

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه (علمی-پژوهشی)

حسابداری دولتی

سال سوم، شماره ۲ (پیاپی ۶)، بهار و تابستان ۹۶

صاحب امتیاز: دانشگاه پیام نور

مدیر مسئول: عزیز گرد

سر دبیر: علی رحمانی

مدیر داخلی: محمد رضاجو

ویراستار و صفحه آرا: ماهرخ حیدری دستجردی

نمونه خوان: 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 سلیقه‌ای، شخصی، صنفی، نژادی، مذهبی و غیره در داوری مقالات خودداری گردد.
- ارزیابی دقیق مقاله و اعلام نقاط قوت و ضعف مقاله به صورتی سازنده، صریح و آموزشی.
- مسئولیت‌پذیری، پاسخگویی، وقت شناسی، علاقه‌مندی و پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و رعایت حقوق دیگران.
- عدم اصلاح و بازنویسی مقاله بر اساس سلیقه شخصی.
- حصول اطمینان از ارجاع‌دهی کامل مقاله به کلیه تحقیقات، موضوعات و نقل 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 موظف‌ند 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 شده‌ای 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 شده‌ای 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 | نهاده حیاتی | دانشگاه الزهرا | استادیار | ۱۷ | نرگس سرلک | دانشگاه قم | استادیار |
| ۹ | مرضیه توحیدی نژاد - | - | پژوهشگر | ۱۸ | علیرضا مؤمنی | دانشگاه پیام نور پزند | استادیار |

باسمه تعالی

شرایط پذیرش مقاله و چگونگی ارسال آن

مقاله‌های ارسالی بایستی در محورهای:

- (۱) گزارشگری مالی در بخش عمومی؛
 - (۲) بودجه‌ریزی و ارزیابی عملکرد در بخش عمومی؛
 - (۳) مدیریت هزینه و فناوری اطلاعات در بخش عمومی؛
 - (۴) استانداردها و قوانین موضوعه در بخش عمومی؛
 - (۵) ارزیابی و نظارت و کنترل‌های مالی در بخش عمومی باشد.
- 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:

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

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

گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز / ۹

سید رحمت‌الله اکرمی، علی فعال قیومی، محمدحسین قدیریان‌آرانی

بررسی اثر کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه در ایران / ۱۹

سعید بذرافشان، احمد خدای‌پور

نقش سرمایه اجتماعی در ارتقای مسؤولیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی / ۳۱

کاوه قادری

بررسی تجربی پیامدها و چالش‌های اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده (VAT)

در نظام مالیاتی ایران / ۴۳

فاطمه بابائی، حسین جهانگیری کلوری، فاطمه پیکانی

بررسی تأثیر توانمندسازی از طریق بهبود سطح انگیزه بر عملکرد شغلی ذیحساب‌ها

(مطالعه موردی: وزارت امور اقتصادی و دارایی) / ۵۹

محمدرضا ربیعی مندجین، سعید قلی‌زاده نرگسی

بررسی تأثیر مدیریت دانش بر کارایی بخش مالی دستگاه‌های اجرایی

(مطالعه موردی: شهرداری مشهد) / ۷۱

سید حسام وقفی، محمد مهدی قمیان، علی فیاض، سامیران خواجه‌زاده

ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حساب‌برسان بخش عمومی / ۷۹

محمد نظری‌پور

بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی

از نظر نحوه ارائه اطلاعات / ۹۳

زهرا پورزمانی، داود معینیان

گذار از حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز

سید رحمت‌الله اکرمی^۱، علی فعال قیومی^۲، *محمدحسین قدیریان‌آرانی^۳

۱. دکتری مدیریت دانش، معاون نظارت مالی و خزانه‌دار کل کشور.

۲. دکتری حسابداری، مدیر کل اداره کل هماهنگی و تلفیق حساب‌ها و روش‌های حسابداری.

۳. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۶/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۸/۳۰

Transition from Cash to Accruals Accounting in Iran Public Sector:
The Required Time PeriodS.R. Akrami¹, A.F. Ghayoumi², *M.H. Ghadirin Arani³

1. PhD. in Science Management, Deputy Economy Minister for Financial Supervision and Treasury Affairs, Iran.
2. PhD. in Accounting, Head of Coordination and Integration Department for Accounts and Accounting Methods, Iran.
3. PhD. student in Accounting, Shiraz University, Iran.

Received: 2016/8/22 Accepted: 2016/11/20

Abstract

Since unrealistic timescales were identified as one of the reasons for accounting reform failures in the public sector, determining the appropriate timeframe for implementation of accrual accounting is very important. Therefore, the main purpose of this study is to investigate the feasibility of the full implementation of accrual accounting in Iran public sector within the timeframe determined in the law of the regulation of part of the governmental financial rules. In this study, conditions and resources required for implementation of accrual accounting in the public sector, affecting factors in the transition period, and experience of some countries in adopting accrual accounting are reviewed and then, on that basis, it's concluded that the determined timeframe in above law is not realistic and practicable due to constraints of resources, insufficient infrastructure, and size of Iran public sector. As the continuation of the move towards accrual accounting in the public sector to full implementation can help the government to achieve the goals of the resistive economy, it is suggested that by considering the existing conditions and experiences of other countries, a reasonable and realistic timeframe to be determined for full implementation of accrual accounting in Iran public sector.

Keywords: Public Sector Accounting, Cash Basis, Accrual Basis, Transition Period.

JEL Classification: M48, K19

چکیده

تعیین دوره زمانی غیرواقع‌بینانه، یکی از دلایل اصلی عدم موفقیت در پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی در بخش عمومی تلقی می‌شود، بنابراین تعیین بازه زمانی مناسب برای این امر بسیار با اهمیت است. هدف اصلی مطالعه حاضر بررسی عملی بودن اجرای کامل گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران در بازه زمانی تعیین شده در قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت می‌باشد. در این پژوهش با بررسی شرایط و منابع لازم برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی، عوامل مؤثر بر دوره گذار و مرور تجربه برخی کشورها در این زمینه، چنین نتیجه‌گیری شد که بازه زمانی تعیین شده در قانون یاد شده با توجه به گسترده بودن بخش عمومی ایران، محدودیت منابع و زیرساخت‌ها واقع‌بینانه نیست. از آن‌جا که استمرار حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و اجرای کامل آن می‌تواند دولت را در مسیر تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی یاری کند، پیشنهاد می‌گردد با در نظر گرفتن شرایط موجود و تجربه کشورهای دیگر، بازه زمانی مناسب و واقع‌بینانه‌ای برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران در نظر گرفته شود.

واژه‌های کلیدی: حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی، مبنای نقدی، دوره گذار.

طبقه‌بندی موضوعی: M48, K19

* Corresponding Author: M.H. Ghadirian Arani

E-mail: ghadirian.a.88@gmail.com

* نویسنده مسؤل: محمدحسین قدیریان‌آرانی

مقدمه

در گذشته با توجه به ساده‌تر بودن مبنای نقدی و سهولت استفاده از آن برای گزارشگری مالی بخش عمومی از این مبنا استفاده می‌شد. بروز بحران‌های مالی و اقتصادی در دهه‌های پس از سال ۱۹۷۰ و نارسایی‌های مبنای نقدی در ارائه اطلاعات کافی (به‌ویژه اطلاعات قابل اتکا و به‌موقع درباره وضعیت و عملکرد مالی) باعث شد تا در دهه‌های پایانی قرن بیستم بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته برای تغییر مبنای حسابداری در بخش عمومی برنامه‌ریزی کنند. وجود یک سیستم گزارشگری مالی شفاف و کارا همواره در دولت‌ها حائز اهمیت بوده، چرا که آگاهی افراد در مورد استفاده از منابع عمومی را افزایش می‌دهد. سیستم گزارشگری مالی کارا می‌تواند در افزایش اتکاپذیری اطلاعات مالی، اطمینان عمومی، ارتقای شفافیت، بهبود پاسخگویی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی مفید باشد (فدراسیون حسابداران جنوب آسیا، ۲۰۰۶).

افزایش فشارها برای ارتقای نظام پاسخگویی و بهبود کارایی و اثربخشی در بخش عمومی سرانجام باعث شد تا با توجه به مناسب‌تر بودن اطلاعات حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی برای پاسخگویی و ارزیابی عملکرد، تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی در برخی از کشورهای توسعه یافته (همچون نیوزیلند، استرالیا و انگلستان) آغاز شود.

در واقع، انعکاس و ارائه مبنایی برای پاسخگویی مدیران بخش عمومی، تسهیل مدیریت مؤثرتر و کارا تر منابع، بهبود پاسخگویی از طریق توسعه تفکر مبتنی بر عملکرد، ایجاد تمرکز بیش‌تر بر تأثیر دولت و تصمیمات مدیریتی (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی،^۲ ۱۹۹۳؛ نقل از مک‌فی،^۳ ۲۰۰۶).

افزایش کیفیت گزارشگری مالی دولت، ارائه اطلاعات مالی مقایسه‌پذیر، تعیین ارزش‌داری‌ها و بدهی‌ها به‌صورت اتکاپذیر، تطابق بهتر هزینه‌ها با درآمد، افزایش اتکاپذیری اطلاعات مالی، بهبود اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد، پاسخگویی و تصمیم‌گیری (فدراسیون حسابداران جنوب آسیا، ۲۰۰۶) و ارتقای شفافیت در بخش عمومی (کانجینو،^۴ ۱۹۹۶؛ بیوندی و لپسلی،^۵ ۲۰۱۴)، از مهم‌ترین مزایای حسابداری تعهدی است که علی‌رغم هزینه‌بر و زمان‌بر بودن تغییر مبنای حسابداری، منجر به حرکت به سوی این مبنا در بخش عمومی این کشورها شد. گرایش به گزارشگری مالی در بخش عمومی، با جهانی

شدن موضوع به‌سازی مدیریت منابع مالی و پاسخگویی در این بخش افزایش یافته است (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۸۸). به‌طوری‌که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه نیز با درک اهمیت سیستم گزارشگری مالی، اجرای سیستم حسابداری تعهدی در بخش عمومی آغاز شده است. در ایران هم براساس بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، فرایند تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی از سال ۱۳۹۴ آغاز شد.

لازم به ذکر است که اجرای حسابداری تعهدی در ایران به دلیل فراهم ساختن بسترهای لازم برای تحقق سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی (به‌عنوان یکی از بالاترین اسناد بالادستی کشور) از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. به‌عبارت دیگر، به‌کارگیری حسابداری تعهدی می‌تواند از طریق تقویت نظام مالی کشور (بند نهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی) زمینه‌های لازم برای ارتقای بهره‌وری، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور و شفاف‌سازی اقتصادی (موضوع بندهای سوم، شانزدهم و نوزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی) را فراهم سازد و با توجه به عزم جدی دولت برای تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی، بستر لازم برای دستیابی به این اهداف را ایجاد نماید. به‌علاوه، با توجه به این‌که حسابداری حلقه میانی زنجیره نظام مالی محسوب می‌شود و ستاده آن مورد استفاده دو رکن دیگر این نظام (بودجه و حسابرسی) قرار می‌گیرد، تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی نقطه آغاز حرکت در مسیر تقویت نظام مالی کشور به‌شمار می‌رود (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین، اجرای کامل حسابداری تعهدی یکی از الزامات فعلی کشور محسوب می‌شود.

تجارب سایر کشورها نشان داده است که برخی از پروژه‌های اجرای حسابداری تعهدی نسبت به زمان مقرر، مدت بیشتری به طول انجامیده‌اند و یا اینکه به دلایل مختلفی متوقف شده‌اند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران،^۶ ۲۰۱۱).

تعیین بازه زمانی غیرواقعیانه، از دلایل عدم موفقیت بسیاری از اصلاحات مدیریت مالی عمومی بوده است (پرتوریس و پرتوریس،^۷ ۲۰۰۸)، که اصلاحات در سیستم حسابداری دولتی نیز از این قاعده مستثنی نیست. از آن‌جا که در تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران مهلت سه ساله‌ای در نظر گرفته شده است، هدف اصلی مطالعه حاضر بررسی عملی بودن اجرای کامل این

1. South Asian Federation of Accountants
2. Organisation for Economic Cooperation and Development
3. McPhee
4. Cangiano
5. Biondi & Lapsley

6. International Federation of Accountants (IFAC)
7. Pretorius & Pretorius

اصلاحات ابتدا در آن‌ها ایجاد شده، احساس اضطرار و شور و اشتیاق مورد نیاز برای انجام اصلاحات را از دست می‌دهند، به‌ویژه اگر در ابتدای فرایند هیچ‌گونه منفعتی عاید آن‌ها نشده باشد. لازم به ذکر است دولت‌هایی که حسابداری تعهدی را پذیرفته‌اند، دارای چارچوب‌های زمانی مختلف (برخی موارد، در طی چندین مرحله) هستند. برای نمونه، در انگلستان نخستین گزارشگری تعهدی برای دستگاه‌های اجرایی در دوره ۲۰۰۰-۱۹۹۹ ارائه شد اما برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی رویکرد گام به گام پذیرفته و طی شد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

منابع لازم برای گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی

همان‌طور که بیان شد منابع (اعم از انسانی و مالی) در دسترس یکی از مهم‌ترین عوامل تعیین کننده زمان مورد نیاز برای دوره گذار و انجام اصلاحات حسابداری در بخش عمومی است. به‌طور خاص واحدهای گزارشگر برای گذار به حسابداری تعهدی به منابع زیر نیاز دارند (همان، ۲۰۱۱):

۱) افراد دارای مهارت در زمینه مدیریت تغییر و مدیریت پروژه،

۲) افراد دارای تجربه و شناخت در زمینه رویه‌های حسابداری و الزامات سیستم‌ها،

۳) افراد آشنا با روابط داخلی بین عناصر مختلف فرایند اصلاحات،

۴) افرادی دارای توانایی ثبت داده در سیستم حسابداری تعهدی و استخراج و توضیح اطلاعات از این سیستم (این موضوع معمولاً مستلزم استخدام کارمندان بیشتر و آموزش بیشتر کارمندان فعلی است)،

۵) وجوه کافی برای تأمین منابع مورد نیاز اضافی، از جمله کارمندان بیشتر، کسب مهارت‌های تخصصی و ایجاد و نصب سیستم‌های اطلاعاتی مالی.

به‌صورت خاص، مخارج مالی که دولت در دوره گذار متحمل می‌شود تأثیر قابل توجهی بر سرعت اصلاحات در بخش عمومی و اجرای حسابداری تعهدی دارد.

کوانا و همکاران (۲۰۱۶)، مخارج لازم برای اصلاح نظام حسابداری و اجرای حسابداری تعهدی در دولت را به سه دسته تقسیم می‌کنند. این مخارج شامل:

الف) سرمایه‌گذاری در سیستم‌های جدید فناوری اطلاعات،
ب) آموزش کارکنان مالی و عملیاتی، سیاست‌مداران و حسابرسان،

پروژه ملی در بازه زمانی مذکور، با توجه به شرایط لازم برای گذار به حسابداری تعهدی و تجربیات سایر کشورها در این مسیر است. در این راستا، پس از بررسی اجمالی شرایط و منابع لازم برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و عوامل مؤثر بر دوره گذار، تجربه برخی کشورها در این زمینه تشریح و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌شود.

دوره گذار به حسابداری تعهدی

از آن‌جا که تعیین بازه زمانی غیرواقعی‌بانه، یکی از دلایل عدم موفقیت بسیاری از اصلاحات مدیریت مالی عمومی است (پرتوریس و پرتوریس، ۲۰۰۸).

تعیین دوره زمانی مناسب برای اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی نیز اهمیت فراوانی دارد (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

معمولاً دسترسی به منابع لازم، دامنه اصلاحات و میزان پشتیبانی سیاسی، تعیین کننده زمان مورد نیاز برای انجام اصلاحات است. طول این دوره در کشورها و حوزه‌های مختلف، با یکدیگر متفاوت است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

دوره اصلاحات ممکن است کوتاه‌مدت (۱ تا ۳ سال)، میان‌مدت (۴ تا ۶ سال) یا بلندمدت (بیش از ۶ سال) باشد. دوره کوتاه‌مدت در مواردی مناسب است که پشتیبانی سیاسی قوی وجود دارد و تعداد واحدهای دولتی اندک است. دوره میان‌مدت فرصت بیشتری برای برنامه‌های اجرایی تفصیلی‌تر، تدوین رویه‌های حسابداری و پیاده‌سازی و آزمون سیستم‌های جدید فراهم می‌کند. دوره میان‌مدت همچنین فرصت بیشتری برای آموزش گروه‌های درگیر در تغییر (همچون کارکنان دولت و سیاست‌مداران) فراهم می‌سازد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

به اعتقاد هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری دولتی^۹ (۲۰۰۷) در نظر گرفتن یک دوره ۱۰ تا ۱۲ ساله برای گذار به حسابداری تعهدی منطقی به نظر می‌رسد، زیرا این مدت زمان، امکان تدوین برنامه‌گذاری مناسب برای تمام سطح دولت و نهادهای مختلف آن را فراهم می‌کند.

با این وجود، ایجاد توازن بین مزایای پیاده‌سازی بلندمدت و مخاطرات فرسودگی اصلاحات^{۱۰} ضروری است. این مشکل زمانی روی می‌دهد که آن دسته از واحدهایی که فرایند

8. Cavanagh et al

9. Government Accounting Standards Advisory Board (GASAB)

10. Reform fatigue

ج) حق الزحمه خدمات مشاوره است.

کشورهای اندکی مخارج مرتبط با اجرای حسابداری تعهدی را به صورت عمومی منتشر کرده‌اند. با این وجود نمونه‌هایی در این زمینه موجود می‌باشد. برای مثال دولت فدرال اتریش مخارج دوره گذار به حسابداری تعهدی بین سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۳ را در حدود ۳۰ میلیون یورو برآورد کرد که معادل ۰/۷ درصد از تولید ناخالص داخلی این کشور است. همچنین کشور سوئیس مخارج پیاده‌سازی حسابداری و بودجه‌ریزی تعهدی در سطح دولت فدرال را حدود ۴۰ میلیون یورو برآورد کرد (یعنی معادل ۰/۵ درصد از تولید ناخالص داخلی این کشور) که تقریباً ۸۰ درصد از این مبلغ صرف سیستم فناوری اطلاعات جدید بود (پرایس واترهایوس کوپرز^{۱۱}، ۲۰۱۴).

هر چند این برآوردها مربوط به کشورهای توسعه یافته است و احتمالاً مخارج اصلاحات در کشورهای در حال توسعه، به دلیل فاصله ظرفیت نیروی انسانی و سیستم فناوری اطلاعات با وضعیت مطلوب، بیشتر خواهد بود (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

عوامل مؤثر بر شکل و زمان دوره‌گذار به حسابداری تعهدی در کشورهای در حال توسعه

همان‌طور که اشاره شد فقدان آموزش کارکنان و سیستم‌های فناوری مورد نیاز، از چالش‌های اصلی انجام اصلاحات در سیستم حسابداری تعهدی هستند. اجرای حسابداری تعهدی نیازمند مهارت‌های تخصصی و یک تغییر کلی در نگرش افراد در تمام سطوح سازمان است. همچنین، سیستم‌های فناوری اطلاعات نیازمند به‌روزرسانی بوده و تعهد مدیریت ارشد و سیاست‌مداران به‌منظور تأمین منابع لازم ضروری است.

حسابداری تعهدی پیچیده‌تر از حسابداری نقدی است. از این‌رو، نیازمند تخصص بیشتر، افزایش دقت قضاوت حرفه‌ای و مشارکت بیشتر کارکنان غیرحسابداری در فرایند تصمیم‌گیری است. یافته‌های پژوهش‌های پیشین نیز حاکی از آن است که فقدان آموزش کارکنان چالش اصلی دولت‌ها در پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی است. تخصص مورد نیاز به درک مفاهیم مبنای تعهدی محدود نمی‌شود بلکه دانش فنی در حوزه‌های پیچیده حسابداری همچون ابزارهای مالی، مزایای کارکنان، دارایی‌های ثابت، املاک، موجودی‌ها و... هم مورد نیاز است. بنابراین، آموزش کارکنان در سطح عملیاتی در چنین زمینه‌هایی نیز ضروری است (اسکامش^{۱۲}، ۲۰۱۳).

بدیهی است که ارتقای تخصص کارکنان در این زمینه‌ها زمان‌بر است و یکی از عواملی است که دوره زمانی لازم برای گذار به حسابداری تعهدی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. کریستنسن^{۱۳} (۲۰۰۲)، هم معتقد است محدودیت‌های اجرایی و پیاده‌سازی تحول (از جمله ضعف دانش و تخصص در حسابداری بخش عمومی) که زاینده محیط‌های سیاسی و اداری، موجب افزایش هزینه و زمان پیاده‌سازی تغییرات و تحولات در حسابداری بخش عمومی می‌شود. به اعتقاد وی ماهیت این محدودیت‌ها تحت تأثیر کوشش‌های تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات تغییر می‌کنند ولی در هر حال پیش‌برندگان تحول باید وجود این‌گونه محدودیت‌ها را در برنامه‌های خود لحاظ کنند.

در بسیاری از کشورها ظرفیت برای پیاده‌سازی یک سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی به دلیل فقدان منابع، به‌ویژه مهارت‌های حسابداری و فناوری اطلاعات و سیستم اطلاعاتی مدیریت مالی دولتی جدید محدود شده است. برای چنین کشورهایی اجرای کامل سیستم‌های مبتنی بر اقلام تعهدی باید به‌عنوان یک هدف بلندمدت مد نظر قرار گیرد. این محدودیت‌ها نباید مانع دولت‌ها برای آغاز فرایند پیاده‌سازی و اجرای اولین گام به سمت حسابداری تعهدی باشد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

خان و میرز^{۱۴} (۲۰۰۹) برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی روشی را ارائه کرده‌اند که شامل گزارش‌های مالی دوره‌ای توسط واحدهای جداگانه و در سطح کل دولت می‌باشد. یکی از روش‌های معرفی شده توسط آن‌ها رویکرد مرحله‌ای است که در آن ابتدا بر دارایی‌ها و بدهی‌های مالی که اندازه‌گیری آن‌ها ساده‌تر می‌باشد، تأکید شده است. به اعتقاد آن‌ها دولت‌ها می‌توانند روند گذار را با شناسایی و اندازه‌گیری تدریجی دارایی‌ها و بدهی‌های مالی آغاز کنند. بدین ترتیب یک ترازنامه مالی اولیه برای دولت بنا می‌شود که می‌تواند مبنای یک سیستم حسابداری تعهدی اولیه باشد، در حالی که همچنان تلاش برای شناسایی و ارزش‌گذاری دارایی‌های غیرمالی ادامه خواهد یافت. در حقیقت، حسابداری تعهدی مستلزم شناخت همه دارایی و بدهی‌هایی است که حائز تعریف دارایی و بدهی بوده و معیارهای شناخت آن‌ها را احراز می‌کنند. با این وجود، این موضوع مانع از این نمی‌شود که یک واحد، برای گذار به مبنای تعهدی کامل، شناخت دارایی‌ها و بدهی‌ها را در مراحل مختلف انجام دهد. برای نمونه، می‌توان در ابتدا به شناخت دارایی‌ها و

(همچون اتریش و فرانسه) انجام شد. کشورهای (مانند چین) نیز وجود دارند که پیاده‌سازی حسابداری تعهدی را در سطحی پایین‌تر از سطح ملی^{۱۵} آغاز کرده‌اند تا مشکلات خاص در مورد تجمع بدهی‌ها در آن سطوح را شناسایی نمایند. افزون بر این، در کشورهای تعهدی که به دنبال اجرای حسابداری تعهدی در تمام بخش عمومی هستند (همچون انگلستان و پرو)، تکمیل فرایند گذار بیش از ده سال به طول انجامیده است (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

در ادامه تجربه برخی کشورها در زمینه اجرای حسابداری تعهدی تشریح می‌شود.

انگلستان

قبل از آغاز اجرای حسابداری تعهدی در انگلستان، اکثر واحدهای بخش عمومی خارج از دولت مرکزی، گونه‌هایی از مبنای تعهدی را به کار می‌بردند (همان، ۲۰۱۶). اولین بار در بودجه سال ۱۹۹۳ این کشور برای به‌کارگیری حسابداری منابع در تمام بخش عمومی طی مدت ۳ تا ۵ سال، ابراز تمایل شد (کارلین، ۲۰۰۵).

در سال ۱۹۹۵ خزانه‌داری انگلستان^{۱۶}، رسماً تمایل خود را برای حرکت دولت مرکزی به سمت مبنای تعهدی در حسابداری و بودجه‌ریزی برای بخش‌های دولتی، تحت عنوان "بودجه‌ریزی و حسابداری منابع"^{۱۷} اعلام کرد (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

بدین منظور یک جدول زمانی تهیه شد که اجرای حسابداری تعهدی را تا سال ۱۹۹۸ الزامی می‌کرد (کارلین، ۲۰۰۵).

اجرای واقعی گزارشگری و حسابداری تعهدی در بخش عمومی این کشور بیش از آن‌چه انتظار می‌رفت به طول انجامید. جدول زمان‌بندی اولیه به‌گونه‌ای اصلاح شد که برای سال ۱۹۹۸ تنها یکسری حساب‌های آزمایشی^{۱۸} ارائه شود و انتشار حساب‌های تعهدی حسابرسی شده برای سال ۱۹۹۹ در نظر گرفته شد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۲).

در ابتدا مقرر شد این پروژه در سال ۲۰۰۱ عملیاتی شود. اگرچه معرفی حسابداری تعهدی به‌عنوان یک پیش‌نیاز برای بودجه‌ریزی تعهدی طبق برنامه (برنامه اصلاح شده) پیش رفت اما نگرانی در مورد کیفیت اطلاعات باعث شد که استقرار بودجه‌ریزی تعهدی در دو مرحله انجام شود. در واقع، استهلاک

بدهی‌های کوتاه‌مدت مثل حساب‌های دریافتی و پرداختی تمرکز کرد و سپس دارایی‌های ثابت مشهود را شناسایی نمود؛ هر چند که شناسایی این دارایی‌ها ممکن است در همان مراحل اولیه نیز امکان‌پذیر باشد. شناخت بدهی‌ها نیز ممکن است همچون دارایی‌ها، به‌صورت مرحله به مرحله انجام شود. بدهی‌های عمومی معمولاً در ابتدای راه شناسایی می‌شوند زیرا از نظر منطقی یک واحد گزارشگر سوابق دولتی از استقراض‌ها را نگهداری می‌کند. بدهی‌های بازنشستگی و سایر تعهدات بلندمدت در مراحل بعدی در دستور کار قرار می‌گیرند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۱).

به‌طور خلاصه می‌توان گفت مهم‌ترین محدودیت‌های پیش روی کشورهای در حال توسعه در بحث این اصلاحات عبارتند از: ظرفیت‌های فعلی واحدها در خصوص سیستم‌های حسابداری و کارکنان با صلاحیت، و منابع موجود (اعم از منابع داخلی یا خارج دولت) برای بهبود آن ظرفیت. وجود چنین محدودیت‌هایی در منابع به این معنی است که استفاده از روش پیاده‌سازی گام به گام در خصوص کشورهای در حال توسعه موضوعیت بیشتری دارد (همان، ۲۰۱۱).

طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰)، نیز استراتژی ترکیبی دستوری و مشارکتی، مرحله‌ای و بخشی را به‌عنوان مناسب‌ترین استراتژی اصلاحات حسابداری دولتی در ایران معرفی کردند. نتایج مطالعات کردستانی و همکاران (۱۳۹۳)، هم نشان داد که گذار تدریجی به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی بهترین راهکار برای پیمودن فرایندگذار در شرایط فعلی می‌باشد. به اعتقاد آن‌ها پیاده‌سازی تدریجی می‌تواند زمان لازم برای هماهنگی همه دستگاه‌های اجرایی کشور را مهیا کرده و مشکلات متعدد بخش عمومی را به مرور زمان برطرف کند. همچنین، این روش با تخصیص مستمر منابع، امکان استفاده صحیح و اثربخش از آن‌ها را فراهم کرده و احتمال عدم توانایی تأمین منابع مالی مورد نیاز پروژه را نیز کاهش می‌دهد.

تجربه پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کشورهای مختلف

ترتیب اصلاحات و طول دوره زمانی مورد نیاز برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بسیار حائز اهمیت است. کشورهای نظیر شیلی، افریقای جنوبی و سریلانکا افزودن اجزای تعهدی یا افشای آن‌ها در صورت‌های مالی را بدون در نظر گرفتن تاریخ مشخص برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در دستور کار خود قرار داده‌اند. در برخی کشورها اجرای حسابداری تعهدی در سطح دولت مرکزی طی سه (همچون نیوزیلند) تا پنج سال

15. Sub-national level

16. HM Treasury

17. Resource accounting and budgeting

18. Dry run accounts

به‌هنگام‌تر صورت‌های مالی تلفیقی، بهبودهایی بود که در گزارش‌های مالی سال ۲۰۱۳ دولت انگلستان رخ داد (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

سوئیس

در سوئیس با درخواست روزافزون پارلمان و جامعه برای اطلاعات جامع‌تر، دولت در سال ۲۰۰۱ با هدف شفاف کردن هزینه‌ها و بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین نیاز به تجدید ساختار و توسعه دولت الکترونیک، تصمیم به پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تا سال ۲۰۰۷ گرفت. در سال ۲۰۰۲ دولت فدرال الگوی حسابداری نوین را با هدف انتقال به بودجه‌ریزی و حسابداری تعهدی تهیه کرد. در سال ۲۰۰۴ دولت اقدام به تعریف و توسعه یک سیستم حسابداری یکپارچه در تمام سطوح بخش عمومی مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نمود. همزمان قانون بودجه فدرال نیز مورد بازنگری قرار گرفت. اولین صورت مالی دولت که مربوط به سال مالی ۲۰۰۷ بود که در مارس سال ۲۰۰۸ منتشر گردید و در ژوئیه همان سال به تصویب مجلس رسید. اگرچه پیاده‌سازی کامل حسابداری تعهدی به دلیل معرفی همزمان یک سیستم نرم‌افزاری جدید با احتمال خطای بالا چالش برانگیز بود، ولی در کل سودمندی آن نسبت به مشکلاتش فزونی داشت. فرایند پیاده‌سازی طبق زمان‌بندی اولیه در سال ۲۰۰۷ به اتمام رسید. الگوی حسابداری جدید توسط دولت فدرال سوئیس از سال ۲۰۰۷ به‌کار گرفته شد (اداره مالی فدرال^{۲۵}، ۲۰۰۸)، ولی از آن‌جا که در مرحله مقدماتی تمام خواسته‌ها برآورده نشد، در سال‌های بعد فرایند بهبود مستمر کیفیت اطلاعات حسابداری به‌عنوان یک فرایند مهم در دستور کار قرار گرفت و یک پروژه جدید جهت ارتقای نظام حسابداری و رفع انحرافات باقیمانده از استانداردها آغاز شد (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی^{۲۴}، ۲۰۱۴).

بر اساس این الگوی جدید تهیه گزارش مالی تلفیقی دولت شامل تمامی واحدهای تحت کنترل نیز در دستور کار قرار گرفت به‌طوری که بتوان جزئیات اضافی، حاوی اطلاعات مفید درباره مالیه فدرال به‌صورت یک کل ارائه کرد (اداره مالی فدرال^{۲۵}، ۲۰۰۸).

در نتیجه، دولت فدرال سوئیس اولین صورت مالی تلفیقی

و ذخایر دو سال پس از موعد مقرر در بودجه تعهدی گنجانده شد.

افزون بر این، در سال ۱۹۹۸ خزانه‌داری و دیوان محاسبات^{۱۹} این کشور مطالعه‌ای مشترک را برای امکان‌پذیری تهیه مجموعه‌ای از حساب‌های تعهدی تلفیقی برای کل بخش عمومی آغاز کردند و آن را به اصطلاح "حساب‌های کل دولت"^{۲۰} نامیدند. نهایتاً تهیه حساب‌های تعهدی کل دولت به‌عنوان یکی از اهداف اصلاحات در قانون حساب‌ها و منابع دولتی مورد پذیرش قرار گرفت. خزانه‌داری انگلستان برای دستیابی به این هدف، یک رویکرد اجرای سه مرحله‌ای به شرح زیر در نظر گرفت (چاو و همکاران^{۲۱}، ۲۰۰۷):

مرحله اول- تهیه یک حساب حسابرسی نشده برای کل دولت بر مبنای داده‌های آماری (و نه داده‌های حسابداری)؛
مرحله دوم- تهیه گزارش حساب‌های تلفیقی حسابرسی نشده دولت مرکزی. این گزارش ترکیبی از حساب‌های تمامی بخش‌های دولت مرکزی بود اما شامل دولت‌های محلی، صندوق‌های تجاری و سایر نهادهای غیراداری^{۲۲} (سازمان‌های نسبتاً مستقل غیردولتی در انگلستان نظیر شورای پژوهش هنر و علوم انسانی) نمی‌شد؛
مرحله سوم- انتشار حساب‌های تعهدی کامل حسابرسی شده کل دولت (به‌عبارت دیگر انتشار صورت‌های مالی تلفیقی بخش عمومی).

پروژه تهیه حساب‌های کل دولت طبق برنامه پیش نرفت و با تأخیر مواجه شد.

اگرچه قرار بود این پروژه برای صورت‌های مالی سال ۲۰۰۵-۲۰۰۶ تکمیل شود اما با توجه به عدم موفقیت در تهیه حساب‌های کل دولت برای آن سال، قرار شد اولین صورت‌های مالی دولت برای سال ۲۰۱۰-۲۰۰۹، تهیه شود (هلد و جاورجیو^{۲۳}، ۲۰۰۹).

به علت تأخیرهای متعدد در تصمیم‌گیری نهایی برای انتشار صورت‌های مالی تلفیقی، سرانجام اولین مجموعه کامل این گزارش در نوامبر سال ۲۰۱۱، بیش از یک دهه پس از تصویب قانون پشتوانه آن، انتشار یافت. از آن پس، به‌منظور ارتقای کیفیت داده‌ها و حل مسائل مربوط به کیفیت حسابرسی، یک برنامه عملی تعیین شد. تلفیق دارایی‌ها و بدهی‌های شبکه ریلی ملی، بهبودهایی در ارزشیابی دارایی‌های ثابت و انتشار

19. National Audit Office

20. Whole of Government Accounts (WGA)

21. Chow et al

22. Non-Departmental Bodies

23. Heald & Georgiou

24. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

25. Federal Finance Administration

برای اداره و نظارت بر پروژه اجرای حسابداری تعهدی زیر نظر دبیرکل خزانه و حسابدار کل مالزی تشکیل و برنامه زمانی حاوی فعالیت‌های اساسی، زمان اتمام آن‌ها و وظایف جزئی زیرمجموعه هر اقدام اساسی تهیه گردید. همچنین با توجه به زمان‌بندی و توصیه‌های صندوق بین‌المللی پول یک نقشه راه طراحی شد.

بر اساس این نقشه راه، تا پایان سال ۲۰۱۵ تمام وزارتخانه‌ها و دوایر دولت فدرال مالزی حسابداری تعهدی را به‌صورت کامل اجرا می‌نمایند. همچنین مبنای حسابداری دولت‌های ایالتی مالزی نیز تا پایان سال ۲۰۱۶ به تعهدی اصلاح می‌شود. البته، طبق نقشه راه یاد شده، دارایی‌ها و بدهی‌های سند افتتاحیه به‌تدریج طی سال‌های ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹ شناسایی خواهد شد و درآمدهای مالیاتی نیز طی چند مرحله از سال ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹ بر مبنای تعهدی شناسایی می‌شوند. به‌علاوه، مزایای کارکنان در ابتدا در یادداشت‌های صورت‌های مالی افشا خواهد شد (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی، ۲۰۱۳).

بحث و نتیجه‌گیری

پایه‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی اصولاً فرایندی زمان‌بر محسوب می‌شود. به‌ویژه فرایند گذار در کشورهای در حال توسعه حداقل پنج سال زمان (در بسیاری از موارد بیشتر از پنج سال) طول خواهد کشید (هیوز و مینوسکی، ۲۰۰۴).

مطالعات صندوق بین‌المللی پول نیز نشان داده است که کشورهای اندکی این فرایند را طی سه سال به انجام رسانده‌اند و در برخی از کشورها فرایند گذار بیش از ده سال به طول انجامیده است (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

معمولاً دسترسی به منابع لازم، دامنه اصلاحات و میزان پشتیبانی سیاسی، تعیین‌کننده زمان مورد نیاز برای انجام اصلاحات است. افزون بر این، گذار به حسابداری تعهدی باید از طریق تغییرات سیستم، فرایند مهندسی مجدد و تعریف دوباره نقش‌ها و مسؤولیت‌ها حاصل شود. این پروژه با انتشار اولین مجموعه از صورت‌های مالی دولت پایان نمی‌یابد و مستلزم اصلاح کیفیت اداره امور و رویه‌های تعهدی و اتخاذ فرایندی مستمر برای بهبود کیفیت اطلاعات است که باید در سراسر دولت مورد توجه قرار گیرد (اسکامش، ۲۰۱۳).

استفاده از مبنای حسابداری تعهدی برای گزارش‌گری مالی در اغلب کشورها فرایندی است که با گذر زمان کامل شده (متریو و گومز، ۲۰۱۳) و در بسیاری از موارد، دوره گذار بیشتر از

فدرال برای سال مالی ۲۰۰۹ تهیه شد (آرجنتو و همکاران، ۲۰۱۲).

سريلانكا

در سريلانكا از سال ۲۰۰۴ حرکت به سوی حسابداری تعهدی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی آغاز شد. در ابتدا در سال ۲۰۰۵ شکل اصلاح‌شده‌ای از صورت‌های مالی اساسی الزامی شده به‌وسیله استانداردهای بین‌المللی (صورت وضعیت مالی، صورت عملکرد مالی، صورت جریان وجوه نقد و صورت تغییر در ارزش خالص) توسط دولت این کشور پذیرفته شد. همچنین، صورت‌حساب عملکرد بودجه در پیوست صورت‌های مالی اساسی ارائه شد. تمامی این گزارش‌ها بر اساس مبنای نقدی تعدیل شده و با استفاده از بهای تمام شده تاریخی تهیه گردید. صورت وضعیت مالی تهیه شده شامل دارایی‌ها و بدهی‌های مالی بود. دولت سريلانكا قصد دارد تا حد امکان به‌صورت گام به گام به سمت مبنای تعهدی کامل حرکت کند.

در حال حاضر، یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی دولت این کشور شامل جدولی از دارایی‌های منقول کسب شده از سال ۲۰۰۴ می‌باشد. در مورد زمین و ساختمان در حال حاضر فرایند ارزشیابی و یا تجدید ارزشیابی در جریان است. اطلاعات به‌دست آمده از تکمیل فرایند مذکور به همراه اطلاعات مربوط به دارایی‌های منقول امکان افزایش دارایی‌های ثابت بر مبنای تعهدی را فراهم خواهد کرد (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶).

مالزی

مالزی در سال ۲۰۱۱ رسماً اجرای حسابداری تعهدی را به‌منظور ارتقای مدیریت مالی بخش عمومی پذیرفت ولی تلاش برای دستیابی به مدیریت مالی مناسب در واقع از ۶ سال قبل شروع شده بود. این کشور در سال ۲۰۰۵ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر مبنای نقدی را انجام داد که نقش زیادی در انضباط مالی دولت داشت. در ابتدای سال ۲۰۱۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی بخشنامه خزانه‌داری در زمینه چگونگی حرکت به سوی حسابداری تعهدی را منتشر کرد. در این بخشنامه مزایای ذاتی حسابداری تعهدی به‌ویژه ارائه تصویری جامع و دقیق از وضعیت مالی دولت و نقش آن در ارتقای مدیریت مالی بخش عمومی تشریح شد. به‌علاوه، در بخشنامه خزانه‌داری مسؤولیت هر یک از وزرا در زمینه اجرای حسابداری تعهدی به جزئیات مشخص گردید که این موضوع منجر به تعهد بالای وزارتخانه‌ها شد. از سوی دیگر کمیته‌هایی

برنامه تعیین شده اولیه بوده است.

از سوی دیگر، تجربه کشور انگلستان نشان داد که دوره گذار کوتاه‌مدت برای کشورهای با واحدهای دولتی زیاد مناسب نیست. به طوری که با وجود توسعه یافتگی انگلستان، اجرای حسابداری تعهدی در این کشور با توجه به تعدد واحدهای گزارشگر بسیار بیشتر از آن چه انتظار می‌رفت به طول انجامید. به علاوه، انتظار می‌رود اجرای این فرایند در کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای توسعه یافته با مشکلات و مسائل بیشتری مواجه باشد (تیکل، ۲۰۱۰)، که دلیل اصلی آن عدم وجود زیرساخت‌های لازم و مخارج قابل توجه تأمین آن‌هاست.

با توجه به مطالب گفته شده و الزام دولت به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در سطح بخش عمومی مطابق ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران، به نظر می‌رسد مهلت سه ساله مقرر در تبصره بند (۱) ماده (۲۶) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) نیازمند بازنگری اساسی است. در واقع، وسعت بخش عمومی ایران، دامنه وسیع اصلاحات و عدم دسترسی به منابع کافی برای انجام اصلاحات، تمدید مهلت اجرای کامل حسابداری تعهدی در دولت را اجتناب‌ناپذیر نموده است. لازم به ذکر است که در نظر نگرفتن زمان مناسب و واقع‌بینانه برای انجام هر یک از گام‌های پیاده‌سازی حسابداری تعهدی ممکن است خطراتی را در زمینه اجرای صحیح و اثربخش حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور ایجاد کند.

توجه به این نکته نیز ضروری است که هر چند می‌توان (و باید) از تجربه کشورهای دیگر در گذار به حسابداری تعهدی استفاده کرد اما شرایط و ویژگی‌های منحصر به فرد هر کشور نیز بر این فرایند اثرگذارند که جز با گام برداشتن در این مسیر مشخص نمی‌شود. از زمان شروع اجرای حسابداری تعهدی تاکنون مشکلات عملی اجرای کامل آن برای مدیران (راهبران این اصلاحات) مشخص شده و تجربه آن‌ها در این مسیر افزایش یافته است. افزون بر این، در اجرای حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی مهارت‌های نیروی انسانی نسبت به شروع این پروژه ارتقا یافته است. بدون شک، چنین پیشرفت‌هایی در منابع انسانی (مهارت کارکنان عملیاتی و تجربه مدیریتی) در پیمودن ادامه این مسیر بسیار راه‌گشا خواهد بود.

برای به‌ثمر نشستن تلاش‌ها و هزینه‌های صورت گرفته در راستای انجام اصلاحات در حسابداری بخش عمومی و دستیابی به اهداف آن، در نظر گرفتن زمان مناسب و واقع‌بینانه ضرورتی

است که با نزدیک شدن به پایان مهلت سه ساله پروژه گذار به حسابداری تعهدی بیش از پیش احساس می‌شود. از آن‌جا که استمرار حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش عمومی و اجرای کامل آن می‌تواند دولت را در مسیر تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی یاری کند، پیشنهاد می‌گردد با در نظر گرفتن تجربه کشورهای دیگر و شرایط موجود، بازه زمانی مناسب و واقع‌بینانه‌ای برای اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران در نظر گرفته شود. با توجه به توصیه‌های سازمان‌های بین‌المللی، برنامه نه ساله کشور مالزی (از سال ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۹) و تجربه دوازده ساله عملی دولت انگلستان (از سال ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۹) در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و در نظر گرفتن ماده (۸) قانون برنامه ششم توسعه جمهوری اسلامی ایران، تمدید چهار ساله مهلت اجرای کامل حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران می‌تواند ضمن ایجاد هماهنگی با قانون مذکور، زمینه لازم را برای ادامه مسیر این اصلاحات فراهم کند.

منابع

- اکرمی، سید رحمت الله؛ فعال قیومی، علی؛ قدیریان آرانی، محمدحسین. (۱۳۹۶). "تبیین نقش حسابداری تعهدی در تحقق اقتصاد مقاومتی". *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، ۵ (۱)، ۷۳-۹۶.
- طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ البرزی، محمود؛ زارعی، بتول. (۱۳۹۰). "ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مینای نقدی به مینای تعهدی در حسابداری دولتی ایران". *دانش حسابداری*، ۲ (۲)، ۷۳-۵۱.
- کردستانی، غلامرضا؛ ایران‌شاهی، علی‌اکبر. (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی". *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۲۸، ۱۰-۲۱.
- کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ ایران‌شاهی، علی‌اکبر (۱۳۹۳). "رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی". *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱ (۱)، ۹-۲۰.
- Argento, D., Grossi, G. & Vollenweider, P. (2012). *Explaining the consolidation of financial statements in the Swiss Federal Government*. Yearbook of Swiss Administrative Sciences, Winterthur: Swiss Society of Administrative Sciences SSAS, 11-22.

- Biondi, L. & Lapsley, I. (2014). "Accounting, Transparency and Governance: The Heritage Assets Problem". *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 146-164.
- Cangiano, M. (1996). "Accountability and Transparency in the Public Sector: The New Zealand Experience". *International Monetary Fund Working Paper*.
- Carlin, T.M. (2005). "Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector". *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336.
- Cavanagh, J., Flynn, S. & Moretti, D. (2016). "Implementing Accrual Accounting in Public Sector". *International Monetary Fund* (Fiscal Affairs Department).
- Chow, D.S., Humphrey, C. & Moll, J. (2007). "Developing Whole of Government Accounting in the UK: Grand Claims, Practical Complexities and a Suggested Future Research Agenda". *Financial Accountability & Management*, 23(1), 27-54.
- Christensen, M. (2002). "Accrual Accounting in the Public Sector: The Case of the New South Wales Government". *Accounting History*, 7(2), 93-124.
- Government Accounting Standards Advisory Board (GASAB). (2007). "Road Map and Transition Path for Accrual Accounting". Government Accounting Standards Advisory Board.
- Heald, D., & Georgiou, G. (2009). "Whole of Government Accounts Developments in the UK: Conceptual, Technical and Timetable Issues". *Public Money & Management*, 29(4), 219-227.
- Hughes, J. & Minovski, Z. (2004). "A Plan for Implementation of International Public Sector Accounting Standards in Developing Countries and Economies in Transition". *Public Fund Digest*, 4(1), 32-51.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2011). *Transition to the accrual basis of accounting: Guidance for public sector entities* (3rd ed). International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Study14.
- International Federation of Accountants (IFAC), (2002). *Resource accounting framework of accounting standard setting in the UK central government sector*. IFAC Occasional Paper 7, New York: IFAC.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2013). A closer look at: Malaysia, IFAC, From: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/A-Closer-Look-At-Malaysia-2013.pdf>.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). A closer look at: Switzerland, IFAC, From: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-A-Closer-Look-At-Switzerland2.pdf>.
- Khan, A. & Mayes, S. (2009). *Transition to accrual accounting*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.
- McPhee, I. (2006). Financial management in the public sector: how accrual accounting enhances governance and accountability.
- Monteiro, B.R.P. & Gomes, R.C. (2013). "International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector". *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(62), 103-112.
- Pretorius, C. & Pretorius, N. (2008). *A review of PFM reform literature*. London: DFID.
- Pricewater., House. & Coopers. (2014). *Collection of information related to the potential impact, including costs of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS Standards*. 2013/S107-182395.
- South Asian Federation of Accountants. (2006). *A study on accrual-based accounting for government and PSEs in SAARC countries*.
- Schumesch, P. (2013). *Towards a new era in government accounting and reporting*. Pricewaterhouse Coopers (PwC).

- Tickell, G. (2010). "Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma". *The International Business & Economics Research Journal*, 9(11), 71-78.

بررسی اثر کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه در ایران

*سعید بذرافشان^۱، احمد خدامی پور^۲

۱. مربی حسابداری، دانشکده علوم انسانی دانشگاه بجنورد.

۲. دانشیار حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۷/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۱۰/۵

The Effect of Tight Budget Control on Iran's Budget Deviation

*S. Bazrafshan¹, A. Khodamipour²

1. Lecturer Department of Accounting, Faculty of Humanities, University of Bojnord, Iran.

2. Associate Professor, University of Kerman-Shahid Bahonar, Iran.

Received: 2016/10/20 Accepted: 2016/12/25

Abstract

The main objective of this study is to investigate the effect of tight budgetary control (TBC) on budget deviation regard to budget turbulence as moderator variable. Tight budgetary control variable related data are extracted by Questionnaire method and budget deviation and budget turbulence related data are extracted from internal reports of Plan and Budget Organization (PBO) since years 2012 to 2015. Population of this study consisted of experts Budget and Planning Organization (BPO) of Iran. The results showed relation between TBC and budget deviation is reversed and significant. However, moderator variable does not have a significant effect on this relation. In addition, the results showed Past budget deviation has a significant effect on budget deviation coming years, but has no significant effect on the use of TBC.

چکیده

بحران اقتصادی موضوعی است که می‌تواند هر کشوری را در فرایند بودجه‌ریزی با مشکل انحراف بودجه مواجه نماید. با توجه به تحریم‌های اقتصادی فراوانی که ایران با آن مواجه است ضروری است تا حد امکان انحراف بودجه کاهش یابد. هدف این پژوهش، بررسی اثر استفاده از کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه ایران با در نظر گرفتن متغیر تعدیل‌گر آشفتگی بودجه است. داده‌های مربوط به متغیر کنترل بودجه انقباضی از روش پیمایشی و داده‌های مربوط به متغیر انحراف بودجه و آشفتگی بودجه از گزارش‌های درون سازمانی سازمان برنامه و بودجه برای سال‌های متوالی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۵ (۳ سال) استخراج شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها به کمک نرم‌افزار Smart-PLS انجام شد. نتایج پژوهش نشان داد ارتباط بین کنترل بودجه انقباضی و انحراف بودجه، معکوس و معنی‌دار است. اما متغیر آشفتگی بودجه اثری معنی‌دار بر این رابطه ندارد. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل نتایج نشان می‌دهد انحراف بودجه سال‌های گذشته بر انحراف بودجه سال‌های آینده اثری معنی‌دار دارد اما بر استفاده از کنترل بودجه انقباضی اثری معنی‌دار ندارد.

Keywords: Budget Deviation, Budget Turbulence, Tight Budget Control (TBC).

واژه‌های کلیدی: آشفتگی بودجه، انحراف بودجه، کنترل بودجه انقباضی.

JEL Classification: H61

طبقه‌بندی موضوعی: H61

مقدمه

نظام بودجه‌بندی، به‌عنوان ابزار مهم و حساس برای برنامه‌ریزی عملیات و فعالیت‌های دولت، مراحل و تحولات مهمی را پشت سر گذاشته و امروزه به‌صورت نظام فنی و مالی پیچیده درآمده است. کوشش‌هایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع می‌شود باید استفاده از منابع موجود برای رسیدن به اهداف مطلوب جامعه را حداکثر کند. به‌عبارت‌دیگر، می‌توان گفت منطق و دلیل اساسی بودجه‌ریزی در بخش دولتی، دستیابی به هدف رفاه اجتماعی است (جانسون و سیوربو^۱، ۲۰۱۴).

دولت که منابع مالی جامعه را در اختیار دارد و توسعه جامعه را هدف خویش می‌داند موظف است منابع کمیاب را به نحوی بهینه تخصیص دهد که در عین حال نه کسری داشته باشد و نه مازاد (نمازی و کمالی، ۱۳۸۱).

پس انحراف بودجه از بعد ارزیابی عملکرد، معیاری مهم برای قضاوت نسبت به درجه رضایت‌بخشی فعالیت هر دولتی محسوب می‌شود.

به اعتقاد فرج‌وند (۱۳۸۵)، مهم‌ترین عامل پیشرفت جامعه، برنامه‌ریزی اصولی عملیات دولت در قالب بودجه است. این موضوع تا حدی اهمیت دارد که وی ادعا می‌کند عقب‌ماندگی در بخش‌های مختلف اقتصادی جامعه را نیز می‌توان به نواقص نظام بودجه‌بندی نسبت داد.

مشکلات اقتصادی که در چند سال اخیر در ایران حاکم بوده است، متأسفانه دولت را با انحراف بودجه مواجه کرده است. در شرایط بحران و بی‌ثباتی اقتصادی، دولت‌ها باید سطح مخارج خود را کاهش داده و شیوه‌های کنترلی خود را نیز جهت رسیدن به اهداف مدنظر تغییر دهند (جانسون و سیوربو، ۲۰۱۴).

در اصطلاح، به شرایطی که مدیران از گستره قدرت خود بهره می‌گیرند تا به کمک کنترل‌های لازم به اهداف بودجه‌ای دست یابند، کنترل بودجه انقباضی^۲ (TBC) گفته می‌شود.

پژوهش‌های پیشین مانند پژوهش مرچنت^۳ (۱۹۹۸)، وندر استند^۴ (۲۰۰۱)، همسینگ و بیکر^۵ (۲۰۱۳) و داهلان و همکاران^۶ (۲۰۰۷)، که به بررسی مفید و مؤثر بودن روش‌های TBC پرداخته‌اند، مورد پژوهش آن‌ها

بخش خصوصی بوده است. نتایج این تحقیقات حاکی از مفید بودن TBC در بخش خصوصی است. با توجه به تعداد معدود پژوهش‌های حوزه TBC در بخش دولتی، پژوهش الشعیبه و بتول^۷ (۲۰۱۴)، یوتس و ماتزدرف^۸ (۲۰۱۶) و گریلوس^۹ (۲۰۱۷) نیز همانند پژوهش‌های بخش خصوصی بر مفید بودن به‌کارگیری TBC در بخش دولتی اذعان دارد.

بی‌ثباتی و یا اصطلاحاً آشفتگی بودجه به تغییرات شدید و قابل توجه در مقدار منابع در دسترس و در نهایت تغییر بودجه از سالی به سال دیگر گفته می‌شود (بوین و می‌یر^{۱۰}، ۲۰۰۹).

موضوع بودجه‌ریزی در شرایط آشفتگی اقتصادی، مسئله‌ای بسیار مهم برای هر دولتی است که بتواند در چنین شرایطی برنامه‌های مدنظر خود را با کمترین انحراف بودجه محقق نماید. در پژوهش حاضر مشابه رویکرد پژوهش الشعیبه و بتول (۲۰۱۴)، یوتس و ماتزدرف (۲۰۱۶) و گریلوس (۲۰۱۷)، TBC در بخش دولتی مورد ارزیابی قرار گرفته و علاوه بر اینکه اثر آن بر انحراف بودجه بررسی می‌شود، با توجه به شرایط خاص ایران، اثر آشفتگی اقتصادی نیز به‌عنوان متغیری تعدیل‌گر بر این رابطه بررسی می‌شود تا مشخص شود آیا در شرایطی که آشفتگی بودجه وجود دارد، به‌کارگیری TBC می‌تواند در کاهش انحراف بودجه کمک کننده باشد یا خیر.

پیشینه پژوهش

یکی از مؤلفه‌های مهمی که به نظر می‌رسد باعث ایجاد اشتباهاتی در تخمین بودجه گردد، موضوع آشفتگی است.

به عقیده بوین و می‌یر (۲۰۰۹) و بوید و همکاران^{۱۱} (۱۹۹۳) بی‌ثباتی یا اصطلاحاً آشفتگی بودجه، تغییرات شدید در مقدار منابع در دسترس و در نهایت تغییر بودجه از سالی به سال دیگر است. از آنجایی که چند سالی است به دلایلی گوناگون مانند تحریم‌های اقتصادی، بی‌ثباتی قیمت نفت و... ایران با بحران و بی‌ثباتی اقتصادی مواجه است بنابراین این کشور نیز باید درگیر آشفتگی بودجه باشد که ارقام بودجه‌ای نیز بر این موضوع صحنه می‌گذارند (رضایی و همکاران، ۱۳۹۵).

