

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه (علمی-پژوهشی)

حسابداری دولتی

سال سوم، شماره ۱ (پیاپی ۵)، پاییز و زمستان ۹۵

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام‌نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سر دبیر: علی رحمانی

مدیر داخلی: محمد رضاجو

ویراستار و صفحه‌آرا: ماهرخ حیدری دستجردی

نمونه‌خوان: زهرا شفیعی، شقایق ساده

پست الکترونیکی

gaa@pnu.ac.ir

نشانی الکترونیکی

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

تلفن

۰۲۱۴۴۷۲۲۷۵۷

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.

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

منشور اخلاقی نشریات علمی-پژوهشی دانشگاه پیام نور

این منشور تعهدنامه‌ای است که برخی حدود اخلاقی و مسؤولیت‌های مربوط به انجام فعالیت‌های علمی-پژوهشی و چاپ آنها در نشریات را ترسیم می‌کند تا از بروز تخلفات پژوهشی آگاهانه یا ناآگاهانه توسط نویسندگان مقالات پیشگیری نماید. این منشور برگرفته از «منشور و موازین اخلاق پژوهش» مصوب معاونت پژوهش و فناوری وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایران، موازین انتشاراتی پذیرفته شده بین‌المللی و تجربیات موجود در حوزه نشریات علمی-پژوهشی است.

۱. مقدمه

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

۲. وظایف و تعهدات نویسندگان (Authors' Responsibilities)

- مقالات ارسالی باید در زمینه تخصصی مجله بوده و به صورت علمی و منسجم، مطابق استاندارد مجله آماده شده باشد.
- مقالات ارائه شده بایستی پژوهش اصیل (Original Research) نویسنده/نویسندگان مقاله باشد. دقت در پژوهش، گزارش صحیح داده‌ها و ذکر منابع دربردارنده تحقیقات سایر افراد، در مقاله الزامی است.
- نویسنده/نویسندگان مسئول صحت و دقت محتوای مقالات خود هستند.
- نکته ۱. چاپ مقاله به معنی تأیید مطالب آن توسط مجله نیست.
- نویسندگان حق «ارسال مجدد (Duplicate Submission)» یک مقاله را ندارند. به عبارت دیگر، مقاله یا بخشی از آن نباید در هیچ مجله دیگری در داخل یا خارج از کشور چاپ شده یا در جریان داوری و چاپ باشد.
- نویسندگان مجاز به «انتشار همپوشان (Overlapping Publication)» نیستند. منظور از انتشار همپوشان، چاپ داده‌ها و یافته‌های مقالات پیشین خود با کمی تغییر در مقاله‌ای به عنوان جدید است.
- نویسنده/نویسندگان موظف‌اند در صورت نیاز به استفاده از مطالب دیگران، آنها را با ارجاع‌دهی (Citation) دقیق و در صورت نیاز پس از کسب اجازه کتبی و صریح، از منابع مورد نیاز استفاده نمایند. هنگامی که عین نوشته‌های پژوهشگر دیگری مورد استفاده قرار می‌گیرد، باید از روش‌ها و علائم نقل قول مستقیم، نظیر گذاشتن آن داخل گیومه (« »)، استفاده شود.
- نویسنده مسئول مقاله می‌بایست نسبت به وجود نام و اطلاعات تمام نویسندگان (پس از اخذ تأیید از نامبردگان) و نبودن نامی غیر از پژوهشگران درگیر در انجام پژوهش و تهیه مقاله اطمینان حاصل کند.
- نکته ۲. از درج عبارت «مؤلف افتخاری (Gift Authorship)» و حذف «مؤلف واقعی» (Ghost Authorship) خودداری شود.
- نویسنده مسئول مقاله موظف است از اینکه همه نویسندگان مقاله، آنرا مطالعه و نسبت به ارائه آن و جایگاه خود در مقاله به توافق رسیده‌اند، اطمینان حاصل کند.
- ارسال مقاله به منزله آن است که نویسندگان رضایت کلیه پشتیبان‌های مالی یا مکانی مقاله را جلب کرده و تمامی پشتیبان‌های مالی یا مکانی مقاله را معرفی نموده‌اند.
- نویسنده/نویسندگان موظف‌اند به‌هنگام وجود هر گونه خطا و بی‌دقتی در مقاله خود، متولیان نشریه را در جریان آن قرار داده، نسبت به اصلاح آن اقدام و یا مقاله را بازپس گیرند.
- نویسنده/نویسندگان ملزم به حفظ نمونه‌ها و اطلاعات خام مورد استفاده در تهیه مقاله، تا یکسال پس از چاپ آن در نشریه مربوط، جهت پاسخگویی به انتقادات و سؤالات احتمالی خوانندگان نشریه هستند.

۳. رفتار غیراخلاقی انتشاراتی و پژوهشی

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

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

۴. وظایف داوران (Reviewers' Responsibility)

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

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

- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید حفظ نشریه و ارتقاء کیفیت آن را هدف اصلی خود قرار دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه باید در جهت معرفی هرچه بیشتر نشریه در جوامع دانشگاهی و بین‌المللی بکوشند و چاپ مقالات از دانشگاه‌های دیگر و مجامع بین‌المللی را در اولویت کار خود قرار دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه نباید در چاپ مقالات خود دچار حس سهم‌خواهی و افراط شوند.
- اختیار و مسئولیت انتخاب داوران و قبول یا رد یک مقاله پس از کسب نظر داوران بر عهده سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله است.

- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله بایستی از نظر حرفه‌ای صاحب‌نظر، متخصص و دارای انتشارات متعدد، و همچنین دارای روحیه مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، حقیقت‌جویی، انصاف و بی‌طرفی، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و رعایت حقوق دیگران باشند و به صورت جدی و مسئولانه در راستای نیل به اهداف مجله و بهبود مداوم آن مشارکت نمایند.
- از سردبیر و اعضای هیئت تحریریه انتظار می‌رود که یک بانک اطلاعاتی از داوران مناسب برای مجله تهیه و به طور مرتب بر اساس عملکرد داوران آن‌را به‌روز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه بایستی در انتخاب داوران شایسته با توجه به زمینه تخصصی، سرآمدی، تجربه علمی و کاری و التزام اخلاقی اهتمام ورزند.
- سردبیر مجله باید از داوری‌های عمیق و مستدل استقبال، از داوری‌های سطحی و ضعیف جلوگیری، و با داوری‌های مغرضانه، بی‌اساس یا تحقیرآمیز برخورد کند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید نسبت به ثبت و آرشیو اسناد داوری مقالات به عنوان اسناد علمی و محرمانه نگاه داشتن اسامی داوران هر مقاله اقدام لازم را انجام دهند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف به اعلام سریع نتیجه تصمیم‌گیری نهایی در مورد پذیرش یا رد مقاله به نویسنده مسئول هستند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید کلیه اطلاعات موجود در مقالات را محرمانه تلقی نموده و از در اختیار دیگران قرار دادن و بحث درباره جزئیات آن با دیگران احتراز نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف‌اند از بروز تضاد منافع (Conflict of interests) در روند داوری، با توجه به هرگونه ارتباط شخصی، تجاری، دانشگاهی و مالی که ممکن است به طور بالقوه بر پذیرش و نشر مقالات ارائه شده تأثیر بگذارد، جلوگیری کنند.
- سردبیر مجله موظف است آثار متهم به عدول از اخلاق انتشاراتی و پژوهشی که از سوی داوران یا به هر نحو دیگر گزارش می‌شود را با دقت و جدیت بررسی نموده و در صورت نیاز در این خصوص اقدام نماید.
- سردبیر مجله موظف است نسبت به حذف سریع مقالات چاپ شده ای که مشخص شود در آنها "رفتار غیر اخلاقی انتشاراتی و پژوهشی" رخ داده است و اطلاع‌رسانی شفاف به خوانندگان و مراجع نمایه‌نمایی مربوطه اقدام نماید.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله موظف‌اند نسبت به بررسی و چاپ سریع اصلاحیه و اطلاع‌رسانی شفاف به خوانندگان، برای مقالات چاپ شده ای که در آنها خطاهایی یافت شده است، اقدام نمایند.
- سردبیر و اعضای هیئت تحریریه مجله باید به طور مستمر نظرات نویسندگان، خوانندگان، و داوران مجله در مورد بهبود سیاست‌های انتشاراتی و کیفیت شکلی و محتوایی مجله را جویا شوند.

منابع

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

اعضای هیئت تحریریه (به ترتیب حروف الفبا)

ردیف	عضو هیئت تحریریه	مؤسسات آموزشی و پژوهشی	درجه علمی	رشته
۱	موسی بزرگ اصل	دانشگاه علامه طباطبایی	استادیار	حسابداری
۲	حمید حقیقت	دانشگاه بین‌المللی 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 بین‌المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۶	محمد کاشانی پور	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۷	غلامرضا کردستانی	دانشگاه بین‌المللی 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
۱۱	عزیز گرد	دانشگاه پیام نور تهران غرب	دانشیار	حسابداری
۱۲	عبدالکریم مقدم	دانشگاه پیام نور سمنان	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	غریبه اسماعیلی کیا	دانشگاه ایلام	استادیار	۱۳	مهدی مشکی	دانشگاه پیام نور	استادیار
۵	زهرا پورزمانی	دانشگاه آزاد تهران مرکز	دانشیار	۱۴	فرشید خیرالهی	دانشگاه رازی کرمانشاه	استادیار
۶	زهرا حاجیها	دانشگاه آزاد تهران شرق	استادیار	۱۵	رویا دارابی	دانشگاه آزاد تهران جنوب	استادیار
۷	حسین جباری	دانشگاه آزاد فیروزکوه	استادیار	۱۶	علی محمد قنبری	دانشگاه صنعت نفت	استاد یار
۸	نهایه حیاتی	دانشگاه الزهرا	استادیار	۱۷	نرگس سرلک	دانشگاه قم	استادیار
۹	مرضیه توحیدی نژاد -	-	پژوهشگر	۱۸	علیرضا مؤمنی	دانشگاه پیام نور پرند	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 هیئت تحریریه، به چاپ 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، نمابر؛

- نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛

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

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

- چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف مقاله، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به

دانش (در مجموع حداکثر ۱۶۵ کلمه)؛

- واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه)؛

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

از آن در پایگاه اینترنتی <http://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> و همچنین فایل PDF آن در سایت مجله

قسمت راهنمای نویسندگان قابل دسترسی است؛

۳. **متن مقاله:** باید در بردارنده بخش‌های زیر باشد:

- مقدمه (چند پاراگراف شامل بیان 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).

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

۲-۳. **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.

۴-۳. **فرمول‌ها:** به صورت صحیح تایپ شود.

۵-۳. **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.

۶-۳. **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.

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

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

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

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

نقش مالکیت دولتی بر معیارهای مالی و اقتصادی ارزیابی عملکرد شرکت‌ها با استفاده از
مدل رگرسیون فازی / ۹

سید جواد حبیب‌زاده بایگی، رویا دارابی

آیا شاخص‌های فرهنگ ملی هافستند بر بودجه‌بندی بخش عمومی تأثیرگذار است؟ / ۲۱

احمد پیفیه، حمید زارعی، حسین جعفری جم

بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران / ۳۷

حیدر محمدزاده سالطه، حمیده فرجی

مدیریت عملکرد، چالش‌های فراروی و تئوری پیچیدگی / ۴۹

مهرداد قنبری، قدرت‌اله حیدری نژاد، کاوه پرندین

بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی / ۵۹

محمود لاری دشت بیاض، کامران قائم مقامی، علی ملکی

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی / ۶۹

غلامرضا کردستانی، حسین پارسیان، فرشاد جمشیدی کلانتری

بررسی تأثیر اجرای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» بر گزارشگری مالی دولتی / ۸۱

محمدرضا عسگری، مهدی نجفی

نقش مالکیت دولتی بر معیارهای مالی و اقتصادی ارزیابی عملکرد شرکت‌ها با استفاده از مدل رگرسیون فازی

سید جواد حبیبزاده بایگی^۱، * رویا دارابی^۲

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.

۲. دانشیار حسابداری، تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۸/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۶/۱

The Role of Government Ownership on the Financial and Economic Measures of Firm Performance Using Fuzzy Regression

S.J. Habibzadeh Baygi¹, *R. Darabi²

1. PhD. student in Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Associate Professor, Accounting Department, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Received: 2016/8/23

Accepted: 2016/11/21

Abstract

Undoubtedly one of the best ways to analyze the impact of government ownership of the company's performance is compare the performance of government agencies and private companies.

The aim of this study was to evaluate the effect of government ownership of the economic and financial performance of the company.

The samples included 150 companies during 2010 to 2014 and fuzzy regression was used to test the hypotheses. In this study, return on assets as a measure of financial performance and economic value added as a measure of economic performance is considered. In addition, the firm size and the financial leverage as control variables in the statistical model is intended.

The results showed no significant relationship between state ownership and economic and financial performance of the company. The test results also show that the positive relationship between firm size with the financial and economic performance and negative relationship between financial leverage with the financial and economic performance.

چکیده

بی‌تردید یکی از بهترین راه‌های تحلیل تأثیر مالکیت دولت بر عملکرد شرکت، مقایسه عملکرد بنگاه‌های دولتی با شرکت‌های خصوصی است. هدف این پژوهش بررسی تأثیر مالکیت دولتی بر عملکرد مالی و اقتصادی شرکت‌ها است.

به این منظور نمونه آماری شامل ۱۵۰ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ در نظر گرفته شده و از رگرسیون فازی جهت آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. در این پژوهش بازده دارایی به عنوان معیار عملکرد مالی و ارزش افزوده اقتصادی به عنوان معیار کمی نمودن عملکرد اقتصادی در نظر گرفته شده است. علاوه بر این، اندازه شرکت و اهرم مالی شرکت به عنوان متغیر کنترل در مدل آماری منظور شده است.

یافته‌های پژوهش حاکی از عدم وجود رابطه معنادار بین مالکیت دولتی با عملکرد مالی و اقتصادی شرکت است. از سوی دیگر نتایج آزمون نشان می‌دهد بین اندازه شرکت با عملکرد مالی و اقتصادی شرکت رابطه معنادار و مستقیم و بین اهرم مالی با عملکرد مالی و اقتصادی شرکت رابطه معنادار و معکوس وجود دارد.

Keywords: Government Ownership, Financial and Economic Performance, Fuzzy Regression.

واژه‌های کلیدی: مالکیت دولتی، عملکرد مالی و اقتصادی، رگرسیون فازی.

JEL Classification: M40

طبقه‌بندی موضوعی: M40

مقدمه

تحقیقات و تحلیل‌های همه جانبه بازارهای اوراق بهادار و نتیجه‌گیری صحیح می‌تواند سرعت رشد و شکوفایی این بازارها را تحقق بخشد. بورس‌های معتبر دنیا نشان داده‌اند که در تأمین و جمع‌آوری سرمایه موفق بوده و این حاصل اعتماد سهامداران به بازارهای سرمایه و کارایی بازار است، به‌نحوی که مطمئن هستند سرمایه‌های آن‌ها به هدر نرفته و سودهای معقولی به ارمغان می‌آورد. پژوهش پیرامون مقوله‌های مختلف مؤثر بر بازار سهام می‌تواند به تصمیم‌گیری صحیح سهامداران کمک کند و تخصیص بهینه منابع اقتصادی به نحو مطلوب‌تری صورت گرفته و وضع سرمایه‌گذاری بهتر گردد (قائمی و همکاران، ۱۳۸۲).

سهامداران، مدیران و اعتباردهندگان هر یک به نوعی علاقمند هستند تا ابزاری برای ارزش‌گذاری شرکت‌ها و نیز شناختی از عوامل مؤثر بر عملکرد شرکت در اختیار داشته باشند. تاکنون روش‌های متعددی برای ارزیابی عملکرد بیان شده است. عملکرد شرکت را می‌توان از جنبه خارجی (بازار) و از منظر داخلی (اطلاعات داخلی شرکت) ارزیابی نمود. باتوجه به اینکه ارزیابی خارجی عملکرد شرکت به‌صورت مستقل و توسط بازار صورت گرفته و در نهایت تغییرات ثروت مالکان بر این اساس می‌باشد، تعیین میزان همبستگی معیارهای داخلی (به‌عنوان ابزار تصمیم‌گیری) با ارزیابی بازار از شرکت، در شرایط اقتصادی مختلف، به منظور شناسایی ابزار مفیدتر، می‌تواند در بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و تخصیص بهینه منابع نقش ارزشمندی داشته باشد (فرناندز، ۲۰۰۱).

باتوجه به اینکه سازمان‌های امروزی به منظور کاهش تعارض منافع بین سهامداران و مدیریت بر مجزا سازی مالکیت از مدیریت تأکید می‌کنند، لذا با افزایش تعداد سهامداران و بالاخص سهامداران عمده، تضاد و تعارض بین سهامداران و مدیران و نیز میان سهامداران افزایش می‌یابد تا جایی که ممکن است بر امر نظارت و کنترل بر عملکرد مدیریت شرکت خدشه وارد شود (بابایی، ۱۳۸۷). تعدادی از محققین مالی، حسابداری را به‌عنوان یک سیستم اطلاع‌رسانی تلقی می‌کنند و به عقیده برخی از آنها هدف اصلی حسابداری ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری می‌باشد. این وظیفه محققین این علم است که اطلاعاتی را فراهم کنند تا تصمیم‌گیرندگان بتوانند براساس آنها تصمیم‌گیری صحیحی را اتخاذ نمایند، در این پژوهش سعی شده است تا هدف مذکور دنبال گردد.

مبانی نظری

برای مدیران ارزیابی یک ضرورت است. ارزیابی نه تنها در

انتخاب استراتژی و ساختار مالی به مدیریت کمک می‌کند، بلکه نشان می‌دهد که چگونه استراتژی‌ها و ساختار مالی بر ارزش بازار سهام اثر می‌گذارد. عملکرد بنگاه اقتصادی برای اعتباردهندگان نیز جهت تصمیم‌گیری در مورد میزان و نرخ اعطای اعتبار دارای بار اطلاعاتی است. از این رو، ارزیابی عملکرد واحدهای اقتصادی جهت تصمیمات آگاهانه و تعیین میزان دستیابی به اهداف تعیین شده از اهمیتی خاص برخوردار است (میچلس، ۱۹۹۹).

بی تردید یکی از بهترین راه‌های تحلیل تأثیر مالکیت دولت بر عملکرد شرکت، مقایسه عملکرد بنگاه‌های دولتی با شرکت‌های خصوصی است. کیفیت اطلاعات حسابداری تحت تأثیر عوامل متعددی است که اکثراً ناشی از تقاضا برای چنین اطلاعاتی، جهت استفاده در قراردادهای پیمانی و نیز انگیزه و فرصت مدیران جهت مدیریت ارقام گزارش شده است. هم تقاضا برای کیفیت اطلاعات حسابداری برای اهداف پیمانی و هم انگیزه مدیران به تعدیل سود گزارش شده، به احتمال زیاد تحت تأثیر این است که آیا شرکت دارای مالکیت بخش عمومی است یا خیر. یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت سود و عملکرد، اعمال کنترل و نظارت از سوی سهامداران به‌ویژه سرمایه‌گذاران عمومی است. سرمایه‌گذار عمومی، شخصیت یا مؤسسه‌ای است که به خرید و فروش حجم عظیمی از اوراق بهادار می‌پردازد. برای شناسایی کردن نوع ساختارهای مالکیت هنگامی که سهام بخش عمومی به عنوان اکثریت شناخته شود ساختار مالکیت شرکت توسط بخش عمومی کنترل می‌شود. موضوع جدایی مدیریت و یا آنچه در متون مربوط آمده است، جدایی کنترل از مالکیت و تأثیر آن بر عملکرد سازمان‌ها از دیرباز مورد توجه مؤلفان و محققان نظریه‌های سازمانی، اقتصاد صنعتی، دیدگاه‌های مالی و اخیراً مدیریت راهبردی قرار داشته است. در ادامه روند چنین توجهاتی هم اکنون نیز پرداختن به لایه‌های بالایی هرم سازمانی یعنی ساختار مالکیت سازمان (از لحاظ تنوع و میزان تراکم مالکیت‌ها) و چگونگی رویه‌های مؤثر حکمرانی بر سازمان از موضوعات مورد توجه محققان به شمار می‌آید (مظلومی، ۱۳۸۴).

ساختار مالکیت شرکت‌ها می‌تواند در کشورهای مختلف متفاوت باشد. در آمریکا و ژاپن بخش اعظم سهام شرکت‌ها متعلق به مؤسسات مالی، دلالان سهام، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و سایر شرکت‌ها می‌باشد. گرچه همه این سرمایه‌گذاران، مالکان شرکت می‌باشند اما افق زمانی این سرمایه‌گذاران در خصوص نگهداری سهام به‌طور معناداری با یکدیگر متفاوت می‌باشند. بر مبنای یافته‌های محققین غربی سرمایه‌گذاران (سهامداران) کوچک، دلالان سهام و شرکت‌های سرمایه‌گذاری افق سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت دارند، در حالی که

مسئولیت پاسخگویی بنگاه‌های اقتصادی در مقابل عموم و افراد ذینفع می‌بایست نظارت و مراقبت کافی به عمل آید. اعمال نظارت و مراقبت در این زمینه مستلزم وجود ساز و کارهای مالکیت مناسب است. در روابط نمایندگی هدف مالکان حداکثرسازی ثروت است، بنابراین برای دستیابی به این هدف بر کار نماینده نظارت می‌کنند و عملکرد او را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. بنابراین، بررسی رابطه بین ساختار مالکیت، عملکرد و ارزش شرکت برای ارزیابی بهتر و دقیق‌تر استفاده‌کنندگان از عملکرد مدیران ضروری به نظر می‌رسد (کرمانی و نمازی، ۱۳۸۷).

یکی از وظایف مهم مدیران کنترل دارایی‌های عملیاتی است. اگر دارایی‌های اضافی در عملیات به‌کار گرفته شوند هزینه‌های عملیاتی افزایش خواهد یافت. بازده دارایی‌ها با کنترل هزینه‌ها، سود خالص و حجم فروش موجب می‌شود مدیران در به‌کارگیری دارایی‌های عملیاتی به دقت برنامه‌ریزی نمایند. در واقع بازده دارایی‌ها عملیاتی معیار اساسی مورد استفاده جهت ارزیابی عملکرد مدیریت است. محققان بازده دارایی را به‌طور منظم به نسبت‌های خاص‌تر (گردش دارایی و حاشیه سود) تفکیک نموده تا اطلاعاتی راجع به سودآوری شرکت بدست آورند. نتایج حاکی از آن بود که برآورد نسبت گردش دارایی‌ها و حاشیه سود برای سودآوری جاری سودمند است و اطلاعاتی در مورد راهبردهای شرکت ارائه می‌دهد. در واقع این نسبت‌ها برای بیان تغییرات، در به‌کارگیری دارایی‌های شرکت در جهت کسب عملکرد عملیاتی برتر سودمند می‌باشند. راهبرد، بخش اساسی در هر برنامه عملیاتی مؤثر است. شرکت‌ها می‌توانند با انتخاب یک راهبرد و اهتمام بر آن به نتایج مطلوب دست یابند. پیشرفت روز افزون فن‌آوری و نوآوری در فرآیند تولید از جمله عواملی است که موجب کاهش کارایی عملیاتی دارایی‌ها می‌گردد. بهره‌مندی از امکان رشد در راستایی بهبود مدیریت دارایی‌ها، برای آن دسته از شرکت‌ها که در اندیشه بهبود کارایی و اثر بخشی هستند (شرکت‌های رهبر در هزینه) مهم‌تر است. هدف اصلی این مطالعه بررسی تأثیر ساختار مالکیت (نوع مالکیت) بر عملکرد مالی و اقتصادی شرکت‌ها با استفاده از شاخص‌های بازده دارایی‌ها و ارزش افزوده اقتصادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. بنابراین سؤال‌های اساسی این پژوهش بدین صورت است که "آیا رابطه معنی‌داری بین نوع مالکیت و عملکرد مالی و اقتصادی وجود دارد؟" اهمیت این پژوهش این است که رویکرد تجربی به مدیران، سرمایه‌گذاران و سایر تصمیم‌گیرندگان نشان می‌دهد که متفاوت بودن ساختار مالکیت شرکت‌های بورسی بر عملکرد مالی و اقتصادی آنها چه تأثیری دارد.

مدیران شرکت‌ها، مؤسسات مالی و شرکت‌های هلدینگ از افق سرمایه‌گذاری بلندمدت برخوردار می‌باشند. چنان‌چه ساختار مالکیت شرکت عمدتاً متشکل از گروه اول باشد، مدیریت جهت جلب نظر این گروه‌ها متمایل به دست‌کاری سود می‌باشد. برعکس، در صورتی که ساختار مالکیت شرکت عمدتاً متشکل از گروه دوم باشد مدیریت به دلیل افق بلندمدت این گروه و تمایل آن‌ها به حداکثر کردن ثروت در بلندمدت نمی‌تواند تمایل چندانی در دست‌کاری سود داشته باشد (پورحیدری و همتی، ۱۳۸۳).

در ایران ساختار مالکیت شرکت‌ها عمدتاً متشکل از شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بنیادها، نهادها و سازمان‌های دولتی می‌باشند. باتوجه به این‌که فلسفه تشکیل شرکت‌های سرمایه‌گذاری در ایران، گردهم آوری پس‌اندازهای جزئی و به‌کارگیری آن‌ها در طرح‌های بزرگ می‌باشد و هم‌چنین با توجه به درصد سهام آن‌ها، این شرکت‌ها تمایل کم‌تری به سفته‌بازی و خرید و فروش‌های کوتاه‌مدت دارند. سازمان‌های دولتی نظیر سازمان گسترش، سازمان‌ها و نهادهای عمومی نظیر تأمین اجتماعی و بنیادها نیز از افق دید بلندمدت برخوردارند. تفاوت در افق سرمایه‌گذاری می‌تواند بر عملکرد شرکت‌ها مؤثر واقع گردد. ترکیب سهام‌داران شرکت‌های مختلف، متفاوت است. بخشی از مالکیت شرکت‌ها در اختیار سهام‌داران جز و اشخاص حقیقی قرار دارد. این گروه برای نظارت بر عملکرد مدیران شرکت عمدتاً به اطلاعات در دسترس عموم، همانند صورت‌های مالی منتشره اتکا می‌کنند. این در حالی است که بخش دیگری از مالکیت شرکت‌ها در اختیار سهام‌داران حرفه‌ای عمده قرار دارد که بر خلاف گروه سهام‌داران نوع اول، اطلاعات داخلی با ارزش درباره چشم‌اندازهای آتی و راهبردهای تجاری و غیره شرکت، از طریق ارتباط مستقیم با مدیران شرکت در اختیار ایشان قرار می‌گیرد. سرمایه‌گذاران نهادی، سرمایه‌گذاران بزرگ نظیر بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های سرمایه‌گذاری هستند. عموماً این گونه تصور می‌شود که حضور سرمایه‌گذاران عمده ممکن است از طریق فعالیت‌های نظارتی به تغییر رفتار شرکت‌ها منجر شود (نوروش و ابراهیمی، ۱۳۸۴).

تشکیل شرکت با مسئولیت محدود و گشودن مالکیت شرکت برای عموم بر روش اداره شرکت‌ها، تأثیر قابل ملاحظه‌ای می‌گذارد. سیستم بازار به گونه‌ای سازماندهی گردید که مالکان شرکت‌ها، اداره شرکت را به مدیران شرکت تفویض کنند. جدایی مالکیت از مدیریت منجر به عمومیت مسأله نمایندگی می‌گردد. در این خصوص، تضاد بین حداکثر رساندن منافع کارگزاران مفروض است. حل مشکل نمایندگی تا حدودی اطمینان خاطر سهامداران را فراهم می‌سازد که مدیران در تلاش هستند تا ثروت آنان را به حداکثر برسانند برای حصول اطمینان از ایفای

پیشینه پژوهش

موضوع کنترل و مالکیت و تأثیر آن بر عملکرد سازمان‌ها از دیرباز مورد توجه مولفان و محققان نظریه‌های سازمانی، اقتصاد صنعتی، دیدگاه‌های مالی و اخیراً مدیریت راهبردی قرار داشته است. در ادامه روند چنین توجهاتی هم اکنون نیز پرداختن به لایه‌های بالایی هرم سازمانی یعنی، ساختار مالکیت سازمان (از لحاظ تنوع و میزان تراکم مالکیت‌ها) و چگونگی رویه‌های مؤثر حکمرانی بر سازمان از موضوعات مورد توجه محققان به شمار می‌آید (مظلومی ۱۳۸۴).

تحقیقات صورت گرفته در این زمینه به‌طور خلاصه در زیر ارائه گردیده است:

رحمان سرشت و مظلومی (۱۳۸۴)، "رابطه عملکرد مدیریتی سرمایه‌گذاران شرکتی با سهم مالکیت این موسسات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" را مورد مطالعه قرار دادند، آنان در این پژوهش نقش سرمایه‌گذاران شرکتی را مورد بررسی قرار دادند و این سؤال را مطرح کرده‌اند که: آیا ساختار مالکیت سازمان‌ها، توان توجیه عملکردهای متفاوت در آن‌ها را دارد؟ یافته‌های پژوهش نشان داد که گروه‌های مختلف مالک (حقیقی و حقوقی) به یک میزان از قدرت و هم‌سویی در اثرگذاری بر عملکرد شرکت برخوردار نیستند و در مجموع تفاوت در ساختارهای مالکیت شرکت‌ها توانسته است بخشی از نوسانات در عملکرد شرکت‌ها را توضیح دهد.

کرمانی و نمازی (۱۳۸۷)، "تأثیر ساختار مالکیت بر عملکرد شرکت‌ها" در ۶۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را برای دوره زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۶ مورد بررسی قرار دادند فرضیه اصلی پژوهش بدین صورت بوده است که رابطه معنی‌داری بین ساختار مالکیت شرکت‌ها و عملکرد آنها وجود دارد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رابطه معنی‌دار و منفی بین "مالکیت نهادی" و عملکرد شرکت و رابطه معنی‌دار و مثبت بین "مالکیت شرکتی" و عملکرد شرکت وجود دارد. همچنین "مالکیت مدیریتی" به‌صورت معنی‌دار و منفی بر عملکرد تأثیر می‌گذارد و در مورد "مالکیت خارجی" اطلاعاتی که بیانگر مالکیت سرمایه‌گذاران خارجی در شرکت‌های نمونه آماری باشد، مشاهده نشد.

بابایی زکلیکی و احمدوند (۱۳۸۷)، "بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" در ۵۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را برای دوره زمانی ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۳ مورد بررسی قرار دادند، ساختار مالکیت در این پژوهش از دو دیدگاه تعداد سهامداران عمده و نوع مالکیت مورد بررسی قرار گرفت. همچنین ضریب

P/E و نسبت ROE به عنوان نمادهای عملکرد شرکت مورد بررسی قرار گرفته است نتایج پژوهش نشان می‌دهد با افزایش تعداد سهامداران عمده در ترکیب مالکیت شرکت‌ها، بازده حقوق صاحبان سهام شرکت‌ها افزایش می‌یابد. و هر چه تعداد سهامداران عمده در ترکیب مالکیت شرکت کمتر باشد، مقدار ضریب P/E شرکت‌ها کمتر است.

کفاش پنجه شاهی و صادقی شریف (۱۳۸۸)، به بررسی "تأثیر ترکیب سهامداران بر بازدهی (عملکرد) شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" در ۴۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را برای دوره زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۵ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد، شرکت‌هایی که درصد کمتری از سهام آنها در اختیار بزرگترین سهامدار است (ترکیب سهامداران شرکت پراکنده است) و به عبارت دیگر شرکت‌هایی که درصد بیشتری از سهام آنها در اختیار سهامداران حقوقی است، برای سرمایه‌گذاری گزینه‌های مناسب‌تری هستند. همچنین تأثیر میزان مالکیت سهامداران حقیقی و میزان مالکیت اعضای هیئت مدیره یک شرکت بر بازده تأیید نشد.

طالب نیا و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهش خود با عنوان "بررسی تأثیر سرمایه‌فکری بر ارزش بازار و عملکرد مالی شرکت‌های صنعت سیمان پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" نشان دادند که بین سرمایه‌فکری با ارزش بازار و عملکرد مالی شرکت‌های فعال در صنعت سیمان رابطه معنی‌داری وجود دارد. همچنین در بین عناصر تشکیل‌دهنده سرمایه‌فکری، کارایی سرمایه به‌کارگرفته شده، دارای بیشترین تأثیر بر ارزش بازار شرکت‌های فعال در صنایع سیمان می‌باشد.

عباسی و رستگاریا (۱۳۹۱)، در مقاله خود با عنوان "تأثیر ساختار مالکیت بر ارزش شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران" نشان دادند که بین ارزش شرکت‌ها با مالکیت انفرادی و نهادی رابطه مستقیم و معنادار و با مالکیت دولتی منفی و غیرمعنادار وجود دارد.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۲)، بررسی اثر ساختار مالکیت بر ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را انجام دادند. در این پژوهش با استفاده از داده‌های مربوط به هفتاد شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، در دوره زمانی ۱۳۸۴-۱۳۸۸ به بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر ارزش شرکت‌ها با به‌کارگیری روش تخمین حداقل مربعات تعمیم‌یافته پرداخته شده است. نتایج حاکی از تأثیر مثبت و معنادار مالکیت نهادی و عدم تأثیر انواع دیگر مالکیت بر ارزش شرکت‌ها است.

هشی و علیخانی (۱۳۹۴)، به بررسی رابطه بین مالکیت خانوادگی و مالکیت غیر خانوادگی بر عملکرد شرکت‌ها در بورس

رسید که ساختار مالکیت به‌طور معناداری بر عملکرد شرکت‌ها در خلال بحران تأثیرگذار بوده است شرکت‌هایی که کیفیت افشا در آنها بهتر بوده کاهش کمتری را در ارزش سهام شاهد بوده‌اند همچنین شرکت‌های دارای مالکیت متمرکز نسبت به شرکت‌های با مالکیت پراکنده با کاهش کوچکتری در ارزش سهام مواجه بوده‌اند.

ولوری و جنکینز^۵ (۲۰۰۶)، به بررسی نقش نظارتی مالکین نهادی از طریق آزمون تأثیر سطح مالکیت نهادی موجود در ساختار شرکت‌ها بر کیفیت سود گزارش شده پرداختند. آن‌ها برای آزمون رابطه بین کیفیت سود و مالکیت نهادی چهار بعد کیفیت توصیف شده در بیانیه مفاهیم شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، بی‌طرفی، به موقع بودن و ارائه صادقانه را بررسی نمودند. برای عملیاتی کردن ارائه صادقانه ایشان از همبستگی بین سود و بازده سهام یا همان محتوای اطلاعاتی سود استفاده کردند. یافته‌های ایشان رابطه مستقیم بین سطح سرمایه‌گذاران نهادی و محتوای اطلاعاتی سود را تأیید می‌کند. بدان معنا که با افزایش سطح مالکیت نهادها، محتوای اطلاعاتی سود بهبود می‌یابد.

دیزندر و همکاران^۶ (۲۰۰۸)، ارتباط بین ساختار مالکیت و عملکرد قیمت سهام شرکت‌ها را در بورس اوراق بهادار اسپانیا برای سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۲ را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که شرکت‌های با مالکیت خانوادگی نسبت به شرکت‌هایی با مالکیت غیرخانوادگی عملکرد بهتری در دوره بحران داشته‌اند، همچنین شرکت‌های با مالکیت غیرخانوادگی عملکردی بهتر نسبت به شرکت‌های با مالکیت پراکنده داشته‌اند، در این پژوهش رابطه معنادار و منفی بین مالکیت نهادی و عملکرد قیمت سهام مشاهده شده و رابطه بین مالکیت خارجی و عملکرد قیمت سهام مثبت بوده است.

نوگاتا و همکاران^۷ (۲۰۰۹)، تأثیر ساختار مالکیت بر عملکرد شرکت‌ها را با استفاده از اطلاعات مالی ۴۰۷ شرکت ژاپنی بین سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۰۸ را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که، شرکت‌هایی که مالکیت آنها خارجی است با کاهش شدید در ارزش سهام در دوره بحران مواجه هستند همچنین شرکت‌هایی که مالکیت در آنها پایدارتر بوده است از بحران تأثیر کمتری گرفته‌اند. بر عکس شرکت‌هایی که بیشتر از طریق بانک‌ها تأمین مالی می‌کنند از بحران تأثیر بیشتری را پذیرفته‌اند.

ناجید و همکاران^۸ (۲۰۱۱)، در پژوهش خود به بررسی

اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد بین مالکیت خانوادگی و عملکرد شرکت‌ها رابطه منفی و همچنین بین مالکیت غیر خانوادگی و عملکرد شرکت‌ها رابطه مثبت وجود دارد.

ابوترابی و همکاران (۱۳۹۴)، اثر مالکیت دولتی بانک‌ها بر رابطه علی توسعه مالی/رشد اقتصادی در ایران را بررسی نمودند. این مقاله با به‌کارگیری الگوی تصحیح خطای برداری به انجام آزمون علیت سه‌متغیره میان رشد اقتصادی و شاخص‌های منتخب توسعه مالی و نیز شاخص چندبعدی توسعه مالی که با استفاده از روش تجزیه مؤلفه‌های اصلی استخراج شده است، با لحاظ نمودن شاخص مالکیت دولتی بانک‌ها در مدل طی سال‌های ۱۳۵۸ تا ۱۳۸۹ می‌پردازد. یافته‌های این پژوهش گویای آن است که بر خلاف نتایج آزمون علیت دومتغیره که علیت معکوس از رشد اقتصادی به توسعه مالی را نشان می‌دهد، نتایج آزمون علیت سه‌متغیره این ادعا را بجز در مورد دارایی‌های بانک‌های تجاری رد می‌کند.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی مطالعه رابطه بین مالکیت دولتی و نهادی با مسؤولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که مالکیت دولتی رابطه مثبت معناداری با مسؤولیت‌پذیری اجتماعی دارد. همچنین تمرکز مالکیت دولتی نقش مثبتی در افشای مسؤولیت اجتماعی شرکت‌ها ایفا می‌کند. اما نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت نهادی رابطه معناداری با مسؤولیت اجتماعی ندارند.

بیک و همکاران^۳ (۲۰۰۲)، در پژوهشی که در خلال بحران مالی ۱۹۹۷ کشور کره جنوبی با تمرکز بر گروه‌های تجاری چپس انجام دادند، به بررسی تأثیر ساختار مالکیت و حاکمیت شرکتی بر تغییرات ارزش سهام در دوره بحران در این گروه پرداختند. جامعه آماری این پژوهش شامل ۶۶۴ شرکت غیرمالی بورس اوراق بهادار کره در بین سال‌های ۱۹۹۷ تا ۱۹۹۸ بوده است. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که تمرکز مالکیت بالاتری را داشته‌اند کاهش کوچکتری را در ارزش سهام در طول دوره بحران شاهد بوده‌اند همچنین شرکت‌هایی که دسترسی بیشتری به منابع تأمین مالی خارجی داشته‌اند نیز با کاهش کوچکتری در ارزش سهام مواجه بوده‌اند.

میتون^۴ (۲۰۰۲)، در پژوهشی که در خلال بحران مالی ۱۹۹۷ کشورهای شرق آسیا با استفاده از داده‌های ۳۹۸ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کشورهای اندونزی، مالزی، کره، فیلیپین و تایلند انجام داد به این نتیجه

5. Velury & Jenkins

6. Desender et al

7. Nogata et al

8. Najid et al

3. Baek et al

4. Mitton

مختلف مانند دولت، شرکت‌ها یا اشخاص حقیقی تشکیل دهند، عملکرد آنها چگونه خواهد بود؟" با دستیابی به جواب این سؤال می‌توان به منظور بهبود عملکرد شرکت‌ها، اقدامات مناسب‌تری را به عمل آورد و تصمیم‌گیرندگان و سرمایه‌گذاران نیز به منظور دستیابی به عملکرد بهینه برای واحدهای اقتصادی به ترکیب مالکان شرکت‌ها توجه خواهند کرد. با توجه به موارد ذکر شده در مبانی نظری و پیشینه پژوهش و جهت پاسخ به سؤالات پژوهش فرضیه‌های زیر تدوین شده است:

فرضیه اول- بین مالکیت دولتی و ارزش افزوده اقتصادی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم- بین مالکیت دولتی و بازده دارایی رابطه معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

این پژوهش جز پژوهش‌های توصیفی-اکتشافی محسوب می‌شود و وضع موجود را مورد مطالعه قرار داده و به توصیف منظم وضعیت فعلی می‌پردازد و ویژگی‌ها و صفات آن را مطالعه و ارتباط بین متغیرها را بررسی می‌نماید. این نوع پژوهش‌ها هم جنبه کاربردی در حوزه تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری و هم جنبه مبنایی دارند چرا که به کشف حقایق علمی به روش استقرایی منجر می‌شوند. در این پژوهش به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و اطلاعات از روش‌های توصیفی و تحلیلی استفاده گردیده است. در بخش آمار توصیفی از جداول و نمودارهای آماری و نیز از شاخص‌های گرایش مرکزی (میانگین و میانه) و پراکندگی جهت توصیف داده‌ها استفاده شد و نیز به منظور تدوین مبانی نظری پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای از قبیل مطالعه مجلات حوزه مالی و بخشی نیز از طریق جستجو در اینترنت و داده‌های مالی مورد نیاز برای سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ از نرم‌افزار ره‌آورد نوین و سایت رسمی بورس اوراق بهادار تهران استخراج گردیده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه مورد مطالعه این پژوهش، همه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که از سال ۱۳۸۸ در بورس پذیرفته شده، نماد معاملاتی آن‌ها طی دوره پژوهش از تابلوی بورس خارج نشده باشد و شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری‌های مالی، بانک و لیزینگ نباشند. در نهایت از مجموع شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی پنج سال (۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳)، در مجموع ۱۵۰ شرکت (۷۵۰

ارتباط بین مالکیت دولتی و شاخص‌های عملکرد پرداخت. نتیجه این پژوهش مغایر با عقیده وجود مشکلات اقتصادی در کشورهای آسیای شرقی به دلیل دخالت دولت در اقتصاد است. به عبارت دیگر بر اساس این پژوهش مالکیت دولتی اثر مثبتی بر شاخص‌های عملکرد دارد.

ذکریا و همکاران^۹ (۲۰۱۴)، به بررسی رابطه ساختار مالکیت و عملکرد در شرکت‌های مالزیایی پرداختند. پژوهش مزبور طی سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۰ انجام پذیرفته است. نتایج پژوهش بیانگر آن است تمرکز مالکیت و مالکیت مدیریتی باعث افزایش سطح عملکرد می‌شوند. با این حال، رابطه معنی‌داری بین مالکیت دولتی و عملکرد یافت نشده است.

افوریز و یانگ^{۱۰} (۲۰۱۵)، به بررسی نقش حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر وجود رابطه‌ای معنی‌دار بین متغیرهای حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت است.

ادهامیمبو و نیکسون^{۱۱} (۲۰۱۵)، نیز نقش مالکیت دولتی بر ارزش شرکت را بررسی نمودند. نتایج این پژوهش با استفاده از معیار کیوی توین برای کمی‌سازی عملکرد مبین آن است که رابطه‌ای معکوس بین مالکیت دولتی و عملکرد وجود دارد.

هیئتوسوا و کوبیکوا^{۱۲} (۲۰۱۶)، به بررسی رابطه بین مالکیت خارجی و عملکرد شرکت‌ها پرداختند. نتایج این پژوهش رابطه معنی‌داری بین مالکیت خارجی و عملکرد نشان داده است.

گیتوندا و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۶)، به بررسی نقش مالکیت دولتی و حاکمیت شرکتی بر کارایی شرکت‌ها پرداختند. نتایج این پژوهش رابطه معکوسی بین مالکیت دولتی و کارایی نشان می‌دهد. نتایج رابطه مستقیمی بین وجود مدیران غیرموظف و اعضای زن هیأت مدیره با کارایی شرکت نشان داده است.

تدوین فرضیه‌های پژوهش

بررسی بازارهای بورس اوراق بهادار در کشورهای مختلف نشان می‌دهد که فعالیت این بازارها همیشه توأم با رونق نبوده بلکه در بعضی مواقع با چالش‌هایی روبه‌رو بوده است، این چالش‌ها سبب کاهش عملکرد شرکت‌ها و به دنبال آن از دست رفتن منابع مالی سرمایه‌گذاران شده است. لذا با توجه به اینکه بورس اوراق بهادار تهران نیز با چالش‌هایی مشابه روبه‌روست، این پرسش مطرح است که "آیا مالکیت دولتی بر عملکرد مالی و اقتصادی شرکت‌ها تأثیرگذار خواهد بود یا نه؟" یعنی "اگر مالکان شرکت را گروه‌های

9. Zakaria et al

10. Eforis and Uang

11. Odhiambo & Nixon

12. Hintosova & Kubikova

13. Gitundu et al

که در آن \tilde{Y} متغیر وابسته فازی و در این پژوهش بازده دارایی و ارزش افزوده اقتصادی است، X_{OWN} مالکیت دولتی، X_{SIZE} اندازه شرکت و X_{LEV} ریسک مالی و ضرایب آن $A = \{\tilde{A}_0, \tilde{A}_1, \tilde{A}_2, \tilde{A}_3\}$ یک مجموعه از اعداد فازی است. حال فرض می‌کنیم مجموعه‌ای از داده‌های معمولی به صورت $(Y_1, X_1), \dots, (Y_m, X_m)$ در اختیار داریم. می‌خواهیم پارامترهای فازی $\tilde{A}_0, \tilde{A}_1, \dots, \tilde{A}_n$ را به گونه‌ای تعیین کنیم که مدل فوق براساس برخی از معیارهای نیکویی برآزش، بهترین برآزش را به داده‌های مذکور داشته باشد. در تحقیق حاضر از اعداد فازی مثلثی جهت تعیین ضرایب مدل استفاده شده است. هر عدد فازی مثلثی توسط سه تایی مرتب شده است. $\tilde{A} = (a, s^L, s^R)$ نشان داده می‌شود که در آن a مقدار نما و s^L و s^R به ترتیب پهنای چپ و راست \tilde{A} هستند. اگر $s^R \neq s^L$ آنگاه عدد فازی مثلثی نامتقارن نامیده می‌شود. در این حالت با فرض $s^R = ks^L$ (k عددی مثبت و حقیقی) داریم: (پرویز و همکاران، ۱۳۸۸)

$$\tilde{A}(x) = \begin{cases} 1 - \frac{a-x}{s^L}, & a - s^L \leq x < a \\ 1 - \frac{x-a}{ks^L}, & a \leq x \leq a + ks^L \end{cases}$$

اگر $s = s^L = s^R$ آنگاه $\tilde{A} = (a, s)$ مثلثی متقارن نامیده می‌شود و آن را با $\tilde{A} = (a, s)$ نمایش می‌دهیم:

$$\tilde{A}(x) = \begin{cases} 1 - \frac{a-x}{s}, & a - s \leq x < a \\ 1 - \frac{x-a}{s}, & a \leq x \leq a + s \end{cases}$$

برای اینکه بتوان برپایه مجموعه‌ای از مشاهدات ضرایب فازی مدل را برآورد کرد، باید ملاک‌ها و معیارهایی را در نظر گرفت. اولین معیار مورد نظر آن است که مقدار تابع عضویت هر z_j در \tilde{Y}_j (خروجی مدل به ازای X_j عدد بزرگی باشد. در این صورت مطمئن هستیم که مدل فازی برآزش خوبی به مشاهدات دارد. در دومین معیار ما به دنبال آن هستیم تا ابهام در پیش‌بینی بر اساس مدل حداقل گردد. به عبارتی به دنبال مدلی هستیم که اولاً، خروجی فازی یعنی \tilde{Y} برای تمام مقادیر $j = (1, 2, \dots, m)$ دارای درجه عضویتی حداقل به بزرگی h باشد، یعنی: $\tilde{Y}_j(y_j) \geq h, j = 1, 2, \dots, m$. ثانیاً، باتوجه به این که هر چه پهنای یک عدد فازی مثلثی بیشتر باشد ابهام آن نیز بیشتر است، لذا برای رسیدن به هدف، باید مجموع پهنای خروجی‌های را مینیمم کرد (طاهری و ماشینی، ۱۳۸۷).

