

به نام خداوند جان و خرد



دو فصلنامه (علمی-پژوهشی)

# حسابداری دولتی



سال چهارم، شماره ۲ (پیاپی ۸)، بهار و تابستان ۹۷

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: غزال حلوائی، پریسا رضانی، مریم رفیعی

براساس اعلام دفتر سیاست گذاری و امور پژوهشی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری

طی نامه شماره ۳/۱۸/۲۱۴۸۷۶ مورخ ۹۶/۹/۲۰ «دو فصلنامه حسابداری دولتی»

از شماره ۳ پاییز و زمستان ۹۴ دارای امتیاز علمی-پژوهشی می باشد.

پست الکترونیکی: [gaa@pnu.ac.ir](mailto:gaa@pnu.ac.ir)

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

تلفن: ۰۲۱۴۴۷۲۲۷۵۷

آدرس پستی دبیرخانه:

تهران، انتهای اتوبان شهید همت، شهرک شهید باقری، بعد از شهرداری منطقه ۲۲، دانشگاه پیام

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

## منشور اخلاقی نشریات علمی- پژوهشی دانشگاه پیام نور

این منشور تعهدنامه‌ای است که برخی حدود اخلاقی و مسئولیت‌های 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 هیئت‌تحریریه و سردبیران نشریات موظف هستند تمام اصول اخلاق پژوهشی و مسئولیت‌های 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 هیئت‌تحریریه و سردبیر به‌منزله دانستن و تبعیت از این حقوق می‌باشد و در صورت احراز عدم پایبندی هر یک از این افراد به این اصول و مسئولیت‌ها، 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 به‌عنوان 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 به‌عنوان 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 به‌معنای دستکاری مواد، ابزار و فرایند پژوهشی یا تغییر و حذف داده‌هاست به‌نحوی که سبب می‌گردد تا نتایج پژوهش با نتایج واقعی تفاوت داشته‌باشند.
- **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 به‌کار 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 داشته‌باشند:
- بررسی کیفی، محتوایی و علمی مقالات به‌منظور 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، مؤسسات و شرکت‌های خاص به‌وسیله 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 به‌طور 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 به‌عنوان 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 دراختیار 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 به‌طور 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 غیراخلاقی 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 به‌طور 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](http://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 بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۳	ولی خدادادی	دانشگاه شهید چمران اهواز	دانشیار	حسابداری
۴	علی رحمانی	دانشگاه الزهرا	دانشیار	حسابداری
۵	جواد رضازاده	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۶	محمد کاشانی پور	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۷	غلامرضا کردستانی	دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)	دانشیار	حسابداری
۸	عزیز گرد	دانشگاه پیام نور تهران غرب	دانشیار	حسابداری
۹	بیتا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری
۱۰	عبدالکریم مقدم	دانشگاه پیام نور سمنان	دانشیار	حسابداری
۱۱	سید محمود موسوی شیری	دانشگاه پیام نور مرکز مشهد	دانشیار	حسابداری
۱۲	ساسان مهرانی	دانشگاه تهران	دانشیار	حسابداری

همکاران علمی دو فصلنامه (داوران)

۱	غریبه اسماعیلی کیا	دانشگاه ایلام	استادیار	۹	فرشید خیرالهی	دانشگاه رازی کرمانشاه	استادیار
۲	جعفر باباجانی	دانشگاه علامه طباطبایی	استاد تمام	۱۰	رویا دارابی	دانشگاه آزاد تهران جنوب	استادیار
۳	زهرا پورزمانی	دانشگاه آزاد تهران مرکز	دانشیار	۱۱	حلیمه رحمانی	مؤسسه آموزش عالی بینالود	استادیار
۴	مرضیه توحیدی نژاد	-	پژوهشگر	۱۲	بیتا مشایخی	دانشگاه تهران	دانشیار
۵	حسین جباری	دانشگاه آزاد فیروزکوه	استادیار	۱۳	علیرضا مؤمنی	دانشگاه پیام نور	استادیار
۶	زهرا حاجیها	دانشگاه آزاد تهران شرق	استادیار	۱۴	محمد نظری پور	دانشگاه کردستان	استادیار
۷	رضوان حجازی	دانشگاه الزهرا	استاد تمام	۱۵	سید حسام وقفی	دانشگاه پیام نور	مربی
۸	نهایه حیاتی	-	پژوهشگر	۱۶	مهدی یعقوبی	-	پژوهشگر

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

### تنظیمات کلی

محیط نرم‌افزاری Word 2007 به بالا و اندازه صفحه A4

### ساختار مقاله

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

- عنوان کامل مقاله؛
- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛
- رتبه علمی و نام مؤسسه یا دانشگاه یا محل اشتغال (به صورت فارسی و انگلیسی)؛
- نشانی کامل نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شماره تلفن، نمابر؛
- نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛
- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

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

- چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف مقاله، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به دانش (در مجموع حداکثر ۱۶۵ کلمه)؛
- واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه)؛
- کد طبقه‌بندی موضوعی: این کدگذاری برای طبقه‌بندی موضوعی در ادبیات اقتصادی طراحی شده است و جزئیات نحوه استفاده از آن در پایگاه اینترنتی <http://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> و همچنین فایل PDF آن در سایت مجله قسمت راهنمای نویسندگان قابل دسترسی است؛

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

- مقدمه (چند پاراگراف شامل بیان مسأله، مبانی نظری، هدف، اهمیت و ضرورت آن)؛
- مروری بر پیشینه؛
- تدوین فرضیه‌های پژوهش؛
- روش پژوهش (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد) جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛
- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛
- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسأله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج (توصیه‌های سیاستی صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد) و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی با توجه به محدودیت‌های پژوهش یا

چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛

منابع؛

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

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

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

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

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

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

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

۴-۳. فرمول‌ها: به صورت صحیح تایپ شود.

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

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

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

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

قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۳	– عنوان مقاله فارسی
قلم B Mitra، اندازه قلم ۱۰، به صورت پررنگ (Bold)، وسط چین	– 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)، وسط چین	– 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

## فهرست

- ۹ ..... بررسی تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری .....  
غلامرضا کردستانی، امیر خانکی، حوریه قانونی شیشوان
- ۲۳ ..... تبیین مؤلفه‌های اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) دستگاه‌های دولتی و ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور در اجرای آن .....  
امید اسلام‌زاده، ناصر ایزدی‌نیا، داریوش فروغی
- ۴۱ ..... طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی .....  
سید علی‌اکبر احمدی، علیرضا روزبهانی
- ۵۵ ..... تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت‌یابی (مطالعه موردی: دانشگاه تهران) .....  
کاوه مهرانی، علی محمودی، علی رحمانی، ابوعلی ودادهیر
- ۷۵ ..... مطالعه رابطه بین شرکت‌های دولتی، ابعاد عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت .....  
وحید امین، خسرو فغانی ماکرانی، علی ذبیحی
- ۹۳ ..... ارائه الگوی پیش‌بینی محدودیت مالی (مطالعه موردی: شرکت‌های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) .....  
مریم سلمانیان، حمیدرضا وکیلی‌فرد، محسن حمیدیان، فاطمه صراف، رویا دارابی
- ۱۰۵ ..... بررسی عوامل مؤثر بر شناسایی اموال دولت با استفاده از فازی تاپسیس (مورد مطالعه: استان یزد) .....  
محسن حجازی، محمدرضا حاجی‌قاسمی، علیرضا دهقانی‌زاده بغدادآباد
- ۱۱۵ ..... استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران: نگرش خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه .....  
غریبه اسماعیلی‌کیا
- ۱۳۵ ..... بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری .....  
هدی مجبوری یزدی، شعبان محمدی، عبدالحسین طالبی نجف‌آبادی، نرجس کمالی کرمانی



## بررسی تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری

غلامرضا کردستانی<sup>۱</sup>، \*امیر خانکی<sup>۲</sup>، حوریه قانونی شیشوان<sup>۳</sup>

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

۲. کارشناسی‌ارشد حسابداری، ایران.