1. Johansson & Siverbo
2. Tight Budget Control (TBC)
3. Merchant
4. Van der Stede
5. Hemsing & Baker
6. Dahlan et al

7. Al-Shaibie & Batool
8. Uthes & Matzdorf
9. Grillos
10. Boyne & Meier
11. Boyed et al

باشد.

به اعتقاد الشعیبیه و بتول (۲۰۱۴)، انحراف بودجه سال‌های گذشته به علت اثرات روانی بر مدیران، باعث می‌شود آن‌ها در به‌کارگیری روش TBC برای جلوگیری از تکرار انحراف بودجه در سال‌های بعد، رغبت بیشتری نشان دهند. از همین رو، در پژوهش حاضر، این متغیر نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در حوزه موضوع TBC، محققانی مانند مرچنت (۱۹۹۸) و اوچی^{۱۳} (۱۹۷۹)، سازوکار کنترلی را در سه گروه مجزا طبقه‌بندی کردند:

گروه اول: کنترل‌های رفتاری؛ یعنی فعالیت کارشناسان توسط مدیران رصد می‌شود. این کنترل زمانی مؤثر می‌افتد که مدیران نسبت به کارایی و اثربخشی رفتار کارشناسان خود آگاه باشند.

گروه دوم: کنترل‌های اجتماعی؛ یعنی کارشناسان به گونه عمل می‌نمایند که باورها، اعتقادات، فرهنگ و جامعه‌ای که در آن رشد کرده‌اند، به آن‌ها اجازه می‌دهد. بنابراین اثر این کنترل‌های درونی بر عملکرد آن‌ها مؤثر است.

گروه سوم: کنترل بازده (خروجی)؛ هنگامی که مدیریت از ابزارهایی برای سنجش عملکرد کارشناسان استفاده می‌نماید.

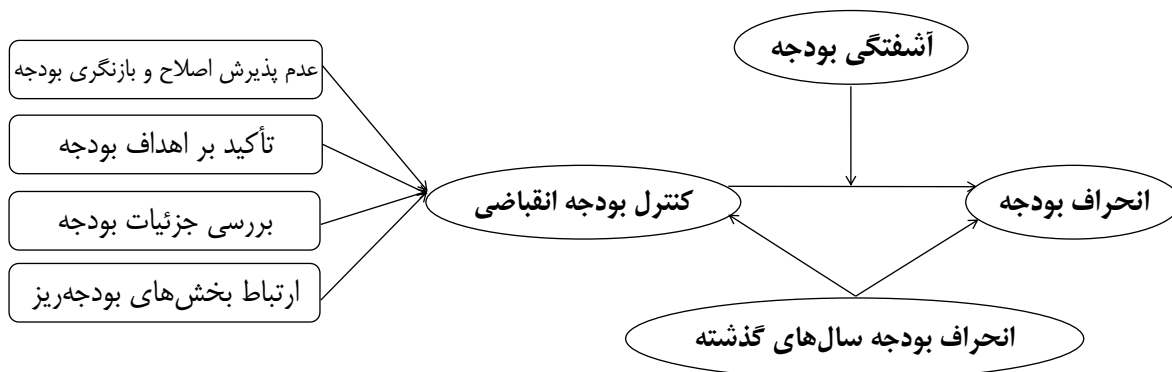
به عقیده مسیتوش و کوترون^{۱۴} (۲۰۱۰)، این نوع کنترل باعث کاهش رفتارهای نامناسب و از طرف دیگر، باعث هماهنگی در اهداف می‌گردد که بر اساس نوع ارزیابی، مدیریت می‌تواند تصمیم به تنبیه یا تشویق کارشناس مربوط بگیرد.

آشفستگی قابل توجه در بودجه‌ای که قبلاً روندی افزایشی داشته است لزوم استفاده از طرح‌های کنترلی را ایجاد می‌کند (بوین و همکاران^{۱۲}، ۲۰۰۰؛ بوین و می‌یر، ۲۰۰۹). مرچنت (۱۹۸۵، ۱۹۹۸)، معتقد است کنترل بودجه هنگامی انقباضی محسوب می‌شود که این کنترل، کارشناسان را ملزم نماید دقیقاً طبق خواسته مدیران خود عمل نمایند.

به اعتقاد وندراستد (۲۰۰۱)، از مهم‌ترین و برجسته‌ترین مؤلفه‌هایی که انتظار می‌رود در ایجاد TBC نقش اساسی داشته باشند، عبارتند از: مدیریت اصلاح بودجه را نپذیرد، مدیریت به آسانی انحراف از اهداف بودجه را پذیرا نباشد، وی نگاهی جزئی و دقیق به بودجه داشته باشد و شدیداً به مشارکت کارکنان و همکاری آنان تأکید ورزد. در پژوهش حاضر نیز از این مؤلفه‌ها برای اندازه‌گیری متغیر مکنون TBC استفاده شده است.

به‌کارگیری سیاست‌های TBC در فرایند بودجه‌ریزی باعث کاهش معنادار در انحراف بودجه می‌گردد؛ به‌خصوص در شرایطی که آشفستگی بودجه وجود دارد و بودجه از سالی به سال دیگر نوسان دارد (جانسون و سیوربو، ۲۰۱۴).

بنابراین انتظار می‌رود TBC و انحراف بودجه با یکدیگر ارتباط داشته باشند. ارتباط بین متغیرهای پژوهش حاضر در نمودار ۱ مشاهده می‌شود. در این مدل اثر متغیر آشفستگی بودجه (اقتصادی) به صورت متغیر تعدیل‌گر بر رابطه بین TBC و انحراف بودجه مورد بررسی قرار می‌گیرد. انحراف بودجه سال‌های گذشته، از مهم‌ترین موضوعاتی است که در تحقیقات پیشگفته مورد توجه قرار گرفته است. انحراف بودجه سال‌های گذشته بر انحراف بودجه سال بعد یا بر استفاده از TBC می‌تواند اثرگذار



نمودار ۱. مدل مربوط به ارتباط بین متغیرهای پژوهش

13. Ouchi
14. Macintosh & Quattrone

12. Boyne et al

رضایتمندی رابطه‌ای معکوس با شدت استفاده از TBC دارند اما در اردن، این رابطه مثبت است. در رابطه با متغیر سوم هر سه کشور مشابه بوده و این متغیر رابطه‌ای مثبت با شدت استفاده از TBC دارد.

جانسون و سیوربو (۲۰۱۴)، به بررسی رابطه کنترل زیاد بودجه و انحرافات بودجه در ۱۹۶ شهرداری کشور سوئد پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد اگر انحرافات بودجه زیاد باشد شهرداری‌ها باید کنترل بیشتری بر بودجه اعمال کنند؛ اما اگر انحرافات بودجه جزئی باشد شهرداری‌ها بدون کنترل زیاد بر بودجه و به سبک سال‌های پیشین می‌توانند عمل نمایند.

یوتس و ماتزدرف (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی تخصیص بهینه منابع بودجه‌ای به مناطق روستایی کشور آلمان از سال ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۳ پرداختند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد با افزایش مشارکت بودجه‌ای بین کارشناسان (که یکی از مؤلفه‌های TBC است) و افزایش شفافیت بودجه‌ای در فرایند بودجه‌ریزی، منابع بودجه‌ای به صورت بهینه‌ای تخصیص خواهد یافت و از تخصیص‌های غیرضروری جلوگیری کرده و باعث نزدیکتر شدن به انحراف بودجه صفر می‌گردد.

گریلوس (۲۰۱۷)، نیز در پژوهشی مشابه، به بررسی ارتباط بودجه‌ریزی مشارکتی با فقر و انحرافات بودجه پرداخت. وی در پژوهش خود یکی از مؤلفه‌های TBC یعنی مشارکت و همفکری کارشناسان در فرایند بودجه‌ریزی را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش وی نشان داد هرگاه بودجه‌ریزی مشارکتی انجام نگیرد، منابع بودجه‌ای به شهرهای کمتر توسعه یافته، کمتر از آنچه که باید تخصیص می‌یابد و علاوه بر این انحراف بودجه بزرگتر، محتمل‌تر خواهد بود.

انواری رستمی، محمدی شاد و معروفی (۱۳۹۴)، در پژوهشی به بررسی وجود اثر چرخ‌دنده‌ای در سود بودجه شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران پرداختند. اثر چرخ‌دنده‌ای زمانی رخ می‌دهد که انحراف مساعد (نامساعد) از عملکرد بودجه شده، موجب افزایش (کاهش) عملکرد بودجه شده دوره آینده شود. آن‌ها ادعا کردند انحراف از اهداف بودجه شده در سال جاری، بر اهداف بودجه شده سال بعد اثر می‌گذارد؛ یعنی اثر چرخ دنده‌ای مشاهده می‌شود و انحراف مساعد از اهداف تعیین شده نسبت به انحراف نامساعد، بر تغییرات اهداف بودجه شده دوره آتی اثر بیشتری دارد؛ به بیان دیگر، اثر چرخ‌دنده‌ای نامتقارن است.

وندر استند (۲۰۰۱)، در پژوهشی به بررسی شاخصه‌های فراوانی، که هر یک انتظار می‌رود معرف استفاده از TBC باشد، از نمونه‌ای شامل ۱۵۳ شرکت در کشور بلژیک پرداخت. مهم‌ترین شاخصه‌های شناسایی شده توسط وی عبارتند از: مدیریت تأکیدی ویژه بر محقق شدن بودجه داشته باشد، مدیریت در طی سال، اصلاح بودجه را نپذیرد، مدیریت به آسانی انحراف از اهداف بودجه را پذیرا نباشد، وی نگاهی جزئی و دقیق به بودجه داشته باشد و شدیداً به مشارکت کارکنان و همکاری آنان تأکید ورزد. به اعتقاد وندر استند پنج عامل فوق از مهم‌ترین شاخصه‌هایی هستند که انتظار می‌رود در TBC وجود داشته باشند.

مسئله پذیرش یا عدم پذیرش سیستم کنترلی TBC در محیط کاری سازمان از مهم‌ترین موضوعاتی است که بر عملکرد سازمان مؤثر خواهد بود. در این رابطه داهلان و همکاران (۲۰۰۷)، به بررسی رابطه بین TBC و عملکرد شرکت‌ها پرداختند. آن‌ها علاوه بر این اثرات احتمالی دو متغیر راهبردهای تجاری و عوامل محیطی بیرونی را بر این رابطه بررسی کردند. در نهایت آن‌ها متوجه شدند رابطه TBC و عملکرد شرکت در صورتی که راهبرد پذیرشی نسبت به TBC در شرکت حاکم باشد مثبت؛ ولی زمانی که راهبرد تدافعی وجود دارد یا عوامل محیطی بیرونی اثرگذار باشند بین این دو متغیر رابطه‌ای وجود ندارد.

همسینگ و بیکر (۲۰۱۳)، به بررسی تأثیر استفاده از TBC بر رفتار مدیریت در شهرداری‌های دولتی کشور سوئد پرداختند. آن‌ها رفتار را از ۴ بعد (انگیزه، تعهد، رضایتمندی و استرس) مورد بررسی قرار دادند. طبق نتایج کسب شده از تحلیل داده‌های پرسشنامه‌ای، آن‌ها ادعا کردند اکثریت مدیران شهرداری‌ها TBC را تجربه کرده‌اند. طبق نتایج این پژوهش، احساس تعهد و استرس به ترتیب رابطه منفی و مثبت با شدت استفاده از TBC داشته، اما دو متغیر دیگر با TBC رابطه‌ای ندارند.

الشعبیه و بتول (۲۰۱۴)، نیز اثر استفاده از TBC را بر رفتار کارشناسان سازمان‌های دولتی سه کشور اردن، پاکستان و سوئد بررسی کردند. در این پژوهش، رفتار کارشناسان از ۴ بعد (صداقت، رضایتمندی، تنش‌های محیط کاری و علاقه‌مندی و توجه) مورد واکاوی قرار گرفت. نتایج نشان داد، اردن و پاکستان نسبت به سوئد، سطح بالاتر و شدیدتری از TBC را تجربه نموده‌اند. علاوه بر این مشخص شد در سوئد و پاکستان، متغیر صداقت و

متغیرهای پژوهش

کنترل بودجه انقباضی: برای اندازه‌گیری متغیر TBC از ۴ مؤلفه‌ای که توسط وندر استد (۲۰۰۱) معرفی شده است استفاده گردید، این مؤلفه‌ها عبارتند از: مدیریت اصلاح بودجه را نپذیرد، مدیریت به آسانی انحراف از اهداف بودجه را پذیرا نباشد، وی نگاهی جزئی و دقیق به بودجه داشته باشد و شدیداً به مشارکت کارکنان و همکاری آنان تأکید ورزد.

درباره مؤلفه‌های بالا، به تفکیک برای هر یک از ۳ سال متوالی ۹۳، ۹۴ و ۹۵ در پایان آذر ماه هر سال سؤالاتی از کارشناسان سازمان برنامه و بودجه پرسیده شد تا از این طریق شدت و ضعف کنترل بودجه انقباضی هر سال به تفکیک سنجیده شود تا بتوان همبستگی TBC هر سال را با انحراف سال‌های مد نظر، مورد بررسی قرار داد.

انحراف بودجه: متغیر وابسته پژوهش حاضر انحراف

بودجه است. انحراف بودجه به معنی تفاوت بین بودجه و عملکرد است. انحراف بودجه مثبت به معنی بزرگ‌تر بودن بودجه سال n نسبت به عملکرد (هزینه‌های واقعی) آن سال است و انحراف بودجه منفی به معنی این است که عملکرد (هزینه‌های واقعی) سال n نسبت به بودجه این سال بزرگ‌تر است (الشعبیه و بتول، ۲۰۱۴).

رابطه (۱)

$$\text{انحراف بودجه} = \frac{\text{هزینه واقعی سال } n \text{ ام} - \text{هزینه بودجه شده سال } n \text{ ام}}{\text{هزینه واقعی سال } n \text{ ام}}$$

انحراف بودجه سال‌های گذشته: مشابه فرمول

انحراف بودجه است با این تفاوت که ارقام سال‌های گذشته در آن درج می‌گردد.

رابطه (۲)

$$\text{انحراف بودجه سال‌های گذشته} = \frac{\text{هزینه واقعی سال } (n-1) - \text{هزینه بودجه شده سال } (n-1)}{\text{هزینه واقعی سال } (n-1)}$$

آشفستگی بودجه: بی‌ثباتی و یا اصطلاحاً آشفستگی بودجه

یعنی تغییرات شدید و قابل توجه در مقدار منابع در دسترس و در نهایت تغییر بودجه از سالی به سال دیگر (بوین و می‌یر، ۲۰۰۹).

اگر بودجه انبساطی باشد، آشفستگی بودجه ارزش منفی و اگر انقباضی باشد، آشفستگی بودجه ارزش مثبت می‌گیرد (جانسون

حاجیپا و شمسی (۱۳۹۴)، در پژوهشی به بررسی اثر کنترل بودجه بر انحرافات و انعطاف‌پذیری بودجه شهرداری‌های کشور (در دوران‌های ثبات و آشفتگی بودجه‌ای) پرداختند. نتایج نشان داد کنترل بودجه در دوران ثبات و آشفتگی بودجه‌ای، به طور معنی‌داری موجب کاهش انحرافات بودجه می‌شود. همچنین، کنترل بودجه در دوران ثبات و آشفتگی، به طور معنی‌داری موجب افزایش انعطاف‌پذیری بودجه می‌شود.

صالحی (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی اثر استفاده از کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه شهرداری مشهد پرداخت. وی از طریق دریافت داده‌های بودجه‌ای برای سال‌های ۹۲ و ۹۳ به روش آرشویی و دریافت داده‌های مربوط به TBC به روش پیمایشی در سال ۹۵، به این نتیجه رسید که به‌کارگیری TBC می‌تواند باعث کاهش انحراف بودجه شهرداری مشهد گردد.

با توجه به پژوهش‌هایی که به آن‌ها اشاره شد، انتظار می‌رود TBC با انحراف بودجه ارتباط داشته باشد. برای اندازه‌گیری TBC از متغیرهای معرفی شده توسط وندر استد (۲۰۰۱) استفاده شد.

علاوه بر این انتظار می‌رود آشفستگی اقتصادی بتواند به‌عنوان متغیری تعدیل‌گر در این رابطه نقش داشته باشد. این موضوع از مدل پژوهش جانسون و سیوریو (۲۰۱۴) و حاجیپا و شمسی (۱۳۹۴)، الگو گرفته شده است. ضمناً با توجه به اینکه روند بودجه‌ریزی مرسوم در بسیاری از دستگاه‌ها افزایشی بوده است (رضایی و همکاران، ۱۳۹۵).

پس انحراف بودجه سال‌های گذشته بی‌ارتباط با بودجه و در نتیجه انحراف بودجه سال بعد نخواهد بود. این موضوع نیز از مدل پژوهش الشعبیه و بتول (۲۰۱۴) و انواری رستمی و همکاران (۱۳۹۴)، الگو گرفته شده است.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش حاضر به صورت زیر می‌باشد:

H_1 : استفاده از TBC در فرایند بودجه‌ریزی در ایران اثر معنی‌داری بر کاهش انحراف بودجه دارد (با در نظر گرفتن اثر متغیر تعدیل‌گر آشفستگی بودجه بر این رابطه).

H_2 : انحراف بودجه سال‌های گذشته بر انحراف بودجه سال بعد اثری معنی‌دار دارد.

H_3 : انحراف بودجه سال‌های گذشته بر استفاده از TBC، اثری معنی‌دار دارد.

و سیوربو، ۲۰۱۴؛ حاجیها و شمسی، (۱۳۹۴).
رابطه ۳)

$$\text{هزینه واقعی سال } (n-1) - \text{درآمدهای بودجه ریزی شده سال } n = \left(\frac{\text{نسبت آشننگی بودجه}}{\text{هزینه واقعی } (n-1)} \right)$$

نهایت نرم افزار معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس حداقل مربعات جزئی (PLS) انتخاب شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار Smart-PLS بهره گرفته شد.

یافته‌های پژوهش

توصیف آماری

توصیف آماری مربوط به میانگین پاسخ کارشناسان سازمان برنامه و بودجه به هر یک از ۴ مؤلفه متغیر TBC: عدم پذیرش اصلاح و بازنگری بودجه، تأکید بر اهداف بودجه، بررسی جزئیات بودجه و ارتباط بخش‌های بودجه‌ریز؛ به تفکیک برای هر سال در نمودار ۲ به تصویر در آمده است. میانگین پاسخ‌ها به مؤلفه ارتباط بخش‌های بودجه‌ریز که موضوع مشارکت در امر بودجه‌ریزی را اندازه‌گیری می‌کند به ترتیب برای سه سال متوالی ۴/۷، ۴/۵۵، ۴/۹ است که برخلاف سه مؤلفه دیگر، ابتدا مقداری کاهش و سپس افزایش داشته است. همانطور که مشاهده می‌شود به جز یک مؤلفه "ارتباط بخش‌های بودجه‌ریز"، سه مؤلفه دیگر روندی افزایشی دارند و این موضوع از روند رو به رشد TBC پیاده شده در بودجه‌ریزی از سال ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۵ حکایت دارد.

شاخص ضریب تعیین

معیار اساسی ارزیابی متغیرهای مکنون درون‌زای مدل مسیر، ضریب تعیین است. این شاخص نشان می‌دهد چند درصد از تغییرات متغیر درون‌زا (وابسته) توسط متغیر برون‌زا (مستقل) صورت می‌گیرد. مقادیر ۰/۶۷، ۰/۳۳ و ۰/۱۹ برای متغیرهای مکنون درون‌زا در مدل مسیر معادلات ساختاری (درونی) به ترتیب قابل توجه، متوسط و ضعیف توصیف شده است (هنسلر و همکاران^{۱۸}، ۲۰۰۹).

مطابق آنچه در نمودار ۱ مشاهده شد، متغیر مکنون "انحراف بودجه از متغیرهای TBC" و "انحراف بودجه سال‌های گذشته" و "متغیر مکنون TBC از متغیر انحراف بودجه سال‌های گذشته" تأثیر می‌پذیرند. مطابق آنچه در جدول ۱ مشاهده می‌شود می‌توان ادعا کرد ۹۶/۵ درصد تغییرات متغیر درون‌زای "انحراف بودجه" توسط متغیر برون‌زای TBC و انحراف بودجه سال‌های گذشته توصیف می‌شود، که این مقدار قابل توجه است. اما تنها ۱۲/۱ درصد از تغییرات متغیر درون‌زای TBC توسط متغیر برون‌زای انحراف بودجه سال‌های گذشته توصیف می‌شود که بیانگر

روش‌شناسی پژوهش

داده‌های مربوط به متغیر TBC از طریق روش پیمایشی و داده‌های مربوط به متغیرهای انحراف بودجه و آشننگی بودجه از گزارش‌های درون سازمانی سازمان برنامه و بودجه استخراج شده است.

جامعه آماری این پژوهش شامل کارشناسان سازمان برنامه و بودجه کشور ایران برای سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۵ در تهران است؛ کارشناسان این سازمان افرادی هستند که به فعالیت بودجه‌ریزی برای دستگاه‌های دولتی مشغول می‌باشند. برای انتخاب نمونه، از روش نمونه‌گیری تصادفی استفاده شده است. از آنجایی که تعداد افراد جامعه آماری برای سال‌های ۱۳۹۳، ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵ به ترتیب ۲۶۵، ۲۷۰ و ۲۷۴ نفر می‌باشند، حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران به ترتیب ۱۵۷، ۱۵۸ و ۱۶۰ نفر تعیین گردید. برای حذف تعدیلات وارده بر واریانس ناشی از انتخاب بیشینه و کمینه طیف لیبرت، بین جامعه مزبور در هر سال ۲۴۰ پرسشنامه به صورت حضوری توزیع شد که به ترتیب ۲۱۴، ۱۸۵ و ۲۰۲ پرسشنامه قابل قبول جمع‌آوری شد.

در پرسشنامه‌ها از کارشناسان تقاضا شد به سؤالاتی که درباره موضوع کنترل بودجه انقباضی است بر اساس طیف لیبرت ۷ گزینه‌ای (بسیار زیاد تا بسیار کم) پاسخ دهند. در این پرسشنامه برای شیوه بودجه‌ریزی سؤالاتی پرسیده شد تا شدت و ضعف شیوه‌های کنترلی مدیر (TBC) در هر سال به تفکیک مشخص گردد.

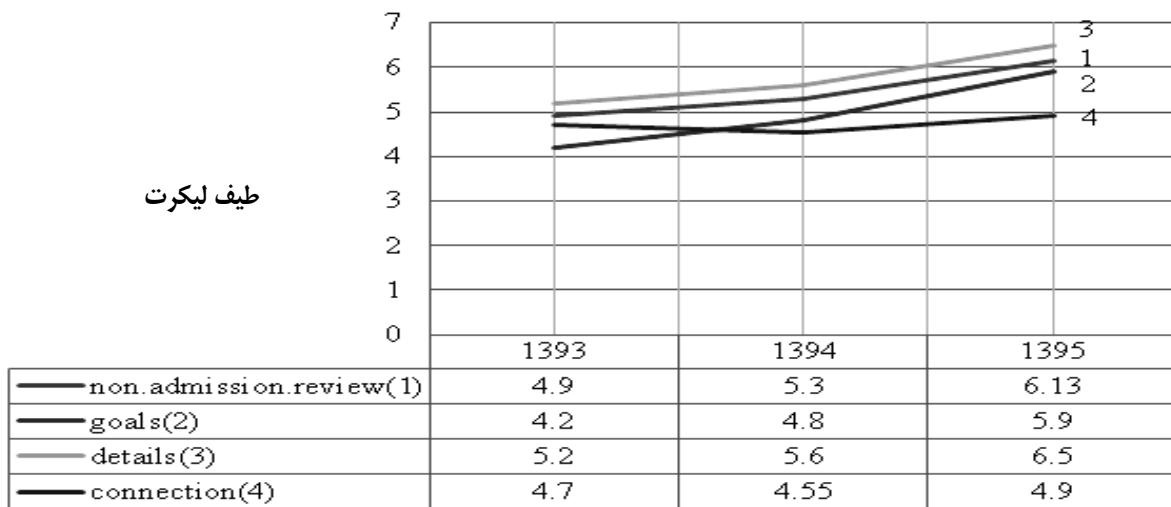
از آنجایی که ارتباط بین متغیرهای پژوهش پیچیده است نمی‌توان با کمک نرم‌افزارهای آماری معمولی مانند SPSS فرضیات پژوهش را بررسی نمود. به باور چن و همکاران^{۱۵} (۱۹۹۶)، رویکرد مدل‌یابی معادلات ساختاری، رویکردی نیرومند برای بررسی مدل‌هایی است که در آن‌ها متغیرهای تعدیل‌کننده^{۱۶} وجود دارد. ضمناً با توجه به اینکه رویکرد معادلات ساختاری به اندازه نمونه حساس نیست و همینطور عدم حساسیت رویکرد حداقل مربعات جزئی^{۱۷} به نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۵) در

17. Partial Least Squares (PLS)

18. Hensler et al

15. Chin et al

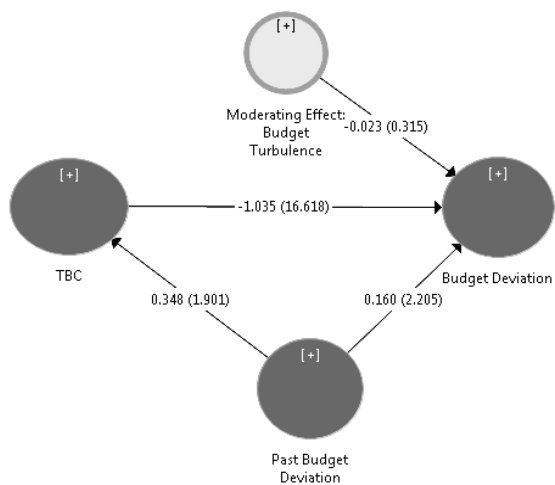
16. Moderators



نمودار ۲. توصیف آماری مربوط به مؤلفه‌های متغیر TBC

جدول ۱. ضریب تعیین متغیرهای مکنون درون‌زا

| R Square | متغیرهای درون‌زای مکنون |
|----------|-------------------------|
| ۰/۹۶۵ | انحراف بودجه |
| ۰/۱۲۱ | کنترل بودجه انقباضی |



شکل ۱. ضرایب مسیر و آماره تی

تا +۱ است که اگر برابر با صفر شود، نشان دهنده نبود رابطه علی خطی بین دو متغیر پنهان است (ولایی و همکاران، ۲۰۱۷).

ضرایب مسیر و آماره تی در شکل ۱ قابل مشاهده است. به‌عنوان مثال، ضریب مسیر اثر کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه ۱/۰۳۵- محاسبه شده است که به معنی رابطه معکوس بین دو متغیر است و آماره T این مسیر نیز ۱۶/۶۱۸ محاسبه شده است. در ادامه به بررسی هر یک از فرضیه‌ها پرداخته می‌شود.

ضعیف بودن وابستگی تغییرات متغیر درون‌زا به متغیر برون‌زای مربوطه است.

برازش کلی مدل

شاخصی به نام GOF برای برازش کلی مدل پژوهش وجود دارد که این شاخص معیاری برای عملکرد کلی مدل تلقی می‌شود. این شاخص، مجذور ضرب دو مقدار متوسط مقادیر اشتراکی (Communality) و متوسط ضریب تعیین (R Square Average) است. متوسط مقادیر اشتراکی از طریق محاسبه میانگین بار عاملی متغیرهای مشاهده‌پذیر متناظر با هر متغیر مکنون محاسبه می‌شود (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۵).

شاخص GOF به صورت زیر است:
رابطه (۴)

$$GOF = \sqrt{r^2 * communality}$$

حدود این

شاخص بین صفر و یک می‌باشد، هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) ، سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به ترتیب به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی نمودند. با توجه به اینکه مقادیر r^2 و communality به ترتیب ۰/۴۷۲ و ۰/۶۶۷ محاسبه شده است شاخص GOF برابر با ۰/۳۱۴ خواهد بود. بنابراین شاخص محاسبه شده حاکی از مطلوبیت مدل به‌کار گرفته شده در پژوهش است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

ضریب مسیر بیان‌کننده وجود رابطه علی خطی و شدت و جهت این رابطه بین دو متغیر مکنون است. عددی بین ۱-

فرضیه اول

استفاده از TBC در فرایند بودجه‌ریزی در ایران (با توجه به شرایط آشفته‌گی بودجه‌ای) اثر معنی‌داری بر کاهش انحراف بودجه دارد.

با توجه به اینکه ضریب مسیر ارتباط بین کنترل بودجه انقباضی و انحراف بودجه، عددی منفی ($-1/0.35$) محاسبه شده است می‌توان اینگونه استدلال کرد که با افزایش کنترل بودجه انقباضی، انحراف بودجه کاهش می‌یابد و در نتیجه رابطه‌ای عکس بین آن‌ها وجود دارد. برای بررسی معناداری این رابطه عکس از طریق مراجعه به جدول ۲ می‌توان گفت این رابطه عکس، معنادار نیز می‌باشد؛ زیرا p-value برای این مسیر $0/000$ بدست آمده است.

در فرضیه نخست باید اثر متغیر تعدیل‌گر آشفته‌گی بودجه بر رابطه بین دو متغیر TBC و انحراف بودجه اندازه‌گیری شود. نمودار ۳ ارتباط بین TBC و انحراف بودجه را با و بدون در نظر گرفتن اثر متغیر تعدیل‌گر نشان می‌دهد (خط ۱؛ با در نظر گرفتن متغیر تعدیل‌گر؛ خط ۲؛ بدون در نظر گرفتن متغیر تعدیل‌گر؛ خط ۳؛ میانگین دو خط پیشگفته).

همانطور که مشاهده می‌شود با افزایش مقدار TBC، انحراف بودجه کاهش می‌یابد؛ همان‌طور که پیش‌تر نیز گفته شد این رابطه عکس، معنی‌دار است. با توجه به اینکه خط ۱ شیب تندتری نسبت به خط ۳ دارد بنابراین می‌توان

گفت وجود آشفته‌گی بودجه باعث شدیدتر شدن رابطه معکوس بین TBC و انحراف بودجه می‌شود اما اثر متغیر تعدیل‌گر در این رابطه، به علت اینکه آماره تی $0/315$ را کسب کرده است معنی‌دار نیست.

به طور کلی این نتیجه با نتایج پژوهش حاجیها و شمسی (۱۳۹۴)، همسینگ و بیکر (۲۰۱۳)، داهلان و همکاران (۲۰۰۷) و الشعیبیه و بتول (۲۰۱۴) تطابق کامل دارد.

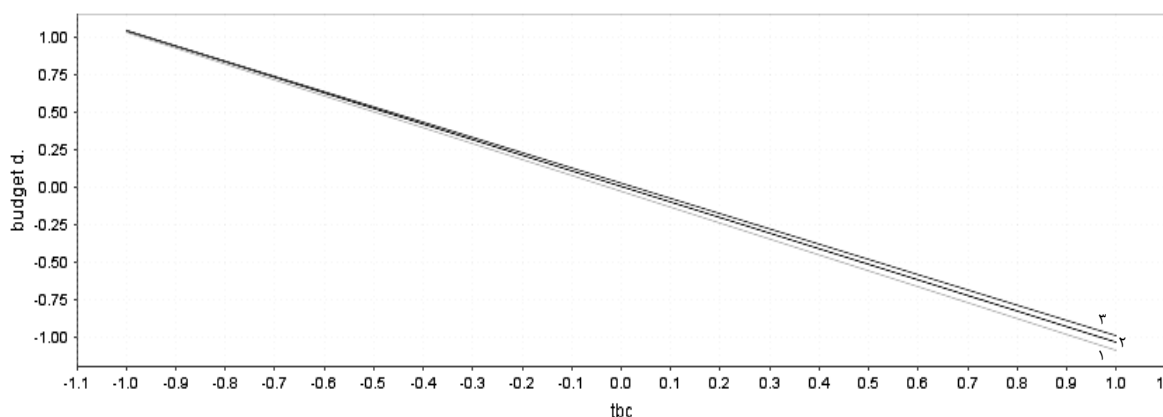
فرضیه دوم

انحراف بودجه سال‌های گذشته بر انحراف بودجه سال بعد اثری معنی‌دار دارد.

با توجه به شکل ۱، ضریب مسیر مربوط به رابطه بین انحراف بودجه سال‌های گذشته و انحراف بودجه سال بعد $0/160$ محاسبه شده است. این موضوع بیانگر این است که انحراف بودجه سال قبل باعث افزایش انحراف سال آتی می‌گردد. موضوعی که باید به آن توجه داشت مسیر دومی است که متغیر مستقل این فرضیه به واسطه TBC می‌تواند بر متغیر وابسته اثرگذار باشد. به عبارت دیگر ضریب مسیر پیشین ($0/160$) نوعی ضریب مسیر مستقیم محسوب می‌شود که علاوه بر آن ضریب مسیر غیرمستقیمی نیز وجود دارد که برابر $-0/360$ است ($-1/0.35 * 0/348$). در واقع منفی شدن این ضریب به معنی آن است که انحراف بودجه

جدول ۲. معناداری ضرایب مسیر

| ابتدای مسیر | انتهای مسیر | انحراف معیار | p-value |
|----------------------------|---------------------|--------------|---------|
| انحراف بودجه سال‌های گذشته | انحراف بودجه | $0/073$ | $0/028$ |
| انحراف بودجه سال‌های گذشته | کنترل بودجه انقباضی | $0/226$ | $0/125$ |
| کنترل بودجه انقباضی | انحراف بودجه | $0/061$ | $0/000$ |
| آشفته‌گی بودجه | انحراف بودجه | $0/062$ | $0/657$ |



نمودار ۳. ارتباط بین TBC و انحراف بودجه

سال‌های بعد تلاش بیشتری در راستای پیاده‌سازی سیستم TBC در فرایند بودجه‌ریزی می‌شود اما این رابطه مستقیم، معنی‌دار نیست. این نتیجه با نتایج پژوهش حاجیها و شمسی (۱۳۹۴)، الشعیبه و بتول (۲۰۱۴) تطابق دارد اما با نتایج پژوهش جانسون و سیوربو (۲۰۱۴) تطابق ندارد. جانسون و سیوربو (۲۰۱۴)، به این نتیجه رسیدند که ارتباطی مستقیم و معنی‌دار بین این دو متغیر وجود دارد در حالی که در پژوهش حاضر نتایج بیانگر ارتباط مستقیم اما غیرمعنی‌دار است.

نتیجه پیش‌گفته را این‌گونه می‌توان توجیه کرد که ایجاد انحراف بودجه در سال‌های گذشته باعث افزایش نگرانی و در نتیجه دقت و کنترل مدیران در سال‌های بعد شده، آن‌ها نیز برای رسیدن به انحراف بودجه صفر، کنترل‌های لازم را اعمال می‌کنند؛ اما این کنترل‌ها به اندازه‌ای نیست که ارتباط بین دو متغیر مزبور معنی‌دار باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به منظور بررسی تأثیر TBC بر کاهش انحراف بودجه با در نظر گرفتن متغیر تعدیل‌گر آشفستگی بودجه انجام شد. در مدل مورد بررسی، ادعا شد استفاده از (TBC) در فرایند بودجه‌ریزی در ایران (با توجه به شرایط آشفستگی بودجه‌ای) اثر معنی‌داری بر کاهش انحراف بودجه دارد. با توجه به نتایج، ارتباط بین TBC و انحراف بودجه، معکوس و معنی‌دار است. اما متغیر تعدیل‌گر اثری معنی‌دار در این رابطه ندارد. علت این نتیجه را می‌توان اینگونه بیان

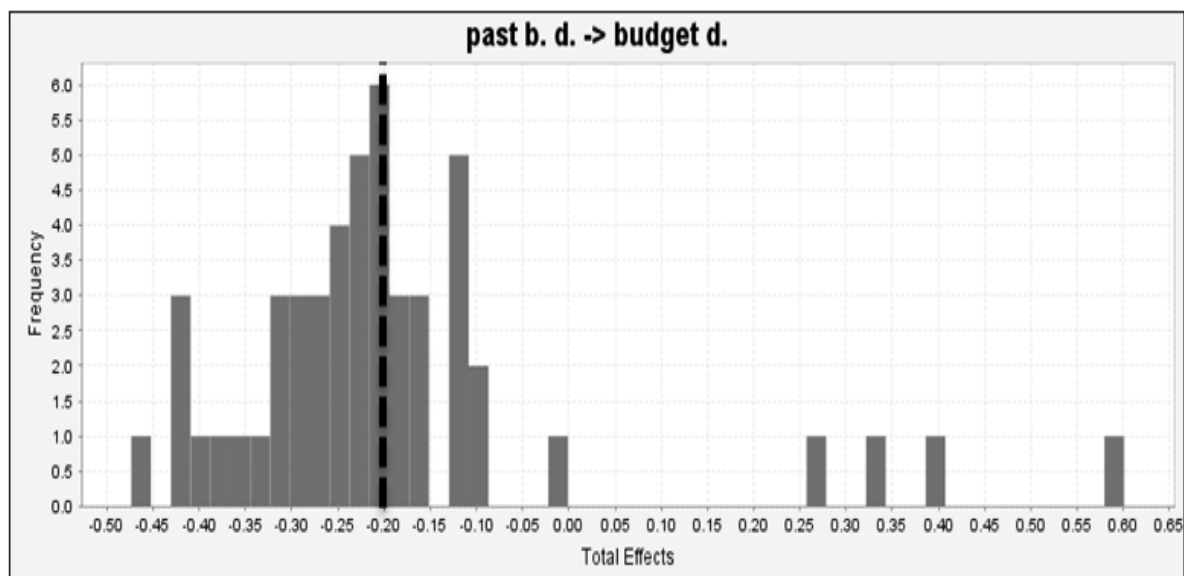
سال گذشته باعث کنترل قوی‌تر و بیشتر مدیران در فرایند بودجه‌ریزی شده و همین موضوع عاملی بر کاهش انحراف بودجه می‌شود. در تقابل بین این دو مسیر، ظاهراً ضریب مسیر غیرمستقیم بزرگتر از ضریب مسیر مستقیم است و بنابراین مجموع اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیر مستقل بر متغیر وابسته برابر با $-0/20$ خواهد شد. مجموع اثرات مستقیم و غیرمستقیم به صورت نمودار هیستوگرامی در نمودار ۴ قابل مشاهده است که بر اثر معکوس ($-0/20$) انحراف بودجه سال گذشته بر سال آتی صحنه می‌گذارد.

با توجه به آنچه در جدول ۲ مشاهده می‌شود می‌توان ادعا کرد به علت اینکه ضریب معنی‌داری مسیر $0/028$ است، انحراف بودجه سال‌های گذشته به صورت معنی‌داری بر انحراف بودجه سال‌های بعد اثر گذرا است. این نتیجه با نتایج پژوهش حاجیها و شمسی (۱۳۹۴)، الشعیبه و بتول (۲۰۱۴) تطابق ندارد.

فرضیه سوم

انحراف بودجه سال‌های گذشته بر استفاده از TBC، اثری معنی‌دار دارد.

طبق اطلاعات مندرج در شکل ۳، به علت این که آماره تی از $1/96$ کوچکتر است، می‌توان ادعا کرد انحراف بودجه سال‌های گذشته در سطح اطمینان 95% به صورت معنی‌داری بر TBC اثرگذار نیست. اما با توجه به اینکه ضریب مسیر برابر $0/348$ است پس این دو متغیر رابطه‌ای مستقیم دارند، به عبارت دیگر با افزایش انحراف بودجه، در



نمودار ۴. مجموع اثرات هیستوگرامی

پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

با عنایت به نتایج پژوهش، به سازمان برنامه و بودجه توصیه می‌شود در سال‌هایی که با انحراف بودجه شدید مواجه می‌گردند در لایحه بودجه‌ای که قرار است برای سال آتی تقدیم مجلس شورای اسلامی نمایند اهداف نزدیک‌تر و دست‌یافتنی‌تر را لحاظ نمایند، چرا که نتایج پژوهش حاضر حاکی از اثر معنی‌دار انحراف بودجه سال‌های گذشته بر انحراف بودجه سال‌های آتی دارد. این موضوع از این بعد حائز اهمیت است که وجود انحراف بودجه از دیدگاه منتقدان دولت به معنی عدم دستیابی به اهداف بودجه‌ای تلقی می‌گردد.

به سازمان برنامه و بودجه توصیه می‌شود موضوع TBC را جدی گرفته تا با انحراف بودجه کمتری در سال‌های آتی مواجه گردد، چراکه نتایج پژوهش حاضر بر این موضوع صحت می‌گذارد که به‌کارگیری TBC اثر معنی‌داری در کاهش انحراف بودجه دارد.

به مدیران سازمان برنامه و بودجه توصیه می‌شود در سال‌هایی که با انحراف بودجه شدید مواجه می‌گردند در بودجه‌ریزی برای سال آتی مؤلفه‌های کنترل بودجه انقباضی را با دقت بیشتری اجرایی نمایند، زیرا نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد انحراف بودجه سال‌های گذشته اثری معنی‌دار بر استفاده از TBC ندارد که این موضوع حکایت از عدم جدیت مدیران برای بودجه‌ریزی انقباضی در سال آتی، علی‌رغم مشاهده انحراف بودجه شدید در سال گذشته است.

با توجه به اینکه بسیاری از دستگاه‌های دولتی ادعای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی به شیوه عملیاتی را دارند، به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود ارتباط بودجه‌ریزی عملیاتی با انحراف بودجه برای بررسی میزان تأثیر این متغیر بر کاهش انحراف بودجه بررسی شود.

به محققین آتی پیشنهاد می‌شود، به بررسی اثر به‌کارگیری سیستم TBC بر چگونگی اتمام طرح‌های عمرانی دولت از دو بعد زمان و هزینه بپردازند؛ زیرا با توجه به اینکه TBC باعث کاهش انحراف بودجه می‌شود، متقابلاً انتظار می‌رود طرح‌های عمرانی با انحراف کمتری از زمان و هزینه از قبل تعیین شده به اتمام برسند.

پیشنهاد می‌شود پژوهشگران اثر متغیرهای تعدیل‌گری مانند صداقت، رضایتمندی و تنش‌های محیط کاری (مانند پذیرش یا عدم‌پذیرش TBC از سوی کارشناسان) را بر رابطه بین TBC و انحراف بودجه بررسی نمایند. در واقع برخی پژوهش‌های خارجی مؤثر بودن اثر این متغیرها را تأیید کرده‌اند.

کرد که نظارت دقیق و جزئی مدیریت بر بودجه و عدم پذیرش اصلاح بودجه که همگی از مؤلفه‌های کنترل بودجه هستند باعث افزایش دقت کارشناسان در فرایند بودجه‌ریزی خواهد شد، همین موضوع نیز علتی برای کاهش انحراف بودجه خواهد بود. این نتیجه با نتایج پژوهش الشعیبیه و بتول (۲۰۱۴)، یوتس و ماتزدرف (۲۰۱۶) و گریلوس (۲۰۱۷) که در بخش دولتی انجام شده بود مطابقت دارد. این پژوهش‌ها نیز بر کاهش انحراف بودجه در اثر به‌کارگیری TBC ادعان کرده‌اند.

در فرضیه بعدی ادعا شد انحراف بودجه سال‌های گذشته بر انحراف بودجه سال بعد از آن اثری معنی‌دار دارد. با توجه به تجزیه و تحلیل‌های ارائه شده، انحراف بودجه سال‌های گذشته به صورت معنی‌داری بر انحراف بودجه سال‌های بعد اثر گذرا است. با توجه به اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیر مستقل بر متغیر وابسته، در مجموع انحراف بودجه سال‌های گذشته باعث کاهش انحراف بودجه سال آتی می‌گردد. علت این موضوع را می‌توان در استفاده مدیران از TBC در سال آتی به علت افزایش انحراف بودجه سال‌های گذشته دانست. این نتیجه با نتایج پژوهش الشعیبیه و بتول (۲۰۱۴) تطابق ندارد.

انتظار می‌رود دولت‌ها با توجه به انحرافات بودجه‌ای که در سال‌های قبل تجربه کرده‌اند در سال‌های بعدی در کنترل بودجه به روش انقباضی مصر باشند. این ادعا دور فرضیه پایانی مطرح شد. نتایج تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد انحراف بودجه سال‌های گذشته به صورت معنی‌داری بر TBC اثر گذار نیست. این نتیجه با نتایج پژوهش الشعیبیه و بتول (۲۰۱۴) تطابق دارد. علت رسیدن به چنین نتیجه‌ای را می‌توان اینگونه بیان کرد که با توجه به انحراف بودجه‌ای که در سال‌های پیشین، دولت تجربه کرده است مدیران، خود را مجاب می‌دانند برای بهبود عملکرد در سال آتی از TBC استفاده نمایند. علی‌رغم اینکه نتایج حاکی از ارتباط مستقیم انحراف بودجه سال‌های گذشته و TBC است اما معنی‌دار نبودن ارتباط مزبور، حاکی از عدم تکافوی به‌کارگیری مؤلفه‌های TBC برای رهایی از انحراف بودجه سال‌های آتی است. ضمناً، با توجه به اینکه تنها ۱۲ درصد از تغییرات متغیر TBC توسط متغیر انحراف بودجه سال‌های گذشته توضیح داده می‌شود می‌توان ادعا کرد مواردی مانند تحریم‌های اقتصادی، سیاسی و... نیز می‌تواند از عوامل بسیار مهمی باشد که طی سال‌های اخیر در به‌کارگیری TBC حائز اهمیت بوده‌اند.

منابع

- صالحی، نوشین. (۱۳۹۵). "تأثیر کنترل بودجه انقباضی بر انحراف بودجه در شرایط بی ثباتی بودجه‌ای (مطالعه موردی شهرداری مشهد)". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری*، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور.
- فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۸۵). *فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه*. تبریز: فروزش.
- محسنین، ش؛ اسفیدانی، م.ر. (۱۳۹۵). *معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی*. تهران: انتشارات کتاب مهربان.
- نمازی، محمد؛ کمالی، کاملیا. (۱۳۸۱). "بررسی نحوه تخصیص اعتبارات بودجه با استفاده از مدل برنامه ریزی آرمانی، مطالعات موردی: استان فارس". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۹(۳۰)، ۵۷-۲۹.
- انواری رستمی، علی‌اصغر؛ محمدی شاد، زهره؛ معروفی، احمدرضا. (۱۳۹۴). "بررسی اثر چرخ دنده‌ای نامتقارن سود بودجه شده در بورس اوراق بهادار تهران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۲(۲)، ۱۶۰-۱۴۳.
- حاجیه‌ها، زهره؛ شمسی، علی. (۱۳۹۴). "اثر کنترل بودجه بر انحرافات و انعطاف‌پذیری بودجه شهرداری‌های کشور (در دوران‌های ثبات و تلاطم بودجه‌ای)". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۴(۲)، ۳۸-۲۲.
- رضایی، محمد؛ یآوری، کاظم؛ عزتی، مرتضی؛ اعتصامی، منصور. (۱۳۹۵). "اثر وفور درآمدهای نفتی بر رشد اقتصادی ایران از کانال اثرگذاری بر عدم تعادل در بودجه و بخش خارجی". *پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی*، ۶(۲۲)، ۱۴۴-۱۳۱.
- Al-Shaibie, M. & Batool, S. (2014). "The Effects of Tight Budgetary Control on Employee Behavior in the Public Sector of Jordan, Pakistan and Sweden". *Master's Thesis in Accounting*, Karlstad University, Sweden.
- Boyed, B.K., Dess, G.G. & Rasheed, A.M.A. (1993). "Divergence Between Archival and Perceptual Measures of the Environment: Causes and Consequences". *Academy of Management Review*, 18 (2), 204-226.
- Boyne, G. & Meier, K. J. (2009). Environmental Turbulence Organizational Stability and Public Service Performance". *Administration and Society*, 40(8), 799-824.
- Boyne, G., Ashworth, R. & Powell, M. (2000). "Testing the Limits of Incrementalism: An Empirical Analysis of Expenditure Decisions by English Local Authorities, 1981-1996". *Public Administration*, 78(1), 51-73.
- Chin. W.W., Marcolin, B. & Newsted, P. (1996). "A Partial Least Squares Latent Variable Modeling Approach for Measuring Interaction Effects: Results from a Monte Carlo Simulation Study and Voice Mail Emotion/Adoption Study". *Proceedings of the 17th International Conference on Information Systems*, Cleveland, Ohio, 16-18.
- Dahlan, M., Auzair, S.M. & Ibrahim, W.M.W. (2007). Thight Budgetary Control, Business Strategy, External Environment and Firm Performance". *Malaysian Accounting Review*, 6(2), 81-97.
- Grillos, T. (2017). "Participatory Budgeting and the Poor: Tracing Bias in a Multi-Staged Process in Solo, Indonesia". *World Development*, 96, 343-358.
- Hensing, M. & Baker, F. (2013). "The Effects of Tight Budgetary Control on Managerial Behavior in the Swedish Public Sector: Emphasizing Motivation, Commitment, Satisfaction and Stress". *Masters Thesis*, Karlstand Business School.
- Hensler, J., Ringle, C.M. & Sinkovics, R.R. (2009). "The Use of Partial Least Squares Path Modeling in International Marketing". *Advances in International Marketing*, 20(1), 227-320.
- Johansson, T. & Siverbo S. (2014). The Appropriateness of Tight Budget Control in Public Sector Organizations Facing Budget Turbulence". *Management Accounting Research*, 25(4), 271-283.

- Macintosh, N. & Quattrone, P. (2010). *Management accounting and control systems: an organizational and sociological approach*. Hoboken: John Wiley and Sons.
- Merchant, K.A. (1985). "Organizational Controls and Discretionary Program Decision-Making". *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 67-85.
- Merchant, K.A. (1998). *Modern management control systems: Text and cases*. Upper Saddle River, N.J: Prentice Hall.
- Ouchi, W.G. (1979). "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms". *Management science*, 25(9), 833-848.
- Uthes, S. & Matzdorf, B. (2016). "Budgeting for Government Financed PES: Does Ecosystem Service Demand Equal Ecosystem Service Supply?". *Ecosystem Services*, 17, 255-264.
- Van der Stede, W.A. (2001). "Measuring Tight Budget Control". *Management Accounting Research*, 12(1), 119-137.

نقش سرمایه اجتماعی در ارتقای مسؤولیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی

کاوه قادری

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه پیام نور.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۶/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۲۰

The Effect of Social Capital on Improving the Accountability of Public Sector Managers

K. Ghaderi

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

Received: 2016/9/7 Accepted: 2016/12/10

Abstract

The present study aims at evaluating effects of social capital on improving accountability of public sector managers. The study consisted of all managers of state organs and institutions of the province of Kurdistan. The number of government organizations across the province to help 490 units Cochran statistic and the error level of 1% and 95% of the population is considered of 204. The research method was applied and the nature and description of the survey methodology. Data collection tool was a questionnaire. Its reliability was measured by Cronbach's alpha that the Cronbach's alpha higher than 0.7 in all cases, and this represents reliability. And to test hypotheses regarding the normality of the data, parametric statistical methods were used. The results show that is social capital and significant positive impact on improving the accountability of public officials is responsibility. In fact, public sector managers in areas with high social capital in the best way possible for the general public will be held accountable.

Keywords: Social Capital, Accountability, Trust, Public Section.

JEL Classification: M48

چکیده

هدف مطالعه حاضر بررسی تأثیر سرمایه اجتماعی بر ارتقای مسؤولیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه مدیران ارگان‌ها و نهادهای دولتی سطح استان کردستان بوده است. تعداد سازمان‌های دولتی سطح استان ۴۹۰ واحد بوده که به کمک آماره کوکران و در سطح خطای ۱٪ و اطمینان ۹۵٪ تعداد ۲۰۴ مورد نمونه آماری در نظر گرفته شده است. روش پژوهش به لحاظ هدف کاربردی است و از نظر ماهیت و روش توصیفی از نوع پیمایشی است. ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه است. پایایی پرسشنامه با روش آلفای کرونباخ سنجیده شده که در نهایت مقدار آلفای کرونباخ در همه موارد بیشتر از ۰/۷ بوده و این نشان دهنده قابلیت اعتماد یا همان پایایی است. و برای آزمون فرضیه‌ها با توجه به نرمال بودن داده‌ها از روش‌های آماری پارامتریک استفاده گردید. و بر اساس یافته‌های پژوهش سرمایه اجتماعی تأثیر مثبت و معنی‌دار بر ارتقای مسؤولیت پاسخگویی مدیران بخش عموم دارد. در واقع مدیران بخش عمومی در مناطق با سرمایه اجتماعی مطلوب به بهترین نحو ممکن در قبال افکار عمومی پاسخگو خواهند بود.

واژه‌های کلیدی: اعتماد، بخش عمومی، پاسخگویی، سرمایه اجتماعی.

طبقه‌بندی موضوعی: M48

مقدمه

پاسخگویی در بخش عمومی مبتنی بر این فرض است که تصمیمات کارگزاران و رفتار آن‌ها همواره تأثیر شدیدی بر جوامع می‌گذارد، بنابراین در چنین وضعیتی که شهروندان به شدت از رفتار آنان متأثر می‌شوند، می‌توان تصمیمات و رفتار کارگزاران را برای تأمین منافع مردم هدایت کرد و اطمینان یافت که سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی دولت در راستای منافع عمومی گام برمی‌دارند. از این رو باید با تقویت پاسخگویی در بخش عمومی، تضمین تأمین منافع عموم را حداکثر کرد، زیرا در هر جامعه‌ای مردم تسهیل‌کننده و هدف توسعه هستند (متانی و حسن‌پور، ۱۳۹۳: ۶۰).

لذا مدیران باید در مورد مصرف منابع عمومی به جامعه پاسخگو بوده و مردم را به طریقی مقتضی از جریان مصرف منابع آگاه نمایند (باباجانی، ۱۳۸۲: ۹۸).

در این راستا می‌توان عنوان کرد که گزارشگری مالی دولتی مرکز ثقل پاسخگویی دولت، به مردم و پاسخ‌خواهی مردم از دولت است و مردم از طریق نظام گزارشگری مالی کارآمد، قادر خواهند بود از چگونگی ارائه خدمات، نحوه مصرف منابع، استفاده و نگهداری اموال و دارایی‌ها، مطلع شوند و عملکرد مسوولان را مورد ارزیابی قرار دهند (الماسی و غلامپور، ۱۳۸۸: ۲۵).

پاسخگویی یکی از ضرورت‌های مدیریت دولتی در شرایط کنونی است. بهترین الگوهای حاکمیت مردم سالار تا وقتی نتوانند کسانی را که قدرت را در اختیار دارند، در برابر شهروندان پاسخگو کنند، کاملاً ناکارآمد و آسیب‌پذیرند (فیضی و زارع، ۱۳۹۴: ۱۰).

در حقیقت، پاسخگویی یکی از ارکان اصلی مدیریت دولتی است که تصویری از عدالت، برابری، اعتماد و انصاف را به ذهن متبادر می‌سازد و می‌تواند برای بهبود شرایط و اثربخشی مدیریت دولتی مورد استفاده قرار گیرد (یوونس^۱، ۲۰۰۵: ۱۸۲).