بنابراین در حالتی که ضرایب مدل رگرسیونی مورد نظر را اعداد فازی مثلثی متقارن در نظر بگیریم برای بدست آوردن پارامترها از حل مسئله برنامه‌ریزی خطی زیر استفاده می‌شود:

سال/شرکت) دارای تمام شرایط و متغیرهای مورد نیاز پژوهش بودند که جهت آزمون فرضیه‌ها انتخاب شدند.

مدل پژوهش

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون فازی نوع اول استفاده شده است. به‌کارگیری این روش به دلیل وجود برتری‌های روش فازی نسبت به روش‌های کلاسیک است. در تحلیل رگرسیون آماری، خطای محاسباتی بین داده‌های مشاهده شده و مدل رگرسیونی، متغیری تصادفی با توزیع نرمال است ولی در رگرسیون فازی خطا بر مبنای میزان فازی بودن ساختار مدل در نظر گرفته می‌شود (چانگ و ایوب^{۱۴}، ۲۰۰۱).

در رگرسیون کلاسیک فرض می‌شود که متغیرها و مشاهدات مربوط به متغیرهای مورد استفاده دقیق هستند. همچنین، خطای مدل که مربوط به اختلاف بین مقادیر مشاهده شده و مقایر حاصل از مدل است، به خطاهای تصادفی مربوط به مشاهدات و اندازه‌گیری‌ها، عدم حضور برخی از متغیرها و ... نسبت داده شده و همچنین، درباره جملات خطا و توزیع احتمالی آن، مفروضاتی از قبیل نرمال بودن، ناهمبسته بودن، ثبات واریانس و ... در نظر گرفته می‌شود و بر پایه این مفروضات تجزیه و تحلیل‌های آماری انجام می‌پذیرد. اما در بسیاری از موارد ممکن است یک یا چند فرض از مفروضات فوق برقرار نباشد. همچنین ممکن است متغیرهای تحت مطالعه ارتباط مبهم و گنگی را نسبت به هم داشته باشند.

کیم و همکاران^{۱۵} (۱۹۹۶)، رگرسیون آماری (معمولی) را با رگرسیون فازی از جهات مختلف مانند فرض‌های اولیه، چگونگی برآورد پارامترها و زمینه‌های کاربردی مورد مقایسه قرار دادند.

مقایسه بین مدل‌های مختلف رگرسیون فازی و بیان تفاوت‌های رگرسیون فازی و معمولی نیز، بر ارجحیت رگرسیون فازی بر رگرسیون کلاسیک اشاره دارد (رادان و ودال^{۱۶}، ۱۹۹۴).

بنابراین در راستای نیاز به روشی جایگزین و حذف معایب رگرسیون کلاسیک، در این مقاله از رگرسیون خطی با ضرایب فازی استفاده شده است. صورت کلی مدل مورد بحث عبارت است از:

$$\tilde{Y} = \tilde{A}_0 + \tilde{A}_1 X_{OWN} + \tilde{A}_2 X_{SIZE} + \tilde{A}_3 X_{LEV}$$

14. Chang & Ayyub
15. Kim et al
16. Radden & Woodall

که در آن W_d وزن بدهی، W_e وزن حقوق صاحبان سهام، K_d نرخ هزینه بدهی و K_e هزینه حقوق صاحبان سهام عادی است. نحوه محاسبه نرخ هزینه هر یک از منابع تأمین مالی به شرح زیر است:

نرخ هزینه بدهی (K_d): در این پژوهش هزینه بدهی از طریق تقسیم مقدار هزینه مالی بر مقدار بدهی‌های بهره‌دار محاسبه می‌شود. و در نهایت برای محاسبه هزینه بدهی از فرمول زیر استفاده شده است:

$$\text{نرخ هزینه مالی} = \frac{\text{نرخ هزینه سرمایه از محل بدهی‌ها}}{\text{بدهی‌های بهره‌دار}}$$

$$K_d = (t-1) * \text{نرخ هزینه بدهی} \quad , \quad t = 5.22\%$$

نرخ هزینه سهام عادی، سود انباشته و اندوخته‌ها

(K_e): برای محاسبه بازده سهام شرکت‌های مورد بررسی عوامل افزایش سرمایه، منبع افزایش سرمایه و زمان افزایش سرمایه باید مد نظر قرار گیرد. برای محاسبه بازده با توجه به عوامل مزبور از فرمول زیر استفاده می‌شود:

$$K_e = \frac{(1 + \alpha_1 + \alpha_2)P_1 + DPS - P_0 - \alpha_1(\text{par value})}{P_0 + \alpha_1(\text{par value})}$$

که در معادله مزبور α_1 درصد افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده‌های نقدی، α_2 درصد افزایش سرمایه از محل اندوخته‌ها است. نحوه محاسبه وزن هر یک از منابع تأمین مالی بدین شرح است: وزن هر یک از منابع از طریق تقسیم ارزش بازار هر منبع بر جمع ارزش دفتری منابع بکار گرفته شده بدست می‌آید. با توجه به اینکه ارزش بازار بدهی‌ها تقریباً معادل ارزش دفتری آنهاست، از این رو ارزش دفتری آنها مدنظر قرار گرفته است.

ارزش دفتری بدهی‌های بهره‌دار + ارزش بازار سهام عادی = جمع منابع
بر این اساس وزن هر یک از منابع به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$K_d = \frac{\text{ارزش دفتری بدهی‌های بهره‌دار}}{\text{جمع منابع}} = \text{وزن بدهی‌های بهره‌دار}$$

$$\text{وزن سهام عادی} = \frac{\text{ارزش سهام عادی}}{\text{جمع منابع}} = \text{سود انباشته و اندوخته‌ها}$$

بازده دارایی: عملکرد شرکت با استفاده از نسبت سود خالص قبل از اقلام غیر مترقبه به دارایی‌های پایان دوره مالی محاسبه می‌گردد.

$$\begin{aligned} \text{Min: } z &= r_m s + r \sum_{i=1}^n (s_i \sum_{j=1}^m |x_{ij}|) \\ \text{s.t: } & (1-h)s + (1-h) \sum_{i=1}^n s_i |x_{ij}| - a - \sum_{i=1}^n a_i x_{ij} \geq -y_j, \quad j = 1, \dots, m \\ & (1-h)s + (1-h) \sum_{i=1}^n s_i |x_{ij}| + a + \sum_{i=1}^n a_i x_{ij} \geq y_j, \quad j = 1, \dots, m \\ & s_i \geq 0, \quad i = 1, \dots, n \end{aligned}$$

که در آن X_{ij} بیانگر مشاهده j ام برای متغیر i ام است. همچنین، در حالتی که ضرایب مدل رگرسیونی از اعداد فازی مثلثی نامتقارن تشکیل شده باشد برای بدست آوردن پارامترها از مدل زیر استفاده می‌شود:

$$\begin{aligned} \text{Min: } z &= (1+k)ms^+ + \sum_{i=1}^n ((1+k_i)s_i^+ \sum_{j=1}^m |x_{ij}|) \\ \text{s.t: } & (1-h)s^+ + (1-h) \sum_{i=1}^n s_i^+ |x_{ij}| - a - \sum_{i=1}^n a_i x_{ij} \geq -y_j, \quad j = 1, \dots, m \\ & (1-h)k s^+ + (1-h) \sum_{i=1}^n k_i s_i^+ |x_{ij}| + a + \sum_{i=1}^n a_i x_{ij} \geq y_j, \quad j = 1, \dots, m \\ & s_i^+ \geq 0, \quad i = 1, \dots, n \end{aligned}$$

که در آن X_{ij} بیانگر مشاهده j ام برای متغیر i ام است (محمدی و همکاران، ۱۳۸۴).

برای حل این مسائل برنامه‌ریزی خطی، از نرم‌افزار لینگو^{۱۷} و متلب^{۱۸} استفاده می‌شود. پس از محاسبه ضرایب با استفاده از روش غیرفازی‌سازی، مرکز ثقل ضرایب به اعدادی حقیقی تبدیل می‌گردد. برای بدست آوردن بهترین n باید خطای مدل‌ها (MSE) را محاسبه نموده و در نهایت مدلی را انتخاب نمود که دارای کمترین خطا است. لازم به توضیح است، در صورتی که کمترین خطا در چند مدل رخ دهد، در میان آنها مدلی که کمترین مقدار تابع هدف را دارد به عنوان مدل نهایی انتخاب می‌گردد.

متغیرهای پژوهش

تعریف عملیاتی این متغیرها به صورت زیر است:

ارزش افزوده اقتصادی: در این تحقیق، جهت محاسبه ارزش افزوده اقتصادی به عنوان متغیر وابسته از مدل زیر استفاده می‌شود.

$$EVA = NOPAT \ t - (WACC \ t \times \text{Capital} \ t - 1)$$

در این مدل EVA ارزش افزوده اقتصادی، NOPAT سود خالص عملیاتی پس از کسر مالیات، Capital سرمایه به‌کار گرفته شده در شرکت و WACC نرخ متوسط هزینه سرمایه است که از طریق مدل زیر قابل محاسبه است:

$$WACC = (W_e \times K_e) + (W_d \times K_d)$$

17. Lingo

18. Matlab

عمومی بوده است.

در این پژوهش برای تعیین ضرایب، از رگرسیون فازی به روش‌های مثلثی متقارن و مثلثی نامتقارن استفاده شده است. نتایج کلی در هر دو روش یکسان بوده ولی، از آنجا که نتایج مثلثی نامتقارن حاوی خطای کمتری می‌باشد، از این روش برای تشریح اطلاعات استفاده گردیده است. با توجه به آزمون انجام شده ضرایب به شرح جدول ۲ خواهد بود.

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۲، در حالت " $h=0.4$ " کمترین مقدار خطا (MSE) را داریم. بنابراین جواب بهینه فازی به صورت زیر است:

$$\widehat{EVA} = (0.36, 0) + (0, 0)OWN + (0.21, 0.11)SIZE + (-0.19, 0.23)LEV$$

پس از غیرفازی سازی با استفاده از روش مرکز ثقل به کمک نرم‌افزار "متلب" مدل زیر را خواهیم داشت:

$$EVA = 0.36 + 0.21 OWN - 0.19 LEV$$

بر اساس نتایج حاصل از غیرفازی سازی، مالکیت دولتی رابطه مستقیمی با ارزش افزوده اقتصادی شرکت دارد. نتایج همچنین رابطه معکوس اهرم با ارزش افزوده اقتصادی را نیز گزارش می‌کند. با این حال در این پژوهش رابطه معنی‌داری بین اندازه شرکت و ارزش افزوده اقتصادی یافت نشده است و در نتیجه فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش به شرح جدول ۳ است. با توجه به نتایج مندرج در جدول ۳، در حالت " $h=0.3$ " کمترین مقدار خطا (MSE) را داریم. بنابراین جواب بهینه فازی به صورت زیر است:

مالکیت دولتی: در صورتی که بخش عمده سهام شرکت متعلق به بخش دولتی باشد از متغیر مصنوعی یک و در غیر این صورت از متغیر مصنوعی صفر استفاده می‌شود.

اندازه شرکت: با استفاده از لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها در پایان دوره مالی محاسبه می‌گردد.

اهرم مالی: با استفاده از نسبت بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها محاسبه می‌شود.

نتایج پژوهش

جهت آزمون مدل پژوهش در مرحله اول ویژگی‌های متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل با استفاده از آمار توصیفی مورد بررسی قرار گرفته و در مرحله بعد با استفاده از رگرسیون فازی نتایج مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. در جدول ۱ آماره‌های میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر مقدار جهت توصیف متغیرهای پژوهش به کار گرفته شده است. در این پژوهش جهت ایجاد همگنی بیشتر در داده‌ها، ارزش افزوده اقتصادی بر دارایی‌های شرکت تقسیم شده است. نتایج آمار توصیفی همچنین بیانگر آن است که مالکیت عمده ۵۹ درصد از شرکت‌های مورد مطالعه متعلق به بخش دولتی است. نتایج پژوهش مرادی و همکاران (۲۰۱۲)، نیز مبین آن است که مالکیت عمده ۶۶ درصد از شرکت‌های ایرانی طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۰۹ متعلق به بخش دولتی و

جدول ۱. آمار توصیفی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر	کشیدگی	چولگی
ارزش افزوده اقتصادی	۰/۰۴	۰/۰۹	-۰/۳۳	۰/۳۹	۰/۵۹	-۰/۰۶
بازده دارایی‌ها	۰/۱۱	۰/۱۰	-۰/۶۱	۰/۶۴	۱/۰۱	۰/۴۲
اندازه شرکت	۱۳/۲۵	۱/۴۴	۹/۵۷	۱۸/۸۲	۱/۰۷	۰/۷۸
اهرم	۰/۱۱	۰/۰۸	۰/۰۰	۰/۶۲	-۰/۷۰	-۰/۳۹

جدول ۲. مراکز و پهنای ضرایب فازی $he(0,1)$

h	α	α_{OWN}	α_{SIZE}	α_{LEV}	S	S_{OWN}	S_{SIZE}	S_{LEV}	MSE
۰/۱	۰/۳۱	۰	۰/۱۱	-۰/۳۱	۰	۰	۰/۱۶	۰/۱۳	۰/۰۲۲
۰/۲	۰/۳۱	۰	۰/۱۱	-۰/۱۹	۰	۰	۰/۱۶	۰/۱۳	۰/۰۱۹
۰/۳	۰/۳۶	۰	۰/۲۱	-۰/۲۲	۰	۰	۰/۱۲	۰/۱۹	۰/۰۱۹
۰/۴	۰/۳۶	۰	۰/۲۱	-۰/۱۸	۰	۰	۰/۱۱	۰/۲۲	۰/۰۱۱
۰/۵	۰/۴۲	۰	۰/۳۱	-۰/۲۳	۰	۰	۰/۲۱	۰/۲۲	۰/۰۱۴
۰/۶	۰/۴۲	۰	۰/۳۱	-۰/۲۳	۰	۰	۰/۲۱	۰/۲۶	۰/۰۳۱
۰/۷	۰/۲۳	۰	۰/۳۱	-۰/۳۴	۰	۰	۰/۱۲	۰/۳۲	۰/۰۳۳
۰/۸	۰/۴۱	۰	۰/۳۱	-۰/۳۴	۰	۰	۰/۴۱	۰/۴۳	۰/۰۳۱
۰/۹	۰/۶۳	۰	۰/۱۹	-۰/۴۱	۰	۰	۰/۴۱	۰/۴۳	۰/۰۴۱

جدول ۳. مراکز و پهنای ضرایب فازی $h \in (0,1)$

h	α	α_{OWN}	α_{SIZE}	α_{LEV}	S	S_{OWN}	S_{SIZE}	S_{LEV}	MSE
۰/۱	-۱/۴۴	۰	۰/۲۲	-۰/۱۳	۰	۰	۰/۲۲	۰/۲۱	۰/۰۳۷
۰/۲	-۱/۰۹	۰	۰/۲۳	-۰/۱۱	۰	۰	۰/۳۶	۰/۲۳	۰/۰۳۸
۰/۳	-۱/۲۴	۰	۰/۲۵	-۰/۱۴	۰	۰	۰/۲۳	۰/۲۲	۰/۰۲۹
۰/۴	-۲/۴۴	۰	۰/۲۶	-۰/۱۲	۰	۰	۰/۲۳	۰/۳۱	۰/۰۴۱
۰/۵	-۲/۱۲	۰	۰/۳۱	-۰/۲۱	۰	۰	۰/۴۱	۰/۳۴	۰/۰۴۰
۰/۶	-۱/۶۶	۰	۰/۱۶	-۰/۲۳	۰	۰	۰/۳۹	۰/۳۳	۰/۰۴۱
۰/۷	-۱/۶۶	۰	۰/۱۹	-۰/۰۹	۰	۰	۰/۲۱	۰/۲۶	۰/۰۴۴
۰/۸	-۲/۸۹	۰	۰/۲۲	-۰/۰۹	۰	۰	۰/۳۲	۰/۱۸	۰/۰۵۳
۰/۹	-۴/۷۱	۰	۰/۲۳	-۰/۰۸	۰	۰	۰/۳۶	۰/۱۸	۰/۰۶۳

در عمده موارد سرمایه‌گذاران نهادین با هدف کنترل اقدام به سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها نموده‌اند، به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌های خصوصی همانند ارکان دولتی از افق سرمایه‌گذاری بلندمدت برخوردار گشته‌اند.

علاوه بر این در مواردی برخی مالکان با اینکه شکل خصوصی دارند لکن از ماهیت شرکت‌های دولتی برخوردارند. همچنین این پژوهش نشان می‌دهد که بین اندازه شرکت و عملکرد مالی و اقتصادی شرکت رابطه معنادار مستقیم وجود دارد که این نتیجه با نتایج پژوهش هنربخش و همکاران (۱۳۹۱) مطابقت دارد و در این پژوهش نشان داده شده است که بین ریسک مالی و عملکرد و ارزش شرکت رابطه معنادار و منفی وجود دارد که این نتیجه با یافته‌های پژوهش رضایی و عازم (۱۳۹۱)، گلیسون و همکاران (۲۰۰۰)، لازارتو و همکاران (۲۰۰۰) و استاکینگ و بابل (۱۹۹۵) مطابقت دارد.

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌گردد صرف نظر از دولتی یا خصوصی بودن مالکیت شرکت‌ها، افق سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت یا بلندمدت مالکان مدنظر قرار گیرد. ضمن آنکه اهداف غیرمالی سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها نیز می‌تواند اهمیت به‌سزایی داشته باشد.

در این پژوهش ضمن پاسخگویی به برخی پرسش‌ها در حوزه ارتباط بین نوع مالکیت با عملکرد و ارزش شرکت، پاسخگویی به برخی پرسش‌ها را به انجام پژوهش‌های آتی موکول نموده است که در قالب هر یک از پیشنهادات زیر قابل بررسی است:

- به‌کارگیری سایر شاخص‌های مالکیت از جمله مالکان نهادی بر عملکرد و ارزش شرکت،
- بررسی ساختار مالکیت بر سایر شاخص‌های عملکرد مانند ارزش افزوده اقتصادی و بازده حقوق صاحبان سهام و ارزش افزوده بازار.

$$\overline{ROA} = (-1.24, 0) + (0, 0)OWN + (0.26, 0.33)SIZE + (-0.14, 0.22)LEV$$

پس از غیرفازی‌سازی با استفاده از روش مرکز ثقل به

کمک نرم‌افزار "متلب" مدل زیر را خواهیم داشت:

$$ROA = -1.24 + 0.26 SIZE - 0.14 LEV$$

بر اساس نتایج حاصل از غیرفازی‌سازی، رابطه‌ای معنی‌داری بین مالکیت دولتی و بازده دارایی کشف نشده است. از این رو فرضیه دوم پژوهش تأیید نمی‌شود. در این پژوهش همچنین رابطه‌ای مستقیم بین مالکیت دولتی و نسبت بازده دارایی و همچنین رابطه‌ای معکوس بین ریسک مالی و بازده دارایی مشخص شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش که از اطلاعات مالی ۱۵۰ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۳ و با استفاده از رگرسیون فازی به آزمون مدل‌های مربوط به فرضیه‌های پژوهش پرداخته شد، نشان می‌دهد که بین نوع مالکیت و عملکرد اقتصادی شرکت رابطه معناداری وجود ندارد، در نتیجه فرضیه اول پژوهش تأیید نمی‌شود و با توجه به نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش می‌توان عنوان کرد که بین نوع مالکیت و عملکرد مالی شرکت رابطه معناداری نیز وجود ندارد. نتایج این پژوهش با پژوهش ادهامیمبو و نیکسون (۲۰۱۵) همخوانی ندارد. نتایج تحقیقات پیشین در این زمینه نشان می‌دهد که افق سرمایه‌گذاری ارکان دولتی به مراتب بلندمدت‌تر از اشخاص حقیقی و شرکت‌های خصوصی است و این امر می‌تواند بر عملکرد شرکت‌ها تأثیرگذار باشد. در این خصوص باید در نظر داشت که اگرچه ارکان دولتی از افق سرمایه‌گذاری بلندمدتی برخوردارند، لکن ساختار مالکیت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران حاکی از حضور فعال سرمایه‌گذاران نهادی (که لزوماً دولتی نیستند) و نقش تعیین‌کننده آنان در توسعه بازار سرمایه است. از آن‌جا که

منابع

- قائمی، محمد حسین؛ قیطاسوند، محمود؛ توجیک، محمود. (۱۳۸۲). "تأثیر هموارسازی سود بر بازده سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۳، ۳۷-۲۱.
- نوروش، ایرج؛ ابراهیمی، کردلر علی. (۱۳۸۴). "بررسی و تبیین رابطه ترکیب سهامداران با تقارن اطلاعات و سودمندی معیارهای حسابداری عملکرد". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۲ (۴۲)، ۹۷-۱۲۴.
- طاهری، محمود؛ ماشین‌چی، ماشاله. (۱۳۸۷). *مقدمه‌ای بر احتمال و آمار فازی*. کرمان: انتشارات دانشگاه شهید باهنر.
- طالب‌نیا، قدرت‌اله، شجاع، اسماعیل. (۱۳۹۰). "رابطه بین نسبت ارزش افزوده بازار (MVA) به سود حسابداری و نسبت ارزش افزوده اقتصادی (EVA) به سود حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده". *مجله حسابداری مدیریت*، ۴ (۸).
- طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ خان‌حسینی، داوود؛ معزز ملاقاسم، الهه؛ نیکونستی، محمد. (۱۳۹۱). "بررسی تأثیر سرمایه فکری بر ارزش بازار و عملکرد مالی شرکت‌های صنعت سیمان پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲ (۵)، ۵۱-۶۶.
- عباسی، ابراهیم؛ رستگاری، فاطمه. (۱۳۹۱). "تأثیر ساختار مالکیت بر ارزش شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران". *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲ (۵)، ۳۳-۵۰.
- محمدی، جهانگرد؛ طاهری، محمود. (۱۳۸۴). "برازش توابع انتقالی خاک با استفاده از رگرسیون فازی". *مجله علوم و فنون کشاورزی و منابع طبیعی*، ۲۱، ۵۱-۶۰.
- ملکیان، اسفندیار؛ سلمان، رسول؛ شهسواری، معصومه. (۱۳۹۵). "مطالعه رابطه بین مالکیت دولتی و نهادی با مسؤلیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها". *شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*، ۵ (۱۷)، ۷۴-۵۵.
- مهران، ساسان؛ حسینی، احد؛ حیدری، حسن؛ پویانفر، احمد. (۱۳۹۲). "بررسی اثر ساختار مالکیت بر ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *تحقیقات مالی*، ۱ (۱۵)، ۱۲۹-۱۴۸.
- هشی، عباس؛ علیخانی، حمید. (۱۳۹۴). "بررسی رابطه بین مالکیت خانوادگی و مالکیت غیرخانوادگی بر عملکرد شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران". *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۲۵، ۱-۲۲.
- ابوترابی، محمدعلی؛ فلاحی، محمدعلی؛ سلیمی‌فر، مصطفی؛ حسینی، سید محمد. (۱۳۹۴). "اثر مالکیت دولتی بانک‌ها بر رابطه علی توسعه مالی-رشد اقتصادی در ایران". *فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی*، ۴ (۱۵)، ۹۹-۱۲۶.
- بابایی زکلیکی، محمدعلی؛ احمدوند، ژیلدا. (۱۳۸۷). "بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (تحقیقات مالی ۱۳۸۷)". ۲۶، ۱۵-۲۷.
- پرویز، لاله؛ خلقی، مجید؛ فاخری‌فرد، احمد. (۱۳۸۸). "پیش‌بینی جریان سالانه رودخانه با استفاده از مدل خود همسته تجمی میانگین متحرک و رگرسیون فازی". *دانش آب و خاک*، ۱۲، ۶۵-۸۲.
- پورحیدری، امید؛ همتی، داوود. (تابستان، ۱۳۸۳). "بررسی اثر قراردادهای بدهی، هزینه‌های سیاسی، طرح‌های پاداش و مالکیت بر مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۶ (۳۶)، ۱۱-۶۳.
- رحمان سرشت، حسین؛ مظلومی، نادر. (۱۳۸۴). "رابطه عملکرد مدیریتی سرمایه‌گذاران نهادی با سهم مالکیت این نهادها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *مطالعات مدیریت*، ۴۷، ۱۶۰-۱۳۵.
- زکلیکی، محمد علی و احمدوند، ژیلدا. (۱۳۸۷). "بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس بهادار تهران". *پژوهش‌های مالی*، ۲۶.
- کرمانی، احسان؛ نماز، محمد. (۱۳۸۷). "تأثیر ساختار مالکیت بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۳ (۱۵)، ۱۰۰-۸۳.
- کفاش پنجه‌شاهی، محمد و سید جلال صادقی، شریف. (۱۳۸۸). "تأثیر ترکیب سهامداران بر بازدهی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵ (۱۵)، ۶۶-۵۱.
- مظلومی، نادر. (۱۳۸۴). "رابطه عملکرد مدیریتی سرمایه‌گذاران نهادی با سهم مالکیت این نهادها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *فصلنامه مطالعات مدیریت*، ۴۷، ۱۱۰-۸۵.

- firm value: Evidence from the Korean financial crisis”. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=348401>.
- Chang, Y. & Ayyub, B. (2001). “Fuzzy regression methods: A comparative assessment”. *Fuzzy Sets and Systems*, 119, 187-203.
 - Desender, K. & Garcia-cestona, M. (2008). “Stock price performance and ownership structure during period of stock market crisis”. www.ssrn.com.
 - Eforis, C. & Uang, J. (2015). “Corporate governance and firm performance: The moderating effect of state ownership”. *Proceedings of 4th Global Business and Finance Research Conference*, 1-12.
 - Fernandez, P. (2002). “Three residual income valuation methods and discounted cash flow valuation”. <http://web.iese.edu/pablofernandez>.
 - Gitundu, E., Kisaka, S., Kiprop, S. & Kibet, L. (2016). “The effects of ownership and corporate governance reforms on efficiency of privatized companies in Kenya”. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6(1), 323-331.
 - Hintosova, A. & Kubikova, Z. (2016). “The effect of the degree of foreign ownership on firms performance”. *Review of Economic Perspectives*, 16 (1), 29-43.
 - Kim, K.J., Moskowitz, H. & Koksalan, M. (1996). “Fuzzy versus statistical linear regression”. *Euro Journal Oper Research*, 92, 417-434.
 - Michaelas, N., Chittenden, F. & Poutziouris, P. (1999). “Financial policy and capital structure choice in UK SMEs: Empirical evidence from company panel data”. *Small Business Economics*, 2(12), 113-1.
 - Mitton, T. (2002). “A cross-firm analysis of the impact of corporate governance on the East Asian financial Crisis”. *Journal of Financial Economics*, 64 , 215–241.
 - Nogata, D., Uchida, K., Moriyasu, H. (2009). “Corporate governance and Stock Price Performance during the Financial Crisis: Evidence from Japan”. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1501723>.
 - Najid, N.A. & Rahman, R.A. (2011). “Government ownership and performance of Malaysian government-linked companies”. *International Research Journal of Finance and Economics*, 61, 42-56.
 - Odhiambo, F. & Nixon, O. (2015). “Government ownership and value of listed firms in Kenya: A panel data evidence”. *American Journal of Trade and Policy*, 1(2), 45-50.
 - Radden, D.T. & Woodall, W.H. (1994). Properties of certain fuzzy linear regression methods. *Fuzzy Sets and Systems*, 64, 361-375.
 - Velury, U. & Jenkins, D.S. (2006). “Institutional ownership and the quality of earnings”. *Journal of Business Research*, 59, 1043-1051.
 - Zakaria, Z., Purhanudin, N. & Palanimally, Y. (2014). “Ownership structure and firm performance: Evidence from Malaysian trading and services sector”. *European Journal of Business and Social Sciences*, 2(3), 32-43.

آیا شاخص‌های فرهنگ ملی هافستد بر بودجه‌بندی بخش عمومی تأثیرگذار است؟

احمد پیفه^۱، *حمید زارعی^۲، حسین جعفری جم^۳

۱. استادیار حسابداری، دانشکده اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان.

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان.

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۶/۱۰

Do Hofstede's National Culture Impact on Public Sector Budgeting Practices?

A. Pifeh¹, *H. Zarei², H. Jafari Jam³

1. Assistant Professor in Accounting, Faculty of Economic, University of Sistan & Baluchestan, Zahedan, Iran.

2. M.A. in Accounting, Faculty of Economic, University of Sistan & Baluchestan, Zahedan, Iran.

3. M.A. in Accounting, Faculty of Economic, University of Sistan & Baluchestan, Zahedan, Iran.

Received: 2016/9/1

Accepted: 2016/11/26

Abstract

Differences in cultural philosophy at the national level have been theorized to affect business practices, legal systems, social behavior norms, educational achievements and even the rate of economic growth. This literature is extended to investigate whether public sector budgeting procedure associate to national economic culture. Current paper addresses the shortcoming by using data from Hofstede's research and OECD database to test the relation between cultural dimensions and budgeting procedure. Present study is fundamental and classified as semi-experimental with regression approach. Public sector budgeting procedures are classified regarding to the extent to which the legislative body controls public sector expenditures (Legislative "Power of the Purse"), and also the extent to which the budgets are transparent to both the legislature and the individuals (Budget Transparency). The followings has been achieved: Hofstede's Power of distance index has a negative relation with Legislative Power of the Purse measure while Individualism, Masculinity and Uncertainty Avoidance indices are remarkably and positively related to; Individualism and Masculinity indices are significantly and positively related to Budgeting Transparency. There is a significant relationship between Hofstede's national culture and public sector budgeting.

Keywords: Budget Transparency, Cultural Dimensions, Legislative "Power of the Purse", National Culture.

JEL Classification: H69

چکیده

باتوجه به تفاوت‌های ساختار نظری ابعاد فرهنگ ملی در سراسر جهان و اثبات تأثیرگذاری فرهنگ بر روش‌های تجاری، نظام‌های قانونمند، هنجارهای اجتماعی و حتی نرخ رشد اقتصادی، در این پژوهش به بررسی و توصیف اثر فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی بخش عمومی پرداخته می‌شود. پژوهش حاضر از لحاظ هدف بنیادی بوده و با روش میدانی در دسته نیمه‌تجربی با رویکرد همبستگی قرار دارد. در این مطالعه از شاخص‌های مطالعاتی هافستد به عنوان متغیرهای مستقل بهره گرفته شده‌است. بودجه‌بندی بخش عمومی نیز به‌عنوان متغیر وابسته با توجه به بسط مخارج بخش عمومی در کنترل قوه مقننه (قدرت کنترل مجلس) و شفافیت بودجه‌بندی بخش عمومی در نظر گرفته شده است. بر اساس یافته‌های پژوهش شاخص فاصله قدرت دارای رابطه منفی با قدرت کنترل مجلس بوده و شاخص‌های فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی دارای رابطه مثبتی با قدرت کنترل مجلس می‌باشند. همچنین شاخص فردگرایی و مردانه‌طبعی دارای رابطه مثبت با شفافیت بودجه‌بندی است. در نتیجه بین شاخص‌های فرهنگی هافستد و بودجه‌بندی بخش عمومی رابطه معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: ابعاد فرهنگ ملی، روش‌های بودجه‌بندی، قدرت کنترل مجلس، شفافیت بودجه‌بندی.

طبقه‌بندی موضوعی: H69

* Corresponding Author: H. Zarei

E-mail: hamidzarei@pgs.usb.ac.ir

* نویسنده مسؤل: حمید زارعی

مقدمه

بودجه‌بندی بخش عمومی برنامه‌های مالی است که مشخص می‌کند چگونه منابع بخش عمومی به منظور برآوردن اهداف خط‌مشی‌های عمومی استفاده می‌شود (کای و منساح، ۲۰۱۱). باتوجه به اهمیت رفاه عمومی، جهت درک عواملی که به بودجه‌بندی مؤثر در بخش عمومی منجر شود، دقت نظر ویژه‌ای وجود دارد. این پژوهش توصیف‌کننده نقش فرهنگ ملی در بودجه‌بندی بخش عمومی ۳۳ کشور جهان خواهد بود. به عبارت واضح‌تر، در این مطالعه به‌طور ویژه بررسی خواهد شد که «آیا و چگونه فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی بخش عمومی تأثیر دارد؟» شواهد تجربی که در پایان پژوهش ارائه می‌شود، می‌تواند به اصلاح بودجه‌بندی‌های رسمی و بخش‌های کنترلی مرتبط با عوامل فرهنگی جهت پیاده‌سازی و اجرای سیاست‌های بودجه‌بندی مؤثر، کمک نماید. دو مورد از ویژگی‌های اصلی بودجه‌بندی بخش عمومی که در این پژوهش مدنظر قرار گرفته‌اند، عبارتند از:

۱- قدرت کنترلی مجلس،

۲- شفافیت بودجه‌بندی ملی در بخش عمومی،

فرض بر این است که این ویژگی‌ها فراهم‌کننده مسؤولیت پاسخگویی عمومی و حاکمیتی مناسب خواهند بود.

از دیرباز مشخص بوده است که سامانه‌های حسابداری کشورها به‌وسیله محیط ملی که شامل فرهنگ نیز می‌شود، شکل گرفته‌اند. همان‌طور که به‌وسیله هافستد نیز بیان شده است فرهنگ ارائه‌دهنده ارزش‌های مشترک، ویژگی‌ها، اعتقادات و رفتارهای بعضاً خاص، میان گروهی از افراد است (هافستد، ۱۹۸۰؛ ادی، ۱۹۹۱، ماتسیمو و خوان، ۲۰۰۴).

رابطه بین فرهنگ ملی و سامانه‌های حسابداری ملی به‌وسیله گری^۵ (۱۹۸۸)، پریرا^۶ (۱۹۸۹)، گری و وینت^۷ (۱۹۹۵)، داپنیک و سالتر^۸ (۱۹۹۵)، نوبز^۹ (۱۹۹۸)، هافستد^{۱۰} (۲۰۰۱)، داپنیک و تی ساکیومیز^{۱۱} (۲۰۰۴)، کوک و تادسی^{۱۲} (۲۰۰۶)، لی و هریسون^{۱۳} (۲۰۰۸)، چویی و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۰)،

سالتر و لوئیز^{۱۵} (۲۰۱۱)، هافستد (۲۰۱۱)، پریرا و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۲) و سیزلویج^{۱۷} (۲۰۱۳) تشریح شده است.

پیوند بین سامانه‌های حسابداری و مسؤولیت پاسخگویی و حاکمیتی مناسب در سطح ملی به‌وسیله آلن^{۱۸} (۲۰۰۲) و متیسون^{۱۹} (۲۰۰۲) مطرح گردیده است. در این مقاله، به‌طور ویژه تأثیر احتمالی فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی و حسابداری به‌منظور اطمینان از اثرگذاری بهره‌وری کاربردی نظام بودجه‌بندی در بخش عمومی و ایجاد مسؤولیت‌پذیری عمومی و حاکمیتی مناسب ارزیابی می‌شود؛ در بین سایر مراجع تدوین استانداردها نیز طنین این دیدگاه به گوش می‌رسد.

در این پژوهش ابتدا به بررسی چارچوب نظری و پیشینه‌های خارجی و داخلی پرداخته می‌شود (بخش دوم)، سپس ضرورت انجام پژوهش تبیین می‌گردد (بخش سوم)، آنگاه سراغ فرضیه‌سازی رفته و فرضیات تأثیر شاخص‌های فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی مطرح می‌گردد (بخش چهارم)، پس از آن روش‌شناسی پژوهش در بخش پنجم ارائه می‌شود؛ بخش ششم نشان‌دهنده یافته‌های پژوهش و تحلیل آنهاست و در نهایت نتیجه‌گیری پایانی و پیشنهادات برای انجام تحقیقات آتی بیان می‌گردد (بخش هفتم).

مروری بر پیشینه پژوهش

فرآیند بودجه‌بندی شیوه‌ای است که در آن منابع اختصاص داده می‌شوند، به منظور اینکه این فرآیند به شکلی مؤثر انجام گیرد، اطلاعات باید از اشخاص تحت امری که درگیر مصرف این منابع هستند، بدست آید (رنکین و همکاران^{۲۰}، ۲۰۰۸).

بر اساس ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور بودجه برنامه مالی یک‌ساله بخش عمومی است که از یک طرف هزینه‌ها و سایر مخارج و از طرف دیگر درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار را برای دستیابی به هدف‌های مورد نظر بخش عمومی پیش‌بینی می‌نماید. به‌عبارت‌دیگر در بودجه هزینه برنامه‌ها، طرح‌ها، پروژه‌ها، فعالیت‌ها و هم‌چنین درآمدها و سایر منابع مالی لازم برای تأمین هزینه‌های مورد بحث پیش‌بینی می‌شود. در ضمن از تعیین میزان واقعی درآمدها و هزینه‌ها و مقایسه مستمر آن‌ها با بودجه مصوب نیز تحت عنوان کنترل بودجه‌ای یاد می‌شود (سعیدی، ۱۳۷۷).

لزوم کنترل بودجه‌ای در اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مورد توجه خاص قرار گرفته است. در حال حاضر

1. Qi & Mensah
2. Hofstede
3. Eddie
4. Matsumoto & Juang
5. Gray
6. Perera
7. Gray & Vint
8. Douppnik & Salter
9. Nobes
10. Hofstede
11. Douppnik & Tsakumis
12. Kwok & Tadesse
13. Li & Harrison
14. Chui et al

15. Salter & Lewis
16. Perera et al
17. Cieslewicz
18. Allen
19. Matheson
20. Rankin et al

خارجی و داخلی انجام گرفته در راستای عوامل محیطی تأثیرگذار بر سامانه‌های حسابداری به ترتیب سال و در ادامه مرتب شده‌اند.

پژوهش‌های خارجی: ویلت^{۲۱} (۱۹۸۳)، توسعه

استانداردهای حسابداری بین‌المللی را از دید انسان‌شناسی مطرح و نتیجه گرفت که موفقیت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به دلیل متغیرهای فرهنگی محدود شده است. از این‌رو فرهنگ یک عامل مهم و تأثیرگذار بر حسابداری است. در نتیجه مطالعات گسترده هافستد^{۲۲} (۱۹۸۳)، در رابطه با ابعاد و ارزش‌های فرهنگی، وی ۴ شاخص فرهنگ ملی را برای کشورهای جهان ارائه و آن‌ها را با پژوهش‌های حسابداری مرتبط ساخت.

هریسون و مک کینون^{۲۳} (۱۹۸۶)، دریافتند فرهنگ از طریق هنجارها و ارزش‌های متعلق به افراد و گروه‌های نظام اجتماعی خاص بر روش‌های حسابداری اثرگذار است.

گری (۱۹۸۸)، با الهام گرفتن از مطالعات هافستد در سال ۱۹۸۰ و پژوهش آرین و ردبارگ در سال ۱۹۸۵ ارزش‌های فرهنگی را با چهار بعد ارزشی حسابداری (حرفه‌گرایی در برابر کنترل‌های قانونی، یکنواختی در برابر انعطاف‌پذیری، محافظه‌کاری در برابر خوش‌بینی، پنهان‌کاری در برابر شفافیت) مرتبط ساخت. وی دریافت محافظه‌کاری و پنهان‌کاری بر رویه‌های اندازه‌گیری و افشا در گزارش‌های مالی تأثیر می‌گذارد، اما حرفه‌گرایی و یکنواختی اثر خود را در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد.

پیرا (۱۹۸۹)، به این نتیجه رسید که فرهنگ می‌تواند به‌عنوان یکی از مؤثرترین عوامل محیطی توضیح‌دهنده تفاوت روش‌های حسابداری در کشورهای مختلف باشد.

گری و وینت (۱۹۹۵)، به بررسی تأثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری (بعد پنهان‌کاری/شفافیت اطلاعات) در ۲۷ کشور پرداختند. نتایج پژوهش آنان مؤید وجود روابط قوی بین ارزش‌های فرهنگی جوامع (به‌خصوص فردگرایی و ابهام‌گریزی) و میزان افشای اطلاعات حسابداری در کشورهای مورد بررسی بود.

دوپنیک و سالتز (۱۹۹۵)، با ترکیب الگوهای مربوط به نحوه توسعه حسابداری به یک الگو کلی دست یافتند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که هر سه عامل محیط بیرونی، ساختار نهادی و فرهنگ نقش قابل توجهی در تغییرات حسابداری یک جامعه دارند. از سوی دیگر، در سطح جهانی نیز ساختار نهادی

روش‌های مختلفی برای بودجه‌بندی در بخش عمومی وجود دارد که عبارت‌اند از:

۱- بودجه‌بندی متداول (سنتی)،

۲- بودجه‌بندی افزایشی،

۳- بودجه‌بندی برنامه‌ای،

۴- بودجه‌بندی بر مبنای صفر،

۵- بودجه‌بندی عملیاتی،

باتوجه به این‌که یکی از خط‌مشی‌های قابل‌توجه در بودجه‌بندی تأمین رفاه عمومی در سطح جامعه است و بهبود رفاه عمومی وظیفه قانونی نهادهای قدرت است (رحیق اغصان، ۱۳۸۴).

بنابراین عواملی که بر بودجه‌بندی بخش عمومی مؤثر واقع می‌شوند از اهمیت به‌سزایی برخوردارند. تحقیقات نشان می‌دهد که توسعه و تکامل حسابداری تحت تأثیر عوامل محیطی مختلفی قرار دارد که یکی از مهم‌ترین این عوامل فرهنگ است (نوروش و دیانتي، ۱۳۸۲).

بنابراین فرهنگ می‌تواند به‌عنوان یکی از مؤثرترین عوامل محیطی، توضیح‌دهنده تفاوت روش‌های حسابداری در کشورهای مختلف باشد. در راستای نقش فرهنگ بر روش‌های حسابداری شواهد تجربی وجود دارد که می‌توان از آن‌ها در راستای بهبود بودجه‌بندی‌های رسمی و بخش‌های کنترلی مرتبط با عوامل فرهنگی به‌منظور اجرای سیاست‌های بودجه‌بندی مؤثر، استفاده نمود (کای و منساح، ۲۰۱۱).

از عوامل احتمالی که می‌تواند بر بودجه‌بندی در بخش عمومی نقش مؤثری ایفا نماید، فرهنگ ملی است؛ در این مطالعه تمرکز اصلی بر تأثیر و نقش احتمالی ۴ شاخص فرهنگی هافستد بر بودجه‌بندی بخش عمومی در ۳۳ کشور جهان است. ابعاد شاخص‌های فرهنگی هافستد عبارت‌اند از:

۱- فاصله قدرت،

۲- فردگرایی،

۳- مردانه‌طبعی،

۴- ابهام‌گریزی،

این پژوهش به‌نوبه خود می‌تواند بر کارایی نهادهای بخش عمومی، مسؤلیت پاسخگویی و شفافیت آن‌ها مؤثر واقع شود. البته به نظر می‌رسد هم‌اکنون در نظام جمهوری اسلامی ایران، به‌طور کلی تأثیر احتمالی شاخص‌های فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی نهادهای بخش عمومی در نظر گرفته نمی‌شود، لذا این مسئله مطرح است که "آیا شاخص‌های فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی در بخش عمومی تأثیرگذار است و سبب ارتقا عملکرد نهادهای بخش عمومی، کارآمد نمودن مسؤلیت پاسخگویی و شفافیت بودجه‌بندی می‌شود؟" پژوهش‌های

21. Violet

22. Hofstede

23. Harrison & McKinnon

کشورهای عربی که اکثراً مسلمان هستند، عوامل فرهنگی بر ارتقای حسابداری و یکپارچگی آن تأثیرگذار است.

لی و هریسون (۲۰۰۸)، طی تحقیقی به بررسی ارتباط فرهنگ ملی و حاکمیت شرکتی پرداختند. تحقیق آنها نشان داد که موضوع حاکمیت شرکتی در بین شرکت‌های مختلف با فرهنگ‌های متفاوت، دارای ساختار متفاوت است. آنها شاخص‌های فرهنگی را به کمک مدل هافستد اندازه‌گیری کرده و در نهایت تفاوت سیستم‌های اقتصادی و سیاسی و حقوقی را دلیل تفاوت‌های حاکمیت شرکتی در کشورهای مختلف اعلام کردند.

اریج^{۲۹} (۲۰۱۰)، ۶۰۰ شرکت بزرگ در ۲۲ کشور دنیا را از نظر شاخص‌های فرهنگ ملی هافستد مورد مطالعه قرار داد و دریافت که مسؤلیت اجتماعی شرکت‌ها تحت تأثیر شاخص‌های فرهنگ ملی قرار دارند.