۳. کارشناسی‌ارشد حسابداری، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۲/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۴/۱۷

## The Impact of a Change in the Public Sector Accounting Policies on Administrative Reform

Gh. Kordestani<sup>1</sup>, \*A. Khanaki<sup>2</sup>, H. Ghanooni<sup>3</sup>

1. Associate Professor in Accounting, Imam Khomeini International University, Ghazvin, Iran.

2. M.A. in Accounting, Iran.

3. M.A. in Accounting, Iran.

Received: 2018/3/13

Accepted: 2018/7/8

## Abstract

The objective of this study is the impact of a change in the public sector accounting policies on administrative reform. policy change in the public sector accounting will improve processes, external administrative corruption-financial. Research method is survey. In terms of time, it was done in 2017. Data from 119 questionnaires that students, professors and experts in the field of accounting distributed were collected. Student t test is used to analyze the hypotheses. These findings suggest that the change in the public sector accounting policies on improving processes influential also change in policies on improving public sector accounting external interaction, reducing the financial and administrative corruption-violations. Given the impact of changes in public accounting policies on administrative reform It can be concluded that the management of the business processes of the organizations will be improved and efficiency will increase also reduces fraud, Infringement, and financial corruption in organizations.

## چکیده

بررسی تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری هدف این پژوهش است. انتظار می‌رود تغییر خط‌مشی در حسابداری بخش عمومی موجب اصلاح و بهبود فرایندها، بهبود تعاملات برون‌سازمانی و کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی شود. روش پژوهش پیمایشی است. از نظر زمانی نیز در سال ۱۳۹۶ انجام شده است. داده‌ها، از طریق تعداد ۱۱۹ پرسش‌نامه که بین دانشجویان، اساتید و خبرگان رشته حسابداری توزیع شده جمع‌آوری گردید و برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها نیز آزمون t استیودنت به کار گرفته شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیر گذار است. همچنین شواهد حاکی از این است که تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون‌سازمانی، کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیر گذار است. با توجه به تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری، می‌توان نتیجه گرفت که مدیریت فرایندهای کاری سازمان‌ها، بهبود یافته و کارایی افزایش یابد. همچنین در سازمان‌ها پنهان‌سازی، تقلب، تخلف و فساد مالی کاهش یابد.

**Keywords:** Policies Public Sector Accounting, Accrual Accounting, Administrative Reform.

**واژه‌های کلیدی:** خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی، حسابداری تعهدی، اصلاحات اداری.

**JEL Classification:** K19

طبقه‌بندی موضوعی: K19

## مقدمه

هدف این پژوهش بررسی تأثیر تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری می‌باشد. شواهد حاکی از آن است که انگیزه‌های تغییر مسیر به سمت حسابداری تعهدی در میان کشورهای مختلف، متفاوت بوده است؛ اما به طور عموم، سیستم تعهدی به عنوان راه افزایش شفاف‌سازی بودجه و ابزار افزایش کارایی و بهره‌وری در کل سیستم در نظر گرفته می‌شود (کوهن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲).

حسابداری تعهدی از این منظر که در بهبود پاسخگویی، شفافیت و مشارکت شهروندان به عنوان نمادهای حاکمیت نوین و ارتقای اعتماد شهروندان به دولت می‌باشد، مورد حمایت واقع شده است (رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰).

بررسی‌ها نشان می‌دهد که وجود یک سیستم حسابداری دولتی مطلوب که بر پایه آن بتوان اطلاعات به‌هنگام، اتکاپذیر و کامل در مورد فعالیت‌های بخش دولتی را برای عموم منتشر کرد، منجر به امکان نظارت بهتر مردم بر ارائه خدمات دولتی، شفافیت، بهبود عملکرد بخش دولتی و در نهایت اصلاح بخش عمومی خواهد شد (معینیان، ۱۳۹۴).

اگرچه مزایای اطلاعات ناشی از سامانه‌های حسابداری تعهدی کامل در بخش خصوصی مشخص و تأیید شده است و اعتقاد بر این است که این قبیل سامانه‌های گزارشگری و حسابداری اطلاعات مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهمی را در اختیار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی این قبیل مؤسسات قرار می‌دهد. اما سودمندی سامانه‌های حسابداری مبتنی بر تعهدی کامل در بخش دولتی هنوز به صورت قطعی به تأیید صاحب‌نظران حسابداری نرسیده است.

عده‌ای از صاحب‌نظران حسابداری از جمله مک فی<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)، معتقدند که حسابداری مبتنی بر مبنای تعهدی کامل می‌تواند در بخش دولتی نیز همچون بخش خصوصی مفید و مثمرتر واقع شود و کمک شایانی به پاسخگویی، تصمیم‌گیری‌های بهینه مدیران و انجام برنامه‌ریزی‌های کارا و اثر بخش با رعایت صرفه اقتصادی به منظور استفاده بهینه از منابع محدود در اختیار مدیران نمایند و عده‌ای نیز با این توجیه که سود دارای معنا و مفهومی در بخش‌های دولتی نیست، به کارگیری حسابداری تعهدی را مفید نمی‌دانند (کربلایی، ۱۳۹۵).

به طور کلی پذیرش سیستم حسابداری تعهدی روند رو به رشدی در سراسر جهان داشته است، اما نحوه پذیرش آن در کشورهای مختلف، متفاوت بوده است (طالب نیا، ۱۳۹۰). کشورها جهت پذیرش این سیستم در شرف اصلاحات ساختاری قرار گرفته‌اند، اما چگونگی اصلاحات و تعامل عوامل مؤثر بر این فرایند، چالشی جدی است. وجود چارچوب نظری جهت توضیح فرایند اصلاحات و توصیف فضای پیرامون آن انکارناپذیر است (وکیلی‌فرد و نظری، ۱۳۹۱).

تغییر از حسابداری تعهدی به نقدی، نه تنها یک تغییر سیستم حسابداری بلکه تغییری مفهومی در به‌کارگیری اصول و استانداردهای حسابداری در مدیریت بخش عمومی است (کردستانی، ۱۳۸۸).

از سوی دیگر جنبش نرم‌افزاری و تغییر و تحول سریع عصر امروز در حوزه علوم مدیریت و همچنین تأثیرات آن در حسابداری و گزارش‌دهی به صاحبان سرمایه، افراد مسئول در این امر را به آن واداشته که به فکر یافتن راه‌حلی برای حرکت سریع به سوی رشد و توسعه باشند (خواجوی و اعتمادی، ۱۳۸۹)، این اصلاحات در سال‌های اخیر اثرات قابل ملاحظه‌ای بر گستره، ماهیت، ارائه و مدیریت خدمات عمومی گذارده است (محمدی، ۱۳۹۱).

به منظور تغییر سیاست‌های حسابداری بخش عمومی ضروری است که اصلاحاتی از قبیل اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، اصلاح و بازنگری فرایندها و رویه‌های عملیاتی در نظام مالی و محاسباتی، تدوین دستورالعمل‌های جدید و یا اصلاح دستورالعمل موجود، به کارگیری کارآمد و اثربخش تکنولوژی و ... شکل بگیرد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳).

از جمله دلایل تمایل دولت‌ها به استفاده از سیستم تعهدی می‌توان به این موارد اشاره نمود که، شفافیت داخلی و خارجی گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد و این عامل عملکرد سازمان‌ها را به سمت تخصیص مطلوب منابع بیشتر سوق می‌دهد. همچنین باعث فراهم نمودن امکان محاسبه بهای تمام شده کامل فعالیت که منجر به ارزیابی کارایی، مدیریت هزینه‌ها و تخصیص مطلوب منابع و بهبود عملکرد می‌شود (کردستانی، ۱۳۸۹).

که با دستیابی به مجموعه این مزیت‌ها می‌توان در جهت بهبود اصلاح اداری سازمان‌ها گام‌های مؤثری برداشت. نظام اداری و مالی در سازمان‌ها نقش بسیار مهمی در توسعه کشور دارد و می‌تواند فرایند توسعه کشور را از نظر

۵. آموزش،
  ۶. شایسته‌سالاری،
  ۷. قانون‌گرایی،
  ۸. استقرار توسعه سامانه‌های الکترونیکی،
  ۹. الگوی مصرف و بهره‌وری،
- از شاخص‌های نه‌گانه اندازه‌گیری سلامت نظام اداری و مالی می‌باشد (خبره، ۱۳۹۲).

به‌طور کلی امروزه اصلاح اداری یکی از مهمترین فعالیت‌های دولت‌ها در گوشه و کنار جهان است. در بسیاری از کشورهای صنعتی شده و توسعه‌یافته، اصلاح اداری به معنای فرایند تغییر در ساختارها و رویه‌های اداری در حوزه خدمات عمومی است و دلیل آن عدم رفع انتظارات محیط سیاسی و اجتماعی است. در ملل در حال توسعه، اصلاح اداری به مفهوم مدرن‌سازی و تغییر در جامعه برای اثرگذاری بر دگرگونی اجتماعی و اقتصادی است.