شایان ذکر است که سازمان‌ها جهت بقا و موفقیت، نیازمند ایجاد رابطه بین نظام‌های اقتصادی و اجتماعی‌شان هستند (مارک^۲، ۲۰۰۰: ۴).

در نظر گرفتن دیدگاه و خواست جامعه توسط سازمان‌ها سبب افزایش مشروعیت سازمانی و بهبود مزیت رقابتی شده و موفقیت آن‌ها را به همراه خواهد داشت (رحمان‌سرشت، و همکاران، ۱۳۸۸: ۳۳).

در چنین شرایطی مدیر موفق کسی است که اهداف

سازمان را در کنار منافع عامیانه و سیاست‌های کلی جامعه ارزیابی و ارزش‌گذاری کند. مدیران در هنگام تصمیم‌گیری باید به شرایط اجتماعی و اخلاقی حاکم بر جامعه توجه کنند، تا شرکت دچار مشکل نشود (باربارا و همکاران^۳، ۱۹۹۴: ۷۳۳). در واقع می‌توان عنوان کرد که جلب و حفظ اعتماد جامعه بزرگترین سرمایه هر سازمان است و این سرمایه بی‌بدیل به تدریج و در گذر زمان و به سختی و با تلاش صادقانه اعضای سازمان و البته حمایت نهادهای نظارتی و فعالیت‌های روابط عمومی بدست می‌آید (هاشم‌زهی و جاه‌بین، ۱۳۹۲: ۲۵۰).

لذا به نظر می‌رسد پاسخگو بودن در قبال جامعه جهت حفظ و جلب اعتبار و اعتماد امری اساسی خواهد بود. پاسخگویی در قبال جامعه شامل اتخاذ رویکرد مدل منافع ذی‌نفعان به جای مدل سنتی منافع سهامداران در مدیریت سازمان‌هاست (روهینی و ماهادوآپا^۴، ۲۰۱۰: ۲۷۲).

هر چند، در گذشته پاسخگویی اجتماعی بیشتر به اقدامات داوطلبانه شرکت‌ها در رابطه با جامعه اطلاق می‌شد اما اخیراً، به‌عنوان نوعی تعهد در بخش‌های مختلف مورد پذیرش قرار گرفته است (هورست^۵، ۲۰۰۴: ۵؛ براندو و همکاران^۶، ۲۰۱۳: ۳۹۲).

در جامعه مدرن کنونی بسیاری از شرکت‌ها ناچار شده‌اند که به دلیل مسائل ناشی از جهانی شدن، الزامات قانونی، تغییر انتظارات عمومی و اجبار به ایجاد تصویر مطلوب از برند خود و افزایش قدرت رقابت‌پذیری، مسوولیت پاسخگویی در قبال جامعه را پذیرفته و به‌کار گیرند (اسکوتن^۷، ۲۰۱۱: ۳۱).

میلگرام و همکاران^۸ (۱۹۶۹)، معتقدند که تفکرات عموم مردم می‌تواند در شکل‌گیری ذهنیتی مثبت در مدیران تأثیرگذار باشد. آن‌ها معتقدند که هنجارهای اجتماعی مناطق با سرمایه اجتماعی بالا مدیران را وادار به اعمال رفتار صادقانه می‌نماید. در واقع می‌توان عنوان کرد که مدیران در شرکت‌های مستقر در مناطق با سرمایه اجتماعی بالا احتمالاً صادق هستند (همان، ۱۹۶۹: ۸۰؛ کیالدنی و همکاران^۹، ۱۹۹۱: ۲۰۵).

در نتیجه این دسته از مدیران احتمالاً در مقابل افکار عمومی پاسخگوتر خواهند بود. در جامعه‌ای با سرمایه اجتماعی بالا مدیران ناچارند به خواست‌های آن جامعه توجه کنند تا بتوانند از اعتمادی که سازمان به تدریج از جامعه

3. Barbara et al

4. Rohini & Mahadevappa

5. Hurst

6. Brandão et al

7. Schouten

8. Milgram et al

9. Cialdini et al

1. Bovens

2. Marc

توجیه کند (روزمک^{۱۱}، ۲۰۰۰: ۲۶).

پاسخگویی عمومی وقتی وجود خواهد داشت که خدمات عمومی با کیفیت بالا، هزینه پایین و روش مناسب ارائه شوند (اوکونل^{۱۲}، ۲۰۰۵: ۸۶).

می‌توان عنوان کرد که پاسخگویی به‌عنوان فرایند حسابرسی الزامات، تعهدات مالی و خروجی‌های ملموسی است که مورد درخواست استفاده‌کنندگان است، این امر نه تنها در جهت بهبود عملکرد مالی سازمان‌هاست بلکه افزایش منافع سازمان را نیز در نظر دارد (کلارک^{۱۳}، ۱۹۹۲: ۱۹۳).

همچنین از آن، جهت تبیین و گزارش اهداف (هیندمن^{۱۴}، ۱۹۹۰: ۲۹۸)، استفاده بهینه از منابع (جگرس و لاپسلی^{۱۵}، ۲۰۰۱: ۲۹۸)، درک اهمیت توانمندی (کامات^{۱۶}، ۲۰۰۳: ۶۷) و نیل به پاسخگویی اجتماعی در رابطه با ریسک‌های موجود (اونرمن و اودیر^{۱۷}، ۲۰۰۶: ۳۵۳) یاد شده است.

پاسخگویی نسبت به خدمات عمومی، شامل روش‌های مورد استفاده به وسیله یک سازمان یا نهاد عمومی برای انجام وظایف و تعهدات و فرایند توضیح و تبیین وظایف و مسؤولیت‌های انجام شده توسط آن سازمان یا نهاد می‌شود (اسمیت^{۱۸}، ۱۹۹۱: ۹۷).

به بیان ساده، مسؤولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص دلایل و توضیحات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسؤولیت‌هایی که به عهده داشته‌اند، فراهم می‌آورند و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند. مسؤولیت پاسخگویی دو وظیفه را در بر می‌گیرد، یکی انجام دادن عمل مشخص و دیگری پاسخگویی و ارائه دلایل منطقی برای عملی که انجام شده است. الزام به انجام عمل مشخص، مسؤولیت و الزام به ارائه گزارش، پاسخگویی است (باباجانی، ۱۳۷۸: ۷۵).

جهت تحقق پاسخگویی عمومی معیارهای مختلفی همچون شفافیت، تداوم و استمرار مطلوب عملکرد و کارآمد، کنترل‌پذیری (میزان انتقادپذیری)، حساس بودن، مسؤولیت، تعهد و تکریم وجود دارد (کوپل^{۱۹}، ۲۰۰۵: ۱۱؛ بوونس، ۲۰۰۳: ۳-۶).

در این پژوهش با الهام از پژوهش کوپل (۲۰۰۵) چهار بعد شفافیت، تعهد، تکریم و کنترل‌پذیری جهت سنجش

کسب کرده محافظت نمایند. لذا یکی از بزرگترین وظایف سازمان‌ها پاسداری از اعتماد عمومی جامعه است تا این سرمایه اجتماعی دستخوش آسیب و نابودی نشود. در این پژوهش به دنبال پاسخ به این مهم هستیم که "سرمایه اجتماعی و تفکرات غالب در یک جامعه چه تأثیری بر مسؤولیت پاسخگویی مدیران در بخش عمومی خواهد گذاشت؟" در این راستا، در این پژوهش با تکیه بر شاخص‌های سرمایه اجتماعی و تأثیر آن بر مسؤولیت پاسخگویی مدیران بخش عمومی، سعی بر توسعه ادبیات نظری شده است. با توجه به مطالب مطرح شده مطالعه و بررسی موضوع پژوهش از اهمیت ویژه‌ای برخوردار خواهد بود زیرا باعث افزایش آگاهی و دانش در زمینه سرمایه اجتماعی و نحوه تأثیر آن بر عملکرد مدیران خواهد شد.

مبانی نظری

مسؤولیت پاسخگویی

نگاهی اجمالی به ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت و سازمان‌های بزرگ عمومی، نقش برجسته برخی از این ویژگی‌ها را در پیدایش مفهوم مسؤولیت پاسخگویی عمومی در سیستم‌های حکومتی مبتنی بر مردم‌سالاری، روشن می‌نماید. در این نوع حکومت‌ها که اساس آن بر پایه تکثیر قطب‌های قدرت شکل می‌گیرد، کانون یکپارچه و متمرکز قدرت به حوضچه‌های متعددی تقسیم و به هر یک از آنان سهمی تفویض می‌شود. پیش‌بینی قوای سه‌گانه در قوانین اساسی این قبیل کشورها و تفکیک اختیارات و مسؤولیت‌های قوای مقننه، مجریه و قضاییه و تأکید بر سازوکارهایی که بتواند از طریق توازن و کنترل، روابط بین قوا را تنظیم نماید، از مصادیق تکثیر قدرت در ساختار سیاسی این قبیل جوامع می‌باشد (باباجانی، ۱۳۸۰: ۲۴).

پاسخگویی عمومی از نشانه‌های اداره مدرن و دموکراتیک می‌باشد. اگر آن‌هایی که قدرت دارند در رابطه با اعمال، اشتباهات و تصمیم‌گیری‌های خود به مردم پاسخگو نباشند، دموکراسی و مردم‌سالاری در حد شعار باقی می‌ماند. بنابراین پاسخگویی عمومی به‌عنوان یک نهاد، مکمل مدیریت دولتی در یک حکومت دموکراتیک و مردم‌سالار می‌باشد (بوونس^{۱۰}، ۲۰۱۰: ۹۶۹).

پاسخگویی عمومی از منظر جامعه‌شناسی نوعی رابطه اجتماعی است که در آن یک بازیگر الزام دارد که اقدامات و عملکرد خود را برای دیگران توضیح دهد و همچنین آن را

12. O,Connell

13. Clark

14. Hyndman

15. Jegers & Lapsley

16. Kamat

17. Unerman & O'Dwyer

18. Smith

19. Copel

10. Bovens

11. Rozmek

پاسخگویی در نظر گرفته شده است که در آن منظور از:
 - بعد شفافیت اطلاع‌رسانی صادقانه و عدم مخفی‌کاری
 مسؤولان نسبت به مردم است؛
 - بعد تعهد به احساس مسؤولیت مقامات سازمان‌های
 دولتی در قبال شهروندان اشاره دارد؛
 - بعد تکریم دلالت بر مورد احترام قرار گرفتن شهروندان
 در مواجهه با مسؤولان و سازمان‌های دولتی است؛
 - بعد کنترل‌پذیری نیز میزان انتقادپذیری دولت و
 مسؤولان سازمان‌های دولتی و حساسیت آن‌ها به نظرات
 مردم را نشان می‌دهد (شهبازی و همکاران، ۱۳۹۱).

سرمایه اجتماعی

سرمایه اجتماعی بر خلاف سرمایه‌های فیزیکی و انسانی، از
 تعریف روشن و دقیقی برخوردار نیست. در تمامی تعاریفی که
 راجع به سرمایه اجتماعی شده است، تأکید بر این است که
 وسیله‌ای برای رسیدن به اهداف و منافع فردی و گروهی و
 جامعه است (سوری، ۱۳۹۴: ۱۱۲).

سرمایه اجتماعی نوعی دارایی متعلق به گروه‌ها و جوامع
 است که هماهنگی و همکاری میان آن‌ها رسیدن به منافع
 متقابل را تسهیل می‌کند (پانام^{۲۰}، ۱۹۹۵: ۷۸-۶۵).

به عبارتی دیگر سرمایه اجتماعی به‌عنوان مجموعه‌ای از
 هنجارهای غیررسمی است که اعضای گروهی که با هم
 روابط کاری دارند، در آن سهیم هستند. سرمایه اجتماعی
 مجموعه‌ای از هنجارهای موجود در جامعه است که سبب
 پیشبرد همکاری اعضای آن جامعه خواهد شد، با وجود این
 هنجارها سطح هزینه‌های تبادلات و ارتباطات نیز کاهش
 خواهد یافت (فوکویاما^{۲۱}، ۲۰۰۱: ۹).

در واقع منظور از سرمایه اجتماعی انسجام درونی،
 فرهنگی و اجتماعی جامعه، هنجارها و ارزش‌های حاکم بر
 تعاملات ما بین مردم و نهادهایی است که این هنجارها در آن
 جریان دارد. سرمایه اجتماعی یک جایگاه مشترک برای اعضا
 و شبکه‌ها خلق می‌کند تا با استفاده از این سرمایه به سود و
 رفاه بالاتر برسند (سومیناندا^{۲۲}، ۲۰۰۷: ۴۸).

پژوهشگران سرمایه اجتماعی را در ابعاد مختلفی
 دسته‌بندی کرده‌اند. در یک دسته‌بندی ابعادی همچون اعتماد،
 امنیت، انسجام، ارزش‌های اجتماعی، آگاهی و شناخت،
 مشارکت در نهادهای اجتماعی و سرمایه فرهنگی قرار دارد
 (کریمی، ۱۳۸۶: ۸۷).

به عقیده برخی از محققان، اعتماد مهم‌ترین ویژگی مورد
 اشاره در سرمایه اجتماعی است و متوجه درجه‌ای از همکاری
 افراد جامعه و تمایل آن‌ها در هماهنگ ساختن خود با
 هنجارهای جامعه است (بولز و جنتیس^{۲۳}، ۲۰۰۲: ۴۲۵؛
 کریمی، ۱۳۸۶: ۸۷).

این ویژگی ابعاد دیگر را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد و
 زمینه‌ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه خواهد بود
 (کریمی، ۱۳۸۶: ۸۷).

دسته‌بندی دیگری که از سرمایه اجتماعی وجود دارد،
 شامل سه بعد ساختاری، رابطه‌ای و شناختی است (ناهاپیت و
 گوشال^{۲۴}، ۱۹۹۸: ۲۴۳):

۱. **بعد ساختاری:** این بعد شامل پیوندهای شبکه‌ای،
 پیکربندی شبکه‌ای و انطباق‌پذیری شبکه‌های بین افراد است
 (بولینو و همکاران^{۲۵}، ۲۰۰۲: ۵۰۶).

بعد ساختاری را می‌توان با تعداد دفعات تعاملات و وجود
 ارتباطات در سراسر سطوح سلسله مراتب و عملکرد بین
 طرفین در نظر گرفت (ویپل و همکاران^{۲۶}، ۲۰۱۵: ۶).

۲. **بعد رابطه‌ای:** این بعد با سطوح بالایی از اعتماد،
 هنجارهای مشترک، تکالیف و هویت متقابل مشخص می‌شود.
 مهم‌ترین جنبه‌های این بعد شامل اعتماد، هنجارها، الزامات،
 انتظارات و هویت است (چانگ و چوانگ^{۲۷}، ۲۰۱۱: ۱۰). بعد
 رابطه‌ای نشان‌دهنده دارایی حاصل شده از طریق ارتباطات
 است (لاوسن و همکاران^{۲۸}، ۲۰۰۸: ۴۴۷).

۳. **بعد شناختی:** این بعد از طریق درک متقابل میان
 افراد از طریق زبان، تفسیرها و معانی مشترک در سازمان‌ها
 بوجود می‌آید (لی و لیو^{۲۹}، ۲۰۱۱: ۱۷۶۵). ویپل و همکاران
 (۲۰۱۵) این بعد را به‌عنوان چشم‌انداز مشترک در نظر
 گرفته‌اند.

در دسته‌بندی دیگری آگوستیو و همکاران^{۳۰} (۲۰۱۴)
 سرمایه اجتماعی را به پنج بعد تقسیم کرده‌اند:

۱. **وضعیت:** نشان‌دهنده وضعیت اقتصادی، جمعیتی،

23. Bowles & Gintis
 24. Nahapiet & Ghoshal
 25. Bolino et al
 26. Whipple et al
 27. Chang & Chuang
 28. Lawson et al
 29. Li & Luo
 30. Agoustive et al

20. Putnam
 21. Fukuyama
 22. Soumyananda

تعامل خواهند بود. تعاملات مکرر در میان این تشکل‌ها منجر به تبادل اطلاعات بیشتر و بنابراین نظارت بیشتر و مؤثرتر می‌شود، در نتیجه گزارش‌دهی مطلوب‌تر و مسؤولیت پاسخگویی بهتر خواهد شد (ویو، ۲۰۰۸).

پیشینه تجربی

فقیهی (۱۳۸۰)، با بررسی تطبیقی نظام‌های متداول پاسخگویی جهان سعی بر تدوین الگویی برای چارچوب نظری پاسخگویی نمود. مقایسه نظام‌های پاسخگویی در کشورهای مورد مطالعه، حکایت از آن دارد که همه آن جوامع ضرورت و اهمیت پاسخگویی بوروکراسی به نهادهای سیاسی را پذیرفته‌اند و ساختارهایی برای پاسخگو کردن سازمان‌های اداری بر پا داشته‌اند. نظام‌های پاسخگویی در جوامع یاد شده هم در بعد بیرونی و هم در بعد درونی استقرار یافته است.

حیبی (۱۳۸۲)، در پژوهش خود به بررسی حق آگاهی مردم به‌عنوان یک حق اساسی پرداخته است وی عنوان کرد که حق جستجو یا دسترسی به اطلاعات یکی از ضروری‌ترین عناصر آزادی بیان است و از سوی دیگر مردم‌سالاری نیز بدون تضمین حق آگاهی نمی‌تواند متضمن آینده روشن باشد. اکبری (۱۳۸۵)، عنوان کرد که سرمایه اجتماعی، ساختاری شامل: ساخت و عمل نهادهای رسمی و غیررسمی در سطح محلی است که ابزارهای لازم برای توسعه اجتماع را فراهم می‌آورند. سرمایه اجتماعی ساختاری از طریق شبکه‌ها و سازمان‌های افقی که فرایندهای تصمیم‌گیری آن‌ها شفاف و جمعی است و همچنین رهبران پاسخگو و انجام کنش جمعی و پاسخگو بودن از آن ناشی می‌گردد.

دانایی‌فرد و همکاران (۱۳۸۹)، نقش شایستگی اخلاقی اسلامی و فرهنگ خدمتگزاری در ارتقای پاسخگویی عمومی بیمارستان‌های دولتی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاکی از آن است که بین شایستگی اخلاقی-اسلامی مدیران و پاسخگویی عمومی رابطه معنادار مثبتی وجود دارد. آن‌ها عنوان کردند که سازمان‌های دولتی برای ارتقای پاسخگویی عمومی علاوه بر بهبود ارزش‌های اخلاقی و اسلامی مدیران خود، نیازمند تقویت و ترویج فرهنگ خدمتگزاری محیط خود هستند.

خانباشی و همکاران (۱۳۹۰)، در پژوهش خود ضمن بررسی ادبیات اعتماد، تأثیر ادراک عمومی از پاسخگویی دولت را در افزایش یا کاهش سطح اعتماد عمومی ارزیابی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از تأثیر مثبت متغیر پاسخگویی بر ارتقای سطح اعتماد عمومی در کشور است.

ذاکری و همکاران (۱۳۹۰)، در پژوهش خود تبیین الگوی

سیاسی و فرهنگی افراد است.

۲. روابط خانوادگی: نشان‌دهنده روابط خانوادگی،

سیاسی، ورزشی، کاری، نهادی، پشتیبانی خانواده در مقابل چالش‌ها و حمایت از آن در مقابل مشکلات است.

۳. همدلی: نشان‌دهنده اعتماد، هم‌بستگی و شناخت

ضعف‌ها میان افراد است.

۴. روابط شخصی: نشان‌دهنده روابط افراد با نهادهای

مالی، نهادهای حاکمیتی، موسسه‌های کسب و کار، موسسه‌های ورزشی و نهادهای فرهنگی است.

۵. روابط اجتماعی: نشان‌دهنده روابط غیررسمی با

سازمان‌های بیمه و بانک، حاکمیت، مدیران موسسه و نهادهای فرهنگی است.

ارتباط بین سرمایه اجتماعی و پاسخگویی

مطابق نظر مولگان، تعریف اصلی پاسخگویی به وسیله نوعی کنترل بیرونی، تعامل و مبادله اجتماعی و حق اختیار مشخص می‌شود (مولگان^{۳۱}، ۲۰۰۳: ۱۰).

در این حالت، پاسخگویی شامل تعامل و مبادله اجتماعی به منزله همسوسازی و ضمانت اجرایی قوانین است. همچنین فرد پاسخگو (مدیر)، حق اختیار و فرد پاسخ‌خواه (شهروند)، حق درخواست جواب و تحمیل ضمانت اجرایی را دارد (بوونس، ۲۰۰۵: ۱۹۲).

معمولاً هنجارهای اجتماعی مناطق با سرمایه اجتماعی مطلوب مدیران را وادار به اعمال رفتار صادقانه می‌نماید. در واقع می‌توان عنوان کرد که مدیران در مناطق با سرمایه اجتماعی بالا احتمالاً صادق هستند (میلگرام و همکاران، ۱۹۶۹؛ کیالدنیو همکاران، ۱۹۹۱).

افراد در جامعه با سرمایه اجتماعی بالا همواره منافع گروه و جامعه را بر منافع شخصی خود ترجیح می‌دهند (نانیسینی و همکاران^{۳۲}، ۲۰۱۳: ۲۲۲).

در نتیجه این دسته از مدیران احتمالاً در مقابل افکار عمومی پاسخگوتر خواهند بود. وجود تشکل‌های انبوه در جامعه، اعمال رفتارهای صادقانه و پاسخگو بودن در برابر افکار عمومی در مدیران را تشویق می‌کند. در چنین جامعه‌ای سرمایه‌گذاران نهادی، بانک‌ها و مدیران به طور منظم باهم در

31. Mulgan

32. Nannicini et al

استوار است که افراد در یک جامعه با سرمایه اجتماعی بالا منافع جامعه را بر منافع شخصی ترجیح می‌دهند. در این پژوهش بر اساس مبانی نظری مطرح شده مدل مفهومی به شکل زیر تدوین شده است. با الهام از پژوهش کوپل (۲۰۰۵)، چهار بعد شفافیت، تعهد، تکریم و کنترل‌پذیری جهت سنجش پاسخگویی در نظر گرفته شده است. همچنین بر اساس مطالعه ناهایت و گوشال (۱۹۹۸)، سه بعد ساختاری، رابطه‌ای و شناختی جهت سنجش سرمایه اجتماعی در مدل به کار گرفته شده است (نمودار ۱).

فرضیات پژوهش

فرضیه اصلی

- سرمایه اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری بر پاسخگویی عمومی مدیران دولتی دارد.

فرضیه فرعی

- سرمایه اجتماعی تأثیر مثبتی بر بعد تعهد پاسخگویی مدیران دولتی دارد.

- سرمایه اجتماعی تأثیر مثبتی بر بعد تکریم پاسخگویی مدیران دولتی دارد.

- سرمایه اجتماعی تأثیر مثبتی بر بعد شفافیت پاسخگویی مدیران دولتی دارد.

- سرمایه اجتماعی تأثیر مثبتی بر بعد کنترل‌پذیری پاسخگویی مدیران دولتی دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از جهت روش استنتاج، تحلیلی (بخشی از جامعه انتخاب و هدف، تعمیم نتایج نمونه به کل جامعه است) و از جهت طرح پژوهش، از نوع پیمایشی (تحقیقات بر مبنای نظر سنجی صورت گرفته و ابزار اصلی گردآوری داده‌ها

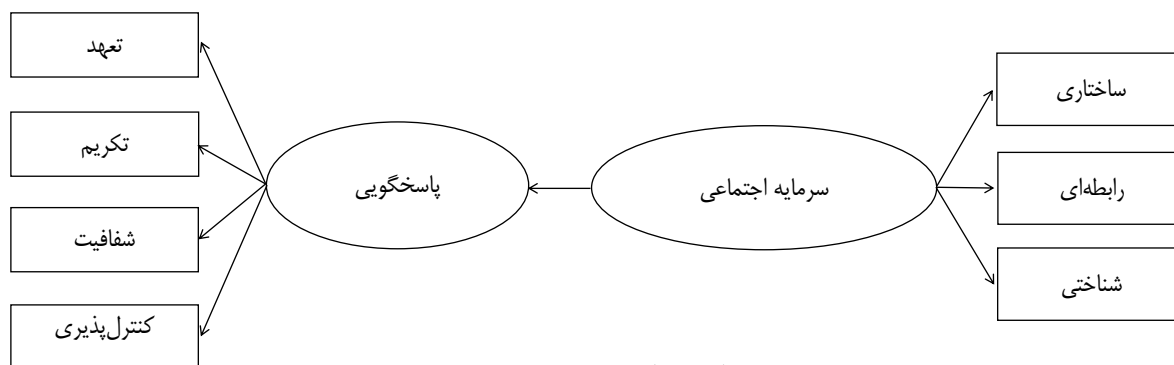
پاسخگویی و نظارت بر نظام اداری در حکومت علوی از منظر رابطه بوروکراسی و دموکراسی پرداختند. آن‌ها عنوان کردند که امام علی(ع) در دوران زعامت خود از نظامی جامع و چند وجهی برای توسعه پاسخگویی و نظارت بر دستگاه بوروکراسی استفاده کرده‌اند که ابعاد اصلی آن کنترل سیاسی، خودکنترلی بر مبنای ارزش‌های بوروکراتیک و نظارت همگانی بوده است.

احمدی و همکاران (۱۳۹۲)، تأثیر آگاهی شهروندی بر پاسخگویی و عملکرد سازمان زیباسازی برای بهبود مناظر شهری را بررسی کرد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که میان میزان آگاهی شهروندان با متغیرهای: تکالیف شهروندی، پاسخگویی سازمان، تحصیلات، جنس و شغل رابطه معنادار وجود دارد.

امینی‌مهر و همکاران (۱۳۹۴)، در مطالعه خود به بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسؤولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود. همچنین آن‌ها نشان دادند که حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد.

جیمی و برونو^{۳۳} (۲۰۱۲)، در مطالعه خود به دنبال یافتن پاسخی به این سؤال بودند که "آیا سرمایه اجتماعی باعث افزایش پاسخگویی سیاسی می‌شود؟" نتایج حاکی از آن است که در مناطقی با سرمایه اجتماعی بالا، پاسخگویی نیز بالاتر خواهد بود.

همچنین در تحقیقی مشابه نانسینی و همکاران (۲۰۱۳)، عنوان کردند که سرمایه اجتماعی احتمالاً باعث بهبود رفاه اقتصادی، بهبود عملکرد موسسات و افزایش مسؤولیت پاسخگویی سیاسی خواهد شد. ایده اصلی آن‌ها بر این اساس



نمودار ۱. مدل مفهومی پژوهش

جدول ۱. توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب جنسیت

| جنس | فراوانی | درصد |
|--------|---------|------|
| مرد | ۱۸۲ | ۹۷ |
| زن | ۶ | ۳ |
| جمع کل | ۱۸۸ | ۱۰۰ |

جدول ۲. توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان بر حسب سن

| گروه سنی | فراوانی | درصد |
|------------------|---------|------|
| کمتر ۳۰ سال | ۲ | ۱ |
| بین ۳۰ تا ۴۰ سال | ۷۰ | ۳۷ |
| بین ۴۰ تا ۵۰ سال | ۸۲ | ۴۴ |
| بالای ۵۰ سال | ۳۴ | ۱۸ |
| جمع کل | ۱۸۸ | ۱۰۰ |

جدول ۳. توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان بر تحصیلات

| گروه سنی | فراوانی | درصد |
|----------------------|---------|------|
| فوق دیپلم و پایین‌تر | ۱۰ | ۵ |
| کارشناسی | ۱۳۱ | ۷۰ |
| کارشناس ارشد | ۴۲ | ۲۲ |
| دکتری | ۵ | ۳ |
| جمع کل | ۱۸۸ | ۱۰۰ |

جدول ۴. نتایج آزمون پایایی گویه‌ها

| متغیر | تعداد سؤالات | آلفای کرونباخ |
|-------------|--------------|---------------|
| تعهد | ۵ | ۰/۷۲۱ |
| تکریم | ۴ | ۰/۷۸۱ |
| شفافیت | ۵ | ۰/۷۳۳ |
| کنترل‌پذیری | ۵ | ۰/۸۱۰ |
| ساختاری | ۱۰ | ۰/۷۵۲ |
| رابطه‌ای | ۴ | ۰/۷۴۴ |
| شناختی | ۶ | ۰/۷۸۸ |

پرسشنامه یا مصاحبه است) می‌باشد که برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق مدیران اداره‌ها و نهادهای بخش عمومی در سطح استان کرستان می‌باشد. تعداد نهادهای بخش عمومی استان کرستان ۴۹۰ اداره است، در نهایت به کمک آماره کوکران و در سطح خطای ۱٪ و اطمینان ۹۵٪ تعداد ۲۰۴ مورد نمونه آماری در نظر گرفته شده است.

روش گردآوری داده‌ها

از طریق مطالعات کتابخانه‌ای به بررسی سوابق پژوهش که شامل ادبیات نظری، تحقیقات کاربردی و عملی می‌باشد، پرداخته شده است. داده‌های مورد نیاز در کار میدانی از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. سؤالات پرسشنامه بر اساس فرضیه‌های پژوهش طرح شده و جهت سنجش سرمایه اجتماعی از پرسشنامه استاندارد سرمایه اجتماعی که توسط ناهایت و گوشال (۱۳۹۰) تدوین گردیده، بهره گرفته شد. همچنین جهت سنجش پاسخگویی عمومی از پرسشنامه جنسن^{۳۴} (۲۰۰۱) استفاده شده است.

هر پرسش در این پرسشنامه به صورت ۵ گزینه‌ای طیف لیکرت در نظر گرفته شده است. تمامی پرسش‌ها دارای ارزش مثبت است تا جایی که برای گزینه خیلی کم عدد ۱، کم عدد ۲، متوسط عدد ۳، زیاد عدد ۴ و خیلی زیاد عدد ۵ در نظر گرفته شده است.

با توجه به پیگیری‌های انجام گرفته از تعداد ۲۰۴ پرسشنامه ارسال شده، تعداد ۱۸۸ پرسشنامه (معادل ۹۲ درصد) تکمیل و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش پس از گردآوری پرسشنامه‌ها و تجزیه و تحلیل آن در جداول ۱ تا ۳ آمده است. در این پژوهش به منظور تعیین پایایی آزمون از روش آلفای کرونباخ استفاده می‌شود. این روش برای محاسبه همسانی درونی ابزار اندازه‌گیری که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند به کار می‌رود. هر چه آلفا بیشتر باشد پایایی مقیاس نیز بیشتر خواهد بود. بدین ترتیب تعداد ۴۵ پرسشنامه بین افراد جامعه آماری که از اعضای نمونه نبودند، توزیع شد و پاسخ‌های بدست آمده با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد آزمون قرار گرفت. نتایج آزمون پایایی گویه‌های پژوهش در جدول ۱ نمایش داده شده است.

پذیرفته می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

هنجارهای اجتماعی قابلیت تحمیل اراده خود بر دیگران را دارند (هیلاری و هانگ، ۲۰۱۳).

در چنین شرایطی مدیران نیز تحت تأثیر فرهنگ عموم جامعه قرار می‌گیرند. در واقع در مناطق با سرمایه اجتماعی بالا مدیران جهت حفظ جایگاه خود ناچار به پاسخگو بودن در قبال جامعه خواهند بود (جیمی و برونو، ۲۰۱۲).

هدف از این مطالعه بررسی تأثیر سرمایه اجتماعی بر پاسخگویی مدیران بخش عمومی است.

در این راستا با الهام از مطالعه کوپل (۲۰۰۵) چهار بعد شفافیت، تعهد، تکریم و کنترل‌پذیری جهت سنجش پاسخگویی در نظر گرفته شده است.

همچنین بر اساس مطالعه ناهایت و گوشال (۱۹۹۸) سه بعد ساختاری، رابطه‌ای و شناختی به منظور سنجش سرمایه

جدول ۵. آزمون نرمال بودن داده‌ها

| متغیر | سطح معناداری |
|-------------|--------------|
| تعهد | ۰/۸۲۵ |
| تکریم | ۰/۷۵۶ |
| شفافیت | ۰/۸۰۱ |
| کنترل‌پذیری | ۰/۷۹۵ |
| ساختاری | ۰/۷۵۸ |
| رابطه‌ای | ۰/۸۶۵ |
| شناختی | ۰/۷۵۸ |

با توجه به جدول ۴ مقدار آلفای کرونباخ در همه موارد بیشتر از ۰/۷ بوده و این نشان دهنده قابلیت اعتماد یا همان پایایی است. جهت انجام تجزیه و تحلیل داده‌ها در ابتدا باید نسبت به نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها آزمون صورت گیرد. در مفاهیم آماری برای بررسی این موضوع از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف به‌عنوان متداول‌ترین آزمون، استفاده می‌شود. در این پژوهش نیز از این آزمون برای بررسی نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها استفاده می‌شود. نتایج در جدول ۵ بیانگر این است که داده‌ها از توزیع نرمال برخوردارند زیرا مقادیر سطح معناداری بالاتر از ۰/۵ می‌باشند.

همچنین معیاری مهم که با روایی واگرا مشخص می‌شود، میزان رابطه سازه با شاخص‌هایش در مقایسه رابطه آن سازه با سایر سازه‌ها است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲) نتایج بررسی روایی واگرا در جدول ۳ بیان شده است.

مطابق با جدول ۶ مقدار جذر میانگین واریانس استخراجی متغیرهای پژوهش، از مقدار همبستگی میان آن‌ها بیشتر است و می‌توان اظهار کرد روایی واگرای مدل مناسب است. این مطلب نشان می‌دهد که دو آزمون سازه‌های متفاوتی را می‌سنجند و بیانگر روایی واگرای (افتراقی) آزمون است.

آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش که با بهره‌گیری از نرم‌افزار SPSS بدست آمده، در جدول ۷ شرح داده شده است.

با توجه به نتایج آزمون‌های آماری، می‌توان عنوان کرد که در سطح معنی‌داری ۵ درصد سرمایه اجتماعی بر ارتقای سطح پاسخگویی مدیران بخش عمومی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین، کلیه فرضیه‌ها در سطح ۹۵ درصد

جدول ۶. روایی واگرا

| متغیر | تکریم | تعهد | شفاف | کنترل‌پذیری | ساختاری | رابطه‌ای | شناختی |
|-------------|-------|------|------|-------------|---------|----------|--------|
| تکریم | ۰/۶۸ | | | | | | |
| تعهد | ۰/۷۱ | ۰/۷۵ | | | | | |
| شفاف | ۰/۶۸ | ۰/۵۸ | ۰/۵۶ | | | | |
| کنترل‌پذیری | ۰/۵۷ | ۰/۵۱ | ۰/۵۳ | ۰/۶۲ | | | |
| ساختاری | ۰/۶۸ | ۰/۶۲ | ۰/۷۴ | ۰/۶۶ | ۰/۶۴ | | |
| رابطه‌ای | ۰/۷۱ | ۰/۶۸ | ۰/۷۳ | ۰/۶۹ | ۰/۷۰ | ۰/۷۲ | |
| شناختی | ۰/۶۵ | ۰/۶۸ | ۰/۷۱ | ۰/۷۲ | ۰/۶۹ | ۰/۶۵ | ۰/۷۴ |

جدول ۷. آزمون فرضیه‌ها

| فرضیه | متغیر مستقل | متغیر وابسته | R | R Square | β استاندارد | آزمون T | سطح معنی داری | نتیجه |
|-------|----------------|--------------|------|----------|-------------------|---------|---------------|-------------|
| ۱ | سرمایه اجتماعی | پاسخگویی | ۰/۵۳ | ۰/۳۲ | ۰/۵۳ | ۸/۱۳ | ۰/۰۰۰۱۴ | پذیرش فرضیه |
| ۲ | سرمایه اجتماعی | تعهد | ۰/۳۸ | ۰/۲۱ | ۰/۳۸ | ۲/۵۸ | ۰/۰۰۲۵ | پذیرش فرضیه |
| ۳ | سرمایه اجتماعی | تکریم | ۰/۳۴ | ۰/۲۰ | ۰/۳۴ | ۳/۵۱ | ۰/۰۰۵۴ | پذیرش فرضیه |
| ۴ | سرمایه اجتماعی | شفافیت | ۰/۴۱ | ۰/۲۴ | ۰/۴۱ | ۳/۷۴ | ۰/۰۰۸۶ | پذیرش فرضیه |
| ۵ | سرمایه اجتماعی | کنترل‌پذیری | ۰/۳۸ | ۰/۲۳ | ۰/۳۸ | ۳/۵۴ | ۰/۰۰۱۵ | پذیرش فرضیه |

بخش عمومی پیشنهادهای ریز ارائه می‌شود:

- ساماندهی فعالیت‌های مشارکتی،
- ساماندهی انجمن‌های حرفه‌ای،
- به‌کارگیری روش‌های آموزشی گروهی تقویت یادگیری گروهی جهت خلق و تقویت سرمایه اجتماعی.

با توجه به این که جامعه آماری پژوهش حاضر، مدیران بخش عمومی استان کردستان است لذا عدم تعمیم نتایج حاصل از آن به کل کشور می‌تواند به‌عنوان یک محدودیت در نظر گرفته شود. بدین منظور پیشنهاد می‌شود که ارتباط بین سرمایه اجتماعی و پاسخگویی مدیران بخش عمومی در کل کشور توسط سایر پژوهشگران مورد بررسی قرار گیرد. همچنین می‌توان ارتباط بین سرمایه اجتماعی و پاسخگویی مدیران را در استان‌های مختلف به صورت مقایسه‌ای مورد سنجش قرار داد.

منابع

- احمدی، محمد؛ احمدپور، احمد؛ حاتمی‌نژاد، حسین. (۱۳۹۲). "بررسی تأثیر آگاهی شهروندی بر پاسخگویی و عملکرد سازمان زیباسازی برای بهبود منظر شهری، مطالعه موردی منطقه ۶ کلانشهر تهران". *آمایش جغرافیایی فضا*، ۳(۱۰)، ۲۰-۱.
- اکبری، غضنفر. (۱۳۸۵). "سرمایه اجتماعی و حکمرانی شهری". *تحقیقات جغرافیایی*، ۲۱(۴)، ۱۳۵-۱۵۳.
- الماسی، حسن؛ غلامپور، سید مهدی. (۱۳۸۸). "نقش قوانین و مقررات محاسباتی و سیستم حسابداری تعهدی در ارتقای ظرفیت پاسخگویی". *مدیریت کسب و کار*، ۱(۲)، ۲۵-۴۴.

اجتماعی به‌کارگرفته شده است. بر اساس نتایج آزمون فرضیه اصلی، سرمایه اجتماعی با ضریب مسیر ۵۷ درصد تأثیری نسبتاً قوی بر پاسخگویی مدیران بخش عمومی دارد. بنابراین بر اساس یافته‌های پژوهش ارتباط بین سرمایه اجتماعی و پاسخگویی مدیران بخش عمومی پذیرفته می‌شود. این ارتباط مثبت و معنادار می‌باشد.

نتایج مطالعه حاضر با پژوهش‌های جیمی و برونو (۲۰۱۲) و نانسینی و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت دارد. در واقع سرمایه اجتماعی باعث بهبود رفاه اقتصادی، بهبود عملکرد موسسات و افزایش مسؤولیت پاسخگویی سیاسی خواهد شد. می‌توان چنین استدلال کرد که افراد در یک جامعه با سرمایه اجتماعی مطلوب منافع جامعه را بر منافع شخصی ترجیح می‌دهند. هنگامی که سطح فرهنگی افراد یک جامعه در حد مطلوبی باشد مدیران ناچار به اعمال رفتار صادقانه خواهند بود. مدیران نیز همانند سایر افراد جامعه معتقد به آرمان‌های کلی حاکم بر جامعه خواهند بود، در نتیجه هنگام تخطی از این اصول و استانداردها احساس گناه خواهند نمود. نتایج آزمون‌های فرعی حاکی از آن است که سرمایه اجتماعی تعهد مدیران نسبت به جامعه را به دنبال خواهد داشت (بعد تعهد). همچنین در تکریم شهروندان توسط مدیران تأثیرگذار خواهد بود (بعد تکریم). علاوه بر آن در جامعه‌ای با سرمایه اجتماعی مطلوب، مدیران صادقانه اطلاعات را بدون هرگونه مخفی‌کاری در اختیار افراد جامعه قرار می‌دهند (بعد شفافیت). همچنین سرمایه اجتماعی بالا، افزایش میزان انتقادپذیری مدیران و حساسیت آن‌ها نسبت به نظرات افراد را دنبال خواهد داشت (بعد کنترل‌پذیری).

با توجه به تأثیر سرمایه اجتماعی بر پاسخگویی مدیران

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۷). "ویژگی‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی". *مجله بیمه*، ۱۳، ۷۳-۸۰.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۰). "مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی بخش عمومی". *مجله حسابدار*، ۱۶ (۱۴۶)، ۲۲-۲۷.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰ (۳۱)، ۹۷-۱۰۳.
- حبیبی، محمد حسن. (۱۳۸۲). "حق آگاهی مردم به عنوان یک حق اساسی". *نشریه حقوق اساسی*، ۱ (۱)، ۶۵-۹۶.
- خانباشی، محمد؛ زاهدی، شمس‌السادات؛ الوانی، سیدمهدی. (۱۳۹۰). "پاسخگویی؛ بستری برای تقویت اعتماد عمومی". *نظم و امنیت انتظامی*، ۴ (۲)، ۲۵-۵۰.
- دانایی‌فرد، حسن؛ رحب‌زاده، علی؛ درویشی، آذر. (۱۳۸۹). "بین نقش شایستگی اخلاقی اسلامی و فرهنگ خدمتگزاری در ارتقا پاسخگویی عمومی بیمارستان‌های دولتی". *مجله ایرانی اخلاق و تاریخ پزشکی*، ۳ (۴)، ۵۷-۸۱.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرش. (۱۳۹۲). *مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS*. تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی.
- ذاکری، محمد؛ اسدی، اسماعیل؛ لطفی، هادی. (۱۳۹۰). "تبیین الگوی پاسخگویی و نظارت بر نظام اداری در حکومت علوی از منظر رابطه بوروکراسی و دموکراسی". *رسالت مدیریت دولتی*، ۲ (۴)، ۱-۱۸.
- رحمان سرشت، حسین؛ رفیعی، محمود؛ کوشا، مرتضی. (۱۳۸۸). "مسئولیت اجتماعی؛ اخلاقیات فراسازمانی". *مجله تدبیر*، ۲۰ (۲۰۴)، ۲۴-۲۶.
- سوری، علی. (۱۳۹۴). "بررسی تطبیقی سنجش سرمایه اجتماعی در ایران". *فصلنامه تحقیقات مدل‌سازی اقتصادی*، ۲۰، ۱۰۷-۱۲۹.
- شهبازی، مهدی؛ درویش، حسن؛ زارعی، فرهاد. (۱۳۹۱). "تأثیر پاسخگویی عمومی بر بهبود اعتماد عمومی شهروندان". *مدیریت سازمان‌های دولتی*، ۱ (۱)، ۵۳-۶۳.
- فقیهی، ابوالحسن. (۱۳۸۱). "نظام‌های پاسخگویی در بخش دولتی (دیدگاهی تطبیقی)". *فصلنامه مطالعات مدیریت*، ۴۶، ۳۱۲-۳۲۵.
- فوکویاما، فرانسیس. (۱۹۹۷). *پایان نظم (بررسی سرمایه اجتماعی و حفظ آن)*. ترجمه: غلامعباس توسلی، تهران: انتشارات جامعه ایرانیان.
- فیضی، طاهره؛ زارع، رضا. (۱۳۹۴). "بررسی رابطه میان تمرکززدایی اداری و حاکمیت عمومی با تأثیر دو متغیر پاسخگویی و اعتماد عمومی (مورد مطالعه: سازمان‌های دولتی استان فارس)". *مدیریت سازمان‌های دولتی*، ۳ (۳)، ۲۶-۷.
- کریمی، محمد میثم. (۱۳۸۶). "اندازه‌گیری سطح سرمایه اجتماعی با تأکید بر عنصر اعتماد اجتماعی". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه اصفهان*.
- متامی، مهرداد؛ حسن‌پور، مهشید. (۱۳۹۳). "بررسی نقش رسانه‌های جمعی در ارتقای سطح پاسخگویی سازمان‌های دولتی". *فصلنامه مدیریت*، ۱۱ (۳۴)، ۵۹-۷۲.
- مقیمی، سیدمحمد؛ فضلی، صفر. (۱۳۹۰). *پژوهشنامه مدیریت (جلد ۱۱)*. تهران: انتشارات راه‌دان.
- هاشم‌زهی، نوروز؛ جاه‌بین، زهرا. (۱۳۹۲). "بررسی تأثیر پاسخگویی عمومی بر اعتماد شهروندان به عملکرد روابط عمومی قوه قضائیه (مطالعه موردی: افراد بالای ۲۰ سال شهر تهران)". *مطالعات علوم اجتماعی ایران*، ۱۰ (۲)، ۲۴۹-۲۷۸.
- Barbara, B., Melville, C. & Hugh, M. (1994). "Predicting Corporate Social Responsiveness: A Model Drawn from Three Perspectives". *Journal of Business Ethics*, 13(9), 731- 738.
- Bolino, M.C., Turnley, W.H. & Bloodgood, J.M. (2002). "Citizenship Behavior and the Creation of Social Capital in Organizations". *Academy of management Review*, 27(4), 505-522.
- Brandão, C., Rego, G., Duarte, I. & Nunes, R. (2013). "Social Responsibility: A New Paradigm of Hospital Governance?". *Health Care Analysis*, 21(4), 390-402.
- Bovens, M. (2005). *Public accountability*. In Ferlie, E., Lynne, L. & Pollit, C. (eds.). *The oxford handbook of public management*. Oxford: Oxford University Press, 182-208.
- Bovens, M. (2010). Two Concepts of Accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism". *West European Politics*, 33(5), 946-967.
- Bowles, S. & Gintis, H. (2002). "Social Capital and Community Governance". *Economic Journal*, 112,

- 419-439.
- Chang, H. & Chuang, S. (2011). "Social Capital and Individual Motivations on Knowledge Sharing: Participant Involvement as a Moderator". *Information & Management*, 48, 9-18.
 - Cialdini, R. B., Kallgren, C.A. & Reno, R.R. (1991). "A Focus Theory of Normative Conduct: A Theoretical Refinement and Reevaluation of the Role of Norms in Human Behavior". *Advances in Experimental Social Psychology*, 24 (20), 201-234.
 - Clark, J. (1992). *Policy influence, lobbying and advocacy*. in Edwards, M. & Hulme, D. (eds), Making a Difference NGOs and Development in a Changing World, Earthscan Publications Limited, London, 191-202.
 - Fukuyama, F. (2001). "Social Capital, Civil Society and Development". *Third World Quarterly*, 22(1), 7-20.
 - Hurst, N. (2004). "Corporate Ethics, Governance and Social Responsibility: Comparing European Business Practices to Those in the United States". *Study of the Makkula Center for Applied Ethics Santa Clara University*, 1-67.
 - Hyndman, N. (1990). "Charity Accounting an Empirical Study of the Information Needs of Contributors to UK Fund-raising Charities". *Financial Accountability and Management*, 6(4), 295-307.
 - Jegers, M. & Lapsley, I. (2001). "Making Sense of Non-Profit Organizations". *Financial Accountability and Management*, 17 (1), 1-3.
 - Jensen, L. (2001). *Image of Accountability in Danish Public Sector Reform*. <http://www.inpoma.net/search/poppers/sydney/lotteJensen.html>.
 - Jimi, J. & Bruno. H. (2012). "Does Social Capital Increase Political Accountability? An Empirical Test for Flemish Municipalities". *Public Choice*, 150(3), 731-744.
 - Kamat, S. (2003). "NGOs and the New Democracy: The False Saviors of International Development". *Harvard International Review*, 25(1), 65-69.
 - Lawson, B., Tyler, B.B. & Cousins, P.D. (2008). "Necedents and Consequences of Social Capital on Buyer Performance Improvement". *Journal of Operations Management*, 26(3), 446-460.
 - Li, Z. & Luo, F. (2011). "Research on the Relationship Among Social Capital, Organizational Learning and Knowledge Transfer Performance". *Journal of software*, 6(9), 1763-1770.
 - Marc, O. (2000). *Corporate social performance*. Research Brief. RB. Australia Center for Corporate Change, 4-6.
 - Milgram, S., Bickman, L. & L. Berkowitz. (1969). Note on the drawing power of crowds of different size. *Journal of Personality and Social Psychology*, 13 (2), 79-82.
 - Mulgan, R. (2003). "One Cheer for Hierarchy Accountability in Disjointed Governance". *Political Science*, 55(2), 6-18.
 - Nannicini, T., Andrea. S., Guido, T. & Ugo, T. (2013). "Social Capital and Political Accountability". *American Economic Journal Economic Policy*, 5(2), 222-250.
 - Nahapiet, J. & Ghoshal, S. (1998). "Social Capital, Intellectual Capital, and the Organizational Advantage". *The Academy of Management Review*, 23(2), 242-266.
 - O,Connell, L. (2005). "Program Accountability as an Emergent Property: The Role of Stake Holders in a Programs Field". *Public Administration Review*, 65(1), 85-93.
 - Putnam, R. (1995). "Bowling Alone: America's Declining Social Capital". *Journal of Democracy*, 6(1), 65-78.
 - Rohini, R. & Mahadevappa, B. (2010). Social Responsibility of Hospitals: An Indian Context". *Social Responsibility Journal*, 6(2), 268-285.
 - Rozmek, B.S. (2000). "Dynamics of Public Sector Accountability in an Era of Reform". *International Review of Administrative Sciences*, 66(1), 21-44.
 - Schouten, P. (2011). *Corporate social responsibility in hospitals focusing on sustainable procurement*. The Netherlands, ZonMw, 1-67.
 - Smith, T. (1991). "The Comparative Analysis of Bureaucratic Accountability". *Asian Journal of Public Administration*,

- 13(1), 93-104.
- Soumyananda, D. (2007). "Social Capital in the Creation of Human Capital and Economic Growth: A Productive Consumption Approach". *The Journal of Socio Economics Soceco*, 14, 32-48.
 - Unerman, J. & O'Dwyer, B. (2006b). "Theorizing Accountability for NGO Advocacy". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(3), 349-376.
 - Whipple, J. M., Wiedmer, R. & Boyer, K. (2015). "Adyadic Investigation of Collaborative Competence, Social Capital and Performance in Buyer Supplier Relationships". *Journal of Supply Chain Management*, 51(2), 3-21.

بررسی تجربی پیامدها و چالش‌های اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده (VAT) در نظام مالیاتی ایران

*فاطمه بابائی^۱، حسین جهانگیری کلوری^۲، فاطمه پیکانی^۳

۱. مربی گروه حسابداری دانشگاه پیام نور.

۲. کارشناس ارشد حسابداری و مدرس دانشگاه تهران.

۳. کارشناس ارشد حسابداری.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۸/۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۱۱/۱۵

The Empirical Study of the Implications and Challenges of the Pilot Implementation of the Value-Added Tax (VAT) in Iran Tax System

*F. Babaei¹, H. Jahangiri Kolouri², F. Peykani³

1. Lecturer Department of Accounting, Payame Noor University (PNU), Iran.

2. M.A. in Accounting, Auditor of Tehran Province, Iran.

3. M.A. in Accounting, Iran.

Received: 2016/10/29 Accepted: 2017/2/3

Abstract

The aim of this study is to investigate the implications and challenges of the pilot implementation of the Value-Added Tax (VAT) in the Tax System in Iran. This study is a descriptive survey. The research hypothesis is based on the Likert scale questionnaire was designed. The required data were collected via questioners distributed among 105 employees of Taxation Affairs Organization. The gathered data was summarized and classified using Excel. Then, the research hypotheses were examined via SPSS software and parametric t-tests. The results indicate that the implementation of VAT influenced the economic performance of the government to a great extent. In addition, the findings of this study show that there are numerous challenges in the course of implementing VAT, which affect the way this law is executed. Since it was found that the implementation of VAT exerted a positive influence on the government's performance, it is essential for the authorities to come up with some efficient policy to overcome the challenges facing the implementation of VAT and to boost the efficiency and productivity of this system.

چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی تجربی پیامدهای اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران می‌باشد. پژوهش حاضر از نوع توصیفی پیمایشی می‌باشد. فرضیه‌های پژوهش بر اساس پرسشنامه‌ای با طیف لیکرت طراحی شد و بین ۱۰۵ نفر از کارکنان سازمان امور مالیاتی به طور تصادفی ساده و بدون جایگزینی توزیع گردید. اطلاعات استخراج شده از طریق اکسل تلخیص و طبقه‌بندی گردیده و در نهایت از طریق نرم‌افزار SPSS و با استفاده از آزمون‌های آماری پارامتریک t فرضیات پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج حاصل نشان می‌دهد که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تا حدود زیادی بر عملکرد اقتصادی دولت تأثیرگذار است. علاوه بر این، یافته‌های این پژوهش مؤید این است که چالش‌های متعددی در مسیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، که بر نحوه اجرای آن تأثیرگذار است. از آنجا که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیر مطلوبی بر عملکرد دولت دارد، بایستی تدابیر و تمهیدات لازم جهت مدیریت چالش‌های پیش روی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و افزایش کارایی و بهره‌وری این سیستم توسط مسئولان ذیربط اندیشیده شود.

Keywords: Value-Added Tax (VAT), Government's Economic Performance, Challenges of VAT System.

واژه‌های کلیدی: چالش‌های سیستم مالیات بر ارزش افزوده، عملکرد اقتصادی دولت، مالیات بر ارزش افزوده.

JEL Classification: H61

طبقه‌بندی موضوعی: H61

مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده^۱ نوعی مالیات غیرمستقیم بر مصرف است که در کشورهای توسعه یافته یکی از مؤثرترین ابزارهای افزایش بودجه عمومی دولت‌ها به حساب می‌آید (بوترز و بارینجر^۲، ۲۰۰۵).

در طول دهه اخیر مالیات بر ارزش افزوده مهم‌ترین نوآوری و توسعه در نظام مالیاتی دولت‌ها تلقی می‌شود و برنامه‌ریزی برای کاربرد آن به سرعت در سراسر جهان در حال افزایش است. حامیان اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر این باورند که مالیات بر ارزش افزوده همانند یک ماشین مولد پول است که به تدریج باعث افزایش بهره‌وری سیستم مالیاتی، مبلغ کلی مالیات اخذ شده و در نتیجه افزایش درآمدهای دولت می‌شود (کین و لک وود^۳، ۲۰۱۰).

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید- توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد. پایه مالیاتی در این مالیات، مصرف بوده و این نوع از نظام مالیاتی دارای قابلیت‌های قابل توجهی مانند شفاف‌سازی فرایندها و معاملات اقتصادی، ایجاد بانک‌های جامع اطلاعات اقتصادی، تقویت سیستم‌های نظارتی در مراحل مختلف واردات، صادرات، تولید، توزیع کالاها و خدمات و همچنین مصرف، کاهش بار مالیاتی تولید، بالا بردن انگیزه صادرات و... است (روزبه و همکاران، ۱۳۹۳).

در ایران سال‌ها پس از استقرار نظام مالیاتی به دلیل وابستگی زیاد اقتصاد کشور به تابعی همچون درآمدهای نفتی نوسان‌های شدید قیمت آن، که منجر به کسری تراز پرداخت‌ها گردیده است، هم تورم شدید ناشی از استقراض بانک مرکزی را به دنبال داشته و هم ناکارایی سیستم مالیاتی را بیش از پیش آشکار نموده است. لذا برای رفع این نواقص که از موانع رشد اقتصادی به شمار می‌آیند ایجاد و اعمال روش‌هایی جهت بالا بردن منابع درآمدی دولت و بهبود سازوکار نظام مالیاتی به‌عنوان یکی از این منابع درآمدی ضروری است. مالیات بر ارزش افزوده یکی از انواع مالیات‌هایی است که می‌توان از آن به‌عنوان یک منبع درآمد قابل اطمینان استفاده کرد (اسدزاده و همکاران، ۱۳۹۳).