چوئی و همکاران (۲۰۱۰)، دریافتند که فردگرایی با استراتژی‌های حجم و نوسانات سود رابطه مثبتی دارد.

کای و منساح (۲۰۱۱)، پژوهشی گسترده را با عنوان "تأثیر فرهنگ ملی بر روش‌های بودجه‌بندی بخش عمومی در ۴۹ کشور دنیا" انجام دادند. آن‌ها دریافتند که شاخص‌های مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی هر دو رابطه مثبتی با قدرت مجلس یا قدرت کنترل مجلس از قوه مقننه دارند و شاخص فردگرایی به‌طور چشمگیر و مثبتی با شفافیت بودجه‌بندی رابطه دارد.

پیریرا و همکارانش (۲۰۱۲)، پژوهشی را با محور ارائه شواهد تجربی در رابطه با فرهنگ و حسابداری انجام دادند. آنها پژوهش مزبور را با ایجاد رابطه بین ارزش‌های فرهنگی و حرفه‌گرایی در حسابداری با توجه به چارچوب مطالعاتی هافستد و گری در کشورهای نیوزلند و ساموا به سرانجام رساندند و از شاخص‌های فرهنگی این دو کشور، شواهدی را ارائه دادند که مؤید وجود تفاوت‌های آشکار در سطوح حرفه‌گرایی حسابداری است.

سیزلویچ (۲۰۱۳)، با استفاده از شاخص‌های فرهنگ ملی در پژوهش هوس و همکاران (۲۰۰۴)، سنجش‌های بانک جهانی از نهادهای ۶۲ کشور جهان و سنجش حسابداری ملی از بنیاد استانداردهای مالی (۲۰۰۸) رابطه بین فرهنگ ملی، نهادها و حسابداری ملی را بررسی نمود. نتایج نشان دادند که حسابداری با نهادهای جوامع مختلف در ارتباط بوده و این نهادها نیز تحت تأثیر فرهنگ ملی قرار دارند.

آگاروال و گودل^{۳۰} (۲۰۱۴)، پس از بررسی تمام پژوهش‌های مهم صورت گرفته در زمینه رابطه ابعاد فرهنگی در حرفه حسابداری و مالی، دریافتند فرصت برای مطالعات بیشتر در زمینه تأثیر فرهنگ ملی بر امور مالی وجود دارد.

به‌عنوان مهم‌ترین عنصر تأثیرگذار بر نظام‌های حسابداری شناخته شد.

زارزسکی^{۳۴} (۱۹۹۶)، شواهدی را مبتنی بر تأثیرگذاری محافظه‌کاری، فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی بر روش‌های افشای حسابداری یافت. وی دریافت که فرهنگ بر رویه‌های افشای شرکت‌های درون‌مرزی تأثیر می‌گذارد، ولی شرکت‌هایی که در سطح بازارهای جهانی فعالیت می‌کنند به‌مراتب اطلاعات بیشتری را نسبت به آن‌چه در کشورشان اجباری شناخته شده است، منتشر می‌کنند.

نوبز (۱۹۹۸)، استدلال نمود فرهنگ تأثیر فراگیری بر روش‌های حسابداری و تعاملات در یک روش جامع با ساختار سازمانی کشور دارد که بر روش‌های حسابداری تأثیرگذار است. هافستد (۲۰۰۱)، بیان کرد که قواعد حسابداری تحت تأثیر فرهنگ ملی است و فرهنگ عامل اصلی در درک تفاوت روش‌های حسابداری و نظام‌هاست، هم‌چنین این مهم است دریابیم چه جنبه‌ای از فرهنگ نقش تعیین‌کننده و مؤثری بر روش‌های حسابداری ایفا می‌کند.

آلن (۲۰۰۲)، این تئوری را مطرح که حسابداری و گزارش‌های مالی برای بهره‌وری و اثرگذاری کارایی بخش عمومی‌ها ضروری هستند و نقش اساسی را در اتمام وظیفه بخش عمومی برای مسؤلیت پاسخگویی عمومی ایفا می‌کنند. آلت و همکاران^{۳۵} (۲۰۰۶)، اشاره داشته‌اند که نتایج مالی می‌تواند به‌طور مثبت یا منفی بر شفافیت اثرگذار باشد، زیرا بخش عمومی ممکن است دستیابی به اطلاعات را به‌منظور جلوگیری از سرزنش‌های ناشی از عملکرد ضعیف محدود سازند یا به تسهیل دسترسی به اطلاعات به‌منظور دریافت اعتبار برای سال مالی مطبوع اقدام ورزند. در همین سال کوک و تادسی با ارزیابی رابطه بین فرهنگ ملی و سیستم‌های مالی در پژوهشی بین‌المللی دریافتند کشورهایی که ابهام‌گریزی بالاتری دارند، تمایل بیشتری برای همکاری با سیستم‌های مالی بانک محور دارند.

تی ساکیومیز^{۳۷} (۲۰۰۷)، بر مبنای بهبود نتایج گری، شواهدی را ارائه داد که مشخص می‌کرد تفاوت‌های فرهنگی می‌تواند بر افشای اطلاعات به‌وسیله حسابداران در صورت‌های مالی اثرگذار باشد.

عسکری و همکاران^{۳۸} (۲۰۰۸)، در مطالعه‌ای به تأثیر ارزش‌های فرهنگی بر یکپارچگی و ثبات حسابداری در کشورهای عربی پرداختند. تحقیقات آن‌ها نشان داد در

24. Zarzeski

25. Alt et al

26. Kwok & Tadesse

27. Tsakumis

28. Askary et al

29. Oriji

30. Aggarwal & Goodell

که می‌تواند منجر به بهره‌وری مناسب از منابع بودجه‌بندی شده، ایجاد مسؤولیت‌پذیری عمومی و شفافیت صورت‌های مالی در بخش عمومی شود. لازم به ذکر است در راستای اهداف فوق در هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال، هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی استانداردهای مربوطه وضع گردیده است. بر مبنای بیانیه هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال، اولین هدف گزارش‌دهی مالی یکپارچگی بودجه‌بندی است، بنابراین استفاده‌کنندگان در رابطه با تعیین چگونگی تحصیل منابع کمک نماید و این که آیا مصرف منابع همواره با مجوز قانونی صورت می‌گیرد، همچنین آیا اطلاعات فراهم‌شده درباره مصرف منابع با سایر اطلاعات حسابداری درباره دارایی‌ها و بدهی‌ها سازگاری دارد یا خیر.

طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ماده ۲۴، ارائه اطلاعات بودجه‌بندی در صورت‌های مالی مستلزم مقایسه بودجه و عملکرد است و همچنین مستلزم افشای توضیح دلایل تفاوت‌های اساسی میان بودجه و عملکرد می‌باشد. سازگاری با الزامات این استاندارد، این اطمینان را می‌دهد که نهادهای بخش عمومی، تعهدات مسؤولیت پاسخگویی و افزایش شفافیت صورت‌های مالی را ادا می‌نمایند (ون شیک و سندرسون^{۳۲}، ۲۰۰۹).

هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی در بیانیه مفهومی شماره ۱ یعنی "اهداف گزارشگری مالی" منتشر شده در سال ۱۹۸۷ نشان می‌دهد که گزارش‌های مالی به دلایل ذیل مورد استفاده قرار می‌گیرد:

- ۱- مقایسه نتایج مالی با بودجه،
- ۲- دسترسی به شرایط مالی و نتایج عملیات،
- ۳- کمک در تعیین سازگاری با قوانین، مقررات و قاعده‌های مالی،

۴- کمک در ارزیابی بهره‌وری و کارایی،
از طرف دیگر تئوری ابعاد فرهنگی مطرح شده از سوی هافستد که در این مطالعه مورد استناد قرار گرفته‌اند را می‌توان به‌عنوان بزرگ‌ترین پارادایم موجود در تشریح روند توسعه فرهنگی جوامع قلمداد کرد و به اعتقاد هافستد این ابعاد قادرند تفاوت‌های فرهنگی موجود در بین ملل مختلف را تبیین نمایند. همچنین توجه داشته باشید فرهنگ هر جامعه به‌طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای نظام‌های اطلاعاتی موجود در شرکت‌ها و سازمان‌های مختلف آن جامعه تأثیر می‌گذارد.

پژوهش‌های داخلی: پورجالالی و میک^{۳۱} (۱۹۹۵)، در یک مطالعه تحلیلی-نظری به بررسی تغییرات فرهنگی ایجاد شده در کشور جمهوری اسلامی ایران قبل و بعد از انقلاب اسلامی و تأثیرات آن بر ارزش‌های حسابداری پرداختند. آن‌ها دریافته‌اند پس از انقلاب جمع‌گرایی در این کشور بیشتر شده، فاصله قدرت اجتماعی در بعد از انقلاب بیشتر شده، ابهام‌گریزی افزایش پیدا کرده، مردانه‌طبعی در جامعه افزایش یافته، کنترل قانونی بیشتر شده، یکنواختی در حسابداری بیشتر شده، میزان محافظه‌کاری حسابداری افزایش یافته و پنهان‌کاری نیز بیشتر شده است.

رضازاده (۱۳۸۱)، طی یک پژوهش پیمایشی مقطعی، رابطه بین ارزش‌های اجتماعی مبتنی بر فرهنگ شامل فاصله قدرت، اطمینان‌طلبی، فردگرایی و مردگرایی را با ارزش‌های حسابداری محافظه‌کاری و پنهان‌کاری مورد بررسی قرار داد. در نهایت این نتیجه حاصل شد که برخلاف نظریه گری، با وجود افزایش مردگرایی در شرکت‌های ایرانی میزان پنهان‌کاری آن‌ها کاهش یافته است. این امر در واقع قابلیت تعمیم‌الگویی واحد از ارزش‌های فرهنگی و حسابداری در کشور را با تردید مواجه می‌سازد.

نوروش و دیلمی (۱۳۸۲)، به آزمون الگو گری، بررسی روابط تئوریک مطرح‌شده در این الگو و نحوه ارتباط ابعاد فرهنگی با ارزش‌های حسابداری در کشور جمهوری اسلامی ایران با استفاده از روش لیزرل پرداختند، تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین پایین بودن قدرت توضیحی الگو گری در این کشور است.

مدرس و دیلمی (۱۳۸۳)، در مطالعه‌ای نظری به این نتیجه رسیدند که تئوری ابعاد فرهنگی مطرح‌شده از سوی هافستد را می‌توان به‌عنوان بزرگ‌ترین پارادایم موجود در تشریح روند توسعه فرهنگی جوامع قلمداد کرد.

ضرورت پژوهش

یکی از الزامات یافتن روش‌های بودجه‌بندی مطلوب، توجه به محیط فرهنگی خاص کشور می‌باشد، زیرا به‌طور نسبی فرهنگ ملی بیشتر در برابر تغییرات مقاومت نشان می‌دهد تا حسابداری و بودجه‌بندی. بنابراین عدم توجه به نقش احتمالی شاخص‌های فرهنگ ملی در بودجه‌بندی بخش عمومی می‌تواند به عدم استفاده بهینه و کارآمد از بودجه جامع در نهادهای بخش عمومی، نفی حس مسؤولیت پاسخگویی و عدم وجود شفافیت بودجه‌بندی منجر شود. لذا این پژوهش فراهم‌کننده پایه و اساس اولیه جهت بودجه‌بندی مطلوب است

فرضیه اصلی: بین شاخص‌های فرهنگ ملی و بودجه‌بندی نهادهای بخش عمومی رابطه معناداری وجود دارد.

فاصله قدرت کم/زیاد

این شاخص بیان می‌دارد اعضای قدرتمند سازمان‌ها و مؤسسات انتظار دارند قدرت به‌صورت نامساوی توزیع شده باشد، بنابراین توزیع قدرت در جامعه به‌صورت نابرابر است. به عبارت واضح‌تر شاخص قدرت حدی است که در آن اعضای باقدرت کمتر جامعه نابرابری در توزیع قدرت را می‌پذیرند، در فرهنگ‌هایی که شاخص قدرت آن‌ها بالاست، قدرت یک عامل اجتماعی اساسی است که در آن به اجبار رهبری تجویز شده و به‌وسیله سازمان‌ها به مردم القا شده است (همان، ۲۰۱۰).

بنابراین در این تئوری مطرح می‌شود که در کشورهای با شاخص فاصله قدرت بالا، قوه مجریه بسیار قوی می‌باشد و البته در کشورهای پادشاهی نسبت به کشورهای ریاست جمهوری دارند، این دیدگاه بیشتر صدق می‌کند. در کشورهایی که فاصله قدرت در آن‌ها کم است، بالادستان با زیردستان خود با احترام و مساوات برخورد می‌کنند، دولت‌ها در چنین کشورهایی تمایل دارند که اطلاعات موضوع بودجه‌بندی را به‌منظور موشکافی دقیق آن توسط عموم مردم ارائه دهند. بنابراین، انتظار می‌رود که نظام‌های بودجه‌بندی دولتی در کشورهای با فاصله قدرت بالا، دارای مجلس (قوه مقننه) ضعیفی باشند و شفافیت بودجه‌بندی را کمتر مورد توجه قرار دهند. متقابلاً در کشورهای با فاصله قدرت کم انتظار می‌رود مجلس (قوه مقننه) قوی‌تر باشد، مسؤلیت پاسخگویی و شفافیت بودجه‌بندی در تمامی سطوح مورد تأکید و توجه قرار گیرند و بخش اجرایی دولت (قوه مجریه) ضعیف‌تر عمل کند. با توجه به مطالب فوق، می‌توان رابطه‌ای منفی را بین شاخص فاصله قدرت با شاخص‌های قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی پیش‌بینی نمود.

فرضیه فرعی گروه اول: رابطه بین شاخص فاصله

قدرت، قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی.

فرضیه ۱-۱: بین شاخص فاصله قدرت و شاخص قدرت کنترل مجلس رابطه منفی وجود دارد.
فرضیه ۱-۲: بین شاخص فاصله قدرت و شاخص شفافیت بودجه‌بندی رابطه منفی وجود دارد.

فردگرایی / جمع‌گرایی

فردگرایی یکی از بخش‌های مهم این تسلسل به همراه

به‌عبارت دیگر اختلافات فرهنگی موجود در جوامع را می‌توان موجد تفاوت‌های موجود در فرهنگ‌های سازمانی دانست که خود عامل اصلی و تأثیرگذار بر عملکرد تجاری سازمان‌هاست. بدیعی است حسابداری که بخشی از عملکرد تجاری واحدهای اقتصادی به شمار می‌رود، سخت تحت تأثیر فرهنگ ملی و سازمانی قرار دارد. از طرف دیگر اگرچه بسیاری از مطالعات اخیر ابعاد دیگری را نیز معرفی نموده‌اند، اما در نهایت شاخص‌هایی را که هافستد معرفی نموده است، بیشترین توجه را در حسابداری و بودجه‌بندی به خود اختصاص داده است (هریسون و مک کینون، ۱۹۸۶؛ گری، ۱۹۸۸).

همچنین نویسندگان و پژوهشگران دیگر نیز با توجه به مطالعات هافستد و ادامه راه وی، به ارزشمندی و اعتبار مطالعات هافستد صحنه گذارده و چنین نتیجه گرفته‌اند که پژوهش، وی با روایی و پایایی بالایی می‌تواند مورد استناد قرار گیرد (مدرس و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۳).

نظارت مجلس بر بودجه‌بندی ملی یک ویژگی ارزشمند است، زیرا میزان منابع عمومی که به‌وسیله قوه مجریه هزینه یا خرج می‌شود، برخی نظارت‌ها به‌وسیله نمایندگان منتخب مجلس را منجر تا موجب بهره‌وری بیشتر بودجه‌بندی گردد (وهنر^{۳۳}، ۲۰۱۱).

برای برآوردن اهداف این مطالعه ما به اتخاذ و بسط دو شاخص وابسته قدرت کنترل مجلس (به‌وسیله وهنر در سال ۲۰۰۳ ایجاد شد) و شفافیت بودجه‌بندی در مجلس می‌پردازیم. شایان ذکر است شفافیت بودجه‌بندی به‌عنوان افشای کامل تمام اطلاعات مربوط پایان سال مالی در یک زمان‌بندی مشخص و روش سیستماتیک می‌باشد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^{۳۴}، ۲۰۰۲).

تأثیر فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی بخش عمومی

همان‌طور که پیش از این اشاره شد، در این پژوهش ۴ شاخص فرهنگ ملی هافستد (هافستد و همکاران^{۳۵}، ۲۰۱۰)، مورد توجه قرار گرفته است. ابعاد فرهنگی مورد نظر عبارت‌اند از:

- فاصله قدرت کم/زیاد (PDI)،

- فردگرایی/جمع‌گرایی (IND)،

- مردانه‌طبیعی/زنانه‌طبیعی (MAS)،

- ابهام‌گریزی کم/زیاد (UAI)،

این پژوهش شامل یک فرضیه اصلی و ۸ فرضیه فرعی است.

33. Wehner

34. Organization for Economic Cooperation & Development

35. Hofstede et al

می‌شود و به توزیع نقش‌های جنسیتی در جوامع مربوط است. در این شاخص هافستد و بوند^{۳۶} (۱۹۸۸)، ارزش‌های فرهنگی را از یک طرف در محدوده ایده‌های بسیار مردانه، رقابتی و ادعاکننده و از طرف دیگر افتادگی و مهربانی گزارش نموده‌اند. کشورهایی که امتیاز مردانه‌طبعی بالا دارند، به خوش ادعا بودن و شخص‌گرایی تمایل داشته و بر یافته‌های شخصی و موفقیت تمرکز دارند. در سمت دیگر این تسلسل، کشورهایی با امتیاز زنانه‌طبعی بالا تمایل دارند که بر روابط تأکید کنند، با ضعیف‌ترها مهربان هستند و کیفیت زندگی را به ثروت و تعلقات ترجیح می‌دهند. بنابراین با توجه به این‌که در کشورهای این‌گونه که مردانه‌طبعی بالا دارند، نتیجه نهایی مدنظر است، از این‌رو می‌توان این تئوری را مطرح ساخت که اولویت چنین کشورهایی بر مؤثر بودن نظام‌های کنترل بودجه‌بندی با نقش نظارتی قوی از سوی مجلس است، همچنین ایفای نقش نظارتی کارا از سوی مجلس بازگوکننده شفافیت بودجه‌بندی بالا در بخش عمومی خواهد بود. بنابراین با توجه به توازن قدرت مابین قوه مقننه و قوه مجریه، می‌توان نقش کم‌رنگ‌تری را برای قوه مجریه در این کشورها نسبت به کشورهای این‌گونه که زنانه‌طبعی بالا دارند، قائل شد. در مقابل کشورهای این‌گونه که زنانه‌طبعی بالا دارند، بر کیفیت زندگی تمرکز می‌نمایند و با ضعیف‌ترها مهربان هستند، بیشتر تمایل دارند به قوه مجریه اعتماد نموده و بر نظام مؤثر رفاه اجتماعی تأکید دارند؛ از این‌رو، با توجه به اینکه مسؤلیت پاسخگویی در این کشورها مورد تأکید و توجه قرار نمی‌گیرد، انتظار می‌رود از قدرت مجلس (قوه مقننه) در ایفای نقش نظارتی کاسته شود، بنابراین رابطه‌ای مثبت میان مردانه‌طبعی با قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی مورد انتظار است.

فرضیه فرعی گروه سوم: رابطه بین شاخص

مردانه‌طبعی، قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی.

فرضیه ۱-۳: بین شاخص مردانه‌طبعی و

قدرت کنترل مجلس رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۲-۳: بین شاخص مردانه‌طبعی و شفافیت

بودجه‌بندی رابطه مثبت وجود دارد.

ابهام‌گریزی کم/زیاد

این شاخص صبر یک جامعه را در برخورد با مسائل مبهم بررسی و به ارزیابی و محاسبه میزان با فرهنگ بودن اعضای آن جامعه در رابطه با "حقیقت محض" می‌پردازد و توانایی جامعه برای سازگاری با موقعیت‌های غیرساختاری در سطوح

جمع‌گرایی در مقابل آن است. این شاخص به اندازه‌گیری درجه فردگرایی‌هایی که درون گروه شکل می‌گیرد، می‌پردازد. از یک طرف در فردگرایی انتظار می‌رود افراد مستقل و بی‌نیاز از هم باشند و از طرف دیگر در جوامع قوی، به هم‌پیوسته و خانواده‌های مبسوط، افراد خانواده بر منافع جامعه ترجیح داده می‌شوند.

به عبارت روشن‌تر در جوامع فردگرا افراد از بدو تولد منافع جامعه را بر منافع شخصی خود ترجیح می‌دهند، اما در جوامعی که سطح فردگرایی در آن‌ها پایین است هرکسی به فکر خود و خانواده‌اش است. در جوامع فردگرا، مردم بر دریافت حقوق شخصی تأکید داشته و استدلال و منفعت شخصی خویش را در نظر می‌گیرند، از این‌رو مردم معمولاً مشارکت بیشتری در بودجه‌بندی دولتی دارند و خواستار افشای اطلاعات با کیفیت مطلوب می‌باشند. در مقابل در کشورهای جمع‌گرا مردم بیشتر نگران منافع گروهی هستند تا منافع شخصی و مشارکت آن‌ها در بحث بودجه‌بندی و مسؤلیت نظارتی کمتر می‌باشد، زیرا کشورهای این‌گونه که فردگرایی در آن‌ها بالاست، یافته‌ها و تلاش‌های شخصی را بر نتایج و اقدامات گروهی ترجیح می‌دهند (همان، ۲۰۱۰).

از این‌رو، این تئوری مطرح می‌شود که کشورهای فردگرا تمایل دارند نظام‌های دولتی را ارتقا دهند، شهادت زیادی در عرصه رقابت سیاسی دارند، به مجلس قدرت می‌دهند و همچنین خواستار مسؤلیت پاسخگویی و شفافیت مالی بهتر و بیشتر هستند؛ در نقطه مقابل در کشورهای جمع‌گرا در مقایسه با کشورهای فردگرا با توجه به اینکه انتظار می‌رود قوه مجریه از استحکام و قدرت بیشتری برخوردار باشد، از قدرت مجلس (قوه مقننه)، رقابت سیاسی پایدار، مسؤلیت پاسخگویی و شفافیت مالی کاسته می‌شود. با توجه به مطالب پیش‌گفته انتظار رابطه‌ای مثبت بین شاخص فردگرایی با شاخص قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی وجود دارد.

فرضیه فرعی گروه دوم: رابطه بین شاخص فردگرایی،

قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی.

فرضیه ۱-۲: بین شاخص فردگرایی و قدرت کنترل مجلس

رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۲-۲: بین شاخص فردگرایی و شفافیت بودجه‌بندی

رابطه مثبت وجود دارد.

مردانه‌طبعی/زنانه‌طبعی

این شاخص برحسب تسلسل با ویژگی‌های مردانه‌طبعی در یک طرف و خصوصیات زنانه‌طبعی در طرف دیگر سنجش

مدیریت و برنامه‌ریزی زاهدان، دیوان محاسبات زاهدان، استانداردی زاهدان و صاحب‌نظران مربوطه در امر بودجه‌بندی توزیع گردید. این پرسشنامه‌ها مبنای تعیین امتیاز دو شاخص کنترل قدرت مجلس و شفافیت بودجه‌بندی در جمهوری اسلامی ایران قرار گرفتند. منبع گردآوری و تعیین امتیاز داده‌های بین‌المللی مربوط به این دو شاخص وابسته برای ۳۲ کشور باقیمانده، با توجه به نتیجه بررسی سازمان همکاری اقتصادی و توسعه از فرآیندهای بودجه‌بندی کشورهای موجود در لیست این سازمان است.

نمرات بعد فرهنگی نیز از هافستد (۱۹۸۰، ۱۹۸۳)، هافستد و بوند (۱۹۹۸)، هافستد و همکاران (۲۰۱۰) و سایت رسمی هافستد (۲۰۱۵) جمع‌آوری شده است. متغیرهای کنترلی نیز برای مجموع کشورها از سایت رسمی بانک جهانی گردآوری شده‌اند. پس از ترکیب این داده‌ها و منابع آنها و تطابق کشورهای موجود در لیست سازمان همکاری اقتصادی و توسعه و بانک جهانی در بررسی بودجه‌بندی بخش عمومی، در مجموع داده‌های بودجه‌بندی و فرهنگ ملی ۳۳ کشور از جمله جمهوری اسلامی ایران در تحلیل‌ها مورد استفاده قرار گرفتند.

الگوهای پژوهشی

دو الگوی رگرسیون در این پژوهش برآورد شده است. این دو الگو شامل موارد زیر می‌باشد:

$$\text{LEG-POP}_i = \alpha_{11} + \lambda_{11} \text{PDI}_i + \lambda_{12} \text{IDV}_i + \lambda_{13} \text{MAS}_i + \lambda_{14} \text{UAI}_i + \lambda_{15} \text{DPRES}_i + \lambda_{16} \text{GDP-PC}_i + \varepsilon_{1i} \quad (1)$$

$$\text{BUD-TPCY}_i = \alpha_{21} + \lambda_{21} \text{PDI}_i + \lambda_{22} \text{IDV}_i + \lambda_{23} \text{MAS}_i + \lambda_{24} \text{UAI}_i + \lambda_{25} \text{DPRES}_i + \lambda_{26} \text{GDP-PC}_i + \varepsilon_{2i} \quad (2)$$

متغیرهای وابسته

LEG-POP = شاخص قدرت کنترل مجلس

BUD-TPCY = شاخص شفافیت بودجه‌بندی

متغیرهای مستقل

PDI = شاخص فاصله قدرت

IDV = شاخص فردگرایی

MAS = شاخص مردانه‌طبعی

UAI = شاخص ابهام‌گریزی

متغیرهای کنترلی و ساختگی

GDP-PC = تولید ناخالص داخلی سرانه

بالا (موقعیت‌های جدید و غیرمطمئن) را سنجش می‌نماید (هافستد و همکاران، ۲۰۱۰).

در فرهنگ‌های ابهام‌گریز، به کنترل محیط در قالب قوانین، قواعد و مقررات سخت‌گیرانه و از طریق سنجش‌های ایمنی و امنیتی پرداخته می‌شود. از نظر فلسفی در بررسی‌های مالی تکیه بر حقیقت محض جایگاه ویژه‌ای دارد. برای نمونه رتبه بالا در این شاخص نشان‌دهنده قوانین، قواعد و مقررات قابل توجه در این کشورهاست و در مقابل کشورهایی که رتبه پایینی دارند، جوامع با آرامشی هستند که قوانین، مقررات و قواعد کمتری دارند. کشورهایی که رتبه بالایی در این شاخص دارند، قوانین و مقررات را جهت گذر از عدم‌اطمینان ترجیح می‌دهند، بنابراین این تئوری مطرح می‌شود که کشورهای ابهام‌گریز تمایل به اتخاذ کنترل‌های بیشتر توسط قوه مقننه دارند تا فرآیند بودجه‌بندی را طی و آن را در قالب مقررات و قوانین انجام دهند. در مقابل کشورهایی که امتیاز کمتری در این شاخص گرفته‌اند، بیشتر تمایل دارند قوه مجریه در اتخاذ، پیاده‌سازی و اجرای قوانین سخت‌گیری کمتری را اعمال کند؛ علاوه‌براین، انعطاف‌پذیری بیشتر به منظور پاسخگو بودن در برابر عدم‌اطمینان و شک‌های آتی نیز تجویز می‌شود.

اگرچه در این شاخص دلیلی وجود ندارد که بودجه‌بندی‌ها از نظر شفافیت متفاوت باشند، از این‌رو انتظار رابطه‌ای مثبت بین شاخص ابهام‌گریزی و قدرت کنترل مجلس و رابطه‌ای غیرقابل توجه میان ابهام‌گریزی و شفافیت بودجه‌بندی وجود دارد.

فرضیه فرعی گروه چهارم: رابطه بین شاخص

ابهام‌گریزی، قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی.

فرضیه ۴-۱: بین شاخص ابهام‌گریزی و قدرت کنترل مجلس رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۴-۲: بین شاخص ابهام‌گریزی و شفافیت بودجه‌بندی رابطه‌ای وجود ندارد.

روش‌شناسی

منابع داده و انتخاب نمونه

این پژوهش برحسب هدف از نوع بنیادی بوده و از لحاظ گردآوری اطلاعات، نیمه‌تجربی با رویکرد همبستگی و رگرسیون است. داده‌های بودجه‌بندی بخش عمومی نظام جمهوری اسلامی ایران در این پژوهش بر مبنای پرسشنامه سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در رابطه با روش‌های بودجه‌بندی جمع‌آوری گردیده است. در مجموع ۳۳ پرسشنامه بین متخصصان امر بودجه‌بندی در وزارت امور اقتصادی و دارایی، امور هماهنگی و تلفیق حساب‌ها در تهران، سازمان

PRES = ساختار حکومتی

بر اساس فرضیاتی که پیش‌تر ارائه شد، موارد زیر انتظار می‌رود:

$$\begin{aligned} H1.1 &= \lambda_{11} < 0; H1.2 = \lambda_{12} < 0 \\ H2.1 &= \lambda_{21} > 0; H2.2 = \lambda_{22} > 0 \\ H3.1 &= \lambda_{31} > 0; H3.2 = \lambda_{32} > 0 \\ H4.1 &= \lambda_{41} > 0; H4.2 = \lambda_{42} = 0 \end{aligned}$$

شایان ذکر است برای محاسبه رگرسیون‌های چندخطی فوق از نرم‌افزار استاتا ۱۳ استفاده شده است.

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای وابسته

شاخص قدرت کنترل مجلس: این شاخص توسط وهنر^{۳۷} (۲۰۰۳) ایجاد گردید، سپس سازمان همکاری اقتصادی و توسعه^{۳۸} در سال ۲۰۰۷ و ۲۰۱۲ آن را تعدیل نمود. شاخص تعدیل شده برای جمهوری اسلامی ایران بر مبنای پرسشنامه سازمان همکاری اقتصادی و توسعه محاسبه شده و داده‌های آن برای سایر کشورهای مورد مطالعه در این پژوهش با استفاده از سایت رسمی این سازمان گردآوری شده است، امتیاز بالا در این شاخص نشان‌دهنده تمایل مجلس برای کنترل بودجه‌بندی است.

شاخص شفافیت بودجه‌بندی: این شاخص توسط سازمان همکاری اقتصادی و توسعه ایجاد شده است (۲۰۰۲). شاخص تعدیل شده بر مبنای پرسشنامه برای جمهوری اسلامی ایران محاسبه گردیده و داده‌های آن برای سایر کشورهای مورد مطالعه در این پژوهش با استفاده از سایت رسمی این سازمان گردآوری شده است، امتیاز بالا در این شاخص نشان‌دهنده تمایل مجلس برای افشای کامل اطلاعات بودجه‌بندی پایان سال مالی است.

یافته‌های پژوهش و تحلیل آن‌ها

آماره‌های توصیفی

در این مطالعه امتیاز شاخص‌های فرهنگی از سایت رسمی هافستد^{۳۹} (۲۰۱۵)، استخراج شده است. جدول ۱ نشان‌دهنده خلاصه آماری ابعاد فرهنگی مورد نظر است.

شاخص فاصله قدرت: امتیاز جمهوری اسلامی ایران در این شاخص ۵۸ است که نشان‌دهنده تمایل به فاصله قدرت نسبتاً بالاست. کشورهای ذیل مشخصاً در دو طرف این

رتبه‌بندی قرار دارند:

اتریش (۱۱)، دانمارک (۱۸) و نیوزلند (۲۲) دارای کمترین فاصله قدرت بوده و اسلوانی (۷۱)، مکزیک (۸۱) و جمهوری اسلواکی (۱۰۰) بیشترین فاصله قدرت را به خود اختصاص دادند.

کشورهای با فاصله قدرت کم نابرابری در قدرت را نمی‌پسندند و زیردستان وابستگی کمتری به مدیران خود دارند اما در فرهنگ‌هایی که شاخص فاصله قدرت آن‌ها بالاست، قدرت یک عامل اجتماعی اساسی است که در آن به اجبار رهبری تجویز شده سازمان‌ها به مردم القا شده است، بنابراین نظام‌های بودجه‌بندی بخش عمومی در کشورهای با فاصله قدرت بالا، دارای مجلس (قوه مقننه) ضعیفی بوده و شفافیت بودجه‌بندی را کمتر مورد توجه قرار می‌دهند. در این کشورها نابرابری در قدرت پسندیده نیست و زیردستان وابستگی کمتری به مدیران خود دارند. در طرف مقابل در کشورهای با فاصله قدرت نسبتاً زیاد، انتظار می‌رود قوه مجریه قدرت و کنترل بیشتری بر کنترل و شفافیت بودجه‌بندی نسبت به قوه مقننه داشته باشد.

شاخص فردگرایی/جمع‌گرایی: امتیاز جمهوری اسلامی

ایران در این شاخص ۴۱ است که نشان‌دهنده تمایل نسبی این کشور به جمع‌گرایی است. کشورهای ذیل مشخصاً در دو طرف این رتبه‌بندی قرار دارند:

بیشترین امتیاز فردگرایی متعلق به آمریکا (۹۱)، استرالیا (۹۰) و انگلیس (۸۹) است؛ در سمت دیگر که تأکید بر جمع‌گرایی است، کره جنوبی (۱۸)، شیلی (۲۳)، اسلوانی (۲۷) و پرتغال (۲۷) کمترین امتیاز را دارند.

کشورهایی که فردگرایی در آن‌ها بالاست، یافته‌ها و تلاش‌های شخصی را بر نتایج و اقدامات گروهی ترجیح می‌دهند، از این‌رو کشورهای فردگرا تمایل دارند نظام‌های بخش عمومی را ارتقاء دهند، شهادت زیادی در عرصه رقابت سیاسی دارند، به مجلس قدرت می‌دهند و همچنین خواستار مسؤولیت پاسخگویی و شفافیت مالی بهتر و بیشتر هستند، در نقطه مقابل در کشورهای جمع‌گرا در مقایسه با کشورهای فردگرا با توجه به اینکه انتظار می‌رود قوه مجریه از استحکام و قدرت بیشتری برخوردار باشد، از قدرت مجلس (قوه مقننه)، رقابت سیاسی پایدار، مسؤولیت پاسخگویی و شفافیت مالی کاسته می‌شود.

شاخص مردانه‌طبعی/زنانه‌طبعی: امتیاز جمهوری

اسلامی ایران در این شاخص ۴۳ است که نشان‌دهنده تمایل

37. Wehner

38. Organization for Economic Cooperation & Development

39. Hofstede Official Website

جدول ۱. امتیازات متغیرهای مستقل و وابسته در کشورهای مورد مطالعه

ردیف	کشور	فاصله قدرت	فردگرایی	مردانه طبیعی	ابهام‌گریزی	قدرت کنترل مجلس	شفافیت بودجه‌بندی
۱	اتریش	۱۱	۵۵	۷۹	۷۰	۸۵	۱۷۷
۲	استرالیا	۳۶	۹۰	۶۱	۵۱	۸۲.۴	۱۹۲
۳	اسپانیا	۵۷	۵۱	۴۲	۸۶	۷۵	۱۳۳.۷
۴	اسلواکی. جمهوری	۱۰۰	۵۲	۱۰۰	۵۱	۷۸.۵	۲۰۲
۵	اسلوونی	۷۱	۲۷	۱۹	۸۸	۶۴.۳	۱۸۸.۷
۶	ایسلند	۳۰	۶۰	۱۰	۵۰	۵۴.۱	۱۵۴
۷	آلمان	۳۵	۶۷	۶۶	۶۵	۹۱	۱۶۲
۸	آمریکا. ایالت متحده	۴۰	۹۱	۶۲	۴۶	۱۰۶.۲	۲۰۲
۹	انگلیس	۳۵	۸۹	۶۶	۳۵	۶۵.۸	۱۶۰.۳
۱۰	ایتالیا	۵۰	۴۶	۷۰	۷۵	۹۴.۴	۱۶۳
۱۱	ایران. جمهوری اسلامی	۵۸	۴۱	۴۳	۵۹	۸۳.۴	۱۸۱.۵
۱۲	ایرلند	۲۸	۷۰	۶۸	۳۵	۷۴.۱	۱۷۷
۱۳	بلژیک	۶۵	۷۵	۵۴	۹۴	۷۹.۸	۱۳۹
۱۴	پرغال	۶۳	۲۷	۳۱	۱۰۴	۸۴.۲	۱۶۷
۱۵	ترکیه	۶۶	۳۷	۴۵	۸۵	۷۸.۳	۱۸۲
۱۶	چک. جمهوری	۵۷	۵۸	۵۷	۷۴	۷۹.۲	۱۷۸.۷
۱۷	دانمارک	۱۸	۷۴	۱۶	۲۳	۸۰.۴	۱۱۰
۱۸	ژاپن	۵۴	۴۶	۹۵	۹۲	۷۹.۱	۱۶۲
۱۹	سوئد	۳۱	۷۱	۵	۲۹	۸۰.۹	۱۸۷
۲۰	سوئیس	۳۴	۶۸	۷۰	۵۸	۸۷.۵	۱۵۷
۲۱	شیلی	۶۳	۲۳	۲۸	۸۶	۵۹.۵	۱۷۵
۲۲	فرانسه	۶۸	۷۱	۴۳	۸۶	۷۶.۸	۱۷۳.۷
۲۳	فنلاند	۳۳	۶۳	۲۶	۵۹	۷۳.۶	۱۸۳
۲۴	کانادا	۳۹	۸۰	۵۲	۴۸	۷۸.۶	۱۹۳.۷
۲۵	کره جنوبی	۶۰	۱۸	۳۹	۸۵	۸۰.۹	۱۶۴.۳
۲۶	لهستان	۶۸	۶۰	۶۴	۹۳	۷۸.۴	۱۵۳.۷
۲۷	لوکزامبورگ	۴۰	۶۰	۵۰	۷۰	۸۰	۱۴۲
۲۸	مجارستان	۴۶	۵۵	۷۸	۸۲	۸۴.۲	۱۷۶
۲۹	مکزیک	۸۱	۳۰	۶۹	۸۲	۶۹.۹	۱۷۰
۳۰	نروژ	۳۱	۶۹	۸	۵۰	۸۹	۱۴۸
۳۱	نیورلند	۲۲	۷۹	۵۸	۴۹	۵۵.۸	۱۷۵
۳۲	هلند	۳۸	۸۰	۱۴	۵۳	۷۵.۹	۱۷۶.۷
۳۳	یونان	۶۰	۳۵	۵۷	۱۰۰	۷۵	۱۵۶

جدول ۲. آماره توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
قدرت کنترل مجلس	۷۸/۲۱۸	۷۹.۱	۱۰/۴۸۴	۵۴/۱	۱۰۶/۲
شفافیت بودجه‌بندی	۱۶۸/۵۷۵	۱۷۳.۷	۱۹/۹۸۰	۱۱۰	۲۰۲
فاصله قدرت	۴۸/۱۲۱	۴۶	۱۹/۵۵۵	۱۱	۱۰۰
فردگرایی	۵۸/۱۲۱	۶۰	۲۰/۱۷۸	۱۸	۹۱
مردانه‌طبعی	۴۹/۸۴۸	۵۴	۲۴/۵۷۱	۵	۱۰۰
ابهام‌گریزی	۶۷/۰۶۰	۷۰	۲۱/۸۶۱	۲۳	۱۰۴
PRES	۰/۱۸۱	۰	۰/۳۹۱	۰	۱
GDP-PC	۴۰۳۵۵/۱	۱۰۵۴۴۷/۱	۲۴۵۰۹/۳	۷۷۱۰/۵	۱۰۵۴۴۷/۱

بودجه‌بندی را طی و بودجه‌بندی را در قالب مقررات و قوانین انجام دهند. در مقابل کشورهایی که امتیاز کمتری در این شاخص گرفته‌اند، بیشتر تمایل دارند قوه مجریه در اتخاذ، پیاده‌سازی و اجرای قوانین سخت‌گیری کمتری را اعمال کند، علاوه بر این، انعطاف‌پذیری بیشتر به منظور پاسخگو بودن در برابر عدم اطمینان و شک‌های آتی نیز تجویز می‌شود. اگرچه در این شاخص دلیلی وجود ندارد که بودجه‌بندی‌ها از نظر شفافیت متفاوت باشند.

شاخص قدرت کنترل مجلس: امتیاز جمهوری اسلامی

ایران در این شاخص برابر با ۸۳/۴ و بیشتر از میانگین است. کشورهای ایسلند (۵۱/۴)، نیوزلند (۵۵/۸) و شیلی (۵۹/۵) دارای کمترین امتیاز در شاخص قدرت کنترل مجلس هستند؛ در طرف مقابل کشورهای آمریکا (۱۰۶/۲)، ایتالیا (۹۴/۱) و آلمان (۹۱) دارای بیشترین امتیاز از شاخص قدرت کنترل مجلس بوده‌اند.

شاخص شفافیت بودجه‌بندی: امتیاز جمهوری اسلامی

ایران در این شاخص برابر با ۱۸۱/۵ و بیشتر از میانگین است. کشورهای دانمارک (۱۱۰)، اسپانیا (۱۳۳/۷) و بلژیک (۱۳۹) دارای کمترین امتیاز در شاخص شفافیت بودجه‌بندی هستند، در طرف مقابل کشورهای آمریکا (۲۰۲)، جمهوری اسلواکی (۲۰۲) و کانادا (۱۹۳/۷) دارای بیشترین امتیاز از شاخص شفافیت بودجه‌بندی بوده‌اند.

جدول ۲ نشان دهنده خلاصه‌ای از متغیرهای اصلی مطالعه است. امتیاز قدرت کنترل مجلس در محدوده ۱۰۶/۲ و ۵۴/۱ با میانگین ۷۸/۲۱ و میان ۷۹/۱ می‌باشد؛ همچنین ارزش شفافیت بودجه‌بندی در محدوده ۱۱۰-۲۰۲ با میانگین ۱۶۸/۵۷ و میان ۱۷۳/۷ است. برای متغیرهای بعد فرهنگی، شاخص فاصله قدرت در محدوده ۱۰۰-۱۱ با میانگین ۴۸/۱۲ می‌باشد.

نسبی به زبانه‌طبعی در جمهوری اسلامی ایران است. در این شاخص بیشترین امتیاز را کشور جمهوری اسلواکی (۱۰۰)، ژاپن (۹۵) و اتریش (۷۹) بدست آوردند؛ در مقابل سوئد (۵)، نروژ (۸) و ایسلند (۱۰) کمترین امتیاز را در این بعد دارند. در واقع در کشورهای اسکاندیناوی که پرخاشگری کمتر رواج دارد و صبر و تحمل بیشتر است، میثاق‌های اجتماعی بیشتر پیشنهاد می‌گردد چراکه قدرت کمتری در اختیار قوه مجریه است. در کشورهای با مردانه‌طبعی بالا، نتیجه نهایی مدنظر است، از این‌رو اولویت چنین کشورهایی بر مؤثر بودن نظام‌های کنترل بودجه‌بندی با نقش نظارتی قوی از سوی مجلس است، بنابراین با توجه به توازن قدرت مابین قوه مقننه و قوه مجریه، می‌توان نقش کم‌رنگ‌تری را برای قوه مجریه در این کشورها نسبت به کشورهایی که زبانه‌طبعی بالا دارند، قائل شد. در مقابل کشورهایی که زبانه‌طبعی بالا دارند، بر کیفیت زندگی تمرکز می‌نمایند و با ضعیف‌ترها مهربان هستند، بیشتر تمایل دارند به قوه مجریه اعتماد نموده و بر نظام مؤثر رفاه اجتماعی تأکید دارند؛ از این‌رو، با توجه به اینکه مسؤلیت پاسخگویی در این کشورها مورد تأکید و توجه قرار نمی‌گیرد، انتظار می‌رود از قدرت مجلس (قوه مقننه) در ایفای نقش نظارتی کاسته شود.

شاخص ابهام‌گریزی: امتیاز جمهوری اسلامی ایران در

این شاخص ۵۹ است که نشان دهنده تمایل به ابهام‌گریزی نسبتاً بالاست. پرتغال (۱۰۴)، یونان (۱۰۰) و بلژیک (۹۴) بیشترین ابهام‌گریزی را داشتند، در مقابل دانمارک (۲۳)، سوئد (۲۹)، انگلیس (۳۵) و ایرلند (۳۵) شاخص ابهام‌گریزی پایین دارند. بنابراین بار دیگر کشورهای اسکاندیناوی با اتخاذ قوانین و مقررات کمتر برای موقعیت‌های ابهام‌برانگیز، بردباری بیشتری از خود نشان دادند. کشورهای ابهام‌گریز تمایل به اتخاذ کنترل‌های بیشتر توسط قوه مقننه دارند تا فرآیند

فاصله قدرت فرضیه ۲-۱ را رد می‌کند. هم‌چنین وجود رابطه منفی بین شفافیت بودجه‌بندی و ابهام‌گریزی فرضیه ۲-۴ را رد می‌کند.

بحث و نتیجه‌گیری

به‌طور ویژه کشورهای که در شاخص‌های فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی امتیاز فرهنگی بالایی دارند، به اتخاذ سامانه‌های بودجه‌بندی بخش عمومی که به مجلس قدرت کنترل بیشتر بر مخارج عمومی را می‌دهد، مبادرت می‌ورزند؛ هم‌چنین به نظر می‌رسد به‌طور نسبی کشورهای که در شاخص فاصله‌قدرت امتیاز فرهنگی پایینی دارند، نیز به قوه مقننه بیشتر اهمیت می‌دهند، این در حالی است که امتیاز جمهوری اسلامی ایران در شاخص فاصله قدرت به سمت بالا و در شاخص‌های فردگرایی و مردانه‌طبعی به سمت پایین تمایل دارد، لیکن به‌طور کلی شاخص‌های فرهنگ ملی جمهوری اسلامی ایران در وضعیت میانی است و از نظر ساختار حکومتی نیز ایران دارای ریاست جمهوری بوده و قوای مجریه و مقننه مستقل از هم فعالیت می‌کنند، بنابراین به‌طور کلی جمهوری اسلامی ایران توجه ویژه‌ای را به قوه مقننه و به‌صورت خاص کنترل‌های مجلس بر مخارج عمومی مبدول نمی‌دارد و همان‌طور که مشخص است از نظر ساختار حکومتی نیز به قوه مجریه بیشتر بها می‌دهد.