باتوجه به توضیحات فوق، مسئله اصلی این مطالعه بررسی تأثیر تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری می‌باشد. سؤالاتی که این مطالعه به دنبال پاسخگویی به آن می‌باشد این است که:

- آیا تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها (کاهش هزینه‌های فرایند، مدیریت عملکرد فرایند) تأثیرگذار است؟
- آیا تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی تأثیرگذار است؟
- آیا تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است؟

### اصلاحات حسابداری بخش عمومی و اصلاحات اداری

در سال‌های اخیر تلاش‌های بسیاری برای اصلاحات حسابداری بخش عمومی به منظور به‌کارگیری حسابداری تعهدی در نظام گزارشگری برخی از کشورها از جمله ایران انجام شده است. مهمترین هدف نظام حسابداری و گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعاتی است که مدیران را در ایفای اثربخش مسئولیت پاسخگویی یاری کند (نقی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۴).

با توجه به اینکه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌تواند بر ابعاد مختلف پاسخگویی مدیران از قبیل: عمومی، مدیریتی، مالی، حرفه‌ای، قانونی، اجتماعی و عملیاتی تأثیرگذار باشد، از این رو می‌توان این‌گونه بحث نمود که با انجام اصلاحات حسابداری در بخش عمومی

عدالت تسریع کند و یک نظام سالم، پاک و چالاک را ارائه دهد. به هر حال اصلاح نظام اداری و مالی و رسیدن به یک نظام سالم، آرمانی در نظام اداری است که نقطه مطلوب آن یک نظام ارزشی را می‌طلبد یعنی نقطه‌ای که مردم کاملاً نسبت به نظام اداری و مالی اعتماد داشته باشند و این نظام هم در خدمت مردم باشد (ملکی، ۱۳۹۱).

سلامت نظام مالی، رقابت در بخش خصوصی را به همراه خواهد داشت. از طرفی رشد و توسعه قوانین حاکم بر اداره بنگاه‌های تجاری سبب می‌شود تا شرکت‌ها به صورت جدی مبارزه با فساد را در دستور کار خود قرار داده تا به‌وسیله افزایش استفاده از ابزارهای کنترل درون سازمانی، شهرت و اعتبار خود و همچنین منافع سهامدارانشان را حفظ نمایند و از این امر به‌عنوان گواهی بر مدیریت سلامت اداری و مالی بهره ببرند زیرا زیربنای هرگونه حرکت به سوی رشد و توسعه سازمانی و بهبود فرایند کار در سازمان، شناخت دقیق وضعیت موجود، تشخیص نقاط قوت و ضعف و سپس طرح برنامه‌های سنجیده برای اصلاح جریان امور است (فرزانی‌خواه و دیگران، ۱۳۸۶).

در دنیای کنونی به علت گسترش و توسعه ابزارها و وسایل ارتباط جمعی افزایش سرعت حرکت به سمت جهانی شدن اقتصاد ملی، دلبستگی پیش از پیش کشورها به همدیگر و کاهش قلمرو و اقتدار حاکمیت ملی و سیر فرسایشی آن در حوزه‌های مختلف اقتصاد، سیاست و فرهنگ روز به روز بر اهمیت و حساسیت مبارزه با فساد مالی و اداری افزود می‌شود. به‌طوری که سازمان‌های مهم بین‌المللی نظیر سازمان ملل متحد، بانک جهانی، سازمان شفافیت بین‌الملل و اتحادیه اروپا مبارزه با آن را توصیه کرده‌اند. بیشتر کشورهای پیشرفته و اتحادیه اروپا به‌طور کلی یکی از شاخص‌های دولت خوب را مبارزه آن دولت با فساد مالی می‌دانند و در دین اسلام هم موضوع مبارزه با فساد مالی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اصلاح نظام اداری و مالی و مقابله با فساد اصلی‌ترین پایه استحکام دولت در جهت پیشبرد اهداف و برنامه‌هاست. برابر ماده ۲۸ قانون "ارتقای سلامت اداری و مالی" شورای دستگاه‌های نظارتی کشور شاخص‌های اندازه‌گیری میزان سلامت اداری و مالی را تعیین و بر این اساس ارائه نموده است:

۱. شفافیت،
۲. نظارت و کنترل داخلی،
۳. پاسخگویی،
۴. انضباط اداری و مالی،

بالادستی جهت مقاصد ارائه گزارش ارزیابی عملکرد شود.

### اصلاح حسابداری بخش عمومی و کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی

فساد مالی می‌تواند به واسطه ضعف‌های سیستم‌های مالی در سازمان گسترش یابد. بررسی‌ها نشان می‌دهد که ضعف و سوءمدیریت، ضعف یا فقدان نظام آموزش مؤثر و کارآمد، نظارت و کنترل ناکارآمد، وجود تبصره‌های گریز در قوانین به‌عنوان عمده علل بروز تخلفات در بخش دولتی ایران شناخته شده است (رهنورد و همکاران، ۱۳۸۹).

که این عوامل می‌تواند ریشه در ضعف نظام حسابداری بخش دولتی داشته باشد، بنابراین انتظار می‌رود تغییر در خطمشی حسابداری بخش عمومی منجر به کاهش شکل‌گیری تخلفات مالی، کشف تخلفات مالی، افزایش کارایی سیستم‌های کنترل داخلی، نظارت بهتر حسابرسی داخلی به‌عنوان عاملی مؤثر برای پیشگیری تخلفات مالی، کاهش پنهان‌سازی تقلب و تخلف و افزایش انضباط مالی و اداری در سازمان‌ها گردد.

### مروری بر پیشینه پژوهش

در خصوص تغییر نظام حسابداری بخش عمومی، صالح<sup>۳</sup> (۲۰۰۷)، با انجام مطالعه‌ای به بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش دولتی پرداخت. یافته‌های محقق حاکی از این است که یکی از عوامل مؤثر بر حرکت به سوی حسابداری تعهدی در بخش دولتی، داشتن حسابداران حرفه‌ای است که دارای دانش کافی در حسابداری باشند. وی اشاره می‌کند تنها کشورهای می‌توانند حسابداری تعهدی را در بخش دولتی اجرا کنند که ارزیابی‌ها بیانگر فزونی منافع بر مخارج برای این تغییر باشد. تودور<sup>۴</sup> (۲۰۰۸)، نیز پس از بررسی دلایل گرایش دولت‌ها به حسابداری تعهدی، نشان داد که دلایل مدیریتی و کنترلی مهمترین عامل حرکت از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و نیوزلند بوده است.

سگوین<sup>۵</sup> (۲۰۰۸)، به بررسی فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا پرداخت و با بررسی چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و بیان مزایای اجرای این

می‌توان اصلاحاتی را نیز در حوزه اداری، عملیاتی نمود. از جمله اصلاحات بخش اداری می‌توان به بهبود فرایندها، بهبود تعاملات برون سازمانی و کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی اشاره نمود که در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

### اصلاح حسابداری بخش عمومی و بهبود فرایندها

انتظار می‌رود که با انجام تغییر در خطمشی حسابداری عمومی و ایجاد اصلاحات و بهبود سیستم حسابداری بخش عمومی، بتوان در اصلاح فرایندهای شناسایی، ثبت و گزارشگری اقلام درآمدی، هزینه‌ای و دارایی سازمان گام برداشت. همچنین اصلاحات حسابداری در بخش عمومی نیز می‌تواند به اصلاح فرایندهای اداری مرتبط با حوزه مالی سازمان، کاهش بهای تمام شده فرایندهای ارائه خدمات سازمان، کاهش زمان انجام فرایندهای کاری سازمان، مدیریت عملکرد فرایندهای کاری سازمان و افزایش کارایی سازمان منتج شود.

### اصلاح حسابداری بخش عمومی و بهبود تعاملات برون سازمانی

پاسخگویی دستگاه‌های بخش عمومی و ایجاد شفافیت مالی، به همراه ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا جهت اخذ تصمیمات، از مهمترین اهداف نظام حسابداری دولتی می‌باشد. تجربیات نیم قرن اخیر نشان داده است که تحقق اهداف فوق بدون بهره‌گیری از پشتوانه نظری مستحکم و استقرار نظام حسابداری در این چارچوب نظری امکان‌پذیر نمی‌باشد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۳).

