" در سال ۱۹۸۲ در همایش دانشگاه هاروارد، به این نکته اشاره دارد که در چارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، سودمندی، مربوط بودن، بی‌طرفانه بیان کردن واقعیت‌های اقتصادی و سایر ویژگی‌های کیفی، در درجه اول اهمیت نیست، آنچه مهم است، مفید بودن سیستم حسابداری به عنوان یک مجموعه می‌باشد و نباید سودمندی اطلاعات به عنوان هدف اولیه دنبال شود. وی اعلام کرد که چارچوب نظری حسابداری می‌تواند بر مبنای پاسخگویی تدوین شود، که هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابدار یا پاسخگو و پاسخ‌خواه یا صاحبان حق است. این چارچوب بر پایه ارتباطی دو طرفه بنا شده است و بر اساس این ارتباط پاسخ‌خواه حق دارد بداند، همان‌طور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات حریمی قانونی برای خود قائل شود. چارچوب نظری مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی دو طرفه بوده و منافع هر دو طرف را تضمین می‌نماید.

اهداف پژوهش

هدف اصلی اجرای این پژوهش، ارزیابی قابلیت‌های مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی استان کرمانشاه به منظور ارتقای سطح کیفی نظام مورد بحث و شناخت عوامل کلیدی و مؤثر در راه عدم پاسخگویی این نظام دولتی به نحوه مطلوب می‌باشد. به این منظور با توجه به مبانی نظری مطرح شده و پیشینه پژوهش، در این پژوهش به بررسی ارتباط بین مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی با:

- ۱- انتشار حقایق مربوط به عملیات مالی و وصول در آمد و سایر منابع مالی؛
- ۲- رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات قابل فهم برای آنان؛
- ۳- تهیه گزارشات مربوط؛
- ۴- ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسؤولیت پاسخگویی پرداخته شده است.

تدوین مقررات را لازم می‌داند و معتقد است تجربه تمام دنیا این موضوع را اثبات کرده و هیچ کشوری نیست که تولید اطلاعات حسابداری را به ساز و کار بازار سپرده و در این زمینه مقررات تدوین نکرده باشد.

علی حکیمی نجف آبادی (۱۳۸۶)، در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان "بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری (مبتنی بر چارچوب نظری) برای دستگاه‌های اجرایی" بیان می‌دارد دولت‌هایی که از طریق آرای مردم انتخاب می‌شوند، مسؤولیت دارند در مورد اعمال خود به شهروندان پاسخ دهند. با توجه به این‌که ادای مسؤولیت پاسخگویی جوامع مردم سالار اغلب به صورت ارائه گزارش‌هایی در مورد چگونگی مصرف منابع عمومی، دستیابی به اهداف مورد نظر و انجام مسؤولیت‌های محوله است، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی یکی از ابزارهای اصلی انتقال اطلاعات در این زمینه بوده و به دولت‌ها کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیحی انجام دهند.

پژوهش‌های خارجی: چانی^۳ (۲۰۰۸)، در مقاله‌ای با عنوان "مدل جدید گزارشگری مالی دولتی" ضمن ارائه مدل‌هایی برای ارزیابی وضعیت مالی سازمان‌های دولتی معتقدند چندین شاخص ارزیابی وضعیت مالی وجود دارد که می‌تواند در بخش دولتی مورد استفاده قرار گیرد. به اعتقاد وی تنها شرط استفاده از این شاخص‌ها در دسترس بودن اطلاعات قابل مقایسه و تهیه شده به روش‌های یکسان است. این امر که تنها می‌تواند از طریق همسان‌سازی روش‌های حسابداری انجام شود، یکی از مؤثرترین راه‌های آن تدوین استانداردهای حسابداری است.

والاس^۴ (۲۰۰۹)، در مقاله‌ای با عنوان "بررسی نقش هیأت بین‌المللی استانداردهای حسابداری در هماهنگ کردن استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی و تفاوت‌های این استانداردها با رویه‌های حسابداری کشورهای مختلف" به این نتیجه رسیده که می‌توان امیدوار بود در آینده شاهد هماهنگ شدن استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی در اکثر کشورها و حتی یکسان شدن رویه‌های حسابداری بین بخش‌های اقتصادی و دولتی بود.

ماتز و شرف^۵ (۲۰۱۱)، در مقاله‌ای مربوط به فلسفه حسابرسی، یکی از مفروضات بدیهی در تدوین تئوری حسابرسی را اصول پذیرفته‌شده حسابداری می‌دانند. اصول

3. Chani
4. Vallas
5. Mauts & Sharaf

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی مطرح شده این پژوهش، فرضیه‌هایی به شرح زیر تبیین می‌شود:

فرضیه اول: بین مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی با انتشار حقایق مربوط به (عملیات مالی و وصول درآمدها و سایر منابع مالی) رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی و رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات قابل فهم برای آنان رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی (در راستای مسؤولیت پاسخگویی) با تأکید بر مصرف هر یک از منابع مالی در برنامه‌ها و تمرکز آن‌ها در حساب‌های خزانه‌داری کل و تهیه گزارشات مالی مربوط و به موقع رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسؤولیت پاسخگویی و ویژگی‌های نظام گزارشگری مالی مورد عمل دستگاه‌های نظام مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

روش پژوهش به محقق کمک می‌کند، شیوه و روشی را انتخاب و آغاز کند تا بتواند هر چه سریع‌تر به پاسخ یا پاسخ‌هایی که برای پرسش‌های خود در نظر گرفته است، دست یابد.

پژوهش حاضر به توصیف شرایط موجود می‌پردازد و از طرفی در این پژوهش به رابطه بین متغیرها نیز توجه می‌شود، بنابراین پژوهش حاضر از نوع توصیفی-همبستگی و پیمایشی و از لحاظ هدف کاربردی می‌باشد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل کارکنان اداره مالیات استان کرمانشاه می‌باشد که تعداد آن‌ها ۲۲۸ نفر برآورده شده است، که پژوهشگر با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۱۲۳ نفر را به عنوان حجم نمونه انتخاب نموده است.

$$n = \frac{[Za/2]^2 \times p \times q \times N}{(N-1)\epsilon^2 + [(Za/2)^2 \times p \times q]}$$

متغیرهای این فرمول به صورت زیر تعریف می‌شوند:

N: اندازه جامعه آماری،

n: اندازه حجم نمونه،

p: نسبت موفقیت،

q: نسبت عدم موفقیت،

Z: متغیر استاندارد توزیع نرمال،

ε: خطای برآورد.

در صورتی که مطابق با تحقیقات مشابه فاصله اطمینان از ۹۵٪ و خطای برآورد را معادل ۶٪ در نظر بگیریم و از طرفی برآوردهای اولیه در مورد نسبت موفقیت فرضیه‌ها توسط مشاهدات را ۵۰٪ در نظر بگیریم:

$$n = \frac{(1/96)^2 \times 0/5 \times 0/5 \times 228}{(228-1)(0/06)^2 + [(1/96)^2 \times 0/5 \times 0/5]} = 123$$

$$Za/2 = 1/96, p=q = 0/5, N = 228, \epsilon = 0/06$$

ابزار گردآوری داده‌ها

در این پژوهش به منظور جمع آوری اطلاعات به روش میدانی و ابزار پرسشنامه استفاده شده است. جهت تجزیه و تحلیل پرسشنامه از مقیاس اندازه‌گیری پنج گزینه‌ای (لیکرت) استفاده شده است، که شامل گزینه‌های خیلی کم تا خیلی زیاد می‌باشد.

روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری

در پژوهش حاضر اعتبار محتوای سؤالات از طریق مشاوره با اساتید فن به دست آمده است. جهت سنجش میزان پایایی پرسشنامه تعداد بیست پرسشنامه بین اعضای حجم نمونه پخش گردید که پس از جمع‌آوری آن‌ها و با استفاده از نرم‌افزار SPSS مقدار آلفای کرونباخ ۸۷٪ بدست آمد.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش داده‌ها به دو صورت توصیفی و استنباطی مورد تفسیر و ارزیابی قرار گرفتند، که در آمار توصیفی از شاخص‌های فراوانی و درصد فراوانی و درصد فراوانی تجمعی استفاده شد. قبل از آزمون فرضیات به کمک آزمون کلموگروف-اسمیرنوف اقدام به نرمال سنجی داده‌ها شد و سپس به کمک آزمون همبستگی پیرسون و رگرسیون فرضیات مورد آزمون قرار گرفتند.

آمار توصیفی

سمت فعلی افراد: تعداد ۲ نفر (۱/۶ درصد) ذیحساب، ۴۸ نفر (۳۹ درصد) حسابدار، ۶ نفر (۴/۹ درصد) بازرس مالی، ۶۳ نفر (۵۱/۲ درصد) کارشناس مالی و ۴ نفر (۳/۳ درصد) هم معاون مالی هستند.

در جدول ۱ مشاهده می‌شود که سطح معنی‌داری آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای متغیرهای انتشار حقایق و ویژگی‌های نظام گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی ۵ درصد و برای متغیرهای تهیه گزارشات مربوط و رعایت حقوق شهروندان بیش از ۵ درصد می‌باشد، بنابراین برای آزمون فرضیات می‌توان از آزمون همبستگی پیرسون استفاده کرد.

آزمون تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها

فرضیه اول: بین مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی با انتشار حقایق مربوط به (عملیات مالی و وصول درآمد و سایر منابع مالی) رابطه معناداری وجود دارد.

$$= \begin{cases} H_0: \rho = 0 \\ H_1: \rho \neq 0 \end{cases}$$

در تمام فرضیات

در جدول ۲ مشاهده می‌شود که مقدار همبستگی پیرسون بین متغیرهای مسؤولیت پاسخگویی و انتشار حقایق مربوط

مشخصات عمومی پاسخگویان

تحصیلات: تعداد ۲۸ نفر (۲۲/۸ درصد) افراد نمونه آماری تحصیلات فوق‌دیپلم، ۷۹ نفر (۶۴/۲ درصد) لیسانس، ۱۴ نفر (۱۱/۴ درصد) فوق‌لیسانس و ۲ نفر (۱/۶ درصد) دارای سایر مدارک بودند. طبق این پژوهش مشاهده شد که بیش‌تر افراد اداره کل مالیاتی کرمانشاه دارای تحصیلات لیسانس می‌باشند.

رشته تحصیلی: تعداد ۵۸ نفر (۴۷/۲ درصد) افراد نمونه

آماري حسابدار، ۲۳ نفر (۱۸/۷ درصد) مدیریت، ۱۱ نفر (۸/۹ درصد) اقتصاد و ۲ نفر (۱/۶ درصد) امور مالیاتی و ۲۹ نفر (۲۳/۶ درصد) هم سایر رشته‌ها را انتخاب نموده‌اند. به این ترتیب بیش‌ترین نیروی اداره مالیاتی استان دارای رشته تحصیلی حسابداری هستند.

سابقه کاری: تعداد ۲۱ نفر (۱۷/۱ درصد) دارای سابقه

کمتر از ۵ سال، ۲۲ نفر (۱۷/۹ درصد) بین ۵ تا ۱۰ سال، ۴۱ نفر (۳۳/۳ درصد) بین ۱۰ تا ۱۵ سال و ۳۹ نفر (۳۱/۷ درصد) هم بیش از ۱۵ سال سابقه دارند.