کشورهایی که در آن‌ها فردگرایی و مردانه‌طبعی بالاست، تمایل دارند سامانه‌های بودجه‌بندی بخش عمومی در پایان سال مالی وضعیت شفاف‌تری را به نمایش بگذارند و به مسؤلیت پاسخگویی مالی بهتر، بیشتر اهمیت دهند. از آنجا که جمهوری اسلامی ایران به‌طور نسبی به جمع‌گرایی و زنانه‌طبعی تمایل دارد و از طرف دیگر با توجه به مستقل بودن قوه مجریه از قوه مقننه در جمهوری اسلامی ایران شفافیت کمتری در امر بودجه‌بندی لحاظ می‌شود. نتایج این مطالعه تأیید می‌کند که فرهنگ ملی قطعاً بر شیوه‌های اتخاذ بودجه‌بندی بخش عمومی تأثیر می‌گذارد.

به‌طور ویژه، کشورهای با فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی بالا و البته با کمی اغماض فاصله قدرت پایین، تمایل به اتخاذ شیوه‌هایی دارند که قدرت بیشتری به قوه مقننه و مجلس می‌دهد؛ هم‌چنین کشورهای با فردگرایی و مردانه‌طبعی بالا به دنبال افشای کامل تمام اطلاعات بودجه‌بندی به طریق سیستماتیک در پایان سال مالی هستند. به‌طور اساسی، نگرانی‌ها در مورد شیوه‌های بودجه‌بندی در بخش عمومی، تفسیرکننده نگرانی‌ها در مورد بهره‌وری و کارایی مخارج بخش عمومی است.

شاخص فردگرایی نیز در محدوده ۹۱-۱۸ با میانگین ۵۸/۱۲ بدست آمد. شاخص مردانه‌طبعی محدوده ۱۰۰-۵ را با میانگین ۴۹/۸۴ اختیار نمود و در پایان نیز شاخص ابهام‌گریزی محدوده ۱۰۴-۲۳ و میانگین ۶۷/۰۶ را دارا بود. توصیفی از توزیع متغیر کنترلی نشان‌دهنده آن است که در کشورهای نمونه، تولید ناخالص داخلی به‌صورت سرانه در محدوده ۴۱۲۹۴/۵-۱۰۵۴۴۷/۱ با میانگین ۷۷۱۰/۵ و میانگین ۴۰۳۵۵/۱ و میانگین ۴۱۲۹۴/۵ بوده است.

جدول ۳ از متغیرهای ساختگی (PRES & PALA) برای نشان دادن ساختار حکومتی استفاده شده است. هم‌چنین در این جدول متغیرهای کنترلی تولید ناخالص داخلی سرانه و درصد ساخت آن مشخص شده است. از مجموع ۳۳ کشور، ۶ کشور دارای نظام سیاسی ریاستی بوده و در PRES طبقه‌بندی شدند، ۲۷ کشور نیز دارای نظام سیاسی پارلمانی بوده و در PALA طبقه‌بندی گردیدند. به‌طور کلی انتظار می‌رود کشورهای که نظام سیاسی ریاستی دارند (یا عبارتی در آن‌ها قدرت مجلس کمتر است) شفافیت بودجه‌بندی کمتری در مقایسه با کشورهای PALA که دارای نظام سیاسی پارلمانی بوده، داشته باشند.

جدول ۴ نشان‌دهنده همبستگی چندخطی میان متغیر وابسته قدرت کنترل مجلس با متغیرهای مستقل فاصله قدرت، فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی است. هم‌چنین شاخص‌های تولید ناخالص داخلی سرانه، بعنوان متغیر کنترلی بکار گرفته شده است. ساختار حکومتی نیز بعنوان متغیر ساختگی نقش خود را ایفا کرده است. رابطه متغیرهای وابسته نیز با یکدیگر مشخص شده است. با توجه به جدول، همبستگی با اهمیت آماری بین متغیرهای قدرت کنترل مجلس، فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی وجود دارد که از فرضیات ۱-۱، ۲-۱، ۳-۱ و ۴-۱ در سطح ۹۵ درصد اطمینان پشتیبانی می‌کند.

جدول ۵ نشان‌دهنده همبستگی چندخطی میان متغیر وابسته شفافیت بودجه‌بندی با متغیرهای مستقل فاصله قدرت، فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی است. هم‌چنین شاخص‌های تولید ناخالص داخلی سرانه و درصد ساخت تولید ناخالص داخلی، بعنوان متغیرهای کنترلی بکار گرفته شده‌اند. ساختار حکومتی نیز بعنوان متغیر ساختگی نقش خود را ایفا کرده است. رابطه متغیرهای وابسته نیز با یکدیگر مشخص شده است. با توجه به جدول، همبستگی با اهمیت آماری بین متغیرهای شفافیت بودجه‌بندی، فردگرایی و مردانه‌طبعی وجود دارد که از فرضیات ۲-۲ و ۳-۲ در سطح ۹۵ درصد اطمینان پشتیبانی می‌کند. وجود رابطه مثبت بین شفافیت بودجه‌بندی و

جدول ۳. طبقه‌بندی متغیرهای ساختگی و کنترلی

ردیف	کشور	نوع دولت	PRES	PALA	GDP PER CAPITA
۱	اتریش	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۸۳۲۴/۳
۲	استرالیا	نظام پارلمانی	۰	۱	۶۷۶۴۶/۱
۳	اسپانیا	نظام پارلمانی	۰	۱	۲۸۶۴۷/۸
۴	اسلواکی، جمهوری	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۷۲۰۷/۳
۵	اسلونی	نظام پارلمانی	۰	۱	۲۲۴۷۷/۶
۶	ایسلند	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۴۲۵۸/۷
۷	آلمان	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۴۰۱۰/۹
۸	آمریکا، ایالت متحده	نظام ریاستی	۱	۰	۵۱۴۵۶/۷
۹	انگلیس	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۱۲۹۴/۵
۱۰	ایتالیا	نظام پارلمانی	۰	۱	۳۴۸۴۴/۵
۱۱	ایران، جمهوری اسلامی	نظام ریاستی	۱	۰	۷۷۱۰/۵
۱۲	ایرلند	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۸۹۷۶/۹
۱۳	بلژیک	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۴۷۳۱/۲
۱۴	پرتغال	نظام پارلمانی	۰	۱	۲۰۵۷۷.۴
۱۵	ترکیه	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۰۶۴۶
۱۶	چک، جمهوری	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۹۶۴۰/۹
۱۷	دانمارک	نظام پارلمانی	۰	۱	۵۷۶۳۶/۱
۱۸	ژاپن	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۶۶۷۹/۳
۱۹	سوئد	نظام پارلمانی	۰	۱	۵۷۱۳۴/۱
۲۰	سوئیس	نظام ریاستی	۱	۰	۸۳۲۰۸/۷
۲۱	شیلی	نظام ریاستی	۱	۰	۱۵۲۵۳/۳
۲۲	فرانسه	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۰۸۵۰/۴
۲۳	فنلاند	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۷۴۱۵/۶
۲۴	کانادا	نظام پارلمانی	۰	۱	۵۲۷۳۸/۸
۲۵	کره جنوبی	نظام ریاستی	۱	۰	۲۴۴۵۴
۲۶	لهستان	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۳۱۴۲
۲۷	لوکزامبورگ	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۰۵۴۴۷/۱
۲۸	مجارستان	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۲۸۱۹/۷
۲۹	مکزیک	نظام ریاستی	۱	۰	۹۷۰۳/۴
۳۰	نروژ	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۰۱۵۶۳/۷
۳۱	نیورلند	نظام پارلمانی	۰	۱	۳۹۵۰۵
۳۲	هلند	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۹۴۷۴/۷
۳۳	یونان	نظام پارلمانی	۰	۱	۲۲۲۴۲/۷

جدول ۴. همبستگی متغیر وابسته قدرت کنترل مجلس با متغیرهای مستقل

فرضیه‌های پژوهش	متغیرهای مستقل	ضریب متغیر مستقل	احتمال متغیر مستقل	نوع ارتباط	نتیجه آزمون
فرضیه فرعی ۱-۱	فاصله قدرت	-۰/۰۲۲۵	۰/۰۰۰	معکوس	پذیرش فرضیه
فرضیه فرعی ۱-۲	فردگرایی	۰/۱۶۰۰	۰/۰۰۰	مستقیم	پذیرش فرضیه
فرضیه فرعی ۱-۳	مردانه‌طبعی	۰/۰۶۹۹	۰/۰۰۱	مستقیم	پذیرش فرضیه
فرضیه فرعی ۱-۴	ابهام‌گریزی	۰/۱۳۴۸	۰/۰۰۱	مستقیم	پذیرش فرضیه

جدول ۵. همبستگی متغیر وابسته شفافیت بودجه‌بندی با متغیرهای مستقل

فرضیه‌های پژوهش	متغیرهای مستقل	ضریب متغیر مستقل	احتمال متغیر مستقل	نوع ارتباط	نتیجه آزمون
فرضیه فرعی ۱-۲	فاصله قدرت	۰/۲۴۰۳	۰/۰۰۰	مستقیم	رد فرضیه
فرضیه فرعی ۲-۲	فردگرایی	۰/۱۷۸۹	۰/۰۰۰	مستقیم	پذیرش فرضیه
فرضیه فرعی ۲-۳	مردانه‌طبعی	۰/۰۸۸۳	۰/۰۰۰	مستقیم	پذیرش فرضیه
فرضیه فرعی ۲-۴	ابهام‌گریزی	-۰/۳۱۶۳	۰/۰۰۰	معکوس	رد فرضیه

پیشنهاد‌های حاصل از نتایج پژوهش

- به هیئت‌های تدوین کننده استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف توصیه می‌شود در راستای تنظیم استانداردهای حسابداری نقش فرهنگ ملی را به عنوان عامل محیطی مهم در نظر بگیرند.
- به نهادهای قانون‌گذاری در بخش عمومی توصیه می‌شود جهت تنظیم قوانین مربوط به بودجه‌بندی در بخش عمومی نقش اثبات شده فرهنگ ملی کشور را به منظور تدوین قوانین مؤثر در نظر بگیرند.
- به سایر اشخاصی که در ارزیابی عملکرد و مسؤولیت پاسخگویی دولت‌ها ذی‌نفع هستند، پیشنهاد می‌شود جهت ارتقا عملکرد و مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی نقش فرهنگ ملی را به عنوان عاملی تعیین کننده در نظر داشته باشند.
- به نهادهای دولتی فعال پیشنهاد می‌شود جهت افزایش بهره‌وری و کارایی مخارج بخش عمومی فاصله قدرت را کاهش داده و فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی را افزایش دهند.

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

- انجام پژوهش در زمینه اینکه آیا ابعاد فرهنگ ملی با کارایی مخارج عمومی در ارتباط است یا خیر. به طوری که شیوه‌های بودجه‌بندی قطعی با بهره‌وری و کارایی بیشتر مرتبط بوده و این بحث پذیرفته شده است که بر اساس این مطالعه ابعاد فرهنگی می‌تواند نقش مؤثری در این زمینه داشته باشد.
- شناسایی روابط بین شاخص‌های فرهنگی هافستد و ارزیابی تأثیر احتمالی این روابط بر شیوه‌های بودجه‌بندی در

سطح بین‌المللی.

۳. بررسی ساختارهای درون‌قاره‌ای شاخص‌های فرهنگی و تأثیر احتمالی آن بر شیوه‌های بودجه‌بندی در سطح بین‌المللی.
 ۴. بررسی تأثیر مذهب بر ساختارهای فرهنگی جوامع و تأثیر نهایی آن بر شیوه‌های بودجه‌بندی در سطح بین‌المللی.
- لذا، پژوهش‌های آتی برای بررسی چنین ارتباطاتی، مشارکتی ارزشمند برای تعیین خط‌مشی عمومی کشورها در بودجه‌بندی و تکمیل پیشینه موجود خواهد بود.

منابع

- رحیق‌اغصان، علی. (۱۳۸۴). *دانشنامه در علم و سیاست*. تهران: فرهنگ صبا.
- رضازاده، جواد. (۱۳۸۱). "رابطه فرهنگ با ارزش‌های حسابداری (محافظه‌کاری و پنهان‌کاری)". *رساله دکتری*، دانشگاه علامه طباطبایی.
- سعیدی، پرویز. (۱۳۷۷). "لزوم کنترل بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی". *حسابدار*، ۱۳، ۵۴-۵۶.
- مدرس، احمد؛ دیانتی‌دیلمی، زهرا. (۱۳۸۳). "رابطه فرهنگ و حسابداری". *دو ماهنامه حسابرس*، ۲۶ (۶)، ۳۴-۴۴.
- نوروش، ایرج؛ دیانتی‌دیلمی، زهرا. (۱۳۸۲). "بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰ (۳۳)، ۳۰-۴۰.
- Aggarwal, R. & Goodell, J.W. (2014). "National cultural dimensions in finance and accounting scholarship: An important gap in the literatures?", *Journal of Behavioral and Experimental*

- Finance*, 1, 1-12.
- ALLEN, T. (2002). "Public accountability and government financial reporting", *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*, 2(11).
 - Alt, J.E., Lassen, D.D. & Rose, S. (2006). "The causes of fiscal transparency: evidence from the US states". *IMF Staff papers*, 30-57.
 - Askary, S., Pounder, J. & Hassan, Y. (2008). "Influence of culture on accounting uniformity among Arabic nations. Education". *Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 1, 145-154.
 - Chui, A.C., Titman, S. & Wei, K.J. (2010). "Individualism and momentum around the world". *The Journal of Finance*, 65(1), 361-392.
 - Cieslewicz, J.K. (2013). "Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications for IFRS". *Critical perspectives on accounting*, 25(6), 511-528.
 - Doupnik, T.S. & Salter, S.B. (1995). "External environment, culture, and accounting practices: a preliminary test of a general model of international accounting development".
 - Doupnik, T.S. & Tsakumis, G.T. (2004). "A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research". *Journal of Accounting Literature*, 23(1).
 - Eddie, I.A. (1991). "Asia-Pacific cultural values and accounting systems". *Asia Pacific Management Accounting Forum*, 16(3), 22-30.
 - Gray, S.J. & Vint, H.M. (1995). "The impact of culture on accounting disclosures: some international evidence". *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 2(1), 33-43.
 - Gray, S.J. (1988). "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally". *Abacus*, 24(1), 1-15.
 - Harrison, G.L. & McKinnon, J.L. (1986). "Culture and accounting change: A new perspective on corporate reporting regulation and accounting policy formulation". *Accounting, Organizations and Society*, 11(3), 233-252.
 - Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
 - Hofstede, G. (1983). "Dimensions of national cultures in fifty countries and three regions". *Expiscations in cross cultural psychology*, 335-355.
 - Hofstede, G. (1983). "National cultures in four dimensions: A research-based theory of cultural differences among nations". *International Studies of Management & Organization*, 13(1/2), 46-74.
 - Hofstede, G. & Bond, M.H. (1988). "The Confucius connection: From cultural roots to economic growth". *Organizational dynamics*, 16(4), 5-21.
 - Hofstede, G. (2001). "Culture's consequences: Comparing values, behaviors". *institutions and organizations across nations*, Sage.
 - Hofstede G., Hofstede G.J. & Minkov, M. (2010). *Cultures and Organizations: Software of the Mind: Intercultural Cooperation and its Importance for Survival (3rd ed)*. New York: McGraw Hill.
 - Hofstede, G. (2011). "Dimensionalizing cultures: The Hofstede model in context". *online readings in psychology and culture*, 2(1), 8.
 - Kwok, C.C. & Tadesse, S. (2006). "National culture and financial systems". *Journal of International Business Studies*, 37(2), 227-247.
 - Li, J. & Harrison, J.R. (2008). "Corporate governance and national culture: a multi-country study". *The International Journal of Business in Society*, 8(5), 607-621.
 - Matheson, A. (2002). "Better public sector governance: the rationale for budgeting and accounting reform in Western nations". *OECD Journal on Budgeting (Supplement 1)*, 2, 37-49.
 - Matsumoto, D. & Juang, L. (2004). *Culture and Psychology (3rd ed)*. Belmont: Wadsworth/Thomson Learning.
 - Nobes, C.W. (1983). "A judgmental international classification of financial reporting practices". *Journal of Business Finance & Accounting*, 10(1), 1-19.
 - Nobes, C. (1998). "Towards a general

- model of the reasons for international differences in financial reporting”. *Abacus*, 34(2), 162-187.
- Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD). (2002). “OECD Best Practices for Budget Transparency”. *OECD Journal on Budgeting*, 1(3), 7-14.
 - Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD). (2012). “OECD Budget Practices and Procedures Survey”. www.oecd.org/gov/budgeting/2012-Budgeting-survey.pdf.
 - Orij, R. (2010). “Corporate social disclosures in the context of national cultures and stakeholder theory”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 868-889.
 - Perera, M.H.B. (1989). “Towards a framework to analyze the impact of culture on accounting”. *The international Journal of accounting*, 24(1), 42-56.
 - Perera, H., Cummings, L. & Chua, F. (2012). “Cultural relativity of accounting professionalism: evidence from New Zealand and Samoa”. *Advances in Accounting*, 28(1), 138-146.
 - Pourjalali, H. & Meek. G. (1995). “Accounting and culture: The case of Iran”. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 3, 3-17.
 - Qi, Y. & Mensah, Y.M. (2011). “The Influence of National Culture on Government Budgeting Practices: An International Analysis”. Available at SSRN 1913421.
 - Rankin, F.W., Schwartz, S.T. & Young, R.A. (2008). “The effect of honesty and superior authority on budget proposals”. *The Accounting Review*, 83(4), 1083-1099.
 - Salter, S.B. & Lewis, P.A. (2011). “Shades of Gray: An empirical examination of Gray's model of culture and income measurement practices using 20-F data”. *Advances in Accounting*, 27(1), 132-142.
 - Tsakumis, G.T. (2007). “The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules”. *Abacus*, 43(1), 27-48.
 - Van Schaik, F. & Sanderson, I. (2009). “Presentation of budget information in financial statements: IPSAS 24”.
 - Violet, W.J. (1983). “The development of international accounting standards: an anthropological perspective”. *The International Journal of Accounting*, 18(2), 1-12.
 - Wehner, J. (2006). “Assessing the power of the purse: An index of legislative budget institutions”. *Political studies*, 54(4), 767-785.
 - Wehner, J. (2011). “The case for congressional budgeting”. *Public Administration Review*, 71(3), 349-351.
 - Zarzeski, M.T. (1996). “Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices”. *Accounting horizons*, 10(1), 18.

بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران

*حیدر محمدزاده سالطه^۱، حمیده فرجی^۲

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند.

۲. گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۶/۷

Survey the Drivers and Barriers to Changes in Government Accounting and Financial Reporting in the Public Sector in Iran

*H. Mohammadzadeh Salteh¹, H. Faraji²

1. Associated Professor, Islamic Azad University, Marand, Iran.

2. Department of Accounting, Islamic Azad University, Marand, Iran.

Received: 2016/8/29

Accepted: 2016/12/16

Abstract

This study is a survey research. The Cronbach's Alpha for designed questionnaire has been determined 82 percent and volume of sample was 96 numbers. Data examined with two statistical examinations: T test and Friedman test which were analyzed using SPSS software.

The result show that legal compliance, the dominance of a particular doctrine, requirements and recommendations of the international community, financial and economic crisis, improve the financial transparency of stimulus was the driver of changes in government accounting and financial reporting in the public sector of Iran. Barriers to public accounting changes including Shortage of financial experts, failure of some financial and accounting regulations, lack of adequate public accounting standards and methods, lack of a conceptual framework and a culture of accountability Can be mentioned. Also according to this research findings can be concluded that the first priority in driving factor is improving financial transparency and in barrier is failure of some financial rules and regulations and computing.

چکیده

این پژوهش، از نوع پژوهش‌های پیمایشی می‌باشد. داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه طراحی شده با ضریب آلفای کرونباخ نهایی ۰/۸۲ و نمونه‌ای ۹۶ نفری از میان اساتید دانشگاه‌ها، حساب‌رسان دیوان محاسبات، ذیحسابان و مدیران دستگاه‌های دولتی، از طریق دو آزمون T و آزمون فریدمن با نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

نتایج حاصل نشان‌دهنده این است که عوامل الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشند. از موانع تغییرات حسابداری دولتی نیز می‌توان به کمبود نیروهای متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی اشاره کرد. همچنین با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان چنین نتیجه گرفت که، در بین محرک‌ها عامل بهبود شفافیت مالی و در بین موانع نیز عامل نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در اولویت اول قرار دارد.

Keywords: Government Accounting, Accounting Changes, Government Accounting Drivers, Government Accounting Barriers..

واژه‌های کلیدی: حسابداری دولتی، تغییرات حسابداری، محرک‌های حسابداری دولتی، موانع حسابداری دولتی.

JEL Classification: M48, M14

طبقه‌بندی موضوعی: M48, M14

مقدمه

نظر به این که نظام حسابداری و گزارش‌گری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی، از دیرباز به عنوان یکی از ابزارهای اصلی در ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی مالی مطرح بوده است، برخی از سازمان‌های دولتی، در راستای فراهم کردن تسهیلات لازم برای ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی، به سمت استفاده از مبنای حسابداری تعهدی کامل حرکت کرده‌اند و به نظر می‌رسد پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی در بخش‌های عمومی کشور ضروری و لازم باشد. چرا که مبنای حسابداری مورد استفاده در بخش‌های دولتی، می‌تواند بر اطلاعات مالی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر این اطلاعات تأثیرگذار باشد (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۱).

همچنین، جامعیت بیشتر اطلاعات تعهدی نسبت به اطلاعات نقدی، اندازه‌گیری کارایی فعالیت‌های بخش عمومی و پیش‌نیاز بودن حسابداری تعهدی برای بودجه‌ریزی عملیاتی نیز از دلایل دیگر حرکت به سمت حسابداری تعهدی می‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۶).

لذا شناسایی محرک‌ها (دلایل) و موانع تغییرات حسابداری دولتی امری ضروری می‌باشد. حسابداری و گزارش‌گری مالی در بخش عمومی به عنوان یکی از ابزارهای مهم ایفای مسؤلیت پاسخگویی در زمینه فعالیت‌های اجتماعی و سیاسی کانون توجه قرار گرفته است. با توجه به الزامات بانک جهانی که در قالب یک جمله (پول بیشتر نیاز به نظام حسابداری قوی‌تری دارد) می‌توان نتیجه گرفت، مدیریت منابع مالی دولت نیازمند به‌کارگیری نظام‌ها و رویه‌های حسابداری است، که کارایی و صرفه اقتصادی را برای سازمان به همراه داشته باشد. از طرف دیگر، در شرایط کنونی حسابداری دولتی و گزارش‌های مالی دولتی به عنوان یک سلاح در مقابل تقلب و اشتباه در ساختارهای حکومتی تلقی می‌شود. سازمان‌های بین‌المللی و تأمین‌کنندگان منابع دولت ارزش حسابداری را در کنترل و استقرار یک نظام بی‌خطر می‌دانند (چان^۱، ۲۰۰۳).

هدف از توسعه رویه‌های حسابداری این است که صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس ویژگی‌های کیفی تعیین شده توسط استانداردهای حسابداری و چارچوب نظری زیربنای آن، اطلاعات سودمند در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. با توجه به تغییرات دهه اخیر در

حسابداری دولتی که از آن به عنوان یک تحول بزرگ یاد می‌شود و ارائه بیانیه ۳۴ هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) در ژوئن ۱۹۹۹ که در آن استفاده از مبنای تعهدی را بیان می‌دارد. پژوهش حاضر سعی در شناسایی محرک‌ها و موانع از طریق مطالعه تجربیات سایر کشورها و اولویت‌بندی آنها در سیستم حسابداری دولتی در ایران را دارد.

در زمینه حسابداری و نحوه گزارش‌گری مالی بخش عمومی دو تفکر، یکی تفکر سنتی (بر مبنای حسابداری نقدی) و دیگری تفکر نوین (بر مبنای حسابداری تعهدی) وجود دارد. در تفکر سنتی (بر مبنای حسابداری نقدی) تصور بر این است که مبنای نقدی برای بخش عمومی مناسب‌تر است، زیرا با قوانین و مقررات سازگار است و منافع اجرای آن بر هزینه به‌کارگیری مبنای تعهدی بیشتر است. از طرف دیگر در اندیشه‌های مبنای نقدی، سازگاری کامل با نظام بودجه‌ریزی برنامه‌ای بود و تأکید بر آن است که دولت چه میزان منابع در اختیار دارد و چگونه آن را در همان سال مصرف نموده است و نظام پاسخگویی در این روش مبتنی بر عملکرد دولت در راستای گزارش‌گری مالی با تأکید بر گزارش صورت منابع و مصارف است. حسابداری تعهدی عملکرد صحیح فعالیت‌های بخش عمومی را گزارش می‌کند و امکان افزایش کارایی مدیریت را فراهم می‌سازد. تا رسیدن به اهداف با کمترین هزینه میسر گردد. گذر به این نظام جدید هدف نیست، آنچه مهم است تغییر نگرش از وضعیت بدون انعطاف که فقط درآمد‌های کسب شده و هزینه‌های پرداخت شده گزارش می‌شوند، به وضعیتی که روی پیش‌بینی‌های امیدوار کننده و نزدیک به واقعیت از اطلاعات برای تهیه و تنظیم بودجه سال‌های آتی تأکید دارد، می‌باشد و در این صورت افزایش کارایی قابل انتظار است (آدرینا تایرون^۲، ۲۰۰۷).

در دهه آخر قرن بیستم که به دهه انقلاب در حسابداری و گزارش‌گری مالی بخش عمومی نیز موسوم است، تحولات زیادی در نظام‌های حسابداری و گزارش‌گری مالی دولت‌ها و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه‌یافته و بعضی کشورهای در حال توسعه صورت گرفته است. این تحول اساسی که عمدتاً به خاطر افزایش مطالبات شهروندی مبنی بر حق پاسخ‌خواهی و تغییر در نگرش دولتمردان و سیاستمداران نسبت به ایفای مسؤلیت

همانطور که برای ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی، وجود محرک‌هایی لازم است بعید است که معرفی حسابداری تعهدی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه، با مشکلاتی همراه نباشد. موانع متعددی بر سر راه معرفی حسابداری تعهدی وجود دارد. اولین مشکلی که باید به آن توجه نمود کمبود حسابداران متخصص در سطوح مختلف در دستگاه‌های دولتی می‌باشد. حل این مشکل به دلیل پایین بودن میزان دانش تخصصی در بخش دولتی و نبود امکان آموزش سریع افراد مورد نیاز تا اندازه‌ای دشوار است. همچنین مدیریت به عنوان گرداننده اصلی یک واحد کوچک و یا بزرگ مثل دولت در اجرای حسابداری تعهدی نقش به‌سزایی دارد (کردستانی، ۱۳۸۸).

دومین مانعی که باید به آن توجه کرد نبود چارچوب نظری، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی است. در ایران به استناد ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ روش نگهداری حساب با موافقت وزارت دارایی و تأیید دیوان محاسبات کشور تعیین می‌گردد، که بر این اساس آخرین دستورالعمل موجود بر اساس روش نقدی تعدیل شده، در سال ۱۳۸۱ تهیه و در حال اجرا می‌باشد در حال حاضر در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دستگاه‌های دولتی این دستورالعمل تنها بخش محدودی از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را برآورده می‌کند. غیر از دستورالعمل مذکور، چارچوب نظری، اصول و استانداردهای مدون حسابداری در بخش عمومی ایران وجود ندارد (باباجانی، ۱۳۸۶).

همچنین در حال حاضر قوانین و مقررات متعددی بر سامانه حسابداری دولتی حاکم است که گاهی با یکدیگر نیز متناقض می‌باشند، از جمله آنها می‌توان به تعریف ماده ۲۳ قانون محاسبات اشاره نمود، که در آن هزینه را پرداخت می‌داند و به همین دلیل سامانه حسابداری کنونی کشور نقدی (تعدیل شده) می‌باشد در حالی که بر اساس تعریف جدید در ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت اعتبار هزینه را آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی می‌داند که ارزش خالص دارایی‌ها را کاهش می‌دهد (کاظمی و همکاران، ۱۳۹۱).

با این وجود، علیرغم پژوهش‌ها و اقدامات صورت گرفته در این مورد هنوز هم در پیاده‌سازی این سیستم مشکلات

پاسخگویی و عملیاتی صورت گرفته است، منجر به شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی در بخش عمومی گردید (باباجانی، ۱۳۸۴).

نقطه عطف چنین اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی است. یعنی تغییر از یک نظام حسابداری که اطلاعات مفید کمتری ارائه می‌کند به نظامی دیگر که اطلاعات مفیدتری را عرضه می‌کند (باباجانی، ۱۳۸۵).

در ایران نیز در سال ۱۳۸۱ با توجه به دستورالعمل آمارهای مالی دولتی (GFS، ۲۰۰۱)، صندوق بین‌المللی پول که منجر به حکم قانونی در تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰ مبنی بر اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی گردید، این سازمان نحوه طبقه‌بندی اقلام بودجه‌ای کشور را در لایحه بودجه سال ۱۳۸۱ (اگر چه به صورت ناقص) بر مبنای GFS تغییر داد در نتیجه در سامانه‌های حسابداری دولتی تغییرات زیادی صورت گرفت به طوری که بعضی از دست‌اندرکاران آن را یک انقلاب در سامانه حسابداری تلقی کردند. دلیل تغییر در حسابداری ایران نیز طبق ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ می‌باشد. در این قانون تأکید شده که صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور باید مطابق تقسیم‌بندی و عناوین قانون انجام گیرد.

به خاطر اینکه صورت حساب‌های مالی نهایی کلیه دستگاه‌های اجرایی باید با سرفصل‌ها و عناوین بودجه مطابقت داشته باشد از این رو حسابداری تعهدی جهت اجرای سیستم GFS به دلیل مبادلات کشور با سایر کشورها و همچنین همکاری با صندوق بین‌المللی پول به عنوان یک ضرورت مطرح می‌باشد (بانک توسعه آسیا، ۲۰۰۳).

یکی دیگر از اساسی‌ترین عوامل ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی، وجود محرک‌هایی مانند بحران مالی و اقتصادی و رسوایی‌های مالی است. علاوه بر این، چیره شدن نظریه و دکترین خاص افراد یا گروه‌هایی در حوزه حسابداری بخش عمومی که مورد پذیرش صاحب‌نظران نیز باشد و همچنین احساس نیاز به تحول در حسابداری و گزارشگری مالی این بخش، از جمله این عوامل محسوب می‌شوند (باباجانی، ۱۳۸۹).

زیادی وجود دارد و حرکت به سمت نظام حسابداری تعهدی در ایران موفقیت آمیز نبوده است. پژوهش حاضر در نظر دارد اهم محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی را شناسایی و اولویت‌بندی نماید.

مروری بر پیشینه پژوهش

کانجیانو^۴ (۱۹۹۶)، شواهدی ارائه کرد که نشان می‌دهد، اگرچه استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری، در کل هنوز دارای چالش‌هایی در تهیه ترازنامه (مانند ارزیابی دارایی نامشهود) است، ولی پیروی از اصول حسابداری پذیرفته شده در بخش عمومی ابزار مدیریتی با ارزشی جهت بالا بردن سطح پاسخگویی فراهم می‌کند. یافته‌های وی نشان می‌دهد تغییر روش حسابداری در نیوزیلند و گرایش به حسابداری تعهدی همانند سایر کشورهایی که از حسابداری تعهدی در بخش دولتی بهره می‌گیرند، سطح پاسخگویی و شفافیت را ارتقا داده است.

تودور و موتیو^۵ (۲۰۰۵)، به بررسی فرایند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به مبنای تعهدی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش‌های اجرایی است و به منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوبی قانونی نیز طراحی شود. همچنین، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد.

بیکر و همکاران^۶ (۲۰۱۳)، در پژوهش خود به بررسی آثار تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی در ۲ ایالت آلمان پرداختند. نتایج تحقیقات آنها نشان داد که این تغییر با دشواری‌های زیادی مواجه است، بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد.

صابر (۱۳۸۸)، در تحقیقی به بررسی "موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران" پرداخت. وی موانع گزارشگری حسابداری دولتی بر مبنای روش تعهدی را در سه فاکتور اصلی بررسی کرد که عبارتند از:

۱- نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی،

۲- نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم،
۳- نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی.

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که قوانین و مقررات مالی و محاسباتی در بخش عمومی ایران، به طور نسبی ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد و تنها نیاز به اصلاح برخی مواد قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۶۶ می‌باشد، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در بخش عمومی ایران، به طور ضعیف ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد و نیاز به تدوین و ارائه استانداردهای حسابداری دولتی می‌باشد و در آخر نیروی انسانی در بخش عمومی ایران، به طور ضعیف ظرفیت گزارشگری بر مبنای تعهدی را دارد که نیاز به برگزاری دوره‌های آموزشی برای نیروی انسانی جهت استقرار سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشد.

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰)، به بررسی "تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضایی" پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش پیمایشی آنها بیانگر این بود که حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد. محرک‌های اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه است.

کاظمی و کرباسی‌یزدی (۱۳۹۱)، به پژوهشی با عنوان "بررسی چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسؤلیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران" پرداختند. که در این خصوص پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که هر پنج عامل بررسی شده از موانع اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش دولتی می‌باشد. همچنین لازم است بیان گردد که متغیر عدم اجرای حسابرسی عملکرد در اولویت اول و عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی در مراتب بعدی قرار گرفتند.

5. Tudor & Mutiu

6. Becker

۹- نبود فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخ‌گویی یکی از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۱۰- نبود چارچوب نظری یکی از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۱۱- محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران از نظر اولویت تفاوت معناداری دارند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده‌ها از نوع پژوهش توصیفی (غیرآزمایشی) می‌باشد. پژوهش توصیفی به انواع مختلفی تقسیم‌بندی می‌شود که پژوهش حاضر از نوع پژوهش پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش، شامل ذیحسابان و مدیران کل دستگاه‌های دولتی، حساب‌رسان دیوان محاسبات و اساتید دانشگاه در استان آذربایجان شرقی به تعداد تقریبی ۳۰۰ می‌باشند. در این پژوهش از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است.

در این روش اعضای جامعه آماری یک شانس معین و برابر برای انتخاب شدن به‌عنوان آزمودنی دارند. ابزار جمع‌آوری اطلاعات، پرسشنامه و مصاحبه می‌باشد. در این پژوهش، پرسشنامه با مقیاس پنج فاصله‌ای لیکرت (بسیار کم، کم، متوسط، زیاد، بسیار زیاد) تنظیم شده، لذا اطلاعات کیفی پرسشنامه به‌منظور تجزیه و تحلیل و محاسبه پارامترها و انجام آزمون‌های آماری به‌صورت کمی در چارچوب اعداد (۱، ۲، ۳، ۴، ۵) درآورده شده است. نظر به این که پرسشنامه با توجه به هدف پژوهش و بر اساس مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش طراحی شده است و همچنین پس از طراحی به نظر متخصصان امر، اساتید راهنما و مشاور رسیده است، از نظر صاحب‌نظران پرسشنامه مذکور دارای روایی محتوایی و صوری می‌باشد و به منظور تعیین پایایی پرسشنامه، تعداد ۲۰ نفر به‌عنوان نمونه انتخاب و پرسشنامه در اختیار آنها قرار گرفت و سپس از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید. ضریب آلفای کرونباخ اولیه به دست آمده ۰/۹۲ و ضریب آلفای کرونباخ نهایی هم ۰/۸۲۱ می‌باشد که نشان دهنده آن است که پرسشنامه پژوهش، از قابلیت اعتماد و یا به‌عبارت دیگر از پایایی لازم برخوردار

باباجانی و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران پرداختند. در این مقاله تلاش شده است که ادبیات موضوع مربوط به این‌گونه تحولات مورد بررسی قرار گرفته و محرک‌ها و عوامل تأثیرگذار بر تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران از منظر خبرگان ایرانی استخراج شود. براین اساس با استفاده از روش پژوهش دلفی و نظرخواهی از تعداد ۱۴۲ نفر از خبرگان کشور، محرک‌ها و عوامل کلیدی وقوع تحول در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران شناسایی گردیده و جایگاه آنها در شرایط کنونی کشور مورد ارزیابی قرار گرفته است.

فرضیه‌های پژوهش

۱- الزامات قانونی یکی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۲- غالب شدن دکترین خاص مبتنی بر نظارت بیشتر بر عملکرد دولت و حسابداری تعهدی یکی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۳- الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی یکی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۴- بحران‌های مالی و اقتصادی یکی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۵- بهبود شفافیت مالی یکی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۶- نارسایی برخی از قوانین و مقررات مالی و محاسباتی یکی از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۷- کمبود نیروهای متخصص مالی یکی از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

۸- نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی یکی از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشد.

جدول ۱. شاخص‌های توصیفی شاخص‌های پژوهش (محرک‌ها)

شاخص	میانگین	میانه	انحراف معیار
الزامات قانونی	۳/۶۷۹۲	۳/۸	۰/۵۹۹۹۹
غالب شدن دکترین خاص	۳/۶۳۳۳	۳/۸	۰/۶۲۵۵۴
الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	۳/۵۶۸۸	۳/۶	۰/۵۶۱۴۵
بحران‌های مالی و اقتصادی	۳/۳۴۱۷	۳/۲	۰/۶۲۹۰۶
بهبود شفافیت مالی	۳/۷۰۸۳	۳/۷	۰/۷۵۳۳۳
مجموع	۱۷/۹۳۱۳	۱۸/۱	۳/۱۶۹۳۷

جدول ۲. شاخص‌های توصیفی شاخص‌های پژوهش (موانع)

شاخص	میانگین	میانه	انحراف معیار
کمبود نیروهای متخصص مالی	۳/۶۸۱۳	۳/۸	۰/۶۰۰۰۵
نارسایی برخی قوانین مالی و محاسباتی	۳/۷۱۰۴	۳/۷	۰/۷۵۴۹۸
نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی	۳/۶۳۷۵	۳/۸	۰/۶۲۵۳۰
نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی نظری	۳/۵۷۲۹	۳/۶	۰/۵۶۶۱۵
نبود چارچوب منسجم	۳/۳۴۳۷	۳/۲	۰/۶۲۸۹۲
مجموع	۱۷/۹۴۵۸	۱۸/۱	۳/۱۷۵۴۰

جدول ۳. نتایج نرمال بودن مشاهدات

شاخص‌ها	آماره کولموگروف-اسمیرنوف	سطح معنی‌دار (Sig.)	نتیجه
الزامات قانونی	۱/۳۳۳	۰/۰۶۰	نرمال
غالب شدن دکترین خاص	۱/۲۳۳	۰/۰۹۵	نرمال
الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	۱/۱۵۷	۰/۱۳۷	نرمال
بحران‌های مالی	۱/۲۷۱	۰/۰۷۹	نرمال
بهبود شفافیت مالی	۰/۹۹۹	۰/۲۷۱	نرمال
کمبود نیروهای متخصص	۱/۳۰۹	۰/۰۶۵	نرمال
نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی	۱/۰۸۹	۰/۱۸۶	نرمال
نبود استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی کافی	۱/۳۱۱	۰/۰۶۴	نرمال
نبود انگیزه پاسخگویی و پاسخ‌خواهی	۱۱۹/۱	۰/۱۶۴	نرمال
نبود چارچوب نظری منسجم	۲۸۴/۱	۰/۰۷۴	نرمال

در نتیجه می‌توانیم از آزمون‌های پارامتری استفاده کنیم (جدول ۳).

با توجه به نتایج سطوح معناداری به دست آمده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف مشاهده می‌شود که سطح معناداری برای تمامی شاخص‌ها بیشتر از خطای نوع اول یعنی $\alpha = 0/05$ به دست آمده‌اند. در نتیجه فرض نرمال بودن مشاهدات را در سطح خطای نوع اول می‌پذیریم.

به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش و آزمودن فرضیه‌ها از آزمون تی-استودنت استفاده گردید. برای انجام این آزمون میانگین ارزش عددی شاخص‌های مرتبط با هر فرضیه را به‌عنوان امتیاز شناسایی آن در نظر گرفته و آزمون‌های مورد نظر را برای این امتیازات انجام می‌دهیم. از آن جایی که عدد ۳ به‌عنوان میانگین طیف برای پاسخ‌ها انتخاب شده است، لذا انتظار بر آن است تا هر فرضیه‌ای مورد تأیید قرار گیرد که میانگین پاسخ‌های سؤالات مرتبط با آن بیشتر از این سطح معیار باشد. فرض H_0 در این آزمون، بر این پایه است که میانگین پاسخ‌ها، عددی حداقل برابر و کوچکتر از ۳ است. که نتایج این آزمون در جدول ۴ درج شده است:

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

همان‌طور که جدول فوق‌الذکر نشان می‌دهد، نتایج آزمون T برای فرضیه‌های پژوهش حاکی از عدم پذیرش فرض H_0 است. از آن جهت که میانگین ارزش عددی شاخص‌های مربوط به این سؤال به‌طور معناداری بیشتر از ۳ (حد متوسط) بوده است. همچنین سطوح معناداری به دست آمده برای این سؤال ۰/۰۰۰ بوده و اختلاف میانگین آنها از عدد آزمودنی مثبت می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت، فرض H_0 یعنی کوچکتر بودن میانگین پاسخ‌های داده شده به سؤالات از عدد ۳، پذیرفته نشده است. بنابراین، نتایج این آزمون، با سطح اطمینان ۹۵٪، نشان دهنده آن است که این شاخص‌ها از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران محسوب می‌شوند و فرضیه‌های مربوط به آن در سطح خطای نوع اول ۵٪ پذیرفته خواهد شد. بنابراین می‌توان فرضیات ۱ تا ۶ تأیید نمود.

در این پژوهش می‌توان شاخص‌های الزامات قانونی غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت

است و نتایج آن با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

برای تعیین حجم نمونه نیز از فرمول کوکران استفاده گردید. حداقل حجم نمونه لازم ۱۵۷ برآورد شد که برای اطمینان بیشتر، حدود ۱۶۰ پرسشنامه میان جامعه آماری توزیع گردید که ۹۶ تا دریافت گردید. همچنین اطلاعات مربوط به ادبیات پژوهش به روش کتابخانه‌ای انجام شده است. در این راستا، مبانی نظری، تئوری‌ها، مجلات، مقالات، منابع معتبر حسابداری دولتی، قوانین و مقررات مالی و محاسباتی و همچنین دستورالعمل‌های صادره از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی که به دستگاه اجرایی ابلاغ شده، بررسی گردیده است.

یافته‌های پژوهش

تحلیل توصیفی

اطلاعات توصیفی شاخص‌های پژوهش شامل شاخص‌های تمرکز و پراکنش امتیازات در جدول ۱ و ۲ ارائه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود از بین شاخص‌های مورد مطالعه محرک‌ها، بهبود شفافیت مالی (با میانگین ۳/۷۰۸۳) دارای بیشترین میانگین و بحران‌های مالی و اقتصادی (با میانگین ۳/۳۴۱۷) کمترین میانگین بوده است. بیشترین و کمترین انحراف معیار نیز متعلق به شاخص‌های بهبود شفافیت مالی و الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی (با انحراف معیارهای ۰/۷۵۳۳ و ۰/۵۶۱۴۵) می‌باشد. از بین شاخص‌های مورد مطالعه موانع نیز، نارسایی برخی قوانین مالی و محاسباتی (با میانگین ۳/۷۱۰۴) دارای بیشترین میانگین و نبود چارچوب نظری (با میانگین ۳/۳۴۳۷) کمترین میانگین بوده است. بیشترین و کمترین انحراف معیار نیز متعلق به شاخص‌های نارسایی برخی قوانین مالی و محاسباتی و نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی (با انحراف معیارهای ۰/۷۵۴۹۸ و ۰/۵۶۶۱۵) می‌باشد.

تحلیل استنباطی

با توجه به اینکه یکی از مفروضات اصلی برای استفاده از آزمون‌های پارامتری نرمال بودن توزیع داده‌ها است، برای این منظور آزمون کولموگروف-اسمیرنوف را برای تک تک شاخص‌ها انجام داده و نرمال بودن داده‌ها تأیید شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون تی-استودنت (محرک‌ها)

شاخص‌ها	میانگین	اختلاف میانگین نمونه و مقدار آزمون	سطح معنی‌دار (Sig)	مقدار آماره t	کرن پایین بازه اطمینان %۹۵	کرن بالای بازه اطمینان %۹۵	نتیجه‌گیری
الزامات قانونی	۳/۶۷۹۲	۰/۶۷۹۱۷	۰/۰۰۰	۱۱/۰۹۱	۰/۵۵۷۶	۰/۸۰۰۷	رد فرض H_0
غالب شدن دکترین خاص	۳/۶۳۳۳	۰/۶۳۳۳۳	۰/۰۰۰	۹/۹۲۰	۰/۵۰۶۶	۰/۷۶۰۱	رد فرض H_0
الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	۳/۵۶۸۸	۰/۵۶۸۷۵	۰/۰۰۰	۹/۹۲۵	۰/۴۵۵۰	۰/۶۸۲۵	رد فرض H_0
بحران‌های مالی	۳/۳۴۱۷	۰/۳۴۱۶۷	۰/۰۰۰	۵/۳۲۲	۰/۲۱۴۲	۰/۴۶۹۱	رد فرض H_0
بهبود شفافیت مالی	۳/۷۰۸۳	۰/۷۰۸۳۳	۰/۰۰۰	۹/۲۱۳	۰/۵۵۵۷	۰/۸۶۱۰	رد فرض H_0

جدول ۵. نتایج آزمون تی-استودنت (موانع)

شاخص‌ها	میانگین	اختلاف میانگین نمونه و مقدار آزمون	سطح معنی‌دار (Sig)	مقدار آماره t	کرن پایین بازه اطمینان %۹۵	کرن بالای بازه اطمینان %۹۵	نتیجه‌گیری
کمبود نیروهای متخصص	۳/۶۸۱۳	۰/۶۸۱۲۵	۰/۰۰۰	۱۱/۱۲۴	۰/۵۵۹۷	۰/۸۰۲۸	رد فرض H_0
نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی	۳/۷۱۰۴	۰/۷۱۰۴۲	۰/۰۰۰	۹/۲۲۰	۰/۵۵۷۴	۰/۸۸۳۴	رد فرض H_0
نبود استانداردها و روش‌های حسابداری کافی	۳/۶۳۷۵	۰/۶۳۷۵۰	۰/۰۰۰	۹/۹۸۹	۰/۵۱۰۸	۰/۷۶۴۲	رد فرض H_0
نبود انگیزه پاسخگویی و پاسخ‌خواهی	۳/۵۷۲۹	۰/۵۷۲۹۲	۰/۰۰۰	۹/۹۱۵	۰/۴۵۸۲	۰/۶۸۷۶	رد فرض H_0
نبود چارچوب نظری	۳/۳۴۳۸	۰/۳۴۳۷۵	۰/۰۰۰	۵/۳۵۵	۰/۲۱۶۳	۰/۴۷۱۲	رد فرض H_0

آزمودنی مثبت می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت، فرض H_0 یعنی کوچکتر بودن میانگین پاسخ‌های داده شده به سؤالات از عدد ۳، پذیرفته نشده است. بنابراین، نتایج این آزمون، با سطح اطمینان ۹۵٪، نشان دهنده آن است که این شاخص‌ها از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران محسوب می‌شوند و فرضیه‌های مربوط به آن در سطح خطای نوع اول ۵٪ پذیرفته خواهد شد. بنابراین می‌توان فرضیات ۷ تا ۱۱ را تأیید نمود.