همان‌طور که بحث شد با توجه به اینکه اصلاح حسابداری بخش عمومی و بهره‌گیری از نظام حسابداری تعهدی می‌تواند نقش مؤثری در ارتقای سطح پاسخگویی نظام حسابداری ایفا کند، که این امر می‌تواند منجر به بهبود تعاملات برون سازمان و ارائه گزارشات به حوزه‌ها، سازمان‌ها و گروه‌های مختلف شود. انتظار می‌رود که تغییر در خطمشی حسابداری بخش عمومی، منتج به ارائه گزارشات مناسب‌تر به سازمان برنامه و بودجه جهت مقاصد تأمین بودجه شود. همچنین انجام اصلاحات حسابداری بخش عمومی می‌تواند منجر به ارائه گزارشات مطلوب به بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، ارائه گزارشات قابل فهم به عموم جهت مقاصد گزارشگری عملکرد به جامعه، ارائه گزارشات مربوط و قابل مقایسه، به سازمان‌های

3. Saleh  
4. Tudor  
5. Seguin

مدیریت عملکرد، گزارشگری مالی، سیستم‌های حسابداری صورت پذیرفته است.

کردستانی و همکاران (۱۳۸۹)، پس از بررسی مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی به این نتیجه رسیدند که به‌کارگیری مبنای تعهدی در بخش دولتی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها، انعکاس هزینه‌های واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با مبالغ پیش‌بینی شده در بودجه، انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت، فراهم کردن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیات می‌شود.

به نظر محسنی (۱۳۹۲)، چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در چهار حوزه زیر قابل طبقه‌بندی است:

الف- چگونگی تهیه ارائه اطلاعات بودجه‌ای برای مقایسه بودجه و عملکرد،

ب- چالش در انطباق تعاریف بر اساس استانداردها و قانون محاسبات عمومی،

ج- چالش در تفاوت در مبنای حسابداری براساس استانداردها (تعهدی) و قانون محاسبات عمومی (نقدی) تعدیل شده،

د- چالش در تفاوت در نحوه تهیه، محتوا و ارائه صورت‌های مالی طبقه‌بندی شده.

سلیمانی (۱۳۹۴)، نیز نشان داد که اجرای حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی شمال غرب کشور و همچنین بر سرعت تصمیم‌گیری و در پاسخگویی مدیران بر پاسخگویی حرفه‌ای مدیران بیشتر اثر را گذاشته است.

هژبری (۱۳۹۴)، نیز این‌گونه نتیجه گرفت که از دید مدیران و کارکنان استفاده از حسابداری تعهدی باعث افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران، اجرای بهتر بودجه‌ریزی عملیاتی، افزایش شفافیت اطلاعات، بهبود قابلیت تصمیم‌گیری مدیران و موجب اثربخشی بیشتر گزارش‌های مالی و نهایتاً بهبود وضعیت گزارشگری مالی می‌شود.

ابوالحلاج و همکاران (۱۳۹۴)، نیز نشان دادند که اجرای حسابداری تعهدی بر هیئت‌رئیس دانشگاه‌ها، مدیران، کارکنان مالی، تخلفات، فرایندها، منابع، حضور حسابرس، شناسایی هزینه‌ها و درآمدها، استقلال واحدها و کنترل داخلی تأثیرگذار می‌باشد.

تفریشی‌نژاد (۱۳۹۵)، نشان داد که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری،

مبنای حسابداری در بخش دولتی، مدلی جامع برای پیاده‌سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه کرد.

به نظر کریستین و دیگران<sup>۶</sup> (۲۰۱۰)، در خصوص دلایل عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در فنلاند، قوانین جاری، به ویژه قوانین مربوط به حسابداری بودجه و اهمیت حسابداری بودجه‌ای، نسبت به مقاصد عمومی گزارشگری مالی، از دلایل عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی هستند.

آیلی و ماریانا<sup>۷</sup> (۲۰۱۲)، در خصوص استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در رومانی نیز نتیجه گرفتند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقاء شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی در رومانی می‌گردد.

نتایج پژوهش بیکر و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۳)، در خصوص آثار تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی نیز نشان می‌داد که این تغییر با دشواری‌های زیادی مواجه است، بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد.

به نظر اولاس ویرتا<sup>۹</sup> (۲۰۱۳)، ساختار مناسب و قوی حسابداری سنتی که قادر به ثبت رویدادهای مالی به صورت تعهدی هستند، مهمترین مانع پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌باشد.

خان<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۶)، نیز به این نتیجه رسید که حسابداری مبنای تعهدی دارای مزیت‌های بسیاری نسبت به حسابداری بر مبنای نقدی می‌باشد که این امر ناشی از تفاوت بین اصول و مبنای بنیادی این دو روش است.

احمد<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۶)، به این نتیجه رسید که عامل تکنولوژی و سیستم و اظهارنظر و عقیده همکاران از عوامل تأثیرگذار بر مقاومت کاربران در پذیرش سیستم حسابداری تعهدی می‌باشد.

تری و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۷)، این‌گونه نشان داد که اصلاحات صورت گرفته در نظام مالی بخش دولتی کشور اندونزی در راستای جنبه‌های مدیریت از قبیل بودجه‌ریزی،

6. Christiaens et al

7. Ilie & Mariana

8. Becker et al

9. Oulasvirta

10. Khan

11. Ahmad

12. Tri et al

عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار است. فرضیه سوم) تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است.

### روش پژوهش

این پژوهش با توجه به هدف، کاربردی است و از آن جا که بر پایه تحقیقات میدانی با استفاده از جمع‌آوری اطلاعات از خبرگان و متخصصان، اقدام شده است در ردیف مطالعات پیمایشی به شمار می‌آید. قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۶ می‌باشد. جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از پرسش‌نامه صورت پذیرفت. در مجموع ۱۵۰ عدد پرسش‌نامه محقق ساخته، به صورت الکترونیکی بین جامعه آماری مدنظر که شامل صاحب‌نظران و کارشناسان حوزه مالی بخش عمومی (اعم از سازمان امور اقتصادی و دارایی، دیوان محاسبات، کانون پرورش فکری، تأمین اجتماعی و سازمان حسابرسی) و همچنین اساتید و فرهیختگان رشته حسابداری توزیع گردید. نهایتاً با پیگیری‌های محقق در مراحل مختلف، تعداد ۱۱۹ پرسش‌نامه جمع‌آوری گردید که برای انجام تحلیل آماری مناسب تشخیص داده شد. نمره‌گذاری پرسش‌نامه از طریق روش لیکرت ۵ درجه‌ای انجام گرفته است و برای تجزیه و تحلیل فرضیات از آزمون  $t$  استیودنت استفاده گردید. در مجموع به منظور بررسی فرضیات پژوهش ۱۷ سؤال در پرسش‌نامه در نظر گرفته شد که ارتباط سؤالات پرسش‌نامه با متغیرهای تحت بررسی در هر فرضیه به شرح جدول ۱ می‌باشد.

با توجه به فرضیات تدوین شده، سؤالات پرسش‌نامه در سه محور کلی تنظیم گردید. محور اول که مرتبط با بهبود فرایندهای سازمان می‌باشد در برگیرنده موارد ذیل می‌باشد:

- اصلاح فرایندهای شناسایی، ثبت و گزارشگری اقلام درآمدی سازمان،

درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار بوده و در نظر گرفتن این عوامل از الزامات به‌کارگیری مبنای تعهدی می‌باشد.

کربلایی (۱۳۹۵)، نیز این‌گونه بحث نمود که عوامل کارایی مدیریتی، بهره‌وری نیروی انسانی، بهبود فرایندهای تصمیم‌گیری، کنترل کارایی و پاسخگویی به‌عنوان عوامل مؤثر بر استقرار حسابداری تعهدی نقش دارند.

نتایج تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که دلایل مدیریتی و کنترلی مهمترین عامل حرکت از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی می‌باشد. همچنین اجرای استانداردهای بخش عمومی منجر به ارتقا، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی می‌گردد. همچنین از عناصر تأثیرگذار بر مقاومت کارکنان در پذیرش سیستم حسابداری تعهدی می‌توان به عامل تکنولوژی و سیستم و اظهارنظر و عقیده همکاران اشاره نمود. همچنین بررسی‌ها نشان‌دهنده این بود که از مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی این است که به‌کارگیری مبنای تعهدی در بخش دولتی موجب جلوگیری از تداخل درآمدها و هزینه‌ها، انعکاس هزینه‌های واقعی سال مالی در گزارش‌ها، مقایسه درآمدها و هزینه‌های واقعی با مبالغ پیش‌بینی شده در بودجه، انعکاس بهتر دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت، فراهم کردن زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیات می‌شود. علاوه‌بر آن اجرای حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران و همچنین بر سرعت تصمیم‌گیری و در پاسخگویی مدیران بر پاسخگویی حرفه‌ای مدیران تأثیرگذار می‌باشد. با در نظر گرفتن هدف پژوهش حاضر فرضیات ذیل بدین منظور در نظر گرفته شده است:

فرضیه اول) تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است.