جدول ۱. آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای نرمال سنجی داده‌ها

شاخص	انتشار حقایق	رعایت حقوق شهروندان	تهیه گزارشات مربوط	ویژگی‌های نظام گزارشگری مالی	مسؤولیت پاسخگویی
تعداد	۱۲۳	۱۲۳	۱۲۳	۱۲۳	۱۲۳
میانگین	۲/۸۷	۲/۹۶	۲/۹۴	۳/۱	۲/۹۷
انحراف معیار	۰/۶۰۷	۰/۶۴۷	۰/۶۸۹	۰/۵۶۹	۰/۵۱۸
حد قدر مطلق	۰/۱۳۳	۰/۱۱۳	۰/۱۱۱	۰/۱۲۴	۰/۰۸۵
حد مثبت	۰/۱۳۳	۰/۱۱۳	۰/۰۹۰	۰/۱۲۴	۰/۰۸۵
حد منفی	-۰/۰۸۵	-۰/۰۶۸	-۰/۱۱۱	-۰/۰۹۴	-۰/۰۵۵
مقدار کلموگروف-اسمیرنوف	۱/۴۷	۱/۲۵	۱/۲۳	۱/۳۷	۰/۹۳۸
سطح معنی‌داری	۰/۰۲۶	۰/۰۸۷	۰/۰۹۶	۰/۰۴۵	۰/۳۴۲

جدول ۲. آزمون همبستگی پیرسون برای فرضیه اول پژوهش

مقدار پیرسون	تعداد	سطح معنی‌داری	α (حداکثر خطا)
۰/۷۹۵	۱۲۳	۰/۰۰۱	٪۵

فرضیه دوم: بین مسؤولیت سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی و رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات قابل فهم برای آنان رابطه معناداری وجود دارد.

در جدول ۴ مشاهده می شود که مقدار همبستگی پیرسون بین متغیرهای مسؤولیت پاسخگویی و رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات قابل فهم برای آنان $0/840$ می باشد، پس می توان با اطمینان ۹۹ درصد گفت بین مسؤولیت سیستم حسابداری و گزارشگر مالی در نظام مالیاتی و رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات قابل فهم برای آنان رابطه معناداری وجود دارد.

در جدول ۵ مشاهده می شود ضریب همبستگی به دست آمده $0/643$ بوده که حاکی از همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته می باشد. همچنین در جدول فوق مشاهده می شود مقدار ضریب تعیین به دست آمده برابر $0/414$ بوده که نشان می دهد میزان تبیین مدل برابر ۴۱ درصد است. سطح معنی داری آزمون F نیز کمتر از یک درصد پس فرض صفر مبنی بر عدم رابطه خطی بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته رد می شود، بنابراین طبق این جدول فرض وجود رابطه خطی تأیید می شود.

همچنین مشاهده می شود سطح معنی داری آزمون t برای متغیر مسؤولیت پاسخگویی کمتر از ۱ درصد می باشد، بنابراین می تواند در معادله شرکت نماید و یا به عبارتی بر متغیر وابسته

برابر $0/795$ می باشد، پس می توان با اطمینان ۹۹ درصد گفت بین مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی با انتشار حقایق مربوط به (عملیات مالی و وصول در آمد و سایر منابع مالی) رابطه معناداری وجود دارد.

در جدول ۳ مشاهده می شود ضریب همبستگی به دست آمده $0/647$ می باشد که حاکی از همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته می باشد. همچنین در این جدول مشاهده می شود مقدار ضریب تعیین به دست آمده برابر $0/418$ بوده که نشان می دهد میزان تبیین مدل برابر ۴۱ درصد است.

سطح معنی داری آزمون F نیز کمتر از یک درصد بوده، پس فرض صفر مبنی بر عدم رابطه خطی بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته رد شده و بنابراین طبق جدول ۳، فرض وجود رابطه خطی تأیید می شود.

همچنین مشاهده می شود سطح معنی داری آزمون t برای متغیر مسؤولیت پاسخگویی کمتر از ۱ درصد می باشد، بنابراین می تواند در معادله شرکت نماید و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تأثیر گذار است:

$$Y=a+(b1x1)$$

(مسؤولیت پاسخگویی) $0/744+0/594x$ = انتشار حقایق

مشاهده می شود که مسؤولیت پاسخگویی توانسته به مقدار $0/744$ واحد بر انتشار حقایق تأثیر داشته باشد.

جدول ۳. آزمون رگرسیون برای فرضیه اول

مدل رگرسیون	B (ضریب)	خطای استاندارد	Beta	آماره آزمون t	سطح معنی داری
مقدار ثابت	۰/۵۹۴	۰/۲۰۶		۲/۸۸۳	۰/۰۰۵
مسؤولیت پاسخگویی	۰/۷۴۴	۰/۰۸۰	۰/۶۴۷	۹/۳۳۹	۰/۰۰۰
متغیر وابسته: انتشار حقایق مربوط، $(0/001)$ $F=87/027$ ، $R^2=0/418$ ، ضریب همبستگی: $0/647$					

جدول ۴. آزمون همبستگی پیرسون برای فرضیه دوم پژوهش

مقدار پیرسون	تعداد	سطح معنی داری	α (حداکثر خطا)
۰/۸۴۰	۱۲۳	۰/۰۰۱	۵٪

جدول ۵. آزمون رگرسیون برای فرضیه دوم

مدل رگرسیون	B (ضریب)	خطای استاندارد	Beta	آماره آزمون t	سطح معنی داری
مقدار ثابت	۰/۵۷۹	۰/۲۲۳		۲/۵۹۸	۰/۰۱۱
مسؤولیت پاسخگویی	۰/۷۹۹	۰/۰۸۶	۰/۶۴۳	۹/۲۴۱	۰/۰۰۰
متغیر وابسته: رعایت حقوق شهروندان، $(0/001)$ $F=85/39$ ، $R^2=0/414$ ، ضریب همبستگی: $0/643$					

تأثیرگذار است.

مستقل و متغیر وابسته رد می‌شود. بنابراین طبق این جدول فرض وجود رابطه خطی تأیید می‌شود.

همچنین مشاهده می‌شود سطح معنی‌داری آزمون t برای متغیر مسؤولیت پاسخگویی کمتر از ۱ درصد می‌باشد، بنابراین می‌تواند در معادله شرکت نماید. و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تأثیرگذار است.

$$Y=a+(b1x1)$$

(مسؤولیت پاسخگویی) $1/0.02$ = مصرف منابع مشاهده می‌شود که مسؤولیت پاسخگویی توانسته به مقدار $1/0.02$ واحد بر مصرف منابع تأثیر داشته باشد.

فرضیه چهارم: بین ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسؤولیت پاسخگویی و ویژگی‌های نظام گزارشگری مالی مورد عمل دستگاه‌های مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

در جدول ۸ مشاهده می‌شود مقدار همبستگی پیرسون بین متغیرهای مسؤولیت پاسخگویی و ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسؤولیت پاسخگویی برابر با $0/817$ می‌باشد، پس می‌توان با اطمینان ۹۹ درصد گفت بین ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسؤولیت پاسخگویی و ویژگی‌های نظام گزارشگری مالی مورد عمل دستگاه‌های مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

در جدول ۹ مشاهده می‌شود ضریب همبستگی به دست آمده $0/621$ می‌باشد که حاکی از همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته می‌باشد. هم چنین در جدول فوق

$$Y=a+(b1x1)$$

(مسؤولیت پاسخگویی) $0/579+0/799$ = ارائه اطلاعات مشاهده می‌شود که مسؤولیت پاسخگویی توانسته به مقدار $0/799$ واحد بر ارائه اطلاعات تأثیر داشته باشد.

فرضیه سوم: بین برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی (در راستای مسؤولیت پاسخگویی) با تأکید بر مصرف هر یک از منابع مالی در برنامه‌ها و تمرکز مالی آن‌ها در حساب‌های خزانه‌داری کل و تهیه گزارشات مالی مربوط و به موقع، رابطه معناداری وجود دارد.

در جدول ۶ مشاهده می‌شود مقدار همبستگی پیرسون بین متغیرهای مسؤولیت پاسخگویی و تهیه گزارشات مربوط برابر $0/877$ می‌باشد، پس می‌توان با اطمینان ۹۹ درصد گفت بین برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی (در راستای مسؤولیت پاسخگویی) با تأکید بر مصرف هر یک از منابع مالی در برنامه‌ها و تمرکز مالی آن‌ها در حساب‌های خزانه‌داری کل و تهیه گزارشات مالی مربوط و به موقع، رابطه معناداری وجود دارد.

در جدول ۷ مشاهده می‌شود ضریب همبستگی به دست آمده $0/739$ می‌باشد که حاکی از همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته می‌باشد. همچنین در جدول فوق مشاهده می‌شود مقدار ضریب تعیین به دست آمده برابر $0/546$ بوده که نشان می‌دهد میزان تبیین مدل برابر 54% درصد است. سطح معنی‌داری آزمون F نیز کمتر از یک درصد بوده پس فرض صفر مبنی بر عدم رابطه خطی بین متغیرهای

جدول ۶. آزمون همبستگی پیرسون برای فرضیه سوم

مقدار پیرسون	تعداد	سطح معنی‌داری	α (حداکثر خطا)
$0/877$	۱۲۳	$0/001$	5%

جدول ۷. آزمون رگرسیون برای فرضیه سوم

مدل رگرسیون	B (ضریب)	خطای استاندارد	Beta	آماره آزمون t	سطح معنی‌داری
مقدار ثابت	$-0/053$	$0/214$		$-0/248$	$0/805$
مسؤولیت پاسخگویی	$1/002$	$0/083$	$0/739$	$12/054$	$0/000$

متغیر وابسته: تهیه گزارشات مربوط $(0/001)$ ، $F=145/3$ ، $R^2=0/546$ ، ضریب همبستگی: $0/739$

جدول ۸. آزمون همبستگی پیرسون برای فرضیه چهارم پژوهش

مقدار پیرسون	تعداد	سطح معنی‌داری	α (حداکثر خطا)
$0/817$	۱۲۳	$0/001$	5%

جدول ۹. آزمون رگرسیون برای فرضیه چهارم

مدل رگرسیون	B (ضریب)	خطای استاندارد	Beta	آماره آزمون t	سطح معنی داری
مقدار ثابت	۱/۱۰۹	۰/۱۹۳		۵/۷۳۹	۰/۰۰۰
مسئولیت پاسخگویی	۰/۶۲۵	۰/۰۷۵	۰/۶۲۱	۸/۷۱۱	۰/۰۰۰

متغیر وابسته: ویژگی‌های نظام گزارشگری، $(0/001)$ $F=75/88$ ، $R^2=0/385$ ، ضریب همبستگی: $0/621$

نارسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌های واقعی سال مالی، انعکاس وضعیت نتایج عملیات مالی هر یک از منابع مالی مستقل، برخوردار نمی‌باشد.

نتیجه فرضیه دوم: با توجه به نتایج این فرضیه می‌توان گفت که بین مسئولیت سیستم حسابداری و گزارشگر مالی در نظام مالیاتی رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات قابل فهم برای آنان رابطه معناداری وجود دارد. به نظر باباجانی مسئولیت پاسخگویی و نتیجه طبیعی آن سودمندی در تصمیم، دو ارزش اساسی در حسابداری و گزارشگری مالی دولتی است. این دو ارزش، پایه و اساس هدف‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی برای دستگاه‌های اجرایی را فراهم می‌کند. از این رو، دولت‌های مردم سالار به دلیل این که باید در مورد التزام به بودجه مصوب، اجرای عملیات و مباشرت پاسخگو باشند، ناگزیر هستند اطلاعاتی فراهم کنند که برای ارزیابی و مقایسه نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، ظرفیت مسئولیت پاسخگویی نقش اساسی ایفا می‌کند و مطلوبیت و سودمندی نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی در گروه قابلیت‌های آن‌ها در تهیه اطلاعات سودمند و درخور استفاده برای ادای مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها از یک سو و تهیه اطلاعات برای ارزیابی این مسئولیت توسط شهروندان، از سوی دیگر است (باباجانی، ۱۳۷۹).

نتیجه فرضیه سوم: با توجه به نتایج این فرضیه می‌توان گفت که بین برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی (در راستای مسئولیت پاسخگویی) با تأکید بر مصرف هر یک از منابع مالی در برنامه‌ها و تمرکز مالی آن‌ها در حساب‌های خزانه‌داری کل و تهیه گزارشات مالی مربوط و به موقع رابطه معناداری وجود دارد.