در این پژوهش می‌توان شاخص‌های نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، کمبود نیروهای

مالی را به عنوان محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران نام برد. نتایج به دست آمده از این پژوهش با نتایج پژوهش‌ها مارکو (۱۹۹۶)، طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰) و باباجانی (۱۳۸۵) همسو بوده است.

همان‌طور که جدول ۵ نشان می‌دهد، نتایج آزمون T برای فرضیه‌های پژوهش حاکی از عدم پذیرش فرض H_0 است. از آن جهت که میانگین ارزش عددی شاخص‌های مربوط به این سؤال به طور معناداری بیشتر از ۳ (حد متوسط) بوده است. همچنین سطوح معناداری به دست آمده برای این سؤال ۰/۰۰۰ بوده و اختلاف میانگین آنها از عدد

می‌باشند.

H_1 : حداقل دو شاخص دارای رتبه‌ها (اولویت‌های) مختلفی می‌باشند.

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ($\alpha=0/05$) که کوچکتر از سطح آزمون ($\alpha=0/05$) است، فرض صفر (H_0) رد می‌شود.

بر اساس میانگین‌های به دست آمده، می‌توان این شاخص‌ها را از نظر میزان تأثیر آنها بر تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، به صورت جدول ۷ و ۸ اولویت‌بندی نمود.

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده ($\alpha=0/05$) که کوچکتر از سطح آزمون ($\alpha=0/05$) است، فرض صفر (H_0) رد می‌شود. بر اساس میانگین‌های به دست آمده می‌توان این شاخص‌ها را به صورت جدول ۹ اولویت‌بندی نمود.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به منظور بررسی و شناسایی محرک‌ها و

متخصص مالی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری کافی، نبود انگیزه پاسخگویی و پاسخ‌خواهی و نبود چارچوب نظری را به عنوان موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران نام برد. نتایج به دست آمده از این پژوهش با نتایج تحقیقات صابر (۱۳۸۸) و کاظمی و کرباسی یزدی (۱۳۹۱)، همسو بوده است.

جهت اولویت‌بندی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ابتدا میانگین ارزش عددی شاخص‌های مربوط به هر یک از محرک‌ها و موانع، برای هر یک از پاسخگویان محاسبه و سپس ناپارامتری رتبه‌ای فریدمن را بکار می‌بریم در این آزمون شاخص‌ها بر اساس بزرگی میانگین رتبه‌ای، رتبه‌بندی می‌شوند و هر شاخصی که دارای میانگین رتبه‌ای بزرگتری در بین سایر شاخص‌ها باشد از اهمیت بالاتری برخوردار است. که نتایج این آزمون در جدول ۶ درج شده

است:
$$\begin{cases} H_0 \\ H_1 \end{cases}$$

H_0 : رتبه (اولویت) همه شاخص‌ها با یکدیگر یکسان

جدول ۶. نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن (محرک‌ها)

تعداد نمونه	مقدار آماره خی دو	درجه آزادی	سطح معنی‌دار (Sig.)
۹۶	۲۶/۵۴۸	۴	۰/۰۰۰

جدول ۷. اولویت‌بندی فرضیه‌ها (محرک‌ها)

اولویت	شاخص	میانگین	میانگین رتبه‌ای
اول	بهبود شفافیت مالی	۳/۷۰۸۳	۳/۴۴
دوم	الزامات قانونی	۳/۶۷۹۲	۳/۱۹
سوم	غالب شدن دکترین خاص	۳/۶۳۳۳	۳/۰۵
چهارم	الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی	۳/۵۶۸۸	۲/۹۵
پنجم	بحرانهای مالی و اقتصادی	۳/۳۴۱۷	۲/۳۷

جدول ۸. نتایج آزمون رتبه‌ای فریدمن (موانع)

تعداد نمونه	مقدار آماره خی دو	درجه آزادی	سطح معنی‌دار (Sig.)
۹۶	۲۰/۷۳۴	۴	۰/۰۰۰

جدول ۹. اولویت بندی فرضیه‌ها (موانع)

اولویت	شاخص	میانگین	میانگین رتبه‌ای
اول	نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی	۳/۷۱۰۴	۳/۳۵
دوم	کمبود نیروهای متخصص مالی	۳/۶۸۱۳	۳/۱۹
سوم	نبود استانداردها و روش‌های حسابداری کافی	۳/۶۳۷۵	۳/۰۸
چهارم	نبود انگیزه پاسخگویی و پاسخ‌خواهی	۳/۵۷۲۹	۲/۹۵
پنجم	نبود چارچوب نظری منسجم	۳/۳۴۳۸	۲/۴۲

حسابداری و گزارشگری مالی دولتی می‌باشند با توجه به اینکه در حال حاضر قوانین و مقررات کافی و شفاف برای ایجاد تحولات بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی وجود ندارد بنابراین پیشنهاد می‌شود برای سرو سامان دادن به نظام حسابداری و سرعت بخشیدن به ایجاد اصلاحات و تحولات بنیادی در گزارشگری مالی دولتی قوانین و مقررات الزام‌آوری توسط مجلس شورای اسلامی جهت اجرای این قبیل اصلاحات بنیادی به صورت لایحه یا طرح تصویب گردد.

- پاسخگویی دولتی در همه کشورها از جمله ایران اهمیت اساسی دارد. این در حالی است که به نظر می‌رسد نظارت مالی کشورمان، زمینه را برای پاسخگویی مناسب فراهم نمی‌آورد. با توجه به اینکه نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشورمان در حال پیاده شدن می‌باشد، به دستگاه‌های نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌گردد که به موازات این پیاده‌سازی، ابزار مکمل و ارزیابی کننده عملکرد این نظام یعنی حسابرسی عملیاتی نیز هماهنگ با آن پیاده شود؛

- تأسیس یک مرکز تحقیقات حسابداری دولتی به منظور انجام فعالیت‌های تحقیقاتی مستمر و استفاده از تحقیقات و تجارب کشورهای پیشرفته، در جهت ایجاد اصلاحات و ارتقای استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی و به روز آمد نمودن آنها؛

- انجام حسابرسی منظم به منظور بررسی قابلیت اتکا اطلاعات مالی ارائه شده؛

- با توجه به این که ماهیت یکپارچه مدیریت دارایی‌ها در نظام حسابداری تعهدی، موجب ارتقای چشم‌گیر سطح

موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات، ذیحسابان و مدیران کل دستگاه‌های دولتی و اساتید حسابداری در محدوده استان آذربایجان شرقی انجام شده است. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشند و در بین آنها بهبود شفافیت مالی از اهمیت بیشتری برخوردار می‌باشد. همچنین، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، کمبود نیروهای متخصص مالی، نبود استانداردها و روش‌های حسابداری کافی، نبود انگیزه پاسخگویی و پاسخ‌خواهی و نبود چارچوب نظری نیز از موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشند که در بین آنها نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی مانعی اصلی برای تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری بخش دولتی محسوب می‌شود.

پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

- اغلب کشورهای که در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی دولتی پیشرفت‌های چشم‌گیری داشته و در حال حاضر از یک نظام حسابداری و گزارشگری مطلوبی برخوردارند و یا در آستانه ورود به قرن بیست و یکم در شرف اجرای یک نظام مطلوب می‌باشند دارای قوانین و مقررات کافی و الزام‌آور در جهت تحقق مسؤلیت پاسخگویی از طریق

نظری و اصول و معیارهای حسابداری مربوط به مرجع مذکور؛

- اصلاح قوانین و دستورالعمل‌های حسابداری دولتی در جهت شفافیت گزارشگری مالی بخش دولتی و استقرار سیستم حسابداری تعهدی؛

- تدوین چارچوب نظری و اصول و استانداردهای حسابداری دولتی به عنوان راهنمای عملی حسابداران دولتی برای تنظیم گزارش‌های مالی از یک سو و معیاری برای قضاوت حساب‌برسان مستقل از سوی دیگر بر کسی پوشیده نیست؛

- تصویب قوانین و مقررات شفاف و تعیین مرجع یا مراجع صلاحیت‌دار قانونی برای تدوین چارچوب نظری و اصول و موازین حسابداری دولتی.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). "گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی". *دانش حسابرسی*، ۱۷ و ۱۸، ۳۹-۱۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران". *پیک نور*، ۵(۴)، ۲۶-۳.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی (چاپ چهارم)*. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالش‌های فراروی آن". *نشریه حسابرسی*، ۱۲(۴۹).
- صابر، مهدی. (۱۳۸۸). "بررسی موانع گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه تربیت مدرس.
- طالب نیا، قدراله؛ زارعی، بتول. (۱۳۹۰). "بررسی تأثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضائی". *مجله دانش حسابداری*، ۲(۵)، ۷۳-۵۱.
- کردستانی، غلامرضا. (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی". *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۹(۲۸).
- کاظمی، محمد؛ کرباسی یزدی، حسین. (۱۳۹۱). "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای

مباشرت دارایی‌ها می‌گردد و با افزایش شفافیت فعالیت‌های دولت، فساد مالی و تقلب نیز کاهش می‌یابد، حسابداری تعهدی اجرا و پیاده‌سازی شود؛

- به واضعین قانون در مجلس شورای اسلامی پیشنهاد می‌گردد با توجه به این که در حال حاضر قوانین و مقررات متعددی بر سیستم حسابداری دولتی حاکم است که بعضاً با یکدیگر نیز متناقض می‌باشند، که از جمله می‌توان به تعریف ماده ۲۳ قانون محاسبات که در آن هزینه را پرداخت می‌داند و به همین دلیل سیستم حسابداری کنونی کشور نقدی (تعدیل شده) می‌باشد اشاره نمود، در حالی که بر اساس تعریف جدید در ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت اعتبار هزینه را آن دسته از داد و ستدهای بخش دولتی می‌داند که ارزش خالص دارایی‌ها را کاهش می‌دهد. که با توجه به نظرات مختلف پیشنهاد می‌گردد با بررسی حقوقی و تصویب قوانین لازم، اینگونه موانع جهت استقرار حسابداری تعهدی برداشته شود؛

- با توجه به اهمیت و تأثیر مهارت‌ها و قابلیت‌های انسانی و تأثیر آن در پیشبرد اهداف سازمانی، لازم است آموزش‌های مرتبط با مهارت‌های انسانی در دستور کار بخش توسعه منابع انسانی دستگاه‌های اجرایی قرار گیرد؛

- با توجه به عدم وجود استاندارد در بخش دولتی ایران، پیشنهاد می‌گردد که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی مانند کمیته تدوین استانداردهای حسابداری مالی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (به نوعی از طریق سازمان حسابرسی) تشکیل گردد تا نسبت به تهیه مفاهیم نظری و استانداردهای نوین حسابداری دولتی به دلیل اجبار به پذیرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری دولتی (IPSAS) در آینده از جمله: استانداردهای مربوط به تهیه صورت‌های مالی، استانداردهای نحوه شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها استانداردهای نحوه شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و... اقدام گردد؛

- قوانین و مقررات کافی در مورد الزام دولت و سازمان‌های تابعه به رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی مصوب هیأت‌ها و مراجع رسمی قانونی تصویب و ابلاغ گردد؛

- پیشنهاد لایحه یا طرحی به مجلس شورای اسلامی برای تعیین مرجعی مشخص برای تدوین معیارهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و رفع ابهامات موجود و تفویض اختیار و مسؤولیت تدوین و ابلاغ چارچوب

مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی.“
فصلنامه حسابداری سلامت، ۱(۱)، ۱۱۱-۱۲۵.

حسابداری تعهدی (با تاکید بر مسؤولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران.“ دانش حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۲۳-۴۴.

• وکیلی فرد، حمیدرضا؛ نظری، فرزاد. (۱۳۹۱). “عوامل

- Asian Development Bank. (2003). “Accrual budgeting and accounting in government and ITS, relevance for developing member countries”.
- Adriana Tiron Tudor. (2007). “Cash versus accrual accounting in public sector”. Electronic copy of This paper is available at: <http://ssrn.com/abstract=906813>.
- Cangiano, M. (1996). “Accountability and transparency in the public sector: The New Zealand experience”. International Monetary Fund.
- Chan, L.J. (2003). “Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards”. *Public Money & Management*, 20(11), 19-26.
- Tudor, T. & Mutiu, A. (2005). “Cash versus accrual accounting in Public sector”. *Studia Oeconomica*, 1, 36-51.

مدیریت عملکرد، چالش‌های فراروی و تئوری پیچیدگی

مهرداد قنبری^۱، *قدرت‌اله حیدری‌نژاد^۲، کاوه پرن‌دین^۳

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرمانشاه.

۲. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

۳. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۳/۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۱۵

Performance Management, Challenges Facing and Complexity Theory

M. Ghanbari¹, *Gh. Heidarinejad², K. Parandin³

1. Assistant Professor, Accounting Department, Islamic Azad University Kermanshah, Iran.

2. Lecturer in Accounting, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

3. Lecturer in Accounting, Accounting Department, Payam Noor University, Iran.

Received: 2016/6/29

Accepted: 2016/12/6

Abstract

Weaknesses and problems related to performance measurement is not due to subsided interest in performance management, but due to side effects caused by the inappropriate application of performance management systems in public sector, which makes performance management a difficult and complex task for public sector managers. In this regard, in the first section of the article, difficulties of implementing managerial cheklists and budgetary control (especially governmental organizations) key indicators of performance, BSC and lean management (private sector's technologies used in the public sector) have been investigated and in the second part based on getting help from complexity theory, performance management of governmental organizations has been studied. This research using the results of previous researches and the library has examined this issue. Results indicate that performance management in the public sector is still a big problem and review of the current ways to prevent the negative effects of its application is necessary.

چکیده

نقاط ضعف و مشکلات مربوط به اندازه‌گیری عملکرد، ناشی از علاقه فروکش در مدیریت عملکرد نیست، بلکه به علت عوارض جانبی قابل توجه ناشی از به‌کارگیری نامناسب سیستم‌های مدیریت عملکرد در بخش دولتی می‌باشد، که باعث می‌گردد مدیریت عملکرد به‌عنوان یک وظیفه سخت و پیچیده برای مدیران بخش دولتی مطرح باشد. در این راستا در بخش اول پژوهش مشکلات به‌کارگیری چک‌لیست‌های مدیریتی و کنترل بودجه‌ای (ویژه سازمان‌های دولتی) شاخص‌های کلیدی عملکرد، کارت ارزیابی متوازن و مدیریت ناب (فن‌آوری‌های بخش خصوصی استفاده شده در بخش عمومی) بررسی گردیده و در بخش دوم براساس کمک گرفتن از نظریه پیچیدگی، مدیریت عملکرد سازمان‌های دولتی مورد بررسی قرار گرفته است. این پژوهش با استفاده از نتایج تحقیقات پیشین و به‌صورت کتابخانه‌ای به بررسی این موضوع پرداخته است. نتایج نشان‌دهنده آن است که مدیریت عملکرد در بخش دولتی همچنان با مشکلات بزرگی مواجه هست و تجدیدنظر در شیوه‌های موجود برای جلوگیری از اثرات منفی به‌کارگیری آن ضروری می‌باشد.

Keywords: Performance Management, Complexity Theory, Governmental Organizations.

واژه‌های کلیدی: مدیریت عملکرد، تئوری پیچیدگی، سازمان‌های دولتی.

JEL Classification: L30, L33, M48

طبقه‌بندی موضوعی: L30, L33, M48

مقدمه

فشارهای زیادی بر روی مدیران بخش دولتی برای انجام خدمات با کیفیت وجود دارد. ایده خدمات بیشتر با حداقل مخارج به شعار برای مدیران به منظور بهبود و حفظ کیفیت در ارائه خدمات تبدیل شده است. این مفهوم یک پدیده فراگیر در قالب یک روند بین‌المللی است که هیچ راه فراری از آن برای مدیران بخش عمومی وجود ندارد و توسط نهادهای کلیدی در سطح جهانی مانند سازمان همکاری‌های منطقه‌ای^۱ (OECD) در تقویت بودجه‌ریزی عملیاتی و سیستم‌های نظارت و همچنین توسط بانک جهانی مورد توجه قرار گرفته است (پرین^۲، ۲۰۰۳؛ کریستین^۳، ۲۰۰۵، ۲۰۰۷، ۲۰۰۸، ۲۰۰۸، تالوت^۴، ۲۰۱۰).

با این حال، هیچ راه حل منحصر به فردی برای سنجش عملکرد بخش دولتی که دارای تغییرات بسیار زیادی در دامنه و ویژگی‌های خود در ۱۹۶ کشور جهان از جمله اشکال متفاوت عملکرد اقتصادی، فلسفه سیاسی، دخالت سازمان‌های خارجی و تقاضا برای خدمات می‌باشد، وجود ندارد (CIMA^۵، ۲۰۱۱).

هر چند که این عوامل لایه‌هایی از پیچیدگی هستند، با این حال از علاقه برای به‌کارگیری سیستم‌های مدیریت عملکرد در بخش دولتی نمی‌کاهد. اثرات بحران مالی سال‌های ۲۰۰۸-۲۰۰۷ هنوز به قوت خود باقیست و نمی‌دانیم نتیجه یا پیامد آن چیست، فشار مالی نیاز به بهترین استفاده از منابع کاهش یافته در بخش دولتی را تشدید کرده است. به نظر می‌رسد که الگوهای سنتی طراحی شده برای استراتژی‌های بخش دولتی نتیجه معکوس را تجربه کرده است (کوئن و رابرتز^۶، ۲۰۱۲).

با این حال پیدایش سیستم‌های مدیریت عملکرد با تأثیر جهانی بیش از سه دهه است که تحت عنوان مدیریت عمومی نوین^۷ (NPM) با تمرکز بر خدمات عمومی نتیجه‌گرا در حال حرکت است. بحران مالی جهانی نیاز طولانی‌مدت به مدیریت عملکرد کارا در خدمات بخش دولتی را برجسته نموده است. فعالیت‌های تحقیقاتی قابل ملاحظه‌ای در مورد سیستم‌های مدیریت عملکرد در طیف وسیعی از خدمات در بخش دولتی انجام شده است. با این وجود تلاش‌های تحقیقاتی منتشر شده هنوز توانسته است به‌عنوان یک جریان فکری منسجم استحکام

یابد (برودنبت و گاتری^۸، ۲۰۰۸).

در واقع فعالیت‌های مدیریت عملکرد به‌عنوان یک عامل مخاطره‌آمیز برای مدیران بخش دولتی مشخص شده است (گانیس و همکاران^۹، ۲۰۱۴).

در مقاله پیش‌روی در بخش اول در مورد نقاط ضعف کلیدی مدیریت عملکرد در ارتباط با منابع انسانی بحث می‌شود ضمن اینکه مشکلات به‌کارگیری فن‌آوری‌های مدیریت عملکرد بخش خصوصی در بخش دولتی تشریح شده است. در ادامه سعی می‌شود با کمک گرفتن از تئوری پیچیدگی به بررسی مدیریت عملکرد سازمان‌های دولتی پرداخته شود.

مدیریت عملکرد و منابع انسانی

بزرگترین نقطه ضعف برای سیستم‌های مدیریت عملکرد در بخش دولتی، آثار جانبی منفی است که انگیزه، روحیه و رفتار منابع سازمانی را تضعیف می‌کند. چرا که منابع کلیدی بسیاری از سازمان‌های دولتی، سرمایه انسانی آنها، کارکنان به‌کار رفته، مهارت و ظرفیت آنها برای حل مشکلات و اجرای خط‌مشی‌هاست. مؤثرترین نقد در مورد تأثیر منفی NPM بر روی کارکنان بخش دولتی به‌وسیله دیفن باخ^{۱۰} (۲۰۰۹) ارائه شده است:

“تأثیر مدیریت دولتی نوین بر روی کارکنان و فرهنگ سازمانی در بخش‌های دولتی شامل طیف وسیعی از اثرات روانشناسی-جامعه‌شناختی و سازمانی منفی مانند افزایش استرس شغلی، بیماری، روحیه پایین، کاهش انگیزه، ناراضی‌ت شغلی، تنهایی، ترس، خشونت، تحریف مخرب ذهنی برای حسابرسی، عادات جریمه، روندهای استرس‌زا و خیلی‌بوروکراتیک شامل روش‌های پرهزینه حسابرسی از یک سو و از سوی دیگر افزایش تنش، بی‌اعتمادی در میان اشکال بی‌حرمتی نمادین و ناهنجاری‌های سازمانی، محیط کاری دشوارتر و یک شبکه نامرئی از قدرت و سلطه مدیریتی می‌باشد.”

این بخشی از ادبیات است که از تأثیرات منفی مدیریت عمومی نوین بر روی کارکنان حمایت می‌کند. در چنین محیطی سازمان‌ها با بوروکراسی‌های جامع حسابرسی دست و پنجه نرم می‌کنند و نقش و انتظارات حساب‌رسان عملکرد همچنان رو به رشد است (فانل^{۱۱}، ۲۰۱۵).

باید اذعان نمود که در انواع خدمات عمومی، شواهدی از تأثیرات سوء‌مدیریت نوین بر روی رفاه کارکنان وجود دارد. اکثریت قابل توجهی از افسران پلیس بریتانیا استرس و کار زیاد

1. Organisation for Economic Co-operation and Development
2. Perrin
3. Curristine
4. Talbot
5. CIMA
6. Coen & Roberts
7. New Public Management

8. Broadbent & Guthrie
9. Cuganesan et al
10. Diefenbach
11. Funnell

هالیگان^{۱۹}، ۲۰۰۸؛ پولیت و بوکارت^{۲۰}، (۲۰۱۱).

فن آوری مدیریت عملکرد

برای مدیران مشکلات قابل توجهی در انتخاب ابزارهای مدیریتی برای به کارگیری و پیاده‌سازی مناسب سیستم‌های مدیریت عملکرد وجود دارد. کیفیت تکنیک‌های در دسترس مشکلات خاصی را برای مدیران بخش دولتی فراهم آورده است. تلاش‌های مختلف برای ابداع انواع مدل‌های مدیریت عملکرد صورت گرفته است که شامل ایده‌هایی برای اندازه‌گیری عملکرد در سطح جهانی می‌باشد. از جمله این موارد می‌توان به چک‌لیست‌های مدیریتی^{۲۱} و کنترل بودجه‌ای (ویژه سازمان‌های دولتی) شاخص‌های کلیدی عملکرد^{۲۲}، کارت ارزیابی متوازن^{۲۳} و مدیریت ناب^{۲۴} به‌عنوان فن‌آوری‌های استفاده شده در بخش خصوصی (فن‌آوری‌های بخش خصوصی استفاده شده در بخش عمومی) اشاره نمود. این موارد نشان می‌دهند که هیچ انتخاب قطعی و بدیهی از مجموعه فن‌آوری‌های موجود، وجود ندارد. در مورد هر یک از این روش‌ها و مشکلات استفاده از آنها در ادامه مقاله بحث شده است.

چک لیست‌های مدیریتی: استفاده از چک‌لیست‌های

مدیریتی ممکن است به‌عنوان ابزار نسبتاً ساده در مدیریت مطرح باشد. برای مثال تلاش‌های نخستین در مورد ابداع چک‌لیست‌های مدیریتی به‌عنوان شاخص‌های عملکرد در مدیریت عملکرد توسط جکسون^{۲۵} (۱۹۹۸) صورت گرفت. وی ۹ مفهوم کلیدی را برای مدیران در مدیریت عملکرد مطرح کرد که باید شاخص‌های ارزیابی عملکرد آنها را دارا باشند که شامل: ثبات و پایداری، قابلیت مقایسه، وضوح، کنترل‌پذیری، وابستگی، جامع، محدود، مرتبط و دارای قابلیت امکان‌پذیر بودن سنجش‌ها می‌باشد.

بعضی از این مفاهیم فراتر از نقد هستند (مانند ثبات و پایداری، قابلیت مقایسه، وضوح و کنترل‌پذیری) و بعضی موارد نیز در تضاد با هم هستند (مانند جامع بودن در مقابل محدود بودن). ضمن اینکه سهم مشارکت هر یک از این موارد به خوبی در نظر گرفته نشده و دقت لازم را نداشته در نتیجه به راحتی عملیاتی نمی‌شوند و از همه مهمتر اینکه به نظر می‌رسد

را گزارش کردند (Unison^{۱۳}، ۲۰۱۴).

ادعا شده است که در زبان سازمان، مأموریت، تعهد و استراتژی به سختی کنار هم قرار می‌گیرند. ترویج سرخوردگی و یأس در سازمان‌های دولتی که کاهش هزینه خدمات عمومی را تجربه کرده‌اند، منجر به افزایش عدم‌امنیت شغلی، طبقه‌بندی‌های بیشتر و صرفه‌جویی‌های کمتر شده است (هوگت^{۱۳}، ۱۹۹۶).

در بخش بهداشت و خدمات اجتماعی، اصلاحات NPM منتج به افزایش شیوه‌های انجام کار (رویه‌های عمل) با کارکنان کمتر شد که باعث افزایش سطح استرس، تضعیف روحیه کارکنان، غیبت بالا و گردش زیاد کار گردید (کیرک پاتریک و همکاران^{۱۴}، ۲۰۰۵).

جیل^{۱۵} (۲۰۱۰)، تأییدات این سیکل مدیریتی را در دانشگاه‌ها گزارش کرد و عنوان نمود که بسیاری از دانشگاهیان با خستگی، ابتلا به بی‌خوابی، تجربه احساس شرم، پرخاشگری و احساس گناه مواجه شده‌اند.

تمرکز مدیریت عمومی نوین بررسی کمیت‌هاست و این در حالی است که نتایج ارائه شده توسط دانشگاه‌ها طیفی وسیعی از معیارهای کیفی را شامل می‌شود (پترسون^{۱۶}، ۲۰۱۵).

قدرت این پدیده به نحوی است که حتی دانشگاهیان نتوانسته‌اند تمرکز جهانی در شیوه‌های ارزیابی و فرهنگ ممیزی در دانشگاه ناشی از به کارگیری مدیریت عمومی نوین را به چالش بکشند (شور^{۱۷}، ۲۰۰۸).

پیشنهاد شده است که در زمینه مدیریت و کنترل دانشگاه‌ها معیارهایی شامل مستندات، مدل‌های حجم کار، ارزیابی تحقیقات و کیفیت تدریس، جداول و رتبه‌بندی فعالیت‌ها و عملکرد دانشگاه از جمله فعالیت‌های تجاری آنها مدنظر قرار گیرد (باروس^{۱۸}، ۲۰۱۲).

مشاهدات ذکر شده نشان‌دهنده نتایج بالقوه منفی برای سازمان‌های دولتی است که سیستم‌های مدیریت عملکرد زمخت و بدترکیب را به کار برده‌اند که اجازه درگیری عناصر کلیدی سازمان در ارائه خدمات را نمی‌دهد. باید توجه داشت که طراحی و پیاده‌سازی سیاست مدیریت عمومی نوین در کشورهای مختلف، متفاوت است ضمن اینکه بخش اعظم ادبیات و تحقیقات مرتبط با مطالعه اثرات اصلاحات مدیریتی عملکرد در دسترس نیست (بوکارت و

19. Bouckaert & Halligan

20. Pollitt & Bouckaert

21. Managerial Checklists

22. Key Performance Indicators

23. Balanced Scorecard

24. Lean management

25. Jackson

12. UNISON

13. Hoggett

14. Kirkpatrick et al

15. Gill

16. Pettersen

17. Shore

18. Burrows

سیستم مدیریت عملکرد در سازمان بخش عمومی اعمال کرده است با سیستم بودجه‌ای گرفته شده از بخش مرکزی مرتبط گردد. این خود یک بخش ارتباط‌دهنده در مدیریت عملکرد است که اغلب نادیده گرفته شده و نه ساده است و نه به راحتی قابل درک (همان، ۲۰۱۵).

شاخص‌های کلیدی عملکرد: در بخش خصوص حداقل در تئوری، سود به‌عنوان آزمون نهایی عمل می‌نماید. اما در بخش دولتی هیچگونه شاخص واضحی وجود ندارد. لذا بدون داشتن معیار سود، اندازه‌گیری عملکرد مدیران بخش دولتی دشوار است و رفتارها باید توسط مکانیزم‌هایی غیر از معیار عملکرد خودتنظیمی موجود در بازار کنترل گردد (امیرخانی، ۱۳۹۴). از جمله این مکانیزم‌ها می‌توان به شاخص‌های کلیدی عملکرد (KPIs) اشاره نمود. به عبارتی دیگر تلاش‌ها برای میل به سود نهایی در بخش دولتی تنها به تعداد زیادی شاخص‌های عملکرد جزئی محدود شده‌اند و رابطه بین این شاخص‌ها در بسیاری از موارد معلوم نیست، مگر اینکه سلسله مراتبی از شاخص‌های عملکرد جزئی به‌وجود آید که بیان‌کننده کارایی سیستم مدیریت عملکرد باشند.

تصمیم‌گیری در مورد شناسایی KPIها برای ارزیابی عملکرد بیشتر بر آنچه می‌توان ارزیابی کرد تأکید دارد تا لزوماً دستیابی به ابعاد مهم عملکرد سازمانی. این جمله در قالب عبارت "مهارت ما در این است که به دیوار با کمان نشانه بگیریم و دور پیکان آن دایره بکشیم و با افتخار بگوییم چه تیراندازی معرکه‌ای!" بیشتر مفهوم پیدا می‌کند (آزمل و همکاران^{۲۶}، ۲۰۰۷).

ضمن اینکه در بخش دولتی با در نظر گرفتن اینکه اهداف اغلب به صورت غیرمالی طراحی می‌گردند. معیارهای عملکرد غیرمالی نیز مورد نیاز می‌باشد، چرا که گزارش‌دهی مالی سنتی به‌طور کامل عملکرد را در بر نمی‌گیرد. در نهایت اینکه کارکنان دولتی اغلب توسط شاخص‌های ذهنی به‌وسیله قسمت‌های مختلفی از سازمان با منافع متفاوت مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. فقدان معیارهای عملکرد معنی‌دار در سازمان ضمن اینکه مشکلات انگیزشی، را پدید آورده و فقدان کارایی عملکرد و تطبیق‌پذیری در بخش دولتی را به همراه دارد، طراحی ساختارهای پاداش که به‌طور مناسب تلاش و پاداش را به هم مرتبط کند با مشکل مواجه می‌سازد (امیرخانی، ۱۳۹۴).

کارت ارزیابی متوازن: همراه کردن اطلاعات غیرمالی با اطلاعات مالی برای اولین بار در نوشته‌های کاپلان و نورتون

مستعد تبدیل شدن به چک‌لیست‌های مورد استفاده (جعبه تیک) در حرفه حسابداری هستند (پاور^{۲۶}، ۱۹۹۷).

یک پیشنهاد امیدوارکننده در مورد چک‌لیست‌های مدیریتی از طرف لیکرمن^{۲۷} (۱۹۹۳) ارائه شد. هر چند که این مطالعه تا حدود زیادی مورد غفلت واقع گردید ولی وی در قالب یک پروژه تحقیقات سه ساله با بیش از ۵۰۰ مدیر خدمات عمومی و ارشد که همگی از شاخص‌های مدیریت عملکرد استفاده می‌کردند، مصاحبه نمود. این مقاله به مدیریت عملکرد از ابعاد مختلفی از جمله بررسی مسیر سیستم عملکرد از طریق مفاهیم زیربنایی سیستم، آماده‌سازی، پیاده‌سازی و استفاده از اطلاعات عملکردی پرداخت.

هر چند که با تبدیل شدن نویسنده به یک عضو ارشد دولت بریتانیا این مقاله به‌طور کامل مورد استناد قرار نگرفت. با این حال این مقاله یک روش بالقوه رو به جلو را ارائه می‌دهد و نشان می‌دهد که نیاز به مدارک مبتنی بر مطالعات، به جای سیاست پراکنده در قاپیدن آخرین مدهای مدیریتی برای طی راه مدیریت عملکرد است (آرنابولدی و همکاران^{۲۸}، ۲۰۱۵).

کنترل بودجه به عنوان یک ابزار ارزیابی عملکرد: این روش

بیانگر اهمیت تابع حسابداری در سازمان‌های دولتی است، ضمن اینکه نشان‌دهنده سابقه طولانی مدت مرکزیت فرایند بودجه‌بندی در این سازمان‌ها می‌باشد، در حالی که اندازه سازمان‌های بخش دولتی و سطح پیچیدگی مدیریت مالی ممکن است این سازمان‌ها را وادار کند که بر بودجه به‌عنوان یک ابزار کنترل عملکرد تکیه کنند. این شیوه معایب زیادی دارد و شاخص‌های عملکرد غیرمالی را نادیده می‌گیرد و بنابراین روشی شناخته شده است که تأکید خاصی تنها بر بخش مالی دارد. در این روش بودجه را می‌توان به عنوان ابزار کنترل هزینه‌های خام در نظر گرفت. مخالفت‌های صورت گرفته و اصلاح شیوه‌های سنتی تنظیم بودجه در سازمان‌های بخش دولتی با اتخاذ اقدامات مبتنی بر اندازه‌گیری فعالیت، سخت‌گیری بودجه را به عنوان یک ابزار کنترلی تضعیف می‌کند، هر چند که دستیابی به یک توازن بودجه‌ای می‌تواند نوعی پیشرفت محسوب گردد اما پیشرفتی محدود. چرا که موازنه بودن حساب‌ها نه به معنی برآورده شدن خواسته‌های خدماتی است و نه به معنی اینکه سازمان به صورت مؤثری کار کرده است. با این حال کمترین حد انتظار این است که آنچه

26. Power

27. Likiernan

28. Arnaboldi et al

همکاری چپ‌اوهنو و شیکو شینگو، نظام بهینه‌سازی مستمر و منسجم که هدفش از بین بردن فعالیت‌هایی بود که مشتری بابت آن پول پرداخت نمی‌کرد، را پایه‌ریزی کردند. مفاهیم و روش‌هایی که در این نظام مورد استفاده قرار می‌گرفت امروزه با عنوان "سیستم تولید تویوتا"^{۳۰} (TPS) معروف هستند (امیرخانی و فقیه، ۱۳۹۱).

در مرکز TPSها استاندارد کردن کارها، تبدیل به یک فرآیند تکراری شده است و حذف مراحل غیرضروری در فرآیند تولید باعث کاهش ضایعات و کاهش هزینه‌ها در یک فرآیند بهبود مستمر شده است. در بریتانیا شعار "بیشتر با کمتر" منجر به تلاش بیشتر برای به‌کارگیری مدیریت ناب در دانشگاه‌ها، بیمارستان‌ها، مرکز مراقبت‌های بهداشتی و دولت‌های محلی شد. سرویس سلامت ملی^{۳۱} (NHS) انگلستان به منظور نوآوری و بهبود، راهنمایی‌های تفکر ناب را برای مدیران بهداشت و درمان توسعه داده است و مرکزیت موضوع این بود که برنامه یکنواخت، بهترین شیوه‌ها منجر به کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت می‌شود. TPS برای این منظور ایده‌آل است (آرنابولد، ۲۰۱۵).

با این وجود گسترش سریع مدیریت ناب در تعدادی از سطوح مورد سؤال بوده است. به طور خاص، تمرکز ثابت بر کاهش هزینه‌ها، ایمنی و وسایط نقلیه شرکت تویوتا را تحت تأثیر قرار داده است. از جمله اینکه بیش از ۳۰ مورد مرگ‌ومیر در اثر شتاب ناگهانی در خودروهای شرکت تویوتا تا سال ۲۰۱۰ گزارش شد. به نحوی که روی لاهود وزیر حمل‌ونقل آمریکا گفت ایمنی تویوتا ناشنواست و نوه بنیانگذار شرکت تویوتا برای حوادث اتفاق افتاده عذرخواهی کرد. (فرن و لوئیس^{۳۲}، ۲۰۱۰).

این نتایج استفاده از تفکر ناب را به عنوان یک راننده بی‌رحم بر کاهش هزینه بدون دیگر مسائل مهم از قبیل ایمنی، نشان می‌دهد. نگرانی‌های دیگری در مورد استفاده از مدیریت ناب در بخش دولتی وجود دارد. "چگونه یک بخش دولتی شبیه یک کارخانه خودروسازی است؟" ضمن اینکه بسیاری از بخش‌های دولتی نشان از سطوح بالایی از وابستگی متقابل در ارائه خدمات دارند که استاندارد کردن آنها در بخش دولتی، گیج‌کننده است. به عبارتی دیگر با تمرکز بر بخش‌های دولتی، حالت مطلوب ممکن است به صورتی تدبیر شده باشد که سودمندی در بهبود همه‌جانبه نباشد. شواهدی از میزان شکست بالا در زمینه به‌کارگیری مدیریت ناب در بخش خدمات بهداشت ملی وجود دارد که ممکن است به فقدان سیستم‌های اطلاعاتی حمایت‌کننده در سطح پروژه، در سطح بین واحد و

در سال ۱۹۹۰، کارت ارزیابی متوازن نام‌گذاری شده است. انجمن حسابداران خبره مدیریت انگلستان این کارت را چنین تعریف کرده است: "شیوه‌ای برای ارائه اطلاعات به مدیریت در جهت تنظیم و اجرای سیاست‌های راهبردی". مقصود از متوازن همه عوامل مالی و غیرمالی است که در راستای موفقیت شرکت، در دستیابی به اهداف استراتژیک، نقش دارند (دلیر و حسینی، ۱۳۹۲).

این کارت علاقه‌گسترده‌ای را در دهه آخر قرن بیستم و در دهه اول قرن ۲۱ در بخش دولتی به‌دست آورده است. جذابیت فن‌آوری مذکور در این است که جدای از امور مالی، فرایندهای داخلی، مشتریان و یادگیری را نیز مدنظر قرار می‌دهد. به نظر می‌رسد که این پیکربندی برخلاف گسترش جزئیات و آن چیزی که به اصطلاح شاخص‌های ارزیابی عملکرد نامیده می‌شود، یک مبنای جامع برای ارتباط بین برنامه‌ریزی مالی شرکت‌های بزرگ و برنامه‌ریزی‌های استراتژیک را فراهم می‌آورد. با این وجود این شیوه مدیریتی خاص در آغاز راه با انتقادات قابل توجهی مواجه شده است. کارت ارزیابی متوازن به این دلیل مورد انتقاد قرار گرفته است که به علت ابعاد چهارگانه آن، پیچیدگی بسیاری از سازمان‌ها (به خصوص سازمان‌های بخش دولتی) را دست‌کم گرفته و ارزیابی‌های کمی بیش از لیست معیارها (شاخص‌ها) را ارائه می‌دهد. همچنین استدلال شده است که ابعاد کلیدی کارت ارزیابی متوازن به عنوان‌شان در نوشته‌های کاپلان و نورتون (ارزیابی متوازن) وابسته نباشند به عبارتی با هم جفت‌وجور نیستند. از دیگر مشکلات در مورد سیستم‌های کارت ارزیابی متوازن ادغام کم آنها با سیستم‌های اطلاعات حسابداری می‌باشد. در حالی که کارت ارزیابی متوازن تا به امروز محبوبیت بسیاری داشته اما به نظر می‌رسد در حال حاضر مد (سرگرمی) مدیریتی است و ممکن است از دور خارج شود (آرنابولد و همکاران، ۲۰۱۵).

از دیگر چالش‌ها، گزینش سیستم ارزیابی و معرفی راه‌های جدید به‌کارگیری اطلاعات ایجاد شده از طریق کارت ارزیابی متوازن و تغییرات در آن متناسب با تغییر در اهداف استراتژیک سازمان می‌باشد (سارائی و سالارزهی، ۱۳۸۹).

مدیریت ناب: مدیریت ناب به فن‌آوری منتخب مدیریت عملکرد در بسیاری از سازمان‌های دولتی تبدیل شده است. مدیریت ناب خیلی زودتر از دو تکنولوژی قبلی یعنی شاخص‌های ارزیابی عملکرد و کارت ارزیابی متوازن در سال ۱۹۶۰ در شرکت تویوتا توسعه پیدا کرد. آقای ایچی تویوتا از شرکت خودروسازی تویوتا با کسب تجربه از شرکت‌های خودروسازی آمریکا و با

30. Toyota Product System

31. National Health Service

32. Fren & Lewis

سازمان‌ها، توسعه نامنظم، منقطع و جهشی است. با ابهام و اما با یک ترتیب پنهان. با توجه به روند تکامل نامنظم سازمان، پیش‌بینی آینده سازمان بی‌نظم (دارای هرج‌ومرج) مشکل خواهد بود. ویژگی‌های ظاهر شده در سیستم‌های پیچیده باعث شکست پیش‌بینی‌ها برای آینده شده و سیستم نمی‌تواند رفتار عقلایی برای تأثیرگذاری در توسعه آتی را داشته باشد.

توسعه بلندمدت در قالب یک فرآیند پویا در سیستم‌های پیچیده متکی به یک فرآیند خودبده‌خودی (بی‌اختیار) در داخل سازمان و استراتژی استفاده شده برای هدایت تکامل سازمان، جایی که در آن در هر زمانی می‌تواند پدیدار شود، می‌باشد. شکل‌گیری خودبده‌خود سازمان به معنای سیاست تعامل و پروسه یادگیری در میان اعضا سازمان است. بنابراین مدیران باید درک کنند که چگونه شباهت‌ها را برای حل مسائل هرج‌ومرج، ابهامات و تناقضات به کار ببرند. لازم است مدیران تفکر خلاق برای جستجو و اکتشاف تعامل بین سازمان و محیط پیرامون آن را به کار گیرند (لین و لی، ۲۰۱۱، ۳۳).

مدیریت تناقض: نظم در بی‌نظمی

در تئوری پیچیدگی تأکید شده است که لبه هرج‌ومرج به عنوان یک پدیده بین نظم و بی‌نظمی قرار دارد. به عبارت دیگر، یک وضعیت متناقض که دو رویداد متقابلاً منحصربه‌فرد در آن حالت وجود دارند. نظریه پیچیدگی از وضعیت آونگ برای تشریح این پدیده امتناع می‌ورزد و در نتیجه انتخاب یک وضعیت از دو وضعیت فوق بعید است با این حال محققان اعتقاد دارند که از طریق این وضعیت‌ها و تعاملات بین آنها، هرج‌ومرج و نظم می‌توانند در مواجهه با پارادوکس، با مدیریت آن و رفتن به ناحیه سوم و هماهنگی با نظرات مخالف در یک تقاطع باقی بمانند. بنابراین جایگاه سومی که هر دو جایگاه قبلی نیز به طور همزمان وجود داشته باشند، جایی که نشان دهنده وضعیت علوم اداری در تاریخ ۱۰۰ سال گذشته بوده است (همان، ۲۰۱۱).

تحولات کنونی مدیریت عملکرد متمرکز بر شیوه‌های اندازه‌گیری عملکرد برای قرار گرفتن (باقی‌ماندن) در لبه هرج‌ومرج در میان ۴ اصل: صرفه‌جویی، بهره‌وری، اثربخشی و سرمایه، در قالب یک فرآیند پویا بین موقعیت‌های پایدار و ناپایدار و کشف یک منطقه سوم برای هماهنگی نظرات مخالف می‌باشد. هدف، ایجاد شاخص‌های اندازه‌گیری دقیق برای اندازه‌گیری عملکرد سازمانی و رفتار فردی می‌باشد.

در این راستا تکنیک‌های مدیریت عملکرد به عنوان بخش اساسی و همچنین یکی از مفروضات در کل فرآیند مدیریت

سطح سازمان نسبت داده شود. اساساً اظهار شده است که رویکرد مدیریت ناب پذیرفته شده در بخش دولتی در تئوری و عمل در مورد اعمال و به‌کارگیری محکوم به شکست است (آرنابودی و همکاران، ۲۰۱۵).

تئوری پیچیدگی و مدیریت عملکرد

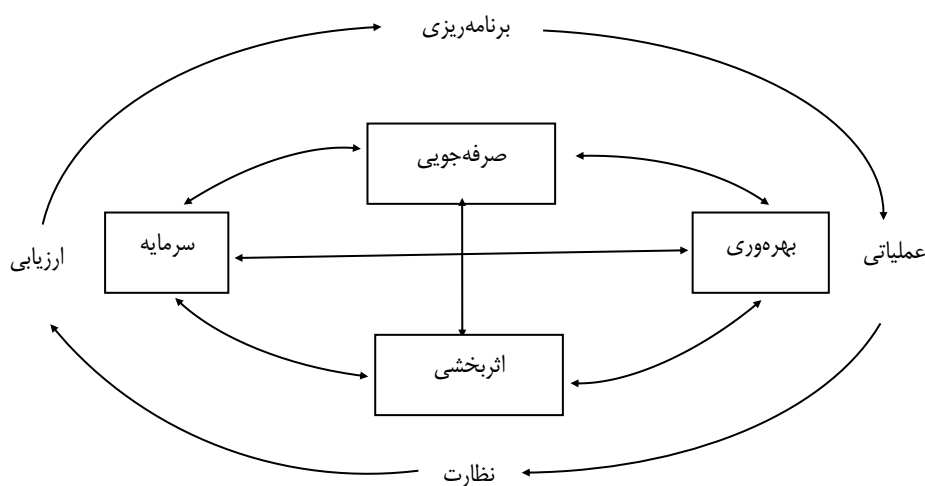
در مواجهه با نوآوری مدیریت عملکرد نوین، این مقاله تلاش می‌کند از دیدگاه تئوری پیچیدگی به منظور بررسی و نشان دادن اینکه چگونه در مدیریت عملکرد، جایی که سازمان در لبه آشوب بین دستورالعمل‌ها و هرج‌ومرج‌هاست، می‌تواند با مدیریت تناقضات و تکامل به صورت خودکار برای تنظیم قابلیت مدیریت خود و ایجاد شکل جدید از طریق انقلاب درونی به منظور بهبود کیفیت خدمات عمومی عمل کند.