هدف پژوهش حاضر این است که با دیدی تحلیلی به بررسی اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده شامل بررسی عملکرد سیستم مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های

اجرای آزمایشی و چالش‌های پیش روی آن طی این سال‌ها پردازد.

مبانی نظری پژوهش

مالیات یکی از مهم‌ترین منابع تأمین مالی دولت است و شامل پرداخت‌هایی است که از جانب دولت بر افراد و سازمان‌ها تحمیل می‌شود. آدام اسمیت^۴ (۱۷۷۶)، در کتاب "ثروت ملل" ۴ اصل در ارتباط با وضع مالیات مطرح می‌کند که عبارتند از:

- در حکومت‌های مختلف افراد بایستی متناسب با استطاعت مالی خود مبالغی را در جهت حمایت از دولت پرداخت نمایند؛

- مبلغ مالیات باید مشخص باشد و امور مربوط به مالیات به دلخواه مأمورین وصول مالیات واگذار نشود، از اعمال فشار نیز برای وصول مالیات خودداری شود؛

- مالیات بایستی در زمانی اخذ شود که پرداخت کننده توانایی پرداخت آن را دارد؛

- ادارات مالیاتی از بهره‌وری کافی برخوردار باشند. لمبرت^۵ (۱۹۹۲)، اصول آدام اسمیت را با بیان ۱۶ اصل جدید در فرایند وضع مالیات ارتقا بخشید که این اصول عبارت بودند از:

۱. سادگی باید عنصر لاینفک فرایند وضع مالیات باشد؛
۲. اطمینان نسبت به آنچه بایستی پرداخت شود، وجود داشته باشد؛
۳. بی‌طرفی نسبت به پرداخته‌کننده بایستی حفظ شود؛
۴. هزینه‌های وصول مالیات پایین باشد؛
۵. ذینفعان خالص از مالیات معاف باشند (اگر چه معنای ذینفع خالص مشخص نیست)؛
۶. از ستاندن مالیات مضاعف ممانعت شود؛
۷. مالیات باید از منبعی که در عمل وجود دارد اخذ گردد؛
۸. پرداخت‌کننده باید توانایی پرداخت مالیات را داشته باشد؛
۹. مالیات پرداختی نباید تحت تأثیر شرایط مختلف تغییر کند؛
۱۰. مالیات باید بر مبنای قدرت اقتصادی و نه شکل قانونی باشد؛
۱۱. اساس مالیات باید واقع‌بینانه باشد؛
۱۲. پرداخت‌کننده بایستی بتواند به راحتی آن را پرداخت نماید؛

4. Smith
5. Lambert

1. Value Added Tax (VAT)
2. Boeters & Bohringer
3. Keen & Lockwood

افزوده به زودی در سراسر جهان گسترش می‌یابد. این محققان علت اصلی این رشد سریع را تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده در اتحادیه اروپا قلمداد نمودند. دلیل دیگر را به ترویج قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط صندوق بین‌المللی پول نسبت دادند. به نظر برد و جندرن حمایت پیوسته از قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط صندوق بین‌المللی پول و سایر کشورها پذیرش این قانون را توسط کشورهای در حال توسعه تشویق و تسهیل نمود.

اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده شفاف‌سازی معاملات و مبادلات اقتصادی را در پی خواهد داشت. به طوری که با اجرای این قانون امکان ردیابی معاملات در زنجیره واردات، خرید، تولید و توزیع و صادرات میسر خواهد بود که خود منجر به کشف بخش قابل ملاحظه‌ای از اقتصاد زیر زمینی یا پنهان می‌شود. از دیگر مزایای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده این است که اندازه‌گیری صحیح رشد اقتصادی را امکان‌پذیر می‌کند (چارلز و مک کلور^{۱۰}، ۲۰۰۵).

پیشینه پژوهش

گیلجت^{۱۱} (۲۰۰۳)، به بررسی اثرات تغییر در سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر تحقق الزامات الحاق به اتحادیه اروپا پرداخت. وی برای شبیه‌سازی اثرات مالیات بر ارزش افزوده بر قیمت از مدل تعادل عمومی در اقتصاد ترکیه استفاده کرد. نتایج این پژوهش نشان داد که تغییرات نرخ این مالیات تأثیر اندکی در بخش مصرفی دارد. در حالی که در بخش‌های تولیدی تغییرات نرخ مالیات بر ارزش افزوده تأثیر منجر به افزایش سطح قیمت‌ها می‌شود.

بوترز و بارینجر (۲۰۰۵)، به مطالعه آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در آلمان پرداختند. نتایج پژوهش این محققان نشان داد که لغو تمایز مالیات بر ارزش افزوده دارای اثرات توزیع مجدد قابل اغمازی است. در مقابل، کاهش آن به‌عنوان یارانه صنعت خاص عمل می‌کند. در حالی که اثرات کلی رفاه اصلاحات مالیات بر ارزش افزوده خالص بسیار ناچیز است. علاوه بر این، در صورتی که معرفی این مالیات موجب ایجاد درآمد خنثی شود، با کاهش در نرخ مالیات بر درآمد همراه خواهد بود که می‌تواند در نهایت با ایجاد سود قابل توجه برای خانوارها زمینه افزایش رفاه آن‌ها را فراهم آورد.

اولابی و اکو^{۱۲} (۲۰۱۱)، به ارزیابی نقش مالیات بر ارزش افزوده در توسعه ایالت لاگوس پرداختند. نتایج این پژوهش

۱۳. پرداخت‌کننده باید مشاوره‌های لازم را جهت پرداخت مالیات دریافت کند؛

۱۴. مالیات اجباری است ولیکن دریافت جریمه جایز نیست؛

۱۵. احتیاط در فرایند وضع مالیات مجاز نیست؛

۱۶. مالیات اجباری است و بین زمان پرداخت مالیات و مزایایی که پرداخت‌کننده از دولت دریافت می‌کند، انطباق زمانی وجود ندارد.

مالیات‌ها نیز طی سالیان مختلف از طریق سیستم‌ها و روش‌های مختلف به‌وسیله دولت‌ها دریافت شده است. یکی از مالیات‌هایی که طی قرن بیستم در بین کشورها رواج یافته است، مالیات بر ارزش افزوده است. این مالیات به‌عنوان پایه جدید مالیاتی، یکی از کاراترین منبع تأمین مالی دولت‌ها در اقتصاد کنونی است که نقش به‌سزایی در افزایش درآمدهای دولت‌ها دارد. از زمانی که این مالیات در سال ۱۹۵۴ در فرانسه معرفی شد، به تدریج در بسیاری از کشورهای جهان مورد پذیرش واقع شد و مفهوم آن در طول سه دهه اخیر در کشورهای در حال توسعه مطرح شده است. زیمنس نخستین فردی بود که پس از مونیخ از قانون مالیات بر ارزش افزوده حمایت کرد.

لاورنیز^۶ (۱۹۵۴)، از قانون مالیات بر ارزش افزوده در فرانسه حمایت کرد. آن‌ها معتقد بودند که این قانون بهتر از مالیات بر فروش است، که قاچاق و تقلب را افزایش می‌دهد. در تعریف اصطلاح مالیات بر ارزش افزوده، ارزش افزوده را تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده یک شخص در یک دوره معین تعریف می‌کنند. با توجه به تعریف مذکور، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. جانتشر^۷ (۱۹۸۶)، در اهمیت مالیات بر ارزش افزوده بیان می‌کند که در طول دهه ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ بسیاری از کشورهای در حال توسعه به وضع قانون مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان بخشی از ساختار مالی خود اقدام نمودند که این قانون را می‌توان به‌عنوان مهم‌ترین نوآوری در سیستم مالیاتی این کشورها تلقی نمود (امانوئل^۸، ۲۰۱۳).

برد و جندرن^۹ (۲۰۰۶)، اذعان نمودند که مالیات بر ارزش

10. Charles & McClure
11. GillJet
12. Owolabi & Okwu

6. Lowerneez
7. Jantcher
8. Emmanuel
9. Bird & Gendron

نشان داد که درآمد این مالیات سهم قابل توجهی در توسعه اقتصاد این ایالت در طول مدت مطالعه داشته است.

امانیول (۲۰۱۳)، تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی (GDP) و کل درآمدهای مالیاتی نیجریه را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تجزیه و تحلیل‌های آماری حاکی از این بود که این مالیات بر رشد اقتصادی (GDP) و کل درآمدهای مالیاتی تأثیر با اهمیتی دارد.

جلتا^{۱۳} (۲۰۱۴)، به بررسی نقش مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی اتیوپی طی سالهای ۲۰۱۲-۲۰۰۳ پرداخت. یافته‌های حاصل از این مطالعه نشان داد که این مالیات در مقایسه با مالیات بر فروش منجر به افزایش رشد اقتصادی می‌شود. نرخ رشد تولید ناخالص برای دوره‌های استفاده از مالیات بر فروش، به طور متوسط ۲/۵۳ درصد بود. با این حال پس از اعلام مالیات بر ارزش افزوده، نرخ رشد تولید ناخالص به طور متوسط به ۲۱/۹ درصد رسیده است.

جنابی و همکاران (۱۳۸۹)، به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی مالیات بر ارزش افزوده با رویکرد آموزش مؤدیان مالیاتی در استان کرمانشاه پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش حاکی از این بود که رابطه قوی بین آموزش مؤدیان مالیاتی و اثربخشی این مالیات وجود دارد.

سعیدی و نهستانی (۱۳۹۰)، طی پژوهشی به بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که جایگزینی این مالیات با نرخ‌های پایین ۱/۵ و ۳ درصد به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی، باعث کاهش درآمد مالیاتی استان‌ها خواهد شد. علاوه بر اینکه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های ۷ و ۱۰ درصد، به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان می‌شود.

الماسی و همکاران (۱۳۹۱)، "عوامل سازمانی مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی: اداره کل مالیات بر ارزش افزوده استان تهران)" را مورد مطالعه قرار دادند. جامعه آماری این پژوهش را کلیه متخصصان و کارشناسان اداره کل مالیات بر ارزش افزوده استان تهران و مؤدیان مالیاتی این اداره تشکیل می‌دادند. یافته‌های حاصل از این پژوهش نشان داد که بیشترین میانگین پاسخ در بعد سازمانی از نظر متخصصان مربوط به سؤالات "عدم توانایی در کشف مبادلات و داده‌های غیرواقعی و تقلبی"، "عدم توانایی در برقراری عدالت مالیاتی"، "عدم توانایی در برقراری عدالت

مالیاتی (تبعیض بین مؤدیان با وضعیت مشابه)"، "ناتوانی تکنولوژیکی در شناسایی و ثبت مؤدیان مالیاتی" است. همچنین بیشترین میانگین نمره پاسخ از نظر مؤدیان مربوط به سؤالات "ناکافی بودن سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان"، "عدم توانایی در برقراری عدالت مالیات (تبعیض بین مؤدیان با وضعیت مشابه)" و "تشریفات بیش از حد در انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان" می‌باشد.

عبدی (۱۳۹۲)، طی پژوهشی به بررسی تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که اجرای این قانون بر سود عملیاتی و گردش وجه نقد شرکت‌ها بی تأثیر بوده اما بر فروش شرکت‌ها تأثیر گذار می‌باشد.

کریم‌پور و همکاران (۱۳۹۲)، طی پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره نهایی توزیع پرداختند. نتایج پژوهش حاکی است که بین توانمندسازی زیرساخت‌های لازم در فرآیند وصول مالیات و اجرایی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره نهایی توزیع رابطه معناداری وجود دارد و همچنین بین شفافیت‌سازی مبادلات اقتصادی و اطلاع‌رسانی صحیح و به موقع قانون مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره نهایی توزیع رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

دهقان (۱۳۹۲)، به بررسی آثار مالیات بر ارزش افزوده بر درآمدهای دولت در استان کهگیلویه و بویر احمد پرداخت که نتایج پژوهش وی نشان داد که بین مالیات بر ارزش افزوده و مؤلفه‌های آن با درآمدهای دولت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

روزبه و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر تورم در اقتصاد ایران در سال ۱۳۸۹ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که به دنبال اجرای قانون این مالیات، درآمدهای مالیاتی نیز افزایش یافته اما بر خلاف آنچه انتظار می‌رفت، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به طور نامحسوس سیر نزولی طی کرده بود و دامنه تورم ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده طبق قانون مزبور بر ۵۴ بخش اقتصادی بین ۰/۰۱۱ درصد و در بخش ماهیگیری تا ۱۲/۶۷۸ درصد و در بخش نفت خام و گاز طبیعی متفاوت بود. نتایج دیگر نشان داد که کمترین اثرات قیمتی مربوط به بخش‌های معاف و بیشترین آثار قیمتی در بخش‌های ویژه با ضرایب خاص بوده است.

اسدزاده و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی اثرات تورمی و توزیعی مالیات بر ارزش افزوده بر بخش‌های مختلف

فرضیه دوم

چالش‌های سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر نحوه اجرای آن تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی اول: آموزش کارکنان سازمانی امور

مالیاتی بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی دوم: درک قانون مالیات بر ارزش افزوده

بر نحوه اجرای آزمایشی این قانون تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی سوم: آگاهی مؤدیان از سیستم مالیات بر

ارزش افزوده بر نحوه اجرای آزمایشی این قانون تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی چهارم: ایجاد زیر ساخت‌های جدید برای

اخذ مالیات بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی پنجم: فرهنگ مالیاتی مؤدیان بر نحوه

اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از حیث هدف کاربردی می‌باشد. از آنجا که پرسشنامه عنوان ابزار اصلی پژوهش در جامعه و بین نمونه‌ها توزیع و جمع‌آوری شده است، از نوع پیمایشی می‌باشد. در این پژوهش در ابتدا از مطالعات کتابخانه‌ای جهت تعریف مفاهیم و شاخص‌ها استفاده شده و در مرحله بعد با ارائه پرسشنامه و تجزیه و تحلیل آماری آن‌ها، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفته است. جامعه آماری در این پژوهش شامل کلیه کارکنان سازمان امور مالیاتی غرب استان تهران می‌باشد که پرسشنامه‌ها در سال ۱۳۹۳ تهیه و در سال ۱۳۹۴ بین کارکنان توزیع شده است.

داده‌های پژوهش حاضر بر اساس اطلاعاتی است که از کارکنان سازمان امور مالیاتی جمع‌آوری می‌شود. ابزار گردآوری اطلاعات را در این پژوهش، پرسشنامه‌ای تشکیل می‌دهد که پس از تهیه، روایی و پایایی آن مورد تأیید قرار خواهد گرفت. شیوه کار به این صورت خواهد بود که ابتدا از طریق منابع کتابخانه‌ای، نشریات، مقالات و منابع علمی مختلف (سایت‌های علمی) ادبیات و نظریه‌های مربوط به موضوع پژوهش تدوین می‌گردد. سپس مرحله اصلی پژوهش از طریق

اقتصادی ایران پرداختند. نتایج حاصل از این بررسی نشان داد که از ۲۹ گروه اصلی محصولات (۹۱ گروه محصول فرعی)، ۱۵ گروه در نتیجه مالیات بر ارزش افزوده از افزایش قیمت بیشتری برخوردارند و ۱۴ گروه دارای آثار تنازلی می‌باشند و افزایش قیمت آن‌ها کمتر از نرخ مالیات می‌باشد.

رستم‌نژاد چراتی و نبوی چاشمی (۱۳۹۳)، در پژوهش خود به بررسی موانع اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در استان مازندران: مطالعه موردی شهرستان‌های ساری و بابلسر پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد از نظر اعضای نمونه مورد مطالعه، متغیرهای شرایط اجتماعی، فرهنگی و عدم حمایت مردمی، انتظار تورم ناشی از اجرای قانون، شفاف‌سازی محیط اقتصادی ناشی از اجرای کامل قانون، عدم اطمینان مؤدیان به استرداد وجوه اضافه پرداختی، نرخ اجرایی قانون، ضعف اطلاع‌رسانی سازمان امور مالیاتی، کمبود منابع انسانی متخصص، پیچیدگی اجرا و نظام کنترلی موجود و فقدان بانک اطلاعاتی جامع مؤدیان مانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در شهرستان‌های ساری و بابلسر بوده‌اند.

فرضیه‌های پژوهش

پژوهشگر در راستای پاسخگویی به سؤالات مطرح شده فرضیه‌های زیر را طراحی نموده است:

فرضیه اول

اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بر عملکرد اقتصادی دولت تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی اول: اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش

افزوده بر افزایش درآمدهای دولت تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی دوم: درآمدهای اجرای آزمایشی مالیات بر

ارزش افزوده بیشتر از هزینه‌های آن است.

فرضیه فرعی سوم: اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش

افزوده سبب افزایش تورم شده است.

فرضیه فرعی چهارم: اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش

افزوده بر رشد اقتصادی تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی پنجم: اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش

افزوده بر بهبود تولید تأثیرگذار است.

قابلیت اعتماد ابزار اندازه‌گیری

قابلیت اعتماد که واژه‌هایی مانند پایایی، ثبات و اعتبار برای آن به کار برده می‌شود و معادل انگلیسی آن Reliability است، یکی از ویژگی‌های ابزار اندازه‌گیری (پرسشنامه یا مصاحبه یا سایر آزمون‌های علوم اجتماعی) است. مفهوم یاد شده با این امر سر و کار دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به دست می‌دهد. یکی از روش‌های محاسبه قابلیت اعتماد استفاده از فرمول کرونباخ است. این روش برای محاسبه همبستگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه‌ها یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند به کار می‌رود. در این گونه ابزارها، پاسخ هر سؤال می‌تواند مقادیر عددی مختلف را اختیار کند. مقدار صفر این ضریب نشان دهنده عدم قابلیت اعتماد و +۱ نشان دهنده قابلیت اعتماد کامل است. مقدار آلفای کرونباخ در این پرسشنامه ۰/۶۷۳ می‌باشد که بیانگر قابلیت اعتماد پرسشنامه می‌باشد.

متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل در فرضیه اول: اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده.

متغیرهای وابسته در فرضیه اصلی اول: افزایش

درآمدهای دولت، تعامل هزینه و درآمد دولت، تورم، رشد اقتصادی، بهبود تولید، شفافیت در اوصاف.

متغیرهای مستقل در فرضیه دوم: آموزش کارکنان

سازمانی امور مالیاتی، درک قانون مالیات بر ارزش افزوده، آگاهی مؤدیان از سیستم مالیات بر ارزش افزوده، ایجاد زیر ساخت‌های جدید برای اخذ مالیات، فرهنگ مالیاتی مؤدیان.

متغیر وابسته در فرضیه دوم: اجرای آزمایشی مالیات

بر ارزش افزوده.

آزمون فرضیات

فرضیه اول: اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بر عملکرد اقتصادی دولت تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی اول: اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده

بر افزایش درآمدهای دولت تأثیرگذار است.

فراوانی پاسخ‌های دریافتی این فرضیه در جدول ۱

استخراج اطلاعات از پرسشنامه‌های توزیع شده بین کارکنان سازمان امور مالیاتی آغاز می‌گردد اطلاعات استخراج شده از طریق اکسل تلخیص و طبقه‌بندی گردیده و در نهایت از طریق نرم‌افزار SPSS و با استفاده از آزمون‌های مربوط به پرسشنامه ارتباط بین متغیرها تحلیل و فرضیه‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرند.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در این پژوهش کارشناسان امور مالیاتی در استان تهران می‌باشد. روش نمونه‌گیری برای جامعه آماری، روش نمونه‌گیری تصادفی ساده بدون جایگزینی است به طوری که هر یک از اعضای جامعه بیش از یک بار شانس یا احتمال انتخاب شدن نداشته باشند. برای گروه‌های مورد نظر با استفاده از روش‌های علمی تعیین اندازه نمونه، حجم مناسبی از نمونه‌ها را که معرف کل جامعه باشد، انتخاب و تحقیق بر روی آن‌ها انجام گرفته است. نمونه آماری نیز کارشناسان امور مالیاتی در غرب استان تهران می‌باشد. تعداد نمونه انتخابی در این پژوهش از طریق فرمول کوکران بدون داشتن تعداد اعضای جامعه تعیین گردیده است. که در این فرمول تعداد نمونه به صورت زیر بدست می‌آید.

با توجه به عدم دسترسی به تعداد پرسنل کارشناسان امور مالیاتی یا به عبارتی عدم تشخیص اعداد افراد موجود در جامعه، تعداد نمونه از رابطه ذیل بدست می‌آید:

$$n = \frac{t^2 v(x)}{d^2}$$

$V(x)$ واریانس جامعه می‌باشد که در تحقیقات علوم انسانی بین صفر تا حداکثر ۰/۲۵ می‌باشد به عبارتی $0 \leq v(x) \leq 0/25$ می‌باشد. در این پژوهش $V(x)$ یعنی واریانس جامعه به دلیل کاهش میزان خطای نمونه‌گیری حداکثری آن لحاظ و مقدار ۰/۲۵ برآورد می‌گردد، خطا نمونه‌گیری در این پژوهش $(d=0/1)$ لحاظ می‌گردد:

$$\frac{(1.96)^2 * 0.25}{(0.1)^2} = 96$$

تعداد نمونه براساس فرمول ۹۶ پاسخنامه برآورد گردید لذا به دلیل احتمال عدم برگشت برخی از پاسخنامه‌ها تعداد نمونه به ۱۰۵ پرسشنامه افزایش داده شد این پرسشنامه‌ها در سال ۱۳۹۳ تهیه و در سال ۱۳۹۴ بین کارکنان توزیع شده است. لازم به ذکر است که برای بررسی هر فرضیه تعداد ۳ سؤال در پرسشنامه در نظر گرفته شده است.

می‌باشد.

فرضیه فرعی سوم: اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش

افزوده سبب افزایش تورم شده است.

فراوانی پاسخ‌های دریافتی این فرضیه به جدول ۵ می‌باشد.

نمودار فراوانی در این فرضیه به شرح نمودار ۳ می‌باشد. نمودار فراوانی بیانگر آن است که در حدود ۵۷/۷ درصد از پاسخ دریافتی از پاسخ‌دهندگان (۱۸۲ پاسخ از ۳۱۵ پاسخ دریافتی) موافق این موضوع هستند که اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده سبب افزایش تورم شده است لذا برای بررسی این موضوع از روش‌های آماری به نام آزمون میانگین استفاده می‌شود. نتایج آزمون t در جدول ۶ به صورت خلاصه ارائه شده است.

از آنجا که اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در جدول ($t_{\alpha=0.95}=1/96$) بزرگتر بوده و ثانیاً مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری بوده لذا فرضیه سوم از لحاظ آماری تأیید می‌گردد یعنی هزینه‌های اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بیشتر از درآمدهای آن است.

فرضیه فرعی چهارم: اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش

افزوده بر رشد اقتصادی تأثیرگذار است.

فراوانی پاسخ‌های دریافتی این فرضیه به شرح جدول ۷ می‌باشد.

نمودار فراوانی در این فرضیه به شرح نمودار ۴ می‌باشد. نمودار فراوانی بیانگر آن است که در حدود ۳۰/۲ درصد از پاسخ دریافتی از پاسخ‌دهندگان (۹۵ پاسخ از ۳۱۵ پاسخ دریافتی) موافق این موضوع هستند که اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی تأثیرگذار است. لذا برای بررسی این موضوع از روش‌های آماری به نام آزمون میانگین استفاده می‌شود. نتایج آزمون t در جدول ۸ به صورت خلاصه ارائه شده است.

از آنجا که اولاً مقادیر آماره t بدست آمده منفی بوده و از مقادیر منفی متناظر آن در جدول ($t_{\alpha=0.95}=1/96$) کوچکتر بوده و ثانیاً مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری بوده نشان دهنده این است که با احتمال ۹۵ درصد میانگین پاسخ پاسخ‌دهندگان کمتر از ۳ می‌باشد لذا فرضیه چهارم از لحاظ آماری رد می‌شود یعنی اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی تأثیرگذار نیست.

فرضیه فرعی پنجم: اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش

نمودار فراوانی در این فرضیه به شرح نمودار ۱ می‌باشد. نمودار فراوانی بیانگر آن است که در حدود ۶۱ درصد از پاسخ دریافتی از پاسخ‌دهندگان (۱۹۲ پاسخ از ۳۱۵ پاسخ دریافتی) موافق این موضوع هستند که اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بر افزایش درآمدهای دولت تأثیرگذار است لذا برای بررسی این موضوع از روش‌های آماری به نام آزمون میانگین استفاده می‌شود. نتایج آزمون t در جدول ذیل به صورت خلاصه ارائه شده است. از آنجا که تعداد پرسشنامه‌ها بیش از ۳۰ عدد می‌باشد لذا طبق قضیه حد مرکزی می‌توان برای آزمون فرضیه از آزمون‌های آماری پارامتریک t استیودنت استفاده نمود.

همان‌طور که جدول ۲ نشان می‌دهد، میانگین پاسخ، پاسخ‌دهندگان به میزان ۶۸/۳ می‌باشد یعنی عمده آن‌ها که در حدود ۶۱ درصد می‌باشند معتقد به این هستند که اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بر افزایش درآمدهای دولت تأثیرگذار است. از لحاظ آماری نیز این ادعا مورد تأیید می‌باشد زیرا اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در جدول ($t_{\alpha=0.95}=1/96$) بزرگتر بوده ثانیاً مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری بوده لذا فرضیه اول از لحاظ آماری تأیید می‌گردد.

فرضیه فرعی دوم: درآمدهای اجرای آزمایشی مالیات بر

ارزش افزوده بیشتر از هزینه‌های آن است.

فراوانی پاسخ‌های دریافتی این فرضیه به شرح جدول ۳ می‌باشد.

نمودار فراوانی در این فرضیه به شرح نمودار ۲ می‌باشد. نمودار فراوانی بیانگر آن است که در حدود ۶۲ درصد از پاسخ دریافتی از پاسخ‌دهندگان (۱۹۷ پاسخ از ۳۱۵ پاسخ دریافتی) موافق این موضوع هستند که درآمدهای اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بیشتر از هزینه‌های آن است لذا برای بررسی این موضوع از روش‌های آماری به نام آزمون میانگین استفاده می‌شود. نتایج آزمون t در جدول ۴ به صورت خلاصه ارائه شده است.

از آنجا که اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در جدول ($t_{\alpha=0.95}=1/96$) بزرگتر بوده و ثانیاً مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری بوده لذا فرضیه دوم از لحاظ آماری تأیید می‌گردد یعنی درآمدهای اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بیشتر از هزینه‌های آن است.

جدول ۱. خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه فرعی اول

| عامل | خیلی زیاد | زیاد | متوسط | کم | خیلی کم | جمع |
|--------------|-----------|-------|-------|------|---------|------|
| فراوانی | ۵۹ | ۱۳۳ | ۹۲ | ۲۴ | ۷ | ۳۱۵ |
| فراوانی نسبی | %۱۸.۷ | %۴۲.۲ | %۲۹.۲ | %۷.۶ | %۲.۲ | %۱۰۰ |

جدول ۲. خروجی آزمون تی استیودنت در فرضیه اول

| نتیجه گیری | مقادیر آماره t استیودنت | درجه آزادی آماره | مقادیر P-Value |
|--------------------------|-------------------------|------------------|----------------|
| میانگین بیش از ۳ می باشد | ۱۲/۷۳ | ۳۱۴ | ۰/۰۰ |

جدول ۳. خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه فرعی دوم

| عامل | خیلی زیاد | زیاد | متوسط | کم | خیلی کم | جمع |
|--------------|-----------|-------|-------|------|---------|--------|
| فراوانی | ۶۵ | ۱۳۲ | ۹۳ | ۲۳ | ۲ | ۳۱۵ |
| فراوانی نسبی | %۲۰.۶ | %۴۱.۹ | %۲۹.۵ | %۷.۳ | %۰.۶ | %۱۰۰.۰ |

جدول ۴. خروجی آزمون تی استیودنت در فرضیه دوم

| نتیجه گیری | مقادیر آماره t استیودنت | درجه آزادی آماره | مقادیر P-Value |
|--------------------------|-------------------------|------------------|----------------|
| میانگین بیش از ۳ می باشد | ۱۴/۳۵ | ۳۱۴ | ۰/۰۰ |

جدول ۵. خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه فرعی سوم

| عامل | خیلی زیاد | زیاد | متوسط | کم | خیلی کم | جمع |
|--------------|-----------|-------|-------|------|---------|--------|
| فراوانی | ۷۷ | ۱۰۵ | ۱۰۰ | ۲۸ | ۵ | ۳۱۵ |
| فراوانی نسبی | %۲۴.۴ | %۳۳.۳ | %۳۱.۷ | %۸.۹ | %۱.۶ | %۱۰۰.۰ |

جدول ۶. خروجی آزمون تی استیودنت در فرضیه فرعی سوم

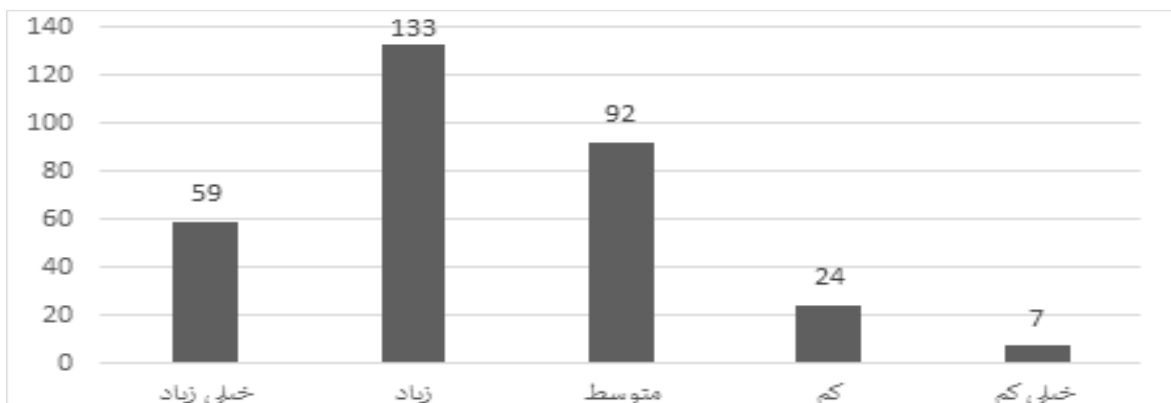
| نتیجه گیری | مقادیر آماره t استیودنت | درجه آزادی آماره | مقادیر P-Value |
|--------------------------|-------------------------|------------------|----------------|
| میانگین بیش از ۳ می باشد | ۱۲/۴۱ | ۳۱۴ | ۰/۰۰ |

جدول ۷. خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه فرعی چهارم

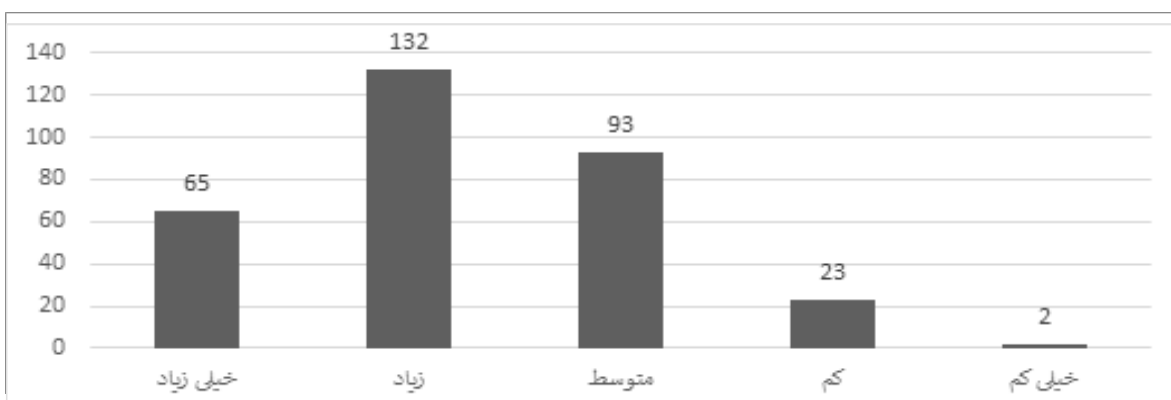
| عامل | خیلی زیاد | زیاد | متوسط | کم | خیلی کم | جمع |
|--------------|-----------|-------|-------|-------|---------|--------|
| فراوانی | ۲۲ | ۷۳ | ۱۰۵ | ۷۰ | ۴۵ | ۳۱۵ |
| فراوانی نسبی | %۷.۰ | %۲۳.۲ | %۳۳.۳ | %۲۲.۲ | %۱۴.۲ | %۱۰۰.۰ |

جدول ۸. خروجی آزمون تی استیودنت در فرضیه چهارم

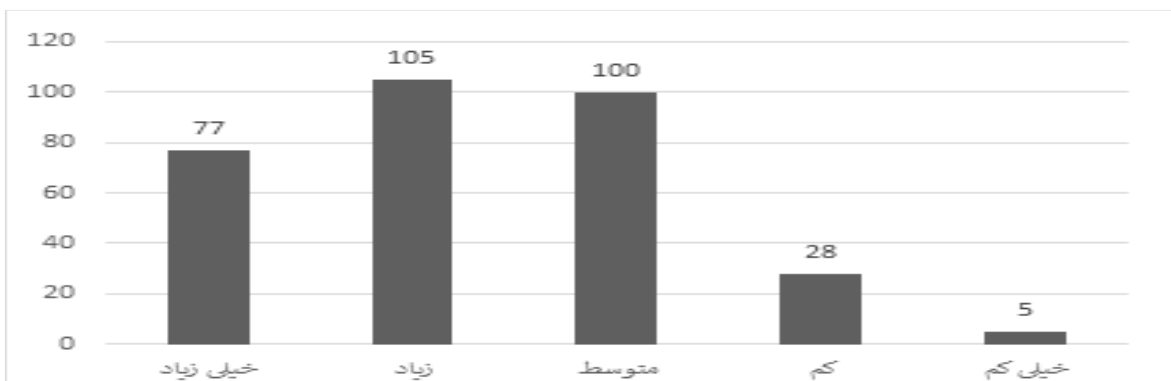
| نتیجه گیری | مقادیر آماره t استیودنت | درجه آزادی آماره | مقادیر P-Value |
|---------------------------|-------------------------|------------------|----------------|
| میانگین کمتر از ۳ می باشد | -۲/۳۱۸ | ۳۱۴ | ۰/۰۲ |



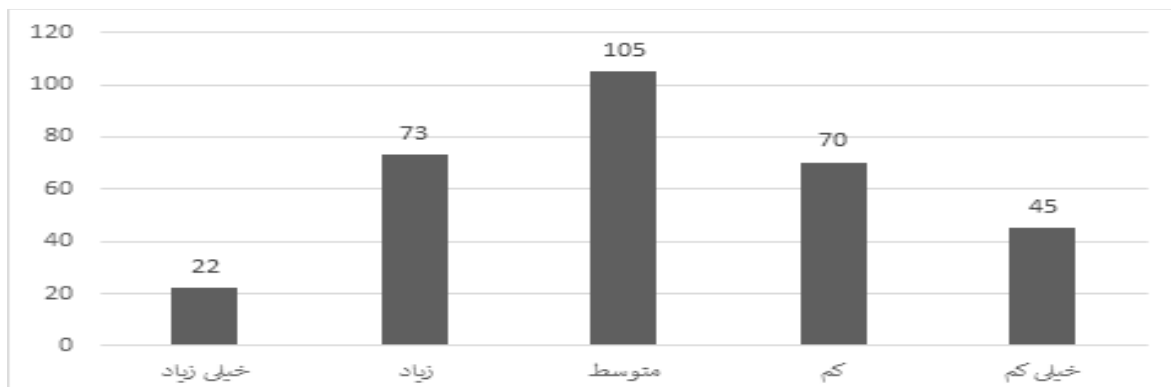
نمودار ۱. نمودار فراوانی فرضیه فرعی اول



نمودار ۲. نمودار فراوانی فرضیه فرعی دوم



نمودار ۳. نمودار فراوانی فرضیه فرعی سوم



نمودار ۴. نمودار فراوانی فرضیه فرعی چهارم

افزوده بر بهبود تولید تأثیرگذار است.

فراوانی پاسخ‌های دریافتی این فرضیه به شرح جدول ۹ می‌باشد

نمودار فراوانی در این فرضیه به شرح نمودار ۵ می‌باشد. نمودار فراوانی بیانگر آن است که در حدود ۳۷/۵ درصد از پاسخ دریافتی از پاسخ‌دهندگان (۱۱۸ پاسخ از ۳۱۵ پاسخ دریافتی) موافق این موضوع هستند که اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بر بهبود تولید تأثیرگذار است لذا برای بررسی این موضوع از روش‌های آماری به نام آزمون میانگین استفاده می‌شود. نتایج آزمون t در جدول ۱۰ به صورت خلاصه ارائه شده است.

از آنجاکه اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در جدول ($t_{\alpha=0.95}=1/96$) کوچکتر بوده و ثانیاً مقادیر P-Value محاسبه شده نیز بیش از ۵ درصد سطح معناداری بوده و از طرفی مقادیر فاصله اطمینان نیز در یک سو منفی می‌باشد نشان دهنده این است که با احتمال ۹۵ درصد میانگین پاسخ، پاسخ‌دهندگان کمتر از ۳ می‌باشد لذا فرضیه پنجم از لحاظ آماری رد می‌شود یعنی اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده بر بهبود تولید تأثیرگذار نیست.

فرضیه دوم: چالش‌های سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر نحوه اجرای آن تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی اول: آموزش کارکنان سازمانی امور مالیاتی افزوده بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است.

فراوانی پاسخ‌های دریافتی این فرضیه به شرح جدول ۱۱ می‌باشد.

نمودار فراوانی در این فرضیه به شرح نمودار ۶ می‌باشد. نمودار فراوانی بیانگر آن است که در حدود ۷۰/۵ درصد از پاسخ‌دهندگان (۲۲۲ پاسخ از ۳۱۵ پاسخ دریافتی) از پاسخ موافق این موضوع هستند که آموزش کارکنان سازمانی امور مالیاتی افزوده بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است. لذا برای بررسی این موضوع از روش‌های آماری به نام آزمون میانگین استفاده می‌شود. نتایج آزمون t در جدول ۱۲ به صورت خلاصه ارائه شده است.

از آنجاکه اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در جدول ($t_{\alpha=0.95}=1/96$) بزرگتر بوده و ثانیاً مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری بوده لذا فرضیه اول از لحاظ آماری تأیید می‌گردد یعنی آموزش کارکنان سازمانی امور مالیاتی افزوده بر نحوه

اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی دوم: درک قانون مالیات بر ارزش افزوده

بر نحوه اجرای آزمایشی آن تأثیرگذار است. فراوانی پاسخ‌های دریافتی این فرضیه به شرح جدول ۱۳ می‌باشد.

نمودار فراوانی در این فرضیه به شرح نمودار ۷ می‌باشد. نمودار فراوانی بیانگر آن است که در حدود ۷۱/۱ درصد از پاسخ‌دهندگان از پاسخ‌دهندگان موافق این موضوع هستند که درک قانون مالیات بر ارزش افزوده بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است. لذا برای بررسی این موضوع از روش‌های آماری به نام آزمون میانگین استفاده می‌شود. نتایج آزمون t در جدول ۱۴ به صورت خلاصه ارائه شده است.

از آنجاکه اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در جدول ($t_{\alpha=0.95}=1/96$) بزرگتر بوده و ثانیاً مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری بوده لذا فرضیه دوم از لحاظ آماری تأیید می‌گردد یعنی درک قانون مالیات بر ارزش افزوده بر نحوه اجرای آزمایشی این قانون تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی سوم: آگاهی مؤدیان از سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر نحوه اجرای آزمایشی آن تأثیرگذار است.

فراوانی پاسخ‌های دریافتی این فرضیه به شرح جدول ۱۵ می‌باشد.

نمودار فراوانی در این فرضیه به شرح نمودار ۸ می‌باشد. نمودار فراوانی بیانگر آن است که در حدود ۶۲/۳ درصد از پاسخ‌دهندگان از پاسخ‌دهندگان (۱۹۶ پاسخ از ۳۱۵ پاسخ دریافتی) موافق این موضوع هستند که آگاهی مؤدیان از سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر نحوه اجرای آزمایشی این قانون تأثیرگذار است. لذا برای بررسی این موضوع از روش‌های آماری به نام آزمون میانگین استفاده می‌شود. نتایج آزمون t در جدول ۱۶ به صورت خلاصه ارائه شده است.

از آنجاکه اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در جدول ($t_{\alpha=0.95}=1/96$) بزرگتر بوده و ثانیاً مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری بوده لذا فرضیه سوم از لحاظ آماری تأیید می‌گردد یعنی آگاهی مؤدیان از سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر نحوه اجرای آزمایشی این قانون تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی چهارم: ایجاد زیرساخت‌های جدید برای

جدول ۹. خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه فرعی پنجم

| عامل | خیلی زیاد | زیاد | متوسط | کم | خیلی کم | جمع |
|--------------|-----------|-------|-------|-------|---------|--------|
| فراوانی | ۳۸ | ۸۰ | ۱۱۱ | ۵۷ | ۲۹ | ۳۱۵ |
| فراوانی نسبی | ۱۲.۱٪ | ۲۵.۴٪ | ۳۵.۲٪ | ۱۸.۱٪ | ۹.۲٪ | ۱۰۰.۰٪ |

جدول ۱۰. خروجی آزمون تی استیودنت در فرضیه پنجم

| نتیجه گیری | مقادیر آماره t استیودنت | درجه آزادی آماره | مقادیر P-Value |
|---------------------------|-------------------------|------------------|----------------|
| میانگین بیش از ۳ نمی‌باشد | ۱/۷۴ | ۳۱۴ | ۰/۰۸ |

جدول ۱۱. خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه فرعی اول

| عامل | خیلی زیاد | زیاد | متوسط | کم | خیلی کم | جمع |
|--------------|-----------|-------|-------|------|---------|--------|
| فراوانی | ۷۵ | ۱۴۷ | ۷۵ | ۱۷ | ۱ | ۳۱۵ |
| فراوانی نسبی | ۲۳.۸٪ | ۴۶.۷٪ | ۲۳.۸٪ | ۵.۴٪ | ۰.۳٪ | ۱۰۰.۰٪ |

جدول ۱۲. خروجی آزمون تی استیودنت در فرضیه اول

| نتیجه گیری | مقادیر آماره t استیودنت | درجه آزادی آماره | مقادیر P-Value |
|--------------------------|-------------------------|------------------|----------------|
| میانگین بیش از ۳ می‌باشد | ۱۸/۰۸ | ۳۱۴ | ۰/۰۰ |

جدول ۱۳. خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه فرعی دوم

| عامل | خیلی زیاد | زیاد | متوسط | کم | خیلی کم | جمع |
|--------------|-----------|-------|-------|------|---------|--------|
| فراوانی | ۹۷ | ۱۲۷ | ۷۰ | ۱۸ | ۳ | ۳۱۵ |
| فراوانی نسبی | ۳۰.۸٪ | ۴۰.۳٪ | ۲۲.۲٪ | ۵.۷٪ | ۱.۰٪ | ۱۰۰.۰٪ |

جدول ۱۴. خروجی آزمون تی استیودنت در فرضیه دوم

| نتیجه گیری | مقادیر آماره t استیودنت | درجه آزادی آماره | مقادیر P-Value |
|--------------------------|-------------------------|------------------|----------------|
| میانگین بیش از ۳ می‌باشد | ۱۸/۰۲ | ۳۱۴ | ۰/۰۰ |

جدول ۱۵. خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه فرعی سوم

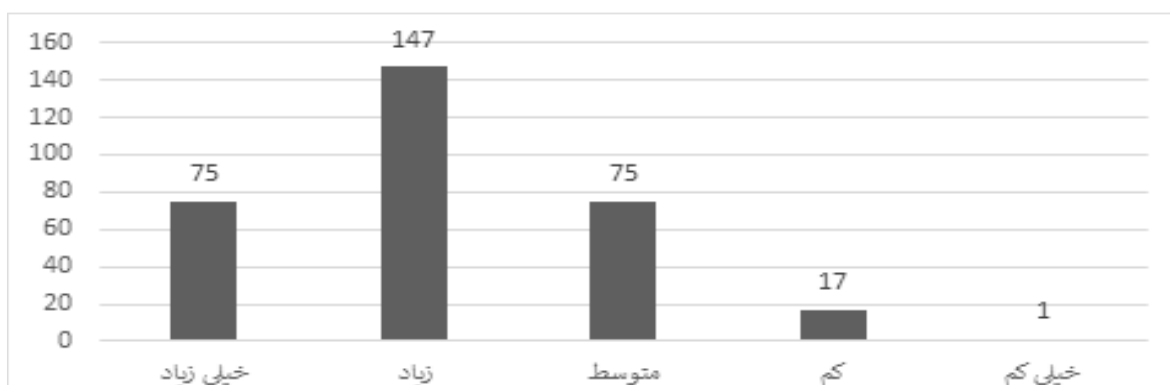
| عامل | خیلی زیاد | زیاد | متوسط | کم | خیلی کم | جمع |
|--------------|-----------|-------|-------|------|---------|--------|
| فراوانی | ۹۰ | ۱۰۶ | ۸۲ | ۲۷ | ۱۰ | ۳۱۵ |
| فراوانی نسبی | ۲۸.۶٪ | ۳۳.۷٪ | ۲۶.۰٪ | ۸.۶٪ | ۳.۲٪ | ۱۰۰.۰٪ |

جدول ۱۶. خروجی آزمون تی استیودنت در فرضیه سوم

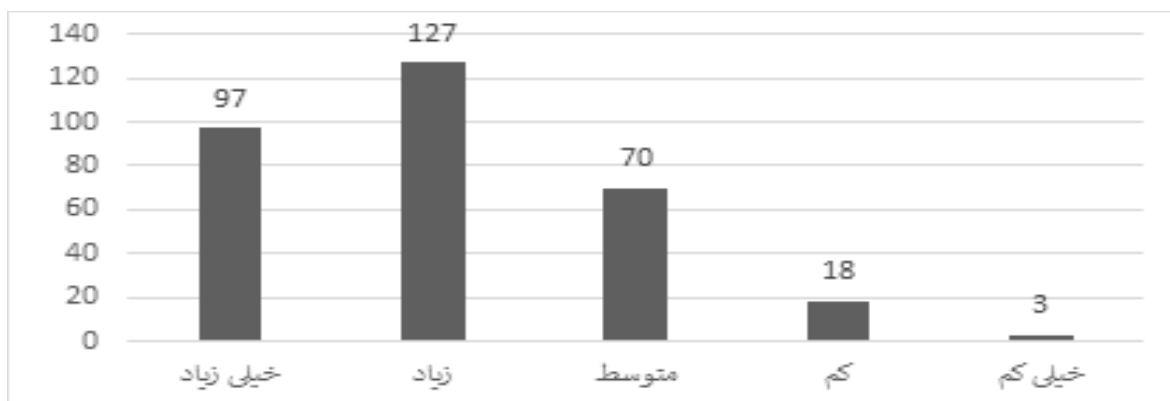
| نتیجه گیری | مقادیر آماره t استیودنت | درجه آزادی آماره | مقادیر P-Value |
|--------------------------|-------------------------|------------------|----------------|
| میانگین بیش از ۳ می‌باشد | ۱۲/۱۲ | ۳۱۴ | ۰/۰۰ |



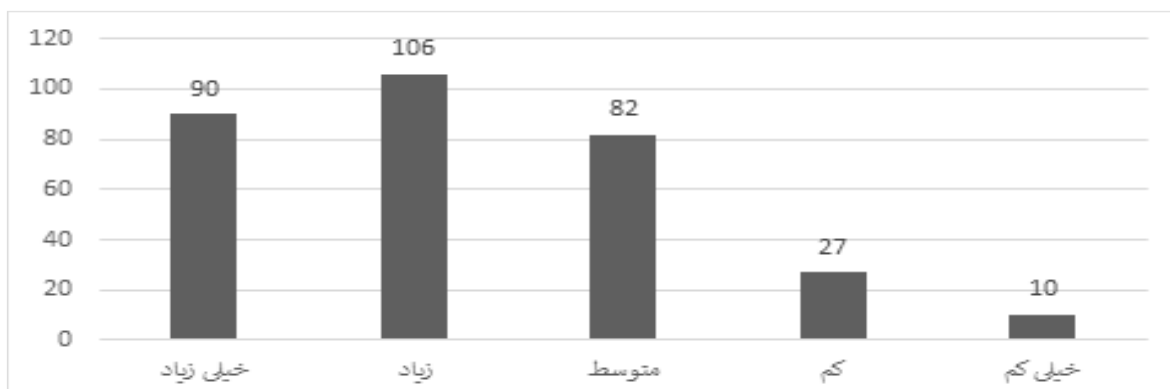
نمودار ۵. نمودار فراوانی فرضیه فرعی پنجم



نمودار ۶. نمودار فراوانی فرضیه فرعی اول



نمودار ۷. نمودار فراوانی فرضیه فرعی دوم



نمودار ۸. نمودار فراوانی فرضیه فرعی سوم

حاکمیتی دولت در هر کشوری است که طی سالیان مختلف از طریق سیستم‌ها و منطق‌های مختلف به‌وسیله دولت‌ها دریافت شده است. یکی از مالیات‌هایی که در طول قرن بیستم در بین کشورها رواج یافته است، مالیات بر ارزش افزوده است. این سیستم مالیاتی با تأکید بر کار یا فعالیتی که برای تولید و ارائه خدمات انجام می‌شود تلاش می‌کند که مالیات متناسب با تولید و خدمات ارائه شده اخذ گردد تا اولاً خدمات دولت متناسب با فعالیت‌های اقتصاد ارائه گردد و ثانیاً افرادی که در چرخه اقتصادی فعال هستند این مالیات را پرداخت نمایند. هدف پژوهش حاضر، بررسی تجربی پیامدهای اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران می‌باشد. اطلاعات مورد نیاز برای انجام این پژوهش از طریق پرسشنامه‌هایی که بین ۱۰۵ نفر از کارکنان سازمان امور مالیاتی توزیع گردید، جمع‌آوری شد. نتایج حاصل از فرضیه‌های فرعی، اولین فرضیه اصلی پژوهش مؤید این است که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تا حدود زیادی بر عملکرد اقتصادی دولت تأثیرگذار است، به گونه‌ای که درآمدها دولت را افزایش می‌دهد و بر تورم نیز تأثیر مستقیم دارد اما نرخ رشد اقتصادی و تولید تحت تأثیر اجرای این قانون قرار نمی‌گیرند. همچنین نتایج حاصل از تأیید فرضیه‌های فرعی، دومین فرضیه اصلی پژوهش نیز نشان می‌دهد که چالش‌های پیش‌رو قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز شامل آموزش کارکنان سازمان امور مالیاتی، درک قانون آن، آگاهی مؤدیان از سیستم آن، ایجاد زیرساخت‌های جدید برای اخذ مالیات و فرهنگ مالیاتی مؤدیان است.

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهاداتی به شرح ذیل ارائه می‌شود:

- با توجه به نتایج حاصل از فرضیه اصلی اول به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد که بر افزایش کارایی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأکید نمایند، زیرا اجرای این قانون موجب افزایش درآمدهای دولت گردیده است. همچنین با عنایت به این که اجرای این قانون موجب ایجاد تورم در اقتصاد گردیده است اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده با حساسیت‌های اقتصادی بالاتری مورد ارزیابی قرار گیرد و بر بهبود بهره‌وری قانون مالیات بر ارزش افزوده تأکید بیشتری نمایند.

- با توجه به نتایج حاصل از فرضیه اصلی دوم به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد که در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر آموزش کارکنان، افزایش درک و آگاهی و فرهنگ مالیاتی مؤدیان نسبت به قانون فوق تأکید بیشتری

اخذ مالیات بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است.

فراوانی پاسخ‌های دریافتی این فرضیه به شرح جدول ۱۷ می‌باشد.

نمودار فراوانی در این فرضیه به شرح نمودار ۹ می‌باشد. نمودار فراوانی بیانگر آن است که در حدود ۷۰/۱ درصد از پاسخ دریافتی از پاسخ‌دهندگان (۲۲۱ پاسخ از ۳۱۵ پاسخ دریافتی) موافق این موضوع هستند که ایجاد زیرساخت‌های جدید برای اخذ مالیات بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است. لذا برای بررسی این موضوع از روش‌های آماری به نام آزمون میانگین استفاده می‌شود. نتایج آزمون t در جدول ۱۸ به صورت خلاصه ارائه شده است.

از آنجا که اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در جدول ($t_{\alpha=0.95}=1/96$) بزرگتر بوده و ثانیاً مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری بوده لذا فرضیه چهارم از لحاظ آماری تأیید می‌گردد یعنی ایجاد زیرساخت‌های جدید برای اخذ مالیات بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است.

فرضیه فرعی پنجم: فرهنگ مالیاتی مؤدیان بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است. فراوانی پاسخ‌های دریافتی این فرضیه به شرح جدول ۱۹ می‌باشد.

نمودار فراوانی در این فرضیه به شرح نمودار ۱۰ می‌باشد. نمودار فراوانی بیانگر آن است که در حدود ۷۲/۰ درصد از پاسخ دریافتی از پاسخ‌دهندگان (۲۲۷ پاسخ از ۳۱۵ پاسخ دریافتی) موافق این موضوع هستند که فرهنگ مالیاتی مؤدیان بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است. لذا برای بررسی این موضوع از روش‌های آماری به نام آزمون میانگین استفاده می‌شود. نتایج آزمون t در جدول ۲۰ به صورت خلاصه ارائه شده است.

از آنجا که اولاً مقادیر آماره t بدست آمده از مقادیر متناظر آن در جدول ($t_{\alpha=0.95}=1/96$) بزرگتر بوده و ثانیاً مقادیر P-Value محاسبه شده نیز کمتر از ۵ درصد سطح معناداری بوده لذا فرضیه پنجم از لحاظ آماری تأیید می‌گردد یعنی فرهنگ مالیاتی مؤدیان بر نحوه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تأثیرگذار است.