نتیجه فرضیه چهارم: با توجه به نتایج این فرضیه می‌توان گفت که بین ویژگی‌های مورد انتظار از یک نظام

مشاهده می‌شود مقدار ضریب تعیین به دست آمده برابر $0/385$ بوده که نشان می‌دهد میزان تبیین مدل برابر 38 درصد است. سطح معنی داری آزمون F نیز کمتر از یک درصد بوده، پس فرض صفر مبنی بر عدم رابطه خطی بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته رد می‌شود، بنابراین طبق این جدول، فرض وجود رابطه خطی تأیید می‌شود.

هم‌چنین مشاهده می‌شود سطح معنی داری آزمون t برای متغیر مسئولیت پاسخگویی کمتر از 1 درصد می‌باشد، بنابراین می‌تواند در معادله شرکت نماید و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تأثیرگذار است.

$$Y=a+(b1x1)$$

(مسئولیت پاسخگویی) $0/625 + 1/109 =$ ویژگی‌های نظام گزارشگری

مشاهده می‌شود که مسئولیت پاسخگویی توانسته به مقدار $0/625$ واحد بر ویژگی‌های نظام گزارشگری تأثیر داشته باشد.

بحث و نتیجه گیری

نتیجه فرضیه اول: با توجه به نتایج این فرضیه می‌توان گفت که بین مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در نظام مالیاتی با انتشار حقایق مربوط به (عملیات مالی و وصول در آمد و سایر منابع مالی) رابطه معناداری وجود دارد.

باباجانی (۱۳۷۸)، در رساله دکتری خود با عنوان "ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران" به موضوع مسئولیت پاسخگویی دولت پرداخته که با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های انجام شده در مورد ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، با ویژگی‌های مورد انتظار، از یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، نشان می‌دهد که نظام حسابداری مورد عمل دولت، از ظرفیت و قابلیت‌های لازم برای کنترل برنامه‌های مصوب،

به موقع رابطه معناداری برقرار گردید، لذا پیشنهاد می‌شود که اداره مالیاتی استان کرمانشاه از روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی استفاده نماید.

منابع

- الوانی، سید مهدی. (۱۳۷۹). *خط مشی گذاری عمومی*. تهران: انتشارات معراج.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). *ویژگی های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی*. تهران: انتشارات بیمه آسیا.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). *ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران*. پایان‌نامه دکتری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). *نقش مسؤولیت پاسخگویی در چهارچوب نظری حسابداری دولتی*. *فصلنامه حسابر، ۷*، ۲۶-۳۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). *ارزیابی مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران*. *فصلنامه حسابداری، ۶*، ۲۷-۵۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۰). *مسؤولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی (قسمت اول)*. *ماهنامه حسابداری، ۱۴۶*، ۲۲-۷۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۱). *مسؤولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی (قسمت دوم)*. *ماهنامه حسابداری، ۱۴۷*، ۲۷-۸۱.
- بزرگ اصل، موسی. (۱۳۸۲). *مسؤولیت تدوین استانداردهای حسابداری دولت یا بخش خصوصی*. *نشریه حسابر، ۱۹*، ۴۰-۴۲.
- حکیمی نجف‌آبادی، علی. (۱۳۸۶). *بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری (بر مبنای چارچوب نظری) برای دستگاه‌های اجرایی دولتی*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حسابداری دانشگاه شیراز.
- صفار، محمد و رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۷۹). *اهداف گزارشگری مالی دولت مرکزی، تهران: سازمان حسابرسی*.
- مهدوی، غلامحسین (۱۳۷۹). *نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران*. *مجله حسابر، ۷*، ۳۳-۳۸.

گزارشگری مالی مطلوب برای ادای مسؤولیت پاسخگویی و ویژگی‌های نظام گزارشگری مالی مورد عمل دستگاه‌های نظام مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

علی حکیمی نجف‌آبادی (۱۳۸۶)، در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان "بررسی ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری (مبتنی بر چارچوب نظری) برای دستگاه‌های اجرایی" بیان می‌دارد دولت‌هایی که از طریق آرای مردم انتخاب می‌شوند، مسؤولیت دارند در مورد اعمال خود به شهروندان پاسخ دهند. با توجه به اینکه ادای مسؤولیت پاسخگویی جوامع مردم سالار اغلب به صورت ارائه گزارش‌هایی در مورد چگونگی مصرف منابع عمومی، دستیابی به اهداف مورد نظر و انجام مسؤولیت‌های محوله است، نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی یکی از ابزارهای اصلی انتقال اطلاعات در این زمینه بوده و به دولت‌ها کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی خود را به نحو صحیحی انجام دهند.

پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی

- ۱- یکی از اهداف مهم مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی انتشار حقایق جهت شفاف بودن اطلاعات مالی می‌باشد. نتایج این پژوهش نشان داد که رابطه مستقیمی بین مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی و انتشار حقایق برقرار گردید. لذا به دلیل اهمیت وصول مالیات واقعی که مبتنی بر واقعیت باشد، مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در اداره مالیاتی استان کرمانشاه می‌تواند به این مهم کمک نماید.
- ۲- ایجاد رابطه مستقیم بین مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی و رعایت حقوق شهروندی بیانگر آن است که مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند در جهت رعایت حقوق شهروندی که شالوده هر نظامی است، کارساز باشد، لذا توصیه می‌شود اداره امور مالیاتی با استقرار سیستم مسؤولیت پاسخگویی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در جهت تحقق هرچه بیش‌تر حقوق شهروندی گام بردارد.
- ۳- بین برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی (در راستای مسؤولیت پاسخگویی) با تأکید بر مصرف هر یک از منابع مالی در برنامه‌ها و تمرکز مالی آن‌ها در حساب‌های خزانه‌داری کل و تهیه گزارشات مالی مربوط و

- AUcIon, A. & Heintzman, N. (2008). "Elements of Theoretical Framework for Public Sector Accounting". *Accounting Auditing*.
- Mauts, R. K. & Sharaf, H. A. (2011). *The philosophy of auditing*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Stewart. J. D. (2013). "The Role of Information in Public Accountability". *Issues in public sector*, 13-34.
- Yuji, I. (2012). *On the Accountability Based Conceptual Framework of Accounting and Public Policy*.

تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیش رو (مطالعه موردی: دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی)

حمید بداعی^۱، حمید رضا رضایی^۲، *مصطفی قناد^۳

۱. عضو هیأت علمی مؤسسه آموزش عالی بینالود، مشهد.

۲. عضو هیأت علمی مؤسسه آموزش عالی تابران، مشهد.

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی، مشهد.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۶/۱۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۲/۲۱

Basis Change in Accounting of Public Section; Adversities Ahea (Case study: Executive Administrations of Khorassan Razavi)

H. Bodaghi¹, H. Rezaei², *M. Ghannad³

1. Faculty member of Binaloud Institute of Higher Education, Mashhad, Iran.

2. Faculty member of Tabaran Institute of Higher Education, Mashhad, Iran.

3. M.A. student of Accounting Ferdowsi University, Mashhad, Iran.

Received: 2016/5/10

Accepted: 2016/9/7

Abstract

The applied accounting basis for presenting accounting information affects public section's reporting. As a result, appropriate accounting basis should be deployed in the public section. The present study aimed to assess the adversities which may occur during the process of accrual basis in accounting of public section. Needed data was collected through a questionnaire distribution among the employed accountants and financial managers in public organizations of Khorassan Razavi. Binomial test was applied due to the non-normality of the research sample for testing the hypotheses. The achieved findings of hypotheses testing indicated that employed accountants and financial managers in public organizations regarded the followings as adversities ahead of executing accrual basis: paucity of rules and regulations based on supporting the execution of accrual accounting, lack of regulated standards of public accounting in Iran, cultural deficiencies in asking and giving response. The current study intended to investigated adversities and obstacles which may occur when applying accrual basis in public organizations. Removing these difficulties could facilitate and modify accounting basis in the public section.

Keywords: Adversities and Obstacles of Applying Accrual Basis, Cash Basis, Accrual Basis, Basis Change in Accounting of Public Section.

JEL Classification: H83, J45

چکیده

مبنای حسابداری مورد استفاده برای ارائه اطلاعات حسابداری بر گزارشگری واحدهای دولتی اثر می‌گذارد و به همین جهت تلاش‌های فراوانی برای به کارگیری یک مبنای مناسب در حسابداری بخش عمومی صورت گرفته است. هدف این نوشتار بررسی مشکلات و موانع به کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی است. داده‌های پژوهش از طریق توزیع پرسشنامه در بین مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی استان خراسان رضوی جمع‌آوری شده است. به دلیل غیرنرمال بودن نمونه برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون دو جمله‌ای استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی، نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی را از موانع اجرای مبنای تعهدی به شمار می‌روند. در این پژوهش، در صدد شناسایی مشکلات و موانع به کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی برآمده است؛ رفع این موانع می‌تواند موجب تسهیل در تغییر در مبنا در حسابداری بخش عمومی شود.

واژه‌های کلیدی: موانع و مشکلات به کارگیری مبنای تعهدی، مبنای نقدی، مبنای تعهدی، تغییر در مبنا در حسابداری بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: H83, J45

مقدمه

در نظام‌های حکومتی مردم‌سالار، مشروعیت قدرت دولت‌ها بر رضایت مردم استوار است. در واقع دولت‌مردان و کلاسی هستند که مردم اداره امور مشترک خود را بر پایه یک وفاق اجتماعی به آنان می‌سپارند و البته پرواضح است که چنین وکالتی، مسؤولیت‌های متعددی به دنبال دارد. از جمله این مسؤولیت‌ها، تهیه و ارائه اطلاعات لازم برای پاسخگویی در رابطه با امور تحت مدیریت دولت‌مردان است. پاسخگویی مسؤولین دولتی با موازین شرعی منطبق، از لحاظ قانونی لازم‌الاجرا و از نظر منطقی برای اداره مؤثر امور مردم ضروری و اجتناب‌ناپذیر است (مهدوی، ۱۳۷۹).

از طرفی، نهادهای قانونی کشورها برای انجام مسؤولیت‌ها و وظایف اجتماعی خود، برنامه‌ها و فعالیت‌هایی را برای اداره امور کشور و ارائه خدمت به مردم با استفاده از منابع عمومی تدارک می‌بینند. آنان موظفند از این منابع به گونه‌ای کارا، با صرفه اقتصادی و اثربخش، در راستای اهداف خود و در چارچوب قوانین استفاده کنند و در برابر مردم پاسخگو باشند (رحیمیان، ۱۳۸۷).

با توجه به محدودیت منابع و لزوم پاسخگویی، برنامه‌ریزی کنترل امور اقتصادی توسط دولت جز مسائل راهبردی مملکت است و غفلت در این امور ممکن است صدمات مخرب و جبران‌ناپذیر اجتماعی به دنبال داشته باشد (باباجانی، ۱۳۷۹).

بنابراین دستیابی به اهداف و پاسخگویی در برابر مردم، نیازمند استقرار و نگهداری سامانه‌های نیرومند نظارت داخلی و سامانه‌های گزارشگری مناسب است. گزارشگری، از آن‌رو حائز اهمیت است که بخش جدایی‌ناپذیر پاسخگویی بوده و مردم از طریق نظام گزارشگری شفاف و مطمئن می‌توانند از شیوه‌ی خدمات‌رسانی جمعی و چگونگی مصرف منابع، آگاه شوند (سازمان حسابرسی، ۱۳۶۶).