جبرگرایی سنتی و پژوهش‌های کمی استدلال می‌کنند که رفتار انسان (مثل همه پدیده‌های طبیعی) از یک قاعده خاص پیروی می‌کند و همچنین می‌تواند با استفاده از این مفهوم که X باعث Y می‌شود، پیش‌بینی و جستجو برای پاسخ‌ها را تفسیر کند. با این وجود، تئوری پیچیدگی استدلال می‌کند که ویژگی‌های باز بودن، هرج‌ومرج، اختلال، اتفاقی و غیرقابل پیش‌بینی بودن در سیستم‌ها را نمی‌توان با استفاده از یک نتیجه‌گیری مکانیکی یا خطی حل نمود. براساس این فرض گزاره ضروری نظریه پیچیدگی به شرح زیر است:

- در تمام سازمان‌ها محیط‌های داخلی و خارجی از طریق شبکه‌ای از بازخوردهای غیرخطی حلقه‌ای به هم متصل می‌شوند.
- شبکه بازخوردهای غیرخطی حلقه‌ای به صورت یک فرآیند پویا بین موقعیت‌های پایدار و ناپایدار، به عنوان مثال لبه هرج و مرج، عمل می‌کند.

- در تمام سازمان‌ها تناقض وجود دارد. از یک طرف به منظور یکپارچگی، نظارت، احساس امنیت، احساس ثبات و سازگاری با محیط پیرامون، سازمان به ناچار به سمت مناطق باثبات حرکت می‌کند و از سوی دیگر به دنبال تفاوت‌ها، انفصال، انگیزه و ریسک و همچنین غریزه محافظت از خود، به سمت توسعه ناپایدار در حرکت است.

سازمان‌ها اگر به طور مستمر به سمت منطقه باثبات حرکت کنند، در نهایت سخت یا بسیار نحیف خواهند شد و قابلیت پاسخ‌گویی و نوآوری را از دست خواهند داد. از سوی دیگر اگر به طور کامل به سمت منطقه بی‌ثبات حرکت کنند، قطعاً متلاشی شده و در نهایت سقوط خواهند کرد. بنابراین سازمان تنها در صورتی قادر به حفظ روند تکامل و توسعه خود به‌طور دائم خواهد بود که در تقاطع بین شرایط پایدار و ناپایدار قرار گیرد و این همان معنی "لبه هرج‌ومرج" خواهد بود. روند تکامل



نمودار ۱. چرخه مدیریت عملکرد

* منبع: ارمسترانگ، ۲۰۰۸

اتصال چندلایه است که از یک روند تحول بی‌پایان برخوردار است در اصل تمام قطعات سیستم با توجه به رفتار سایر قطعات و ارتباط و تعاملات در شبکه‌های حلقه‌ای دارای بازخوردهای غیرخطی، یک موقعیت تکاملی مشترک را ایجاد می‌کنند. در هر چهار مرحله از فرآیند مدیریت عملکرد هدف از برنامه‌ریزی‌ها، عملیات، بررسی و نظارت، این است که با توجه به سیاست‌های موجود، اهداف، ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی به بهترین عملکرد سازمانی برسند. با این حال این فرآیند نمی‌تواند با تعدیلات ارتباطات داخلی و فعل و انفعالات خارجی مقابله کند. برای حل این مشکل، اسمیت و گودارد استدلال می‌کنند که در طول فرآیند پیچیده مدیریت عملکرد، سازمان به عنوان اپراتور اصلی باید به مشاهده عملکرد ادامه دهد. اما با نظارتی که بر تغییرات خارجی به منظور روایی و پایایی مدیریت عملکرد، بوسیله تجدید نظر در استراتژی‌های ارتجاعی متنوع در سراسر فرآیندهای پویای نامتعادل صورت می‌گیرد (اسمیت و گودارد^{۳۶}، ۲۰۰۲).

با توجه به نظرات سیستم انطباقی پیچیده، تأثیرات محیطی عملکرد و تعاملات آن، بازخوردهایی برای سازمان و محیط خارجی آن فراهم می‌شود. عملکرد، به عنوان ارائه‌ای از سازگاری، در نتیجه تعامل رفتار و سازمان و محیط است. اما نه فقط در نتیجه ویژگی‌های رفتاری. در دوره‌های اخیر، با توسعه متناوب از دولت‌های عمومی سنتی به مدیریت عمومی نوین و اداره امور دولتی نوین^{۳۷} (NPA)، مفهوم هم‌تعاملی در سیستم‌های انطباقی پیچیده باعث افزایش روایی و پایایی شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد شده است. همچنین سطح دقت و صحت اندازه‌گیری عملکرد بهبود یافته و روند

شامل چهار مرحله:

- ۱) برنامه‌ریزی: تصمیم‌گیری در مورد اینکه چه کاری باید کرد و چگونه آن را انجام داد؛
- ۲) عملیاتی کردن: پیاده‌سازی عملیات برنامه‌ریزی شده در عمل؛
- ۳) نظارت بر کارهای تکمیل شده و در جریان پیشرفت؛
- ۴) بررسی: ارزیابی کارهای انجام شده، می‌باشد. چهار گام ذکر شده به صورت بسیار نزدیکی به هم متصل هستند (نمودار ۱).

از برنامه‌ریزی گرفته تا ارزیابی و به عنوان اجزای ضروری در توسعه چرخه مدیریت عملکرد می‌باشند (آرمسترانگ^{۳۴}، ۲۰۰۸).

از نظر ایجاد شاخص اندازه‌گیری، فرآیندهای فوق از طریق شبکه‌ای از حلقه‌های غیرخطی به هم متصل هستند. نظریه بهره‌وری و تئوری حقوق صاحبان سهام در یک فرآیند پویا بین موقعیت‌های پایدار و ناپایدار، برای تشکیل مجموعه‌ای از فرمول‌های مدیریت عبور از تضادها عمل می‌کنند. این مفهوم با ایده‌های پیچیدگی مخفی ساده (خواه تئوری بهره‌وری و یا تئوری سرمایه)، نظم متولد شده از هرج‌ومرج (ظهور ترکیبی تئوری بهره‌وری و تئوری سرمایه) و لبه هرج‌ومرج (هم‌زیستی دستورات و هرج‌ومرج‌ها) مطابقت دارد (آرنابولد و همکاران، ۲۰۱۵).

هم‌تکاملی: حلقه‌های بازخورد و تطابق درونی

سیستم انطباقی پیچیده^{۳۵} (CAS)، این سیستم یک شبکه

36. Smith & Goddard
37. New Public Administration

34. Armstrong
35. Complex Adaptive System

نتایج اثربخشی و خروجی‌ها می‌تواند در تخصیص منابع ضروری باشد. اگرچه این نظر نیز شامل بهره‌وری می‌باشد.

عملکرد به عنوان ایجاد ارزش عمومی: خدمات

عمومی ارائه شده توسط دولت‌ها به سادگی کالاهای خاص و یا در پاسخ به شکست بازار نیست. بلکه آنها می‌توانند ارزش‌های عمومی را افزایش دهند و سرمایه برای جامعه ایجاد کنند. غیرمحمتمل است که بخش‌های خصوصی چنین عملکردهایی را فراهم کنند (لین و لی، ۲۰۱۱).

خودسازمان‌یابی

براساس تعریف تامپسون (۱۹۹۷)، در خودسازمان‌یابی، دستورات در سیستم‌های انطباقی پیچیده بصورت قوانین از پیش طراحی شده نیستند و برای ایجاد دستورات نیاز به هیچ‌گونه وقفه بیرونی نیست. بنابراین تولیدمثل خودبه‌خود (زایش درونی) باعث خلق ساختارهای جدید و قوانین و دستورات با توجه به نتیجه تعاملات غیرخطی در سیستم می‌شود. سرانجام سازمان از نظر اصلاحات و نوآوری‌ها دارای شکل سازگاری می‌شود که به آنها خواص در حال ظهور گفته می‌شود. در این حوزه از اداره امور عمومی، اصلاحاتی که در کانون توجه است در حوزه عملکرد، در واقع گسترش ناپیوسته (تناوبی، زیگزاگی) اداره امور عمومی سنتی، مدیریت عمومی نوین و اداره امور عمومی جدید است. لبه هرچومرج درون سازمان، ظهور نوآورانه تعاملات پویا، تکامل و خودسازمان‌دهی را ایجاد می‌کند. بنابراین از نظر خودسازمان‌دهی در تئوری پیچیدگی، مدیریت عملکرد در طول عملیات سازمان‌های عمومی را می‌توان به عنوان "سازمان" و "بازیگران در داخل سازمان" تفسیر نمود. براساس تکامل و روند خودبازسازی، می‌توان تعریف مدیریت عملکرد را غنی ساخت و به طور مداوم نوآوری نمود. پس از خودسازمان‌دهی‌های بی‌شمار، تعامل و تکامل مشترک بین سیستم و زیرسیستم، که این را می‌توان به عنوان ویژگی قابل توجهی از زندگی سازمانی قلمداد نمود (لین و لی، ۲۰۱۱).

بحث و نتیجه‌گیری

باوجود تلاش فراوان به‌وسیله بازیگران کلیدی در محدوده مدیریت عملکرد اتفاق نظر در مورد آنچه که به‌عنوان بهترین شیوه عمل هست، وجود ندارد. در بخش اول، در ارتباط با مشکلات پیرامون به‌کارگیری مدیریت عملکرد برای منابع انسانی بحث شد. به منظور کارایی مدیریت عملکرد پیشنهاد می‌گردد که اثرات جانبی منفی آن بر منابع کلیدی سرمایه

برنامه‌های پیچیده مدیریت عملکرد توسعه داده شده‌اند. برای مثال، اخیراً محققان علوم اداری در طول تکامل پیشرفت مدیریت عملکرد، به منظور بازسازی ویژگی‌های ناشی از عملکرد فردی و سازمانی معنای جدیدی از آن را در سیستم‌های پیچیده ارائه کرده‌اند، که شامل:

عملکرد به عنوان مسؤولیت‌پذیری: به غیر از تمرکز بر

نتایج واقعی در بخش‌های عمومی، اطلاعات عملکرد در کشورهای دموکراتیک همچنین می‌تواند برای بهبود نتایج سازمان‌های دولتی به‌واسطه مکانیزم‌های نظارت و حسابرسی که این خود باعث پاسخگویی سیاسی و شفافیت اطلاعات دولت در دوره‌های اخیر شده، استفاده شود.

عملکرد به عنوان انتخاب کاربران: شبیه به اطلاعات

قیمت‌گذاری محصول، اطلاعات عملکرد در سازمان‌های دولتی، به عنوان یک معیار مؤثر برای مصرف‌کنندگان و مردم در تصمیم‌گیری‌هایشان و همچنین شواهدی برای تخصیص دوباره منابع مورد استفاده قرار می‌گیرد.

عملکرد به عنوان خدمات به مشتریان: سازمان‌های

دولتی باید مردم را به مثابه مشتریان مدنظر قرار دهند و شرایط را برای معرفی سطوح خدماتی با تأکید بر سه جنبه: به موقع بودن، در دسترس بودن و با کیفیت بودن فراهم کنند. گزارش‌هایی در مورد اینکه سازمان چگونه به اهدافش دسترس پیدا می‌کند نیز باید ارائه شود.

عملکرد به عنوان بهره‌وری: این مورد بر بازده داخلی

سازمان‌ها از ورودی به خروجی متمرکز است، زمانی که دولت می‌خواهد تصمیم‌گیری کند. تئوری نمایندگی نیز می‌تواند تأکیدی دوباره بر بهبود بهره‌وری براساس این ویژگی باشد.

عملکرد به عنوان تناسب (سازگاری) اثربخشی و

اینکه چه کاری باید انجام داد: در گذشته سازمان‌های دولتی در مورد ورودی‌ها و پردازش آنها فرایندهای سیاست عمومی را مورد توجه قرار می‌دادند و تأثیر سازگاری ایجاد شده ناشی از سیاست‌های متقابل قابل پیش‌بینی را نادیده می‌گرفتند. با توجه به این نکته، مدیریت عملکرد باید مفاهیم، اثرات سازگاری محور، حل مسئله محور و اثربخشی محور را ارتقا دهد.

عملکرد به عنوان تخصیص منابع: اطلاعات مربوط به

منابع

- امیرخانی، امیرحسین؛ فقیه، محمدباقر. (۱۳۹۱). "بررسی میزان ناب بودن شرکت ایران خودرو براساس مدل جکسون و جونز". مدیریت دولتی، دانشگاه تهران، ۳ (۴)، ۱۹-۳۰.
- ماحد حسینی، سیدمحمد؛ ناصرآبادی، دلیر. (۱۳۹۲). "نقش تکنیک‌های حسابداری مدیریت در اجرای نظام حسابداری عملکرد". حسابدار رسمی، ۲۱، ۸۲-۷۵.
- مؤسسه مطالعات بهره‌وری و منابع انسانی. (۱۳۹۴). "ارزیابی عملکرد دربخش دولتی: چالش‌ها و راه کارها". قابل دسترسی در سایت: www.pogc.ir/portals/0/maghalat/890928.13.pdf
- سارانی، فاطمه؛ سالارزهی، حبیب اله. (۱۳۸۹). "از الگوی کارت ارزیابی متوازن تا الگوی سرآمدی سازمانی". چهارمین کنفرانس ملی مدیریت عملکرد، تهران.
- Armstrong, M. (2008). *Performance Management: Key Strategies and Practical Guidelines*. Philadelphia: Kogan Page Limited.
- Arnaboldi, M., Lapsley, I. & Steccolini, I. (2015). "Performance management in the public sector: The ultimate challenge". *Financial Accountability & Management*, 31(1), 1-22.
- Broadbent, J. & Guthrie, J. (2008). "Public sector to public services: 20 years of contextual accounting research". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(21), 129-69.
- Bouckaert, G. & Halligan, J. (2008). *Managing Performance: International Comparisons*. London: Routledge.
- Burrows, R. (2012). "Living with the h-index? metric assemblages in the contemporary Academy". *The Sociological Review*, 2(60), 72-355.
- CIMA. (2011). "Public sector performance: Global perspective". <http://www.cimaglobal.com>.
- Coen, D. & Roberts, A. (2012). "A new age of uncertainty". *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 1(25), 5-9.
- Cuganesan, S., Guthrie, J. & Vranic, V. (2014). "The riskiness of public sector performance management: A review and research agenda". *Financial*

انسانی را کاهش داده یا از بین برد در این راستا مشارکت و درگیری کارکنان در طراحی سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد و در نظر گرفتن نیازها، تمایلات و رضایت آنها و طراحی معیارهای مناسب از جمله عوامل اساسی و اثرگذار می‌باشد.

در بخش بعدی پیرامون به‌کارگیری تکنیک‌های کنترل بودجه‌ای و چک‌لیست‌های مدیریتی و مشکلات مرتبط با آنها که بیشتر در سازمان‌های دولتی کاربرد دارند، بحث گردید. ضمن اینکه چالش‌های فراروی استفاده از فن‌آوری‌های بخش خصوصی استفاده شده در بخش دولتی شامل شاخص‌های ارزیابی عملکرد، کارت ارزیابی متوازن و مدیریت ناب مورد بررسی قرار گرفت. به نظر می‌رسد بخش عمده‌ای از ادبیات موجود در مورد ابزارهای مدیریت عملکرد ترجمه شده از بخش خصوصی براساس برنامه‌های کاربردی برای شیوه‌های خاص می‌باشد که بسیاری از آنها در نتیجه مطالعات موردی به دست آمده‌اند هر چند که در بلندمدت و به طور بالقوه راه را برای گسترش مسیرهای جدید و خاص و چارچوبی برای بررسی عمیق‌تر مدیریت عملکرد در بخش دولتی باز می‌کند.

در ادامه براساس کمک گرفتن از نظریه پیچیدگی، مدیریت عملکرد سازمان‌های دولتی با تأکید بر غیرقابل پیش‌بینی و غیرخطی بودن رشد و توسعه آنها مورد بررسی قرار گرفته است. در چنین سازمان‌هایی با ساختارهای چندگانه، سیستم مدیریت عملکرد براساس ارزیابی‌های متعدد و چند وجهی می‌باشد که نشان‌دهنده درجه بالاتری از وابستگی بین اعضا سازمان و محیط خارجی است و مدیران سازمان‌ها در یک فرآیند پویا بین موقعیت‌های پایدار و ناپایدار مجبورند با توجه به پیچیدگی محیط داخلی و خارجی سازمان، مقامات منتخب و اعضا پارلمان و مدیران سازمان‌ها از روش‌های مدیریت تناقضات برای تبدیل روش‌های اثبات عملکرد و پاسخ سریع به تغییرات مکانی و زمانی محیط، به منظور عملکرد سازمانی استفاده کنند. بنابراین مدیران سازمانی باید استفاده از روش‌های مدیریت تکاملی را یاد بگیرند و روند تطبیقی برای بازیگران فوق را در فرآیند تکامل سازمان مدنظر قرار دهند. به نظر می‌رسد در مورد به‌کارگیری تئوری پیچیدگی در سیستم‌های مدیریت عملکرد دامنه گسترده‌ای برای انجام تحقیقات تجربی وجود داشته باشد.

در پایان عنوان می‌گردد که پژوهش حاضر نشان‌دهنده مواجه بودن مدیریت عملکرد در بخش دولتی با چالش‌های بزرگی است و نه تنها هدف مقاله تشویق به یک تجدیدنظر در شیوه‌های موجود برای جلوگیری از اثرات منفی به‌کارگیری سیستم‌های مدیریت عملکرد است بلکه همچنین تشویق محققان به انجام پژوهش‌های متنوع در یک محیط پیچیده است.

- Accountability & Management*, 3(30), 279-302.
- Curristine, T. (2005). "Government performance: Lessons and challenges". *OECD Journal on Budgeting*, 1(5), 127-51.
 - Curristine. (2007). "Performance Budgeting in OECD Countries (OECD)".
 - Curristine, (2008). "Performance budgeting in OECD countries". *6th Annual Meeting of Latin*
 - Diefenbach, T. (2009). "New public management in public sector organisations: The dark Sides of managerialistic enlightenment". *Public Administration*, 4(87), 892-909.
 - Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., Lapsley, I. & Pallot, J. (2007). "Experiencing institutionalization: The development of new budgets in the UK devolved bodies". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(20), 11-40.
 - Frean & Lewis, L. (2010). "Toyota turned deaf ear to safety fears, congress told as carmaker says -sorry-". *The Times*, 25-55.
 - Funnell, W. (2015). "Performance auditing and adjudicating political disputes". *Financial Accountability and management*, 1(31), 92-111.
 - Gill, R. (2010). "Breaking the silence: the hidden injuries of neo-liberal academia". In R. Flood and R. Gill (eds.), *Secrecy and Silence in the Research Process: Feminist Reflections*, 228-44.
 - Hoggett, P. (1996). "New Modes of Control in the Public Service". *Public Administration*, 1(74), 9-32.
 - Jackson, P. (1998). "The Management of Performance in the Public Sector". *Public Money & Management*, 4(8), 11-16.
 - Kirkpatrick, I., Ackroyd, S. & Walker, R. (2005). *The New Managerialism and Public Service Professions*. Palgrave Macmillan.
 - Lin, J. & Lee, P. (2011). "Performance management in public organizations: A complexity perspective". *International Public Management Review*, 2(12), 81-96.
 - Likierman, A. (1993). "Performance indicators: 20 early lessons from managerial use". *Public Money & Management*, 15-22.
 - Perrin, B. (2003). *Implementing the Vision: Addressing Challenges to Results-Focused Management and Budgeting*. OECD: Paris
 - Pettersen, I.J. (2015). "From metrics to knowledge? Quality assessment in higher education". *Financial Accountability & Management*, 1(34), 23-40.
 - Pollit & Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform: A Comparative Analysis (3rd ed)*. Oxford: Oxford University Press.
 - Power, M. (1997). *Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: University Press.
 - Smith, P.C. & Goddard, M. (2002). "Performance management and operational research: A marriage made in heaven". *Journal of the Operational Research Society*, 53(3), 247-255.
 - Shore, C. (2008). "Audit Culture and Illiberal Governance". *Anthropological Theory*, 3(8), 98-278.
 - Talbot, C. (2010). "Performance in Government: The Evolving System of Performance and Evaluation Measurement, Monitoring and Management in the United Kingdom". *ECD Working Paper Series*, 24.
 - UNISON (August, 2014). "Survey of Police Officers Morale". <http://www.unison.org.uk>.

بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی

* محمود لاری دشت بیاض^۱، کامران قائم مقامی^۲، علی ملکی^۳

۱. استادیار حسابداری دانشگاه فردوسی، مشهد.

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی، مشهد.

۳. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی علوم تحقیقات خراسان جنوبی، بیرجند.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۸/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۴/۱

Investigation of Factors Affecting in Determination of Performance Audit Criteria in Governmental Executive Agencies

*M. Lari Dasht Bayaz¹, K. Ghaemmaghami², A. Maleki³

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

2. M.A. student in Accounting, Department of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Iran.

3. M.A. in Accounting, Islamic Azad University Science and Research Branch South Khorasan, Birjand, Iran.

Received: 2015/6/22

Accepted: 2015/11/6

Abstract

The aim of this study is investigation of factors affecting in determination of performance audit criteria in governmental executive agencies. This study is deductive-inductive, which includes 316 of the Supreme Audit Court of Auditors, accountants and financial managers is executive agencies. With using a questionnaire containing 36 questions for the four operating budget for operational planning, implementation of accrual accounting in the public sector laws and regulations in force and theoretical framework of government accounting standards, all data collected. Descriptive and inferential statistical methods such as Pearson correlation test, the mean difference test and Friedman ranking test was used. The results showed that the implementation of performance-based budgeting, implementation of accrual accounting in the public sector, laws and regulations in force and develop a theoretical framework of government accounting standards are important factors in determining performance audit criteria.

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. این پژوهش از نوع قیاسی-استقرایی است که شامل ۳۱۶ نفر از حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور، ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی است. اطلاعات پژوهش با استفاده از پرسشنامه‌ای شامل ۳۶ سؤال برای چهار عامل اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا و چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی گردآوری و از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون همبستگی پیرسون، آزمون تفاوت میانگین و آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده است. نتایج حاکی از آن است که پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم در اجرا و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهم‌ترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشند.

Keywords: Performance Auditing, Benchmark, Performance Budgeting, Accrual Accounting.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی عملکرد، معیار، بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی.

JEL Classification: M480, M42, H48, H11

طبقه‌بندی موضوعی: M480, M42, H48, H11

مقدمه

مدیریت را دانش به‌کارگیری مؤثر و کارآمد منابع برای دستیابی به اهداف سازمان تعریف می‌کنند و این منابع معمولاً شامل: سرمایه، نیروی کار و منابعی است، که در اختیار سازمان قرار دارد (فلاح، ۱۳۸۷).

در سال‌های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی‌هایی شده است و از آنجا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد مدیریت برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است. حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمان‌های بزرگ و کوچک دولتی است. اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به عنوان اساسی‌ترین مولفه‌های حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود (مهمینی و عبدالله‌پور، ۱۳۸۰).

حسابرسی عملکرد ممکن است نیازمند به‌کارگیری انواع گوناگونی از آگاهی‌ها و تجربیات در زمینه‌های فنی، شغلی و صنعتی یا دولتی باشد که حسابرس باید از دسترس بودن مهارت‌های مورد نیاز اطمینان یابد (صفر، ۱۳۷۶).

نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه‌ها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند، تا علاوه بر رسیدگی وضعیت مالی در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی رعایت ابعاد مختلف عملکرد مدیریت را نیز مورد بررسی قرار دهد. تعیین دقیق معیارها در حسابرسی عملکرد نقش محوری دارند لذا وجود زیرساخت‌ها و استانداردهای عملکرد معقول و قابل دسترس برای ارزیابی و سنجش اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و سایر مولفه‌های حسابرسی عملکرد ضروری است. معیارهای تدوین شده به وسیله حسابرس عملیاتی شامل: عملکردهای سازمان مشابه، آمارهای مربوط به صنعت و عملکرد، تجزیه و تحلیل ویژه، استانداردهای مهندسی و قضاوت حسابرسی می‌باشد (بنی‌فاطمی کاشی، ۱۳۸۳).

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی عملکرد دارای سه مولفه: کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌باشد و از اهمیت زیادی برخوردار است.

امروزه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی از فرآیند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسؤولیت‌های خود برای کنترل فعالیت‌ها تلقی می‌کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل صورت می‌گیرد. برخی صاحب‌نظران علاوه بر مولفه‌های ذکر شده، سه مولفه دیگر نظیر: بی‌طرفی، محیط زیست و اخلاق حرفه‌ای، را به مسؤولیت‌های حسابرسان عملکرد اضافه کرده‌اند (حساس‌یگانه، ۱۳۸۳).

صرفه اقتصادی نسبت داده‌های برنامه‌ریزی شده و داده‌های واقعی، کارایی نسبت داده‌های واقعی به ستانده‌های واقعی و اثربخشی نسبت ستانده‌های واقعی به ستانده‌های برنامه‌ریزی شده می‌باشد. بر اساس استانداردهای حسابداری دولتی ایالت متحده، کارایی و صرفه اقتصادی واژه‌های مرتبط با یکدیگرند و اظهارنظر حرفه‌ای جداگانه در مورد هر یک از این دو مفهوم غیرممکن است. در نظر گرفتن صرفه اقتصادی مستلزم این است که منابع با کیفیت و کمیت مناسب و با حداقل هزینه مورد استفاده قرار گیرد. از آنجا که کارایی از روابط بین منابع و داده‌ها و ستانده‌ها حاصل می‌شود، مفهوم کارایی و صرفه اقتصادی به‌صورت تفکیکی به هم پیوند خورده است. گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی شدن موضوع بهسازی مدیریت منابع مالی و مسؤولیت پاسخگویی، افزایش یافته است (کردستانی، ۱۳۸۶).

در حسابرسی عملکرد، حسابرسان، عملکرد یک سازمان را در مقابل معیارهای عملکردی از قبل تعیین شده ارزیابی می‌کنند. معیارهای حسابرسی استانداردهای اصلی را ارائه می‌کنند تا اینکه مدارک حسابرسی برای داوری جمع‌آوری شود. معیارهای حسابرسی بر طبق موضوعات خاص حسابرسی و اهداف، مسؤولیت‌های اینجا شده از طریق قوانین حاکم یا واحد تحت حسابرسی، آرمان‌های تعیین شده و شرایط خاصی که مؤسسه عالی حسابرسی در این مورد مهم و مرتبط فرض می‌کند، تغییر می‌نماید. معیارهای حسابرسی عملکرد به دو دسته معیارهای عمومی و اختصاصی تقسیم می‌شوند، معیارهای عمومی طی مطالعات مقدماتی ایجاد می‌شوند. زمانی که مطالعات مقدماتی پیشرفت می‌کنند، این معیارها معمولاً توسعه یافته و اختصاصی‌تر می‌شوند. معیارها باید به اندازه‌ای جزئی شوند که برای گام‌های اجرایی حسابرسی، رهنمودهای لازم را فراهم آورند. بنابراین لازم است حسابرسان خود را با شیوه‌های عمومی پذیرفتنی مدیریت در شرایط و نواحی متفاوت آشنا کنند (اسدی و

همکاران، ۱۳۹۰).

است که تحقق این امر، با به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری، امکان‌پذیر خواهد بود (باباجانی، ۱۳۸۳). طرفداران حسابداری تعهدی معتقدند با استفاده از مبنای تعهدی و از طریق افزایش کارایی، اثربخشی، پاسخگویی و محاسبه صحیح بهای تمام شده برنامه‌ها و خدمات ارائه شده به‌وسیله دولت، امکان انطباق سیستم‌های حسابداری با محیط فراهم می‌گردد (بارت^۱، ۲۰۰۴).

باباجانی و مددی (۱۳۸۸)، در پژوهشی نشان دادند در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای به‌کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار جریان منابع اقتصادی برای ایجاد تحول در حسابداری در نهادهای مذکور وجود دارد.

کالین کلارک^۲ (۲۰۱۰)، در پژوهشی تحت عنوان "شناسایی نیازهای کاربران از گزارش‌های مالی بخش عمومی (هدف از گزارشگری مالی بخش عمومی)" این نیازها را در قالب چهار گزینه مطرح کرده است که عبارتند از:

الف) تصمیم‌گیری در خصوص منابع،

ب) ارزیابی و بازخورد تصمیمات قبلی در خصوص

تخصیص منابع،

ج) مقاصد پاسخگویی،

د) سایر اهداف.

با پاسخگویی مخاطبان پژوهش، گزینه (د) با ۳۲/۴ درصد بیشترین انتخاب را داشته است و بنابراین، نتیجه این پژوهش عبارت است از اینکه، هنوز شناخت کافی از نیازهای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بخش عمومی در دست نیست و یا نهادینه نشده است.

به نظر می‌رسد فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخگویی نقش مهمی در پذیرش و به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی دارد (هپورث^۳، ۲۰۰۳).

حسابرسان خبره اتحادیه اروپا^۴ (۲۰۰۷)، پژوهشی تحت عنوان "حسابداری تعهدی در بخش دولتی" انجام دادند. نتایج نشان داد کشورها مجبورند خودشان را با اصول تعهدی بنا به موقعیت‌شان وفق دهند، کشورهای مختلف با توجه به شرایط حاکم خود از لحاظ قانونی، سیاسی و همچنین وضعیت ملی خاصشان برخی از اصول حسابداری تعهدی را به کار می‌برند.

مورین^۵ (۲۰۱۴)، پژوهشی تحت عنوان "اثر حسابرسی عملیاتی بر وزارتخانه‌های دولتی در کانادا" انجام داد. نتایج نشان داد که مورین در پژوهش خود از نظریه‌های مربوط به

معیارهای اختصاصی به‌طور بسته‌ای به قوانین، هدف‌ها، برنامه‌ها، کنترل‌ها و سیستم‌های یک واحد تحت حسابرسی مربوط می‌شود. معیارهای اختصاصی معمولاً از هدف‌های تعیین شده برای یک پروژه یا برنامه خاص و استانداردها و شیوه‌های مربوط به آن استنتاج می‌شود. به هر حال، حسابرسان در این حوزه با مشکلات وسیعی روبه‌رو هستند و در بیشتر موارد، هدف‌ها معیار سنجش‌پذیر خاصی را ارائه نمی‌دهند و حسابرسان را به چالش زیادی وادار می‌کنند (مه‌دی خو و همکاران، ۱۳۸۸).

امروزه با افزایش فشار برای بهبود پاسخگویی و شفافیت عملکرد، دولت‌ها به رویکردهای نوین مدیریت، از جمله تغییر نظام‌های بودجه‌بندی خود به نظام‌های عملکرد محوری روی آورده‌اند. ویژگی و تمایز این نظام‌ها با نظام سنتی، تأکید روی هدف‌ها، نتیجه‌ها و محاسبه بهای تمام شده فعالیت‌ها و کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت خدمات به مردم است. طراحی و اجرای موفقیت آمیز نظام بودجه‌بندی عملیاتی، همبستگی زیادی با ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی دارد (فاطمی، ۱۳۹۰).

بودجه‌ریزی عملیاتی موجب افزایش:

۱) مسؤولیت پاسخگویی،

۲) بهبود مدیریت عملکرد،

۳) بهبود نحوه تخصیص، می‌شود (پناهی، ۱۳۸۴).

بودجه‌ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم‌گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه‌هایی که برای دستیابی به هدف‌های مشترکی به کار می‌روند، توانایی تصمیم‌گیران را در ارزیابی درخواست‌های بودجه‌ای دستگاه افزایش می‌دهند. بودجه‌ریزی عملیاتی، تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیق از هزینه‌ها فعالیت‌ها را در بر می‌گیرد (دامغانیان، ۱۳۸۸).

حسابداری تعهدی روشی است که معاملات مالی را در زمانی که تمام اجزا آن رویداد مالی اتفاق افتاده است، در همان دوره مالی مربوط، ثبت می‌کند. تمام دارایی‌های تملک شده توسط سازمان‌ها تا پایان دوره و نیز تمام بدهی‌هایی که تا آن لحظه ایجاد شده‌اند، در صورت‌های مالی شناسایی می‌شوند.

مهم‌ترین تفاوت میان مبانی تعهدی و نقدی حسابداری این است که هزینه‌های واقعی یک دوره زمانی، با استفاده از مبنای نقدی حسابداری، قابل گزارش نیست و این در حالی

1. Barret
2. Clark
3. Hepworth
4. FEE
5. Morin

اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت می‌باشد. علی یزدانی (۱۳۷۸)، در پژوهشی با عنوان "طراحی و تطبیق الگوی حسابرسی عملیاتی در شرکت نیک نوش" به این نتیجه رسیده است که، حسابرسی عملیاتی در افزایش کارایی مؤثر است و انجام این نوع حسابرسی می‌تواند مکمل گزارش‌های حسابرسی مالی باشد، گزارش‌های مالی به تنهایی بیانگر وضعیت شرکت نیست و فقط بیان‌کننده اظهارنظر درباره صورت‌های مالی است.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد.

فرضیه دوم: اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد.

فرضیه سوم: وجود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد.

فرضیه چهارم: چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی، که به روش قیاسی-استقرایی به بررسی ادبیات نظری و پیشینه پژوهش از راه مطالعه کتابخانه‌ای، کتب، مقاله‌ها و اینترنت می‌پردازد. برای آزمون فرضیه‌ها از راه استقرایی به جمع‌آوری اطلاعات لازم و تهیه پرسشنامه اقدام می‌شود که از حیث شکل، تعداد و نوع پرسش‌ها به گونه‌ای هدفمند طراحی شده که بین اعضای جامعه آماری توزیع می‌شود. ۳۶ سؤال پرسشنامه طوری تنظیم شده که برای فرضیه اول ۹ سؤال، فرضیه دوم ۹ سؤال، فرضیه سوم ۸ سؤال و برای فرضیه چهارم ۱۰ سؤال را در نظر گرفته است.

ابزار گردآوری و روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این پژوهش داده‌ها با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده که جهت تعیین روایی، سؤالات پرسشنامه بر اساس چارچوب پژوهش بررسی و سپس به تأیید چند نفر از کارشناسان، اساتید راهنما و مشاور رسیده است. جهت سنجش پایایی، از آلفای کرونباخ قابلیت اعتمادپذیری پرسشنامه بررسی شده که

فرایند اثرگذاری استفاده کرده است. با این نظریه‌ها او توانست تعاملات موجود بین حسابرسی عملیاتی و صاحبکاران را در طی حسابرسی عملیاتی توضیح دهد. وی با پژوهش خود نشان داد که باید دقت بیشتری را به این نوع حسابرسی مبذول داشت. در واقع حسابرسی عملیاتی بخش عمده‌ای از محیط کنترلی بخش عمومی است و کشورهای بسیاری از جمله کانادا، ایالات متحده، استرالیا، نیوزلند، انگلستان و سوئد در آن سرمایه‌گذاری کرده و آن را به کار می‌برند.

خدای پور و کفاش پور (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور پرداختند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که عناصر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد شود.

جوی‌پا (۱۳۸۹)، به شناسایی چالش‌های دیوان محاسبات کشور در اجرای حسابرسی عملکرد و شناخت موانع با اهمیت و تعیین درجه اهمیت یا به عبارتی، تعیین تقدم و تأخر موانع در قلمرو پژوهش و ارائه پیشنهاد و راهکارهایی معقول و منطقی برای رفع موانع شناسایی شده به دیوان محاسبات کشور پرداختند. جامعه آماری شامل مستشاران، معاونان، حسابرسان کل، سرحسابرسان ارشد، سرحسابرسان، حسابرسان ارشد و حسابرسان دیوان محاسبات کشور انتخاب شده و با توجه به تعداد افراد جامعه (۲۵۹ نفر) با استفاده از فرمول تعیین حداقل حجم نمونه کوکران، تعداد ۱۰۰ نفر و به روش تصادفی منظم به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب گردیدند.

تقی‌زاده و همکاران (۱۳۸۸)، در پژوهشی با عنوان "تبیین نیاز به بودجه‌ریزی عملیاتی در حسابرسی عملکرد مدیریت" ارائه نموده که نتیجه این پژوهش به این موضوع اشاره دارد که بودجه‌ریزی عملیاتی ابزار مناسبی برای سنجش عملکرد مدیریت دستگاه‌های دولتی خواهد بود.

احسان صمصامی خداداد (۱۳۸۸)، در پژوهشی با عنوان "موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات" به نتایج زیر رسیده است:

۱. عدم وجود ساختار مناسب در زمینه حسابرسی عملکرد مدیریت مانعی برای اجرای آن می‌باشد؛
۲. عدم وجود معیارهای مناسب در زمینه حسابرسی عملکرد مانعی برای اجرای آن می‌باشد؛
۳. عدم وجود فرهنگ مناسب پاسخگویی مانعی برای

S^2 : واریانس سؤال‌های پرسشنامه،
 Z : عدد مربوط به خطای نوع اول،
 n : حجم نمونه مورد نیاز برای پژوهش،
 n_0 : برآورد اولیه از حجم نمونه مورد نیاز،
 d : کران خطای قابل تحمل،

بنابراین، با انتخاب حجم نمونه‌ای برابر با ۳۱۶ نفر می‌توان به اهداف پژوهش دست یافت.

تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل داده‌ها فرآیندی چند مرحله‌ای است که طی آن داده‌هایی که از طریق به‌کارگیری ابزارهای جمع‌آوری، در نمونه (جامعه) آماری فراهم آمده‌اند؛ خلاصه، کدبندی و دسته‌بندی و در نهایت پردازش می‌شوند تا زمینه برقراری انواع تحلیل‌ها و ارتباطها بین این داده‌ها به منظور آزمون فرضیه‌ها فراهم آید (جدول ۱).

نتایج حاصل بیانگر این است که توزیع متغیرهای مورد پژوهش از همبستگی نسبتاً مطلوبی برخوردار می‌باشد. همچنین بین متغیرهای مستقل و وابسته همبستگی نسبتاً بالایی وجود داشته که حاکی از رابطه معناداری بین آنها است.

آزمون فرضیه اول

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول که "اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی عامل مؤثر در تعیین معیارهای حساسی عملکرد

مقدار آن برای هر گروه از سؤالات به ترتیب ۰/۷۵، ۰/۸۲، ۰/۷۹ و ۰/۸۱ شده که نشان می‌دهد پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار است. تجزیه و تحلیل داده‌ها توسط نرم‌افزار SPSS صورت گرفته و برای بررسی فرضیه‌ها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. سپس برای رد یا عدم رد فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ از آماره‌های آزمون t استیودنت، F و برای رتبه‌بندی عوامل از آزمون فریدمن کمک حاصل شده است.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری شامل حسابرسان دیوان محاسبات کشور، مدیران مالی و ذی‌حسابان دستگاه‌های اجرایی که با توجه به اینکه افراد جامعه به صورت تعداد مشخصی مورد آزمون قرار می‌گیرند نمونه و جامعه آماری یکسان خواهد بود. بالغ بر ۴۵۰ پرسشنامه توزیع شده که علیرغم ارائه پرسشنامه به تمامی افراد تعیین شده تنها ۳۱۶ نفر نسبت به تکمیل و تحویل پرسشنامه اقدام نموده‌اند. به منظور تعیین اندازه نمونه با استفاده از روش برآورد حجم نمونه کوکران ابتدا یک نمونه مقدماتی به حجم حداقل ۳۰ نفر از جامعه آماری انتخاب و اندازه واریانس جمع سؤال‌های پرسشنامه را محاسبه و در فرمول‌های زیر قرار گرفت:

$$\begin{cases} n_0 = \frac{z^2 S^2}{d^2} \\ n = \frac{n_0}{1 + \frac{n_0}{N}} \end{cases}$$

N : کل حجم جامعه آماری،

جدول ۱. ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵
اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی	۱	۰/۵۶۵**	۰/۵۴۰**	۰/۵۱۹**	۰/۷۶۰**
اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی	۰/۵۶۵**	۱	۰/۶۲۹**	۰/۶۶۰**	۰/۸۳۸**
وجود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا	۰/۵۴۰**	۰/۶۲۹**	۱	۰/۶۹۰**	۰/۸۶۵**
چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی	۰/۵۱۹**	۰/۶۶۰**	۰/۶۹۰**	۱	۰/۸۷۹**
معیارهای حساسی عملکرد	۰/۷۶۰**	۰/۸۳۸**	۰/۸۶۵**	۰/۸۷۹**	۱

جدول ۲. نتایج اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در تعیین معیارهای حساسی عملکرد

تعداد	میانگین	انحراف معیار	SEM	t	درجه آزادی	تفاوت میانگین	سطح معناداری
۳۱۶	۳۴/۱۳	۳/۷۹	۰/۲۱۵	۵۲/۱۲۷	۳۱۵	۱۱/۱۳۲	۰/۰۰۱

می‌باشد؛ در جدول ۲ نشان داده شده است.

با توجه به اینکه t مشاهده شده از مقدار بحرانی جدول در سطح $0/01$ بزرگتر است می‌توان گفت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی بیش از متوسط در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد تأثیرگذار است (جدول ۳).

با توجه به اینکه آمار فریدمن در سطح $p < 0/01$ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد یکسان نبوده است به عبارت دیگر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی با هدف کمک به تصمیم‌گیری عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای سنجش‌پذیر ($6/18$) بیشترین تأثیر و وضعیت فعلی بودجه‌ریزی در کشور و ادامه روند آن (3) کمترین تأثیر را داشته است.

تعهدی در بخش دولتی عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد. در جدول ۴ نشان داده شده است.

با توجه به اینکه t مشاهده شده از مقدار بحرانی جدول در سطح $0/01$ بزرگتر است می‌توان گفت اجرای حسابداری تعهدی بیش از متوسط در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد تأثیرگذار است (جدول ۵).

رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد یکسان نبوده است به عبارت دیگر بهبود پاسخگویی مدیران در اجرای حسابداری تعهدی ($5/18$) بیشترین تأثیر و اجرای حسابداری تعهدی بدون اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی ($3/29$) کمترین تأثیر را داشته است.

آزمون فرضیه دوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم که "اجرای حسابداری

آزمون فرضیه سوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم که "وجود قوانین و

جدول ۳. مقایسه رتبه‌بندی تأثیر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

ردیف	عامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی با هدف کمک به تصمیم‌گیری عقلایی درباره تخصیص و تعهد منابع دولت بر اساس پیامدهای سنجش‌پذیر	۶/۱۸
۲	میزان آشنایی مدیران با سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی	۶/۱۶
۳	شفاف‌سازی فرایند بودجه‌ریزی و افزایش پاسخگویی بر اساس نتایج در بودجه‌ریزی عملیاتی	۶/۲۱
۴	استفاده از یک سامانه مناسب حسابداری بهای تمام شده در بودجه‌ریزی عملیاتی	۶/۰۶
۵	استفاده از سایر روش‌های بودجه‌ریزی	۴/۲۹
۶	میزان آشنایی حسابرسان با سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی	۵/۸۵
۷	عدم تنظیم بودجه کل کشور بر مبنای عملیات	۳/۷۸
۸	وضعیت فعلی بودجه‌ریزی در کشور و ادامه روند آن	۳
۹	اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی بدون اجرایی شدن حسابداری تعهدی	۳/۴۷
$X^2 = 797/208$ $df = 8$ $Sig = 0/001$		

جدول ۴. نتایج اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

سطح معناداری	تفاوت میانگین	درجه آزادی	t	SEM	انحراف معیار	میانگین	تعداد	
0/001	0/001	315	47/93	0/211	3/76	30/15	316	اجرای حسابداری تعهدی

جدول 5. مقایسه رتبه‌بندی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

ردیف	عامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	شفافیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی تعهدی نسبت به صورت‌های مالی نقدی	۴/۸۲
۲	شناسایی و ثبت درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها تحمل	۴/۹۹
۳	بهبود پاسخگویی مدیران در اجرای حسابداری تعهدی	۵/۱۸
۴	اجرای حسابداری تعهدی	۴/۹۶
۵	اجرای حسابداری تعهدی بدون اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی	۳/۲۹
۶	تدوین چارچوب نظری و مفاهیمی برای حسابداری تعهدی در بخش دولتی	۴/۵۲
۷	اجرای حسابداری تعهدی با قوانین و مقررات موجود نظام مالی و محاسباتی بخش دولتی ایران	۳/۸۳
۸	حسابداری تعهدی با فراهم نمودن زمینه رقابتی (نگرش رقابتی) در بخش عمومی	۴/۴۱
$X^2= 244/187$ $df= 7$ $Sig= 0/001$		

جدول 6. نتایج معیار وجود قوانین و مقررات لازم الاجرا در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

سطح معناداری	تفاوت میانگین	درجه آزادی	t	SEM	انحراف معیار	میانگین	تعداد	
0/001	14/05	315	53/37	0/263	4/67	34/05	316	نحوه اجرای عملیات حسابرسی ضمنی

جدول 7. مقایسه رتبه‌بندی تأثیر وجود قوانین و مقررات لازم الاجرا در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

ردیف	عامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	شناخت حسابرسان از قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی	۶/۰۳
۲	قوانین و مقررات موجود	۴/۲۶
۳	بازنگری مستمر در قوانین و مقررات متناسب با ظرفیت دستگاه‌های اجرایی	۵/۵۴
۴	تعداد و تنوع قوانین و مقررات موجود	۳/۴۱
۵	میزان رعایت قوانین و مقررات در واحد مورد رسیدگی	۴/۶۹
۶	دستورالعمل‌های اجرایی تدوین شده توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی	۴/۵۷
۷	میزان ضمانت اجرایی تدوین شده توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی	۵/۲۹
۸	تدوین قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت مورد رسیدگی	۵/۵۳
۹	شناخت مدیران از قوانین مرتبط با فعالیت مورد رسیدگی	۵/۶۷
$X^2= 366/179$ $df= 8$ $Sig= 0/001$		

مقررات لازم‌الاجرا عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد. در جدول ۶ نشان داده شده است. با توجه به اینکه t مشاهده شده از مقدار بحرانی جدول در سطح ۰/۰۱ بزرگتر است می‌توان گفت وجود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا بیش از متوسط در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد تأثیرگذار است (جدول ۷). رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار وجود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد یکسان نبوده است به عبارت دیگر شناخت حساب‌رسان از قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی (۶/۰۳) بیشترین تأثیر و قوانین و مقررات موجود (۴/۲۶) کمترین تأثیر را داشته است.