فرضیه دوم) تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش

جدول ۱. ارتباط سؤالات پرسش‌نامه با متغیرهای تحت بررسی

شماره فرضیه	نام متغیر	سؤال پرسش‌نامه
فرضیه ۱	بهبود فرایندها	۱-۶
فرضیه ۲	بهبود تعاملات برون سازمانی	۷-۱۰
فرضیه ۳	کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی	۱۱-۱۷

مشخصی رسیده و جوابگوی فرضیه‌های پژوهش باشد؟ برای افزایش روایی و اعتبار پرسش‌نامه ابتدا تعدادی پرسش‌نامه بین جمعی از کارشناسان و متخصصان توزیع گردید و کلیه ابهامات در رابطه با سؤالات مشخص گردید. بدین ترتیب تعدادی از سؤالات حذف و تعدادی دیگر می‌توان جایگزین شد. در این پژوهش برای افزایش روایی محتوای پرسش‌نامه از ابزارهای ذیل استفاده گردید:

- ۱) استفاده از نظرات متخصصان و کارشناسان در زمینه مباحث مربوطه،
- ۲) مطالعه پرسش‌نامه‌های مشابه، مقالات و کتب،
- ۳) توزیع ابتدایی پرسش‌نامه بین تعدادی از کارشناسان و اعمال نظرات اصلاحی.

**پایایی:** پایایی یکی از ویژگی‌های فنی ابزار اندازه‌گیری است و دارای این مفهوم می‌باشد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به‌دست می‌دهد. در این پژوهش برای تعیین پایایی پرسش‌نامه به‌وسیله نرم‌افزار SPSS از روش آلفای کرونباخ استفاده شده، که براساس سازگاری درونی پرسش‌نامه به‌دست می‌آید. اگر امتیاز واقعی به سؤالات داده نشود و پاسخ‌های افراد کاملاً به یکدیگر بی‌ارتباط باشد، ضریب  $\alpha$  به سمت صفر میل می‌کند و اگر تمام ارقام سؤالات قابل اعتماد باشند و یک نتیجه را نشان دهند، ضریب  $\alpha$  یک خواهد شد (دامنه ضریب قابلیت اعتماد از صفر تا +۱ می‌باشد). مقدار آلفای کرونباخ محاسبه شده برای سؤالات پرسش‌نامه مقدار ۰/۹۴۶ به‌دست آمده است که بالا و از حد قابل قبول برای مقاصد کاربردی که ۰/۷ است بیشتر می‌باشد. لذا می‌توان ادعا نمود که پرسش‌نامه مورد نظر دارای پایایی قابل قبول است.

### متغیرها و مدل پژوهش

با توجه به هدف پژوهش که بررسی تأثیر تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر اصلاحات اداری می‌باشد از این رو در این مطالعه، متغیر تغییر در سیستم حسابداری به‌عنوان متغیر مستقل و شاخص‌های مربوط به اصلاحات اداری نیز به‌عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است که در شکل ۱ نمایش داده شده است.

### یافته‌های پژوهش

#### بررسی متغیرهای جمعیت شناختی

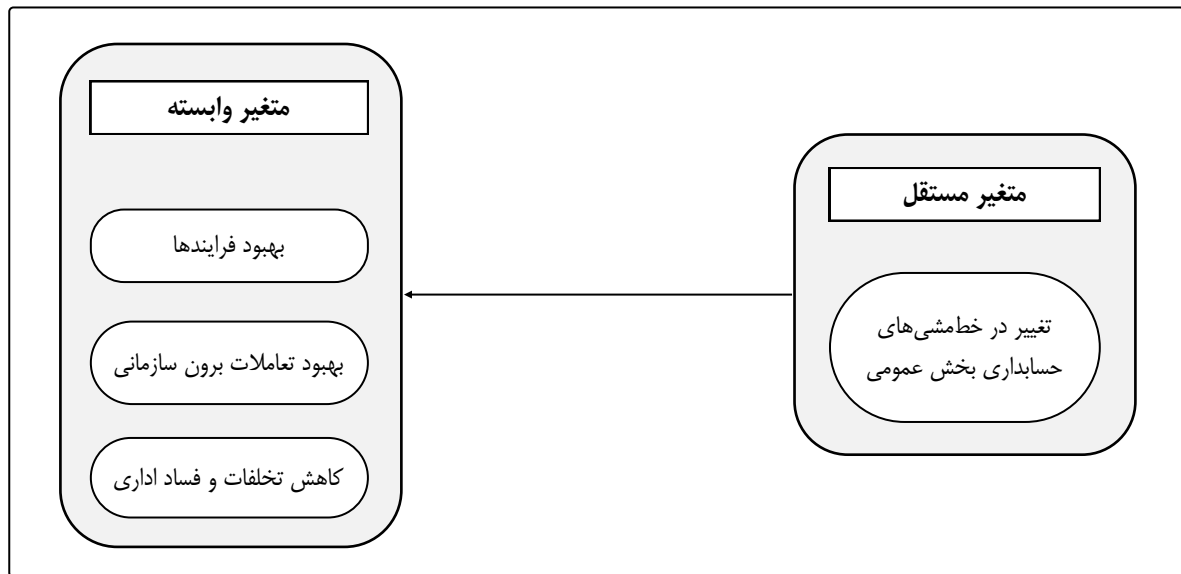
به منظور اطمینان از کیفیت اطلاعات جمع‌آوری شده و

- اصلاح فرایندهای اداری مرتبط با حوزه مالی،
  - کاهش بهای تمام شده فرایندهای ارائه خدمات سازمان،
  - کاهش زمان انجام فرایندهای کاری سازمان،
  - مدیریت عملکرد فرایندهای کاری،
  - افزایش کارایی سازمان.
- محور دوم سؤالات پرسش‌نامه مرتبط با بهبود تعاملات برون سازمانی می‌باشد که در برگیرنده موارد ذیل می‌باشد:
- ارائه گزارشات به سازمان برنامه و بودجه جهت مقاصد تأمین بودجه،
  - ارائه گزارشات مطلوب به بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری،

- ارائه گزارشات قابل فهم به عموم جهت مقاصد گزارشگری عملکرد به جامعه،
  - ارائه گزارشات مربوط و قابل مقایسه، به سازمان‌های بالادستی جهت مقاصد ارائه گزارش ارزیابی عملکرد.
- محور سوم سؤالات پرسش‌نامه مرتبط با کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی می‌باشد که در برگیرنده موارد ذیل می‌باشد:
- کاهش شکل‌گیری تخلفات مالی در سازمان‌ها،
  - کشف تخلفات مالی در سازمان‌ها،
  - افزایش کارایی سیستم‌های کنترل داخلی،
  - نظارت حسابرسی داخلی به‌عنوان عاملی مؤثر برای پیشگیری تخلفات مالی سازمان‌ها،
  - کاهش پنهان‌سازی تقلب و تخلف در سازمان‌ها،
  - افزایش انضباط مالی و اداری سازمان‌ها،
  - روایی و پایایی پرسش‌نامه.

یکی از مهمترین ایرادهایی که به هر پرسش‌نامه‌ای می‌تواند وارد شود، موضوع پایایی و روایی آن است. به‌طور کلی می‌توان گفت که پایایی و روایی هر پژوهشی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است به‌عبارت دیگر، تحقیقاتی که از پایایی و روایی لازم برخوردار نباشد به هیچ‌عنوان نمی‌توان به نتایج آن تحقیقات اتکا کرد. بنابراین، پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنی نیست.