اطلاعاتی که باید به مردم ارائه شود بسیار متنوع است؛ لیکن بخش مهمی از آن را اطلاعات مالی تشکیل می‌دهد. اهمیت اطلاعات مالی ایجاب می‌کند که این اطلاعات بر پایه ضوابط و استانداردها در بخش عمومی، همانند بخش خصوصی تهیه گردد و در این راستا حرکت‌های مهمی در سطح جهان آغاز شده است؛ به‌گونه‌ای که حسابداری و گزارشگری مالی در بخش دولتی و عمومی، کانون اصلی پژوهش‌های متعددی در دهه اخیر بوده است. گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع به‌سازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش

(بخش عمومی) در معرض دگرگونی بوده است. در همین راستا بررسی‌هایی در ارتباط با ادبیات بخش عمومی انجام شده است (وین، ۲۰۰۳).

بنابراین، مبانی تهیه اطلاعات گزارشگری مالی می‌تواند تأثیر به‌سزایی در مطلوبیت آن داشته باشد. مبانی تعهدی، یک روش برتر برای منفعت اقتصادی هر سازمان است. این مبنا به جای آن که صرفاً بر دریافت یا پرداخت وجوه نقد متمرکز گردد؛ بر اندازه‌گیری معاملات و رویدادهای واقعی متمرکز است و به همین دلیل مربوط بودن، بی‌طرفی، به‌هنگامی، کامل بودن و قابل‌مقایسه بودن اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد (باباجانی، ۱۳۷۹).

در طول سه دهه گذشته و در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یکم، اکثر کشورهای توسعه‌یافته و نهادهای بین‌المللی از جمله اتحادیه اروپا، در جهت تغییر مبانی نقدی به اشکال مختلف مبانی تعهدی حرکت کرده‌اند؛ لیکن در کشورهای درحال توسعه، مبانی نقدی تعدیل شده همچنان مورد استفاده نهادهای بخش عمومی قرار می‌گیرد. با توجه به نقش و اهمیت گزارشگری مالی به عنوان ابزار ایفای مسؤولیت پاسخگویی، اعمال روش صحیح و منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، نقش قابل ملاحظه‌ای در ارائه صحیح اطلاعات در صورت‌های مالی جامع دولت و واحدهای تابعه و به تبع آن ایفای هرچه بهتر مسؤولیت پاسخگویی خواهد داشت (همان، ۱۳۸۸).

پژوهش حاضر در پی شناسایی مشکلات و موانع به‌کارگیری مبانی تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی از منظر مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی استان خراسان رضوی می‌باشد.

بیان مسئله پژوهش

امروزه اطلاعات به عنوان مهم‌ترین دارایی یک مؤسسه تلقی می‌شود؛ سامانه اطلاعات حسابداری در هر مؤسسه می‌تواند بخش عمده‌ای از این اطلاعات را در اختیار مدیران و سایر استفاده‌کنندگان قرار دهد. افزون بر این، جامع و مانع بودن اطلاعات در بازارهای رقابتی امروز می‌تواند ابزار نیرومندی در اختیار مدیران سازمان برای دستیابی به اهداف و راهکارهای سازمانی و استفاده کارآمد و اثربخش از منابع محدود قرار داده و همچنین عامل افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران نیز تلقی شود (دستگیر، جمشیدیان و جدیدی، ۱۳۸۲).

بنابراین، مبانی تهیه این اطلاعات می‌تواند تأثیر به‌سزایی

مشکلات به کارگیری مبنای تعهدی ضروری باشد؛ چرا که مبنای مورد استفاده در حسابداری بخش عمومی می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات اثر قابل‌ملاحظه‌ای گذاشته و در صورت گزینش آن به عنوان مبنای پیش‌بینی و بودجه‌ریزی، موجب تغییرات عمده‌ای در تخصیص منابع گردد (رفیعی، ۱۳۸۷).

مبانی نظری

مبانی حسابداری، به انتخاب زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر حسابداری می‌پردازد. انتخاب هر یک از روش‌های شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود که در حسابداری مؤسسات بازرگانی و مؤسسات غیرانتفاعی متفاوت مورد استفاده قرار می‌گیرد. در زمینه حسابداری بخش عمومی دو نوع نگرش وجود دارد. نخست، نگرش سنتی بر مبنای نقدی و دیگری، نگرش مدرن بر مبنای تعهدی. از دیدگاه مبنای نقدی یا حسابداری بودجه‌ای در بخش عمومی، سیستم نقدی در اصل به عنوان روش مناسب‌تر برای بخش عمومی به کار می‌رود. در این سیستم تأکید بر تطابق گزارشگری مالی با قوانین و مقررات است. از نتایج آن سیستم این است که گزارش مقداری بودجه به عنوان یک بخش اساسی از صورت‌های مالی، در بخش عمومی در نظر گرفته می‌شود، در مبنای نقدی ثبت دریافت‌ها، پرداخت‌ها و مانده‌های نقدی در زمان مبادله وجه نقد صورت می‌گیرد. درخصوص مبنای تعهدی ذکر این نکته ضروری به نظر می‌رسد که تأکید بر کارایی حسابداری است. بنابراین، امروزه توصیه می‌شود که بخش عمومی از مجموعه صورت‌های مالی که بر اساس مبنای تعهدی در بخش خصوصی تهیه می‌شود؛ استفاده کند (سینگ^۴، ۲۰۰۵). در مبنای تعهدی، شناسایی و ثبت معاملات و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت یا پرداخت وجه‌نقد) صورت می‌گیرد و در صورت‌های مالی دوره‌های مربوط گزارش می‌شوند.

مزایا و معایب مبنای تعهدی

مبنای تعهدی مزیت‌هایی دارد که برخی از این مزایا توسط رایبسون (۲۰۰۲)، تودور^۵ (۲۰۰۵)، سینگ (۲۰۰۵) و توماس^۶ (۲۰۰۷) به شرح زیر تبیین شده است:

– بهبود پاسخگویی مدیران، به واسطه ارائه تصویری

در مطلوبیت آن داشته باشد. اطلاعات حسابداری در قالب گزارش‌های مالی به مردم عرضه می‌شود. این گزارش‌ها باید ویژگی‌هایی داشته باشند.

باباجانی (۱۳۷۸)، به نقل از بند ۱۷۷ بیانیه مفهومی شماره ۱ اظهار می‌دارد که:

الف- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم کند که تعیین نماید آیا درآمدهای سال جاری برای پرداخت‌های سال جاری کافی بوده است؟

ب- گزارشگری مالی باید نشان دهد که آیا کسب منابع مالی و همچنین مصرف آن مطابق بودجه مصوب سالانه و سایر قوانین و مقررات مربوط صورت گرفته است؟

تحقق این دو هدف گزارشگری مالی صرفاً با استفاده از مبنای تعهدی امکان‌پذیر است.

باتوجه به اهمیت ویژگی‌های ذکرشده، مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی کشورهای توسعه‌یافته در دو دهه آخر قرن بیستم به صورت قابل‌ملاحظه‌ای تحول یافته است. این قبیل کشورها قرن بیست و یکم را در شرایطی آغاز کردند که نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی جدیدی متناسب با ویژگی‌های این قرن طراحی و به عرصه اجرا گذاشته‌اند یا خواهند گذاشت (همان، ۱۳۸۲).

دلایل حرکت دولت‌ها (مدیریت بخش عمومی) در سطح بین‌الملل از مبنای نقدی به سمت تعهدی را می‌توان به عوامل زیر نسبت داد (فدراسیون کارشناسان اروپا^۲، ۲۰۰۷):

- کاهش تنوع سیستم‌های حسابداری بر اثر به‌کارگیری صرف روش نقدی در ادوار گذشته؛
- اهمیت کیفیت گزارش‌های دولت؛ و
- تمایل و تأکید استفاده‌کنندگان از اطلاعات به استفاده از حسابداری تعهدی از جمله هیأت استانداردهای حسابداری مالی.

باتوجه به توضیحات بالا، مبنای تعهدی، یک روش برتر حسابداری برای منفعت اقتصادی هر سازمان است. بند ۱۹۷ بیانیه مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی نیز بر استفاده از مبنای تعهدی در دولت فدرال تأکید و مقرر نموده است؛ مبنای تعهدی به‌طور کلی اطلاعات بهتری از بهای تمام شده‌ی مربوط به تولید کالا و خدمات ارائه می‌دهد؛ لیکن استفاده و کاربرد آن برای هدف معین باید به دقت مورد ارزیابی قرار گیرد (رایبسون^۳، ۲۰۰۲).

از این‌رو، به نظر می‌رسد که در ایران نیز، همانند سایر کشورهای که این مسیر را برگزیده‌اند؛ بررسی موانع و

4. Singh
5. Todor
6. Thomas

2. Fedration Experts Comtables Europeens (FEE)
3. Robinson

واقعی از عملکرد آن‌ها بر حسب درآمدهای کسب شده و منابع مصرف شده؛

- تسهیل برنامه‌ریزی و فراهم کردن حوزه وسیعی فراروی بخش عمومی، جهت مدیریت مؤثرتر منابع مالی شامل دارایی‌ها و وجه نقد؛

- بیان وضعیت مالی و ارزیابی آن و نیز ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی از طریق ارائه مجموعه وسیعی از اطلاعات مورد نیاز به ویژه در ارتباط با کلیه منابع و تعهدات بخش عمومی؛

- تسهیل ارزیابی عملکرد برنامه‌های مختلف از طریق نشان دادن جزئیات بهای تمام شده آن‌ها یعنی افزایش دادن شفافیت هزینه‌ها و در نتیجه کمک به مدیریت بهتر عملکرد با کمترین هزینه برای جامعه؛

- ایجاد زمینه لازم جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌بندی پذیرفته شده در سطح بین‌المللی؛

- افزایش قابلیت مقایسه مؤثر جنبه‌های مشابه عملکرد مالی بین بخش‌ها و نمایندگی‌های مختلف دولتی بین وضعیت‌های دوگانه دولت قبل از خصوصی‌سازی بین سازمان‌های بخش عمومی و بخش خصوصی در صورت استفاده هر دو بخش از مبنای تعهدی حسابداری و همچنین بین کشورهای مختلف در سطح بین‌المللی؛

- بهبود و اصلاح سیستم‌های حسابداری با ارائه صورت‌های مالی تعهدی در رأس آن دستیابی به دو عامل کلیدی، پاسخگویی و افزایش شفافیت را امکان‌پذیر می‌سازد. همچنین، تدوین و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی مستلزم کاربرد مبنای تعهدی، به منظور تعیین هزینه‌های واقعی برنامه‌ها و فعالیت‌هاست.

برخی دیگر از مزیت‌های مبنای تعهدی را که می‌تواند موجب ارجحیت این مبنا نسبت به مبنای نقدی باشد توسط مهدوی (۱۳۷۹) و کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۸) به صورت زیر بیان شده است:

- مبنای تعهدی اطلاعاتی قابل‌اتکا و کامل در اختیار مدیران قرار می‌دهد، هر چند بستگی به مکان و نحوه به‌کارگیری آن نیز دارد اما روش‌های مبتنی بر تعهدی کامل در حسابداری و گزارشگری بخش خصوصی کاملاً پذیرفته شده و اعتقاد بر این است که اطلاعات مفید و قابل‌اتکایی در اختیار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی این قبیل مؤسسات قرار می‌دهد؛

- به‌کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی می‌تواند به

دولت در نیل به اهداف اصلی‌اش مبنی بر تلاش برای بهبود رفاه مادی و معنوی کلیه شهروندان از طریق بهبود کارایی در مصرف منابع یاری رساند.

اما باتوجه به فراوانی مقالات در رابطه با حمایت از اجرای مبنای تعهدی، نباید این مبنا را بدون عیب و کامل فرض کرد. وین (۲۰۰۳)، توماس (۲۰۰۷) و ربیعی (۱۳۸۷) معایب زیر را برای مبنای تعهدی ذکر کرده‌اند:

- درک مبنای تعهدی به طور کلی در مقایسه با مبنای نقدی سخت‌تر است و این به دلیل پیچیدگی بیشتر صورت‌های مالی تعهدی نسبت به صورت‌های مالی نقدی است؛

- بالا بودن هزینه‌های استفاده از روش تعهدی به سبب نیاز به آموزش مهارت‌های بیشتر در جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی؛

- بودجه‌بندی تعهدی به این معناست که بودجه‌ها و تخصیص منابع با ارقام حسابداری تعهدی صورت می‌گیرد، تفاوت میان ارقام نقدی و تعهدی می‌تواند حائز اهمیت باشد.