است. با توجه به اینکه t مشاهده شده از مقدار بحرانی جدول در سطح ۰/۰۱ بزرگتر است می‌توان گفت چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی بیش از متوسط در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد تأثیرگذار است (جدول ۹). رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد یکسان نبوده است به عبارت دیگر نظر خواهی تخصصی در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بیشترین تأثیر (۶/۰۵) و ارجحیت قوانین و مقررات به استانداردهای حسابداری دولتی (۴/۹۰) کمترین تأثیر را داشته است.

آزمون فرضیه چهارم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم که "چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد" در جدول ۸ نشان داده شده

بحث و نتیجه‌گیری

همان‌طور که ملاحظه شد تعداد ۴ فرضیه مطرح شده که طبق نتایج به دست آمده، در سطح معنی داری مورد تأیید قرار گرفتند و این بدان معناست که معیارها دارای نقش تعیین

جدول ۸. نتایج چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

تعداد	میانگین	انحراف معیار	SEM	t	درجه آزادی	تفاوت میانگین	سطح معناداری
۳۱۶	۳۷/۳۴	۵/۲۳	۰/۲۹۴	۵۸/۸۵	۳۱۵	۱۷/۳۴	۰/۰۰۱

جدول ۹. مقایسه رتبه‌بندی تأثیر چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد

ردیف	عامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی	۵/۳۹
۲	میزان آشنایی حساب‌رسان با استانداردهای حسابداری دولتی	۶/۲۲
۳	نظرخواهی تخصصی در تدوین استانداردهای حسابداری دولتی	۶/۰۵
۴	ارجحیت قوانین و مقررات به استانداردهای حسابداری دولتی	۴/۹۰
۵	تطبیق صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی با استانداردهای حسابداری دولتی	۵/۳۲
۶	یکنواخت بودن استانداردهای حسابداری دولتی در طول زمان و عدم بازنگری مناسب	۴/۲۲
۷	تدوین استانداردهای حسابداری دولتی بر مبنای تعهدی کامل	۵/۷۴
۸	به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی	۵/۵۲
۹	ضمانت اجرایی استانداردهای حسابداری دولتی	۵/۶۴
۱۰	میزان اجرایی مدیران با استانداردهای حسابرسی دولتی	۶/۰۱
Sig= ۰/۰۰۱		df= ۹
X ² = ۱۸۴/۹۱۰		

با استانداردهای حسابداری دولتی با میانگین رتبه‌ای (۶/۲۲) بیشترین تأثیر و یکنواخت بودن استانداردهای حسابداری دولتی در طول زمان و عدم بازنگری مناسب با میانگین رتبه‌ای (۴/۲۲) کمترین تأثیر را در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد را دارا می‌باشد. با توجه به نتایج پیشنهاد می‌شود، به منظور افزایش سطح اعتبار حسابرسی پیشنهاد می‌گردد بستر مناسب جهت استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی و تدوین استانداردهای حسابداری دولتی فراهم گردد، به منظور ایجاد بستر مناسب برای اجرای اثربخش حسابرسی عملکرد پیشنهاد می‌گردد از ظرفیت‌های قانونی تعیین شده از جمله ماده (۱۳۸) قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور مبنی بر اصلاح نظام بودجه‌ریزی به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت‌تمام‌شده اقدامات لازم در اسرع وقت صورت پذیرد و تدابیر لازم توسط مراجع ذیربط به منظور تدوین آن اتخاذ تا بستر مناسب برای گردآوری اطلاعات و آمار مالی و عملیاتی قابل اتکا و قابل مقایسه جهت سنجش عملکرد فراهم گردد.

منابع

- اسدی، غلامحسین؛ طاوسی، محمدرضا؛ طاوسی، سمانه. (۱۳۹۰). "حسابرسی عملیاتی و اهمیت تعیین معیار". *مجله حسابرسی*، ۵۸.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۳). "ارزیابی ظرفیت مسؤولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران". *فصلنامه مطالعات حسابداری*، ۶.
- باباجانی، جعفر؛ مددی، آرزو. (۱۳۸۸). "امکان سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران". *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶ (۳)، ۳-۲۰.
- بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا. (۱۳۸۳). "آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی (صرفه اقتصادی)". *مجله حسابرسی*، ۲۳، ۷۰-۷۳.
- پناهی، علیرضا. (۱۳۸۴). "بودجه ریزی عملیاتی (مفاهیم و الزامات)". *مجله مجلس و راهبرد*، ۴۷.
- تقی زاده، علیرضا؛ پورنقی، احد؛ اسکندری، کریم. (۱۳۸۸). "تبیین نیاز به بودجه‌ریزی عملیاتی در حسابرسی عملکرد مدیریت". *مجله دانش حسابرسی*، ۲۹.
- جوی‌پا، حسن. (۱۳۸۹). "آسیب شناسی اجرای حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن". *مجله دانش حسابرسی*، ۴۰، ۱۰۹-۱۲۸.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). "حسابرسی عملیاتی". *مجله*

کننده‌ای در بحث حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی بوده که در این مقوله اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی، وجود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا و وجود استانداردهای حسابداری دولتی نقش تأثیرگذاری در تدوین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌توانند ایفا نمایند که با نتایج پژوهش‌های کالین کلارک (۲۰۱۰)، مورین (۲۰۱۴)، جوی‌پا (۱۳۸۹)، تقی‌زاده، پورنقی و اسکندری (۱۳۸۸)، صمصامی خداداد (۱۳۸۸) و علی یزدانی (۱۳۷۸) همخوانی دارد. در راستای بررسی اینکه آیا اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد. نه سؤال مطرح شده است لذا بر اساس پیامدهای سنجش‌پذیر بیشتر افرادی که به سؤالات پرسشنامه در این بخش پاسخ داده‌اند بر این باورند که شفاف‌سازی فرایند بودجه‌ریزی و افزایش پاسخگویی بر اساس نتایج در بودجه‌ریزی عملیاتی با میانگین رتبه‌ای (۶/۲۱) بیشترین تأثیر و وضعیت فعلی بودجه‌ریزی در کشور و ادامه روند آن با میانگین رتبه‌ای (۳) کمترین تأثیر را در تعیین کننده بودن نقش اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد را دارا می‌باشد. در راستای بررسی اینکه آیا اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد. هشت سؤال مطرح شده است لذا بر اساس پیامدهای سنجش‌پذیر بیشتر افرادی که به سؤالات پرسشنامه در این بخش پاسخ داده‌اند بر این باورند که بهبود پاسخگویی مدیران در اجرای حسابداری تعهدی با میانگین رتبه‌ای (۵/۱۸) بیشترین تأثیر و اجرای حسابداری تعهدی بدون اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی با میانگین رتبه‌ای (۳/۲۹) کمترین تأثیر را در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد را دارا می‌باشد. در راستای بررسی اینکه آیا وجود قوانین و مقررات لازم‌الاجرا عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد. نه سؤال مطرح شده است لذا بر اساس پیامدهای سنجش‌پذیر بیشتر افرادی که به سؤالات پرسشنامه در این بخش پاسخ داده‌اند بر این باورند که شناخت حسابرسان از قوانین و مقررات مربوط به واحد مورد رسیدگی با میانگین رتبه‌ای (۶/۰۳) بیشترین تأثیر و قوانین و مقررات موجود با میانگین رتبه‌ای (۴/۲۶) کمترین تأثیر را در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد را دارا می‌باشد. در راستای بررسی اینکه آیا وجود استانداردهای حسابداری دولتی عامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشد. ده سؤال مطرح شده است لذا بر اساس پیامدهای سنجش‌پذیر بیشتر افرادی که به سؤالات پرسشنامه در این بخش پاسخ داده‌اند بر این باورند که میزان آشنایی حسابرسان

- حسابدار، ۱۶۰، ۳-۵.
- خدای پور، احمد؛ کفاش پور، روح‌اله. (۱۳۹۴). "تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابداری عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور". *مجله حسابداری دولتی*، ۳، ۴۲-۵۲.
- دامغانیان، جمال. (۱۳۸۸). "راهکارهای بودجه‌بندی عملیاتی". *ماهنامه بانک ملی ایران*، ۱۵۷.
- رایدر، هری آر. (۱۹۹۳). *راهنمای جامع حسابداری عملیاتی (چاپ سوم)*. ترجمه محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور (۱۳۸۰). تهران: سازمان حسابداری، کمیته حسابداری عملیاتی.
- صفار، محمد جواد. (۱۳۷۶). "حسابداری عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی". *گزارش کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا، سازمان حسابداری، کمیته حسابداری عملیاتی*، ۱۱۲ (۱).
- صمصامی خداداد، احسان. (۱۳۸۸). "بررسی موانع اجرایی حسابداری عملکرد در ایران از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات".
- فاطمی، محبوبه. (۱۳۹۰). "حسابداری تعهدی و بودجه‌بندی عملیاتی در بخش عمومی". *مجله حسابداری*، ۵۵.
- کردستانی، غلامرضا. (۱۳۸۶). "پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری". *مجله حسابداری*، ۳۹.
- مهدوی خو، مهدی؛ میرزایی ازندریانی، سعید. (۱۳۸۸). "مروری جامع بر حسابداری عملکرد مدیریت".
- نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۷). "چالش‌های حسابداری عملکرد در ایران".
- یزدانی، علی. (۱۳۷۸). "طراحی و تطبیق الگوی حسابداری عملیاتی در شرکت نیک‌نوش". *رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه امام صادق (ع)*.
- Barret, P. (2004, August). *Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability*. In CPA Forum Singapore: Challenge of Change, Driving Governance and Accountability.
- Clark, C. (2010). "Understanding the needs of users of public sector financial reports: how far have we come?". *International Review of Business Research Papers*, 6(5), 70-81.
- FEE. (2007). *Accrual Accounting in the Public Sector*. A Paper from the FEE Public Sector Committee.
- Hepworth, N. (2003). "Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government". *Public Money & Management*, 23(1), 37-44.
- Morin, D. (2014). "Auditors General's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011)". *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 395-426.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی

غلامرضا کردستانی^۱، * حسین پارسیان^۲، فرشاد جمشیدی کلاتتری^۳

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین.

۳. کارشناس ارشد آمار و ریاضیات، دانشگاه شهید چمران اهواز.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۵/۹

Performance-Based Budgeting and Accountability in Public Sector

Gh. Kordestani¹, * H. Parsian², F. Jamshidi Kalantari³

1. Associate Professor, Accounting Department, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

2. Ph.D. Student of Accounting, Qazvin Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

3. M.A. in Statistics and Mathematics, Shahid Chamran University of Ahvaz, Iran.

Received: 2015/8/2

Accepted: 2015/11/26

Abstract

In this study, the impact of participatory approach in performance-based budgeting (PBB) on accountability in the public sector was investigated. The performance-based budgeting provides a basis for more accountability in resources usage. This research is an applied survey. The statistical population of the study was Iranian experts and managers of management and planning organization (MPO) which 80 people were selected with using simple random sampling method. Measurement tool was a questionnaire. For hypothesis test, the SEM (Structural Equation Modeling) of Confirmatory Factor Analysis (CFA) with Partial Least Squares (PLS) method by Smart-PLS software was conducted. The result indicates that the existing of performance-based budgeting infrastructure in the public sector does not affect the financial accountability, while it has a negative impact on the operational accountability. The establishment of the infrastructure performance based budgeting and team working approach in budgeting process would lead to improvement of government accountability in the public sector

Keywords: Performance-Based Budgeting (PBB), Accountability, Management and Planning Organization (MPO).

JEL Classification: H61, C30, M48

چکیده

در این پژوهش به بررسی تأثیر رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی در بخش عمومی پرداخته شد. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در برابر استفاده از منابع سازمان فراهم می‌سازد. این پژوهش از نوع پیمایشی-کاربردی است. جامعه آماری پژوهش کارشناسان و مدیران سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور می‌باشد که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده ۸۰ نفر انتخاب شدند. ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه بوده و برای آزمون فرضیه‌ها از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و از نوع تحلیل عاملی تأییدی با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار اسمارت PLS استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی در بخش عمومی تأثیری ندارد، در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دارد. استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به‌کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می‌شود.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، پاسخگویی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.

طبقه‌بندی موضوعی: H61, C30, M48

مقدمه

فرآیند بودجه‌ریزی با توجه به شرایط سیاسی، اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف در حال تکامل است. جهت تکامل نیز از بودجه‌ریزی سنتی به سمت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در راستای افزایش شفافیت اطلاعاتی، مشروعیت و پاسخگویی و بهبود مدیریت بر منابع مالی می‌باشد (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۴).

پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که برخی از کشورها مانند ایالات متحده آمریکا، استرالیا، کانادا و انگلستان در سال‌های اخیر تعدیلاتی در زمینه تخصیص منابع در جهت افزایش کارایی و اثربخشی سازمان‌های خود انجام داده‌اند. سمت و سوی تغییرات در جهت استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بوده است (میلر و همکاران، ۲۰۰۱).

در این راستا بودجه به عنوان طرح مالی برای پیش‌بینی عملیات آتی و منابع و هم برای کنترل آن به کار می‌رود (کانگ^۲، ۲۰۰۵).

از نگاهی دیگر بودجه در شکل کلی و ریالی آن به عنوان بیان منظم و منطقی نتایج پیش‌بینی شده از یک طرح، پروژه یا راهبرد مطرح می‌گردد (اندرو^۳، ۲۰۰۶).

سطح شفافیت بودجه در کشورهای مختلف متفاوت است و شفافیت بالاتر به منزله پاسخگویی بالاتر است. مفاهیم و ارزش‌هایی مانند شفافیت و پاسخگویی به‌عنوان زیربنا و لازمه اعتماد عمومی به طور روزافزونی در مجامع مختلف کشورهای جهان مطرح و موجب تحولات اساسی در مدیریت دولتی شده است، به طوری که وجود شاخص‌های یاد شده از مؤلفه‌های اساسی حکمرانی خوب به حساب می‌آید. شفافیت به آگاهی افراد جامعه از چگونگی اتخاذ و اجرای تصمیمات اشاره دارد (صباغ کرمانی و باسزا، ۱۳۸۸). پاسخگویی نوعی تعهد و التزام به پاسخگویی در برابر مسؤولیت‌های انجام شده، توسط فردی است که آن مسؤولیت‌ها را بر عهده داشته است (قلی‌پور و طهماسبی آشتیانی، ۱۳۸۵).

در راستای گسترش فرهنگ پاسخگویی، مسؤولان (در مقام پاسخگو) و شهروندان (در مقام پاسخ‌خواه) خواستار اطلاعات بیشتری همچون نتایج یا برون‌دادها، اثربخشی، کارایی و قیمت تمام شده فعالیت‌های مندرج در بودجه دولت

می‌باشند (باباجانی، ۱۳۸۸).

بر اساس مفهوم پاسخگویی، دولت‌ها باید در برابر شهروندان پاسخگو باشند و بتوانند فرایند جمع‌آوری منابع مالی و نحوه مصرف این منابع را به گونه‌ای مناسب توجیه کنند (امیر اصلانی، ۱۳۷۹).

مسئولیت پاسخگویی از نحوه تدوین بودجه شکل می‌گیرد و زمینه مقایسه عملکرد با بودجه را فراهم می‌سازد. نظام بودجه‌ریزی در کشور ایران از مشکلات متعددی در رنج است. از عمده‌ترین مشکلات آن مواردی از قبیل: عدم تعریف ارتباط دقیق بین هدف‌های بودجه سالانه با اهداف برنامه توسعه، اجرای روش افزایشی هزینه‌ها و گذشته‌نگر بودن بودجه بدون توجه به وظایف دستگاه‌ها، اعمال سلیقه‌های شخصی در تعیین سقف اعتبارات دستگاه‌های اجرایی، برآوردهای غیرواقعی هزینه طرح‌ها، تخصیص سیاسی منابع، عدم آگاهی مردم از اهداف و نتایج اقتصادی و اجتماعی بودجه و تأثیرپذیری بودجه از سلیقه‌های سیاسی است (نیلی، ۱۳۸۵).

این موضوع می‌تواند بر توسعه اقتصادی کشور و همچنین سطح ایفای مسؤولیت پاسخگویی دولت تأثیر بسزایی داشته باشد. تحول نظام بودجه‌ریزی در راستای ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی دولت، مستلزم استقرار زیرساخت‌های لازم در زمینه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. به همین دلیل در این پژوهش به بررسی نقش رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر مسؤولیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی پرداخته می‌شود.

در ادامه ابتدا بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و عوامل مؤثر در پیاده‌سازی آن تشریح و سپس ادبیات موضوع تحلیل می‌شود. در ادامه فرضیه‌ها و روش‌شناسی مطرح و در پایان یافته‌ها و نتایج پژوهش ارائه می‌شود.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد برای اولین بار در دولت آمریکا در حدود ۵۵ سال قبل به کار گرفته شد. این شیوه از بودجه‌ریزی، به رغم انتقاداتی که در گذشته و حال بر آن وارد شده، چون از قابلیت اجرا برخوردار بوده و کاربردی است دوام آورده است (جوردن و هاگبارت^۴، ۲۰۰۵).

در تعریفی مختصر، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شکلی از بودجه‌ریزی است که منابع مالی تخصیص یافته را به نتایج

1. Miller et al
2. Kong
3. Andrew

4. Jordan & Hackbart

عملکرد مستلزم تغییر ساختار سازمانی و اصلاح ساختار در راستای اعطای آزادی عمل بیشتر به مدیران و در مقابل، طلب پاسخگویی از آنان است (آرلانو گالت و گیل گارسیا^۹، ۲۰۰۴).

ذینفعان: فشارها و تقاضاهای ذینفعان درون و بیرون از سازمان در استقرار و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، نقش مهمی را ایفا می‌کند (ونگ^{۱۰}، ۱۹۹۹).

نیروی انسانی مجرب و آموزش دیده: ویلداوسکی^{۱۱} (۱۹۶۴) بر این اعتقاد است صلاحیت حرفه‌ای برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بسیار ضروری است.

قوانین و مقررات: فقدان حمایت قانونی دلیل مهمی برای شکست اصلاحات بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است (ونگ، ۱۹۹۹).

مدیریت عملکرد: مدیریت عملکرد یکی از پیش نیازهای لازم برای موفقیت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است. دولتهایی که اقدام به مدیریت نتایج نکنند، بودجه‌ای هم برای آن در نظر نخواهند گرفت. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تنها در صورتی محقق خواهد شد که بر اساس یک راهبرد مدیریتی برای عملکرد بنا گردد (شا و شن^{۱۲}، ۲۰۰۷).

برنامه‌ریزی راهبردی: بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مستلزم برنامه‌ریزی راهبردی پیرامون فلسفه وجودی سازمان، اهداف بلندمدت و کوتاه‌مدت آن، داده‌هایی با قابلیت کمی شدن در راستای ارائه اطلاعات معنادار پیرامون پیامدهای برنامه و همچنین مستلزم ارزیابی میزان پیشرفت سازمان به سمت هدف‌های مشخص است (ملکرز و ویلوگی^{۱۳}، ۲۰۰۱).

نظام حسابداری: معیارهای هزینه در کنار معیارهای عملکرد، دو قطب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد هستند، به

اندازه‌گیری شده در قالب ستانده‌ها و پیامدها مرتبط می‌کند (ردبورن و همکاران^۵، ۲۰۰۸).

به عبارتی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، برنامه راهبردی سازمان با توجه به اهداف و مأموریت‌های آن است که فرآیندی را جهت تبدیل داده‌های قابل سنجش به اطلاعات معنی‌دار در خصوص نتایج برنامه‌ها فراهم می‌آورد (ملکرز و ویلوگی^۶، ۲۰۰۰).

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است، هر چند چنین پیوندهایی اغلب ضعیف هستند ولی می‌توانند سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی را افزایش دهند (دیاموند^۷، ۲۰۰۲). مهم‌ترین اهداف بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با توجه به تعاریف مختلف آن از نظر اندیشمندان اقتصاد و مالی به اختصار در جدول ۱ ارائه شده است.

ویژگی‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

در نمودار ۱ به اختصار ویژگی‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بیان شده است.

همان‌طور که در این نمودار مشاهده می‌شود، اساس بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پایه طبقه‌بندی فعالیت‌ها در قالب برنامه‌ها، تعیین شاخص عملکرد، استقرار سیستم حسابداری بهای تمام شده مبتنی بر جریان منافع اقتصادی و همچنین به کارگیری نظام جامع حسابداری شامل حسابداری مالی، رعایت و عملیاتی می‌باشد.

عوامل مؤثر در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

مهم‌ترین عوامل مؤثر در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در زیر ارائه گردیده است:

فرهنگ سازمان: بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، هم به عنوان یک قاعده تصمیم‌گیری، و هم به عنوان یک ابزار تحلیلی فقط هنگامی مؤثر واقع می‌شود که فرهنگ مدیریتی حمایت‌کننده باشد (شیک^۸، ۲۰۰۷).

ساختار سازمان: به کارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای

9. Arellano-Gault & Gil-Garci

10. Wang

11. Wildavsky

12. Shah & Shen

13. Melkers & Willoughby

5. Redburn et al

6. Melkers & Willoughby

7. Diamond

8. Schick

جدول ۱. مهم‌ترین اهداف بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

ردیف	هدف	منبع
۱	ارائه مبنای مناسبی برای اتخاذ تصمیم در خصوص منابع	(لو، ۱۹۹۸)
۲	تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار که از تخصیص بودجه خاص قابل حصول است.	(اندرو، ۲۰۰۷) (اندرو، ۲۰۰۴)
۳	عدم تمرکز در برآورد هزینه	(کاریستین، ۲۰۰۷) (لو، ۱۹۹۸)
۴	ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم‌گیری در خصوص بودجه که به طور مستقیم با فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا و کنترل، ارزیابی و گزارش عملکرد در ارتباط است.	(کاریستین، ۲۰۰۷) (کانگ، ۲۰۰۵)
۵	بهبود چگونگی تنظیم طرح و برنامه	(کانگ، ۲۰۰۵)
۶	ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه	(اندرو، ۲۰۰۷) (اندرو، ۲۰۰۴)
۷	ارائه مبنایی برای پاسخگویی بیشتر در قبال استفاده از منابع سازمان	(لو، ۱۹۹۸)
۸	امکان کنترل و نظارت مؤثر در اجرای فرآیندهای سازمان	(کاریستین، ۲۰۰۷) (لو، ۱۹۹۸)



نمودار ۱. ویژگی‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

* باباجانی، جعفر (۱۳۸۷)، نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، دومین کنفرانس بین‌المللی کشور

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پرداختند در این حالت میزان موفقیت در دستیابی به هدف بهبود پاسخگویی بالاترین نمره را داشت و کمترین نمره به هدف تغییر در تخصیص بودجه مربوطه می‌شد. همچنین در بررسی‌های مربوط به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به‌عنوان ابزاری برای پاسخگویی، به این نتیجه رسیدند که اندازه‌گیری عملکرد باعث بهبود مسؤلیت پاسخگویی نسبت به دستگاه‌های اجرایی می‌شود.

بررسی محتوای قانون بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرایی سیستم بودجه‌ریزی نشان می‌دهد در ایالت‌هایی که سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به خوبی اجرا می‌شود بیشتر از ایالت‌هایی که این بودجه‌ریزی در آنها اجرا نشده یا به صورت ضعیف اجرا می‌شود به تصویب قوانین و مقررات مربوط به سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد می‌پردازند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد قانون بودجه‌ریزی عملکرد که شامل دستورالعمل‌های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده داده‌های عملکرد باشد به استفاده قوی‌تر از سیستم‌های بودجه‌ریزی عملکرد در ایالات منجر می‌شود (لو و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۱).

بنابراین حمایت مدیریت برای استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بسیار مهم است. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مستقیم‌ترین پیوند میان اطلاعات عملکرد و افزایش کارایی و کیفیت خدمات است. سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه‌ها و همچنین افزایش رضایت مصرف‌کنندگان باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع منجر به بهره‌برداری اثربخش‌تر از منابع سازمان می‌شود (خدماتی‌پور و زینالی، ۱۳۸۶).

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملیاتی از لحاظ اهداف، رابطه تنگاتنگی با همدیگر داشته و به سوی اهداف یکسانی در حرکت هستند و به عنوان اجزای اصلی نظام گزارشگری مالی مکمل همدیگر بوده و حول سه محور اصلی کارایی، اثر بخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخند و تنها در سایه مشارکت این دو، این نظام می‌تواند ابزاری قدرتمند برای دولت در ایفای مسؤلیت پاسخگویی باشد. این محققان برای موفقیت نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، تغییر و توسعه نظام حسابرسی دولتی و انجام حسابرسی عملیاتی را ضرورت می‌دانند (قدیم‌پور و طریقی، ۱۳۸۸).

گونه‌ای که بدون وجود یک سیستم هزینه‌یابی صحیح، مدیریت و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، فاقد معنا است (ردبورن و همکاران، ۲۰۰۸).

تکنولوژی اطلاعات: اصلاح فرآیند بودجه‌ریزی علاوه

بر منابع انسانی و مالی، مستلزم سرمایه‌گذاری معنی‌دار در تکنولوژی اطلاعات و به طور خاص در سیستم‌های اطلاعات مدیریت است (مک ناب و ملس^{۱۴}، ۲۰۰۳).

مدیریت تغییر: برای کشورهایی که اقدام به پیاده‌سازی

اصلاحاتی از قبیل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد می‌کنند، چالش مهم، اعمال صحیح مدیریت تغییر است. لازم است در راستای پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت تغییر به شیوه صحیحی اعمال شود (مک گیل^{۱۵}، ۲۰۰۱).

بر این اساس تدارک عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به شرح فوق به ایجاد زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد منجر می‌شود. با توجه با مبانی نظری پژوهش به نظر می‌رسد ایجاد زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش عمومی از طریق برنامه‌های آموزشی مفید کارشناسان، استقرار سامانه‌های ارزیابی عملکرد مبتنی بر نتیجه و محصول، بسترهای فنی و تکنولوژیکی لازم برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی، تسریع تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و همچنین اصلاح قوانین مالی و محاسباتی ناظر بر بودجه و... محقق می‌گردد.

پیشینه پژوهش

استفاده از اطلاعات عملکردی و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد منجر به تصمیمات بهتر در تخصیص اعتبارات و بودجه در کنگره می‌شود. همچنین استفاده از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد باعث افزایش کارایی منابع مصرفی دولت می‌شود (یانگ^{۱۶}، ۲۰۰۳).

به عقیده جوردن و هاگبارت (۲۰۰۵)، هدف اصلی دولت از اجرای سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، بهبود مسؤلیت پاسخگویی می‌باشد. این پژوهشگران به بررسی میزان موفقیت دستیابی به هدف‌های استقرار سیستم

14. McNab & Melese

15. McGill

16. Young

17. Lu et al

فرضیه ۴: با به کارگیری رویکرد مشارکتی، اثر زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی عملیاتی تعدیل می‌گردد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با استفاده از پیمایش انجام شده است و از نظر هدف، کاربردی، از نظر راهبرد گردآوری داده‌ها، کمی-توصیفی و از نوع تحلیل، رگرسیونی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش دربرگیرنده کارشناسان و مدیران سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور می‌باشد که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده ۸۰ نفر انتخاب و پرسشنامه بین آنها توزیع شد. پرسشنامه شامل ۳۶ سؤال مربوط به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، پاسخگویی مالی و عملیاتی و به کارگیری رویکرد مشارکتی در چارچوب طیف ۷ تایی لیکرت می‌باشد. برای سنجش روایی پرسشنامه، نظر تعدادی از خبرگان و مدیران مورد بررسی قرار گرفت و در پرسشنامه اعمال گردید و بدین ترتیب روایی محتوایی پرسشنامه تأیید شد. رابطه علت و معلولی بین متغیرهای مطرح در پژوهش با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری^{۱۸} و نوع خاص آن یعنی تحلیل عاملی تأییدی^{۱۹} با رویکرد حداقل مربعات جزئی^{۲۰} انجام شده که این امر به دلیل وجود متغیرهای پنهان و آشکار در مدل، حجم کم نمونه و همچنین روابط پیچیده بین متغیرها ضروری به نظر می‌رسید جهت تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار اسمارت PLS^{۲۱} که یکی از پرکاربردترین نرم‌افزارهای مدل‌سازی معادلات ساختاری، استفاده شد (هر و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۳).

مدل‌سازی معادلات، یک تکنیک تحلیلی چند متغیری بسیار کلی و نیرومند از خانواده رگرسیون چند متغیری و به بیان دقیق‌تر بسط مدل خطی کلی است که به پژوهشگر امکان می‌دهد مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را به گونه همزمان مورد آزمون قرار دهد. متغیرهای موجود در این مجموعه معادلات می‌توانند به صورت متغیرهای به گونه مستقیم مشاهده‌پذیر یا به شکل متغیرهای نظری مشاهده‌ناپذیر (پنهان) باشد، هر چند نمی‌توان آنها را اندازه گرفت، اما با متغیرهای مشاهده‌پذیر ارتباط دارند. مدل ساختاری، روابط علی بین متغیرهای پنهان را مشخص می‌سازد

البته پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مستلزم به کارگیری سیستم حسابداری تعهدی است. به کارگیری مبنای تعهدی در بخش دولتی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها، انعکاس هزینه‌های واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با مبالغ پیش‌بینی شده در بودجه، انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت، فراهم کردن زمینه اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جهت بهبود پاسخگویی و عملکرد مدیران و افشای بهتر در گزارشگری مالی دولتی می‌شود (کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹).

به رغم تحولات شگرفی که در دو دهه اخیر در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی کشورهای توسعه‌یافته و بسیاری از کشورهای در حال توسعه رخ داده است، تلاش برای ایجاد تحول در نظام حسابداری دولتی و ورود به فرآیند تحول در "نظام بودجه‌ریزی" و "نظام حسابداری و گزارشگری مالی" به کندی صورت می‌گیرد و شاید درک صحیح نقش و اهمیت بودجه سالانه به عنوان گستره و حوزه عمل مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و نقش بی‌بدیل حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی و با اهمیت تحقق و ارتقای سطح این دو مسؤولیت، برای دولتمردان، سیاست‌ورزان و نهادهای متولی و مسؤول امور مالی و بودجه‌ای کشور و تبدیل شدن به باور عمومی مقامات اجرایی بر سرعت تحولات بیفزاید (باباجانی، ۱۳۸۸).

در این پژوهش به بررسی امکان ایفای مسؤولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی بر مبنای زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و تأثیر مشارکت کارشناسان در فرآیند بودجه‌ریزی و تعدیل نظرات کارشناسانه توسط مدیران ارشد بر ایفای مسؤولیت پاسخگویی پرداخته شده است. در راستای سؤال پژوهش فرضیه‌های زیر تدوین شده است:

فرضیه ۱: زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد امکان ایفای پاسخگویی مالی را فراهم می‌سازد.

فرضیه ۲: زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد امکان ایفای پاسخگویی عملیاتی را فراهم نمی‌سازد.

فرضیه ۳: با به کارگیری رویکرد مشارکتی، اثر زیر ساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی تعدیل می‌گردد.

18. Structural Equation Modeling
19. Confirmatory Factor Analysis
20. Partial Least Squares
21. Smart-PLS
22. Hair et al

بخش ساختاری پرداخته شد و در مرحله پایانی نیز برازش کلی مدل پژوهش بررسی گردید.

تحلیل داده‌ها و نتایج پژوهش

ویژگی‌های افراد پاسخ‌دهنده شامل سن، رشته تحصیلی، مقطع تحصیلی و تجربه کاری در جدول ۲ ارائه گردیده است. شاخص پایایی مرکب که پایایی مدل را اندازه‌گیری می‌کند، اگر از $0/6$ بیشتر باشد، یعنی پایایی مرکب مدل مناسب است. همان‌طور که در جدول ۳ نشان داده شده است همه عوامل از این نظر دارای پایایی مطلوب بودند. مقدار دیگری که باید سنجیده شود، بارهای عاملی است. به این شکل که بار عاملی هر شاخص با سازه خود دارای مقدار t بالاتر از $1/96$ و همچنین اگر مقدار آن برابر و بیشتر از مقدار $0/5$ باشد در این صورت این شاخص از دقت لازم برای اندازه‌گیری آن سازه یا صفت مکنون برخوردار است (نانلی و برنستین^{۳۳}، ۱۹۹۴).

(هومن، ۱۳۸۷).

روش PLS یکی از تکنیک‌های چند متغیره آماری است که بر خلاف وجود محدودیت‌های مانند ناشناخته بودن نوع توزیع متغیرها، کم بودن حجم نمونه و وجود همبستگی میان متغیرهای مستقل که در روش‌های رگرسیونی و معادلات ساختاری لازم به رعایت بودند، می‌تواند مدل‌هایی را با چند متغیر مستقل و وابسته برازش کند (جعفری و محمدی^{۳۳}، ۲۰۱۱).

روش PLS برای ارزیابی مدل‌های معادلات ساختاری، سه قسمت را تحت پوشش قرار می‌دهد:

۱- روش مربوط به مدل‌های اندازه‌گیری،

۲- بخش ساختاری،

۳- بخش کلی مدل (اندازه‌گیری و ساختاری)،

به این ترتیب ابتدا از صحت روابط موجود در مدل‌های اندازه‌گیری با استفاده معیارهای پایایی و روایی اطمینان حاصل شد و سپس به بررسی و تفسیر روابط موجود در

جدول ۲. ویژگی‌های افراد پاسخ‌دهنده

سن پاسخ‌دهندگان	درصد	رشته تحصیلی	درصد	مقطع تحصیلی	درصد	تجربه کاری	درصد
۳۰-۲۰	۱۱	مجموعه مدیریت	۳۶	کارشناسی	۴۲	کمتر از ۵	۱۰
۴۰-۳۰	۳۴	مجموعه اقتصاد	۲۹	کارشناسی ارشد	۴۸	۵-۱۰	۲۴
۵۰-۴۰	۳۷	حسابداری	۱۹	دکتری تخصصی	۱۰	۱۰-۲۰	۳۷
بزرگتر از ۵۰	۱۸	مجموعه فنی و مهندسی	۱۲	-	-	بیشتر از ۲۰	۲۹
-	-	سایر رشته‌ها	۴	-	-	-	-
جمع	۱۰۰	جمع	۱۰۰	جمع	۱۰۰	جمع	۱۰۰

جدول ۳. پایایی عوامل مورد بررسی

عوامل	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب (CR)	میانگین واریانس استخراجی (AVE)
به کارگیری رویکرد مشارکتی	۰/۸۱	۰/۸۵	۰/۴۳
بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد	۰/۸۹	۰/۸۷	۰/۴۲
پاسخگویی مالی	۰/۸۳	۰/۸۸	۰/۶۷
پاسخگویی عملیاتی	۰/۹	۰/۹۳	۰/۷۸

فرمول تنهوس و همکاران^{۲۷} به دست آمد. مقدار شاخص برازش مدل (GOF)^{۲۸} باید بزرگتر از ۰/۳۶ باشد. با حصول مقدار ۰/۴۵، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید شد (تنهوس و همکاران، ۲۰۰۵).

یافته‌های پژوهش

پس از تأیید برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری و مدل کلی، با استفاده از مقادیر معناداری t و بررسی ضرایب استاندارد شده بار عاملی مربوط به مسیرهای هر یک از سازه‌های اصلی تأیید یا رد شدن فرضیه بررسی شد. در جدول ۴ ضرایب معناداری t و ضریب مسیر برای هر یک از فرضیه‌ها مشخص شده است.

بر اساس جدول فوق الذکر می‌توان نتیجه گرفت، با توجه به مقادیر آزمون t که کوچکتر از ۱/۹۶ شده است و ضرایب مسیر، تأثیر وجود زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی معنادار نمی‌باشد از طرف دیگر، تأثیر وجود زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی عملیاتی (-۰/۳۶) تأثیر به کارگیری رویکرد مشارکتی به عنوان یک متغیر میانجی بر روی ارتباط وجود زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی مالی (۰/۲۵) و تأثیر به کارگیری رویکرد مشارکتی به عنوان یک متغیر میانجی بر روی ارتباط وجود زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی عملیاتی (۰/۴۲) می‌باشد.

تمامی یافته‌های پژوهش به اختصار در نمودار ۲ شرح داده شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

فرآیند بودجه‌ریزی با توجه به شرایط سیاسی، اقتصادی و اجتماعی کشورهای مختلف در حال تکامل است. جهت تکامل نیز از بودجه‌ریزی سنتی به سمت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در راستای افزایش شفافیت اطلاعاتی، مشروعیت و پاسخگویی و بهبود مدیریت بر منابع مالی می‌باشد. بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته دنیا در تلاش‌اند نظام بودجه‌ریزی خود را در یک فرآیند بهبود یا تغییر به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد نزدیک‌تر سازند و از طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند.

بعد از بررسی‌های انجام شده بر روی مدل و حذف سؤالاتی که مقدار آزمون t آن‌ها کمتر از ۱/۹۶ یا مقدار آن کمتر از ۰/۴ بوده، مدل نهایی تدوین شد.

روایی همگرا دومین معیاری است که برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش PLS به کار برده می‌شود. معیار AVE نشان‌دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر کدام از ابعاد سازه و گوپه‌های مرتبط با آن است. طبق نظر مگنز و همکاران مقدار ملاک برای سطح قبولی AVE، ۰/۴ به بالا می‌باشد (داوری و رضازاده، ۲۰۱۳).

نتایج این معیار برای متغیرهای آشکار پژوهش در جدول ۳ نشان داده شده است.

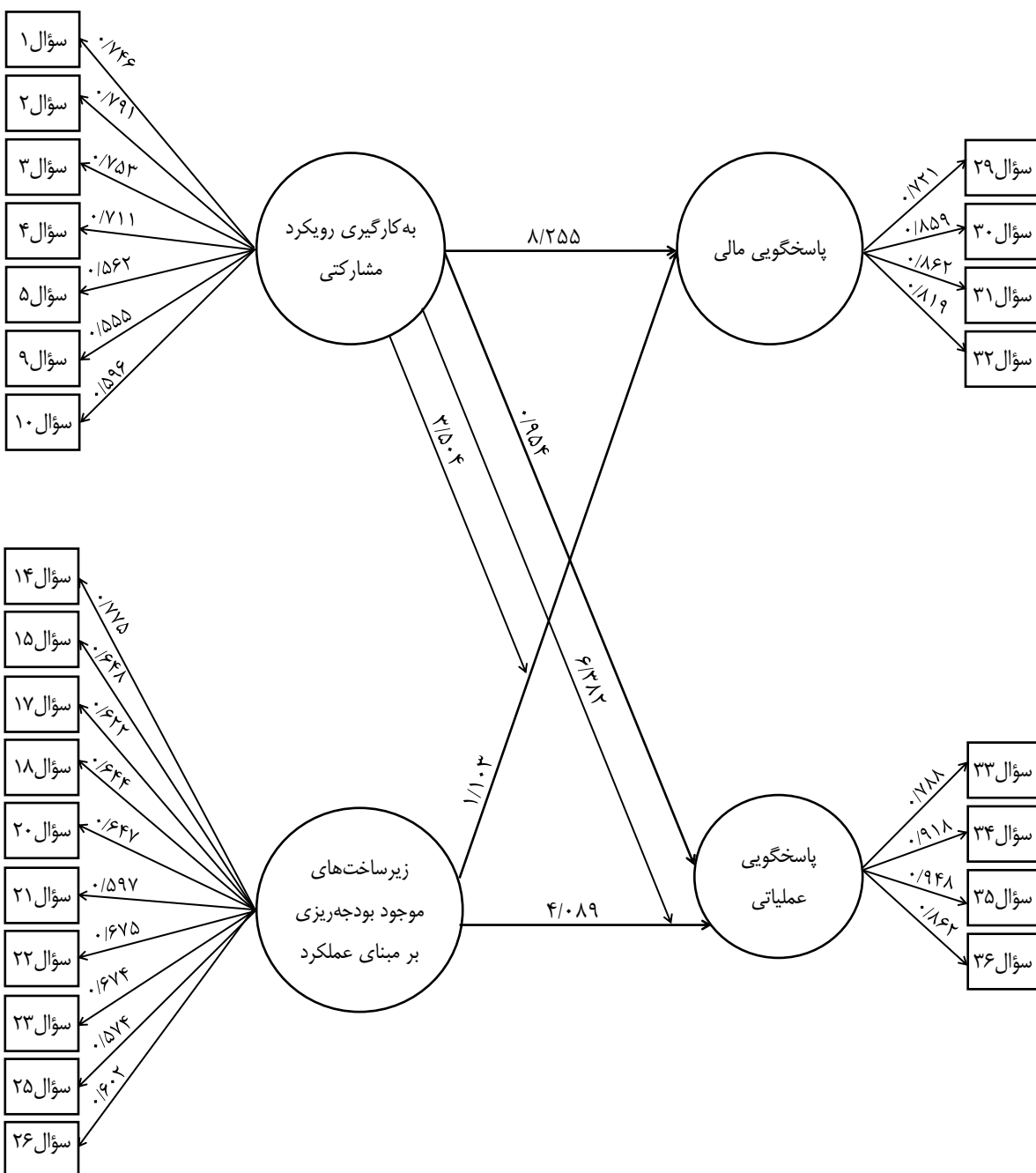
همان‌گونه که مشخص است، تمامی مقادیر AVE مربوط به سازه‌ها از مقدار ۰/۴ بیشتر بوده و این مطلب مؤید اینست که روایی همگرایی پرسشنامه در حد قابل قبول است. روایی همگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر (یعنی مربع مقدار ضرایب همبستگی بین سازه‌ها) در مدل باشد. در PLS این امر به وسیله یک ماتریس صورت می‌پذیرد که مقادیر اصلی ماتریس حاوی جذر ضرایب AVE هر سازه و مقادیر پایین قطر اصلی شامل ضرایب همبستگی بین هر سازه با سازه‌های دیگر است (فورنل و لارکر^{۲۶}، ۱۹۸۱).

نتایج حاصل نشان داد که جذر AVE هر سازه از ضرایب همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر بیشتر بود و این امر حاکی از قابل قبول بودن روایی واگرای سازه‌ها بود. لازم به توضیح است به دلیل حجم بالای ماتریس از ذکر آن خودداری شد. با توجه به نتایج پایایی و روایی همگرا و واگرای پژوهش، صحت روابط موجود در مدل‌های اندازه‌گیری تأیید گردید.

برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در مدل (بخش ساختاری)، از مقدار معناداری t استفاده شد. در صورتی که این مقدار بیشتر از ۱/۹۶ و کمتر از ۱-۱/۹۶ باشد، نشان از صحت رابطه میان سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ است (داوری و رضازاده، ۲۰۱۳). مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری است که با تأیید آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. در نرم‌افزار PLS، برازش مدل از طریق

جدول ۴. بررسی فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	ضریب مسیر	آزمون t
زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (پاسخگویی مالی)	-۰/۰۶۵	۱/۱۰۳
زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (پاسخگویی عملیاتی)	-۰/۳۶	۴/۰۸۹
به‌کارگیری رویکرد مشارکتی-زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (پاسخگویی مالی)	۰/۲۵	۳/۵۰۴
به‌کارگیری رویکرد مشارکتی-زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (پاسخگویی عملیاتی)	۰/۴۲	۶/۳۸۲



نمودار ۲. مدل نهایی پژوهش

۳. مدل گزارشگری مالی مبتنی بر استانداردهای جدید به مرحله اجرا درآید و قوانین مالی و محاسباتی ناظر بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اصلاح شود.

۴. آموزش‌های اثربخش لازم در ارتباط با بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ارائه شود.

امید است تلاش‌های انجام شده برای تخصیص بهینه منابع محدود و ارتقای فرهنگ مسؤولیت پاسخگویی منجر به بهبود فرآیند تصمیم‌گیری و ارائه خدمات بیشتر و بهتر به جامعه شود.

منابع

- امیر اصلانی، حامی. (۱۳۷۹). "به سوی دستیابی به یک چارچوب نوین". تهران، حسابرس، ۷(۲)، ۶۲-۵۴.
- باباجانی، جعفر. (اردیبهشت، ۱۳۸۷). "نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی". دومین کنفرانس بین‌المللی کشور.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). حسابداری و مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی (چاپ اول). تهران: ترمه.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). "تحلیل مبانی نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه‌ریزی سال ۱۳۸۷ از منظر مسؤولیت پاسخگویی". حسابدار، ۲۲(۱۹۴)، ۱۷-۳.
- حسن آبادی، محمد؛ نجار صراف، علیرضا. (۱۳۸۴). "مفاهیم و ادبیات نظام‌های بودجه‌ریزی عملیاتی (جزوه آموزشی)". سمینار یک روزه.
- خدای پور، احمد؛ زینالی، مهدی. (۱۳۸۶). "سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و تأثیر آن بر عملکرد و مسؤولیت پاسخگویی دولت". حسابرس، ۹(۳۷)، ۶۰-۵۶.
- صباغ کرمانی، مجید؛ باسنا، مهدی. (۱۳۸۸). "نقش حکمرانی خوب در بهبود هزینه‌های دولت: مطالعه موردی بخش بهداشت و آموزش کشورهای اسلامی". تحقیقات اقتصادی، ۴۴(۸۶)، ۱۳۰-۱۰۹.
- قدیم‌پور، جواد؛ طریقی، علی. (۱۳۸۸). "بودجه‌ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی". دانش حسابرسی، ۸(۲۸)، ۶۸-۵۹.
- قلی‌پور، رحمت‌اله؛ طهماسبی آشتیانی، مجتبی. (۱۳۸۵). "تحلیل رابطه پاسخگویی عمومی و برون‌سپاری در سازمان‌های عمومی، مطالعه موردی". فرهنگ مدیریت، ۱۲، ۱۴۹-۱۱۳.
- کردستانی، غلامرضا؛ بختیاری، مسعود؛ رحیم‌پور، محمد. (۱۳۸۹). "بررسی مزایای به کارگیری حسابداری تعهدی

پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که برخی از کشورهای توسعه‌یافته در سال‌های اخیر تعدیلاتی در زمینه تخصیص منابع در جهت افزایش کارایی و اثربخشی سازمان‌های خود انجام داده‌اند. سمت و سوی تغییرات در جهت استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بوده است. دستیابی به این مهم مستلزم استقرار زیرساخت‌های لازم در زمینه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد می‌باشد. به همین دلیل در این پژوهش به بررسی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به کارگیری رویکرد مشارکتی بر مسؤولیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی پرداخته شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که وجود زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی دولت در بخش عمومی تأثیر ندارد، در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دولت در بخش عمومی دارد.