**روایی:** روایی یا صحت به درستی و دقت یک پیشگو در پیش‌بینی مربوط می‌شود. در مسئله روایی سؤال این است که آیا سؤال‌های مطرح شده در پرسش‌نامه می‌تواند ما را به اهداف بیان شده در پژوهش برساند؟ و آیا پرسش‌نامه به شکل صحیحی تنظیم شده است که بتواند به جواب



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

جدول ۳. فراوانی میزان تحصیلات

درصد	فراوانی	میزان تحصیلات
۶٪	۷	دکتری
۴۶٪	۵۵	فوق لیسانس
۴۸٪	۵۷	لیسانس
۱۰۰٪	۱۱۹	جمع

جدول ۲. فراوانی جنسیت

درصد فراوانی	فراوانی	جنسیت
۳۰٪	۳۶	زن
۷۰٪	۸۳	مرد
۱۰۰٪	۱۱۹	جمع

جدول ۵. فراوانی سطح سنی

درصد فراوانی	فراوانی	سطح سنی
۱۰٪	۱۲	۲۰ تا ۳۰ سال
۴۹٪	۵۸	۳۰ تا ۴۰ سال
۳۶٪	۴۳	۴۰ تا ۵۰ سال
۵٪	۶	۵۰ تا ۶۰ سال
۱۰۰٪	۱۱۹	جمع

جدول ۴. فراوانی رشته تحصیلی

درصد فراوانی	فراوانی	رشته تحصیلی
۱٪	۱	اقتصاد
۷۶٪	۹۰	حسابداری
۱۸٪	۲۲	مدیریت
۵٪	۶	سایر رشته‌ها
۱۰۰٪	۱۱۹	جمع

جدول ۶. فراوانی تفکیک مخاطبین

درصد فراوانی	فراوانی	تفکیک مخاطبین
۷٪	۸	اساتید رشته حسابداری
۱۶٪	۱۹	ذی‌حسابان و مدیران مالی حسابداری بخش عمومی
۲۴٪	۲۸	سایر افراد تأثیرگذار
۹٪	۱۱	مدیران کل، معاونین و کارشناسان سازمان و امور اقتصاد و دارایی
۱۱٪	۱۳	مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات و سازمان محترم حسابرسی
۳۴٪	۴۰	مسئولین مالی و عاملین ذی‌حساب شاغل در بخش حسابداری عمومی
۱۰۰٪	۱۱۹	جمع



جدول ۷. نتایج تحلیل آماری فرضیه اول

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد	ضریب اطمینان در حد ۹۵٪		
				حداقل	حداکثر	
۰/۸۲۲	۰/۸۹۶۶۷	۴/۲۲۶۹	۱۱۹	۱/۲۲۶۸۹	۱/۳۸۹۷	
۰/۸۱۷۶	۰/۸۹۱۸۹	۴/۰۳۳۶	۱۱۹	۱/۰۳۳۶۱	۱/۱۹۵۵	
۰/۸۷۳۹	۰/۹۵۲۲۱	۳/۹۹۱۶	۱۱۹	۰/۹۹۱۶	۱/۱۶۴۵	
۰/۹۹۴۷	۱/۰۸۵۰۵	۳/۹۷۴۸	۱۱۹	۰/۹۷۴۷۹	۱/۱۷۱۸	
۰/۰۸۳۱۸	۰/۹۰۷۴۱	۴/۰۸۴	۱۱۹	۱/۰۸۴۰۳	۱/۲۴۸۸	
۰/۰۸۷۵۸	۰/۹۵۵۳۵	۴/۰۵۰۴	۱۱۹	۱/۰۵۰۴۲	۱/۲۲۳۸	
			t	سطح معنی دار	تفاوت میانگین	درجه آزادی
				۰/۰۰۰	۱/۰۶۰۲۲	۱۱۸
			۱۴/۹۲۶	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
			۱۲۶۴۲	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
			۱۱/۳۶	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
			۹/۸	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
			۱۳/۰۳۲	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
			۱۱/۹۹۴	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
			۱۵/۴۹۹	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
				۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸

جدول ۸. نتایج تحلیل آماری فرضیه دوم

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد	ضریب اطمینان در حد ۹۵٪		
				حداقل	حداکثر	
۰/۰۸۲۳۷	۰/۸۹۸۵۷	۴/۱۵۱۳	۱۱۹	۱/۱۵۱۲۶	۱/۳۱۴۴	
۰/۰۸۲۹۳	۰/۹۰۴۶۶	۴/۱۴۲۹	۱۱۹	۱/۱۴۲۸۶	۱/۳۰۷۱	
۰/۰۷۸۴	۰/۸۵۵۲۹	۴/۲۱۸۵	۱۱۹	۱/۲۱۸۴۹	۱/۳۷۳۷	
۰/۰۸۶۰۵	۰/۹۳۸۷۳	۴/۰۹۲۴	۱۱۹	۱/۰۹۲۴۴	۱/۲۶۲۸	
۰/۰۶۸۱۸	۰/۷۴۳۷۷	۴/۱۵۱۳	۱۱۹	۱/۱۵۱۲۶	۱/۲۸۶۳	
			t	سطح معنی دار	تفاوت میانگین	درجه آزادی
				۰/۰۰۰	۱/۱۵۱۲۶	۱۱۸
			۱۳/۹۷۶	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
			۱۳/۷۸۱	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
			۱۵/۵۴۱	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
			۱۲/۶۹۵	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸
			۱۶/۸۸۵	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴۸	۱۱۸

### آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم) تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است.

$H_0$ : تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار نیست.

$H_1$ : تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است.

نتایج تحلیل آماری در جدول ۹ به نمایش درآمده است. با توجه به جدول فوق الذکر، میانگین به‌دست آمده از جامعه ۴/۰۴۲۰ می‌باشد که از میانگین فرض جامعه (۳) بیشتر است. همچنین با در نظر گرفتن  $\alpha$  برابر با ۰/۰۵ با توجه به خروجی‌های تحلیل آماری، سطح معنی‌دار (۰/۰۰۰) از مقدار  $\alpha=5\%$  کمتر می‌باشد بنابراین نشان‌دهنده این است که تغییر در خطمشی‌های داری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است.

### بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به آزمون‌ها و تحلیل‌هایی که انجام شد نتیجه حاکی از این است که مقدار میانگین محاسبه شده (۴/۰۶۰۲) برای فرضیه اول بیشتر از میانگین فرض جامعه (۳) و همچنین سطح معنی‌دار به دست آمده برای این فرضیه (تأثیر تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها) برابر (۰/۰۰۰) است که کوچکتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین می‌توان این‌گونه نتیجه گرفت که تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است. همچنین با توجه به آزمون‌ها و تحلیل‌هایی که انجام شد و با توجه به خروجی‌های نرم‌افزار، نتیجه حاکی از این است که مقدار میانگین محاسبه شده (۴/۱۵۱۳) بیشتر از میانگین فرض جامعه (۳) و همچنین سطح معنی‌دار به دست آمده برای فرضیه دوم (تأثیر تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی) برابر (۰/۰۰۰) است که کوچکتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین می‌توان این‌گونه نتیجه گرفت که تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار است. همچنین با توجه به آزمون‌ها و تحلیل‌هایی که انجام شد و با توجه به خروجی‌های نرم‌افزار، نتیجه حاکی از این است که مقدار میانگین محاسبه شده (۴/۰۴۲۰) بیشتر از میانگین فرض جامعه (۳) و همچنین سطح معنی‌دار به دست آمده برای فرضیه سوم (تأثیر تغییر

شناخت ویژگی‌های عام نمونه آماری، متغیرهای جمعیت‌شناختی آن بررسی می‌شود. لذا در ابتدا برخی از متغیرهای جمعیت‌شناختی مانند جنسیت، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، سطح سنی پاسخ‌دهندگان و... مورد بررسی قرار می‌گیرد (جدول ۲ تا ۶).

### تجزیه و تحلیل فرضیات

#### آزمون فرضیه اول

فرضیه اول) تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است.

$H_0$ : تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار نیست.

$H_1$ : تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است.

نتایج تحلیل آماری در جدول ۷ به نمایش درآمده است.

با توجه به جدول فوق الذکر، میانگین به‌دست آمده از ۴/۰۶۰۲ می‌باشد که از میانگین فرض جامعه (۳) بیشتر است. همچنین با در نظر گرفتن  $\alpha$  برابر با ۰/۰۵ با توجه به خروجی‌های تحلیل آماری سطح معنی‌دار (۰/۰۰۰) از مقدار  $\alpha=5\%$  کمتر می‌باشد، بنابراین نشان‌دهنده این است که تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود فرایندها تأثیرگذار است.

#### آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم) تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار است.

$H_0$ : تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار نیست.

$H_1$ : تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار است.

نتایج تحلیل آماری در جدول ۸ به نمایش درآمده است.

با توجه به جدول فوق الذکر، میانگین به‌دست آمده از جامعه ۴/۱۵۱۳ می‌باشد که از میانگین فرض جامعه (۳) بیشتر است. همچنین با در نظر گرفتن  $\alpha$  برابر با ۰/۰۵ با توجه به خروجی‌های تحلیل آماری، سطح معنی‌دار (۰/۰۰۰) از مقدار  $\alpha=5\%$  کمتر می‌باشد، بنابراین نشان‌دهنده این است که تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر بهبود تعاملات برون سازمانی، تأثیرگذار است.