اگر الگوی بودجه‌بندی تعهدی، برای تخصیص منابع نقدی انتخاب شود؛ به نظر می‌رسد مشکلاتی در اندازه‌گیری بهای تمام شده برنامه‌ها در زمان تورم وجود داشته باشد. در واقع می‌توان این‌گونه استدلال کرد که از آنجایی که منابع نقدی از سوی جامعه و از طریق مجلس تخصیص می‌یابد و برای ارائه خدمات به جامعه در اختیار دولت قرار می‌گیرد؛ بودجه‌بندی بر مبنای تعهدی الزامات پاسخگویی را برآورده نمی‌سازد.

مزایا و معایب حسابداری نقدی

استفاده از مبنای نقدی نیز دارای مزایا و معایبی به شرح زیر است. مزایای به‌کارگیری مبنای نقدی نسبت به مبنای تعهدی را می‌توان به شرح زیر بیان کرد (تودور، ۲۰۰۵):

- قابلیت درک آسان آن به وسیله استفاده‌کنندگان به جهت سادگی ذاتی این روش؛

- سهولت اجرا و جمع‌آوری آسان اطلاعات که تا حد زیادی تضمین‌کننده به‌موقع بودن گزارش‌های مالی، قابلیت اعتماد و نیز قابلیت مقایسه آن‌ها است؛

- هزینه‌های اجرای آن پایین است؛

- امکان تعدیل در تطابق با تخصیص بودجه.

علی‌رغم این که مبنای نقدی دارای مزایای بالاست، در دو دهه اخیر کشورهای زیادی سعی در تغییر مبنای خود از مبنای نقدی به مبنای تعهدی کرده‌اند. این تغییر مبنا به خاطر معایبی بوده است که مبنای نقدی داشته است. برخی از

تعهدی و بخش عمومی“ دلایل پیچیده و گیج کننده بودن تهیه بودجه و سایر گزارش های مالی بخش عمومی را بررسی کرده و راه حل هایی در این زمینه پیشنهاد می کند. طبق بررسی وی مبنای تعهدی به عنوان سیستمی با پیچیدگی های غیرضروری در حساب های بخش عمومی معرفی شده است که ایجاد این حساب ها برای افرادی با دانش ناکافی از حسابداری نامفهوم و ناملموس است و امروزه تلاش جدی برای حل این مشکل ضروری و الزامی به نظر می رسد.

اودا^{۱۰} (۲۰۰۳)، در بررسی “مبنای تعهدی در سازمان های دولتی” اظهار می کند که در بخش عمومی کلیه مخارج و تعهدات باید به محض شناسایی از بودجه مربوط کسر و کلیه درآمدها فقط در صورت اطمینان از تحقق آن ها، مورد شناسایی قرار گیرند. به نظر می رسد که در بودجه بندی و گزارشگری مالی بخش عمومی، بدینی بر خوش بینی ترجیح داده شده است.

سکتور^{۱۱} (۲۰۰۴) بیان می کند که استفاده از مبنای تعهدی در مقایسه با مبنای نقدی سنتی، مطلوب تر به نظر می رسد زیرا در حسابداری تعهدی، مخارج انجام شده با اهداف عملکرد و نه با بودجه هایی که از پیش مورد توافق قرار گرفته اند، مورد مقایسه قرار می گیرد.

مکفی (۲۰۰۶) در پاسخ به این سؤال که “چگونه مبنای تعهدی پاسخگویی و حاکمیت را بهبود می بخشد” اظهار می کند که گزینش سیستم تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به نمایندگان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در حوزه های مختلف منجر می شود.

فدراسیون کارشناسان اروپا (۲۰۰۷)، طی بررسی “مبنای تعهدی در بخش عمومی” به حمایت از به کارگیری مبنای تعهدی در بخش عمومی از طریق رویکرد پایین به بالا پرداخته و همچنین، تجربه و اصلاحات انجام گرفته در بخش های کوچک دولت را در اجرای طرح مزبور در سطح کلی و فراگیر یاری می کند.

هینمن و کونولی^{۱۲} (۲۰۱۱)، در پژوهشی با عنوان “حسابداری تعهدی در بخش عمومی، مسیری که همیشه طی نمی شود” به بررسی تغییر مبنای حسابداری از نقدی به تعهدی پرداخته اند. موضوعی که به وسیله بسیاری از دولت ها در دستور کار مدیریت بخش عمومی برای دستیابی به یک بخش متمرکز کسب و کار و مشاهده عملکرد در حال انجام،

معایب عنوان شده توسط هپورس^۷ (۲۰۰۳)، تودور (۲۰۰۵)، مکفی^۸ (۲۰۰۶) و صبوری (۱۳۸۶) به شرح زیر است:

- دامنه محدود و ضعف در نشان دادن تأثیر نتایج معاملات در جریان نقدی، خارج از دوره گزارشگری جاری؛

- عدم توانایی در برآورده ساختن تقاضاهای گسترده برای اطلاعات در ارتباط با دارایی ها و بدهی ها و تأثیر مصارف جاری دارایی های موجود تحت تملک دولت، معاملات، پرداخت های معوق و غیره؛

- تمرکز کامل روی جریان های نقدی و نادیده گرفتن سایر جریان های منابع که می توانند توانایی دولت را برای تهیه کالاها و خدمات در زمان حاضر و در آینده تحت تأثیر قرار دهند (مانند استقراض های انباشته و غیره)؛

- محدود کردن پاسخگویی مدیران و مسؤولین بخش عمومی به استفاده از منابع نقد و نادیده گرفتن پاسخگویی در راستای مدیریت دارایی ها و بدهی ها؛

- عدم تطابق کامل و مناسب درآمدها و هزینه ها و تحریف احتمالی عملکرد؛

- عدم اطمینان نسبت به استفاده کارا از منابع. با توجه به معایب بالا و لزوم حرکت در راستای افزایش پاسخگویی بخش عمومی تغییر مبنای نقدی یا تعدیل آن ضرورت می یابد.

پژوهش های خارجی: در رابطه با مبنای نقدی و تعهدی

در کشورهای مختلف، پژوهش های متعددی صورت پذیرفته است. اغلب صاحب نظران حسابداری بخش عمومی بر این عقیده اند که گزارشگری مالی بر مبنای نقدی و تعهدی هر کدام به نوبه خود می تواند نیازهای اطلاعاتی متفاوتی را در بخش عمومی تأمین کند. در این بخش به طور خلاصه به پاره ای از این نظرات (موافق و مخالف) جهت به کارگیری مبنای تعهدی و پژوهش های انجام شده در این زمینه پرداخته می شود.

آیفک^۹ (۲۰۰۰)، در پژوهشی بر استفاده از مبنای تعهدی تأکید کرده و عنوان می کند؛ استفاده از مبنای نقدی، توانایی پاسخ خواه آن را برای ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار، به شدت تضعیف می کند زیرا این نظام هیچ گونه اطلاعاتی را درباره چگونگی مدیریت دارایی ها و بدهی های دولت ارائه نمی کند.

رایسنسون (۲۰۰۲)، در مقاله خود تحت عنوان “مبنای

10. Ouda

11. Sector

12. Hyndman & Connolly

7. Hepworth

8. McPhee

9. IFAC

پاسخگویی و پاسخ‌خواهی را به عنوان عوامل مؤثر در به‌کارگیری حسابداری تعهدی ذکر کردند. ولی در این بررسی به رابطه مثبت و منفی این عوامل در به‌کارگیری حسابداری تعهدی اشاره نشده است و صرفاً تأثیر احتمالی عوامل ذکر شده در اجرای حسابداری تعهدی را بررسی کرده‌اند.

باباجانی و مددی (۱۳۸۸)، در پژوهش "امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران" به این نتیجه رسیدند که شرایط لازم برای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی جهت ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فراهم است و این قبیل مؤسسات می‌توانند از مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری خود استفاده کنند.

طالب‌نیا و حسنی (۱۳۹۰)، در پژوهشی با عنوان "حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری آن در سازمان‌های دولتی" بیان می‌کنند که در نگرش سنتی حسابداری بخش عمومی، مبنای نقدی به عنوان روش مناسب‌تر به‌کار می‌رود. در این مینا، تأکید بر تطابق گزارشگری مالی با قوانین و مقررات است. یکی از نتایج این مینا این است که گزارش مقداری بودجه به عنوان بخشی اساسی از صورت‌های مالی بخش عمومی در نظر گرفته می‌شود. براساس دیدگاه مدرن و باتوجه به کاربرد حسابداری تعهدی در این الگو، تأکید بر کارایی است.

رحمانی و رضایی (۱۳۹۰)، پژوهشی با عنوان "حسابداری تعهدی، زمینه‌ساز حسابرسی عملکرد در بخش عمومی" انجام دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که حسابداری تعهدی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند؛ معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می‌بخشد و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود.

کاظمی و کرباسی یزدی (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسؤلیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران" پرداختند؛ ایشان در این خصوص پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که هر پنج عامل بررسی شده از

طراحی شده است. آنان چنین استدلال می‌کنند که مبنای تعهدی اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و سرانجام منجر به بخش دولتی کارآمدتر و مؤثرتر می‌شود.

لی و میوس^{۱۳} (۲۰۱۲)، در پژوهشی به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشور رومانی را مورد بررسی و تحقیق قرار داده و به این نتیجه رسیدند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقای شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذی‌نفعان بخش عمومی می‌گردد.

بکر و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۴)، در پژوهشی نشان دادند که گروه‌های مختلفی از حسابداران، چالش‌های متفاوتی در هماهنگی با بودجه‌ریزی بر مبنای تعهدی داشته و تلاش‌های بسیاری در راستای اجرای مبنای تعهدی انجام داده‌اند.

برنز^{۱۵} (۲۰۱۴)، در پژوهشی مداخله‌ای با به‌کار بستن سیستم حسابداری تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی نشان داد که اجرای سیستم حسابداری تعهدی موجب ایجاد انگیزش و ارتقای خدمات عمومی و رضایت ذی‌نفعان می‌گردد.

کاپرچینو^{۱۶} (۲۰۱۵)، در مطالعه‌ای به بررسی به‌کارگیری حسابداری تعهدی در شهرداری‌های کشور استرالیا پرداخت. یافته‌ها حاکی از آن است که اثربخشی این سیستم در عملکرد شهرداری‌ها مؤثر بوده است. همچنین پیچیدگی‌های سیستم و خطراتی از جمله تقلب، فساد و به خطر افتادن سرمایه داخلی کمتر مشاهده شده است.

پژوهش‌های داخلی: کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۷)،

به بررسی "ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران" پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بر اساس نظر پاسخ‌دهندگان اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی نسبت به سامانه‌های نقدی و نقدی تعدیل شده دارای مزیت است.

کردستانی و ایران‌شاهی (۱۳۸۸)، در پژوهش خود تحت عنوان "عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی" شش عامل مدیریت، نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای نفتی و فرهنگ

13. Ilie & Miose

14. Becker et al

15. Bruns

16. Caperchione

متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دانشگاه علوم انتظامی امین تأثیرگذار هستند.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه‌گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است که انتخاب راهکار گزار مناسب تأثیر به‌سزایی بر موفقیت فرآیند گزار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی دارد.

موسوی‌شیری و همکاران (۱۳۹۳)، در پژوهشی به بررسی سطح کیفی اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به‌صورت مقایسه‌ای بین مبنای تعهدی و مبنای نقدی پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد که بین اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی بر اساس مبنای حسابداری تعهدی و گزارش‌های مالی بر اساس مبنای حسابداری نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی تفاوت معناداری وجود دارد.