بحث و نتیجه‌گیری

مالیات یکی از مهم‌ترین منابع تأمین مالی هزینه‌های

جدول ۱۷. خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه فرعی چهارم

| عامل | خیلی زیاد | زیاد | متوسط | کم | خیلی کم | جمع |
|--------------|-----------|-------|-------|------|---------|--------|
| فراوانی | ۹۳ | ۱۲۸ | ۷۶ | ۱۶ | ۲ | ۳۱۵ |
| فراوانی نسبی | ۲۹.۵٪ | ۴۰.۶٪ | ۲۴.۱٪ | ۵.۱٪ | ۰.۶٪ | ۱۰۰.۰٪ |

جدول ۱۸. خروجی آزمون تی استیودنت در فرضیه فرعی چهارم

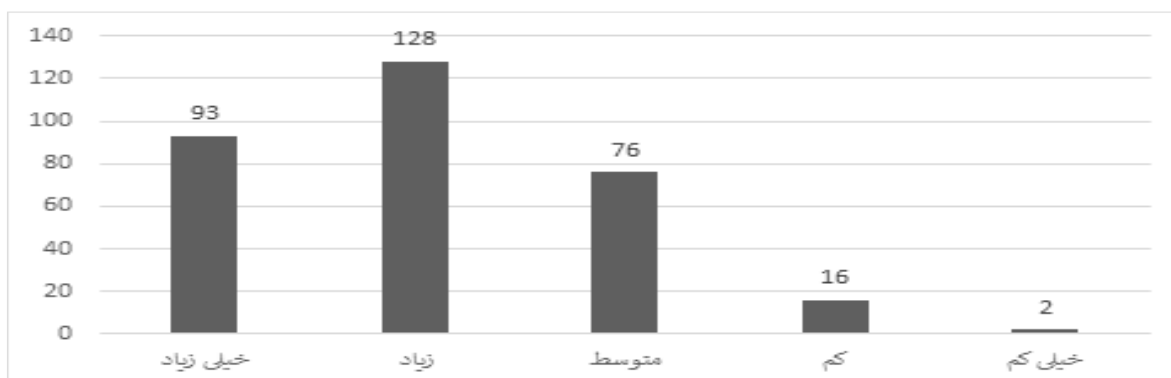
| مقادیر آماره t استیودنت | درجه آزادی آماره | مقادیر P-Value | نتیجه گیری |
|-------------------------|------------------|----------------|--------------------------|
| ۱۸/۰۹ | ۳۱۴ | ۰/۰۰ | میانگین بیش از ۳ می باشد |

جدول ۱۹. خلاصه نتایج پرسشنامه در فرضیه فرعی پنجم

| عامل | خیلی زیاد | زیاد | متوسط | کم | خیلی کم | جمع |
|--------------|-----------|-------|-------|------|---------|--------|
| فراوانی | ۱۰۵ | ۱۲۲ | ۷۲ | ۱۵ | ۱ | ۳۱۵ |
| فراوانی نسبی | ۳۳.۳٪ | ۳۸.۷٪ | ۲۲.۹٪ | ۴.۸٪ | ۰.۳٪ | ۱۰۰.۰٪ |

جدول ۲۰. خروجی آزمون تی استیودنت در فرضیه پنجم

| مقادیر آماره t استیودنت | درجه آزادی آماره | مقادیر P-Value | نتیجه گیری |
|-------------------------|------------------|----------------|--------------------------|
| ۱۸/۹۷ | ۳۱۴ | ۰۰/۰ | میانگین بیش از ۳ می باشد |



نمودار ۹. نمودار فراوانی فرضیه فرعی چهارم



نمودار ۱۰. نمودار فراوانی فرضیه فرعی پنجم

افزوده (مطالعه موردی: اداره کل مالیات بر ارزش افزوده استان تهران). پژوهشنامه مالیات، ۱۵ (۶۳)، ۵۰-۳۷.

• جنابی، شهرام؛ الماسی، مجتبی؛ امیری پریان، همزه. (۱۳۸۹). "بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی مالیات بر ارزش افزوده با رویکرد آموزش مؤدیان مالیاتی در استان کرمانشاه". پایان‌نامه کارشناسی/ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه.

• دهقان، احمد (۱۳۹۲)، "بررسی آثار مالیات بر ارزش افزوده بر درآمدهای دولت (مطالعه موردی: استان کهگیلویه و بویراحمد) در سال ۱۳۹۲". دومین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقای مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمان‌ها.

• رستم‌نژاد چراتی، مهدی؛ نبوی چاشمی، سیدعلی. (۱۳۹۳). "بررسی موانع اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در استان مازندران، مطالعه موردی: شهرستان‌های ساری و بابلسر". اولین کنفرانس اقتصاد و مدیریت کاربردی با رویکرد ملی.

• روزه، فیروز؛ خردوزی، بیژن؛ سلطان‌پناه، هیرش؛ حسنی، کاوه؛ طاهرخوئیانی، کیوان. (۱۳۹۳). "اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر تورم در اقتصاد ایران در سال ۸۹". فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار)، ۱۴ (۳)، ۱۱۹-۹۳.

• سعیدی، پرویز؛ نهتانی، حسین علی. (۱۳۹۰). "بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی". فصلنامه جستارهای اقتصادی، ۱ (۱۵)، ۱۶۳-۱۳۹.

• کریم پور، زهرا؛ منوری، طاهره؛ عسگری، محمدرضا. (۱۳۹۲). "بررسی عوامل مؤثر بر استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره نهایی توزیع". اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت.

• عبدی، سعدی. (۱۳۹۲). "بررسی تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری.

- Bird, R.M. & Gendron, P.P. (2006). "Is VAT the Best Way to Impose a General Consumption Tax in Developing Countries". *International Tax Program, Rotman School of Management, University of Toronto*,
- Boeters, S. & Bohringer, C. (2005). "Economic Effects of VAT Reform in

نمایند، زیرا اجرای موفق این قانون بستگی به درک مؤدیان و کارشناسان امور مالیاتی دارد. همچنین پیشنهاد می‌گردد که در اجرای قانون بر ایجاد زیرساخت‌های جدید برای اخذ مالیات تأکید بیشتری نمایند، زیرا اجرای موفق این قانون منوط به ایجاد زیرساخت‌های جدید برای اخذ مالیات می‌باشد.

- با توجه به نتایج حاصل از فرضیه اصلی دوم به مؤدیان مالیاتی پیشنهاد می‌گردد که جهت اجرای موفق قانون مالیات بر ارزش افزوده در بنگاه خود از طریق برگزاری دوره‌های مقتضی، درک و آگاهی مسؤولان حسابداری و مالی خود را برای اجرای مؤثر قانون مالیات بر ارزش افزوده افزایش دهند. محدودیت‌های پژوهش حاضر را می‌توان به شرح زیر بیان نمود:

- نتایج حاصل از پژوهش حاضر حاصل تجزیه و تحلیل پاسخ‌های کارکنان سازمان امور مالیاتی تهران می‌باشد، لذا آثار ناشی از پژوهش حاضر در بین کارکنان سازمان‌های امور مالیاتی استان‌های مختلف و یا در بین مؤدیان مالیاتی ممکن است با نتایج بدست آمده از این پژوهش مغایرت داشته باشد؛

- با توجه به اینکه سؤالات طراحی شده برای پاسخگویی به فرضیه‌ها می‌باشد، لذا این سؤالات بر اساس فرضیه‌ها و جهت پاسخگویی به آن‌ها ارائه گردیده‌اند که عدم آگاهی و شناخت صحیح کارکنان نسبت به متغیرهای مورد بررسی در این پژوهش (که در سؤالات به آن‌ها اشاره گردیده) باعث می‌گردد که نتایج مطابق با نظریات کارکنان نباشد؛

- عدم آگاهی پاسخ‌دهندگان به پاره‌ای از واژگان و مفاهیم؛

- تمایل پاسخ‌دهندگان به ارزیابی بیش از واقع از سؤالات به دلیل تعصبات سازمانی.

منابع

- اسدزاده، احمد؛ تسلیمی بابل، امین؛ جلیلی، بتول. (۱۳۹۳). "بررسی اثرات تورمی و توزیعی مالیات بر ارزش افزوده بر بخش‌های مختلف اقتصادی ایران". پژوهشنامه مالیات، ۲۴ (۷۲)، ۱۵۵-۱۳۵.
- الماسی، حسن؛ مرجانی، امیربابک؛ قریشی، راهله. (۱۳۹۱). "عوامل سازمانی مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش

Germany". *Thiess Büttner and Margit Kraus*, <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp06030.pdf>.

- Charles, E. & McClure, Jr. (2005). "Coordinating State Sales Taxes with a Federal VAT: Opportunities, Risks

- and Challenges”. *Hoover Institution Stanford University*.
- Emmanuel, U.C. (2013). “The Effects of Value Added Tax (VAT) on the Economic Growth of Nigeria”. *Journal of Economics and Sustainable Development*, Vol.4, No.6, 190-202.
 - GillJet B.S. (2003). “The Nuts and Bolts Of Revenue Administration Reform, Washington DC”. *World Bank, Mimeo*.
 - Jalata, D.M. (2014). “The Role of Value Added Tax on Economic Growth”. *Small Business Economics*, 2(12), 156-161.
 - Keen, M. & Lockwood, B. (2010). “The Value Added Tax: Its Causes and Consequences”. *Journal of Development Economics*, Vol. 92, No. 2, 138-151.
 - Lambert , I.G. (1992). “Some Modern Principles of Taxation the 3rd Annual Convention of Political Economists”. *Rio de Janeiro, Brazil*.
 - Owolabi S.A. & Okwu A.T. (2011). “Empirical Evaluation of Contribution of Value Added Tax (VAT) to Development of Lagos State Economy”. *Middle Eastern, Finance and Economics, Euro Journals Publishing*.
 - Smith, A. (1999). “The Wealth of Nations quoted by Blaug Mark (1776) Economic Theory in Retrospect”. *Cambridge University Press, Cambridge*.

بررسی تأثیر توانمندسازی از طریق بهبود سطح انگیزه بر عملکرد شغلی ذیحسابها (مطالعه موردی: وزارت امور اقتصادی و دارایی)

* محمد رضا ربیعی مندجین^۱، سعید قلی زاده نرگسی^۲

۱. استادیار دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکز.
۲. کارشناس ارشد مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.

تاریخ دریافت: ۹۵/۵/۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۱۰/۱۵

Investigating the Impact of Empowerment through Motivational Level on Job Performance Indicators (Case study: Ministry of Economic Affairs and Finance)

*M.R. Rabeei Mandejin¹, S. Gholizadeh Nargesi²

1. Assistant Professor of Management, Islamic Azad University, Central Tehran, Iran.
2. M.A. of Public Administration, Faculty of Management, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Received: 2016/7/26 Accepted: 2017/1/3

Abstract

The main objective of this research is to investigate the effect of empowerment through the level of motivation on the job performance of the Ministry of Economic Affairs and Finance. This research is applied in terms of applied and descriptive survey method. In order to carry out this research, standard questionnaires were prepared and distributed among a sample of the community. The general population in this research was all the executives and Assistant directors and financial managers of executive agencies of Tehran province. The questionnaires were distributed among a sample of 148 members of this society by simple random method. The collected data were analyzed using SPSS and Lisrel 808 software. The results of the research showed that empowerment of employees and their dimensions, which includes sense, competence and impact, improve the level of motivation, affecting the job performance of employees, but among the dimensions of empowerment, employee autonomy can not improve the level of motivation. Job performance of employees has a significant effect.

Keywords: Empowerment, Motivation Level, Job Performance, Ministry of Economic Affairs and Finance

JEL Classification: H4

چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر توانمندسازی از طریق بهبود سطح انگیزه بر عملکرد شغلی ذیحسابها در وزارت امور اقتصادی و دارایی می باشد. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ شیوه اجرا توصیفی پیمایشی می باشد. به منظور انجام این پژوهش پرسشنامه های استاندارد تهیه شد و در میان نمونه ای از جامعه آماری توزیع گردید. جامعه آماری در این پژوهش کلیه ذیحسابان و معاونین ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه های اجرایی استان تهران می باشند که پرسشنامه ها بین نمونه ای مشتمل بر ۱۴۸ نفر از اعضای این جامعه به روش تصادفی ساده توزیع گردید. نتایج پژوهش نشان داد توانمندسازی کارکنان و ابعاد آن که شامل احساس معناداری، شایستگی و تأثیرگذاری می باشد، از طریق بهبود سطح انگیزه، بر عملکرد شغلی کارکنان تأثیر گذار است ولی از میان ابعاد توانمندسازی، استقلال کارکنان از طریق بهبود سطح انگیزه نمی تواند بر عملکرد شغلی کارکنان تأثیر معناداری داشته باشد.

واژه های کلیدی: توانمندسازی، بهبود سطح انگیزه، عملکرد شغلی، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

طبقه بندی موضوعی: H4

مقدمه

هر سازمانی برای رسیدن به هدف‌های خود احتیاج به منابع مختلفی دارد و بی‌تردید مهم‌ترین منبع در هر سازمان نیروی انسانی شاغل در آن سازمان می‌باشد. این منابع انسانی هر سازمانی هستند که نقش اساسی در پیشبرد اهداف سازمانی دارند و در صورتی که منابع انسانی از عملکرد شغلی درست و صحیحی برخوردار نباشند، سازمان به سمت نابودی می‌رود (دهقانی و همکاران، ۱۳۹۴).

بنابراین عملکرد شغلی کارکنان، برای بقای سازمانی بسیار مهم است و می‌تواند به‌عنوان مهم‌ترین نتیجه کار سازمان مدنظر قرار گرفته شود؛ مدیران سازمان‌ها نیز به خوبی دریافته‌اند که مهم‌ترین عامل کسب مزیت، منابع انسانی می‌باشد (دالورا و همکاران^۱، ۲۰۱۶).

با این حال، بهبود عملکرد شغلی کارکنان، مقوله ساده‌ای نیست چرا که متأثر از عوامل مختلفی است. این موضوع در مورد مشاغل که ماهیت کنترلی و نظارتی دارند؛ از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در این پژوهش تلاش می‌شود تا به بررسی عملکرد شغلی ذیحساب‌ها به‌عنوان یکی از ارکان بازرسی‌ها و کنترل‌های مالی در وزارت امور اقتصادی و دارایی پرداخته شود. در این مسیر، دو متغیر یعنی توانمندسازی و پرداخته شود. در این مسیر، دو متغیر یعنی توانمندسازی و پرداخته شود. در این مسیر، دو متغیر یعنی توانمندسازی و پرداخته شود. در این مسیر، دو متغیر یعنی توانمندسازی و پرداخته شود.

مبانی پژوهش

عملکرد شغلی پدیده‌ای پیچیده است که شاید ساده‌ترین تعبیر برای آن را بتوان، مجموعه فعالیت‌های معطوف به دستیابی سازمانی دانست. عملکرد شغلی را می‌توان سطح تحقق یافته انتظارات از یک عضو سازمانی، اطلاق نمود. به این معنا که هر چه وظایف از پیش تعیین شده در سطح بالاتری محقق شود، عملکرد شغلی در سطح بالاتری ارزیابی می‌شود. عملکرد شغلی به سطح تحقق وظایف محول به کارکنان اطلاق می‌گردد (مولکیا و همکاران^۲، ۲۰۱۵).

عملکرد شغلی یکی از مهم‌ترین موضوعات است که در مطالعات مختلف مورد بررسی قرار گرفته است (جلالی و روح‌الهی، ۱۳۹۴).

بهبود عملکرد شغلی کارکنان، همواره یکی از مهم‌ترین اهدافی است که از سوی مدیران دنبال می‌شود به‌ویژه در سازمان‌های دولتی همچون وزارت دارایی و امور اقتصادی

کشور که مشکل پایین بودن عملکرد و بهره‌وری کارکنان، به ویژه در سال‌های اخیر به‌عنوان یک مشکل جدی مطرح بوده است. اما سؤالی که مطرح می‌شود این است که "چگونه می‌توان عملکرد شغلی کارکنان از جمله ذیحساب‌ها را در این سازمان‌ها بهبود بخشید؟" یکی از عواملی که در سال‌های اخیر، در این خصوص مطرح شده، توانمندسازی کارکنان است، در اصل توانمندی منابع انسانی به‌عنوان یک رویکرد نوین انگیزش درونی شغل، به معنی آزاد کردن نیروهای درونی کارکنان و فراهم کردن بسترها و به وجود آوردن فرصت‌ها برای شکوفایی استعدادها، توانایی‌ها و شایستگی‌های افراد می‌باشد و در واقع شامل ادراکات فرد نسبت به نقش خویش در شغل و سازمان می‌شود (حلاجیان و همکاران، ۱۳۹۱).

به نظر می‌رسد یکی از مهم‌ترین نتایج بهبود توانمندی، ارتقای سطح انگیزه کارکنان است. انگیزه^۳ حالتی از انگیزش است که موجود زنده را وادار به عمل می‌کند. انگیزه یک حالت درونی است که موجب تولید انرژی، تعیین جهت و شدت در یک رفتار برای رسیدن به یک نیاز می‌شود (قربانی، ۱۳۸۹).

با این حال، تحقیقات زیادی در خصوص نقش توانمندسازی بر بهبود انگیزه و عملکرد شغلی، در کشور به انجام نرسیده است. بنابراین در این پژوهش درصدد پاسخگویی به این سؤال هستیم که "توانمندسازی کارکنان از طریق بهبود سطح انگیزه، چه تأثیری بر عملکرد شغلی ذیحساب‌ها، می‌تواند داشته باشد؟"

پیشینه پژوهش

عملکرد شغلی را ارزش‌های کلی مورد انتظار سازمان از تکه‌های مجزای رفتاری تعریف می‌کنند که هر فرد در طول دوره‌های مشخص از زمان انجام می‌دهد. در تعریفی دیگر عملکرد شغلی به معنای درجه‌ای است که کارکنان مشاغل را که در یک شرایط کاری معین به آنان واگذار شده، انجام می‌دهند (مارلین و ایمبورن^۴، ۲۰۱۰).

عملکرد یکی از مفاهیم بنیادین در مدیریت به شمار می‌رود؛ چرا که بسیاری از وظایف مدیریت بر اساس آن شکل می‌گیرد، به عبارتی، موفقیت سازمان‌ها را می‌توان در آینه عملکردشان مشاهده کرد (جلالی و روح‌الهی، ۱۳۹۴).

انگیزش نیز یکی از ابزارهای مهم در القای کارکنان برای تولید نتیجه مؤثر و کارآمد و خلق نتیجه مثبت و اجرای مؤثر

3. Motive

4. Marlin & Lamborn

1. Dall'Ora

2. Mulkia

”رابطه سبک رهبری، عدالت سازمانی و توانمندسازی روان‌شناختی با انگیزش شغلی و تعهد سازمانی در کارکنان زن“ به بررسی رابطه سبک رهبری، عدالت سازمانی و توانمندسازی روان‌شناختی با انگیزش شغلی و تعهد سازمانی در کارکنان زن دانشگاه آزاد اسلامی واحد اندیمشک پرداختند. نتایج نشان داد که بین دو مجموعه از متغیرهای مورد پژوهش با یکدیگر رابطه معناداری وجود دارد. فردی که سبک رهبری، عدالت سازمانی و توانمندسازی روان‌شناختی بالاتری داشته باشد، انگیزش شغلی و تعهد شغلی بیشتری نیز خواهد داشت.

افچه و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی با عنوان ”تأثیر حمایت سازمانی، توانمندسازی و رفتار شهروندی سازمانی بر عملکرد شغلی“ به بررسی تأثیر توانمندسازی بر عملکرد شغلی پرداختند یافته‌ها با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه‌ها نشان از آن است که رفتار شهروندی سازمانی رابطه بین حمایت سازمانی ادراک شده و توانمندسازی روان‌شناختی با عملکرد شغلی را میانجی‌گری می‌کند و حمایت سازمانی ادراک شده بر عملکرد شغلی تأثیرگذار است، اما تأثیر آن بر رفتار شهروندی سازمانی در این پژوهش رد شد. همچنین توانمندسازی روان‌شناختی هم بر عملکرد شغلی و هم بر رفتار شهروندی سازمانی تأثیرگذار می‌باشد و رفتار شهروندی سازمانی نیز بر عملکرد شغلی تأثیرگذار است.

گل بابایی و همکاران (۱۳۹۳)، در پژوهشی با عنوان ”اثر عوامل محیطی بر عملکرد شغلی افراد با استفاده از آزمون‌های دستی و ذهنی“ به بررسی عوامل مؤثر بر عملکرد شغلی کارکنان پرداختند و تعداد ۳۰ نفر از پرسنل یک شرکت قطعه‌ساز خودرو در شهر تهران به‌صورت تصادفی ساده انتخاب شدند و در مطالعه اصلی، ضمن کنترل و محدود کردن عوامل مداخله‌گر، تأثیر هم‌زمان صدا، روشنایی و فشار حرارتی بر عملکرد شغلی شرکت‌کنندگان، دو سری آزمایش ذهنی و دستی به عمل آمد. نتایج نشان داد با افزایش میزان صدا و شاخص فشار حرارتی و کاهش روشنایی زمان انجام آزمون جایگذاری مینه‌سوتا افزایش یافته است. همچنین نتایج حاکی از آن بود که با افزایش میزان صدا و شاخص فشار حرارتی و کاهش روشنایی زمان در انجام آزمون چالاک‌کی ابراز دستی افزایش یافته است. با استفاده از آزمون ضریب همبستگی پیرسون بین میزان روشنایی و میزان شاخص فشار حرارتی و صدا با عملیات ذهنی در حد سطحی و میانی رابطه وجود دارد.

عسکراوغلی و عابدی (۱۳۹۲)، در پژوهشی با عنوان ”تأثیر شخصیت کارآفرینانه بر عملکرد شغلی کارکنان با میانجی‌گری توانمندسازی“ به بررسی تأثیر شخصیت

برنامه‌های راهبردی سازمان است. انگیزش را یک فرایند میانجی یا یک حالت درونی موجود زنده که او را وادار به فعالیت کرده و به سوی عمل سوق می‌دهد، می‌دانند. انگیزش شغلی نشان‌دهنده میل و علاقه فرد نسبت به انجام دادن یک کار، سر و سامان دادن به محیط مادی، معنوی و اجتماعی خود، فایده آموختن بر موانع، از دیگران سبقت گرفتن و رقابت کردن با آن‌ها از طریق کوشش زیاد برای بهتر انجام دادن کارها است. کارکنانی که انگیزش شغلی بالایی دارند، دائم بر این تلاش هستند که ترفیعات بیشتری به دست بیاورند و از آن‌جا که همواره در جستجوی راه‌های بهتری برای انجام امور محوله خود هستند، سریع‌تر ارتقا می‌یابند. این کارکنان در انجام وظایف، برای خود حالتی را به وجود می‌آورند که به کوشش نسبتاً بیشتری نیاز باشد و برای ایفا نقشی که از آنان خواسته شده، تلاش نمایند (خرسندی فرد و همکاران، ۱۳۹۵).

نیروی انسانی امروزه به‌عنوان با ارزش‌ترین دارایی سازمان تلقی می‌شود. محیط در حال تغییر امروز منجر به این مساله گردیده است که سازمان‌ها در برابر فشارهای ناشی قدرت رقبا، مهارت‌ها، توانمندی و فناوری‌های در حال گسترش عکس‌العمل مناسبی از خویش نشان دهند و در این شرایط سازمانی شانس بقا دارد که بتواند خود را با این شرایط در حال تغییر سازگار نماید (نجیب‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

از طرفی هر تغییری نیازمند وجود کارکنان و مدیران سازگار و توانمند جهت مواجهه و مدیریت تغییر می‌باشد. توانمندسازی کارکنان به‌عنوان یک برانگیزاننده درونی به کارکنان اجازه می‌دهد که با استفاده از حس اعتماد به نفس و استقلال در شغل خود کارآمدی را تقویت نمایند. به عبارتی، مدیران و رهبران ارشد، علاوه بر نقش‌های هماهنگ کننده و تسهیل کننده، نقش دیگری نیز بر عهده دارند که همان توانمندسازی کارکنان است (پورکیانی و همکاران، ۱۳۸۷).

در واقع توانمندسازی کارکنان به‌عنوان یکی از متغیرهای انگیزاننده کارکنان در راستای حصول به اهداف سازمان می‌تواند تحت تأثیر اعتقاد و توجه مدیران و رهبران به عدالت سازمانی باشد (شاه‌حیدری پور و کمالیان، ۱۳۹۱).

برای اینکه سازمان‌ها بتوانند از داشتن کارکنان توانمند بهره‌مند باشند، سازمان، مدیریت و کارکنان باید برای این کار آمادگی‌های لازم را داشته باشند (ژو، ۲۰۰۸).

پیشینه پژوهش

اصفهان‌ی اصل و صداقت‌جو (۱۳۹۴)، در پژوهشی با عنوان

کارآفرینانه بر عملکرد شغلی کارکنان با میانجی‌گری توانمندسازی پرداختند. برای تحلیل داده‌ها از مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج به دست آمده از تخمین اعداد معنی‌داری مدل ساختاری، ارتباط میان متغیرها را در سطح اطمینان ۹۹ درصد تأیید می‌کند. همچنین نتایج به دست آمده از تخمین ضرایب استاندارد مدل ساختاری، مقدار ۰/۹۳ را برای ضریب مسیر شخصیت کارآفرینی با عملکرد شغلی نشان می‌دهد و مقدار ۰/۸۸ را برای ضریب مسیر شخصیت کارآفرینی با عملکرد شغلی با میانجی‌گری توانمندسازی نشان می‌دهد.

حلاجیان و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر توانمندسازی کارکنان دانشگاه آزاد اسلامی" به بررسی عوامل مختلف مؤثر بر توانمندسازی پرداختند. به اعتقاد آن‌ها، کارکنان سازمان‌های امروزی باید توانمند گردند و توانمندسازی کارکنان، مستلزم به‌کارگیری کارا و مؤثر کلیدهای توان‌افزایی نیروی انسانی است که مطالعه و بررسی این کلیدها و تعیین نقش و تأثیرات آن‌ها در توانمندی کارکنان یک رویکرد انسانی-مدیریتی در سازمان‌ها تلقی می‌شود. این پژوهش طی یک فرایند پژوهش توصیفی-پیمایشی تنظیم شده است که هدف اصلی و عمده پژوهش، مطالعه مبانی نظری، مدل‌های ادراکی توانمندی و مؤلفه‌های این مدل و سرانجام تأثیر هر یک از مؤلفه‌ها در میزان توانمندسازی کارکنان یک مرکز دانشگاهی بوده است. پژوهش مربوطه در قالب مطالعه موردی در واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی استان مازندران با تأکید بر سه مؤلفه‌های کلیدی مدل ترکیبی ال‌دفت-بالانچارت یعنی: کارگروهی (مشارکتی)، تسهیم و توزیع اطلاعات درمیان کارکنان، تفویض اختیار به کارکنان. با بهره‌گیری از سنجش نظرات نمونه‌های آماری کارکنان و کارشناسان خبره واحدهای دانشگاهی بسیار بزرگ شامل: دانشگاه‌های آزاد اسلامی تنکابن، چالوس، بابل، آمل، قائمشهر و ساری با ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه و تکنیک AHP صورت گرفته است. نتایج پژوهش، نشان داده است که به ترتیب: کارگروهی (رتبه اول)، تفویض اختیار و تسهیم و توزیع اطلاعات مشترکا (رتبه دوم)، در توانمندسازی کارکنان ایفای نقش می‌نمایند و به موازات مطالعات نظری و پیشینه‌های تحقیقاتی، هریک از عوامل سه‌گانه یادشده به‌ترتیب اولویت، بیشترین نقش و تأثیر را در امر توانمندسازی کارکنان دانشگاه آزاد اسلامی دارند.

ویدودو و همکاران^۶ (۲۰۱۶)، پژوهشی با عنوان "توانمندسازی شغلی و عملکرد از طریق بهبود انگیزه و نظم و

انضباط عملکرد کارکنان" انجام دادند، داده‌ها به کمک آزمون‌های تحلیل رگرسیون و آزمون تی مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج تجزیه و تحلیل و بحث نشان داد که توانمندی و اثر مثبت و قابل توجهی بر عملکرد کارکنان و انگیزه دارد و همچنین هیچ اثر منفی قابل توجهی بر عملکرد کارکنان ندارد و تأثیر مثبت و معناداری بر انضباطی در عملکرد کارکنان دارد. ییلماز^۷ (۲۰۱۵)، در پژوهشی به بررسی نقش توانمندسازی ادراک شده بر عملکرد شغلی کارکنان پرداختند. این پژوهش در صنعت گردشگری به انجام رسید و برای انجام آن، ۲۳۰ نفر از میان کارمندان شاغل در این صنعت انتخاب شدند. داده‌های مورد نیاز از طریق مصاحبه رو در رو و پرسشنامه با روش میدانی جمع‌آوری شد. سپس داده‌های جمع‌آوری شده با روش t مورد تحلیل قرار گرفت. نمونه آماری از میان افرادی انتخاب شده بودند که مستقیماً با مشتریان در ارتباط هستند و موضوع عملکرد شغلی در مورد آن‌ها از اهمیت بالایی برخوردار بود. نتایج این بررسی نشان می‌دهد که توانمندسازی ادراک شده مستقیماً بر سطح عملکرد شغلی کارکنان مؤثر است و به بهبود ملموس عملکرد شغلی آن‌ها منجر شده است.

یانگ و هوانگ^۸ (۲۰۱۵)، به مطالعه رابطه بین عملکرد و رضایت شغلی در میان ۳۹۲ نفر نمونه تصادفی از کارکنان بانک‌ها پرداختند. نتایج تحلیل داده‌های آن‌ها نشان داد که بین عملکرد و رضایت شغلی یک رابطه متقابل مستقیم و معنادار وجود دارد.

باراکت و همکاران^۹ (۲۰۱۵)، نیز در مطالعه با عنوان "بررسی تأثیر هوش فرهنگی بر عملکرد و رضایت شغلی ۳۳۲ نفر از مدیران جهانی در شرکت‌های چند ملیتی در برزیل" را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از تحلیل داده‌های آن‌ها نشان داد که بالا بودن هوش فرهنگی منجر به بهبود رضایت شغلی و در نهایت افزایش عملکرد خواهد شد. هم‌چنین در این مطالعه رابطه مثبت و معنادار رضایت و عملکرد شغلی مورد تأیید قرار گرفت.

هامبورستاد و کواس^{۱۰} (۲۰۱۳)، پژوهشی با عنوان "نقش رهبر در توانمندسازی و تأثیر آن بر ابهام نقش و انگیزه درونی کارکنان" انجام دادند و بر اساس تجزیه و تحلیل رگرسیون چندجمله‌ای به این نتیجه رسیدند که رابطه بین ابهام نقش و انگیزش درونی متفاوت و بسته به این که "آیا رهبران توانمندسازی کارکنان را بر اساس انتظارات انجام می‌دهند و یا

7. Yilmaz

8. Yang & Huang

9. Barakat

10. Humborstad & Kuvaas

6. Widodo

سطح انگیزه بر سطح عملکرد شغلی ذیحساب‌ها در وزارت امور اقتصاد و دارایی مؤثر است؛

۴- شایستگی (از مؤلفه‌های توانمندسازی)، از طریق بهبود سطح انگیزه بر سطح عملکرد شغلی ذیحساب‌ها در وزارت امور اقتصاد و دارایی مؤثر است؛

۵- تأثیرگذاری (از مؤلفه‌های توانمندسازی)، از طریق بهبود سطح انگیزه بر سطح عملکرد شغلی ذیحساب‌ها در وزارت امور اقتصاد و دارایی مؤثر است.

روش جمع‌آوری داده‌ها

روش جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش از دو طریق میدانی و کتابخانه‌ای است. در روش کتابخانه‌ای با مراجعه به مقالات پیشین و جمع‌آوری اطلاعات، ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش تکمیل گردد، همچنین پرسشنامه این پژوهش نیز به کمک روش کتابخانه‌ای طراحی شد و از طریق روش میدانی به جمع‌آوری اطلاعات پرداخته شد. در این پژوهش برای سنجش متغیر عملکرد شغلی از مؤلفه‌ها و گزاره‌های مطرح شده توسط دالورا و همکاران (۲۰۱۶) استفاده شد، این محقق برای عملکرد شغلی دو مؤلفه انجام وظیفه و نوآوری-خلاقیت را مطرح نموده است. توانمندسازی کارکنان شامل چهار مؤلفه: تأثیرگذاری، استقلال، شایستگی و احساس معناداری می‌باشد که توسط کو و همکاران (۲۰۱۰)، مطرح شده و سطح انگیزه کارکنان نیز بر اساس گزاره‌های مطرح شده توسط کاتزوپولو و همکاران (۲۰۱۵) سنجیده شد.

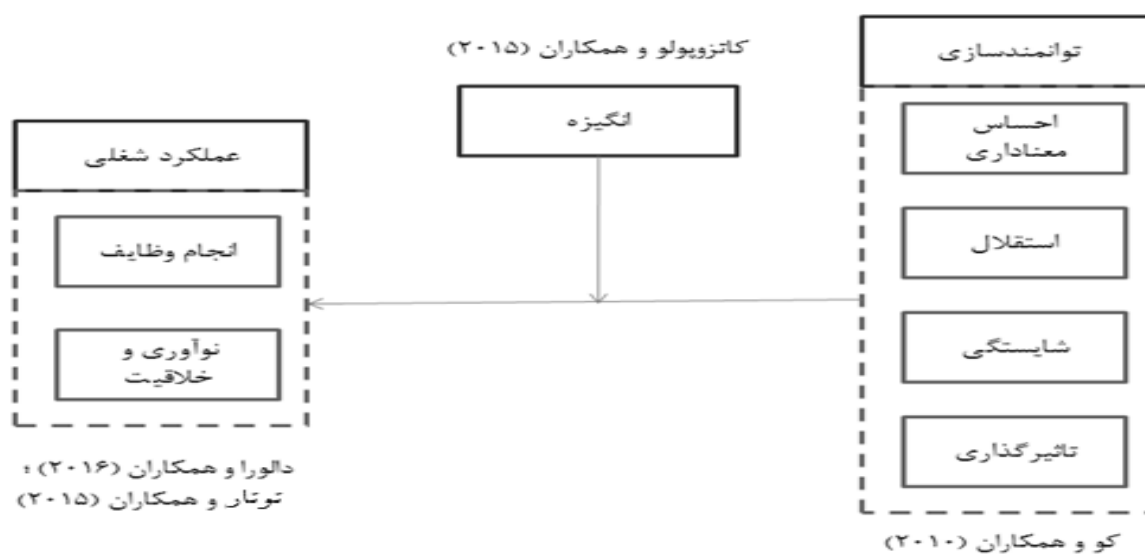
خیر؟“ نتایج نشان داد که زیردستان کم ابهام و با انگیزه درونی کم، توانمندسازی کمتری از سوی مدیران دریافت می‌کنند و زیردستان با انگیزه درونی بالا، از سوی مدیران بهتر و بیشتر توانمند می‌شوند.

توتار و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۱)، در کشور ترکیه، پژوهشی با عنوان “نقش توانمندسازی کارکنان بر انگیزه و عملکرد شغلی” انجام دادند. این محققان، توانمندسازی را ابزار مناسبی در راستای بهبود علاقه کارکنان به کار و افزایش انگیزه معرفی کردند و توسعه آن در سازمان‌ها را ضروری دانستند. در این پژوهش، تعدادی از بانک‌ها در کشور ترکیه انتخاب شدند و داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه، جمع‌آوری شد. سپس با استفاده از روش رگرسیون مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که توانمندسازی به شکل معناداری بر انگیزه کارکنان مؤثر است و از این طریق، بر بهبود عملکرد شغلی نقش آفرین است.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش عبارتند از:

- ۱- توانمندسازی از طریق بهبود سطح انگیزه بر عملکرد شغلی ذیحساب‌ها در وزارت امور اقتصاد و دارایی مؤثر است؛
- ۲- احساس معناداری (از مؤلفه‌های توانمندسازی)، از طریق بهبود سطح انگیزه بر سطح عملکرد شغلی ذیحساب‌ها در وزارت امور اقتصاد و دارایی مؤثر است؛
- ۳- استقلال (از مؤلفه‌های توانمندسازی)، از طریق بهبود



نمودار ۱. مدل مفهومی پژوهش

* منبع: کو و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۰)؛ کاتزوپولو و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۵)؛ دالورا و همکاران (۲۰۱۶)؛ توتار و همکاران (۲۰۱۱)

جامعه آماری و نمونه و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش، عبارتند از: ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی (۸۲ نفر) و معاونین ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی استان تهران (۱۵۸ نفر) که مجموعاً تعداد این افراد برابر با ۲۴۰ نفر می‌باشد. تعداد نمونه به کمک فرمول کوکران ۱۴۸ نفر برآورد شد و روش نمونه‌گیری، روش تصادفی ساده می‌باشد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس نوع هدف و پیامد، یک پژوهش کاربردی است که برای انجام آن از روش پیمایشی استفاده می‌شود. همچنین از آنجایی که به منظور سنجش فرضیه‌ها از میزان ارتباط سنجی استفاده می‌شود، می‌توان گفت روش پژوهش، روش همبستگی نیز می‌باشد. به منظور جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه استاندارد تهیه شد و روایی سوالات پرسشنامه به کمک دو شاخص روایی محتوا CVR و CVI و توزیع پرسشنامه بین ۱۰ نفر خبره مورد بررسی قرار گرفت، نتایج به دست آمده حاکی از مطلوب بودن روایی سوالات پرسشنامه بود و برای بررسی پایایی سوالات پرسشنامه تعداد ۳۰ پرسشنامه بین اعضای جامعه آماری توزیع گردید و برای هر یک از متغیرها آلفای کرونباخ محاسبه شد. نتایج محاسبات نشان داد که تمامی متغیرها دارای آلفای کرونباخ بزرگتر از ۰/۷ هستند. همچنین شاخص‌های KMO^{۱۴} و بارتلت^{۱۵} نیز مورد محاسبه قرار گرفت. KMO برای تمامی متغیرهای پژوهش بزرگتر از ۰/۷ به دست آمد و سطح معناداری آماره بارتلت نیز کوچکتر از ۰/۰۵ به دست آمد. بنابراین بر اساس این بررسی می‌توان عنوان نمود که استفاده از نرم‌افزارهای معادلات ساختاری^{۱۶} بلامانع است. نرم‌افزار مورد استفاده در این پژوهش نرم‌افزار Lisrel می‌باشد، چرا که در بررسی نرمالیت داده‌ها به کمک چولگی و کشیدگی و همچنین آزمون کلموگروف-اسمیرنوف مشخص گردید، داده‌های پژوهش نرمال هستند. لذا می‌توان از نرم‌افزارهای کوواریانس محور استفاده کرد، نرم‌افزار انتخابی در این پژوهش، نرم‌افزار Lisrel_{۸.۸} می‌باشد. نرم‌افزارهای معادلات ساختاری برخلاف روش‌های رگرسیونی، در مدل‌بانی معادلات ساختاری، نه تنها مدل ساختاری اندازه‌گیری می‌شود (علیت فرض شده میان مجموعه‌ای از سازه‌های وابسته و مستقل)، بلکه مدل اندازه‌گیری (بارهای عاملی گویه‌های مشاهده شده بر روی متغیرهای مکنون آن‌ها) نیز مورد

بررسی قرار می‌گیرد و از این طریق می‌توان گویه‌هایی که در مجموع، مطلوبیت ندارند را حذف کرد. مدل‌سازی معادلات ساختاری شامل تعدادی از روش‌های آماری برای برآورد شبکه‌ای از روابط علی است، که بر پایه یک مدل نظری تعریف می‌شود، و دو یا چند مفهوم پیچیده پنهان را با هم مرتبط می‌سازد، که هر یک از آن‌ها توسط تعدادی از شاخص‌های مشاهده‌پذیر اندازه‌گیری می‌شوند. هدف تحلیل مدل‌سازی معادله ساختاری این است که معین کند مدل نظری تا چه حد به وسیله داده‌های نمونه‌ای حمایت می‌شود. از طریق معادلات ساختاری می‌توان ساختارهای فرضی کلی یا الگوهای علی را با داده‌های غیر آزمایشی تأیید کرد.

یافته‌های پژوهش

برای بررسی فرضیه‌های پژوهش به کمک نرم‌افزار Lisrel مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری پژوهش بایستی بررسی شود تا در مجموع بتوان به رد یا تأیید فرضیه‌های پژوهش پرداخت.

بررسی مدل اندازه‌گیری

به منظور بررسی مدل اندازه‌گیری، بایستی ابتدا بارهای عاملی بین متغیرهای آشکار و مکنون و همچنین مقادیر معناداری آن‌ها بررسی شود و در صورتی که یکی از دو شرط زیر رعایت نشود، سوالی که شروط لازم را ندارد، از میان سؤال‌های پژوهش حذف می‌شود:

شرط اول (بررسی مقادیر t-value): در صورتی که مقادیر به دست آمده خارج از بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) به دست‌آید می‌توان عنوان نمود که سوالات از نظر آماری معنادار هستند ولی این شرط، شرط کافی برای حذف یا ماندگاری سؤال در مجموعه سوالات نمی‌باشد. به همین دلیل به بررسی شرط دوم نیز پرداخته می‌شود.

شرط دوم (بررسی بارهای عاملی): کلیه بارهای عاملی بایستی بزرگتر از ۰/۵ باشند.

همچنین در مدل اندازه‌گیری، بایستی به بررسی شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری نیز پرداخته شود. در این مرحله سه شاخص کلی زیر با شرایط ذکر شده، بررسی می‌شود:

- شاخص‌های اقتصادی که شامل:

x^2/df : (حداقل عملکرد مناسب بر درجه آزادی) بایستی

کوچکتر از ۳ باشد؛

15. Bartlette's Test

16. Structural Equation Model (SEM)

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج فرضیه اصلی پژوهش نشان داد توانمندسازی ذیحساب‌ها از طریق بهبود سطح انگیزه آن‌ها بر عملکرد شغلی‌شان تأثیرگذار است. تلاش در جهت توانمندسازی بدون دادن انگیزه به کارکنان می‌تواند آن‌ها را از ادامه مسیر دلسرد نموده و مانع از انجام درست کارها توسط آن‌ها گردد. بنابراین طبق نتایج این پژوهش می‌توان عنوان نمود با دادن انگیزه به کارکنان، سطح توانمندی آن‌ها را در جهت بهبود عملکرد شغلی‌شان افزایش داد. کارکنان در هر سازمانی با داشتن توانمندی‌های لازم و احساس تأثیرگذاری، شایستگی و معناداری می‌تواند عملکرد مطلوب‌تری را از خود نشان دهد ولی زمانی که این افراد انگیزه مادی و معنوی لازم را در سازمان داشته باشند و بدانند که با بهبود عملکردشان، ارتقای شغلی، بهبود حقوق و دستمزد و... را می‌توانند دریافت نمایند، مسلماً از تمامی توانایی خود در جهت انجام فعالیت‌های خود بهره می‌برند.

نتایج فرضیه فرعی اول نشان داد که احساس معناداری با کمک بهبود سطح انگیزه می‌تواند بر بهبود عملکرد شغلی تأثیر مستقیم و معناداری داشته باشد. زمانی که کارکنان احساس نمایند کار و وظایفی که به آن‌ها محول شده، در جهت رسیدن به اهداف و آرمان‌های سازمان بسیار حیاتی و اثرگذار است و همچنین در کنار این آگاهی افراد بدانند با انجام درست وظایف خود می‌توانند نتایج مطلوب‌تری هم در سازمان و هم روابط بین فردی در سازمان و هم دریافتی‌شان داشته باشند، بسیار مشتاقانه‌تر به انجام فعالیت‌های خود می‌پردازند و عملکرد بهتری را ارائه می‌دهند. ولی زمانی که افراد در سازمان به این نتیجه برسند که فرد کارآمدی نیستند و نقش مفیدی در سازمان ایفا نمی‌کنند انگیزه لازم را برای انجام فعالیت‌ها و وظایف خود نخواهند داشت. در نتیجه رابطه با نحوه عملکرد خود حساسیت نداشته و در نتیجه عملکرد مطلوبی را نخواهند داشت.

نتایج فرضیه فرعی دوم نشان داد که استقلال از طریق بهبود سطح انگیزه نمی‌تواند بر عملکرد شغلی تأثیرگذار باشد. بر طبق نتایج به دست آمده، اختیار اتخاذ تصمیم‌های مستقل و داشتن اختیارات برای انجام کارها، نمی‌تواند تضمینی برای بهبود عملکرد شغلی افراد باشد، لذا استقلال شغلی افراد به تنهایی و بدون بهره گرفتن از دیگر متغیرهای سازمانی نمی‌تواند به کارکنان توانایی لازم را برای بهبود عملکرد شغلی‌شان القا نماید. بنابراین می‌توان عنوان نمود استقلال شغلی افراد با کمک بهبود سطح انگیزه بر عملکرد شغلی‌شان تأثیر معناداری ندارد.

$^{17}RMSEA$: (مربع خطای متوسط) بایستی کوچکتر از $0/08$ به دست آید.
- شاخص‌های مطلق که شامل:
 ^{18}GFI : (مناسب بودن شاخص برازش) بایستی بزرگتر از $0/08$ به دست آید؛
 $^{19}AGFI$: (مناسب بودن شاخص برازش تنظیم شده) بایستی بزرگتر از $0/08$ به دست آید.
- شاخص‌های تطبیقی که شامل:
 ^{20}NFI : (شاخص تناسب استاندارد) بایستی بزرگتر از $0/09$ به دست آید؛
 $^{21}NNFI$: (شاخص تناسب غیراستاندارد) بایستی بزرگتر از $0/09$ به دست آید؛
 ^{22}RFI : (شاخص تناسب نسبی) بایستی بزرگتر از $0/09$ به دست آید؛
 ^{23}IFI : (شاخص مناسب افزایشی) بایستی بزرگتر از $0/09$ به دست آید؛
 ^{24}CFI : (شاخص مناسب مقایسه) بایستی بزرگتر از $0/09$ به دست آید.
و در صورتی که در مدل اندازه‌گیری، شاخص‌های فوق رعایت شده بود، می‌توان به برازش مدل ساختاری پرداخت.

بررسی بارهای عاملی و مقادیر t-value

ابتدا به کمک مدل اندازه‌گیری به بررسی بارهای عاملی در حالت استاندارد و مقادیر t-value پرداخته می‌شود، جدول ۱ به تفکیک به بررسی گویه‌های هر متغیر می‌پردازد.

با توجه به این جدول می‌توان عنوان نمود که سؤالاتی که قابلیت ماندگاری در مدل ندارند بایستی حذف شوند. همچنین ستون آخر در جدول بالا، میزان تأثیرگذاری و اهمیت هر یک از گویه‌ها بر روی متغیر مربوط به خودش را نشان می‌دهد. پس از حذف سؤالات ناهمگن و اصلاح شاخص‌های برازش، شاخص‌های برازش در جدول ۲ و نمودار ۲ قابل بیان هستند.

با توجه به بررسی‌های انجام شده، به راحتی می‌توان به بررسی مدل ساختاری و فرضیه‌های پژوهش در نمودار ۳ و ۴ پرداخت.

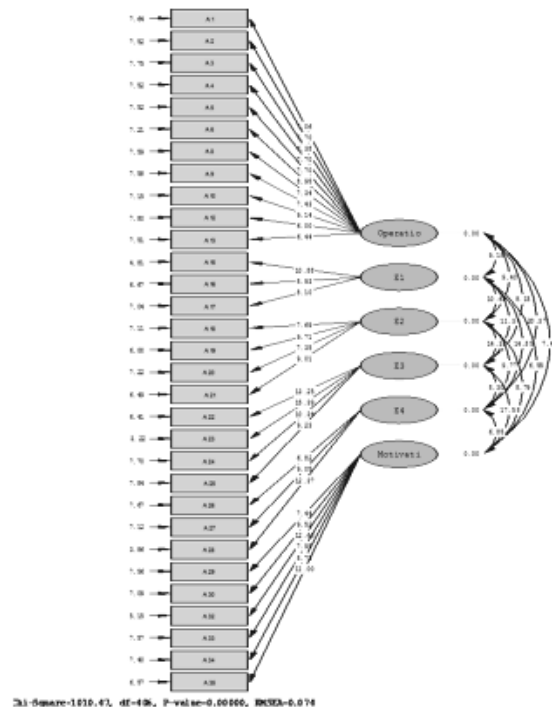
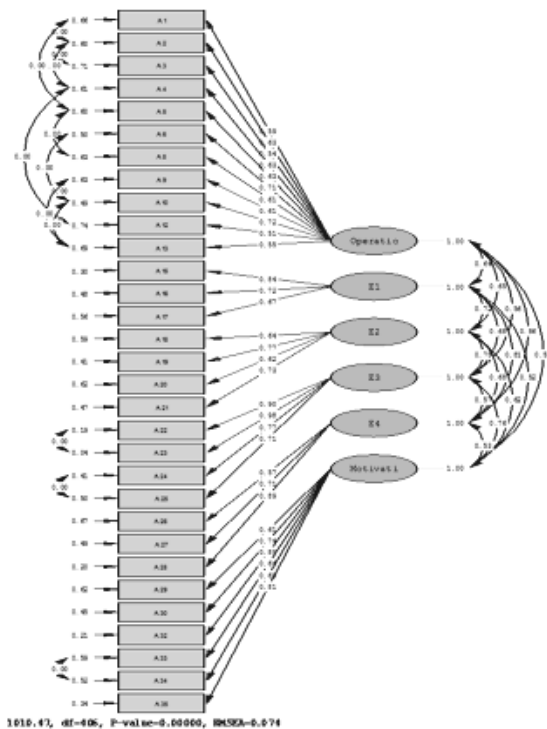
17. Root Mean Square Error Of Approximation
18. Goodnes of Fit Index
19. Adjusted Goodnes of Fit Index
20. Normed Fit Index
21. Non- Normed Fit Index
22. Relative Fit Index
23. Incremental Fit Index
24. Comparative Fit Index

جدول ۱. بررسی بارهای عاملی و مقادیر t-value و اولویت بندی گویه های هر متغیر

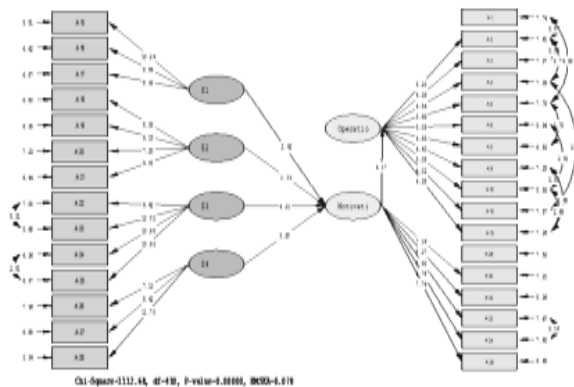
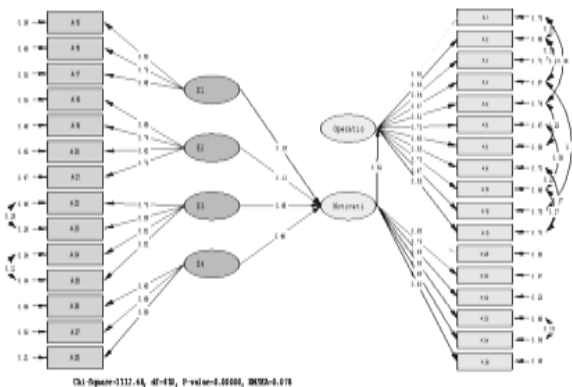
| عملکرد شغلی | | | | |
|----------------|----------------|---------|----------|--------|
| اولویت بندی | R ² | t-value | بارعاملی | سؤالات |
| ۶ | ۰.۳۰۲ | ۶.۶۲ | ۰.۵۵ | q1 |
| ۵ | ۰.۳۳۶ | ۶.۹۱ | ۰.۵۸ | q2 |
| ۷ | ۰.۲۵ | ۵.۸۱ | ۰.۵۰ | q3 |
| ۳ | ۰.۳۹۶ | ۷.۷۲ | ۰.۶۳ | q4 |
| ۳ | ۰.۳۹۶ | ۷.۷۱ | ۰.۶۳ | q5 |
| ۲ | ۰.۵۱۸ | ۹.۲۹ | ۰.۷۲ | q6 |
| --- | ۰.۱۴۴ | ۴.۳۱ | ۰.۳۸ | q7 |
| ۴ | ۰.۳۷۲ | ۷.۴۲ | ۰.۶۱ | q8 |
| ۳ | ۰.۳۹۷ | ۷.۸۱ | ۰.۶۳ | q9 |
| ۱ | ۰.۵۴۷ | ۹.۵۳ | ۰.۷۴ | q10 |
| --- | ۰.۱۶ | ۴.۵۵ | ۰.۴۰ | q11 |
| ۶ | ۰.۳۰۲ | ۶.۵۰ | ۰.۵۵ | q12 |
| ۴ | ۰.۳۷۲ | ۷.۲۰ | ۰.۶۱ | q13 |
| --- | ۰.۱۴۴ | ۴.۳۳ | ۰.۳۸ | q14 |
| تاثیر گذاری | | | | |
| ۱ | ۰.۷۲۲ | ۱۱.۱۰ | ۰.۸۵ | q1 |
| ۲ | ۰.۵۰۴ | ۸.۸۹ | ۰.۷۱ | q2 |
| ۳ | ۰.۴۲۲ | ۷.۹۳ | ۰.۶۵ | q3 |
| استقلال | | | | |
| ۳ | ۰.۴۰۹ | ۷.۶۰ | ۰.۶۴ | q1 |
| ۱ | ۰.۸۹۲ | ۹.۷۴ | ۰.۷۷ | q2 |
| ۴ | ۰.۳۸۴ | ۷.۴۰ | ۰.۶۲ | q3 |
| ۲ | ۰.۵۳۲ | ۹.۰۵ | ۰.۷۳ | q4 |
| شایستگی | | | | |
| ۲ | ۰.۸۱۰ | ۱۳.۲۶ | ۰.۹۰ | q1 |
| ۱ | ۰.۹۶۰ | ۱۵.۳۷ | ۰.۹۸ | q2 |
| ۳ | ۰.۵۹۲ | ۱۰.۳۴ | ۰.۷۷ | q3 |
| ۴ | ۰.۵۰۴ | ۹.۲۴ | ۰.۷۱ | q4 |
| احساس معناداری | | | | |
| ۳ | ۰.۳۲۴ | ۶.۸۶ | ۰.۵۷ | q1 |
| ۲ | ۰.۵۰۴ | ۸.۹۹ | ۰.۷۱ | q2 |
| ۱ | ۰.۷۹۲ | ۱۲.۲۵ | ۰.۸۹ | q3 |
| ۳ | ۰.۳۲۴ | ۶.۸۶ | ۰.۵۷ | q1 |
| سطح انگیزه | | | | |
| ۶ | ۰.۳۶۰ | ۷.۲۵ | ۰.۶۰ | q1 |
| ۳ | ۰.۵۶۲ | ۹.۷۴ | ۰.۷۵ | q2 |
| --- | ۰.۱۱۵ | ۳.۹۰ | ۰.۳۴ | q3 |
| ۱ | ۰.۷۹۲ | ۱۲.۶۸ | ۰.۸۹ | q4 |
| ۵ | ۰.۴۲۲ | ۸.۰۶ | ۰.۶۵ | q5 |
| ۴ | ۰.۴۴۸ | ۸.۵۰ | ۰.۶۷ | q6 |
| ۲ | ۰.۶۷۲ | ۱۱.۱۳ | ۰.۸۲ | q7 |

جدول ۲. بررسی شاخص‌های برازش، قبل و بعد از اصلاح مدل

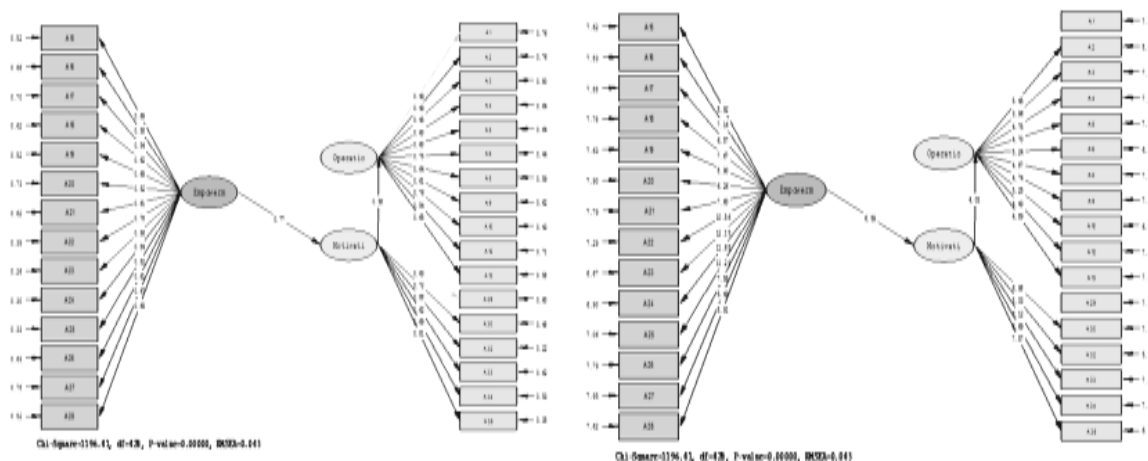
| شاخص‌ها | شاخص‌ها | حد مجاز | مقدار اولیه | مقدار اصلاح شده |
|------------------|-------------|---------------|-------------|-----------------|
| شاخص‌های اقتصادی | χ^2/df | کوچکتر از ۳ | ۵.۳۵ | ۲.۴۸ |
| | RMSEA | کوچکتر از ۰/۸ | ۱۸۲.۰ | ۰.۰۷۴ |
| | PNFI | بزرگتر از ۰/۵ | ۹۱.۰ | ۰.۹۰ |
| شاخص‌های مطلق | GFI | بزرگتر از ۰/۸ | ۰.۷۱ | ۰.۶۷ |
| | AGFI | بزرگتر از ۰/۸ | ۶۹.۰ | ۰.۸۲ |
| شاخص‌های تطبیقی | NFI | بزرگتر از ۰/۹ | ۰.۹۸ | ۰.۹۸ |
| | NNFI | بزرگتر از ۰/۹ | ۹۸.۰ | ۰.۹۹ |
| | RFI | بزرگتر از ۰/۹ | ۹۷.۰ | ۰.۹۸ |
| | IFI | بزرگتر از ۰/۹ | ۹۸.۰ | ۰.۹۹ |
| | CFI | بزرگتر از ۰/۹ | ۹۸.۰ | ۰.۹۹ |



نمودار ۲. مدل اندازه‌گیری در حالت تخمین ضرایب استاندارد و معناداری ضرایب



نمودار ۳. مدل ساختاری در حالت تخمین ضرایب استاندارد و معناداری ضرایب (فرضیه‌های فرعی)



نمودار ۴. مدل ساختاری در حالت تخمین ضرایب استاندارد و معناداری ضرایب (فرضیه اصلی)

عملکرد کلی سازمان، در نظر می‌گیرند، بنابراین می‌توان عنوان نمود که احساس تأثیرگذاری کارکنان با داشتن انگیزه می‌تواند بر عملکرد شغلی افراد تأثیر بسیار زیادی داشته باشد.

پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

- به ذیحساب‌ها وظایفی محول شود که بتوانند به تنهایی از عهده انجام آن‌ها برآیند. در صورتی که ذیحساب‌ها، توانایی انجام وظایف خود را نداشته باشند، به مرور زمان انگیزه خود را برای ادامه کار از دست می‌دهند و در این صورت است که این ذیحساب‌ها نسبت به کار و محیط شغلی خود ناراضی شده و در نهایت یا عملکرد نامطلوبی از خود نشان می‌دهند و یا منجر به ترک سازمان می‌شود؛

- ذیحساب‌ها همواره به انجام درست کارها از سوی مدیر عالی سازمان تشویق شوند و از آن‌ها گزارش کار خواسته شود. همچنین نمودار پیشرفت کاری آن‌ها در معرض دید خودشان و همکارانشان قرار گیرد، تا از این طریق میزان انگیزه آن‌ها برای انجام درست کارها بالاتر رود؛

- سازمان، ذیحساب‌ها را به انجام کارهای خود در قالب تیم‌های کاری تشویق نماید و از آن‌ها بخواهد تمام مشکلات خود را در انجام فعالیت‌های کاری در گروه‌های کاری حل‌وفصل نمایند و به این طریق ذیحساب‌ها با همکاران خود تعاملات بیشتری داشته و هم می‌توانند از پیشنهادهای آن‌ها استفاده نمایند و هم محیط‌کاری برای آن‌ها به محیطی دوستانه‌تر و غیرروتین تبدیل خواهد شد؛

- ذیحساب‌ها به طور کامل آموزش ببینند تا دانش و آگاهی لازم را برای آن چه که به آن‌ها محول می‌شود، به دست آورند و تنها از این طریق است که ذیحساب‌ها نسبت به تلاش زیادی که انجام می‌دهند، خسته و دل‌سرد نشده و به انجام وظایف خود ادامه می‌دهند؛

نتایج فرضیه فرعی سوم پژوهش نشان داد داشتن احساس شایستگی با کمک بهبود سطح انگیزه می‌تواند بر عملکرد شغلی تأثیر مستقیم و معناداری داشته باشد. طبق نتایج به دست آمده از این فرضیه می‌توان عنوان نمود داشتن مهارت و تجربه لازم و کافی و همچنین دانش و آگاهی مناسب برای انجام فعالیت‌ها می‌تواند برای کارکنان نویدبخش ارتقای شغلی باشد، بنابراین با انگیزه به وجود آمده برای کارکنان این انتظار می‌رود که عملکرد آن‌ها عملکردی مطلوب‌تر و بهتر باشد. همچنین زمانی که کارکنان، با دانش و آگاهی خود ابه راحتی از عهده مسؤولیت‌هایشان برآیند و در سازمان به آن‌ها این اعتماد را داشته باشند که به وظایف‌شان را به نحو احسن اجرایی می‌کنند، مدیران با تشویق کارکنان می‌تواند آن‌ها را برای بهتر انجام دادن مسؤولیت‌هایشان مشتاق‌تر و فعال‌تر نمایند. بنابراین می‌توان عنوان نمود شایستگی از طریق بهبود انگیزه بر عملکرد شغلی تأثیر معناداری دارد و هر اندازه افراد بیشتر احساس شایستگی نمایند و در سازمان انگیزه‌های بیشتری برای بهبود وجود داشته باشد، عملکرد شغلی که خروجی کار افراد است، مطلوب‌تر خواهد شد.

نتایج فرضیه فرعی چهارم نشان داد، احساس تأثیرگذاری از طریق بهبود سطح انگیزه بر عملکرد شغلی تأثیر مثبت و معناداری دارد. به این معنی که هر اندازه در سازمان، کارکنان احساس نمایند مسؤولیت‌هایشان اساسی‌تر و سرنوشت‌سازتر برای سازمان است، انگیزه بیشتری را برای انجام بهتر مسؤولیت‌هایشان خواهند داشت. بنابراین می‌توان عنوان نمود، دادن این اطمینان به افراد که انجام صحیح وظایف از سوی آن‌ها می‌تواند برای سازمان سرنوشت‌ساز باشد، افراد احساس تأثیرگذاری بیشتری در سرنوشت خود و سازمان خواهند داشت و همچنین خود را یکی از عوامل کلیدی در بهبود

علمی با میانجی‌گری درگیری شغلی". فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، ۶(۱۷، ۱۸)، ۱-۱۶.

• حلاجیان، ابراهیم؛ ثریایی، علی؛ حسین زاده، فرشته. (۱۳۹۱). "بررسی عوامل مؤثر بر توانمندسازی کارکنان دانشگاه آزاد اسلامی استان مازندران". فصلنامه مدیریت، ۹(۳)، ۱۱۳-۱۲۹.

• قربانی، رعنا. (۱۳۸۹). "بررسی نیازها و عوامل انگیزشی درونی و بیرونی (مطالعه موردی: کارکنان دانشگاه آزاد اسلامی واحد ابهر)". علوم رفتاری، ۲(۴)، ۹۱-۱۱۸.

• خرسندی فرد، مجید؛ فهیم دوین، حسن؛ انجم شعاع، محمدرضا. (۱۳۹۵). "تأثیر برنامه‌ریزی عصبی کلامی بر انگیزش شغلی و عملکرد شغلی دبیران تربیت بدنی شهر مشهد". مطالعات مدیریت رفتار سازمانی در ورزش، ۳(۹)، ۳۸-۳۱.

• نجیب زاده، عنایت اله؛ بوستانی، حمیدرضا؛ درخشیده، حامد. (۱۳۹۵). "تأثیر رهبری اخلاقی بر توانمندسازی روان‌شناختی کارکنان با توجه به نقش میانجی عدالت ادراک شده کارکنان (مورد مطالعه: کارکنان دانشگاه اصفهان)". فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، ۷(۲۱)، ۲۷-۴۲.

• پورکیانی، مسعود؛ پیرمرادی، نسرين. (۱۳۸۷). "تأثیر راهبردهای رهبری در توان‌افزایی کارکنان". دوماهنامه مدیریت، ۱۹، ۲۱-۲۶.

• شاه حیدری پور، رضوان. کمالیان، امین رضا. (۱۳۹۱). "بررسی رابطه عدالت سازمانی و توانمندسازی روان‌شناختی". مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۰(۱)، ۱۷۵-۲۰۱.

• اصفهانی اصل، مریم؛ صداقت جو، مسعود. (۱۳۹۴). "رابطه سبک رهبری، عدالت سازمانی و توانمندسازی روان‌شناختی با انگیزش شغلی و تهمد سازمانی در کارکنان زن". زن و فرهنگ، ۶(۲۴)، ۸۱-۹۴.

• افجه، علی اکبر؛ دهقانان، حامد؛ مفاخری، فهیمه. (۱۳۹۴). "تأثیر حمایت سازمانی، توانمندسازی و رفتار شهروندی سازمانی بر عملکرد شغلی". پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی، ۵(۳)، ۲۳-۴۷.

• گل بابایی، فریده؛ پنجلی، زهرا؛ برهانی، مریم؛ رحمانی، عبدالرسول؛ افضل، مریم؛ اصغری، مهدی. (۱۳۹۳). "اثر فاکتورهای محیطی بر عملکرد شغلی افراد با استفاده از آزمون‌های دستی و ذهنی". بهداشت و ایمنی کار، ۴(۲)، ۷۹-۹۲.

• عسکراوغلی، ناصر؛ عابدی، رحیم. (۱۳۹۲). "تأثیر

- ذیحساب‌ها در سازمان در سمت‌های حساس سازمانی قرار دارند، بنابراین لازم است افرادی با تجربه و با مهارت باشند، چرا که در شغل‌هایی که تصمیم‌گیری و فعالیت‌های حساس به افراد سپرده می‌شود؛

- در صورتی که اشتباهی رخ دهد، پاسخگویی و مدیریت نمودن بحران پیش آمده برای افراد کم تجربه و کم‌مهارت بسیار دشوار و سخت می‌باشد و در نهایت این گونه افراد دچار بی‌انگیزگی شده و نهایتاً عملکردی ضعیف خواهند داشت؛

- ذیحساب‌ها، افرادی کاملاً قابل اطمینان باشند تا مدیر عالی سازمانی حس بی‌اعتمادی را به ذیحساب‌ها منتقل نکند چرا که این اتفاق موجب پایین آمدن انگیزه آن‌ها برای ادامه فعالیت‌هایشان خواهد شد؛

- عملکرد ذیحساب‌ها در نموداری ترسیم و در بازه‌های سه ماهه و یا شش ماهه در اختیار آن‌ها قرار گیرد تا آن‌ها از این طریق اهمیت خود و فعالیت‌های خود را بهتر و بیشتر درک نمایند؛

- ذیحساب‌ها در زمینه انجام کارهای درست تشویق شوند تا هم انگیزه‌ای برای انجام درست کارهایشان شود و هم نسبت به دریافتی‌های خود رضایت بیشتری داشته باشند؛

- مدیران عالی، ذیحساب‌ها را به این باور برسانند که فعالیت‌ها و مهارت‌های وی، در سازمان از اهمیت بالایی برخوردار است و از این طریق حساسیت فعالیت‌های آن‌ها را به آن‌ها یادآوری نماید و مدیران عالی در تمام زمینه‌های کاری همراه و همگام با مدیران مالی حرکت نمایند؛

- شرح وظایف کارکنان به خوبی در اختیار آن‌ها قرار گیرد و از کارکنان انتظاری خارج از حدود وظایف‌شان نباشد؛

- قوانین سازمانی برای ذیحساب‌های تازه وارد تشریح شود و به آن‌ها بایدها و نبایدهای سازمانی آموزش داده شود؛

- ایده‌های نویی که توسط مدیران مالی و ذیحساب‌ها ارائه می‌شود، از طریق مدیریت عالی سازمان حمایت و تشویق شود؛

- دوره‌های آموزشی برای کلیه ذیحساب‌ها برگزار شود و واحدی به ارزیابی دانش و آگاهی ذیحساب‌ها بپردازد.

منابع

- دهقانی، علی؛ دقیقی اصلی، علیرضا؛ پورولی، فاطمه. (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر آموزش ضمن خدمت بر توانمندی و عملکرد شغلی کارکنان در یک شرکت بیمه‌ای". پژوهشنامه بیمه، ۱۱۸، ۳۵-۶۰.
- جلالی، عبدالعلی؛ روح الهی، احمدعلی. (۱۳۹۴). "تأثیر رهبری تحول‌آفرین بر عملکرد شغلی اعضای هیئت

میانجیگری توانمندسازی. توسعه کارآفرینی، ۶(۳)،
۱۰۵-۱۲۴.

شخصیت کارآفرینانه بر عملکرد شغلی کارکنان با

- Dall'Ora, C., Ball, J. & Griffiths, P. (2016). "Characteristics of Shift Work and Their Impact on Employee Performance and Wellbeing: A Literature Review". *International Journal of Nursing Studies*, 57, 12-27.
- Mulhia, J.P., Jaramillo, F., Goadc, E.A. & Pesquerad, M.R. (2015). "Regulation of Emotions, Interpersonal Conflict and Job Performance for Salespeople". *Journal of Business Research*, 68, 623-630.
- Marlin, L. & Lamborn R.N. (2010). "Motivation and Job Satisfaction of School of Nursing", 1(5).
- Zhu, W. (2008). "The Effect of Ethical Leadership on Follower Moral Identity: The Mediating role of Psychological Empowerment". *Leadership Review*, 8(3), 62-73.
- Yilmaz, O. (2015). "Revisiting the Impact of Perceived Empowerment on Job Performance: Results from Front Line Employees". *Turizam*, 1(19), 34-46.
- Widodo, P., Warso, M.M. & Magdalena, M. (2016). "Empowerment of the Job Role, Lecturer and Performance through Motivation and Discipline the Performance of Employees in Akpelni Semarang". *Journal Of Management*, 2(2).
- Yang C.L. & Huang M. (2015) "Personality Traits and Simultaneous Reciprocal Influences between Job Performance and Job Satisfaction". *Chinese Management Studies*, 1(8), 6-28.
- Barakat L. Melanie P.L., Jase R. & Sherban N.C. (2015). "An Analysis of the Impact of Cultural and Performance Intelligence on Job Satisfaction and Performance". *International Journal of Emerging Markets*, 4(10), 781-800
- Humborstad, S.W. & Kuvaas, B. (2013). "Mutuality in Leader Subordinate Empowerment Expectation: Its Impact on Role Ambiguity and Intrinsic Motivation". *The Leadership Quarterly*, 24, 363-377.
- Tutar, H., Altinoz, M. & Cakiroglu, D. (2011). "The Effects of Employee Empowerment on Achievement Motivation and the Contextual Performance of Employees". *African Journal of Business Management*, 5(15), 6318-6329.

بررسی تأثیر مدیریت دانش بر کارایی بخش مالی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی: شهرداری مشهد)

* سید حسام وقفی^۱، محمد مهدی قمیان^۲، علی فیاض^۳، سامیران خواجه‌زاده^۴

۱. مربی حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران.

۲. دانشجوی دکتری مدیریت دولتی دانشگاه تهران.

۳. کارشناس ارشد حسابداری.

۴. دانشجوی دکتری مهندسی مالی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شهر قدس.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۳/۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۶/۸

Investigating the Effect of Knowledge Management on the Efficiency of the Financial Sector of Executable Organizations (Case study: Mashhad Municipality)

*S.H. Vaghfi¹, M. Ghomian², A. Fayaz³, S. Khajehzadeh⁴

1. Lecturer Department of Accounting, Payame Noor University, Iran.

2. PhD. student of Public Administration, University of Tehran, Iran.

3. M.A. in Accounting, Iran.

4. PhD. student of Financial engineering, Islamic Azad University, Shahr-e-Qods Branch, Iran.

Received: 2016/5/29 Accepted: 2016/8/30

Abstract

Obviously, the knowledge has been considered as an important asset and is managed for creation of competitive advantage in private and public sector organizations. In the present study, effect amount of knowledge management factors on creativity and learning of zone one Mashhad municipality employees as been studied. This zone has been selected via two phased clustered method. Morgan method has been used for determination of size of samples and simple accidental method has been used for selection of samples. Measuring tool is Likert questionnaire (includes 58 questions) whose validity is confirmed with content analysis method and its reliability is confirmed with alpha cronbach method (software R). The output of the study indicates aspects of knowledge management causes increasing organizational creativity and learning.

چکیده

یکی از مباحث انکارنشدنی در سازمان‌های امروزی این مسئله است که دانش به‌طور فزاینده‌ای به‌عنوان یک دارایی مهم مورد توجه قرار گرفته و در سازمان‌های بخش دولتی، عمومی و خصوصی برای ایجاد مزیت رقابتی، مدیریت می‌شود. در این پژوهش، میزان تأثیر مؤلفه‌های مدیریت دانش بر کارایی (خلاقیت و یادگیری) کارکنان بخش مالی شهرداری منطقه یک کلانشهر مشهد، مورد مطالعه قرار گرفته است. منطقه مورد نظر با استفاده از روش نمونه‌گیری خوشه‌ای دو مرحله‌ای انتخاب شده است. برای تعیین حجم نمونه کارکنان از جدول مورگان و جهت انتخاب نمونه‌ها از روش تصادفی ساده استفاده گردیده است. ابزار سنجش، پرسشنامه پنج گزینه‌ای در مقیاس لیکرت (حاوی ۵۸ پرسش متناظر با زیر متغیرهای پژوهش) بوده که روایی آن با استفاده از روش تحلیل محتوا و پایایی آن از طریق آلفای کرونباخ (نرم‌افزار R)، تأیید شده است. برونداد پژوهش نشان داده که ابعاد مدیریت دانش باعث افزایش خلاقیت سازمانی و افزایش یادگیری سازمانی می‌گردد.

Keywords: Efficiency of the Financial Sector, Knowledge Management, Municipality Public Sector Organization.

واژه‌های کلیدی: سازمان‌های بخش عمومی، شهرداری، کارایی بخش مالی، مدیریت دانش.

JEL Classification: H26, M48

طبقه‌بندی موضوعی: H26, M48

مقدمه

در سال‌های اخیر، مدیریت دانش به‌عنوان یکی از جالب‌ترین و چالش برانگیزترین موضوعات مدیریت کسب و کار بوده و دایره کاربرد آن همواره با سایر موضوعات عرصه مدیریت گسترده‌تر می‌شود. مدیریت دانش فرایندی است که به سازمان‌ها در شناسایی، انتخاب، سازماندهی و انتشار و انتقال اطلاعات مهم و مهارت‌هایی که بخشی از سابقه سازمان هستند و عموماً به صورت ساختار نیافته در سازمان وجود دارند، یاری می‌رساند. از آنجا که مدیریت دانش ریشه‌هایی در سیستم‌های خبره، یادگیری سازمانی و نوآوری دارد، به خودی خود ایده جدیدی نیست. مدیران موفق همیشه از سرمایه‌های فکری بهره برده و ارزش آن را تشخیص داده‌اند. اما این تلاش‌ها سازمان‌یافته نبوده و تضمینی وجود نداشت که دانش بدست آمده به‌طور مناسب، برای حداکثر منافع سازمان، به اشتراک گذاشته شده و توزیع گردد (ریاحی، ۱۳۸۴).

امروزه دانش یکی از مهم‌ترین عوامل و اساسی‌ترین عامل برای رقابت است. به‌ویژه دانش ضمنی می‌تواند یک منبع منحصر به فرد و مزیت رقابتی باشد (گران، ۱۹۹۶).

با این حال صرف عمل به دانش تنهایی نمی‌تواند مزیت استراتژیک را تضمین نماید و در سال‌های بعد شرکت‌هایی که در ایجاد دانش جدید و عمل به آن به‌طور مؤثر و کارآمد اقدام نموده‌اند می‌توانند در ایجاد مزیت رقابتی موفق باشند (زاک، ۲۰۰۹).

اکثر سازمان‌های بزرگ در ایالات متحده آمریکا و بسیاری از شرکت‌ها و سازمان‌های اروپایی به‌طور فعال و مبتکرانه‌ای به استفاده از مدیریت دانش و استفاده از سرمایه فکری دست زده‌اند با این حال اگر چه در این خصوص پیشرفت‌های خوبی صورت پذیرفته لیکن هنوز بسیاری از مدیران نمی‌دانند که چه متغیرهایی می‌تواند به موفقیت مدیران دانش در بهبود نوآوری و عملکرد سازمانی کمک کند یکی از مواردی که می‌تواند نقش مهمی در فرایند نوآوری ایفا نماید، دانش سازمانی است (تسنگ، ۲۰۰۸).

در این پژوهش به بررسی ابعاد مدیریت دانش بر دو مؤلفه خلاقیت و یادگیری سازمانی پرداخته شده است.

مبانی نظری

گستره علوم روز به روز وسیع‌تر و پر دامنه‌تر می‌گردد. از جمله تحولات چشم‌گیر در قلمرو علوم مدیریت، بروز و ظهور

پدیده‌هایی همچون مدیریت دانش و خلاقیت سازمانی و یادگیری سازمانی می‌باشد. برای موفقیت سازمان، دانش به‌عنوان یک سرمایه، باید بین انسان‌ها مبادله‌شده و توانایی رشد داشته باشد. پیش‌تر اشاره شد که مدیریت دانش فرایندی است که به سازمان‌ها در شناسایی، انتخاب، سازماندهی، انتشار و انتقال اطلاعات مهم و مهارت‌هایی که بخشی از سابقه سازمان هستند و عموماً به‌صورت ساختار نیافته در سازمان وجود دارند، یاری می‌رساند. موضوع دیگری که در این پروژه بررسی شده خلاقیت سازمانی است. خلاقیت کارکنان سازمان به این صورت به بقای سازمان کمک می‌کند که وقتی کارکنان در کارهایشان خلاق باشند قادر خواهند بود ایده‌های تازه و مفیدی درباره محصولات، عملکرد، خدمات یا رویه‌های سازمان ارائه داده و به‌کار گیرند. تبدیل شدن به یک سازمان خلاق وسیله‌ای جهت رقابتی شدن در محیط تجاری پویا و تغییرپذیر امروز شده است (دافی، ۱۹۹۸).

برای درک مفهوم مدیریت دانش می‌توان به مفاهیم داده، اطلاعات و دانش اشاره نمود. تعریف این مفاهیم دشوار بوده و تنها از طریق ابزارهای بیرونی یا از دید یک کاربر می‌توان بین آن‌ها تمایز قائل شد. به‌طور کلی، داده به‌عنوان واقعیات خام مورد بررسی قرار گرفته، اطلاعات به مثابه مجموعه‌ای سازمان‌یافته از داده مورد توجه است و دانش به‌عنوان اطلاعاتی معنادار مورد ملاحظه قرار می‌گیرد. رابطه بین داده و اطلاعات و دانش بازگشتی^۵ بوده و به درجه سازمان‌یافتگی^۶ و تفسیرپذیری^۷ آن‌ها بستگی دارد. داده و اطلاعات بر حسب میزان سازمان‌یافتگی از هم متمایز می‌شوند و اطلاعات و دانش بر اساس تفسیرپذیری از یکدیگر متمایز می‌گردند. در واقع، دانش ترکیبی سازمان‌یافته از داده می‌باشد که با مجموعه‌ای از قوانین، رویه‌ها و عملیات آموخته شده به واسطه تجربه و عمل تلفیق شده است. به یک معنا دانش مفهومی است ساخته و پرداخته ذهن، بر این قرار، دانش همان اطلاعات یا داده است. تنها به واسطه معناست که اطلاعات حیات‌یافته و تبدیل به دانش می‌گردد (موفرد^۸، ۲۰۰۴).

خلاقیت سازمانی را می‌توان به این صورت تعریف کرد، خلاقیت سازمانی به‌عنوان توسعه یا پذیرش یک ایده یا رفتار در کارهای تجاری بوده که برای کل سازمان جدید می‌باشد. خلاقیت سازمانی واقعیت ساختن تکنولوژی یا کارهای

4. Duffy
5. Recursive
6. Organized
7. Detailed vulnerability
8. Muford

1. Grant
2. Zack
3. Tseng

دوکنش در نظر گرفته می‌شود:

- انتقال (فرستادن یا عرضه دانش به یک گیرنده بالقوه)،
 - جذب دانش توسط آن فرد یا گروه.
- دانش علاوه بر اینکه عاملی مهم برای جذب منابع، کاربرد درآمد قابلیت‌ها و هماهنگی بین آن‌ها برای دستیابی به مزیت رقابتی پایدار است، یکی از مهم‌ترین منابع استراتژیک نوآوری سازمان، فرایندها و محصول نیز می‌باشد (علیقی و همکاران، ۱۳۹۱).

دانش و مدیریت دانش

دانش مخلوط سیالی از تجربیات، ارزش‌ها و اطلاعات جدید است که در ذهن دانشور به وجود می‌آید و به کار می‌رود. مطالعه دانش انسانی قدمتی به اندازه تاریخ بشر دارد. از یونان باستان تاکنون یکی از موضوعات اصلی در فلسفه و معرفت‌شناسی، مطالعه دانش انسانی بوده است. دانش در سال‌های اخیر موجی از توجهات را به سمت خود متوجه ساخته است. نظریه‌پردازانی همچون دراکر و تافلر توجه ما را به سمت اهمیت دانش به‌عنوان منبع قدرت مدیریت معطوف می‌دارند. دراکر از اندیشمندان عرصه مدیریت در عصر اطلاعات معتقد است: "با توجه به تعریف نیازها در دوره جدید، عوامل سنتی تولید یعنی زمین، نیروی کار و حتی منابع طبیعی، دیگر برای هیچ کشوری امتیاز رقابتی ویژه‌ای به حساب نمی‌آیند. منبع عمده و مهم اقتصادی جامعه جدید، دانش است و بس". همچنین آنان بر این باورند که عوامل سنتی از بین نرفته‌اند بلکه تنها نقش‌های ثانویه پیدا کرده‌اند. منظور ما از علم و دانش، اطلاعاتی است که در عمل قابل استفاده بوده و ناظر بر پژوهش عینی نتایج است که دیگر نه در درون شخص که در جهان بیرونی یعنی در جامعه و بنگاه و عرصه اقتصادی متجلی است (سوری و بیگزاده، ۱۳۸۵).

انواع دانش انسانی

دانش صریح

دانش صریح را می‌توان با زبان رسمی و با کمک جملات دستوری، عبارت‌های ریاضی، علائم، راهنمایی‌ها و... بیان کرد. پس این دانش از ذهن در آمده و با کلمات دنیای بیرون طرح شده، مستندسازی شده و با قالب‌های نمادین و یا زبان طبیعی منتقل شده است.

دانش ضمنی

دانش ضمنی دانشی است که در ذهن افراد قرار دارد و مستندسازی نشده است. فرد هنگامی از دانش خود آگاه

مدیریتی جدید در ارتباط با محصولات یا فرایندهای جدید می‌باشد (سایمون^۹، ۱۹۹۱).

سومین بحث در این مطالعه، درباره یادگیری سازمانی است. محوریت پارادایم‌های جدید، یادگیری سازمانی است و بنابراین سازمان‌هایی موفق‌تر هستند که زودتر، سریع‌تر و بهتر از رقبای یاد بگیرند و این یادگیری و آموخته‌ها در فرایندهای کاری خود نشان دهند. دقیقاً به همین دلیل است که مفهوم سازمان یادگیرنده و یادگیری سازمانی در سال‌های اخیر مطرح شده و رشد قابل توجهی داشته است. سایمون، یادگیری سازمانی را رشد بینش و تجدید ساختاردهی و بازنگری موفقیت‌آمیز مشکلات سازمانی توسط افراد که نتایج آن در عوامل ساختاری و نتایج سازمان منعکس می‌شود، تعریف کرده است. یادگیری سازمانی پایه‌های مناسبی را برای دانش ساختار یافته فراهم می‌کند تا در سازمان‌ها توسعه یابد (ترزا^{۱۰}، ۲۰۰۶).

به‌منظور توسعه قابلیت‌های یادگیری، سازمان باید فرایندهای مدیریت دانش را بخوبی تکمیل کند. بدون مدیریت دانش، یک سازمان نمی‌تواند قابلیت‌های یادگیری گروهی یا شخصی را گسترش دهد. سازمان‌ها و اعضای سازمانی باید به‌جای آنکه از روش‌های قدیمی و ساکن یادگیری استفاده کنند، یادگیری را تجربه نمایند. سابقاً که یادگیری به‌طور سکون و ناکارا انجام می‌گرفت، اثر منفی بر یادگیری سازمانی داشت. به‌عبارت دیگر جهت افزایش خلاقیت سازمانی، دانش باید از طریق یادگیری سازمانی اجرا شود. موفقیت سازمان‌ها به‌طور فزاینده‌ای به این موضوع وابسته است که چگونه به‌طور مؤثر سازمان می‌تواند دانش را از بین کارکنان سطوح مختلف سازمان جمع‌آوری، ذخیره و بازیابی کند (موفرد^{۱۱}، ۲۰۰۴).

در سال‌های اخیر نیز نقش دانش به‌عنوان کلیدی‌ترین منبع سازمان‌ها در کسب مزیت رقابتی، به موضوعی بسیار مهم تبدیل شده و ایده "قابل مدیریت بودن دانش" در بسیاری از کسب و کارهای مبتنی بر دانش، سازمان‌های یادگیرنده و مدیریت سرمایه‌های فکری، جا باز کرده است. مدیریت دانش را آگاهی از دانش موجود در سازمان، خلق، تسهیم و انتقال دانش، استفاده از دانش موجود، کسب دانش جدید و ذخیره و انباشت آن تعریف می‌کنند که این اقدامات در فرایند یادگیری سازمانی و با توجه به فرهنگ و استراتژی سازمان‌ها صورت می‌گیرد. تسهیم و اشتراک دانش به صورت

9. Simon
10. Teresa
11. Muford

می‌کنیم، این دانش به صورت موجودی با ارزشی در می‌آید. بر اساس مدل پایه‌های ساختمان مدیریت دانش، فرایند مدیریت دانش شامل تعیین هدف‌های دانش، شناسایی دانش، تحصیل دانش، توسعه دانش، به اشتراک‌گذاری دانش، بهره‌برداری دانش، حفاظت از دانش و ارزیابی دانش می‌شود.

اهداف مدیریت دانش نیز به صورت زیر می‌باشد:

۱. مرئی ساختن دانش و نشان دادن نقش آن در نظام‌های کلان و خرد،
۲. توسعه فرهنگ دانش مشتاق با پشتیبانی از رفتار اشتراک دانش،
۳. ایجاد زیرساخت‌های دانش نه فقط از بعد فنی بلکه از بعد زیرساخت‌های اجتماعی و فرهنگی (فرهادی، ۱۳۹۱).

پیشینه پژوهش

همان‌طور که ذکر شد بحث در مورد مدیریت دانش سابقه زیادی دارد. و قدمت آن تاریخ تفکر انسان است. همه اندیشمندان از افلاطون گرفته تا دکارت و کانت در جستجوی اصطلاحی بودند که ماهیت دانش را بیان کند. در ژاپن در اواسط دهه هشتاد نوناکا نویسنده شرکت دانش آفرین در سال ۱۹۸۵ برای اولین بار اصطلاح مدیریت دانش را به کار برد. در آمریکا نیز اصطلاح مدیریت دانش به طور رسمی در فرهنگ واژگان درس سال ۱۹۸۹ ثبت گردید. با این مقدمه به تعدادی از پژوهش‌های اخیر که با پژوهش حاضر همخوانی دارند، اشاره می‌شود (زنجیرچی و ربانی، ۱۳۸۵).

خادم عباس خیابانی (۱۳۸۷)، پژوهشی تحت عنوان "رابطه بین رویه‌های مدیریت دانش و سطح نوآوری در سازمان‌های مورد مطالعه: شرکت‌های زیر مجموعه بنگاه‌های اقتصادی منتخب شهر اصفهان" انجام داده است. پژوهشگر در پژوهش مذکور دو فرضیه کلی برای پژوهش در نظر گرفته است. اول اینکه بین رویه‌های سه‌گانه مدیریت دانش (شامل کسب دانش، انتشار دانش، و پاسخگویی به دانش) با یکدیگر رابطه وجود دارد. دوم اینکه، بین رویه‌های مدیریت دانش و نوآوری رابطه وجود دارد. نتایج پژوهش بیانگر این بود که اولاً بین رفتارها و رویه‌های سه‌گانه مدیریت دانش با یکدیگر و ثانیاً بین این رویه‌ها و نوآوری همبستگی مستقیم وجود دارد. به عبارت دیگر شواهد تجربی لازم برای حمایت از فرضیه‌های پژوهش فراهم آمد.

احمدی و دیگران (۱۳۹۱)، پژوهشی تحت عنوان "تأثیر استراتژی‌های مدیریت دانش بر نوآوری و عملکرد سازمانی در سازمان جهاد کشاورزی استان چهارمحال و بختیاری" انجام داده است. بر اساس پژوهش مذکور استراتژی‌های مدیریت

می‌شود که با مشکلی مواجه شده یا در وضعیتی خاص قرار می‌گیرد. این نوع دانش ناملموس است و کاملاً جنبه فردی دارد.

همان‌طور که لویت (۱۹۹۱)، بیان می‌کند: "ارزشمندترین دانش قابل یادگیری نبوده و قابل انتقال هم نیست". وی در توضیح نظریه عدم یادگیری خودآگاه پیرامون همه موارد آموخته‌شده از استعاره دیگری استفاده می‌کند:

"یک بچه کوچک به محض لمس کردن یک اجاق داغ احساس درد کرده و با صدای بلند گریه می‌کند. طولی نمی‌کشد که با تسکین درد و درمان جزئی، بچه آرام می‌شود. فقط یک تاول کوچکی بر روی پوست باقی می‌ماند. عصر همان روز همین که والدین به خانه باز می‌گردند، طبق روال همیشه با بچه احوال‌پرسی میکنند. "سلام، امروز چی یاد گرفتی؟" بچه به آرامی جواب می‌دهد: "هیچی". اما دیگر هیچ‌گاه دست به بخاری نخواهد زد، حتی زمانی که بخاری خاموش باشد مگر اینکه این کار را بسیار محتاطانه انجام دهد."

از مهم‌ترین تفاوت‌های دانش صریح و ضمنی این است که دانش صریح را می‌توان به کمک رایانه مورد پردازش قرار داد. این نوع دانش توسط ابزارهای الکتریکی منتقل در پایگاه‌های داده ذخیره می‌شود، اما ماهیت انتزاعی دانش ضمنی پردازش یا انتقال آن در حالات منطقی و نظام‌مند، دشوار است.

با توجه به انواع دانش، می‌توان به چهار مدل خلق دانش داشت:

اجتماعی‌سازی (از ضمنی به ضمنی): به طور مثال در کارآموزی، فرد با مشاهده مستقیم دیگر افراد به یادگیری می‌پردازد. تجربه، عامل اصلی در رسیدن به دانش ضمنی است.

برون‌سازی (از ضمنی به صریح): عمل نوشتن، تبدیل دانش ضمنی به دانش قابل بیان تلقی می‌شود. مستندسازی بهترین تجربیات یا مستندسازی یادگیری‌ها از گذشته، نمونه‌هایی از تبدیل دانش ضمنی به دانش صریح هستند.

تلفیق‌سازی (از صریح به صریح): تلفیق‌سازی، شیوه‌ای از خلق دانش است که افراد به کمک ابزاری مانند اسناد، جلسات، مکالمات تلفنی و یا شبکه ارتباط رایانه‌ای به خلق دانش و تبادل آن بپردازند.

درون‌سازی (از صریح به ضمنی): به‌طور مثال هنگامی که از طریق مباحث گروهی مکتوب، دانشی را کسب

بین توانمندسازهای مدیریت دانش، فرایندها و عملکرد سازمانی“ به انجام رساندند. پژوهش مذکور در برگرفته سه توانمندساز فرهنگ، ساختار و تکنولوژی اطلاعاتی بود. در این پژوهش که بر شرکت‌های بزرگ تمرکز کرده است، فرایند خلق دانش شامل اجتماعی‌سازی، برونی‌سازی، ترکیب و درونی‌سازی می‌باشد. جهت ارزیابی اعتبار بین خلق دانش و عملکرد سازمانی، نوآوری و خلاقیت سازمانی به‌عنوان متغیر مداخله‌گر به درون مدل اضافه شده است. داده‌های این پژوهش از شرکت‌های کره‌ای گردآوری گردید. نتایج پژوهش بیانگر ضرورت فرهنگ سازمانی جهت خلق دانش می‌باشد و متغیر ساختار سازمانی تأثیر چندانی بر خلق دانش نداشت. متغیر تکنولوژی اطلاعات تنها متغیر تأثیر گذار بر ترکیب متغیرهای خلق دانش بود. در این بین خلق دانش دارای رابطه‌ای مثبت با نوآوری سازمانی داشت که رابطه مثبت با عملکرد سازمانی را نشان می‌داد.

روش شناسی پژوهش

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه ۱: عوامل کلیدی موفقیت مدیریت دانش بر افزایش خلاقیت در واحدهای صفی شهرداری مشهد تأثیر معنادار دارند.

فرضیه ۲: عوامل کلیدی موفقیت مدیریت دانش بر افزایش یادگیری در واحدهای صفی شهرداری مشهد تأثیر معنادار دارند.

متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل، در این پژوهش متغیر مستقل، موفقیت مدیریت دانش می‌باشد. هفت عامل که با عوامل کلیدی موفقیت خلاقیت و یادگیری سازمانی مشترک می‌باشند را به‌عنوان متغیرهای مستقل انتخاب کرده‌ایم که عبارتند از: فرهنگ سازمانی، اشتراک و تسهیم دانش، اختصاص پاداش برای کارکنان، استراتژی‌ها و سیاست‌های دانش محور، حمایت مدیریت ارشد، مدیریت منابع انسانی و استفاده از فناوری اطلاعات.

متغیرهای وابسته (کارایی سازمان)، دو مورد هستند:

خلاقیت سازمانی که عوامل آن شش مورداند؛ اعتقادات و جو سازمانی، ابعاد ساختاری برای نوآوری، صلاحیت منابع انسانی، استراتژی برای نوآوری، مکانیزم حمایتی برای نوآوری و کشف و نیز جمع‌آوری و انتشار دانش.

دانش (مستندسازی و شخصی‌سازی) به شکل مستقیم و همچنین غیرمستقیم و از طریق متغیر میانجی نوآوری سازمانی بر عملکرد سازمانی تأثیر مثبت داشتند.

کریمی علاقه‌بند (۱۳۸۵)، در پژوهشی با عنوان “توانایی مدیریت دانش به‌عنوان عامل کلیدی برای کسب رقابت‌پذیری در سازمان‌ها: با تأکید بر مدیریت ارتباط با مشتری” به انجام رسانده است. جامعه آماری پژوهش را نخبگان صنعت بانکداری و آگاه به سیستم‌های مدیریت دانش و مدیریت ارتباط با مشتریان تشکیل می‌دهند. نتایج پژوهش بیانگر این است که تقاضای رو به رشد مشتریان برای کیفیت و نوآورانه بودن کالاها و خدمات، شرکت‌ها را تحت فشار قرار داده است. این موضوع به همراه رقابت جهانی، قواعد بازار را دستخوش تغییر نموده و شرکت‌ها را وادار کرده است تا به سرعت خود را با تغییرات وفق دهند.

کارلینا و آنجل^{۱۲} (۲۰۱۱)، در پژوهشی با عنوان “مدیریت دانش استراتژیک: نوآوری و عملکرد سازمانی”^{۱۳}، ۳۱۰ شرکت اسپانیایی را مورد مطالعه قرار داده‌اند. بر اساس این پژوهش دو استراتژی مدیریت دانش (مدون و شخصی) می‌تواند بروی عملکرد سازمان به‌طور مستقیم و غیرمستقیم (از طریق افزایش توانایی نوآوری) اثر بگذارد.

اسچرودر و پائولین^{۱۴} (۲۰۰۷)، در پژوهشی تحت عنوان “حاکمیت مدیریت دانش و تأثیر دانش” پرداخته‌اند. هدف از این پژوهش بررسی میزان تأثیر مدیریت دانش یک سازمان و پژوهش در مورد تأثیر آن بر توسعه مدیریت دانش بود. نتایج پژوهش بیانگر اهمیت ساختار متمرکز مدیریت دانش برای خلق هم‌افزایی میان جنبه‌های مختلف مدیریت دانش بوده است. همچنین این پژوهش اهمیت رهبری، ارتباطات و همکاری را در ارتقای مدیریت دانش آشکار نموده است.

داروچ^{۱۵} (۲۰۰۵)، در پژوهشی تحت عنوان “مدیریت دانش، نوآوری و عملکرد مؤسسه” به انجام رسانده است. بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر رابطه مثبتی بین هر سه مؤلفه کسب دانش، انتشار دانش، و پاسخگویی به دانش با نوآوری وجود دارد. پژوهشگر چنین استدلال می‌کند که اگر چه دانش به خودی خود یک منبع است اما مدیریت دانش افراد درون مؤسسه را قادر می‌سازد تا بهره بیشتری از سایر منابع موجود در مؤسسه و در نهایت نوآوری باشند.

لی و چو^{۱۶} (۲۰۰۳)، پژوهشی تحت عنوان “بررسی رابطه

12. Carolina & Angel

13. Strategic knowledge Management, Innovation and Performance

14. Schroeder & Pauleen

15. Darroch

16. Lee & Choi

X_{1i} : نمرات سؤال λ ام با توجه به مقیاس‌های طیف لیکرت است؛
 γ : تعداد سؤالات می‌باشد؛
 n : برابر حجم نمونه (تعداد پاسخگویان) است.

یافته‌های پژوهش

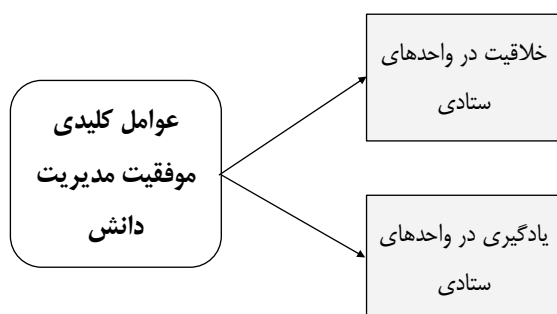
آمار توصیفی

در این پژوهش ۱۲۴ نفر از پاسخگویان مرد (۷۳.۳٪) و ۴۵ نفر زن (۲۶.۷٪) بوده‌اند. متوسط سن پاسخگویان در این مطالعه ۳۴ سال و کمترین سن ۲۴، بیشترین سن ۵۴ سال بوده است. توزیع فراوانی تحصیلات پاسخگویان در این پژوهش به این صورت بوده است که ۵ نفر دارای تحصیلات زیر دیپلم، ۲۷ نفر دیپلم، ۴۶ نفر دارای مدرک فوق‌دیپلم، ۶۶ نفر کارشناسی و ۲۵ نفر دارای سطح تحصیلات کارشناسی‌ارشد بوده‌اند. متوسط سابقه کار پاسخگویان ۱۰ سال و کمترین ۲ سال، بیشترین سابقه کار ۳۳ سال بوده است. توزیع وضعیت استخدامی پاسخگویان در این پژوهش به این صورت بوده است که ۴۶ نفر رسمی (۲۷.۲٪)، ۲۴ نفر پیمانی (۱۴.۲٪)، ۴۱ نفر شرکتی (۲۴.۳٪) و ۵۸ نفر (۳۴.۳٪) از پاسخگویان دارای وضعیت قراردادی بوده‌اند.

همان‌طور که بیان شد در این پژوهش از بی‌مقیاس‌سازی فازی استفاده شده است و تمامی متغیرهای مستقل و وابسته بین عدد صفر تا یک قرار دارند. جدول ۱ آمار توصیفی متغیر وابسته و مستقل را نشان می‌دهد، آمار توصیفی نشان می‌دهد که به‌طور متوسط به میزان ۷۴٪ عوامل کلیدی موفقیت مدیریت دانش در سازمان مورد مطالعه تأثیرگذار خواهند بود و متوسط نمره میزان خلاقیت در واحدهای صافی برابر ۳۲٪ و میزان یادگیری برابر ۲۸٪ است.

آزمون فرضیه‌ها

به‌منظور سنجش فرضیات این پژوهش از روش رگرسیون کمترین مربعات استفاده شده است. جدول ۲ آزمون معناداری



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

یادگیری سازمانی که عوامل آن شش مورد هستند؛ به‌کارگیری و انتقال کسب، اطلاعات و دانش، کار و یادگیری تیمی، یادگیری مرتبط با رسالت و چشم‌انداز سازمان، ایجاد فرهنگ یادگیری، محیط تسهیل‌کننده یادگیری و به‌کارگیری فناوری.

جامعه آماری، روش تعیین حجم نمونه و روش انتخاب نمونه‌ها

این پروژه، برای استفاده در مناطق شهرداری در کلانشهر مشهد انجام می‌شود به‌عبارت دیگر جامعه آماری این پژوهش پرسنل مناطق شهرداری کلانشهر مشهد است. از آنجایی که جمع‌آوری اطلاعات از کلیه مناطق شهرداری مشهد امری دشوار و زمان‌بر محسوب می‌شود، لذا از روش نمونه‌گیری دو مرحله‌ای استفاده شده است که با استفاده از جدول اعداد تصادفی شهرداری منطقه یک شهر مقدس مشهد به‌عنوان خوشه اول در جمع‌آوری اطلاعات استفاده می‌شود. همچنین با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده اعضای خوشه دوم نمونه‌گیری گردیده‌اند و حجم نمونه طبق جدول مورگان برابر ۱۶۹ تعیین گردید.

ابزار سنجش متغیرها

در این پژوهش از پرسشنامه پنج‌گزینه‌ای در مقیاس لیکرت استفاده شده است. پرسشنامه طراحی شده مشتمل بر ۵۸ سؤال بوده که هر چند سؤال متناظر با یک ریز متغیر (پیش‌گفته) بوده است. جهت اطمینان از روایی پرسشنامه از روش تحلیل محتوا استفاده شده و پایایی پرسشنامه نیز با نرم‌افزار R آزموده شده که آلفای کرونباخ بالاتر از ۰.۷ بیانگر پایایی قابل قبول ابزار سنجش این متغیرها بوده است.

شاخص‌سازی ابزار سنجش متغیرها

با توجه به اینکه تعداد عامل‌ها در متغیرهای مستقل و وابسته متفاوت می‌باشد و از طرفی به منظور یکسان‌سازی بیان و تعریف متغیرهای وابسته و مستقل از بی‌مقیاس‌سازی فازی استفاده شده تا اثر تعداد سؤالات حذف گردد. فرمول بی‌مقیاس‌سازی فازی به صورت زیر می‌باشد. که در این فرمول داریم:

$$F_i = \frac{\sum_j^n X_{ij} - (\delta \times \gamma)}{(\delta \times \gamma) - \gamma} \quad \text{و} \quad F_i: \text{امتیاز متغیر وابسته}$$

مستقل پاسخگوی شماره i ام که بین صفر تا یک می‌باشد و هر چه به یک نزدیک‌تر باشد اهمیت مؤلفه بیشتر است؛

در ایران از نتایج این پروژه می‌توانند از مدیریت دانش به‌عنوان ابزاری برای افزایش خلاقیت سازمان و پرسنل آن و همچنین برای افزایش یادگیری سازمانی استفاده کنند. البته شرکت‌های خصوصی که شرایط و فرهنگ سازمانی مشابه با سازمان‌های دولتی دارند، می‌توانند از نتایج این پروژه استفاده نمایند. با اجرای کامل مدیریت دانش در سازمان می‌توان انتظار مزایای زیر را داشت:

- ۱) سیستم مدیریت دانش به‌طور کامل در سازمان پیاده‌سازی و اجرا می‌گردد.
- ۲) اشتراک دانش بین کارکنان افزایش می‌یابد و در نتیجه سطح دانش کارکنان سازمان ارتقای می‌یابد. که باعث یادگیری بیشتر افراد می‌شود.
- ۳) تجارب و تخصص‌های کارکنان در قالب ساختاری منسجم در می‌آیند که در مواقع ضروری جهت حل مشکلات سازمانی استفاده می‌شوند.
- ۴) شرایطی جهت شکوفایی استعداد کارکنان خلاق و نوآور فراهم می‌گردد.
- ۵) یادگیری سازمانی افزایش یافته و در نتیجه سطح دانش کارکنان سازمان ارتقای می‌یابد.

منابع

- احمدی، ابراهیم؛ کراهی مقدم، سیروس؛ رحیمی، فرج‌اله. (۱۳۹۱). "تأثیر استراتژی‌های مدیریت دانش بر نوآوری و عملکرد سازمان جهاد کشاورزی استان چهارمحال و بختیاری". *دانشگاه علوم و تحقیقات*، واحد خوزستان.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| نام متغیر | میانگین | کمینه | بیشینه | انحراف استاندارد |
|--------------------------------|---------|-------|--------|------------------|
| عوامل کلیدی موفقیت مدیریت دانش | ۰/۷۴ | ۰/۳۵ | ۰/۹۸ | ۰/۱۲ |
| خلاقیت در واحدهای صفی | ۰/۳۲ | ۰/۰۲ | ۰/۷۴ | ۰/۱۶ |
| یادگیری در واحدهای صفی | ۰/۲۸ | ۰/۱۷ | ۰/۵۲ | ۰/۰۹ |

جدول ۲. آزمون معناداری ضرایب

| اثر متغیر مستقل بر عوامل کلیدی موفقیت مدیریت دانش | متغیر وابسته | ضریب برآورد شده | انحراف از خطا | آماره تی |
|---|------------------------|-----------------|---------------|----------|
| | خلاقیت در واحدهای صفی | ۱/۱۰۸ | ۰/۰۶۳ | ۱۷/۶۳ |
| | یادگیری در واحدهای صفی | ۰/۴۶۱ | ۰/۰۵۲ | ۹/۴۵ |

جدول ۳. معیارهای دقت رگرسیون فرضیات پژوهش

| شماره فرضیه | همبستگی کل | ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده | انحراف استاندارد تخمین |
|-------------|------------|------------|----------------------|------------------------|
| فرضیه ۱ | ۰/۸ | ۰/۶۵ | ۰/۶۴ | ۰/۰۹۵ |
| فرضیه ۲ | ۰/۵۹ | ۰/۳۵ | ۰/۳۴ | ۰/۰۷۹ |

ضرایب رگرسیون برازش شده به داده‌ها را نشان می‌دهد که با توجه به مقدار آماره تی جدول ۲ که در هر دو فرضیه بزرگتر از عدد ۲ است می‌توان گفت ضرایب برآورد شده معنادار هستند و به عبارت دیگر عوامل کلیدی موفقیت مدیریت دانش بر خلاقیت در واحدهای صفی و یادگیری در واحدهای صفی تأثیرگذار است. با توجه به مثبت بودن ضرایب می‌توان گفت عوامل کلیدی موفقیت مدیریت دانش بر خلاقیت و یادگیری واحدهای صفی تأثیر مستقیم و افزایشی داشته است و با این اثر افزایشی بر خلاقیت در واحدهای صفی بیشتر است.

معیار دقت دو الگوی رگرسیون برازش شده به داده‌ها در جدول ۳ درج شده است ضریب تعیین الگوی رگرسیون فرضیه اول برابر ۶۴٪ و الگوی رگرسیون دوم برابر ۳۵٪ است که نشان می‌دهد عوامل کلیدی موفقیت مدیریت دانش تغییرات در متغیر خلاقیت را بیشتر از متغیر یادگیری در واحدهای صفی تبیین و بیان می‌کند.

بحث و نتیجه‌گیری

در فرضیه اول ابعاد مدیریت دانش ۶۵ درصد تغییرات متغیر وابسته یعنی خلاقیت سازمانی را پیش‌بینی کرده‌اند و در فرضیه دوم ابعاد مدیریت دانش ۳۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته یعنی یادگیری سازمانی را پیش‌بینی کرده‌اند. با انجام این پروژه مشخص می‌شود که در سازمان‌ها از مدیریت دانش می‌توان استفاده‌های بهینه‌تری کرد و با اجرای صحیح و کامل برخی از عوامل کلیدی مدیریت دانش، خلاقیت و یادگیری سازمانی افزایش می‌یابد. سازمان‌های بخش عمومی و دولتی

- خادم عباس خیابانی، صبا. (۱۳۸۵). "رابطه بین رویه‌های مدیریت دانش و سطح نوآوری در سازمان‌های مورد مطالعه: شرکت‌های زیر مجموعه بنگاه‌های اقتصادی منتخب شهر اصفهان". پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه اصفهان، دانشکده مدیریت.
- ریاحی، حمیدرضا. (۱۳۸۴). *فناوری اطلاعات در مدیریت*. تهران: انتشارات دانشگاه پیام نور.
- زنجیرچی، سیدمحمد؛ ربانی، مژده. (۱۳۸۵). "رویکردی به دانش آفرینی". ماهنامه تدبیر، ۱۷(۱۷۵).
- سوری، حسن؛ بیکزاده مرزبانی، ناصر. (۱۳۸۵). "مدل راهبردی مدیریت دانش در توانمندسازی و توسعه پایدار منابع انسانی". *ششمین کنفرانس بین‌المللی مدیران کیفیت*.
- فرهادی، کاوه. (خرداد و تیر، ۱۳۹۱). مدیریت دانش و آینده پژوهی، *دوماهنامه فارابی*، ۲۷.
- کریمی علاقه‌بند، فروغ. (۱۳۸۵). "توانایی مدیریت دانش به‌عنوان عامل کلیدی برای کسب رقابت‌پذیری در سازمان‌ها: با تأکید بر مدیریت ارتباط با مشتریان". *پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت*.
- Carolina L.N. & Angel L.M. (2011). "Strategic Knowledge Management, Innovation and Performance". *International Journal of Information Management*, 31, 502-509
- Darroch, J. (2005). "Knowledge Management, Innovation and Firm Performance". *Journal of Knowledge Management*, 9(3), 101-115
- Duffy, D. (1998). "Knowledge Champions". *CIO Enterprise*, 2(2).
- Krejcie, R.V. & Morgan, D.W. (1970). *Educational and Psychological Measurement*, 30, 607-610.
- Lee, H. & Choi, B. (2003). "Knowledge Management Enablers, Processes and Organizational Performance: An Integrative View and Empirical Examination". *Journal of Management Information Systems*, 20(1), 179-228.
- Muford, M.D. (2004). "Leading for Innovation: Conclusion, Issues and Directions". *The Leadership Quarterly*, 1(15), 163-171.
- Schroeder, A. & Pauleen, D. (2007). "KM Governance: Investigating the case of a Knowledge Intensive Research Organization". *Journal of Enterprise Information*, 20(4), 414-431.
- Simon, H.A. (1991). "Bounded Rationality and Organizational Learning". *Organizational Science*, 1(2), 124-134
- Teresa L.J. (2006). "A Contingency Model for Knowledge Management Capability and Innovation". *International Industrial Management & Data Systems*, 6(106), 855-877
- Tseng, S.M. (2008). "Knowledge Management System Performance Measure Index". *Expert Systems with Applications*, 34(1), 734-745.
- Zack, M.H., McKeen, J. & Singh, S. (2009). "Knowledge Management and Organizational Performance: An Exploratory Analysis". *Journal of Knowledge Management*, 13(6), 392-409.

ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی

محمد نظری پور

استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۵/۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۲

The Necessity of Establishment of Performance Audit from the Viewpoint of Public Sector Auditors

M. Nazaripour

Assistant Professor of Accounting, Faculty of Humanities and Social, Kordestan, Iran.

Received: 2016/7/30 Accepted: 2016/11/22

Abstract

Performance audits provide elected officials and government employees with an objective, third-party analysis of their operations to help them improve performance, reduce costs, and make informed, data-driven decisions. The purpose of this study is to investigate the role of performance audit in improving public sector's performance. The population of this study is the auditors and accountants working in the public sector (Supreme Audit Court). The needed data was gathered through questionnaire. Descriptive statistical analysis including mean score and mean score ranking was used to analyze data. According to the research findings, paying attention to all three elements of performance audit (economy, efficiency, and effectiveness) is necessary. In addition, the results show that the public auditor is not the only profession that can carry out performance audit, but can team up with other professions. "Lack of cooperation and commitment from top managers in conducting a performance audit" was recognized as the top most constraint. Furthermore, performance audit was claimed to be able to enhance public accountability, as well as to enable more economical, efficient and effective utilizing of public resources.

Keywords: Performance Audit, Economy, Efficiency, Effectiveness and Public Sector.

JEL Classification: H26, K34, M48

چکیده

حسابرسی عملکرد از طریق ارائه تجزیه و تحلیل‌های عینی و بی‌طرف از عملکرد مقامات و کارکنان بخش عمومی تلاش دارد به آن‌ها در مواردی همچون بهبود عملکرد، کاهش هزینه‌ها و اتخاذ تصمیمات داده‌محور و آگاهانه کمک نماید. هدف این پژوهش بررسی نقش حسابرسی عملکرد در بهبود عملکرد بخش عمومی است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در بخش عمومی است. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. در تجزیه و تحلیل داده‌ها از تکنیک‌های آمار توصیفی همچون میانگین و رتبه‌بندی میانگین استفاده شد. با توجه به نتایج پژوهش توجه به هر سه مؤلفه حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) در انجام حسابرسی عملکرد ضروری است. به علاوه، نتایج پژوهش نشان داد علاوه بر حرفه حسابرسی به تخصص سایر حرفه‌ها در انجام حسابرسی عملکرد نیاز است. مهم‌ترین محدودیت حسابرسی عملکرد، عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد در فرایند اجرای این نوع حسابرسی تشخیص داده شده است. در نهایت، یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی و استفاده اقتصادی، کارآمد و اثربخش از منابع بخش عمومی شود.

واژه‌های کلیدی: اثربخشی، بخش عمومی، حسابرسی عملکرد، صرفه اقتصادی، کارایی.

طبقه‌بندی موضوعی: H26, K34, M48

مقدمه

راستای تحقق اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی بر عملکرد دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انحاء از بودجه عمومی کشور استفاده می‌کنند، ضروری است. هدف این از این کار پاسداری و حفاظت از بیت‌المال است.

حسابرسی عملکرد موضوع جدیدی نبوده و قدمت آن به قرن ۱۹ میلادی بر می‌گردد. برای مثال، قدمت حسابرسی عملکرد در آمریکا به اوایل قرن ۱۹ و در انگلیس و استرالیا به دهه ۱۹۷۰ میلادی بر می‌گردد (لوک و همکاران، ۲۰۱۶).

با توجه به موارد فوق، هنوز هم پژوهش‌های مرتبط با حسابرسی عملکرد در سطح بین‌المللی و ایران کم است. بنابراین، هدف پژوهش حاضر کمک به تقویت ادبیات موضوع با تأکید بر مفهوم حسابرسی عملکرد، گروه‌های حرفه‌ای دخیل در انجام حسابرسی عملکرد، محدودیت‌های مربوطه و تأثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی می‌باشد.

اهمیت انجام این پژوهش نه تنها بواسطه تقویت هر چه بیشتر ادبیات مرتبط با حوزه حسابرسی عملکرد، بلکه کمک به دیوان محاسبات در انجام هر چه بهتر حسابرسی عملکرد در بخش عمومی می‌باشد. در بخش زیرین اشاره‌ای به حسابرسی بخش عمومی ایران خواهد شد. بخش سوم مربوط به ادبیات موضوع، بخش چهارم در برگیرنده روش‌شناسی پژوهش و بخش پنجم نیز شامل یافته‌های پژوهش خواهد شد. در نهایت، در بخش ششم کاربردهای پژوهش، محدودیت‌ها و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی مطرح خواهد شد.

حسابرسی بخش عمومی در ایران

طبق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات کشور که زیر نظر قوه مقننه اداره می‌شود، مسؤولیت نظارت و کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی کشور را بر عهده دارد (نیکبخت و موسوی، ۱۳۹۱).

طبق قانون محاسبات عمومی مسؤولیت ارائه تضمین‌های لازم در مورد حفاظت، مصرف و ثبت منابع مالی عمومی بر عهده حساب‌برسان دیوان محاسبات است. به‌علاوه انتظار می‌رود فعالیت‌های بخش عمومی به‌صورت اقتصادی، کارآمد و اثربخش انجام شوند (منصور، ۱۳۸۷).

در حالت کلی، دو نوع حسابرسی (حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل^۷) وجود دارد. حسابرسی مستقل^۸ شامل سه نوع حسابرسی تحت عناوین حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد می‌شود (آقاجانی، ۱۳۸۷).

حسابرسی^۱ عملکرد را می‌توان نوعی ارزیابی مستقل از برنامه‌ها، فعالیت‌ها، عملکرد، سیستم‌ها و رویه‌های مدیریتی یک سازمان دولتی و غیرانتفاعی دانست که تلاش دارد ارزیابی نماید "آیا در مصرف منابع سه مؤلفه صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی^۲ رعایت شده است یا خیر؟" (نصیری، ۱۳۹۵).

نام دیگر حسابرسی عملکرد حسابرسی ارزش برای پول^۳ است. از میان این سه مؤلفه حسابرسی عملکرد، اثربخشی به‌عنوان چالش برانگیزترین آن‌ها به‌حساب می‌آید (لوک و همکاران، ۲۰۱۶).

هدف حسابرسی عملکرد ارائه اطمینان نسبت به استفاده بهینه از بودجه‌های تخصیصی سالانه از سوی سازمان‌های بخش عمومی بوده و همچنین این نوع حسابرسی می‌تواند باعث تقویت جایگاه پاسخگویی عمومی^۵ و شفافیت مالی^۶ از طریق مدیریت مالی بخش عمومی شود (فرچوند، ۱۳۸۸).

پاسخگویی بیشتر و اعمال حاکمیت بهتر در بخش عمومی از جمله مطالبات جامعه بوده که می‌تواند از طریق حسابرسی عملکرد تحقق یابد. مواردی همچون عدم وجود انگیزه سود، پیچیده و شفاف نبودن قوانین و مقررات در بخش عمومی باعث گردیده که محدوده مسؤولیت‌ها در این بخش به‌صورت شفاف مشخص نباشد. این وضعیت باعث می‌شود که بخش عمومی از بابت کارآمدی هر چه بیشتر، کاهش هزینه‌ها و تمرکززدایی در تصمیم‌گیری‌ها تحت فشار افکار عمومی قرار گیرد. به دلیل موارد فوق، فشار بر دیوان محاسبات کشور برای گزارشگری موارد اتلاف و سواستفاده‌های احتمالی از منابع دولتی، مدیریت غیرصحیح، عدم کفایت کنترل‌ها و رویه‌ها رو به افزایش است. بنابراین، برای مطلع ساختن مدیران ارشد و مردم در خصوص صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی بخش عمومی در استفاده از منابع عمومی به‌کارگیری حسابرسی عملکرد در این بخش ضرورت می‌یابد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰).

هر چند در قانون دیوان محاسبات کشور به‌طور مستقیم به مقوله حسابرسی عملکرد اشاره نشده است، اما مواد ۱، ۶ و ۴۲ آن را می‌توان در راستای حسابرسی عملکرد قلمداد نمود. برای مثال در ماده ۱ این قانون اشاره شده است که در

1. Performance Audit
2. Economy, Efficiency and Effectiveness
3. Value for Money Audit
4. Loke et al
5. Public Accountability
6. Transparency

تدوین و به کارگیری حسابرسی عملکرد در کشورهای مختلف اشاره دارد و نوع دوم، به دنبال درک انتظارات پاسخ دهندگان از جنبه های خاصی از حسابرسی عملکرد می باشد. به لحاظ ماهیتی هرچند این پژوهش با ادبیات نوع دوم سازگاری بیشتری دارد، اما در این پژوهش تلاش می شود هر دو نوع ادبیات مورد توجه قرار گیرند.

در پژوهشی گلین^{۱۰} (۱۹۸۵)، اقدام به بررسی رویه های حسابرسی عملکرد و نحوه به کارگیری آن ها در شش کشور انگلستان، کانادا، استرالیا، نیوزلند، آمریکا و سوئد نمود. یافته های این پژوهش نشان داد در انگلستان از حسابرسی عملکرد در زمینه صرفه اقتصادی و کارایی و نه اثربخشی استفاده شده است. حسابرسی اثربخشی در استرالیا و نیوزلند کاربرد داشته، اما با این تفاوت که این نوع حسابرسی در استرالیا به دپارتمان نخست وزیری و هیئت دولت محدود شده و در نیوزلند نیز این نوع حسابرسی بجای اثربخشی برنامه های واقعی بر کفایت سیستم های عملیاتی^{۱۱} محدود شده است. هر چند در سوئد اداره حسابرسی ملی عهده دار انجام حسابرسی مالی و حسابرسی اثربخشی است، اما این کشور فاقد استانداردهای مرتبط با حسابرسی عملکرد است. بنابراین، یافته های این پژوهش نشان می دهد که کشورهای مختلف حسابرسی عملکرد را به شیوه های متفاوتی به کار می برند.

در پژوهشی گریموود و تام کینز^{۱۲} (۱۹۸۶)، اقدام به بررسی این نکته نمودند که "آیا مؤلفه اثربخشی می تواند در شکل گیری حسابرسی ارزش برای پول در میان مسؤولان محلی انگلستان نقش داشته باشد یا خیر؟". نتایج این پژوهش نشان داد ارزیابی اثربخشی در میان مسؤولان محلی انگلستان از جایگاه مناسبی برخوردار نیست.

در مقابل لاوی^{۱۳} (۱۹۹۶)، در پژوهشی که در اتحایه اروپا انجام داد توانست تعداد قابل توجهی حسابرسی ارزش برای پول را مشاهده نماید. این مورد می تواند ناشی از رواج بیش از پیش حسابرسی ارزش برای پول در بین کشورهای عضو اتحادیه اروپا و همچنین توصیه این اتحادیه برای گنجاندن حسابرسی ارزش برای پول به عنوان بخشی از مدیریت مالی و فرایند سیاست گذاری^{۱۴} آن ها باشد. به هر حال، نتایج این پژوهش نشان داد که توسعه حسابرسی عملکرد با برخی از مشکلات همچون: شیوه های پاسخگویی ناقص و متناقض،

در بخش عمومی، حسابرسی مالی بر اساس قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین مربوطه انجام شده و هدف آن اطمینان بخشی از استقرار یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی کارآمد در این بخش است. در مقایسه با سایر حسابرسی ها، حسابرسی مالی از اولویت ویژه ای برخوردار بوده، زیرا هدف آن ارائه یک دیدگاه منصفانه و واقعی در مورد صورت های مالی و میزان انطباق آن ها با الزامات حقوقی و قانونی است. همچنین حسابرسی رعایت در مطابقت با قانون بودجه و سایر قوانین مربوطه انجام شده و هدف آن اطمینان از انجام مخارج براساس قوانین، مقررات و سیاست های مربوطه می باشد (مرکز تحقیقات و برنامه ریزی دیوان محاسبات کشور، ۱۳۸۸).

طبق ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی و اجتماعی کشور سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور مکلف است که با همکاری دستگاه های ذیربط، نظام بودجه ریزی کشور را به سمت بودجه ریزی عملیاتی با هدف محاسبه بهای تمام شده فعالیت ها و خدمات سوق دهد. همچنین مطابق تبصره (۲) ماده مذکور تهیه لوایح لازم به منظور اصلاح قوانین و مقررات مالی اداری و استخدامی و بودجه ریزی کشور به نحوی که نظام موجود تبدیل به نظام کنترل نتیجه و محصول شود به عهده سازمان مذکور و وزارت امور اقتصادی و دارایی می باشد (محمدی، ۱۳۸۷).

حسابرسی عملکرد می تواند نقش بسزایی در تحقق هدف فوق ایفا نماید. زیرا این نوع حسابرسی نقش به سزایی در کنترل نحوه هزینه کرد بیت المال با هدف افزایش اثربخشی و کارایی بخش عمومی ایفا می نماید (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰).

همچنین روز به روز بر انتظارات مردم در ارتباط با دریافت مابه ازای در قبال مالیات های پرداختی افزوده می شود. در مقایسه با حسابرسی مالی و رعایت، حسابرسی عملکرد از توانمندی منحصر به فردی برخوردار بوده زیرا می تواند صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی را مورد بررسی و آزمون قرار دهد (نیلند و پیترسن^۹، ۲۰۱۵).

بنابراین، پژوهش حاضر بر حسابرسی عملکرد در بخش عمومی متمرکز خواهد شد.

ادبیات پژوهش

در ارتباط با حسابرسی عملکرد می توان به دو نوع ادبیات اشاره کرد: نوع اول، شامل پژوهش هایی است که بر نحوه

10. Glynn

11. Adequacy of Operation Systems

12. Grimwood & Tomkins

13. Levy

14. Financial Management and Policy Making Process

9. Nyland & Pettersen

پژوهش سال‌های ۲۰۰۳-۲۰۰۸ بود. از ۱۵۰ گزارش حسابرسی بررسی شده فقط ۱۸ مورد آن‌ها به مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) پرداخته بودند. در طی دوره مورد مطالعه اداره حسابرسی ملی سوئد هم به حسابرسی رعایت و هم به حسابرسی ارزش برای پول توجه نموده بود. با تجزیه و تحلیل ادبیات پژوهش می‌توان فهمید که آگاهی عمومی از مزایای حسابرسی عملکرد رو به افزایش بوده اما در اجرا (مخصوصاً جنبه اثربخشی آن) با مشکلاتی مواجه است.

نتایج پژوهش پندلبری و شرایم^{۱۹} (۱۹۹۱)، نشان داد که از دید مقامات دولتی شاغل در بخش‌های مالی و خدماتی دولت انگلیس مؤلفه اثربخشی نباید به‌عنوان یک خروجی مورد حسابرسی قرار گیرد، زیرا به اعتقاد آنان عملکرد دوایر خدماتی قابل اندازه‌گیری نبوده و لذا ارزیابی مؤلفه اثربخشی ماهیتاً ذهنی است. همچنین مدیران دوایر خدماتی با اعمال قضاوت شخصی به‌عنوان بخشی از فرایند حسابرسی مخالف بودند.

پژوهش لپس‌لی و پانگ^{۲۰} (۲۰۰۰)، که با عنوان "حسابرسی ارزش برای پول در اسکاتلند" انجام شد، نتایج مشابهی را نشان داد. شرکت‌کنندگان در این پژوهش معتقد بودند که در عمل به‌کارگیری حسابرسی ارزش برای پول سخت و چالش برانگیز بوده و هنوز هم تئوری‌های این نوع حسابرسی از قابلیت اجرایی مناسبی برخوردار نیستند. نتایج پژوهش جونز و پندلبری^{۲۱} (۲۰۰۰)، نشان داد که حسابرسی عملکرد در بخش عمومی می‌تواند در تحقق دو هدف زیر مفید واقع شود:

۱- بهبود اعتماد عمومی به سازمان‌های بخش عمومی،

۲- افزایش کارایی و اثربخشی مدیریت دولتی.

نتایج پژوهش نخبه فلاح^{۱۳۸۴}، با عنوان "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه از دیدگاه مدیران شرکت" نشان داد که عواملی همچون: عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی عملکرد مدیریت در تحقق اهداف سازمانی، عدم وجود قوانین و مقررات الزام‌آور و مناسب، عدم وجود مهارت کافی در حسابرسان، عدم وجود استانداردهای حرفه‌ای مناسب در زمینه حسابرسی عملکرد مدیریت، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی، عدم وجود منابع علمی کافی در ارتباط با تئوری و روش‌های عملی از موانع اجرای حسابرسی عملکرد

فقدان یک رویکرد مشترک و هماهنگ، استفاده ناکارآمد از منابع حسابرسی و عدم آشنایی کافی با رویه‌های مرتبط با حسابرسی ارزش برای پول مواجه است.

در پژوهشی گاتری^{۱۵} (۱۹۹۲)، اقدام به ارائه مدل مفهومی برای حسابرسی بخش عمومی استرالیا نمود. نتایج این پژوهش نشان داد که از زمان شروع حسابرسی عملکرد در سال ۱۹۷۹ در استرالیا این نوع حسابرسی از توفیق چندانی برخوردار نبوده است. به اعتقاد وی، داشتن استراتژی و اهداف روشن و قابل درک در زمینه‌ی وظایف محوله، می‌تواند الزامات تحقق هرچه بهتر اندازه‌گیری عملکرد و پاسخگویی را فراهم نماید.

همچنین لوک و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی ضرورت و اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی مالزی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد مؤلفه اثربخشی به‌عنوان مؤثرترین رکن حسابرسی عملکرد می‌تواند نقش به‌سزایی در نهادینه شدن حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایفا نماید. همچنین تقویت حس مسؤولیت‌پذیری و وجدان کاری نیز از جمله عوامل مؤثر در اجرای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آیند.

در پژوهشی مورین^{۱۶} (۲۰۰۱)، کاربرد حسابرسی ارزش برای پول در طی سال‌های ۱۹۹۵-۱۹۹۶ را در کشور کانادا مورد مطالعه و بررسی قرار داد. وی در این پژوهش از شش مورد به‌عنوان نمونه استفاده نمود. این پژوهش بر نحوه تأثیرگذاری حسابرسان بر صاحبکاران بخش عمومی متمرکز بود. یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابرسی ارزش برای پول می‌تواند به‌عنوان یک ابزار مفید در کنترل و بهبود مدیریت بخش عمومی مدنظر قرار گیرد.

در پژوهشی گلندینگ^{۱۷} (۲۰۰۷)، اقدام به ارائه مدل مفهومی در ارتباط با کاربرد و محدودیت‌های حسابرسی ارزش برای پول در مورد فعالیت‌های دولتی که بتواند مورد استفاده دولت انگلیس و کشورهای در حال توسعه باشد، نمود. نتایج این پژوهش نشان داد از زمان اجرای حسابرسی ارزش برای پول دولت انگلیس شاهد کاهش هزینه‌های خود بوده است. اما این نوع حسابرسی در کشورهای در حال توسعه به نحو مناسبی شناخته نشده بود.

در پژوهشی گران‌لند و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۱)، اقدام به مطالعه و بررسی حسابرسی‌های متداولی که از سوی اداره حسابرسی ملی سوئد انجام شده، نمود. دوره زمانی این

19. Pendlebury & Shreim

20. Lapsley & Pong

21. Jones & Pendlebury

15. Gutren

16. Morin

17. Glendinning

18. Gronlund et al

مدیریت هستند.

حیدر (۱۳۸۶)، در پژوهشی با عنوان "بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور" نشان داد عواملی همچون: ضعف مهارت‌های تخصصی حسابرسان، نحوه گزارشگری عملیاتی نامناسب توسط سامانه حسابداری دستگاه‌های دولتی، نبود شاخص‌های مناسب در سنجش عملکرد دستگاه‌های دولتی، عدم آگاهی مدیران دولتی از فواید حسابرسی عملیاتی به‌عنوان موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی به حساب می‌آیند.

برادران حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی)" به این نتیجه رسیدند که عواملی همچون: نبود شفافیت در اهداف سازمان‌ها، نبود استراتژی مناسب در سازمان‌ها، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد در سازمان‌ها، ضعف فرهنگ پاسخگویی در سازمان‌ها و ضعف قوانین و مقررات در سازمان‌ها از جمله موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت به حساب می‌آیند. اما تأثیر هر یک از این موانع بر اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت متفاوت می‌باشد. برای مثال رتبه این موانع به ترتیب اهمیت عبارتند از: ضعف قوانین و مقررات الزام‌آور در سازمان‌ها، ضعف سیستم ارزیابی عملکرد، نبود استراتژی مناسب، نبود شفافیت در اهداف و ضعف فرهنگ پاسخگویی.

خدای پور و کفاش پور (۱۳۹۴)، در پژوهشی تأثیر عناصر اصلی بودجه ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد عناصر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر داشته و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد شود.

با بررسی ادبیات پژوهش مشخص می‌گردد عمده پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه حسابرسی عملکرد در بخش عمومی عمدتاً به صورت تئوریک و مفهومی بوده و کمتر به جنبه‌های اجرایی آن توجه شده است. لذا این پژوهش درصدد است (ضمن لحاظ نمودن این شکاف) به جنبه‌های عملیاتی حسابرسی عملکرد بپردازد. بنابراین، سؤالات این پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند:

- آیا اثربخشی باید به‌عنوان بخشی از حسابرسی عملکرد

به حساب آید؟

- آیا مشارکت حسابرسان در تصمیم‌سازی‌های بخش عمومی می‌تواند زمینه‌ساز اجرای هر چه بهتر حسابرسی عملکرد شود؟

- آیا حسابرسان به تنهایی از عهده انجام حسابرسی عملکرد بر می‌آیند؟

- آیا به تخصص‌های دیگر در اجرای حسابرسی عملکرد نیاز است؟

- موانع پیش‌روی حسابرسی عملکرد کدامند؟

- آیا حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث بهبود عملکرد بخش عمومی شود؟

روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان شاغل به فعالیت در دیوان محاسبات استان‌های غرب کشور بود. جامعه آماری نامحدود فرض شده و لذا حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۸۴ نفر تعیین شد. پس از بررسی جوانب کار و مدنظر قرار دادن محدودیت‌های پیش‌روی محقق (برای مثال شناخت کافی پاسخ‌دهندگان از ابعاد حسابرسی عملکرد) برای ۲۱۵ نفر پرسشنامه ارسال شد که در نهایت ۱۵۰ پرسشنامه قابل استفاده تشخیص داده شد. نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها ۷۰ درصد بود.

ابزار گردآوری اطلاعات

از آنجایی که هدف این پژوهش بررسی دیدگاه حسابرسان شاغل در بخش عمومی نسبت به حسابرسی عملکرد است، لذا پژوهش حاضر را می‌توان به لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ روش یک پژوهش توصیفی از نوع زمینه‌یابی تلقی نمود. از طریق مطالعه و بررسی ادبیات پژوهش پرسشنامه‌ای تدوین گردید تا بتوان داده‌های مورد نیاز را به نحو مناسبی جمع‌آوری نمود. پرسشنامه تدوین شده شامل ۲ بخش بوده که بخش اول آن مربوط به اطلاعات جمعیت‌شناختی و بخش دیگر مربوط به جنبه‌های مختلف حسابرسی عملکرد مطرح شده در سؤالات پژوهش است. سؤالات مندرج در پرسشنامه براساس مقیاس پنج گزینه‌ای طیف لیکرت طراحی شده‌اند (عدد ۱ کاملاً مخالفم، عدد ۲ مخالفم، عدد ۳ نظری ندارم، عدد ۴ موافقم، عدد ۵ کاملاً موافقم).

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

طبق جدول شماره ۱، ۷۰ درصد پاسخ‌دهندگان را مرد و ۳۰

بخش عمومی مورد حسابرسی است. به علاوه، از دید ۷۲ درصد پاسخ‌دهندگان پیش‌نیاز انجام حسابرسی اثربخشی، مشارکت حساب‌برسان بخش عمومی در فرایند تصمیم‌سازی است. نتایج فوق با یافته‌های پژوهش پندلبری و شرایم (۱۹۹۰)، در تضاد است. زیرا طبق نتایج پژوهش آنان در بخش عمومی انگلستان به حساب‌برسان بخش عمومی اجازه و یا امکان مشارکت در فرایند تصمیم‌سازی اعطا نمی‌شود.

آیا حساب‌برسان به تنهایی از عهده انجام حسابرسی عملکرد بر می‌آیند؟

طبق جدول شماره ۴، ۷۳/۳ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقدند که حساب‌برسان بخش عمومی به تنهایی از عهده انجام حسابرسی عملکرد بر نیامده و همچنین ۹۱/۶ از پاسخ‌دهندگان اظهار نمودند که مشارکت سایر تخصص‌ها در انجام حسابرسی عملکرد ضروری است. طبق یافته‌های این پژوهش، هر چند در حالت معمول انجام حسابرسی عملکرد بر عهده حساب‌برسان بخش عمومی است اما بدون استفاده از خدمات سایر تخصص‌ها نمی‌توان شاهد تحقق یک حسابرسی عملکرد به نحو شایسته بود. دلیل استفاده از خدمات سایر تخصص‌ها گسترده بودن دامنه پوششی حسابرسی عملکرد بوده که بدون کمک سایر تخصص‌ها حسابرسی عملکرد مطمئن و با کیفیتی نخواهیم داشت. نتایج فوق با یافته‌های پژوهش پندلبری و شرایم (۱۹۹۰) و فرزانه (۱۳۸۶) همخوانی دارد. زیرا نتایج پژوهش آنان نشان داد که استفاده از خدمات سایر تخصص‌ها در فرایند انجام حسابرسی عملکرد ضروری است.

آیا به تخصص‌های دیگر در اجرای حسابرسی عملکرد نیاز است؟

در جدول ۵ به هفت نوع تخصص که احساس می‌شود در فرایند اجرای هر چه بهتر حسابرسی عملکرد ضروری هستند، اشاره شده است. از دید پاسخ‌دهندگان همه تخصص‌های پیشنهادی از ارزش نسبتاً بالایی برخوردارند، زیرا میانگین‌شان از عدد ۳ بیشتر است. بالاترین میانگین (۴/۴۵) مربوط به تخصص حسابرسی است. زیرا فرض بر این است که حسابرسی مربوط‌ترین تخصص برای انجام حسابرسی عملکرد است. به علاوه، از دید پاسخ‌دهندگان دو تخصص دیگر نیز در انجام حسابرسی عملکرد از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار هستند که به ترتیب عبارتند از: کارشناسان فنی (۴/۱۷) و مدیران ارشد مالی (۴/۰۱).

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حساب‌برسان بخش عمومی

درصد مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. جدول زیر نشان می‌دهد در حدود ۱۰ درصد پاسخ‌دهندگان سنی بالاتر از ۵۰ سال دارند. دلیل این امر می‌تواند ناشی از سخت بودن کار حسابرسی و یا جوان بودن جمعیت کشور باشد. تحصیلات ۸۸ درصد پاسخ‌دهندگان لیسانس و فوق‌لیسانس می‌باشد که این امر می‌تواند بیانگر بالا بودن توانمندی بالقوه علمی آنان باشد. سابقه خدمتی ۷۹ درصد از پاسخ‌دهندگان بیش از ۵ سال می‌باشد که این می‌تواند بیانگر با تجربه بودن آنان باشد. اطلاعات جمعیت‌شناختی نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان از دانش و تجربه کافی در زمینه حسابرسی برخوردار بوده و لذا می‌تواند به عنوان یک منبع اطلاعاتی قابل اعتماد برای این پژوهش به حساب آیند.

آمار استنباطی

در این قسمت داده‌های مرتبط با هر کدام از سؤال‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

آیا اثربخشی باید به عنوان بخشی از حسابرسی عملکرد به حساب آید؟

طبق جدول شماره ۲ درصد قابل توجهی از پاسخ‌دهندگان با این موضوع که حسابرسی عملکرد فقط شامل حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی بوده و شامل حسابرسی اثربخشی نباشد مخالف بودند (سؤال یک ۵۶ درصد و سؤال دو ۷۹/۶ درصد). از قرار معلوم به اعتقاد پاسخ‌دهندگان انجام حسابرسی عملکرد بدون لحاظ نمودن حسابرسی اثربخشی از اعتبار بالایی برخوردار نیست. نتایج فوق با یافته‌های پژوهش پندلبری و شرایم^{۳۳} (۱۹۹۰)، که نشان داد اثربخشی جزو لاینفک حسابرسی عملکرد است، همخوانی دارد. هر چند به لحاظ تئوریک انتظار بر این است که حسابرسی عملکرد شامل سه مؤلفه: صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی باشد، اما پژوهش گریموود و تام‌کینز (۱۹۸۶)، نشان داد در بخش دولتی انگلستان هنگام انجام حسابرسی عملکرد به حسابرسی اثربخشی توجه کمی می‌شود.

آیا مشارکت حساب‌برسان در تصمیم‌سازی‌های بخش عمومی می‌تواند زمینه‌ساز اجرای هر چه بهتر حسابرسی عملکرد شود؟

طبق جدول شماره ۲/۷۴ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقدند لازمه انجام هر چه بهتر حسابرسی عملکرد، مشارکت فعالانه حساب‌برسان بخش عمومی در فرایند تصمیم‌سازی سازمان‌های

جدول ۱. متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش

| متغیر | گروه | فراوانی | درصد | متغیر | گروه | فراوانی | درصد |
|-------|---------------|---------|------------|---------------|-------------------|---------|------|
| جنس | مرد | ۱۰۵ | ۷۰ | سنوات خدمتی | کمتر از ۵ سال | ۲۱ | ۱۴ |
| | زن | ۴۵ | ۳۰ | | ۶ تا ۱۵ سال | ۵۲ | ۳۴.۷ |
| سن | ۲۰ تا ۳۰ سال | ۲۸ | ۱۸.۷ | | ۱۶ تا ۲۵ سال | ۴۸ | ۳۲ |
| | ۳۱ تا ۴۰ سال | ۶۲ | ۴۱.۳ | | بیش از ۲۵ سال | ۲۹ | ۱۹.۳ |
| | ۴۱ تا ۵۰ سال | ۴۶ | ۳۰.۷ | میزان تحصیلات | دیپلم و فوق‌دیپلم | ۱۸ | ۱۲ |
| | بیش از ۵۰ سال | ۱۴ | ۹.۳ | | لیسانس | ۹۸ | ۶۵.۳ |
| | | | فوق‌لیسانس | | ۳۴ | ۲۲.۷ | |

جدول ۲. مؤلفه اثربخشی به‌عنوان بخشی از حسابرسی عملکرد

| طیف لیکرت | | | | | | سؤال |
|-------------|------|------|------|------|------|--|
| عدد میانگین | ۵ | ۴ | ۳ | ۲ | ۱ | |
| | % | | | | | |
| ۲.۷۷ | ۱۸.۸ | ۲۵.۲ | ۲۱.۳ | ۲۳.۵ | ۱۱.۲ | در هنگام اجرای حسابرسی عملکرد، میبایست به حسابرسی صرفه اقتصادی و کارایی به مراتب بیشتر از حسابرسی اثربخشی توجه نمود. |
| ۲.۱۶ | ۵.۶ | ۱۴.۸ | ۲۲.۵ | ۳۷.۹ | ۱۹.۲ | حسابرسی عملکرد میبایست به مؤلفه‌های صرفه اقتصادی و کارایی محدود شده و نباید شامل مؤلفه اثربخشی شود. |

جدول ۳. مشارکت حسابرسان بخش عمومی در فرایند تصمیم‌گیری

| طیف لیکرت | | | | | | سؤال |
|-------------|------|------|-----|------|-----|---|
| عدد میانگین | ۵ | ۴ | ۳ | ۲ | ۱ | |
| | % | | | | | |
| ۳.۵۷ | ۴۸.۳ | ۲۵.۹ | ۷.۸ | ۱۲.۶ | ۵.۴ | جهت انجام هر چه بهتر حسابرسی عملکرد، تا چه اندازه مشارکت حسابرسان بخش عمومی در فرایند تصمیم‌سازی موسسه مورد حسابرسی را ضروری می‌دانید؟ |
| ۳.۳۶ | ۴۳.۱ | ۲۸.۹ | ۸.۸ | ۱۴.۹ | ۴.۳ | جهت انجام حسابرسی اثربخشی، تا چه اندازه فراهم نمودن امکان مشارکت حسابرسان بخش عمومی در فرایند تصمیم‌سازی سازمان مورد حسابرسی ضروری است؟ |

جدول ۴. نقش حسابرسان بخش عمومی در انجام حسابرسی عملکرد

| طیف لیکرت | | | | | | سؤال |
|-------------|------|------|------|------|------|---|
| عدد میانگین | ۵ | ۴ | ۳ | ۲ | ۱ | |
| | % | | | | | |
| ۲.۴۲ | ۱۳.۸ | ۱۲.۹ | ۲۳.۷ | ۳۴.۸ | ۱۴.۸ | حسابرسان بخش عمومی تنها افراد ذیصلاحی هستند که می‌توانند عهده‌دار انجام حسابرسی عملکرد باشند. |
| ۴.۲۱ | ۵۳.۸ | ۳۷.۸ | ۳.۷ | ۲.۹ | ۱.۸ | در تیم حسابرسی عملکرد، تا چه اندازه حضور کارشناسان سایر حوزه‌ها را ضروری می‌دانید؟ |

جدول ۵. گروه‌های حرفه‌ای تأثیرگذار در فرایند انجام حسابرسی عملکرد

| طیف لیکرت | | | | | | | سؤال |
|-----------|-------------|------|------|------|-----|-----|---|
| رتبه | عدد میانگین | ۵ | ۴ | ۳ | ۲ | ۱ | |
| | | % | | | | | |
| ۱ | ۴.۴۵ | ۵۵.۱ | ۴۲.۳ | ۱.۲ | ۰.۹ | ۰.۵ | ۱. حساب‌رسان بخش عمومی |
| ۲ | ۴.۱۷ | ۵۱.۶ | ۴۳.۴ | ۲.۷ | ۱.۴ | ۰.۹ | ۴. کارشناسان فنی (مانند مهندسان و نقشه‌برداران) |
| ۳ | ۴.۰۱ | ۴۳.۸ | ۴۴.۵ | ۷.۵ | ۲.۸ | ۱.۴ | ۲. مدیران ارشد مالی |
| ۴ | ۳.۸۳ | ۳۹.۷ | ۴۴.۹ | ۱۰.۴ | ۳.۳ | ۱.۷ | ۳. کارشناسان حرفه‌ای (مانند وکلا و پزشکان) |
| ۵ | ۳.۷۶ | ۳۷.۹ | ۴۱.۶ | ۱۳.۶ | ۴.۶ | ۲.۳ | ۶. حساب‌رسان داخلی |
| ۶ | ۳.۴۹ | ۳۳.۸ | ۳۸.۴ | ۱۷.۳ | ۶.۳ | ۴.۲ | ۵. مشاوران مدیر |
| ۷ | ۳.۴۱ | ۳۲.۹ | ۳۵.۸ | ۱۷.۳ | ۹.۵ | ۴.۵ | ۷. مدیران دوایر خدماتی |

موانع پیش‌روی حسابرسی عملکرد کدامند؟

جدول ۶ شامل آن دسته از موانعی است که می‌تواند در انجام حسابرسی عملکرد مشکل‌ساز شوند. طبق نتایج پژوهش، از دید پاسخ‌دهندگان تمام موانع به‌عنوان محدودیت متوسط تشخیص داده شدند، زیرا میانگین‌شان بین ۵۱/۲ الی ۱۷/۳ قرار دارد. براساس عدد میانگین محاسبه شده برای موانع پیش‌روی اجرای حسابرسی عملکرد شش محدودیت مهم به‌ترتیب اهمیت‌شان عبارتند از: عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد نسبت به انجام حسابرسی عملکرد، ناکافی بودن اطلاعات مدیران، ناتوانی در اندازه‌گیری ستانده (محصول نهایی)، عدم توجه مدیران ارشد به پیشنهادها ارائه شده از سوی حساب‌رسان بخش عمومی، عدم استفاده از کارشناسان مستقل (مانند مهندسان، وکلا و پزشکان) در انجام حسابرسی عملکرد و شفاف و روشن نبودن چشم‌انداز و اهداف بخش عمومی.

در نقطه مقابل محدودیتی که رتبه آخر را به خود اختصاص داده است عبارت است از: عدم تناسب همایش‌ها و دوره‌های آموزشی برگزار شده با نیازهای حساب‌رسان بخش عمومی.

مهم‌ترین مانع "عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد نسبت به انجام حسابرسی عملکرد" تشخیص داده شد. از این مانع

از اشتیاق بالایی برای استفاده از خدمات کارشناسان فنی برخوردار بوده زیرا تخصص حساب‌رسان عمدتاً در حوزه‌های حسابرسی و حسابداری بوده و آن‌ها در حوزه‌های فنی فاقد هر گونه صلاحیتی هستند.

به هر حال، فعالیت‌های بخش عمومی وسیع بوده و شامل حوزه‌های متعددی همچون بهداشت، آموزش، امنیت و حمل و نقل می‌شود. در ارزیابی عملکرد هر کدام از حوزه‌های فوق نه تنها باید از شاخص‌های کمی (مالی) بلکه باید از شاخص‌های کیفی (مانند میزان و نحوه تحقق اهداف از پیش تعیین شده) نیز استفاده نمود. بنابراین، حساب‌رسان برای انجام هر چه بهتر وظایف خود نیازمند خدمات سایر تخصص‌ها هستند. نتایج فوق با نتایج پژوهش‌های گلین (۱۹۸۵)، پندلیری و شرایم (۱۹۹۰)، پالیت^{۳۳} (۲۰۰۳) و فلاح (۱۳۸۴)، همخوانی دارد.

زیرا نتایج پژوهش این محققان نیز نشان داد که لازمه انجام هر چه بهتر حسابرسی عملکرد استفاده از خدمات سایر متخصصان است. همچنین طبق نتایج پژوهش پندلیری و شرایم (۱۹۹۰) حسابرسی مهم‌ترین تخصص مورد نیاز در انجام حسابرسی عملکرد شناخته شد، که این نکته با یافته‌های این پژوهش هماهنگ می‌باشد.

جدول ۶. موانع پیش روی انجام حسابرسی عملکرد

| رتبه | عدد میانگین | طیف لیکرت | | | | سؤال |
|------|-------------|-----------|------|------|------|---|
| | | ۴ | ۳ | ۲ | ۱ | |
| | | % | | | | |
| ۱ | ۳.۱۷ | ۳۵.۸ | ۴۴.۱ | ۱۷.۳ | ۲.۸ | عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد نسبت به انجام حسابرسی عملکرد |
| ۲ | ۳.۱۵ | ۳۴.۹ | ۴۳.۸ | ۱۸.۱ | ۳.۲ | ناکافی بودن اطلاعات مدیران |
| ۳ | ۳.۱۴ | ۳۰.۳ | ۴۹.۴ | ۱۹.۱ | ۱.۲ | ناتوانی در اندازه گیری ستانده (محصول نهایی) |
| ۴ | ۳.۱۱ | ۲۹.۸ | ۴۶.۳ | ۲۱.۱ | ۲.۸ | عدم توجه مدیران ارشد به پیشنهادهای ارائه شده از سوی حسابرسان بخش عمومی |
| ۵ | ۳.۰۹ | ۲۸.۴ | ۴۸.۵ | ۲۱.۴ | ۱.۷ | عدم استفاده از کارشناسان مستقل (مانند مهندسان، وکلا و پزشکان) در انجام حسابرسی عملکرد |
| ۶ | ۳.۰۱ | ۲۷.۸ | ۴۳.۳ | ۲۳.۱ | ۵.۸ | شفاف و روشن نبودن چشم انداز و اهداف بخش عمومی |
| ۷ | ۲.۹۶ | ۲۹.۱ | ۳۹.۸ | ۲۴.۹ | ۶.۲ | عدم برخورداری حسابرسان بخش عمومی از مهارت و تخصص کافی در انجام حسابرسی عملکرد |
| ۸ | ۲.۹۴ | ۲۲.۲ | ۴۹.۱ | ۲۵.۱ | ۳.۴ | نبود شاخص های کلیدی عملکرد لازم در سازمان های بخش عمومی |
| ۹ | ۲.۹۰ | ۲۱.۹ | ۴۵.۶ | ۲۹.۷ | ۲.۸ | نبود توافق سازنده بین حسابرسان بخش عمومی و مدیران ارشد |
| ۱۰ | ۲.۸۹ | ۲۶.۱ | ۳۹.۹ | ۲۸.۶ | ۵.۴ | مشخص نبودن حوزه ی پوششی حسابرسی عملکرد |
| ۱۱ | ۲.۸۲ | ۲۳.۶ | ۳۹.۲ | ۲۸.۳ | ۸.۹ | نبود حمایت های قانونی لازم از حسابرسی عملکرد |
| ۱۲ | ۲.۶۵ | ۱۴.۳ | ۳۷.۶ | ۳۸.۳ | ۹.۸ | عدم تمایل حسابرسان بخش عمومی برای شرکت در همایش ها و دوره های آموزشی |
| ۱۳ | ۲.۵۹ | ۹.۴ | ۴۲.۳ | ۳۹.۲ | ۹.۱ | ترس سازمان های دولتی از مورد چالش قرار گرفتن سیاستهایشان از سوی حسابرسان بخش عمومی |
| ۱۴ | ۲.۵۶ | ۱۲.۳ | ۳۷.۹ | ۳۸.۶ | ۱۱.۲ | ناکافی بودن همایش ها و دوره های آموزشی مورد نیاز حسابرسان بخش عمومی |
| ۱۵ | ۲.۵۱ | ۱۲.۱ | ۳۳.۴ | ۴۱.۸ | ۱۲.۷ | عدم تناسب همایش ها و دوره های آموزشی برگزار شده با نیازهای حسابرسان بخش عمومی |

* در جدول فوق اعداد ۱، ۲، ۳ و ۴ به ترتیب عبارتند از: اصلا محدودیت نیست، محدودیت جزئی، محدودیت متوسط و محدودیت شدید

به عنوان دومین مانع در اجرای حسابرسی عملکرد محسوب می شود. یافته های پژوهش نشان می دهد که از دید ۳۵ درصد از پاسخ دهندگان می توان این عامل را به عنوان یک محدودیت شدید در فرایند انجام حسابرسی عملکرد تلقی نمود. پیشرفت و توسعه تکنولوژی اطلاعات نقش به سزایی در تسهیل روند اجرای حسابرسی عملکرد داشته و لذا برنامه ریزی برای استفاده صحیح از آن می تواند تا حدود زیادی در بر طرف نمودن این محدودیت مؤثر واقع شود. نتیجه فوق با نتایج پژوهش فلاح (۱۳۸۴)، همخوانی داشته، اما با یافته های

می توان چنین استنباط نمود که در صورت عدم تمایل و پشتیبانی مدیریتی نمی توان شاهد اجرای موفقیت آمیز هیچ سیستمی بود. این نتیجه با نتایج پژوهش مورین (۲۰۰۱) و برادران حسن زاده و همکاران (۱۳۹۱)، همخوانی دارد. یافته های پژوهش وی نشان داد که تعهد و مشارکت مدیران ارشد در انجام حسابرسی عملکرد از جایگاه ویژه ای برخوردار بوده و مسؤولیت ایجاد فضای همکاری و همدلی از جمله وظایف اصلی مدیران ارشد است. طبق نتایج پژوهش، ناکافی بودن اطلاعات مدیریت

پژوهش پندلبری و شرایم (۱۹۹۰)، سازگار نیست. زیرا در آن پژوهش، ناکافی بودن اطلاعات مدیریت به عنوان یک محدودیت جزئی شناسایی شده بود.

سومین محدودیت در اجرای حسابرسی عملکرد "ناتوانی در اندازه گیری ستانده (محصول نهایی)" می باشد. بر اساس یافته های پژوهش ۳۰ درصد از پاسخ دهندگان معتقدند که این عامل یک محدودیت شدید محسوب شده و تنها یک درصد اعتقاد دارند که نمی توان آن را به عنوان یک محدودیت به حساب آورد. به این ترتیب به نظر می رسد مکانیزم های مورد استفاده در ارزیابی عملکرد/فعالیت های بخش عمومی ناکافی باشند. این یافته با یافته های پژوهش پندلبری و شرایم (۱۹۹۰)، همخوانی دارد. همچنین از یافته های این پژوهش

می توان استنباط نمود که ارائه اظهارنظر براساس شاخص های کیفی از جمله مشکلات پیش روی حسابرسان بوده و عموماً گزارش های حسابرسی شامل شاخص های تفصیلی که زمینه ساز بهبودهای آتی باشد، نیست. این مورد با یافته های پژوهش لپس لی و پانگ (۲۰۰۰) و رابرتس و پالیت^{۲۴} (۲۰۰۳) همخوانی دارد.

"عدم توجه مدیران ارشد به پیشنهادات ارائه شده از سوی حسابرسان بخش عمومی" به عنوان چهارمین محدودیت در اجرای حسابرسی عملکرد شناخته شد. از دید ۳۰ درصد پاسخ دهندگان این عامل یک محدودیت شدید به حساب می آید. به علاوه نتایج حاصل از بررسی سؤال باز پرسشنامه نشان داد که توصیه های حسابرسان از سوی مدیران ارشد

جدول ۷. بهبود عملکرد بخش عمومی به واسطه اجرای حسابرسی عملکرد

| طیف لیکرت | | | | | | سؤال |
|--|------|------|------|-----|-----|--|
| عدد میانگین | ۵ | ۴ | ۳ | ۲ | ۱ | |
| | % | | | | | |
| ۳۸۱ | ۴۵.۹ | ۳۹.۸ | ۱۰.۳ | ۲.۶ | ۱.۴ | تا چه اندازه توجه صاحبکاران به توصیه های حسابرسان بخش عمومی ضروری است؟ |
| حسابرسی عملکرد تا چه اندازه می تواند در تحقق اهداف بخش عمومی (به شرح زیر) مؤثر واقع شود: | | | | | | |
| ۴.۳۰ | ۵۰.۹ | ۴۳.۹ | ۳.۵ | ۱.۳ | ۰.۴ | افزایش پاسخگویی |
| ۴.۱۶ | ۵۱.۹ | ۴۱.۲ | ۴.۴ | ۱.۷ | ۰.۸ | تحقق صرفه اقتصادی |
| ۴.۲۰ | ۵۳.۳ | ۴۲.۸ | ۲.۱ | ۱.۳ | ۰.۵ | تحقق کارایی |
| ۴.۲۰ | ۵۳.۵ | ۴۲.۹ | ۱.۹ | ۱.۲ | ۰.۵ | تحقق اثربخشی |
| با رفع موانع پیش روی انجام حسابرسی عملکرد (جدول ۶)، حسابرسی عملکرد تا چه اندازه می تواند در تحقق اهداف زیر مؤثر واقع شود: | | | | | | |
| ۴.۳۴ | ۵۱.۹ | ۴۴.۹ | ۲.۳ | ۰.۵ | ۰.۴ | افزایش پاسخگویی |
| ۴.۲۷ | ۵۵.۲ | ۴۰.۳ | ۳.۱ | ۰.۹ | ۰.۵ | تحقق صرفه اقتصادی |
| ۴.۲۹ | ۵۶.۳ | ۳۹.۷ | ۲.۷ | ۰.۸ | ۰.۵ | تحقق کارایی |
| ۴.۳۰ | ۵۴.۳ | ۴۲.۴ | ۲.۱ | ۰.۸ | ۰.۴ | تحقق اثربخشی |

می‌باشد. با توجه به اطلاعات مندرج در جدول زیر ۸۵/۷ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقدند در صورت مد نظر قرار گرفتن پیشنهادهای حسابرسان از سوی مدیران بخش عمومی حسابرسی عملکرد در این بخش ارتقای خواهد یافت. با توجه به میانگین محاسبه شده (۳/۸۱)، می‌توان فهمید که از دید پاسخ‌دهندگان توجه مدیران ارشد به پیشنهادهای حسابرسان لازمه اجرای هرچه بهتر حسابرسی عملکرد است. در نهایت، هر چه به توصیه‌های حسابرسان بخش عمومی توجه بیشتری شود به همان اندازه می‌توان شاهد بهبود عملکرد بخش عمومی بود.

طبق نتایج پژوهش بیش از ۹۰ درصد پاسخ‌دهندگان معتقدند که حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث بهبود مؤلفه‌هایی همچون پاسخگویی، صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی در بخش عمومی شود. به علاوه، بیش از ۹۵ درصد پاسخ‌دهندگان اعتقاد دارند که به محض برطرف شدن محدودیت‌های پیش‌روی انجام حسابرسی عملکرد (جدول ۶) یقیناً حسابرسی عملکرد باعث بهبود مؤلفه‌هایی همچون پاسخگویی، صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی در بخش عمومی خواهد شد. همچنین این مورد می‌تواند از میانگین محاسبه شده برای هر دو مورد که بیش از عدد ۴ است نیز فهمید. نتایج فوق با نتایج پژوهش‌های لپس‌لی و پانگ (۲۰۰۰) و براداران حس زاده و همکاران (۱۳۹۱)، همخوانی دارد. یافته‌های پژوهش این محققان نشان داد که حسابرسی عملکرد یک رویکرد مؤثر در ارتقای پاسخگویی و استفاده صحیح از منابع سازمان براساس سه مؤلفه صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی به حساب می‌آید.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی نقش حسابرسی عملکرد در بهبود عملکرد بخش عمومی می‌باشد. بر اساس یافته‌های این پژوهش، نگرش حسابرسان بخش عمومی نسبت به حسابرسی عملکرد مثبت بوده و از دید آنان مؤلفه اثربخشی می‌بایست در فرایند اجرای حسابرسی عملکرد مورد توجه جدی قرار گیرد. از دید حسابرسان بخش عمومی مسؤولیت انجام حسابرسی عملکرد بر عهده حسابرسان بوده ولی استفاده از سایر تخصص‌ها برای انجام هرچه بهتر آن ضروری است. به علاوه، هرچند اجرای حسابرسی عملکرد با محدودیت‌هایی مواجه است، اما در صورت توجه جدی مدیران دستگاه‌های دولتی به پیشنهادهای حسابرسان می‌توان شاهد بهبود عملکرد و ارتقای مسؤولیت پاسخگویی

مورد توجه جدی قرار نمی‌گیرد. حسابرسان می‌توانند پیشنهادهای مناسبی در ارتباط با بهبود بخش عمومی ارائه نمایند و این مدیران ارشد هستند که می‌بایست به این توصیه‌ها توجه نمایند. این نتیجه با یافته‌های پژوهش لپس‌لی و پانگ (۲۰۰۰) و فرزانه (۱۳۸۶)، همخوانی دارد، زیرا نتایج پژوهش آنان نشان داد که ترغیب مدیران ارشد به انجام پیشنهادهای حسابرسان کار فوق‌العاده سختی است. همکاری ضعیف و عدم استقبال از پیشنهادهای می‌تواند مانع اجرای موفقیت‌آمیز حسابرسی عملکرد شود.

پنجمین محدودیت در اجرای حسابرسی عملکرد "عدم استفاده از کارشناسان مستقل (مانند مهندسان، وکلا و پزشکان) در انجام حسابرسی عملکرد" می‌باشد. بر اساس یافته‌های پژوهش، از دید ۲۸ درصد پاسخ‌دهندگان این عامل یک محدودیت شدید محسوب می‌شود. بنابراین، مشارکت سایر تخصص‌ها در انجام حسابرسی عملکرد ضروری است. دلیل این امر می‌تواند ناشی از این نکته باشد که حسابرسان نمی‌توانند در همه زمینه‌ها مخصوصاً بحث‌های فنی متخصص شوند. هرچند انجام حسابرسی عملکرد بدون مشارکت سایر تخصص‌ها فوق‌العاده سخت است، اما انتظار بر این است که حسابرسان بخش عمومی مسؤولیت انجام حسابرسی عملکرد را بر عهده داشته باشند. به هر حال این مورد یک چالش جدی برای حسابرسی عملکرد به حساب می‌آید. نتیجه فوق با نتایج پژوهش پندلیری و شرایم (۱۹۹۰) و فلاح (۱۳۸۴)، همخوانی دارد. زیرا به اعتقاد آنان حسابرسان شاغل در حسابرسی عملکرد جهت ارائه یک گزارش با کیفیت نیازمند استفاده از مهارت‌های غیرمالی (مخصوصاً در زمینه اثربخشی) هستند. همچنین نتایج پژوهش گلین (۱۹۸۴)، نشان داد که مشارکت کارشناسان غیرحسابداری در انجام حسابرسی عملکرد ضروری است.

"شفاف و روشن نبودن چشم‌انداز و اهداف بخش عمومی" به‌عنوان ششمین محدودیت در اجرای حسابرسی عملکرد شناخته شد. از دید ۲۸ درصد پاسخ‌دهندگان این عامل یک محدودیت شدید به حساب می‌آید. داشتن اهداف مشخص و روشن و همچنین تفهیم دقیق آن‌ها به کارکنان می‌تواند در تحقق هرچه بهتر حسابرسی عملکرد مؤثر واقع شود. نتیجه فوق با نتایج پژوهش گلین (۱۹۸۴) و فرزانه (۱۳۸۶)، همخوانی دارد.

آیا حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث بهبود عملکرد بخش عمومی شود؟

نتایج مربوط به آخرین سؤال پژوهش در جدول ۷ منعکس

در بخش عمومی بود.

نتایج حاصل از این پژوهش را می‌توان به چند طریق مدنظر قرار داد:

۱- ارائه شواهدی مبنی بر اثرگذاری مثبت حسابداری عملکرد بر پاسخگویی مقامات دولتی. دیوان محاسبات می‌تواند از حسابداری عملکرد نه تنها برای ارزیابی برخی از فعالیت‌های مهم دولت (مانند هدفمندی یارانه‌ها و طرح سلامت) بلکه در مورد سایر فعالیت‌های دولت با هدف بهبود اثربخشی و کارایی خدمات‌دهی بخش عمومی و همچنین پاسخگویی دولت در قبال مردم استفاده نماید.

۲- جهت انجام هر چه بهتر حسابداری عملکرد، استفاده از خدمات سایر تخصص‌ها الزامی است. لذا دیوان محاسبات می‌تواند در فرایند انجام حسابداری عملکرد علاوه بر حساب‌رسانان مقدمات حضور کارشناسان سایر حوزه‌ها نیز فراهم نماید. همچنین جهت اجرای هر چه بهتر حسابداری عملکرد، دیوان محاسبات می‌تواند از تجارب سایر کشورها نیز استفاده نماید. در این صورت می‌توان به تحقق هر چه بهتر حسابداری عملکرد امیدوار بود.

۳- برای حداقل‌سازی محدودیت‌های پیش‌روی انجام حسابداری عملکرد مانند "عدم همکاری و تعهد صاحبکاران نسبت به انجام حسابداری عملکرد" و "عدم توجه صاحبکاران به پیشنهادها ارائه شده از سوی حساب‌رسان بخش عمومی"، دیوان محاسبات می‌تواند کارگاه‌های آموزشی برای مقامات ارشد دولتی جهت درک هر چه بهتر حسابداری عملکرد برگزار نماید. در این نوع کارگاه‌ها می‌بایست به ضرورت مواردی همچون همکاری کامل مقامات دولتی در طول فرایند اجرای حسابداری عملکرد و مورد توجه قرار گرفتن پیشنهادها حساب‌رسان تأکید ویژه‌ای صورت گیرد.