به عبارت دیگر رعایت قوانین و مقررات مالی به‌عنوان حداقل سطح پاسخگویی قانونی انجام می‌گیرد. زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با به کارگیری رویکرد مشارکتی تأثیر مثبت و معناداری بر پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت در بخش عمومی دارد. به عبارت دیگر به کارگیری رویکرد مشارکتی و اعمال نظرات کارشناسانه مدیران ارشد متولیان امر بودجه‌ریزی و نهادهای ناظر بر این امر در راستای توسعه اقتصادی و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی (به عنوان متغیر مداخله‌گر) موجب تقویت رابطه بین زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌شود. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج تحقیقات یانگ (۲۰۰۳)، جوردن و هاگبارت (۲۰۰۵)، خدای‌پور و زینالی (۱۳۸۶)، قدیم‌پور و طریقی (۱۳۸۸)، کردستانی و همکاران (۱۳۸۹) و باباجانی (۱۳۸۸) مطابقت و همخوانی دارد. با توجه به نتایج پژوهش، استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به کارگیری رویکرد مشارکتی در امر بودجه‌ریزی موجب ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی دولت در بخش عمومی می‌گردد.

در این خصوص ساز و کارهایی مناسب به شرح زیر جهت ایجاد زیر ساخت بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش عمومی مطلوب به نظر می‌رسد:

۱. نقش بودجه‌ریزی و نظام گزارشگری مالی برای مسؤولان اجرایی تبدیل به یک باور شود.
۲. از تجربیات اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کشورهای مشابه استفاده شود.

- هومن، حیدرعلی. (۱۳۹۱). *مدل‌یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم‌افزار لیزرل (چاپ پنجم)*. تهران: انتشارات سمت.
- در بخش عمومی. "دانش حسابرسی، ۱۰(۲)، ۹۵-۱۰۸.
- نیلی، مسعود. (۱۳۸۵). "مشکلات محتوایی و ساختاری بودجه". *صنعت و توسعه*، ۴.
- Andrew, M. (2006). "Beyond best practice and basic first in adopting performance budgeting reform". *Public Administration and Development*, 26(2), 147-161.
- Arellano-Gault, D. & Gil-Garci, J. R. (2004). "A public management policy and accountability in Latin America: Performance-oriented budgeting in Colombia, Mexico, and Venezuela (1994-2000)". *International Public Management Journal*, 7(1), 49-71.
- Davari, A. & Rezazadeh, A. (2013). *Structural Equation Modeling with PLS*. Tehran: Jahad University, 215-224.
- Diamond, J. (2002). "Performance budgeting is accrual accounting required?". *IMF working paper*, 1-30.
- Fornell, C. & Larcker, DF. (1981). "Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error". *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50
- Hair, Jr., Hult GTM, JF., Ringle, C. & Sarsted, M. (2013). "A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)". Thousand Oaks: SAGE, 32-6, <http://www.sagepub.com/books/Book237345>.
- Jafari Samimi, A. & Mohammadi, R. (2011). "Measuring customer satisfaction index (CSI) in Iranian tile industry using PLS path modeling technique". *Middle-East Journal of Scientific Research*, 8(1): 141-149.
- Jordan, M. & Hackbart, M. (2005). "The goals and implementation success of state performance-based budgeting". *Journal of Public Budgeting Accounting and Financial Management*, 17(4), 471-487.
- Kong, D. (2005). "Performance-based budgeting: The U.S. experience". *Public Organization Review: A Global Journal*, 5, 91-107.
- Lu, Yi., Willoughby, K. & Arnett, S. (2011). "Performance budgeting in the American States, What's law got to do with it?". *State and Local Government Review*, 43(2), 79-94.
- McGill, R. (2001). "Performance budgeting". *The International Journal of Public Sector Management*, 14(5), 376-390.
- McNab, R. M., & Melese, F. (2003). "Implementing the GPRA: Examining the prospects for performance budgeting in the federal government". *Public Budgeting & Finance*, 23(2), 73-95.
- Melkers, J. & Willoughby, K. (2000). "Implementing PBB: Conflicting views of success", *Public Budgeting and Finance*, 20(1), 105-120.
- Melkers, J.E. & Willoughby, K.G. (2001). "Budgeters' views of state performance-budgeting systems: Distinctions across branches". *Public Administration Review*, 61(1), 54-64.
- Miller, G.J., Hildreth, B.W. & Rabin, J. (2001). *Performance-Based Budgeting*. Boulder, CO: Westview Press.
- Nunnally, J.C. & Bernstein, I.H. (1994). *Psychometric Theory*. New York: McGraw-Hill.
- Redburn, F., Stevens, J., Shea, R. & Buss, T.F. (2008). "Performance management and budgeting: How government can learn from experience". *M.E. Sharpe, Inc. Review*, 30(3), 351-368.
- Schick, A. (2007). "Performance budgeting and accrual budgeting: Decision rules or analytic tools?". *OECD Journal on Budgeting*, 7(2), 109-138.
- Shah, A., Shen, C. (2007). "A primer on performance budgeting In A. Shah (Ed.)". *Budgeting and budgetary institutions, The World Bank*.
- Tenenhaus, M., Vinzi, V.E., Chatalin, Y.M. & Lauro, C. (2005). "PLS path modeling". *Computational Statistics*

- & Data Analysis*, 48(1), 159-205.
- Wang, X. (1999). "Conditions to implement outcome-oriented performance budgeting: Some empirical Evidence". *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 11(4), 533-552.
 - Wildavsky, A. (1964). "Political implications of budgetary reform". *Public Administration Review*, 21(4), 183-190.
 - Young, R.D. (2003). "Performance Based Budgeting Systems, public policy and practice". *An Electronic journal devoted to Governance a public policy in South Carolina*, 2(2), 1-24.

بررسی تأثیر اجرای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» بر گزارشگری مالی دولتی

محمد رضا عسگری^۱، * مهدی نجفی^۲

۱. استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.

۲. کارشناس ارشد مدیریت دولتی گرایش مالی.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۹/۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۲/۱۵

Surveying Outcomes of the Government Financial Statistics (GFS) on the Government Financial Reporting

M. Asgari¹, *M. Najafi²

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

2. M.A. in Public Administration Financial Trends, Iran.

Received: 2015/5/5

Accepted: 2015/11/23

Abstract

International Monetary Fund's (IMF) is a global independent monetary institution Created in 1947 and In 1986 agenda as the Government Financial Statistics (GFS) issued by the members to observe budgetary transparency which was reviewed in 2001.

Through government regulation and financial reports meet the responsibilities of their roles and responsibilities of citizens and their legal representatives, as well as the report by the government accountability and arbitration have been evaluated. Government accounting system, and provide the financial information required by the comprehensive annual financial reports will be published. This research is based on three hypotheses of change in public sector accounting basis of assets, liabilities, and obligations of correct identification of appropriate resources and the public sector to study the subject has been discussed. Investigations of the functional approach. Because the law is applied theories and principles and techniques that have been developed from basic research to solve real problems and employs executive.

چکیده

صندوق بین‌المللی پول (IMF) یک مؤسسه مالی مستقل جهانی است که در سال ۱۹۴۷ تأسیس و در سال ۱۹۸۶ نظام آمارهای مالی دولت «GFS» را برای شفافیت بودجه‌ای اعضا پیشنهاد داده و در سال ۲۰۰۱ آن را مورد بازنگری قرار داد.

این نظام به‌عنوان ابزاری برای گزارش‌های مالی جهت پاسخگویی به شهروندان و نمایندگان قانونی آنها مورد استفاده قرار می‌گیرد. این پژوهش به بررسی عوامل تأثیرگذار نظام آمارهای مالی دولت بر گزارشگری مالی دولتی پرداخته است. از بین عوامل تأثیرگذار نظام آمارهای مالی دولت سه عامل مبنای تعهدی، شناسایی صحیح جریان منابع و شناسایی صحیح دارایی‌ها، بدهی‌ها و ارزش افزوده به‌عنوان فرضیه‌های پژوهش در نظر گرفته شده است و تأکید بر نظارت، کنترل و گزارشگری به‌خصوص در ابعاد مالی و اقتصادی و تحقق اهداف کمی و کیفی منابع و مصارف بودجه‌ای با در نظر گرفتن الزامات صندوق بین‌المللی پول و نظام آمارهای مالی دولت می‌باشد.

Keywords: Government Financial Statistics (GFS), Government Accounting System.

واژه‌های کلیدی: نظام آمارهای مالی دولت، گزارشگری مالی دولتی.

JEL Classification: H48

طبقه‌بندی موضوعی: H48

مقدمه

در یک تعریف ساده نظام آماری عبارت است از مجموعه سازمان‌ها، ادارات، مؤسسه‌ها و به‌طور کلی واحدهایی است که در کشور به برنامه‌ریزی، جمع‌آوری، استخراج، انتشار و تجزیه و تحلیل عملی آمار اشتغال دارند. دو نوع نظام آماری متمرکز و غیرمتمرکز وجود دارد (عزیزی، ۱۳۸۲).

هدف اصلی از ارائه دستورالعمل نظام آمارهای مالی دولت «GFS» توسط صندوق بین‌المللی پول، تهیه چارچوب جامع مفهومی و حسابداری مناسب برای تحلیل و ارزیابی سیاست مالی، به خصوص عملکرد کل بخش دولت و در سطحی وسیع‌تر بخش عمومی هر کشور است. طراحی این نظام به منظور فراهم کردن آمارهایی است که سیاست‌گذاران و تحلیل‌گران را قادر می‌سازد تا پیشرفت‌های ایجاد شده در فعالیت‌های مالی، موقعیت مالی و وضعیت نقدینگی کل بخش دولت یا بخش عمومی را در قالب روشی پایدار و نظام‌مند مطالعه کنند. نظام فوق‌الذکر کلید تجزیه و تحلیل مالی است و هم در توسعه و نظارت بر برنامه‌های مالی صحیح و هم در امر نظارت بر سیاست‌های اقتصادی نقش حیاتی بر عهده دارد.

گزارش‌های مالی یکی از ابزارهای کلیدی ایفای مسؤلیت پاسخگویی مالی است. دولت از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های مالی مسؤلیت پاسخگویی خود را ایفا و شهروندان و نمایندگان قانونی آنها نیز از طریق همین گزارش‌ها، مسؤلیت پاسخگویی دولت را مورد ارزیابی و داوری قرار می‌دهند. نظام حسابداری دولتی اطلاعات مالی مورد نیاز را فراهم و از طریق گزارش‌های مالی جامع سالانه منتشر می‌نماید.

مسؤلیت پاسخگویی دو وظیفه کاملاً مشخص زیر را در بر می‌گیرد:

- الزام به انجام دادن یک عمل یا وظیفه مشخص موسوم به **Responsibility**؛

- الزام به توضیح و تشریح چگونگی انجام مسؤلیت از طریق ارائه گزارش‌های لازم مبتنی بر دلایل منطقی و قابل اتکاء موسوم به **Accountability** (باباجانی، ۱۳۸۶).

مهم‌ترین و جامع‌ترین گزارش مالی دولت در ایران تحت عنوان "صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه کل

کشور" (مطابق ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه سال ۱۳۶۶) مطابق قوانین مالی و محاسباتی کشور تهیه می‌گردد.

از ویژه‌گی‌های نظام بودجه در نظام آمارهای مالی دولت می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- هماهنگی متغیرهای آماری بودجه با مفاهیم اقتصادی،
- هماهنگی ارقام بودجه‌ای با نظام حساب‌های ملی،
- ارائه چارچوب تحلیلی که در آن داد و ستدهای غیرپولی، داد و ستدهای موجودی‌ها و جریان‌های اقتصادی (Flows) تفکیک و در ترازنامه دولت انعکاس یافته باشد (مدنی، ۱۳۸۸).

از جمله اهمیت گزارشگری مالی دولتی این است که:

- عملکرد واقعی سازمان‌های دولتی را با فعالیت‌ها و برنامه‌های تعیین شده از قبل (مصوب)، مقایسه و اطلاعات مفیدی به منظور مطابقت عملکرد سازمان‌ها با برنامه‌های مصوب ارائه می‌نماید،

- مبنای صحیحی جهت قضاوت نسبت به کارایی سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی در رابطه با فعالیت‌های انجام شده و مقایسه آن با اهداف تعیین شده را فراهم می‌نماید،
- فراهم آوردن اطلاعات مالی شفاف و سودمند برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی،
- کنترل دقیق اعتبارات اعطایی به دستگاه‌های اجرایی نسبت به هزینه‌های انجام شده،
- استفاده به عنوان مأخذی برای بودجه‌ریزی سنوات بعد،
- واگذاری امور به افراد متخصص و کاردان.

هدف‌های پژوهش

هدف اصلی این پژوهش بیان مطلوبیت الزامات نظام آمارهای مالی دولت و میزان تأثیر آن بر نظام گزارشگری مالی دولتی است. از آنجا که از اهداف این نظام شفافیت بودجه می‌باشد و بودجه دارای ابعاد اقتصادی و مالی، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و... می‌باشد و دستیابی به اهداف، تنها با امر نظارت، دقیق و اصولی ممکن است، لذا تأکید این تحقیق بر نظارت، کنترل و گزارشگری به‌خصوص در ابعاد مالی و اقتصادی و تحقق اهداف کمی و کیفی منابع و مصارف بودجه‌ای با در نظر گرفتن برخی از الزامات صندوق بین‌المللی پول و نظام

وضعیت آخر دوره (ترازنامه پایانی)	=	نتایج جریان‌های اقتصادی	+	نتایج عملیات مالی دولت	+	وضعیت اول دوره (ترازنامه اولیه)
-------------------------------------	---	-------------------------	---	------------------------	---	------------------------------------

تهیه کننده: فروغ قربانی، دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ۱۳۸۴.

۴- ارزیابی ظرفیت مسؤولیت پاسخگویی صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، استاد راهنما: دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی، استاد مشاور: دکتر محمدرضا نیکبخت، تهیه کننده: ملک محمد غلامی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۱۳۸۱.

لازم به توضیح است که تحقیقات فوق به جهت اینکه در خصوص گزارشگری مالی دولتی به پژوهش پرداخته‌اند ذکر گردیدند و در خصوص نظام آمارهای مالی دولت (به جز پژوهش حاضر) پژوهشی صورت نگرفته است و این امر انگیزه را برای محقق ایجاد کرد تا به بررسی عوامل مؤثر بر فرآیند گزارشگری مالی دولت بپردازد. همچنین انجام وظایف حسابداری در سازمان حفاظت محیط زیست کشور و حسابرسی بیش از پانزده سال در اداره کل هماهنگی و تلفیق حسابها و روش‌های حسابداری و نظارت بر ذی‌حسابی‌ها از ادارات کل شاخه معاونت نظارت مالی، خزانه‌داری کل کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی که متولی تهیه گزارش مالی دولت می‌باشد، محقق را بر آن داشت تا در این زمینه به پژوهش بپردازد.

آمارهای مالی دولت می‌باشد (نمودار ۲).

پیشینه پژوهش

در خصوص گزارشگری مالی دولتی تحقیقات زیر صورت گرفته است (در تحقیقات زیر الزامات نظام آمارهای مالی دولت در نظر گرفته نشده است):

۱- بررسی پیامدهای اجرای دستورالعمل وزارت امور اقتصادی و دارایی بر صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور، استاد راهنما: دکتر بیت اله اکبری، استاد مشاور: دکتر امیر محمدزاده، تهیه کننده: جواد عاشورپور چمندانی، تابستان ۱۳۸۹.

۲- تأثیر نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی بر پاسخگویی صورت حساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور، استاد راهنما: دکتر محمدتقی ضیایی بیگدلی، استاد مشاور: دکتر ابوالحسن فقیهی، تهیه کننده: باقر سیاری، بهار ۱۳۹۰.

۳- بررسی علل ناکارآمدی صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور در خصوص مآخذی مطمئن در بودجه نویسی سنوات بعد، استاد راهنما: دکتر جفره، استاد مشاور: دکتر آقایی،

جریان‌ها / روندها

حساب فعالیت‌های مالی دولت		حساب سایر جریان‌های اقتصادی	
سهام	درآمد		سهام
	-		
	هزینه		ترازنامه پایانی
	=		
ترازنامه اولیه	تغییر در ارزش خالص حاصل از داد و ستد	تغییر در ارزش خالص حاصل از سایر جریان‌های اقتصادی	ارزش خالص
	=	=	=
ارزش خالص	داد وستد در دارایی‌های سرمایه‌ای	تجدید ارزیابی و سایر تغییرات در دارایی‌های سرمایه‌ای	دارایی‌های سرمایه‌ای
=	+	+	+
دارایی‌های سرمایه‌ای	خالص تسهیلات دریافتی	تغییرات در ارزش خالص سایر دارایی‌های سرمایه‌ای	خالص ارزش مالی
+	=	=	=
خالص ارزش مالی	داد و ستد در دارایی‌های مالی	تغییرات در ارزش خالص سایر دارایی‌های مالی	دارایی‌های مالی
=	-	-	-
دارایی‌های مالی	داد و ستد در بدهی‌ها	تجدید ارزیابی و سایر تغییرات در بدهی‌ها	بدهی‌ها
-			
بدهی‌ها			

نمودار ۲. ساختار چارچوب تحلیلی نظام آمارهای مالی دولت «GFS»

حداکثر خطای قابل قبول (ε) برای جامعه مذکور ۰/۰۵ (پنج صدم) در نظر گرفته شده است. بدین ترتیب تعداد کل نمونه در سطح اطمینان ۰/۹۵ با استفاده از فرمول کوکران به صورت زیر محاسبه گردید. در فرمول کوکران برای واریانس جامعه از برآوردگر تقریبی آن یعنی p^*q استفاده شده است. فرمول کوکران:

$$n = \frac{N * Z_{\alpha}^2 * p * (1-p)}{\epsilon^2 (N-1) + Z_{\alpha}^2 * p * (1-p)}$$

$$\frac{220 * 1.96^2 * 0.5 * 0.5}{(0.05^2 * 219) + (1.96^2 * 0.5 * 0.5)} = 140.12 \sim 140$$

$N =$ حجم جامعه (۲۲۰)، $P =$ احتمال موفقیت (۰/۵)،

$\epsilon =$ خطای برآورد (۰/۰۵)، با سطح اطمینان ۹۵٪

بر اساس فرمول فوق حجم نمونه ۱۴۰ نفر خواهد شد. پرسشنامه مذکور به تعداد ۱۵۰ عدد تکثیر و در میان کارشناسان توزیع گردید و ۱۴۶ عدد به محقق برگردانده شد (جدول ۱).

در این تحقیق به منظور تعیین پایایی پرسشنامه، تعداد ۳۰ نفر به عنوان نمونه انتخاب و پرسشنامه در اختیار آنها قرار گرفت و سپس از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید. این روش برای محاسبه همبستگی درونی ابزار اندازه گیری که خصیصه های مختلف را اندازه گیری می کند به کار می رود.

در این پژوهش متغیر مستقل نظام آمارهای مالی دولت و متغیر وابسته در تمام فرضیه ها، نظام گزارشگری مالی دولتی و صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور به عنوان گزارش مالی دولتی در ایران می باشد (نمودار ۳).

متغیر کنترلی

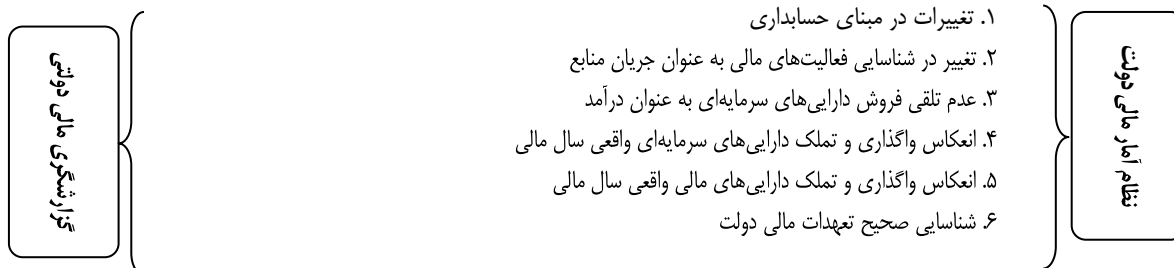
این پژوهش فقط در خصوص دستگاه های اجرایی متمرکز (مستقر در تهران) صورت گرفته است.

جامعه آماری تحقیق حاضر را ذیحسابان دستگاه های اجرایی متمرکز مستقر در تهران، مدیران و کارشناسان ارشد اداره کل نظارت بر ذیحسابی ها و اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب ها و روش های حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۹۲ تشکیل می دهند که ارتباط مستقیم با فرآیند تهیه و تنظیم صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارشگری مالی دولتی دارند. کل جامعه آماری ۲۲۰ نفر در نظر گرفته شده بود که پس از بررسی مشخص گردید که تمامی جامعه آماری، کارشناس در زمینه گزارشگری مالی دولتی نمی باشند. براساس شاخص های انتخاب و کاربرد فرمول کوکران جامعه آماری تحقیق ۱۴۶ نفر شناسایی شد. جهت تعیین حجم نمونه مربوط به جامعه دقت برآورد یا

متغیر وابسته

شاخص های متغیر مستقل

متغیر مستقل



نمودار ۳. گزارش مالی دولتی در ایران

جدول ۱. جدول تعداد عامل های اصلی و فرعی و محتوای مطرح شده در پرسشنامه

تعداد سؤال	شاخص ها یا محتوا	عامل اصلی
۱	تغییر در مبنای حسابداری بخش عمومی به سمت مبنای تعهدی	مبنای حسابداری
۱۱	ارزیابی سیاست های مالی بخش عمومی، مقایسه تطبیقی سیاست های مالی کشورمان با دیگر کشورها، برقراری ارتباطات مالی با نهادهای بین المللی، دریافت تسهیلات از نهادهای بین المللی، شناسایی صحیح جریان منابع، شناسایی صحیح بدهی ها یا تعهدات، ارتقا مقایسه نتایج عملکرد واحدهای نهادی با بودجه مصوب، استفاده بهینه از دارایی ها و منابع مالی، تجدید ارزیابی دارایی های دولت	نظام آمارهای مالی دولتی «GFS» جریان منابع و بدهی ها یا تعهدات
۱۳	شفاف شدن گزارش های مالی دولتی، افزایش پاسخگویی دولت، استفاده از اقلام ترازکننده در حسابداری بخش عمومی، ارتقا در نظام ثبت، نگهداری و گزارشگری جریان منابع، تغییر، حذف یا تصویب قوانین مالی محاسباتی	گزارشگری مالی دولتی

$$\begin{cases} H_1: \mu = 3 \\ H_0: \mu \neq 3 \end{cases}$$

$$t = \frac{\bar{x} - \mu_0}{S_{\bar{x}}}$$

این آزمون برای متغیرهای کمی به کار می‌رود و در مواردی برای تشخیص تأثیر یا عدم تأثیر یک متغیر(ها) در وضعیت مورد بررسی استفاده می‌شود. X برابر میانگین نمونه، u_0 برابر عدد ۳ به معنی خنثی (متوسط) و S_x برابر انحراف استاندارد نمونه می‌باشد.

آزمون دو جمله‌ای: این آزمون زمانی استفاده می‌شود که

توزیع متغیر نرمال نباشد و معادل ناپارامتری آزمون t یک جامعه باشد. در پژوهش به کمک تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده، واقعیات و سؤال‌های علمی-پژوهشی جستجو می‌شود و یکی از پایه‌های اساسی هر پژوهش است.

تجزیه و تحلیل داده‌ها از دو بخش آمار توصیفی و استنباطی تشکیل شده است که در پژوهش حاضر نیز از آمار توصیفی برای محاسبه شاخص‌های گرایش به مرکز و پراکندگی و از آمار استنباطی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. در ادامه به تشریح روش‌های به کار رفته پرداخته شده است.

بررسی نرمال بودن داده‌ها

فرض صفر آزمون عبارت است از (H_0): نرمال بودن توزیع متغیرها،

فرض مقابل عبارت است از (H_1): عدم نرمال بودن توزیع متغیر مورد بررسی،

در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر را رد کرده و با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت توزیع داده‌ها نرمال نیست.

با توجه به جدول ۲ از آنجا که سطح معنی‌دار آزمون نرمال بودن متغیرهای شناسایی صحیح جریان منابع، شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین فرض صفر را رد نکرده و با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت توزیع متغیرها نرمال است. بنابراین جهت بررسی فرضیه مربوط به هر یک از متغیرهای مذکور از آزمون پارامتریک t یک جامعه استفاده می‌نماییم. سطح معنی‌دار آزمون نرمال بودن متغیر اجرای مبنای تعهدی در حسابداری دولتی کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد بنابراین فرض صفر را رد کرده و با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت توزیع متغیر نرمال نیست. بنابراین جهت بررسی فرضیه مربوط به متغیر مذکور از آزمون

برای محاسبه ضریب آلفای کرونیباخ، ابتدا باید واریانس نمره‌های هر یک از سؤال‌های پرسشنامه و واریانس کل را محاسبه نمود. فرمول آن عبارت است از:

$$va = \frac{J}{j-i} \left(1 - \frac{\sum s_i^2}{s_i^2}\right)$$

که در آن:

J = تعداد زیر مجموعه سؤال‌های پرسشنامه یا آزمون،

S_i^2 = واریانس سؤال i ام پرسشنامه یا آزمون،

S_t^2 = واریانس کل پرسشنامه یا آزمون،

می‌باشد.

در صورتی که مقدار آلفای کرونیباخ از ۰/۷ بیشتر باشد، می‌توان گفت سؤالات پرسشنامه مزبور از اعتبار کافی برخوردار است. ضریب آلفای کرونیباخ به دست آمده از رابطه فوق برای کل پرسشنامه برابر ۰/۸۳۲ می‌باشد. از آنجا که این مقدار بیشتر از ۰/۷ می‌باشد، نشان‌دهنده آن است که پرسشنامه‌های پژوهش، از قابلیت اعتماد و یا به عبارت دیگر از پایایی لازم برخوردار است.

در این پژوهش از آمار استنباطی و توصیفی استفاده شده، آمار توصیفی خلاصه برخی اندازه‌گیری‌ها در خصوص نمونه را ارائه می‌دهد و آمار استنباطی به ما اجازه می‌دهد که درباره کل جمعیت آماری بر اساس نتایج حاصل از نمونه قضاوت کرده و به یک نتیجه کلی برسیم. در قسمت آمار استنباطی برای بررسی فرضیات پژوهش از آزمون‌های زیر استفاده شده است.

آزمون کلموگروف-اسمیرنوف: ابتدا به کمک آزمون

کلموگروف-اسمیرنوف به بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای مورد بررسی می‌پردازیم. در آزمون کلموگروف-اسمیرنوف فرض صفر برابر است با نرمال بودن توزیع متغیر مورد نظر در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر رد شده و توزیع متغیر نرمال نیست. در صورتی که توزیع متغیرهای مورد نظر نرمال باشد از آزمون‌های پارامتریک جهت بررسی فرضیه‌ها استفاده می‌شود در غیر این صورت از آزمون‌های ناپارامتریک جهت بررسی فرضیه‌ها استفاده می‌کنیم.

آزمون t یک جامعه: آزمون مقایسه میانگین یک جامعه

به بررسی تأثیر یک متغیر بر متغیر دیگر می‌پردازد. در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر رد شده و متغیر مورد نظر اثرگذار است.

آماره آزمون t از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

ناپارامتریک دوجمله‌ای استفاده می‌نماییم.

جدول ۲ تا ۴ مشاهده می‌شود مقدار آماره t برابر $۴/۳۶$ و سطح معنی‌داری آزمون $۰/۰۰۰$ می‌باشد. مقدار سطح معنی‌داری آزمون $۰/۰۵$ کمتر است. بنابراین فرض صفر رد می‌شود و با اطمینان ۹۵% گفت الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح جریان منابع شده است و فرضیه تأیید می‌گردد.

فرضیه سوم

«الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده شده است.»
در آزمون t یک جامعه عدد ۳ را به عنوان عدد خنثی در نظر می‌گیریم با توجه به کدگذاری میانگین کمتر از عدد ۳ (عدم اجرا) و بیشتر از ۳ (اجرا) تعریف می‌شود. با توجه به جدول ۲ تا ۵ مشاهده می‌شود مقدار آماره t برابر $۲/۲۶۱$ و سطح معنی‌داری آزمون $۰/۰۲۵$ می‌باشد. مقدار سطح معنی‌داری آزمون $۰/۰۵$ کمتر است. بنابراین فرض صفر رد می‌شود و با اطمینان ۹۵% گفت الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده شده است و فرضیه تأیید می‌گردد.

نتایج فرضیه‌ها

فرضیه اول

«الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» سبب اجرای مبنای تعهدی در حسابداری دولتی شده است.»
با توجه به جدول ۲ جامعه آماری به دو دسته کمتر از عدد ۳ (عدم اجرا) و بیشتر از ۳ (اجرا) دسته‌بندی شده است. از آنجا که سطح معنی‌داری آزمون ($۰/۲۸۲$) از $۰/۰۵$ بیشتر است بنابراین فرض صفر رد نشده و با اطمینان ۹۵% می‌توان گفت الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» سبب اجرای مبنای تعهدی در حسابداری دولتی نشده است.

فرضیه دوم

«الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح جریان منابع شده است.»
در آزمون t یک جامعه عدد ۳ را به عنوان عدد خنثی در نظر می‌گیریم. با توجه به کدگذاری میانگین کمتر از عدد ۳ (عدم اجرا) و بیشتر از ۳ (اجرا) تعریف می‌شود. با توجه به

جدول ۲. بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

نتیجه	سطح معنی‌داری (sig)	مقدار آماره K.S	متغیر
Sig<0.05 رد فرض صفر و توزیع متغیر نرمال نیست.	۰/۰۰۰	۲/۰۶۳	اجرای مبنای تعهدی در حسابداری دولتی
Sig>0.05 پذیرش فرض صفر و توزیع متغیر نرمال است	۰/۲۸۲	۰/۹۸۹	شناسایی صحیح جریان منابع
Sig>0.05 پذیرش فرض صفر و توزیع متغیر نرمال است.	۰/۱۴۵	۱/۱۴۵	شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده

جدول ۳. آزمون دوجمله‌ای

گروه	تعداد	احتمال مشاهده شده	احتمال مورد آزمون	سطح معنی‌داری
گروه ۱ (کمتر یا مساوی ۳)	۸۰	۰/۵۵	۰/۵	۰/۲۸۲
گروه ۲ (بیشتر از ۳)	۶۶	۰/۴۵		

جدول ۴. آزمون t فرضیه دوم

نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵%		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره t	میانگین	تعداد
	حد بالا	حد پایین					
تأیید فرضیه	۰/۳۴۵	۰/۱۳۰	۰/۰۰۰	۱۴۵	۴/۳۶	۳/۲۳	۱۴۶

جدول ۵. آزمون t فرضیه سوم

نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵%		سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره t	میانگین	تعداد
	حد بالا	حد پایین					
تأیید فرضیه	۰/۲۰۳	۰/۰۱۳	۰/۲۵	۱۴۵	۲/۲۶۱	۳/۱۰۸	۱۴۶

بحث و نتیجه گیری

فرضیه اصلی

نظام آمارهای مالی دولت «GFS» بر بهبود گزارشگری مالی دولتی مؤثر است.

از آنجا که هدف این نظام ارتقای گزارشگری مالی دولتی است و فعالان در زمینه گزارشگری مالی دولتی معتقدند که با اجرای نظام ذکر شده گزارشگری مالی دولتی ارتقاء یافته است، بنابراین آثار و پیامدهای اجرای آن مثبت ارزیابی می‌گردد. به بیان دیگر با توجه به این که نتایج بدست آمده از گروه نمونه با تئوری احتمالات قابل تعمیم به جامعه آماری است و نتایج از مؤثر بودن نظام آمارهای مالی دولت بر ارتقای گزارشگری مالی دولتی پشتیبانی کرده است، در نتیجه با استناد به دیدگاه خبرگان و فعالان در زمینه موضوع پژوهش می‌توان پیامد اجرای آن را مثبت و در راستای اهداف وزارت امور اقتصادی و دارایی در حوزه گزارشگری مالی دولتی دانست و نتیجه بدست آمده مطابق با انتظار پژوهش و هم‌سو با هدف اجرای طرح توسط دولت است.

فرضیه فرعی اول

الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» سبب اجرای مبنای تعهدی در حسابداری دولتی شده است.

از آنجا که اجرای این نظام به منظور ارتقای گزارشگری مالی دولتی، موجب ایجاد تغییرات احتمالی در مبنای حسابداری دولتی به سمت مبنای تعهدی نشده است و فعالان در زمینه گزارشگری مالی دولتی نیز معتقدند که با اجرای نظام ذکر شده، مبنای حسابداری بخش عمومی به‌طور مؤثر تحت تأثیر واقع نشده است، بنابراین به‌طور کلی آثار و پیامدهای آن در زمینه مبنای تعهدی حسابداری مثبت ارزیابی نمی‌گردد و نتیجه بدست آمده مطابق با انتظار پژوهش نیست.

فرضیه فرعی دوم

الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح جریان منابع شده است.

از آنجا که یکی از اهداف نظام آمارهای مالی دولت «GFS» شناسایی صحیح جریان منابع است و فعالان در زمینه گزارشگری مالی دولتی معتقدند که با اجرای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» ذکر شده شناسایی صحیح جریان منابع ارتقا یافته است، بنابراین آثار و پیامدهای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» در زمینه شناسایی صحیح جریان منابع مثبت ارزیابی می‌گردد.

فرضیه فرعی سوم

الزامات نظام آمارهای مالی دولت «GFS» موجب شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده شده است.

از آنجا که یکی از اهداف نظام آمارهای مالی دولت «GFS» شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده است و فعالان در زمینه گزارشگری مالی دولتی معتقدند که با اجرای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» ذکر شده شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده ارتقا یافته است، بنابراین آثار و پیامدهای نظام آمارهای مالی دولت «GFS» در زمینه شناسایی صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها و ارزش افزوده مثبت ارزیابی می‌گردد.

پیشنهادات پژوهش

با توجه به محدودیت ذکر در نظام آمارهای مالی دولت در خصوص ساختارهای نهادی و قانونی کشورها پیشنهاد می‌گردد نسبت به استقرار سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، بالابردن سطح مهارت و توانایی‌های علمی ذیحسابان و مدیران کل امور مالی، اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، استفاده از مبنای تعهدی در نظام ثبت و گزارشگری مالی بخش دولتی، توجه دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به تدریس مباحث جدید حسابداری و گزارشگری مالی دولت اهتمام شود.

منابع

- آذر، عادل؛ مومنی، منصور. (۱۳۸۰). *آمار و کاربرد آن در مدیریت (چاپ پنجم)*. تهران: سمت.
- آون، هیوز؛ معمارزاده طهران، غلامرضا. (۱۳۷۹). *مدیریت دولتی نوین (چاپ دوم)*. تهران: گلشن.
- اقوامی، داود؛ باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). *اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی (چاپ دهم)*. تهران: سمت.
- الوانی، سید مهدی. (۱۳۸۴). *مدیریت عمومی (چاپ بیست و چهارم)*. تهران: نشر نی.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۴). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی (چاپ چهارم)*. تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
- حافظ نیا، محمدرضا. (۱۳۸۲). *مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی*. تهران: سمت.
- حسینی عراقی، سیدحسین؛ آقاولو، یحیی. (۱۳۸۷). *حسابداری دولتی (چاپ هشتم)*. تهران: دانشکده علوم اقتصادی.

- حسینی عراقی، سید حسین. (۱۳۸۰). کنکاشی در قوانین مالی و محاسباتی کشور، تهران (چاپ اول). تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.
- خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۴). روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی. تهران: بازتاب.
- دستورالعمل حسابداری دولتی به شماره ۱۱۹/۱۷۰/۵۴ مورخ ۱۳۸۱/۱/۲۰.
- عزیزی، غلامرضا. (۱۳۸۲). فراگرد تنظیم و کنترل بودجه دولتی بر اساس نظام آمارهای مالی دولت (GFS) (چاپ اول). تهران: انتشارات شهر آشوب.
- قانون تفریح بودجه سال‌های پس از انقلاب.
- قانون محاسبات عمومی کشور.
- قوانین بودجه سنواتی.
- کزازی، ابوالفضل. (۱۳۸۴). سازمان های فردا و نقش گزارشگری مالی در آنها (چاپ اول). تهران: انتشارات کیومرث.
- گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور.
- منتی نژاد، صادق. (۱۳۸۷). محشای قانون محاسبات عمومی (چاپ دوم).
- نظام آمارهای مالی دولت. (۱۳۸۲). دفتر مطالعات برنامه و بودجه. محل نشر: تهران.
- پایگاه مرکز اطلاعات اقتصادی ایران، www.ieicenter.com.
- پایگاه مرکز اطلاعات و مدرک علمی ایران، www.irandoc.ac.ir.
- پایگاه مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی، www.majlis.ir.
- پایگاه وزارت امور اقتصادی و دارایی، www.mefa.gov.ir.
- پایگاه مرکز آمار ایران، www.sei.org.ir.
- سایت صندوق بین‌المللی پول، www.IMF.org/external/pubs/ft/GFS/manual.
- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، www.cbi.ir.
- مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی، www.sid.ir.
- پورتال جامع علوم انسانی، www.ensani.ir.
- مگ ایران، www.magiran.com.
- IFAC. (2000). "Governmental financial reporting". PSC , Study NO.11.
- International Federation of Accountants. (April 2002). Update number five, Public Sector Committee.
- International Monetary Fund (2001).
- International Organisation of Supreme Audit Institutions. (2001). "Internal control: providing a foundation for accountability in government". (available of web site of INTOSAI at www.intosai.org).
- Schiawo, Campo & Tommasi, D. (1999). "Managing Government Expenditure". Asian Development Bank.



Contents



The Role of Government Ownership on the Financial and Economic Measures of Firm Performance Using Fuzzy Regression /9

S.J. Habibzadeh Baygi, R. Darabi

Do Hofstede's National Culture Impact on Public Sector Budgeting Practices? /21

A. Pifeh, H. Zarei, H. Jafari Jam

Survey the Drivers and Barriers to Changes in Government Accounting and Financial Reporting in the Public Sector in Iran /37

H. Mohammadzadeh Salteh, H. Faraji

Performance Management, Challenges Facing and Complexity Theory /49

M. Ghanbari, Gh. Heidarinejad, K. Parandin

Investigation of Factors Affecting in Determination of Performance Audit Criteria in Governmental Executive Agencies /59

M. Lari Dasht Bayaz, K. Ghaemmaghami, A. Maleki

Performance-Based Budgeting and Accountability in Public Sector /69

Gh. Kordestani, H. Parsian, F. Jamshidi Kalantari

Surveying Outcomes of the Government Financial Statistics (GFS) on the Government Financial Reporting /81

M. Asgari, M. Najafi



فرم اشتراک

علاقه مندان 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 Moosavishiri	Associate Professor	Payam Noor University	Accounting
10	Sasan Mehrani	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting
11	Aziz Gord	Associate Professor	Payam Noor University	Accounting
12	Abdolkarim Moghadam	Associate Professor	University Of Semnan	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	Gharibeh Esmali Kia	Associate Professor	University of Elam	13	Mahdi Meshki	Assistant Professor	Payam Noor University
5	Zahra Pourzamani	Associate Professor	Azad 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	Marzeh Tohidinejad	-	Researcher	18	Alireza Momni	Assistant Professor	Payam Noor University

- Responsibility, accountability, punctuality, interest, ethics adherence and respect to others' right.
- Not to rewrite or correct the article according to his/her personal interest.
- Be sure of accurate citations. Also reminding the cases which haven't been cited in the related published researches.
- Avoid of express the information and details of articles.
- Reviewers should not benefit new data or contents in favor of/against personal researches; even for criticism or discrediting the author(s). The reviewer is not permitted to reveal more details after a reviewed article being published.
- Reviewer is prohibited to deliver an article to another one for reviewing except with permission of editor-in-chief. Reviewer and co-reviewer's identification should be noted in each article's documents.
- Reviewer shouldn't contact with the author(s). Any contact with the authors should be made through the editorial office.
- Trying to report "research and publication misconduct" and submitting the related documents to editor-in-chief.

5. Editorial Board Responsibilities

- Journal maintenance and quality improvement are the main aims of editorial board.
- Editorial board should introduce the journal to universities and international communities and publish the articles of other universities and international societies on their priority.
- Editorial board must not have quota and excess of their personal article publishing.
- Editorial board is responsible for selecting the reviewers as well as accepting or rejecting on article after reviewers' comments.
- Editorial board should be well-known experts with several publications. They ought to be responsible, accountable, truth, adhere to professional ethics and contribute to improve journal aims.
- Editorial board is expected to have a database of suitable reviewers for journal and to update the information regularly.
- Editorial board should try to aggregate qualified moral, experienced and well-known reviewers
- Editorial board should welcome deep and reasonable reviews, and prevent superficial and poor reviews, and deal with one-sided and contemptuous reviews.
- Editorial board should record and archive the whole review's documents as scientific documents and to keep confidentially the reviewers' name.
- Editorial board must inform the final result of review to corresponding author immediately.
- Editorial board should keep the article's contents confidentially and do not disclose its information to others.
- Editorial board ought to prevent any conflict of interests due to any personal, commercial, academic and financial relations which may impact on accepting and publishing the presented articles.
- Editor-in-chief should check each type of research and publication misconduct which reviewers report seriously.
- If a research and publication misconduct occurs in an article, editor-in-chief should omit it immediately and inform indexing databases or audiences.
- In the case of being a research and publication misconduct, editorial board is responsible to represent a corrigendum to audiences rapidly.
- Editorial board must benefit of audiences' new ideas in order to improve publication policies, structure and content quality of articles.

References

1. "Standard Ethics", approved by Vice-Presidency for Research & Technology, the Ministry of Science, Research and Technology.
2. Committee on Publication Ethics, COPE Code of Conduct, www.publicationethics.org.

Payame Noor University Research Journals' Publication Ethics

This publication ethics is a commitment which draws up some moral limitations and responsibilities of research journals. The text is adapted according to the “Standard Ethics”, approved by the Ministry of Science, Research and Technology, and the publication principles of Committee on Publication Ethics (COPE).

1. Introduction

Authors, Reviewers, editorial boards and editor-in-chiefs ought to know and commit all principles of research ethics and related responsibilities. Article submission, review of reviewers and editor-in-chief's acceptance or rejection, are considered as journals law compliance otherwise the journals have all the rights.

2. Authors Responsibilities

- Authors should present their works in accordance with journal's standards and title.
- Authors should ensure that they have written their original works/researches. Their works/researches should also provide accurate data, underlying other's references.
- Authors are responsible for their works' accuracy.

Note 1: Publishing an article is not known as acceptance of its contents by journal.

- Duplicate submission is not accepted. In other words, none of the article's parts, should not carry on reviewing or publishing elsewhere.
- Overlapping publication, where the author uses his/her previous findings or published date with changes, is rejected.
- Authors are asked to have authors' permission for an accurate citation. When using ones direct speech, a quotation mark (“ ”) is necessary.
- Corresponding author should ensure that the complete information of all involved authors in the article.

Note 2: Do not write the statement of “Gift Authorship” and do not omit the statement of “Ghost Authorship”.

- Corresponding author is responsible for the priorities of co-authors after their approval.
- Paper submission means that all of the authors have satisfied whole financial and local supports and have introduced them.
- Author(s) is/are responsible for any fault or inaccuracy of the article and in this case, journal's authorities should be informed immediately.
- Author(s) is/are asked to provide and reserve raw data one year after publication, in order to be able to respond journal audiences' questions.

3. Research and Publication Misconduct

Author(s) should avoid the research and publication misconduct. If some cases of research and publication misconduct occur within each steps of submission, review, edition or publication, journals have the right to legal action. The cases are listed as below:

- **Fabrication:** Fabrication is the practice of inventing data or results and reporting them in the research. Both of these misconducts are fraudulent and seriously alter the integrity of research. Therefore, articles must be written based on original data and use of falsified or fabricated data is strongly prohibited.
- **Falsification:** Falsification is the practice of omitting or altering research materials, equipment, data, or processes in such a way that the results of the research are no longer accurately reflected in the research record.
- **Plagiarism:** Plagiarism is the act of taking someone else's writing, conversation, idea, claims or even citations without any acknowledgment or explanation of the work producer or speaker.
- **Wrongful Appropriation:** Wrongful appropriation occurs when author(s) benefits another person's efforts and after a little change and manipulations in the research work, publish it on his/her own definitions.
- **False Attribution:** It represents that a person is the author of a work but she/ he was not involved in the research.

4. Reviewers' Responsibility

Reviewers must consider the followings:

- Qualitative, contextual and scientific study in order to improve articles' quality and content.
- To inform editor-in-chief when accepts or reject the review and introduce an alternative.
- Should not accept the articles which consider the benefits of persons, organizations and companies or personal relationships; also the articles which she/he, own, contributed in its writing or analyze.
- The reviewing must be carried out upon scientific documents and any self, professional, religious and racial opinion is prohibited.
- Accurate review and declaration of the article's strengths and weaknesses through a clear, educational and constructive method.

In The Name of God

Biannual Journal of (Science-Research)



Payam Noor University

Governmental Accounting 

Vol. 3, No. 1 (Series. 5), Autumn & Winter 2016

Proprietor: Payam Noor University

Managing Director: Aziz Gord

Editor-in-Chief: Ali Rahmani

Executive Manager: Mohammad Rezajo

Professional Manager: Gharibeh Esmali Kia

Editor & Designer: Mahrokh Heidari Dastjerdi

Executive Partner: Zahra Shafei, Shaghaiegh Sadeh

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