امینی‌مهر و همکاران (۱۳۹۴)، با مطالعه موردی در دانشگاه خوارزمی تهران به بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن بود که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود. همچنین حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد. افزون بر این، نتایج حاصل نشان داد که حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

حاجی‌ها و امیرطاهری (۱۳۹۴)، در مطالعه‌ای با هدف بررسی استفاده از رویه‌های جدید حسابداری تعهدی، جهت ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذی‌نفعان و ارزش‌گذاری در خدمات عمومی شهرداری‌های شهر به این نتیجه دست یافتند که تغییرات حسابداری منجر به رضایت خاطر ذی‌نفعان و ارزش‌گذاری بالاتر خدمات عمومی شهرداری‌ها می‌شود.

رستمی و کهنسال (۱۳۹۵)، به بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی پرداخته‌اند. مطالعه آن‌ها بر اهمیت ارائه صورت‌های مالی تلفیقی توسط بخش عمومی تأکید داشته و به تشریح ارتباط بین صورت‌های مالی تلفیقی تهیه شده توسط بخش عمومی و بخش خصوصی می‌پردازد. نتیجه اصلی مطالعه مفهومی حاضر، آن است که مؤسسات بخش عمومی باید اقدام به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی نموده و در این مسیر، دولت‌ها و نهادهای قانون‌گذار،

موانع اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش دولتی می‌باشد.

وکیلی‌فرد و نظری (۱۳۹۱)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر اجرای نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پرداختند. آن‌ها از طریق توزیع پرسشنامه بین نمونه‌ای از مدیران مالی، رؤسای حسابداری و حسابداران شاغل در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کشور و واحدهای تابعه، نشان دادند که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار است.

مهرالحسنی و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهش خود با عنوان "مرور نظام‌مند بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی و نظام سلامت: چالش‌ها و راهکارها" به بررسی نظام‌مند چالش‌های اجرایی حسابداری تعهدی در بخش دولتی در سال ۱۳۹۱ پرداختند. آن‌ها بر اساس پژوهش‌های پیشین چالش‌های مربوط به استقرار سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی را در ۶ طبقه‌ی مدیریت و رهبری (توجه و حمایت مدیریت ارشد از اجرا)، پیروان (حضور ممیزین حسابداری و تیم‌های مشاوره تخصصی در سطوح اجرایی سیستم)، محیط (سیستم نظارتی)، ساختار (ساختار تشکیلاتی متناسب با تحول و وجود یک سیستم مناسب ارزیابی عملکرد در کار)، نیروی انسانی (تخصص و خبرگی نیروی انسانی، انگیزه و رضایت افراد) و فرآیندها و استانداردهای کاری (تدوین استراتژی و طرح اجرایی، بازخورد از نحوه اجرا و وجود یک چارچوب نظری مختص بخش دولتی) قرار دادند.

حاجی‌ها و استادامیرزایی (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران پرداختند. طبق یافته‌های پژوهش ایشان می‌توان اینگونه استنباط کرد که به نظر حسابرسان در هر دو گروه، مبنای تعهدی تأثیر زیادی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران دارد. همچنین، دیدگاه دو گروه حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و حسابرسان دیوان محاسبات کشور در این مورد، یکسان است.

یاوری و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهش به بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی به ویژه دانشگاه علوم انتظامی امین پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان‌دهنده آن است که عوامل مدیریت، نیروی انسانی

$$n = \frac{NZ_{\alpha/2}^2 \delta^2}{\epsilon^2(N-1) + (Z_{\alpha/2}^2 + \delta^2)} = 120 \quad \text{رابطه (۲)}$$

روش اجرای پژوهش

روش اجرای پژوهش، روش پیمایشی است و از پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده‌است. در ابتدا برای تعیین موضوع و مبانی نظری پژوهش با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای اطلاعات جمع‌آوری شد. سپس پرسشنامه‌ای با ۲۴ سؤال از نوع "بسته-پاسخ" طراحی و برای هر سؤال از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. در ذیل آمار توصیفی نمونه انتخابی ارائه شده‌است.

آزمون روایی پرسشنامه

روایی آزمون عبارت است از توانایی ابزار مورد نظر در اندازه‌گیری صفتی که آزمون برای اندازه‌گیری آن ساخته شده است. روش‌های متعددی برای تعیین روایی آزمون مورد

جدول ۱. توزیع آزمودنی‌ها بر حسب جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۶۶	۹۰/۴
زن	۷	۹/۶
کل	۷۳	۱۰۰

جدول ۲. توزیع آزمودنی‌ها بر حسب سمت سازمانی

سن	فراوانی	درصد
مدیر مالی	۱۲	۱۶/۴
حسابداری دولتی	۶۱	۸۳/۶
کل	۷۳	۱۰۰

جدول ۳. توزیع آزمودنی‌ها بر حسب رشته تحصیلی

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد
حسابداری	۷۰	۹/۹۵
مدیریت	۱	۱/۴
اقتصاد	۲	۲/۷
سایر	۰	۰
کل	۷۳	۱۰۰

نقشی اساسی در معرفی و توسعه این دسته از گزارش‌های مالی ایفا می‌کنند.

فرضیه‌های پژوهش

برای پاسخ به سؤال پژوهش، فرضیه‌ها به صورت زیر بیان شده‌است:

- مدیران سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی هستند.
- حسابداران سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی هستند.
- نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت از به‌کارگیری مبنای تعهدی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی است.
- نبود استانداردهای مدون برای حسابداری بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی است.
- نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی است.

جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را کلیه مدیران مالی و حسابداران شاغل در دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی تشکیل می‌دهند. برای محاسبه حجم نمونه از رابطه ۲ استفاده شد. در این رابطه Z مقدار احتمال نرمال استاندارد است که برابر با $1/69$ است. α سطح خطا برابر با $0/05$ است δ انحراف معیار برای داده‌های طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت از رابطه ۱ برابر با $0/766$ محاسبه شده است (مؤمنی و فعال‌قیومی، ۱۳۸۹).

E دقت مورد نظر پژوهشگران است که طبق پژوهش‌های مشابه کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۸)، برابر با $0/1$ فرض شده است. محدوده جامعه به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات تعداد مدیران مالی و حسابداران دولتی سازمان‌های دولتی به طور تقریبی بین ۴۰۰ تا ۴۵۰ نفر تخمین زده شد. با توجه به فرمول کوکران، حجم نمونه حدود ۱۲۰ نفر به‌دست می‌آید. از پرسشنامه‌های توزیع شده جمعا ۷۳ پرسشنامه دریافت شد که نرخ پاسخگویی برابر با ۶۱ درصد است.

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = 0/667 \quad \text{رابطه (۱)}$$

بین نیمه‌ها $I_t = 97\%$ به دست آمده است که باتوجه به رابطه ۳،

$$r_{tt} = \frac{2 * (.97)}{1 + .97} = .984$$

ضریب پایایی کل آزمون به این صورت محاسبه می‌شود:

روش ضریب آلفای کرونباخ: در این روش اجزا یا

$$r_{\alpha} = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum \delta_i^2}{\delta^2} \right)$$

سنجش ضریب پایایی

آزمون به کار می‌روند. پایایی کل پرسشنامه از طریق رابطه ۴ بدست می‌آید.

$K =$ تعداد فرضیه‌ها؛

$$\delta_j^2 = \text{واریانس نمرات سؤالات هر بخش (واریانس}$$

سؤالات مربوط به هر فرضیه)؛ و

$$\delta^2 = \text{واریانس نمرات کل آزمون.}$$

باتوجه به محاسبات صورت گرفته در نرم افزار SPSS17 مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای کل پرسشنامه $I_{\alpha} = 0.589$ به دست آمد. باتوجه به آزمون پایایی پرسشنامه با استفاده از دو آزمون "دو نیمه کردن" و "ضریب آلفای کرونباخ" هیچ سؤالی حذف نشده است و می‌توان نتیجه گرفت که پرسشنامه از پایایی قوی برخوردار است و آزمون سؤالات پژوهش، اطلاعات مفیدی به ما خواهد داد.

روش آماری

در ابتدا باید برای انتخاب روش آزمون از نرمال بودن داده‌ها جمع‌آوری شده اطمینان حاصل شود. برای این منظور از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (K-S) استفاده شد.

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (K-S)

استفاده قرار می‌گیرد. در این بررسی از روش منطقی استفاده کرده‌ایم، روش منطقی خود شامل دو روش می‌باشد (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۹):

ظاهری: نشان‌دهنده روایی ظاهری پرسشنامه می‌باشد و باید پرسشنامه حداقل دارای روایی ظاهری باشد.

محتوایی: در این حالت کمیت و کیفیت سؤالات از نظر خبرگان مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در این بررسی روایی ظاهری رعایت شده است و برای روایی محتوایی، اصلاحات لازم انجام شد و کمیت و کیفیت سؤالات با نظر چند تن از اساتید تأیید شده است.

آزمون پایایی پرسشنامه

برای ارزیابی قابلیت اطمینان (پایایی) پرسشنامه از دو آزمون "روش دو نیمه کردن" و "روش ضریب آلفای کرونباخ" که تأیید بر همسانی درونی دارد استفاده شد.

روش دو نیمه کردن: در این بررسی ضریب همبستگی

جدول ۴. توزیع آزمودنی‌ها بر حسب مدرک تحصیلی

درصد	فراوانی	تحصیلات
۵۶/۱	۴۱	کارشناسی
۴۲/۵	۳۱	کارشناسی ارشد
۱/۴	۱	دکترا
۰	۰	سایر
۱۰۰	۷۳	کل

جدول ۵. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

نمونه	تعداد	
۷۳		
۴/۳۹۸۱	میانگین	معیارهای نرمال بودن
۰/۳۸۴۸۵	انحراف معیار	
۱/۷۶۰	ضریب کولموگروف - اسمیرنوف	
۰/۰۰۴	Sig	

H₁: میانگین < ۳

تأیید فرض صفر به این معنا است که میانگین سؤالات مربوط به هر فرضیه کمتر از ۳ است یعنی اکثر افراد نمونه با گزینه کاملاً مخالفم، مخالفم و بی‌نظم اتفاق نظر داشته‌اند و رد فرض صفر به این معنی است که اکثر افراد نمونه با گزینه موافقم و کاملاً موافقم، اتفاق نظر دارند. جدول شماره ۶ آمار توصیفی شامل میانگین، میانه، انحراف معیار و ضریب چولگی را برای هر ۵ فرضیه به تفکیک نشان می‌دهد.

جدول ۷ نتایج آزمون دوجمله‌ای را برای ۵ فرضیه با سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد.

نتایج آزمون فرضیه اول

مدیران سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی هستند. با توجه به تعداد و درصد مشاهدات در فرضیه اول به دلیل آنکه نسبت‌های مشاهده شده در این فرضیه، بیشتر از ۰/۵ (گزینه بی‌نظر در طیف لیکرت) است می‌توان گفت که نسبت افرادی که پاسخ‌های بالای متوسط (گزینه بی‌نظر در طیف لیکرت) را انتخاب کرده‌اند زیاد است. همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود تعداد افرادی که در گروه دوم (پاسخ‌های بالای متوسط) قرار دارند ۷۰ نفر و برابر با ۹۶٪ از کل نمونه می‌باشد. بنابراین با توجه به معناداری آزمون (Sign) که کمتر از ۰/۰۵ است می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه اول یعنی مانع بودن مدیران سازمان‌های دولتی، تأیید می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه دوم

حسابداران سازمان‌های بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی هستند. تعداد و درصد مشاهدات در این فرضیه و در گروه دوم آزمون (پاسخ‌های بالای متوسط) ۶۲ نفر و برابر با

یکی از روش‌هایی که آزمون می‌کند آیا داده‌ها از توزیع نرمال پیروی می‌کند یا خیر؛ آزمون تک نمونه‌ای کولموگروف-اسمیرنوف است. برای آزمون نرمال بودن داده‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ از این آزمون استفاده شده است. همان‌گونه که جدول ۵ نشان می‌دهد؛ سطح معنی‌دار محاسبه شده برای سؤالات پرسشنامه کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، در سطح اطمینان ۹۵٪ فرض توزیع نرمال داده‌ها پذیرفته نمی‌شود و داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار نیستند.