جدول ۹. نتایج تحلیل آماری فرضیه سوم

خطای معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد	ضریب اطمینان در حد ۹۵٪		
				تفاوت میانگین	سطح معنی‌دار	درجه آزادی
۰/۱۰۰۵۱	۱/۰۹۶۴۷	۳/۹۶۶۴	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	۱۱
۰/۱۰۰۸۹	۱/۱۰۰۵۶	۳/۹۷۴۸	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	۱۲
۰/۰۹۹۹۸	۱/۰۹۰۶۱	۴/۱۱۷۶	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	۱۳
۰/۰۸۸۶۴	۰/۹۶۶۹۱	۴/۰۷۵۶	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	۱۴
۰/۰۹۵۴۸	۱/۰۴۱۵۱	۴	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	۱۵
۰/۰۹۰۴۴	۰/۹۸۲۴۳	۳/۹۷۴۶	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱۱۷	۱۶
۰/۰۷۵۷۲	۰/۸۱۹۰۲	۴/۲۴۷۹	۱۱۷	۰/۰۰۰	۱۱۶	۱۷
۰/۰۷۵۲۹	۰/۸۲۱۳۶	۴/۰۴۲	۱۱۹	۰/۰۰۰	۱۱۸	فرضیه سوم

	t	درجه آزادی	سطح معنی‌دار	تفاوت میانگین	حد اقل و حد اکثر	
					حد اکثر	حد اقل
سؤال ۱۱	۹/۶۱۵	۱۱۸	۰/۰۰۰	۰/۹۶۶۳۹	۰/۷۶۷۳	۱/۱۶۵۵۴
سؤال ۱۲	۹/۶۶۲	۱۱۸	۰/۰۰۰	۰/۹۷۴۷۹	۰/۷۷۵	۱/۱۷۴۶
سؤال ۱۳	۱۱/۱۷۹	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۱۱۷۶۵	۰/۹۱۹۷	۱/۳۱۵۶
سؤال ۱۴	۱۲/۱۳۵	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۰۷۵۶۳	۰/۹۰۰۱	۱/۲۵۱۲
سؤال ۱۵	۱۰/۴۷۴	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱	۰/۸۱۰۹	۱/۱۸۹۱
سؤال ۱۶	۱۰/۷۷۶	۱۱۷	۰/۰۰۰	۰/۹۷۴۵۸	۰/۷۹۵۵	۱/۱۵۳۷
سؤال ۱۷	۱۶/۴۸	۱۱۶	۰/۰۰۰	۱/۲۴۷۸۶	۱/۰۹۷۹	۱/۳۹۷۸
فرضیه سوم	۱۳/۸۳۹	۱۱۸	۰/۰۰۰	۱/۰۴۲۰۲	۰/۸۹۲۹	۱/۱۹۱۱

عمومی بر بهبود فرایندها، بهبود تعاملات برون سازمانی و کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی، می‌توان گفت که ایران بستر لازم برای تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی و به دنبال آن اصلاحات اداری را دارا می‌باشد.

نتایج پژوهش حاضر نیز با مطالعه ایلی و ماریانا (۲۰۱۲)، همخوانی دارد. ایلی و ماریانا نیز نتیجه گرفتند که اجرای استانداردهای بخش عمومی منجر به ارتقاء، شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذینفعان بخش عمومی در رومانی می‌گردد.

در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی برابر (۰/۰۰۰) است که کوچکتر از ۵ درصد می‌باشد، بنابراین می‌توان این‌گونه نتیجه گرفت که تغییر در خطمشی‌های حسابداری بخش عمومی بر کاهش تخلفات و فساد اداری-مالی تأثیرگذار است.

با توجه به نتایج مطالعه صالح (۲۰۰۷)، مبنی بر اینکه تنها کشورهایی می‌توانند حسابداری تعهدی را در بخش دولتی اجرا کنند که ارزیابی‌ها بیانگر فزونی منافع بر مخارج برای این تغییر باشد، با در نظر گرفتن نتایج پژوهش حاضر مبنی بر تأثیرگذار بودن تغییر در خطمشی‌های حسابداری

- مدیریت و حسابداری.
- خبره، ولی اله. (۱۳۹۲). *راه‌های ارتقاء سلامت اداری و مالی و مقابله با فساد، مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام*. سازمان بازرسی کل کشور.
  - خواجه‌وی، ش؛ اعتمادی، م. (۱۳۸۹). "بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۲(۴)، ۲۲-۱.
  - رحمانی، ع؛ رضایی، م. (۱۳۹۰). "حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی، سیاسی و اقتصادی". ۳(۲۸۳)، ۲۷۱-۲۶۲.
  - رشیدیان، سیما؛ نژادایرانی، فرهاد. (۱۳۹۴). "بررسی رابطه خویش‌شناسی مدیران و سلامت اداری و مالی (مطالعه موردی: ادارات دولتی شهرستان ملکان)". *پژوهش حسابداری*، ۴(۴)، ۱۳۰-۱۱۳.
  - رهنورد، فرج اله؛ طاهرپور، حبیب اله؛ رشیدی، اعظم. (۱۳۸۹). "شناسایی عوامل مؤثر بر فساد در بین کارکنان دستگاه‌های اجرایی". *پژوهشنامه مدیریت اجرایی*، ۱(۱).
  - سلیمانی، سلیمان. (۱۳۹۴). "تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی شمال غرب کشور". *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرمی، دانشکده علوم انسانی*.
  - طالب‌نیا، ق. (۱۳۹۰). "ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران". *مجله دانش حسابداری*، ۲(۵)، ۷۳-۵۱.
  - فرزمازی‌خواه، آرمیدخت؛ سگرزاده، هاشم؛ منفردی راز، براتعلی. (۱۳۸۶). "بررسی رابطه بین خویش‌شناسی مدیران و سلامت سازمانی در دبیرستان‌های شهر بجنورد". ۱۲، ۸۸-۸۴.
  - کربلایی، علی. (۱۳۹۵). "بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام تعهدی در واحدهای تابعه دانشگاه علوم پزشکی تهران". *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد، دانشگاه تهران مرکز، دانشکده مدیریت و حسابداری*.
  - کردستانی، غلامرضا؛ بختیاری، مسعود؛ رحیم‌پور، محمد. (۱۳۸۹). "بررسی مزایای به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی". *دانش حسابرسی*، ۱۰(۴)، ۹۵-۱۰۸.
  - کردستانی، غلامرضا؛ ایرانشاهی، علی اکبر. (۱۳۸۸).
- بیکر و همکاران (۲۰۱۳)، نیز نشان دادند که تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی با دشواری‌های زیادی مواجه است، بخش مهمی از این دشواری مربوط به پذیرش نظام جدید توسط حسابداران و جایگزینی آن با نظام جدید در عمل می‌باشد که مقاومت‌هایی را در بخش اداری و مالی سازمان‌ها به دنبال خواهد داشت.
- هم‌راستای پژوهش حاضر، ابوالحلاج و همکاران (۱۳۹۴)، نیز نشان دادند که تغییر نظام حسابداری نقدی به تعهدی بر شاخص‌هایی از قبیل تخلفات، فرایندها، منابع، حضور حسابرس، شناسایی هزینه‌ها و درآمدها، استقلال واحدها، کنترل داخلی، سطوح نظام ارجاع تأثیرگذار می‌باشد. مبتنی بر پژوهش حاضر برای تحقیقات آتی موضوعات ذیل پیشنهاد می‌شود:
- بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر فرایند پذیرش تغییر در خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی،
  - بررسی رتبه‌بندی عوامل محیطی، قانونی و انسانی بر تغییر سیستم حسابداری بخش عمومی،
  - بررسی اثر تعدیلی ویژگی‌های سازمانی مدیریت بر تغییر روش حسابداری نقدی به تعهدی در بخش عمومی،
  - بررسی تأثیر مکانیزم‌های نظارتی بر بهبود فرایند تغییر خط‌مشی‌های حسابداری بخش عمومی.
- ### منابع
- ابوالحلاج، مسعود؛ باستانی، پیوند؛ رمضانیان، مریم؛ حمیدی، حجت. (۱۳۹۴). "دستاوردهای اجرایی شدن تغییر نظام حسابداری نقدی به تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور: مطالعه کیفی". ۳(۲)، ۹۷-۱۰۶.
  - اکرمی، سید رحمت اله؛ مهدی‌فرد، محمدرضا؛ بنانی، مهدی؛ برزوزاده، محسن. (۱۳۹۳). "بازنگری در نظام حسابداری دولتی ابزاری برای ارتقا شفافیت مالی دولت". ۱ و ۲، ۷۴-۶۱.
  - تفریسی‌نژاد، حسین. (۱۳۹۵). "بررسی رابطه بین اجرای حسابداری تعهدی و پاسخگویی در دانشگاه علوم پزشکی سبزوار". *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد، دانشگاه آزاد شاهرود، دانشکده ادبیات و علوم انسانی*.
  - جمالی، الهام. (۱۳۹۵). "ارزیابی میزان اثربخشی اجرای نظام جدید حسابداری دولتی ایران در ارائه اطلاعات مورد نیاز برای تنظیم گزارش تفریغ بودجه مطالعه موردی (گمرک خراسان جنوبی)". *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، دانشکده*