۴- هدف پژوهش حاضر ارائه شواهدی در مورد نحوه ادراک حساب‌رسان نسبت به حسابداری عملکرد است. از آنجایی که پژوهش‌های کمی در مورد حسابداری عملکرد آن هم در بخش عمومی وجود دارد، لذا این پژوهش تلاش دارد تا به سهم خود گامی در راستای تقویت ادبیات موضوع بردارد. به علاوه، انتظار می‌رود این پژوهش بتواند مقدمات انجام پژوهش‌های بیشتر در این زمینه را فراهم نماید.

با توجه به جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه (علی‌رغم اطلاع‌رسانی به پاسخ‌دهندگان مبنی بر محرمانه تلقی شدن جواب‌های آنان) ممکن است آنان به دلایلی همچون محدودیت زمانی و ترس از تبعات منفی آتی

تعهد کافی در ارائه پاسخ‌های صحیح به سؤالات را از خود نشان نداده باشند. با توجه به این فرض که حساب‌رسان و صاحب‌نظران حوزه حسابداری بهترین گزینه برای اظهارنظر در مورد حسابداری عملکرد هستند، پرسشنامه‌ها در اختیار آنان قرار داده شد. اما نمی‌توان منکر این شائبه که پرسشنامه‌ها به صورت جانبدارانه پر شده باشند، شد. بنابراین پیشنهاد می‌شود برای جامعیت بخشی هر چه بیشتر به موضوع، در پژوهش‌های آتی از نظرات کارشناسان سایر حوزه‌ها و همچنین مقامات دولتی نیز استفاده شود. جامعه آماری این پژوهش شامل حساب‌رسان شاغل به فعالیت در دیوان محاسبات استان‌های غرب کشور بود. به منظور حداقل‌سازی تمایلات احتمالی فی‌مابین این دو گروه پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی هر کدام از این گروه‌ها به‌طور مستقل مدنظر قرار گیرند. به علاوه، توصیه می‌شود پژوهش‌های بیشتری با تمرکز بر میزان سابقه و موقعیت شغلی پاسخ‌دهندگان با هدف شناسایی هر چه بهتر ادراکات آنان انجام شود. از آنجایی که روش مورد استفاده در این پژوهش پرسشنامه است، پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های دیگری با تمرکز بر گروه‌های مختلف، مطالعات موردی و یا مصاحبه انجام شود. هدف این نوع پژوهش‌ها می‌تواند برقراری تعامل مستقیم و سازنده با پاسخ‌دهندگان باشد.

علی‌رغم کمبودهای فوق‌الذکر، نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند مشوق انجام پژوهش‌های بیشتر در آینده باشد. همچنین انتظار می‌رود دیوان محاسبات بتواند مقدمات اجرایی شدن حسابداری عملکرد در بخش عمومی را فراهم نماید. در صورت اجرایی شدن حسابداری عملکرد در این بخش می‌توان شاهد نهادینه شدن وظیفه پاسخگویی در بین مقامات دولتی شد.

منابع

- آقاجانی، مهدی. (۱۳۸۷). اصول حسابداری ۱ (چاپ هفدهم). تهران: انتشارات دانشگاه پیام نور.
- برادران حسن‌زاده، رسول؛ محبوبی بناب؛ معصومه؛ رحیمی، غلامرضا. (۱۳۹۱). "بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت (مطالعه موردی دستگاه‌های اجرایی استان آذربایجان شرقی)". فراسوی مدیریت، ۶(۲۲)، ۱۶۷-۱۹۴.
- دیوان محاسبات کشور. (مرداد، ۱۳۹۰). راهنمای حسابداری عملکرد، کمیته اجرایی حسابداری عملکرد.
- خدامی‌پور، احمد؛ روح‌الله، کفاش‌پور. (۱۳۹۴). "تأثیر

- تهران.
- منصور، جهانگیر. (۱۳۸۷). *قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌های دیوان محاسبات، محاسبات عمومی کشور، تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت*. تهران: دیدار.
 - نخبه فلاح، افشین. (۱۳۸۴). "بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه از دید مدیران شرکت". *دانش حسابرسی*، ۱۷ و ۱۸، ۸۴-۷۹.
 - نصیری، صادق. (۱۳۹۵). "حسابرسی عملیاتی و الزامات آن در بخش عمومی". *چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری مدیریت، مرکز همایش‌های بین‌المللی سازمان مدیریت صنعتی، تهران*.
 - نیکبخت، محمدرضا؛ موسوی سنگ چشمه، سید عسگری. (۱۳۹۱). "بررسی موانع و مشکلات دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاههای دولتی از دیدگاه مدیران مالی و ذیحسابان". *فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، (۳)، ۱۱۷-۱۲۸.
 - عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور. *فصلنامه حسابداری دولتی*، (۳)، ۴۱-۵۲.
 - فرج‌وند، اسفندیار. (۱۳۸۸). *فراگرد بودجه از تنظیم تا کنترل* (چاپ دهم). تهران: انتشارات سمت.
 - فرزانه، حیدر. (۱۳۸۶). "بررسی موانع اجرایی حسابرسی عملیاتی در دستگاههای اجرایی از دیدگاه مدیران و کارشناسان دیوان محاسبات کشور". *دانش حسابرسی*، ۲۴، ۲۸-۴۱.
 - قانون دیوان محاسبات کشور (مصوب ۱۱ بهمن ۱۳۶۱). *مجلس شورای اسلامی*.
 - محمدی، معبود. (۱۳۸۷). "برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران". *مجله دانش حسابرسی*، ۲۵ و ۲۶، ۵۳-۴۷.
 - مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور. (۱۳۸۸). *آشنایی با قوانین و مقررات ویژه مدیران، ذیحسابان و کارشناسان مالی دستگاههای اجرایی*.
 - Glendinning, R. (2007), "The Concept of Value for Money". *International Journal of Public Sector Management*, 1(1), 42-50.
 - Glynn, J.J. (1985), "Value for Money Auditing an International Review and Comparison". *Financial Accountability and Management*, 1(2), 113-128.
 - Grimwood, M. & Tomkins, C. (1986). "Value for Money Auditing-Towards Incorporating a Naturalizing Approach". *Financial Accountability and Management*, 2(4), 251-272.
 - Gronlund, A., Svardsten, F. & Ohman, P. (2011), "Value for Money and the Rule of Law: the (new) performance audit in Sweden". *International Journal of Public Sector Management*, 24(2), 107-121.
 - Jones, R. & Pendlebury, M. (2000). *Public sector accounting*. London: Pearson Education Ltd.
 - Lapsley, I. & Pong, C.K.M. (2000). "Modernization Versus Problematization: Value for Money Audit in Public Services". *The European Accounting Review*, 9(4), 541-567.
 - Levy, G. (1996). "Managing Value for Money Audit in the European Union: The Challenge of Diversity". *Journal of Common Market Studies*, 4 (34), 521-529.
 - Loke, C., Ismail, S. & Abdul Hamid, F. (2016). "The Serception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study", *Asian Review of Accounting*, 24(1), 90-104.
 - Morin, D. (2001), "Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances", *Financial Accountability and Management*, 17(2), 99-117.
 - Nyland, K. & Pettersen, I. (2015). "Hybrid Controls and Accountabilities in Public Sector Management: Three Case Studies in a Reforming Hospital Sector". *International Journal of Public Sector Management*, 28(2), 90-104.
 - Pendlebury, M. & Shreim, O. (1990). "UK Auditor's Attitudes to Effectiveness Auditing", *Financial Accountability & Management*, 6(3), 177-189.
 - Pendlebury, M. & Shreim, O. (1991). "Attitudes to Effectiveness Auditing: Some Further Evidence", *Financial*

- Accountability & Management*, 7(1), 57-63.
- Pollitt, C. (2003), "Performance Audit in Western Europe: Trends and Choices". *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 157-170.
 - Roberts, S. & Pollitt, C. (1994). "Audit or Evaluation? A National Audit Office VFM Study". *Public Administration*, 72(4), 527-549.

بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات

*زهرا پورزمانی^۱، داود معینیان^۲

۱. دانشیار، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.

۲. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۲/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۲

Financial Reporting Quality based on Public Sector Accounting Standards for Information Presentation

*Z. Pourzamani¹, D. Moeniyan²

1. Associate Professor, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. M.A. in Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Received: 2016/5/4 Accepted: 2016/11/22

Abstract

Valid regulations to ensure high quality of financial reporting is considered as one of the most important pillars of accountability in public sector and accounting standards will form the core of these regulations.

This study aimed to match the qualitative characteristics of financial reporting in medical universities across the country in terms of providing information to the accounting standards in public sector.

The population composed 104 financial executives and fund of medical universities and experts of Ministry of Health. The data collected through questionnaires and then were analyzed through Excel and SPSS software. Statistical methods used including Kolmogrov-Smirnov test for normality survey data, Spearman correlation coefficient to analyze the relationship between variables and the mean population test and binomial test is to check the hypotheses.

The findings indicate that the qualitative characteristics of financial reporting information provided in medical universities are matched to the public sector accounting standards in terms of providing information.

چکیده

وجود ضوابط معتبر برای اطمینان از کیفیت مطلوب گزارش‌های مالی یکی از مهم‌ترین پایه‌های نظام پاسخگویی بخش دولتی است و استانداردهای حسابداری هسته اصلی این ضوابط را تشکیل می‌دهند.

این پژوهش با هدف مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی سراسر کشور از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی صورت می‌گیرد.

جامعه آماری شامل ۱۰۴ نفر از مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و کارشناسان مرتبط بودجه وزارت بهداشت است. داده‌ها از طریق پرسشنامه گردآوری و از طریق نرم‌افزارهای Excel و SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. روش‌های آماری مورد استفاده شامل آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده‌ها، ضریب همبستگی اسپیرمن برای بررسی همبستگی بین متغیرها و آزمون میانگین یک جامعه و آزمون دوجمله‌ای برای بررسی فرضیه‌ها می‌باشد. یافته‌ها بیانگر آن است که ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

دانشگاه‌های علوم پزشکی، با اندک تغییرات و بازنگری در نحوه ارائه صورت‌های مالی و گزارشگری خود می‌توانند با استانداردهای حسابداری بخش عمومی همسو شوند.

Keywords: Qualitative Characteristics of Information, Accountability, Public Sector Accounting Standards.

واژه‌های کلیدی: ویژگی‌های کیفی اطلاعات، پاسخگویی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی.

JEL Classification: K19

طبقه‌بندی موضوعی: K19

مقدمه

اصلی‌ترین وظیفه گزارشگری مالی بخش عمومی در راستای مسؤولیت پاسخگویی است. ایفای مسؤولیت پاسخگویی مالی، مستلزم اعمال یک سیستم حسابداری با نظارت مالی و گزارشگری برای مقاصد عمومی و مبتنی بر مسؤولیت پاسخگویی است. در سال‌های گذشته در بعضی از کشورها از جمله: بریتانیا، زلاندنو و استرالیا، رویکردی به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است (باباجانی، ۱۳۸۵).

در ایران نیز با توجه به محیط رو به رشد اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و ابلاغ راهبردهای کلی سند چشم‌انداز بیست ساله و برنامه‌های چهارم و پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی کشور و به دنبال آن تغییر نظام بودجه‌ریزی از برنامه‌ای به عملیاتی و لزوم محاسبه قیمت تمام شده خدمات و فعالیت‌های دولتی، ضرورت ایجاد تغییرات بنیادی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به وضوح احساس شده است. طی سال‌های اخیر اقداماتی در راستای اصلاحات نظام مالی کشورمان صورت گرفته که نقطه عطف آن تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی می‌باشد که از ابتدای سال ۱۳۹۴ لازم الاجرا گردیده است. بدیهی است که اجرای استانداردهای بخش عمومی در سال‌های ابتدایی با مشکلات بسیاری همراه خواهد بود لذا بهره‌گیری از تجربیات سایر کشورها در این امر بسیار راه‌گشا خواهد بود. در کشورمان نیز تجربیات داخلی در خصوص اجرای حسابداری تعهدی، حتی قبل از تدوین پیش‌نویس استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز وجود داشته که از جمله آن‌ها می‌توان به شهرداری‌ها، کمیته امداد و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اشاره نمود. در این راستا، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی از سال ۱۳۸۷، به استناد ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم و ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم و به استناد اسناد بالا دستی و اختیارات قانون هیئت امنایی و آیین‌نامه مالی معاملاتی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی، با هدف‌گذاری طرحی تحت عنوان "نظام نوین مالی"، اقدام به بازنگری در نظام حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی براساس چهار گام: تغییر رویکرد حسابداری از مبنای نقدی به تعهدی، پیاده‌سازی نظام بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌ها، بودجه‌بندی نوین، و مدیریت هزینه و بهره‌وری و تحلیل نتایج، نموده است (ابوالحلاج، ۱۳۸۹).

طبق بند ۲۰ استاندارد شماره ۱ حسابداری بخش عمومی،

واحد گزارشگر باید صورت‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند. از آنجا که دانشگاه‌های مذکور چند سالی است که مبنای حسابداری خود را از نقدی به تعهدی تغییر داده‌اند و هر سال مورد حسابرسی مستقل قرار می‌گیرند لذا بایستی اطمینان حاصل کرد که گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابق بوده یا نیاز به اصلاحات اساسی دارد، که مهم‌ترین موضوع برای این امر، تطابق گزارشات مالی با ویژگی‌های کیفی مد نظر در استانداردهای بخش عمومی است.

پیشینه پژوهش

موسوی‌شیری و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور به صورت مقایسه‌ای بین مبنای تعهدی و مبنای نقدی پرداختند. جامعه آماری پژوهش آنان شامل ۱۵۰ نفر از مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور و روش جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسشنامه بوده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که بین اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی براساس مبنای حسابداری تعهدی و مبنای نقدی، از لحاظ ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی از قبیل مربوط بودن، بیان صادقانه، قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن، قابل پیش‌بینی بودن و قابل اتکا بودن تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین نتایج دیگر این پژوهش بیانگر اجتناب‌ناپذیر بودن استقرار و اجرای مبنای حسابداری تعهدی در کلیه دستگاه‌های اجرایی کشور می‌باشد. آقایی و همکاران (۱۳۹۲)، به رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، براساس کاربرد فرایند تحلیل سلسله مراتبی، پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که اهمیت نسبی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری به جز ویژگی قابلیت مقایسه از دیدگاه تهیه‌کنندگان، حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی متفاوت است. تهیه‌کنندگان برای ویژگی مربوط بودن، حسابرسان برای ویژگی قابل اعتماد بودن و استفاده‌کنندگان برای ویژگی قابل فهم بودن بیشترین اهمیت را قائل هستند. مهدوی و ماهر (۱۳۹۱)، در پژوهشی به بررسی نگرش مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده پرداختند. نمونه مورد بررسی، شامل ۱۲۱ نفر از مدیران مالی و غیرمالی در ۱۲۰ واحد زیرمجموعه دانشگاه علوم پزشکی و

نتیجه پژوهش انجام شده به وسیله هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی^۲ در مارس ۲۰۱۱ در مورد به موقع بودن گزارشگری مالی دولت‌های ایالتی و محلی طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۰۸، به این شرح بود که گذر زمان به اندازه زیادی مفید بودن اطلاعات مالی گزارش شده را از دیدگاه استفاده‌کنندگان تحت تأثیر قرار می‌دهد. پژوهش هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی نشان داد که ۷۳ درصد واحدهای دولتی بزرگ و حدود ۴۶ درصد واحدهای دولتی کوچکتر مورد مطالعه، گزارش‌های مالی سالانه خود را ۶ ماه پس از بستن حساب‌های سال مالی منتشر می‌کنند. هر چند که پاسخ‌دهندگان به این پژوهش، اطلاعات منتشر شده را در این زمان مفید تلقی کردند اما آن‌ها این مفید بودن را بسیار کمتر از اطلاعاتی دانستند که ظرف ۴۵ روز تا ۳ ماه پس از پایان سال مالی منتشر می‌شود. کمتر از ۹ درصد از پاسخ‌دهندگان، گزارش‌های مالی سالانه دریافت شده در ۶ ماه پس از پایان سال مالی را مفید دانستند و کمتر از ۲ درصد آن‌ها گزارش‌های دریافت شده پس از یک سال از پایان سال مالی را مفید تلقی کردند.

مکفی^۳ (۲۰۰۶)، در پژوهشی با عنوان "چگونه حسابداری تعهدی پاسخگویی حاکمیت را افزایش می‌دهد" نشان می‌دهد که گزینش حسابداری تعهدی در بخش عمومی به افزایش پاسخگویی دولت به موکلان آن، مدیریت مالی بهتر مدیران خدمات عمومی و مقایسه‌پذیری عملکرد مدیریت در حوزه‌های مختلف منجر می‌شود، که در نهایت باعث ارتقای کیفیت اطلاعات گزارش شده، می‌شود.

تودور و موتیو^۴ (۲۰۰۵)، به بررسی فرآیند تغییر از مبنای حسابداری نقدی به 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 این که اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوب قانونی نیز طراحی شود و نیز پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد.

استانداردهای حسابداری بخش عمومی

از آنجا که بخش مهمی از اطلاعات مورد نیاز برای پاسخگویی از طریق سیستم‌های حسابداری و گزارشگری

خدمات بهداشتی درمانی استان فارس بوده است. نتایج پژوهش آنان نشان داد که به نظر مدیران دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی تنها دارای ویژگی‌های کیفی قابل فهم بودن و به موقع بودن است و این گزارش‌ها، ویژگی‌های کیفی مربوط بودن صداقت در ارائه، قابل مقایسه بودن، قابل رسیدگی بودن، قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی و قابلیت تأییدکنندگی را ندارد.

وکیلی فرد و رستمی (۱۳۸۹)، در پژوهش خود درصدد برآمدند تا با مدد جستن از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی، دامنه شکاف موجود بین برداشت اعضای حرفه، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری از ارجحیت ویژگی‌های کیفی آن برای بهبود و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در وضعیت فعلی و همچنین حوزه‌هایی از گزارشگری مالی که این شکاف عمیق‌تر است، را مشخص نمایند. آن‌ها ۲۸۱ پرسشنامه میان حسابداران، حسابرسان، تحلیل‌گران سهام، کارشناسان بانکی و دانشجویان حسابداری توزیع نمودند. نتایج پژوهش حاکی از این بود که یک تفاوت معنی‌دار بین برداشت تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان و اعضای حرفه در رابطه با ارجحیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری وجود دارد و به‌ویژه حسابرسان از وضعیت فعلی گزارشگری مالی ناراضی‌تر بودند. نتایج همچنین نشان می‌داد که از میان پنج حوزه مختلف مورد بررسی، یعنی: مربوط بودن، ارائه به‌هنگام، مقایسه‌پذیر ارائه شدن، داشتن قابلیت اتکای کافی و در نهایت کفایت افشاء، پاسخ‌دهندگان بیشتر از وضعیت نبود افشای کافی و قابلیت اتکای مناسب اطلاعات حسابداری شکایت داشتند.

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸)، تأثیر فن آوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعاتی حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که فناوری اطلاعات باعث افزایش مربوط بودن اطلاعات حسابداری و کاهش قابلیت اعتماد آن می‌شود و قابلیت مقایسه را نیز به میزان کم، افزایش می‌دهد.

ماریانا و نیکولات^۱ (۲۰۱۲)، در خصوص استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در رومانی پژوهش نمودند. آن‌ها نتیجه گرفتند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقای، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی در رومانی می‌گردد.

2. Governmental Accounting Standards Board (GASB)
3. McPhee
4. Todor & Mutiu

1. Mariana & Nicoleta

کانادا. در برخی کشورها مانند نیوزیلند فقط یک مجموعه استاندارد ملی برای واحدهای هر دو بخش عمومی و خصوصی وجود دارد. لذا این پرسش مطرح می‌شود که آیا دلایل خاص بخشی برای تدوین استانداردهای جداگانه حسابداری در بخش عمومی وجود دارد. مسلم است مواردی مانند درآمدهای مالیاتی، در بخش عمومی وجود دارد که خاص بخش عمومی است و در بخش خصوصی موضوعیت ندارد (برگمن^۷، ۲۰۰۹).

گزارشگری مالی در بخش عمومی

پرداخت‌کنندگان مالیات، شهروندان و سایر استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی دولت علاقه‌مند هستند که مقام‌های دولتی پاسخگو باشند و اطلاعاتی که دریافت می‌کنند به‌موقع و برای تصمیم‌گیری مربوط باشد. در مقیاس وسیع‌تر، تهیه گزارش‌های مالی به‌موقع و درخور اتکا به ایجاد اعتماد و اطمینان عمومی به دولت کمک می‌کند. گزارش‌های دیر هنگام، مفید بودن و مربوط بودن اطلاعات گزارش شده را کاهش می‌دهد و اعتماد شهروندان به دولت را از بین می‌برد (شمس، ۱۳۹۳).

وجود اطلاعات مالی با کیفیت در نظام‌های مردم سالار دولتی نقش اصلی را در انجام وظیفه دولت به‌عنوان پاسخگویی عمومی بازی می‌کند، زیرا به‌عنوان ابزاری جهت ارزیابی پاسخگویی و تصمیم‌گیری اقتصادی، اجتماعی و سیاسی توسط مردم مورد استفاده قرار می‌گیرد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی، تا زمانی که اطلاعات مالی دستگاه‌های اجرایی در قالب نظام دفترداری و حسابداری بخش عمومی قرار نگیرد، انجام حسابداری قیمت تمام شده و به دنبال آن بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابرسی عملیاتی امکان‌پذیر نمی‌باشد. اصلاح ساختار نظام جامع مالی کشور در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی، در عمل بعد از اصلاح قانون محاسبات عمومی کشور، قانون برنامه و بودجه و استقرار کامل حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش عمومی امکان‌پذیر است (برزو زاده، ۱۳۹۳).

به دلیل همین اصلاح ساختار است که طبق بند ۲۰ استاندارد شماره ۱ حسابداری بخش عمومی، تهیه صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی به‌عنوان الزام آورده شده است.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات

هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به

مالی تأمین می‌شود، وجود ضوابط معتبر برای اطمینان از کیفیت مطلوب گزارش‌های مالی یکی از مهم‌ترین پایه‌های نظام پاسخگویی بخش دولتی است و استانداردهای حسابداری هسته اصلی این ضوابط را تشکیل می‌دهند. در حال حاضر استانداردهای حسابداری دولتی مبتنی بر اصول گزارشگری مالی، با تأکید بر مبنای تعهدی و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی مقبولیت زیادی در دولت‌های بیشتر کشورهای جهان یافته‌اند. این استانداردها بر اصول و مفروضاتی از جمله دوره مالی و تطابق هزینه و درآمد تأکید دارند و بدین ترتیب به‌کارگیری آن‌ها می‌تواند منجر به نمایش جامع‌تر و کامل‌تر عملکرد مالی و تعهدات جاری و بلندمدت از جمله تعهدات بین نسلی شود. ویژگی‌های کیفی مورد نظر این استانداردها از جمله قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات نیز جامعیت و صحت گزارش‌های مالی را به میزان زیادی تضمین می‌کند. در صورت حسابرسی مستقل، اطلاعات مندرج در این صورت‌های مالی از اعتبار بالایی جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری‌های سیاسی و اقتصادی و همچنین ایفای وظیفه پاسخگویی برخوردار خواهد بود (بزرگ‌اصل، ۱۳۹۳).

استانداردهای حسابداری به جای تمرکز بر روش‌های دفترداری یا دیگر موضوعات فرآیند محور، بر گزارشگری مالی که خروجی حسابداری است، تمرکز دارند. بنابراین، موضوع محوری استانداردها ارائه صورت‌های مالی است و تمامی موضوعات ارائه شده در آن‌ها نیز به‌طور آشکار مرتبط با گزارشگری خواهد بود.

در واقع، هیچ موضوعی در این استانداردها مورد بحث قرار نمی‌گیرد، مگر آنکه به ارائه صورت‌های مالی مربوط باشد. این موضوع همچنین در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، که آن نیز مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، صادق می‌باشد. البته تقریباً نمی‌توان هیچ استاندارد ملی جدیداً منتشر شده‌ای را یافت که بر این منوال نبوده باشد.

در برخی از کشورها، استانداردهای ملی جداگانه‌ای برای بخش عمومی تدوین شده است، از جمله استانداردهای منتشره توسط هیأت استانداردهای حسابداری دولتی برای دولت‌های محل و ایالتی در ایالات متحده آمریکا یا هیأت مشورتی استانداردهای حسابداری مالی^۵ برای دولت فدرال ایالات متحده آمریکا، و هیأت حسابداری بخش عمومی^۶ در

5. Financial Accounting Standard Advisory Board (FASAB)

6. Public Sector Accounting Board (PSAB)

بودن، موجب می‌شود اطلاعات برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد. گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی واحدهای بخش عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که جوابگوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان آن‌ها و بیانگر ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد. یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات، نحوه ارائه آن‌هاست. ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات به نحو مناسب باعث افزایش قابلیت فهم آن می‌شود. قابلیت مقایسه نیز می‌تواند قابلیت فهم اطلاعات را افزایش دهد. گزارش‌های مالی برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مختلف با میزان آگاهی متفاوت از فعالیت‌های واحد گزارشگر تهیه می‌شود. البته محدودیت‌هایی برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی وجود دارد که دلیل این محدودیت‌ها آن است که استفاده‌کنندگان، اکثراً از نظر حسابداری غیرمتخصص هستند (ثقفی، ۱۳۹۲).

به‌موقع بودن: به‌موقع بودن گزارش‌های مالی، یکی از مهم‌ترین ارکان کیفیت ارائه اطلاعات مالی است. طبق بند ۲۶ مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی ایران (ویژگی‌های کیفی)، به‌موقع بودن یعنی قبل از اینکه سودمندی اطلاعات در جهت مقاصد پاسخگویی و تصمیم‌گیری از بین برود، این اطلاعات در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. دسترسی به‌موقع به اطلاعات مربوط می‌تواند سودمندی اطلاعات را در ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی و توانایی تأثیرگذاری بر تصمیمات ارتقا بخشد.

رابطه حسابداری تعهدی و ویژگی‌های کیفی

فدراسیون حسابداران جنوب آسیا اظهار می‌دارد که استفاده از مبنای تعهدی باعث می‌شود تا کیفیت گزارشگری مالی دولت بهبود یابد و اطلاعات مالی مقایسه‌پذیر، در دسترس قرار گیرد. ارزش‌داری‌ها و بدهی‌ها به‌صورت اتکاپذیری تعیین و تطابق هزینه‌ها با درآمد بهتر انجام شود. اتکاپذیری اطلاعات مالی افزایش یابد و از همه مهم‌تر، ارزیابی عملکرد و پاسخگویی بهتر صورت گیرد و در پرتو وجود سیستم گزارشگری مالی کارا تصمیم‌گیری بهتر انجام گیرد. همچنین تجربه و اصلاحات انجام گرفته در بخش‌های کوچک، دولت را در اجرای طرح مزبور در سطح کلی و فراگیر یاری خواهد کرد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

حسابداری تعهدی به‌عنوان یک مفهوم جامع، تابع مجموعه‌ای از اصول راهنما است. روشن است که محوری‌ترین اصل، کامل بودن و ارائه صادقانه صورت‌های مالی است زیرا به‌طور مستقیم به موضوع زمان‌بندی اشاره

این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. در حوزه گزارشگری مالی دولت ویژگی‌های کیفی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، چرا که گزارشگری با کیفیت دولت نقش کنترل و جلوگیری از تقلب داشته و جریان اطلاعات با کیفیت منجر به فرایند تعادل اهرم‌های سیاسی و تعادل قدرت نیز می‌شود (تالبرینکا و ساکو^۸، ۲۰۰۷).

در بخش عمومی ویژگی‌های کیفی اطلاعات به شهروندان در ارزیابی مسؤلیت پاسخگویی دولت‌مدان کمک خواهد کرد (مهدوی و ماهر، ۱۳۹۱).

این ویژگی‌ها موجب سودمندی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان می‌شود و دستیابی به اهداف گزارشگری مالی شامل پاسخگویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد.

طبق تعریف مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، ویژگی‌های کیفی به ویژگی‌هایی اطلاق می‌شود که موجب سودمندی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان می‌شود و دستیابی به اهداف گزارشگری مالی شامل پاسخگویی و تصمیم‌گیری را میسر می‌سازد. برخی ویژگی‌های کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود که در اینجا به دلیل ارتباط موضوعی با پژوهش تنها به ویژگی‌های مربوط به نحوه ارائه اطلاعات پرداخته می‌شود.

قابل مقایسه بودن: بندهای ۱۶ و ۱۷ مفاهیم نظری

گزارشگری بخش عمومی ایران (ویژگی‌های کیفی)، قابل مقایسه بودن را چنین تعریف می‌کند که استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی باید بتوانند گزارش‌های مالی یک واحد گزارشگر را طی زمان و واحدهای گزارشگر مختلف را با یکدیگر مقایسه نمایند. اطلاعات زمانی قابل مقایسه است که بتواند شباهت‌ها و تفاوت‌های بین واحدها را نشان دهد. قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره مالی و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین هماهنگی رویه توسط واحدهای گزارشگر مختلف حفظ شود.

قابل فهم بودن: طبق بند ۲۴ مفاهیم نظری گزارشگری

بخش عمومی ایران (ویژگی‌های کیفی)، ویژگی قابل فهم

دارد. طبق این اصل صورت‌های مالی باید تمامی معاملات و رویدادهای دوره مالی را به‌طور صادقانه منعکس نماید، یعنی منطبق بر محتوای معامله یا رویداد باشد.

بنابراین حسابداری تعهدی باید اطلاعات لازم برای صورت‌های مالی را طبق این اصول فراهم کند. این تمرکز بر صورت‌های مالی به جای عملیات دقت‌داری، بیانگر یک تغییر در پارادایم است. این اصول برخلاف گذشته معطوف به حسابداری و حسابداران نیست بلکه نتایج آن‌ها را هدف قرار می‌دهد.

اما اصول تعهدمحور شامل ویژگی‌های کیفی دیگری از جمله: قابل فهم بودن، مربوط بودن و قابل اتکا بودن است. این ویژگی‌ها تهیه اطلاعات تفصیلی و جزئی که با دشواری همراه بوده و در عین حال خیلی هم قابل فهم نمی‌باشند، را محدود می‌کند. بنابراین برخلاف تفکر عمومی، حسابداری تعهدی صرفاً شامل ارقام و اعداد نیست بلکه وظیفه آن ارائه صحیح یک تصویر کلی است. در مجموع جهت قابل اتکا بودن اطلاعات، دقت زیادی لازم است (برگمن، ۲۰۰۹).

روش پژوهش

این پژوهش از نوع توصیفی-پیمایشی می‌باشد که در نهایت نتایج آن به مسؤولان وزارت بهداشت درمان و آموزش پزشکی و مدیران ارشد دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سراسر کشور و سایر مراجع استفاده‌کننده از جمله وزارت امور اقتصادی و دارایی و همچنین مجلات تخصصی حسابداری و... ارائه خواهد شد. جامعه آماری پژوهش را ۱۰۴ نفر از مدیران مالی و مدیران بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و کارشناسان مرتبط مرکز بودجه وزارت بهداشت تشکیل می‌دهد. در این پژوهش نمونه‌گیری شده و از سرشماری استفاده شده است.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی: ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۱: ویژگی قابل مقایسه بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۲: ویژگی قابل فهم بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری

بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۳: ویژگی به‌موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

ابزار جمع‌آوری داده‌ها

جهت گردآوری داده‌ها در این پژوهش، از پرسشنامه پژوهشگر ساخته استفاده شده است. در این پژوهش، بنا به ماهیت خاص موضوع مورد بررسی، به جای استفاده از سؤال‌های مختلف از گزاره‌های خبری مختلف استفاده شده و براساس مبانی نظری و مفاهیم بنیادی هر یک از ویژگی‌های کیفی (با توجه به متن مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ایران)، چندین گزاره خبری تدوین و در پرسشنامه لحاظ شد. طیف مورد استفاده در این پرسشنامه، طیف پنج رتبه‌ای لیکرت است که شامل گزینه‌های کاملاً مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم و کاملاً موافقم، به ترتیب، با رتبه‌های ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ است. افزون بر گزاره‌های خبری مذکور، پرسشنامه حاوی سؤال‌هایی است که با هدف استخراج ویژگی‌هایی چون جنسیت، سن، وضعیت تأهل، سطح تحصیلات، تطابق رشته شغلی و مدرک تحصیلی، سمت و سابقه خدمتی طرح‌ریزی شده است. هدف از طرح این سؤال‌ها، بررسی ویژگی‌های فردی و محیطی پاسخ‌دهندگان و اثر آن بر نگرش مدیران مالی و بودجه نسبت به ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی است.

برای تأیید روایی پرسشنامه از روش قضاوت خبرگان استفاده شده است.

همچنین برای تعیین پایایی این پژوهش، از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار α برای تمامی پرسش‌های پژوهش ۰/۹۱۸ محاسبه شد که با توجه به اینکه از ۰/۷ بیشتر است لذا می‌توان نتیجه گرفت که پایایی پرسشنامه این پژوهش در حد بالایی تأیید می‌شود.

برای تعیین نوع و درجه رابطه بین متغیرها از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است.

همچنین به منظور بررسی اینکه در پژوهش از روش‌های آماری پارامتریک و یا ناپارامتریک استفاده شود، از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده گردید.

برای آزمون متغیرهایی که توزیع نرمال دارند از آزمون میانگین یک جامعه (T) و برای آزمون متغیرهایی که دارای توزیع نرمال نیستند از آزمون دوجمله‌ای (آزمون نسبت یک نمونه‌ای) استفاده شده است.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش برای محاسبه متغیرها از پرسشنامه استفاده شده است لذا پس از امتیازدهی به هر کدام از گزینه‌ها آمار توصیفی اخذ گردیده، که به شرح جدول ۱ است.

با توجه به آماره توصیفی، می‌توان شاخص‌های جدول فوق‌الذکر را به شاخص‌های مرکزی، پراکندگی و سایر شاخص‌ها تقسیم نمود، که شاخص‌های مرکزی عبارت از شاخص میانگین و میانه، شاخص‌های پراکندگی عبارت از شاخص انحراف معیار و سایر شاخص‌ها عبارت از شاخص بیشینه، کمینه، چولگی و کشیدگی می‌باشد. به‌طور خلاصه میانگین ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی نشان می‌دهد که قابل مقایسه بودن از تمامی ویژگی‌ها دارای میانگین بالاتری بوده است.

جدول‌های ۲ و ۳ به توصیف مشخصات فردی، سابقه کار و جنسیت افراد پاسخ دهنده می‌پردازد. همان‌طور که در این جدول‌ها مشاهده می‌شود، بیش از ۷۰ درصد پاسخ‌دهندگان دارای مدارک تحصیلی حسابداری و مدیریت مالی و دارای

میزان تحصیلات کارشناسی‌ارشد و دکتری هستند. علاوه بر این بیش از ۷۵ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای سوابق کاری بیشتر از ۱۶ سال می‌باشند. با توجه به این موضوع که اکثر پاسخ‌دهندگان دارای مدارک تحصیلی مرتبط با حسابداری و دارای مدارک کارشناسی‌ارشد و دکتری بوده و از نظر تجربی نیز دارای سوابق حرفه‌ای بالایی می‌باشند لذا می‌توان چنین انتظار داشت که پاسخ‌های آن‌ها، هم از نظر فنی و هم تجربی از اعتبار بالایی برخوردار باشد.

آزمون فرضیه‌ها

برای بررسی نرمال بودن داده‌ها فرضیاتی به این شکل، صورت‌بندی شده است:

H_0 : توزیع داده‌ها نرمال است.

H_1 : توزیع داده‌ها نرمال نیست.

برای آزمون فرضیه بالا از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شده است که نتایج در جدول ۴ ارائه شده است. برای بررسی نرمال بودن متغیرها و باقیمانده‌ها از آزمون

جدول ۱. پاسخ توصیفی جامعه پژوهش به متغیرهای پژوهش

| آماره | تعداد | میانگین | میانه | انحراف معیار | چولگی | کشیدگی | کمینه | بیشینه |
|------------------|-------|---------|-------|--------------|---------|---------|-------|--------|
| قابل مقایسه بودن | ۱۰۴ | ۳.۷۰۱۹ | ۳.۸ | ۰.۷۱۹۷۶ | (۰.۸۶۷) | ۰.۳۹۰ | ۱.۸ | ۵.۰۰ |
| قابل فهم بودن | ۱۰۴ | ۳.۳۴۶۲ | ۳.۴ | ۰.۶۹۱۸۳ | (۰.۱۵۴) | (۰.۵۰۷) | ۱.۸ | ۴.۸۰ |
| به‌موقع بودن | ۱۰۴ | ۳.۵۳۵۶ | ۳.۶ | ۰.۶۰۱۱۴ | (۰.۱۲۱) | (۰.۳۵۶) | ۲ | ۵.۰۰ |

جدول ۲. توصیف ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

| سن | مقدار | جنسیت | مقدار | وضعیت تاهل | مقدار | رشته تحصیلی | مقدار |
|--------------|-------|-------|-------|------------|-------|-------------|-------|
| زیر ۳۰ سال | - | زن | ۱۲ | مجرد | ۴ | حسابداری | ۴۴ |
| ۳۰-۴۰ سال | ۳۲ | مرد | ۹۲ | متاهل | ۱۰۰ | مدیریت مالی | ۲۹ |
| ۴۰-۵۰ سال | ۶۰ | | | | | اقتصاد | ۶ |
| بالای ۵۰ سال | ۱۲ | | | | | علوم پزشکی | ۸ |
| | | | | | | سایر | ۱۷ |

جدول ۳. توصیف ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

| میزان تحصیلات | مقدار | سابقه خدمت | مقدار | سمت | مقدار |
|---------------|-------|---------------|-------|--|-------|
| فوق‌دیپلم | ۱ | زیر ۵ سال | ۱ | مدیر/معاون مالی دانشگاه | ۴۵ |
| لیسانس | ۳۱ | ۶-۱۰ سال | ۱۱ | مدیر/معاون بودجه دانشگاه | ۴۲ |
| فوق‌لیسانس | ۶۶ | ۱۱-۱۵ سال | ۱۷ | عضو هیئت امناء | - |
| دکتری | ۶ | ۱۶-۲۰ سال | ۲۵ | حسابرس | - |
| | | ۲۱-۲۵ سال | ۳۲ | کارشناس مالی | ۳ |
| | | بیش از ۲۵ سال | ۱۸ | کارشناس مرکز بودجه ستاد مرکزی وزارت بهداشت | ۱۰ |
| | | | | سایر | ۴ |

پزشکی از نظر ارائه اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.
بر اساس فرضیه اصلی، سه فرضیه مطرح شد که تحلیل نتایج آن به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه فرعی ۱: ویژگی قابل مقایسه بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

در جدول ۵ نتایج آزمون فرضیه فرعی اول مورد بررسی قرار گرفته لذا باتوجه به امتیازات ارائه شده و عدم سطح معناداری نرمال کردن قابل قبول برای این فرضیه، از آزمون دوجمله‌ای استفاده می‌شود. با توجه به اینکه سطح معناداری آزمون بالا کمتر از ۵٪ است، بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که ویژگی قابل مقایسه بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

اما با توجه به جدول‌های ۶ و ۷، سطح معناداری آزمون

کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شده است. اگر مقدار احتمال مربوط به این آزمون بزرگتر از ۰/۰۵ باشد، با اطمینان ۹۵٪ می‌توان نرمال بودن توزیع متغیرها را مورد تأیید قرارداد و برعکس.

نتایج حاصل از این آزمون در فوق نشان می‌دهد که سطح معناداری برای متغیر قابل فهم بودن و به‌موقع بودن بیش از ۰/۰۵ است لذا این متغیرها دارای توزیع نرمال هستند و برای آزمون فرضیه‌های آن‌ها از آزمون میانگین یک جامعه استفاده شده است.

همچنین نتایج آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف بیانگر آن است که سطح معناداری برای متغیر قابل مقایسه بودن کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا دارای توزیع غیرنرمال است و برای آزمون فرضیه آن از آزمون دوجمله‌ای استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

فرضیه اصلی

ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم

جدول ۴. آزمون کلموگوروف-اسمیرنوف

| متغیر | آزمون k-s | سطح معناداری |
|------------------|-----------|--------------|
| قابل مقایسه بودن | ۱.۵۴۰ | ۰.۰۱۷ |
| قابل فهم بودن | ۰.۸۰۷ | ۰.۵۳۳ |
| به‌موقع بودن | ۰.۸۴۹ | ۰.۴۶۷ |

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه فرعی اول

| گروه | تعداد | نسبت مشاهده شده | آزمون ثبت | سطح معناداری (دو طرفه) |
|--------|-------|-----------------|-----------|------------------------|
| گروه ۱ | ۱۹ | ۰.۱۸ | ۰.۵ | ۰.۰۰۰ ^a |
| گروه ۲ | ۸۵ | ۰.۸۲ | | |
| کل | ۱۰۴ | ۱ | | |

* براساس تقریب Z

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه فرعی اول برای متغیر سن

| قابل مقایسه | آزمون کی دو |
|-------------|--------------|
| ۸۶۳۵ | آزمون کی دو |
| ۲ | درجه آزادی |
| ۰.۰۱۳ | سطح معناداری |

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه فرعی اول برای متغیر سابقه کار

| قابل مقایسه | آزمون کی دو |
|-------------|--------------|
| ۱۲.۸۷۳ | آزمون کی دو |
| ۵ | درجه آزادی |
| ۰.۰۲۵ | سطح معناداری |

قرار گرفته لذا با توجه به امتیازات ارائه شده و سطح معناداری نرمال کردن قابل قبول برای این فرضیه، از آزمون میانگین یک جامعه استفاده می‌شود. با توجه به اینکه در (t) $9/102$ سطح معناداری آزمون بالا، کمتر از 5% است، بنابراین با 95% اطمینان می‌توان گفت که ویژگی به موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. اما با توجه به جدول ۱۰، سطح معناداری نتایج آزمون توصیفی زیر 5% می‌باشد لذا در پاسخ به این سؤال بین سابقه کار پاسخ‌دهندگان تفاوت معناداری وجود دارد.

بر اساس نتایج فرضیه‌های فرعی ۱، ۲ و ۳ می‌توان چنین نتیجه گرفت که ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد و بدین ترتیب فرضیه اصلی نیز پذیرفته شد.

بحث و نتیجه‌گیری

فرضیه فرعی ۱ (قابل مقایسه بودن): نتایج تجزیه و تحلیل این فرضیه حاکی از آن است که اطلاعات ارائه شده

توصیفی زیر 5% می‌باشد لذا در پاسخ به این سؤال بین سن و سابقه کار پاسخ‌دهندگان تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی ۲: ویژگی قابل فهم بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

در جدول ۸ نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم مورد بررسی قرار گرفته لذا با توجه به امتیازات ارائه شده و سطح معناداری نرمال کردن قابل قبول برای این فرضیه، از آزمون میانگین یک جامعه استفاده می‌شود. با توجه به اینکه در (t) $5/103$ سطح معناداری آزمون بالا کمتر از 5% است، بنابراین با 95% اطمینان می‌توان گفت که ویژگی قابل فهم بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۳: ویژگی به‌موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد.

در جدول ۹ نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم مورد بررسی

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم

| مقدار آزمون = ۳ | | | | | |
|-----------------|-----------------|------------------------|------------------|----------------------------|---------|
| آماره T | درجه آزادی (Df) | سطح معناداری (دو طرفه) | میانگین اختلافات | ۹۵٪ فاصله اطمینان تفاوت‌ها | |
| | | | | حد پایین | حد بالا |
| ۵.۱۰۳ | ۱۰۳ | ۰.۰۰۰ | ۰.۳۴۶۱۵ | ۰.۲۱۱۶ | ۰.۴۸۰۷ |

جدول ۹. نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم

| مقدار آزمون = ۳ | | | | | |
|-----------------|-----------------|------------------------|------------------|----------------------------|---------|
| آماره T | درجه آزادی (Df) | سطح معناداری (دو طرفه) | میانگین اختلافات | ۹۵٪ فاصله اطمینان تفاوت‌ها | |
| | | | | حد پایین | حد بالا |
| ۹.۱۰۲ | ۱۰۳ | ۰.۰۰۰ | ۰.۵۳۶۵۴ | ۰.۴۱۹۶ | ۰.۶۵۳۴ |

جدول ۱۰. نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم برای متغیر سابقه کار

| مجموع مربعات | درجه آزادی | میانگین مجموع مربعات | آماره F | سطح معناداری |
|--------------|------------|----------------------|---------|--------------|
| ۴.۹ | ۵ | ۰.۹۸ | ۲.۹۷۱ | ۰.۰۱۵ |
| ۳۲.۳۲۱ | ۹۸ | ۰.۳۳ | | |
| ۳۷.۲۲۱ | ۱۰۳ | | | |

هزینه کمی در برداشته باشد. نتایج دیگر بیانگر آن است که گزارشگری مالی به موقع در دانشگاه‌ها منجر به وصول به موقع تر مطالبات دانشگاه از سازمان‌های بیمه‌گر شده است. همچنین نتایج حاکی از آن است که صورت‌های مالی حسابرسی شده هر چند قابلیت اتکا را افزایش می‌دهد اما تأخیر در ارائه آن به هیئت امنا دانشگاه‌ها، اثر و سودمندی اطلاعات برای استفاده‌کنندگان را کاهش می‌دهد. لکن ارائه اطلاعات به صورت به‌روز، از طریق سامانه‌های مختلفی مانند داشبورد نظام نوین، سجاده، آواب و... که در نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی وجود دارند، تا حدود زیادی این کاستی را پوشش داده‌اند به طوری که بسیاری از تصمیمات مدیران ارشد وزارت بهداشت، بویژه در خصوص طرح تحول سلامت که از طرح‌های مهم دولت است بر مبنای همین سامانه‌ها گرفته می‌شود.

پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

نتایج بیانگر این است که ویژگی‌های کیفی اطلاعات برگرفته شده از نظام گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی با ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، از نظر نحوه ارائه اطلاعات، مطابقت دارد. همچنین یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از آن است که دانشگاه‌های علوم پزشکی، با اندک تغییرات و بازنگری در نحوه ارائه صورت‌های مالی و گزارشگری خود می‌توانند با استانداردهای حسابداری بخش عمومی همسو شوند.

در این پژوهش، ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، مورد بررسی قرار گرفته است لذا پیشنهاد می‌شود در راستای ارتقای سطح کیفی اطلاعات ارائه شده در بخش عمومی، چنین پژوهش‌هایی در سایر دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های عمومی نیز پس از استقرار حسابداری تعهدی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، انجام شود.

همچنین پیشنهاد می‌شود موضوعاتی مانند "بررسی تطبیقی صورت‌های مالی ارائه شده با استاندارد شماره ۱ حسابداری بخش عمومی" و "تأثیر حسابرسی مستقل بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی" در دانشگاه‌های علوم پزشکی یا هر سازمان یا دستگاه اجرایی دیگر در بخش عمومی انجام شود.

در گزارش‌های مالی، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های میان دو مجموعه رویدادها را تشخیص دهند. همچنین امکان مقایسه آگاهانه بین واحدهای دانشگاه‌ها، از جنبه هزینه و درآمد و امکان مقایسه آگاهانه گزارش‌های مالی دانشگاه‌ها را با گزارش‌های سال‌های قبل فراهم می‌نماید. بیش از ۸۲ درصد پاسخ‌دهندگان بر این باورند استفاده از نرم‌افزار یکسان و یکپارچه در گزارشگری مالی دانشگاه‌ها، امکان مقایسه بهتر اطلاعات را به استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی می‌دهد. نتایج فرضیه بالا با نتایج فرضیه ۵ پژوهش مهدوی و ماهر مطابقت ندارد. طی سال‌های اخیر، نرم‌افزار نظام نوین مالی نسبت به سال‌های اولیه طراحی آن، ارتقای زیادی نسبت به زمان پژوهش مهدوی و ماهر داشته و امکان مقایسه‌پذیری گزارش‌های مالی دانشگاه‌ها را به نحو مطلوبی برای استفاده‌کنندگان فراهم آورده است. نتایج فرضیه بالا با نتایج پژوهش موسوی شیرینی و همکاران مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۲ (قابل فهم بودن): نتایج تجزیه و

تحلیل این فرضیه حاکی از آن است که اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی دانشگاه‌ها به صورت روشن و صریح ارائه شده و طبقه‌بندی و افشا اطلاعات در گزارش‌ها و صورت‌های مالی دانشگاه‌ها به نحوی است که استفاده‌کنندگان به راحتی می‌توانند آن را درک کنند. همچنین شکل صورت‌های مالی دانشگاه‌ها با استانداردهای حسابداری بخش عمومی که اخیراً لازم‌الاجرا گردیده، هم‌خوانی داشته و منجر به بهبود قابلیت درک آن توسط استفاده‌کنندگان می‌شود. نتایج فرضیه بالا مطابق با نتایج فرضیه ۳ پژوهش مهدوی و ماهر، پژوهش‌های آقایی و همکاران و موسوی شیرینی و همکاران مطابقت دارد.

فرضیه فرعی ۳ (به موقع بودن): نتایج حاصل از

تجزیه و تحلیل فرضیه سوم نشان داد "ویژگی به موقع بودن گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد" و این فرضیه نیز پذیرفته شد. نتایج تجزیه و تحلیل این فرضیه نشان می‌دهد که در صورت ضرورت، دانشگاه‌ها می‌توانند اطلاعات مالی را در فواصل زمانی کوتاه‌تری در دسترس استفاده‌کنندگان قرار دهد و ارائه اطلاعات مالی به موقع برای دانشگاه‌ها هزینه کمی در بر دارد. یکپارچه بودن نرم‌افزار و یکسان بودن رویه‌ها، در تمامی دانشگاه‌ها باعث شده که ارائه اطلاعات

منابع

- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. (۱۳۹۳). *اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی* (چاپ سوم). سازمان حسابرسی.
- مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی (اهداف گزارشگری مالی)، سایت سازمان حسابرسی <http://www.audit.org.ir>
- مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی (ویژگی‌های کیفی)، سایت سازمان حسابرسی <http://www.audit.org.ir>
- موسوی شیرینی، سید محمود؛ صادقی، محمدحسین. (پاییز و زمستان، ۱۳۹۳). "ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور". *دوفصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۱)، ۲۹-۳۸.
- مهدوی، غلامحسین؛ جمالیان پور، مظفر. (۱۳۸۹). "بررسی عوامل مؤثر بر سرعت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۴(۶)، ۸۹-۱۰۸.
- مهدوی، غلامحسین؛ ماهر، هادی. (۱۳۹۱). "بررسی نگرش مدیران نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده (مورد مطالعه: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی استان فارس)". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۳)، ۷۸-۹۶.
- وکیلی فرد، حمید رضا؛ رستمی، وهاب. (۱۳۸۹). "تحلیل دامنه شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین اعضای حرفه، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بر پایه ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی". *مجله حسابداری مدیریت*، ۳(۶)، ۲۵-۳۹.
- Bergmann, A. (2009). *Public sector financial management*. Governmental Accounting Standards Setting committee.
- Governmental Accounting Standards Board. (2011). "The Timeliness of Financial Reporting by State and Local Governments compared with the Needs of Users". 401 Merritt 7, P.O. Box 5116, Norwalk, CT 06856-5116, March 2011, www.gasb.org.
- Mariana, I. & Nicoleta, E. (2012). "IPSAS and the Application of These Standards in the Romania". *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 35-39.
- McPhee, I. (2006). "How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australian Public Sector Finance and Management Conference*. Available at: <http://www.anao.gov.au/media/uploads/documents/financial-management-in-the-public-sector2.pdf>.
- Talebrinka, O.J. & Sacco, J.F.
- آقای، محمدعلی؛ انواری رستمی، علی اصغر؛ احمدیان، وحید؛ منتظری، قاسم. (۱۳۹۲). "رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی: کاربرد فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP)". *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۳۸(۱۱)، ۱-۲۷.
- ابوالحلاج، مسعود. (۱۳۸۹). *تغییر مبنای نظام مالی بخش عمومی (کام اول: تغییر از حسابداری نقدی به تعهدی)*. تهران: انتشارات سرنوشت سازان.
- اعتمادی، حسین؛ باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ دیانتی، زهرا. (۱۳۸۸). "تأثیر فرهنگ سازمانی، تمرکز مالکیت و ساختار مالکیت بر کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران". *فصلنامه علوم مدیریت ایران*، ۱۵، ۵۹-۸۵.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران" *پیک نور*، ۵(۴).
- برزو زاده، محسن. (۱۳۹۳). "تحلیلی نظری پیرامون نظام مالی ایران". *دوماهنامه حسابرس*، ۱۶(۷۱).
- بزرگ اصل، موسی. (۱۳۹۳). *مجموعه مقالات دومین همایش ملی استانداردهای حسابداری بخش عمومی (دیباچه) (چاپ اول)*. وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- ثقفی، علی. (۱۳۹۲). *نظریه‌های حسابداری (جلد اول)*. انتشارات انجمن حسابداری ایران.
- شمس، مهناز. (۱۳۹۳). "اهمیت گزارشگری مالی به موقع در بخش عمومی". *دوماهنامه حسابرس*، ۱۷(۱)، ۱۰۴.
- کردستانی، غلامرضا؛ نصیری، محمد. (۱۳۸۸). "کارایی گزارشگری مالی و ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی". *حسابدار*، ۲۵(۲۰۹)، ۵۸-۶۵.

- (2007). "Rationalization of Financial Statement Fraud Government: An Austrain perspevtive". *Critical Perspevtives on Accounting*, 4(18), 489-507.
- Tiron-Todor, A. & Mutiu, A. (2005). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *Studia Universitatis Babes Bolyai Oeconomica* 1990, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=906813>.



Contents



**Transition from Cash to Accruals Accounting in Iran Public Sector:
The Required Time Period /9**

S.R. Akrami, A.F.Ghayoumi, M.H. Ghadirin Arani

The Effect of Tight Budget Control on Iran's Budget Deviation /19

S. Bazrafshan, A. Khodamipour

**The Effect of Social Capital on Improving the Accountability of Public
Sector Managers /31**

K. Ghaderi

**The Empirical Study of the Implications and Challenges of the Pilot Implementation
of the Value-Added Tax (VAT) in Iran Tax System /43**

F. Babaei, H. Jahangiri Kolouri, F. Peykani

**Investigating the Impact of Empowerment through Motivational Level on Job
Performance Indicators (Case study: Ministry of Economic Affairs and Finance) /59**

M.R. Rabeei Mandejin, S. Gholizadeh Nargesi

**Investigating the Effect of Knowledge Management on the Efficiency of the Financial
Sector of Executable Organizations (Case study: Mashhad Municipality) /71**

S.H. Vaghfi, M. Ghomian, A. Fayaz, S. Khajehzadeh

**The Necessity of Establishment of Performance Audit from the Viewpoint of
Public Sector Auditors /79**

M. Nazaripour

**Financial Reporting Quality based on Public Sector Accounting Standards
for Information Presentation /93**

Z. Pourzamani, D. Moeiniyan



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. 2 (Series. 6), Spring & Summer 2017

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