با توجه به نرمال نبودن داده‌های پرسشنامه برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده شده است. آزمون‌های ناپارامتریک عموماً برای بررسی فرضیه‌هایی با متغیرهای کیفی مورد استفاده قرار می‌گیرند. این آزمون‌ها مستلزم فرض خاصی درباره شکل توزیع جامعه (مانند نرمال بودن) نیستند و همچنین برای آزمون فرضیه‌های مطرح شده در ارتباط با نمونه‌هایی بسیار کوچک بسیار مفید می‌باشند و فهم و استفاده از آن‌ها معمولاً ساده‌تر از آزمون‌های پارامتری است. اکثر آزمون‌های پارامتریک دارای معادل‌های ناپارامتریک هستند. آزمون ناپارامتریک معادل آزمون پارامتریک میانگین یک جامعه (t-test)، آزمون دو جمله‌ای است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۹).

یافته‌های پژوهش

با توجه به نرمال نبودن جامعه برای تأیید و یا رد فرضیه‌های پژوهش از آزمون دو جمله‌ای استفاده شده است. میانگین فرضی در این آزمون عدد ۳ (معادل گزینه "بی‌نظم" در طیف لیکرت) در نظر گرفته شده است و انتخاب گزینه‌های کاملاً مخالفم و مخالفم به منزله رد فرضیه پژوهش است و گزینه‌های کاملاً موافقم و موافقم به منزله تأیید فرضیه پژوهش است. به این منظور فرض صفر و مقابل آن به شرح زیر تعریف شده است:

$$H_0: \text{میانگین} \geq 3$$

جدول ۶. آمار توصیفی فرضیه‌های پژوهش

شرح	فرضیه ۱	فرضیه ۲	فرضیه ۳	فرضیه ۴	فرضیه ۵
تعداد معتبر	۷۳	۷۳	۷۳	۷۳	۷۳
میانگین	۴/۲۵۶۱	۴/۱۵۴۱	۴/۲۲۶۰	۴/۱۲۳۳	۴/۱۱۶۴
میانه	۴/۵	۴/۵	۴/۵	۴/۲۵	۴/۲۵
انحراف معیار	۰/۶۵۰۰۹	۰/۸۳۷۱۱	۰/۶۰۶۹۱	۰/۷۱۷۰۱	۰/۸۰۸۰۳
چولگی	-۱/۲۱۲	-۰/۹۹۸	-۰/۸۴۳	-۰/۸۱۵	-۰/۵۵۰

جدول ۷. نتایج آزمون دو جمله‌ای فرضیه‌ها

Sig (دوطرفه)	درصد مشاهدات	تعداد	طبقه‌بندی		
۰/۰۰۰	۰/۰۴	۳	$3 \geq$	گروه ۱	فرضیه ۱
	۰/۹۶	۷۰	$3 <$	گروه ۲	
	۱/۰۰	۷۳		کل	
۰/۰۰۰	۰/۱۵	۱۱	$3 \geq$	گروه ۱	فرضیه ۲
	۰/۸۵	۶۲	$3 <$	گروه ۲	
	۱/۰۰	۷۳		کل	
۰/۰۰۰	۰/۰۷	۵	$3 \geq$	گروه ۱	فرضیه ۳
	۰/۹۳	۶۸	$3 <$	گروه ۲	
	۱/۰۰	۷۳		کل	
۰/۰۰۰	۰/۱۵	۱۱	$3 \geq$	گروه ۱	فرضیه ۴
	۰/۸۵	۶۲	$3 <$	گروه ۲	
	۱/۰۰	۷۳		کل	
۰/۰۰۰	۰/۱۴	۱۰	$3 \geq$	گروه ۱	فرضیه ۵
	۰/۸۶	۶۳	$3 <$	گروه ۲	
	۱/۰۰	۷۳		کل	

همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود معناداری آزمون (Sign) فرضیه سوم ۰/۰۰ و کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین می‌توان گفت که نسبت افرادی که پاسخ‌های بالای متوسط (گزینه بی‌نظر در طیف لیکرت) را انتخاب کرده‌اند زیاد است و فرضیه سوم مبنی بر نبود قوانین و مقررات حمایت کننده اجرای حسابداری تعهدی نیز تأیید می‌شود.

لازم به ذکر است با توجه به الزامات قانونی بسیاری از واحدهای فعال در بخش عمومی بایستی از سال ۱۳۹۴ به بعد بر مبنای تعهدی به گزارشگری بخش عمومی بپردازند بنابراین یکی از موانع بر سر راه اجرایی شدن مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی از سر راه برداشته شده است.

نتایج آزمون فرضیه چهارم

نبود استانداردهای مدون برای حسابداری بخش عمومی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در

۸۵٪ از کل نمونه می‌باشد. بنابراین به دلیل آنکه نسبت‌های مشاهده شده در این فرضیه، در گروه دوم (پاسخ‌های بالای متوسط) بیش‌تر از گروه اول (پاسخ‌های پایین متوسط) است می‌توان گفت که نسبت افرادی که پاسخ‌های بالای متوسط (گزینه بی‌نظر در طیف لیکرت) را انتخاب کرده‌اند زیاد است. همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود معناداری آزمون (Sign) فرضیه دوم کمتر از ۰/۰۵ است و می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه دوم تأیید می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه سوم

نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت از به‌کارگیری مبنای تعهدی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی است.

تعداد و درصد افراد در گروه دوم آزمون (پاسخ‌های بالای متوسط) ۶۸ نفر و برابر با ۹۳٪ از کل نمونه می‌باشد و

سازمان‌های بخش عمومی است.

تعداد و درصد افراد در گروه دوم آزمون (پاسخ‌های بالای متوسط) برای فرضیه چهارم ۶۲ نفر و برابر با ۸۵٪ از کل نمونه می‌باشد و همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود معناداری آزمون (sign) فرضیه چهارم ۰/۰۰ و کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین می‌توان گفت که نسبت افرادی که پاسخ‌های بالای متوسط (گزینه بی‌نظر در طیف لیکرت) را انتخاب کرده‌اند زیاد است و فرضیه چهارم مبنی بر نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی به عنوان مانعی برای اجرای حسابداری تعهدی پذیرفته می‌شود.

لازم به ذکر است باتوجه به تدوین استانداردهای بخش عمومی توسط سازمان حسابرسی، از سال ۱۳۹۳ تاکنون ۴ بخش به عنوان مفاهیم نظری گزارشگری مالی تصویب شده است، افزون بر این ۶ استاندارد و ۳ پیش‌نویس استاندارد جهت نظرخواهی عمومی منتشر شده است و پیش‌نویس مقدماتی ۲ استاندارد نیز تهیه شده است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت در جهت رفع این مانع نیز گام‌هایی برداشته شده است.

نتایج آزمون فرضیه پنجم

نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی به عنوان مانعی جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی است.

تعداد و درصد افراد در گروه دوم آزمون (پاسخ‌های بالای متوسط) برای فرضیه پنجم ۶۳ نفر و برابر با ۸۶٪ از کل نمونه می‌باشد و همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود معناداری آزمون (sign) فرضیه پنجم ۰/۰۰ و کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین می‌توان گفت که نسبت افرادی که پاسخ‌های بالای متوسط (گزینه بی‌نظر در طیف لیکرت) را انتخاب کرده‌اند زیاد است و فرضیه پنجم مبنی بر نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی به عنوان مانعی برای اجرای حسابداری تعهدی پذیرفته می‌شود.

بنابراین، تمام ۵ فرضیه پژوهش تأیید می‌شود و می‌توان عنوان کرد که مدیران سازمان‌های دولتی، حسابداران سازمان‌های دولتی، نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی از مشکلات و موانع به‌کارگیری مبنای تعهدی به شمار می‌روند.

بحث و نتیجه‌گیری

در دنیای امروز اطلاعات به عنوان مهم‌ترین دارایی یک مؤسسه تلقی می‌شود و سامانه اطلاعات حسابداری هر مؤسسه می‌تواند بخش عمده این اطلاعات را در اختیار مدیران و سایر استفاده‌کنندگان قرار دهد و کامل، جامع و مانع بودن اطلاعات در بازارهای رقابتی می‌تواند ابزار نیرومندی برای مدیران یک سازمان یا مؤسسه برای دستیابی به اهداف و راه‌کارهای سازمانی و استفاده کارآمد و اثر بخش از منابع محدود در اختیار سازمان قرار داده و همچنین عامل افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران تلقی شود. بنابراین، مبنای تهیه این اطلاعات می‌تواند تأثیر به‌سزایی در مطلوبیت آن داشته باشد. در دو دهه اخیر کشورهای بسیاری در جهت تغییر مبنای نقدی به تعهدی در سازمان‌های دولتی گام برداشته‌اند و توانسته‌اند سیستم تعهدی را در بخش عمومی اجرا کنند. اما در ایران هنوز به دلیل برخی موانع موفق به به‌کارگیری از مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی نبوده‌ایم، هرچند با توجه به الزامات قانونی، بسیاری از واحدهای فعال در بخش عمومی بایستی از سال ۱۳۹۴ به بعد بر مبنای تعهدی به گزارشگری بخش عمومی بپردازند و سازوکارهای لازم از طریق تدوین مفاهیم نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی تا حدودی سامان‌دهی شده است و می‌توان اذعان داشت برخی از موانع بر سر راه اجرایی شدن مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی از سر راه برداشته شده است، اما کماکان موانعی پیش‌روی اجرایی شدن مبنای تعهدی وجود دارد.

در این پژوهش سعی شده که با شناسایی موانع و مشکلات پیش‌روی اجرای مبنای تعهدی در سازمان‌های دولتی گامی در راستای تحقق تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی برداشته شود. مدیریت، حسابداران دولتی، قوانین و مقررات، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران و نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در این پژوهش به عنوان موانع اجرای حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی استان خراسان رضوی در نظر گرفته شده است. طبق نتایج به دست آمده برای اجرای موفق تغییر مبنای نقدی سازمان‌های دولتی به مبنای تعهدی باید:

- مدیران سازمان‌های دولتی حامی این تغییر باشند و مزایا و معایب اجرای مبنای تعهدی برای آن‌ها روشن شود تا بتوانند خود را با این تغییر هماهنگ سازند و از این تغییر استقبال کنند نه به عنوان مانعی در جهت عدم تغییر مبنای درآیند.

جدول ۸. وضعیت تدوین مفاهیم نظری گزارشگری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران

شرح	عنوان	نحوه انتشار	معادل استاندارد در بخش خصوصی
مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی	بخش اول: اهداف گزارشگری مالی	استانداردهای مصوب	مفاهیم نظری گزارشگری مالی
	بخش دوم: واحد گزارشگر	استانداردهای مصوب	
	بخش سوم: عناصر صورت‌های مالی	استانداردهای مصوب	
	بخش چهارم: ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی	استانداردهای مصوب	
استانداردهای حسابداری بخش عمومی	شماره ۱: نحوه ارائه صورت‌های مالی	استانداردهای مصوب	استاندارد شماره ۱: نحوه ارائه صورت‌های مالی
	شماره ۲: نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی	استانداردهای مصوب	معادل ندارد
	شماره ۳: درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)	استانداردهای مصوب	معادل ندارد
	شماره ۴: درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای	استانداردهای مصوب	استاندارد شماره ۳: درآمد عملیاتی
	شماره ۵: دارایی‌های ثابت مشهود	استانداردهای مصوب	استاندارد شماره ۱۱: دارایی‌های ثابت مشهود
	شماره ۶: موجودی‌ها	استانداردهای مصوب	استاندارد شماره ۸: حسابداری موجودی مواد و کالا
	شماره ۷: دارایی‌های نامشهود	پیش‌نویس استاندارد جهت نظرخواهی	استاندارد شماره ۱۷: دارایی‌های نامشهود
	شماره ۸: ذخائر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی	پیش‌نویس استاندارد جهت نظرخواهی	استاندارد شماره ۴: ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی
	شماره ۹: حسابداری مخارج استقراض	پیش‌نویس استاندارد جهت نظرخواهی	استاندارد شماره ۱۳: حسابداری مخارج تأمین مالی
	شماره ۱۰: تغییر در رویه‌های حسابداری	تهیه پیش‌نویس اولیه	باتوجه به عدم انتشار عمومی به صورت دقیق نمی‌توان معادلی در نظر گرفت
	شماره ۱۱: تلفیق	تهیه پیش‌نویس مقدماتی	

- - حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی نیز باید آموزش‌های لازم را برای اجرای مبنای تعهدی در سازمان‌های دولتی ببینند و این امر جز با حمایت مراکز آموزش عالی محقق نمی‌شود.
- - قوانین و مقررات جدید مبنی بر اجبار توأم با حمایت از سازمان‌های دولتی برای اجرای هر چه سریع‌تر مبنای تعهدی تصویب شود همچنین قوانین و مقرراتی که خود به عنوان مانعی برای اجرای این مبنای در سازمان‌های دولتی است؛ اصلاح شود.
- - استانداردهای حسابداری دولتی و چارچوب نظری منظم و مدونی برای مبنای تئوریک و نظری به‌کارگیری حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی منطبق با شرایط کشور تدوین شود و همچنین از سازمان‌های دولتی در مقابل منابع مورد استفاده این سازمان‌ها توسط دولت و مردم پاسخ‌خواهی شود و اجبار برای افزایش پاسخگو بودن سازمان‌های دولتی در مقابل حق پاسخ‌خواهی مردم و نهادهای قانونی بیش‌تر شود.

منابع

- امینی‌مهر، اکبر؛ حجازی، رضوان و شهیم‌پرمهر، ضیال‌الدین. (۱۳۹۴). "بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی دانشگاه خوارزمی تهران)". *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۲(۲)، ۵۵-۶۶.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). "بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱(۲۸)، ۵۶-۸۰.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). "نقش و مسؤولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی". *دوماهنامه حسابرس*، ۲(۷)، ۲۶-۳۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰(۳۱)، ۹۷-۱۳۰.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "مسؤولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه GASB34". *پژوهش‌نامه علوم انسانی و اجتماعی*، ۳(۸)، ۳۵-۶۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی (چاپ دوم)*. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر و ستایش، محمدحسین. (۱۳۸۶). "تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخگویی مالی و عملیاتی". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۴(۴۹)، ۴۵-۶۶.
- حاجیه‌ها، زهره و استادمیرزایی، امیر. (۱۳۹۲). "بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران". *مجله حسابداری سلامت*، ۲(۶)، ۱۹-۳۹.
- حاجی‌ها، زهره و امیرطاهری، کرامت. (۱۳۹۴). "رابطه استفاده از رویه‌های نوین حسابداری و ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذینفعان خدمات عمومی در شهرداری‌های تهران". *مجله حسابداری دولتی*، ۲(۳)، ۵۳-۵۸.
- دستگیر، محسن؛ جمشیدیان، مهدی و جدیدی، عباس. (۱۳۸۲). "بررسی تأثیر ویژگی‌های سیستم اطلاعات حسابداری بر بهبود تصمیم‌گیری مدیران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰(۳۴)، ۲۷-۵۰.
- رحمانی، علی و رضایی، مهدی. (۱۳۹۰). "حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی". *مجله اطلاعات سیاسی-اقتصادی*، ۲۸۳، ۲۶۲-۲۷۱.
- رحیمیان، نظام‌الدین. (پاییز و زمستان، ۱۳۸۷). "حسابرسی دولتی و انواع آن". *مجله دانش حسابرسی*، ۲۷، ۴-۱۶.
- رستمی، شعیب و کهنسال، ثمین. (۱۳۹۵). "بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی". *مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۵(۱۸)، ۱۰۰-۱۱۳.
- رفیعی، افسانه. (۱۳۸۷). "کاربرد مبنای تعهدی در حسابداری دولتی". *دوماهنامه حسابرس*، ۴۰، ۸۶-۹۱.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۷۶). "کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی-دستورالعمل حسابرسی طرح‌های عمرانی". (۱۱۵)۱.
- صادقی، علی و پورکریمی، فاطمه. (۱۳۸۸). *راهنمای نرم‌افزار آماری SPSS. 17 (چاپ اول)*. تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی واحد تهران.
- صبور، مصطفی. (۱۳۸۶). "شفافیت بودجه‌ای". *دوماهنامه حسابرس*، ۳۷، ۵۰-۵۵.
- طالب‌نیا، قدرت‌الله و حسنی، محسن. (۱۳۹۰). "حسابداری

- حسابداری سلامت، (۱)، ۱۱۱-۱۲۵.
- یآوری، علی؛ احمدی، ایرج و روضه‌ای، منصور. (۱۳۹۲). "ضرورت بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین". توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی، ۲(۲۸)، ۱۲۹-۱۴۸.
 - Becker, S. D., Jagalla, T. & Skaerbaek, P. (2014). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountants". *Identities Critical Perspectives on Accounting*, 25 (4), 324-338.
 - Bruns, H. J. (2014). "HR Development in Local Government: How and Why does HR Strategy Matter in Organizational Change and Development?". *Business Research*, 7 (1), 1-49.
 - Caperchione, E. (2015). "Standard Setting in the Public Sector: State of the Art". In *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*, Palgrave Macmillan UK, 1-11.
 - Sector, D. P. (2004). "Mastering the Transformation: New Public Management". *Accrual Accounting and Budgeting*, The Hague: Deloitte.
 - Federation Experts Comtables Europeens (FEE). (2007). "Accrual Accounting in the Public Sector". *Paper of the FEE Public Sector Committee*.
 - Hepworth, N. (2003). "Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government". *Public Money & Management Review*, 23 (1), 37-43.
 - Hyndman, N. & Connolly. C. (2011). "Accruals Accounting in the Public Sector: A Road Not Always Taken". *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45.
 - IFAC. (2000). "Government Financial Reporting: Issues and Practices". *Public Sector Study 11*, New York: Public Sector Committee.
 - Ilie, E., & Miose, N. M. (2012). "IPSAS and the Application of These Standards in the Romania". *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 62, 35-39.
 - McPhee, Ian (2006). "How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australia Public*
- تعهدی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری آن در سازمان‌های دولتی". *دوماهنامه حسابرس*، ۵۵، ۶۶-۷۳.
- کاظمی، محمد و کرباسی‌یزدی، حسین. (۱۳۹۱). "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسؤولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران". *دانش حسابرسی*، ۱۲(۴۸)، ۲۳-۴۴.
 - کرباسی‌یزدی، حسین و طریقی، علی. (۱۳۸۸). "ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی تهران". *دانش حسابرسی*، ۷(۱۶-۲۷).
 - کردستانی، غلامرضا و ایران‌شاهی، علی‌اکبر. (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی". *دانش حسابرسی*، ۲۸، ۱۰-۲۱.
 - کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین و شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۳). "بررسی رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه‌گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی". *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۱)، ۹-۲۰.
 - مهدوی، غلامحسین. (۱۳۷۹). "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران". *دوماهنامه حسابرس*، ۲(۷)، ۳۸-۴۳.
 - مهرالحسنی، محمدحسین؛ ابوالحلاج، مسعود؛ نکویی مقدم، محمود؛ دهنویه، رضا و امامی، مژگان. (۱۳۹۲). "مرور نظام‌مند بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی و نظام سلامت: چالش‌ها و راهکارها". *مدیریت اطلاعات سلامت*، ۱۰(۵)، ۷۵۰-۷۶۰.
 - موسوی‌شیری، محمود؛ صادقی، محمدحسین و فاتح، حسین. (۱۳۹۳). "بررسی ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور". *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۱)، ۲۹-۳۸.
 - مؤمنی، منصور و فعال‌قیومی، علی. (۱۳۸۹). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS (چاپ سوم)*. تهران: انتشارات کتاب نو.
 - وکیلی‌فرد، حمیدرضا و نظری، فرزاد. (۱۳۹۱). "عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی".

- Sector Finance and Management Conference*, 1-11.
- Ouda, H. (2003). "Accrual Accounting in the Government Sector". *Public Fund Digest*, 3 (2), 52- 73.
 - Robinson, M. (2002). "Accrual Accounting and The Public Sector". Working Paper.
 - Singh, R. (December, 2005). "Accrual accounting in the public sector a case study of the nancial reporting of local government councils in Fiji". *The Fourth Accounting History International Conference*, Braga, Portugal.
 - Thomas, H. B. (2007). "Does Full Accrual Accounting Enhance Accountability?". *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, 12 (3), 1-18.
 - Todor, A. (2005). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *FEE Public, Studia Oeconomica*, 43-45.
 - Wynne, A. (2003). "Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?". Paper for a Conference on Public Law and the Modernizing State in Oeiras, Portugal, 3-6.



Contents



Accrual Accounting Compliance Problems with Program Budgeting in Municipalities/ 7

A. Amini mehr, A. Moghaddam, S. Bastani Jahromi

Practical Impediments to Perform Accrual Accounting at Universities and Higher Education Institutions/ 15

N. Ghazimoradi

Evaluation of the Efficiency of Tax Fines in the Prevention of Tax Evasion in the System of VAT among Taxpayers in Ilam Province/ 25

J. Karamkhani, A. Veismoradi, Z. Alimadad

The Relation of Between Price Changes of Share and Conservatism in the Production Governmental Organization/ 37

M .Salehi, M. Kahani, K. Hamidpour

Performance Assessment Based on Baldrige Excellence Model (Case study: Division of Accountability of the Ministry of Economic Affairs and Finance)/ 47

M. Mohammadian Saravi, R. Taghipoor Kazemi

Internal Audit Function at Iran and Tehran Universities of Medical Sciences/ 55

S.A. Hosseini, M. Momenzadeh, A. Maddahi

Investigating the Response of the Accounting and Financial Reporting System In the Tax Organization of the Province of Kermanshah/ 69

R. Jamei, E. Ebrahimi, F. Rezaei Yamin

Basis Change in Accounting of Public Section; Adversities Ahea (Case study: Executive Administrations of Khorassan Razavi)/ 81

H. Bodaghi, H. Rezaei, M. Ghannad



فرم اشتراک

علاقه‌مندان به اشتراک در دو فصلنامه "حسابداری دولتی" مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال جهت اشتراک سالانه نشریه به شماره حساب ۲۱۷۸۶۰۹۰۰۱۰۰۷ نزد بانک ملی ایران، شعبه بنفشه تهران به نام "سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور" واریز کرده و فیش آن را به همراه این فرم، پس از تکمیل، به دفتر دو فصلنامه ارسال کنند.

نام:

نام خانوادگی:

نشانی:

کدپستی:

شماره همراه:

شماره ثابت:

نشانی دو فصلنامه جهت ارسال فیش واریزی و فرم اشتراک:

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

Editorial Board

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



Payam Noor University

Governmental Accounting



Vol. 2, No. 2 (Series. 4), Spring & Summer 2016

Proprietor: Payam Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Mohammad Rezajo

Editor: Mahdi Fazeli, Batol Zarei

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