- ملکی، سمانه. (۱۳۹۱). "بررسی تأثیر سلامت اداری بر رضایت شغلی کارکنان کتابخانه مرکزی آستانه قدس رضوی". *پایان‌نامه کارشناسی*، دانشگاه پیام‌نور مشهد.
- نقی‌زاده باقی، عباس؛ سلیمانی، سلیمان؛ حسن‌زاده، محمد؛ خدابخشی، نسرین. (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر پاسخگویی مدیران دانشگاه‌های علوم پزشکی شمال غرب ایران". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۴(۱)، ۸۱-۹۴.
- وکیلی‌فرد، ح؛ نظری، ف. (۱۳۹۱). "عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت و درمان و آموزش پزشکی". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۲(۲)، ۱۱۱-۱۲۴.
- هژبری، رضا. (۱۳۹۴). "بررسی نگرش مدیران و کارکنان و ارزیابی آمادگی دانشگاه شیراز در خصوص پیاده‌سازی مبنای تعهدی حسابداری". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه شیراز، دانشکده علوم اقتصادی.
- "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی". *فصلنامه دانش حسابداری*، ۲۸.
- محسنی، ساناز. (۱۳۹۲). "بررسی چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران در انطباق با قانون محاسبات عمومی از دیدگاه مدیران و کارشناسان در دستگاه‌های اجرایی ایران (استان فارس)". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد مرودشت، دانشکده علوم تربیتی و روانشناسی.
- محمدی، ا. (۱۳۹۱). "سهمی از رویای تعهدی". *دهمین همایش ملی حسابداری ایران*، دانشگاه الزهراء، ۸۱-۷۱.
- معینیان، داود. (۱۳۹۴). "مطابقت ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی، درمانی با استانداردهای حسابداری بخش عمومی". *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد تهران مرکز.

- Ahmad, N. (2016). "Investigating the Factors Influencing User's Resistance towards Accrual Accounting". *Procedia Economics and Finance*, 35, 17-26.
- Becker, S. & Tobias, J. (2013). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountants Identities". *Critical Perspectives on Accounting*.
- Christiaens, J. & Rommel, J. (2008). "Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Governments". *Financial Accountability & Management*, 1(24), 59-75
- Cohen, S. (2012). "Cash Versus Accrual Accounting Measures in Greek Municipalities: Proxies or not for Decision Making?". *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 8(3), 22-203.
- Ilie, M. & Nicoleta, E. (2012). "IPSAS and the Application of These Standards in the Romania". *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 62, 35-39.
- Khan, F. (January 28, 2016). "Comparative Analysis between Accrual Basis and Cash Basis Accounting in the Aspect of Financial Reporting (A Study on Some Selective Local Firms in Bangladesh)". Available at: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2723802> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2723802>.
- McPhee, I. (2006). "Financial Management in the Public Sector: How Accrual Accounting Enhances Governance and Accountability". *CPA Australia Public Sector Finance and Management Conferenc*.
- Oulasvirta, L. (2013) "The Reluctance of a Developed Country to Choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC A Critical Case Study". *Critical Perspectives on Accounting*, DOI: 10.1016/j.cpa.2012.12.001.
- Saleh, Z. (2007). "Malaysian Governmental Accounting: National Context and User Orientation". *International Review of Business Research Papers*, 2(3), 376-384.
- Seguin, K. L. (2008). "Accrual Accounting Implementation in the Canadian Federal Government". A Thesis Submitted to the Faculty of Graduate Studies and Research in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Business

- Administration, Sprot School of Business, Carleton University Ottawa, Ontario.
- Tri. J., Wahyu. P., Philomena, L. & Guthrie, J. (2017). "Reforms in Public Sector Accounting and Budgeting in Indonesia (2003-2015): Confusions in Implementation". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 1(29), 104-137.
  - Tudor, T. & Mutiu, A. (2008). "Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector". *Studia Oeconomica*, 3(1), 36-51.

## تبیین مؤلفه‌های اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) دستگاه‌های دولتی و ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور در اجرای آن

امید اسلام‌زاده<sup>۱</sup>، ناصر ایزدینیا<sup>۲</sup>، داریوش فروغی<sup>۳</sup>

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.

۲. دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.

۳. دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۱/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۲۴

## Explaining the Corporate Governance Components of Governmental Organizations and Assessing the Ability of Supreme Audit Court for It's Implementation

O. Eslamzadeh<sup>1</sup>, N. Izadiniya<sup>2</sup>, D. Forooghi<sup>3</sup>

1. PhD. student of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.

2. Associate Professor in Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.

3. Associate Professor in Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.

Received: 2018/2/13

Accepted: 2018/8/15

### Abstract

In most countries, the Code of Corporate Governance has been approved as a law to improve governmental auditing. Iran's economy is governmental; therefore, Corporate Governance is essential for the optimal management of resources in this sector. The purpose of this study is to explain the components of governmental Corporate Governance by taking into account the experience of other countries and the opinions of experts, as well as assessing the ability of Supreme Audit Court for its implementation. This research is an applied-explanatory and qualitative-quantitative study. At the Delphi phase, 20 people of government experts, the Parliament and the Court of Audit, and in the assessment phase, 240 people of Supreme Audit Court employees participated in the study. Findings in fuzzy Delphi phase showed that four main components of corporate governance are monitoring, managerial, technical and ethical components. The analysis of questionnaire showed that supreme audit court can monitor the implementation of corporate governance. It is suggested that the Islamic Consultative Assembly approve the Code of governmental Corporate Governance according to the native conditions, and supreme audit court hold the responsibility of its monitoring.

**Keywords:** Corporate Governance, Governmental Organizations, Supreme Audit Court.

**JEL Classification:** M42, H, K

### چکیده

در اکثر کشورها آیین‌نامه راهبری شرکتی (اداره امور سازمانی) به‌عنوان یک قانون جهت بهبود حسابداری دولتی تصویب شده است. اقتصاد ایران دولتی است، بنابراین راهبری شرکتی برای مدیریت بهینه منابع این بخش ضروری است. هدف از پژوهش تبیین مؤلفه‌های راهبری شرکتی با توجه به تجربه دیگر کشورها و نظرات خبرگان و همچنین ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای آن است.

این پژوهش کاربردی، اکتشافی، پیمایشی و کیفی-کمی است. در مرحله دلفی ۲۰ نفر از خبرگان دولت، مجلس و دیوان محاسبات و در مرحله ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای اداره امور سازمانی ۲۴۰ نفر از کارکنان دیوان محاسبات پاسخگو بودند.

در مرحله دلفی فازی یافته‌ها نشان داد که چهار مؤلفه اصلی راهبری شرکتی شامل مؤلفه‌های نظارتی، مدیریتی، فنی و اخلاقی می‌باشد. تحلیل پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای نشان داد که دیوان محاسبات می‌تواند بر اجرای راهبری شرکتی نظارت نماید.

پیشنهاد می‌شود که مجلس شورای اسلامی مطابق با شرایط بومی آیین‌نامه راهبری شرکتی را تصویب و دیوان محاسبات مسئول نظارت بر آن باشد.

**واژه‌های کلیدی:** راهبری شرکتی (اداره امور سازمانی)، دستگاه‌های دولتی، دیوان محاسبات کشور.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, H, K

## مقدمه

یکی از مؤلفه‌های کنترلی و راهبردی شناخته شده در دنیای اقتصاد و امور مالی امروز مبحث اداره امور سازمانی (راهبردی شرکتی) است. اهمیت این مبحث که با عناوین مختلف شامل: حاکمیت شرکتی، حاکمیت سهامی، راهبردی سازمانی، حاکمیت دولتی و... مطرح شده روز به روز در حال افزایش است. گرچه ایده اصلی این مفهوم برای بهبود پاسخگویی شرکت‌های سهامی مطرح شده است، اما دامنه استفاده از این مفهوم گسترده‌تر شده و به سازمان‌های دولتی هم کشیده شده است. کشور ایران نیز دارای ساختار اقتصاد دولتی بوده و نیاز است که علاوه بر ایجاد آیین‌نامه اداره امور سازمانی (راهبردی شرکتی) برای شرکت‌های سهامی درصدد تنظیم آیین‌نامه برای دستگاه‌های دولتی نیز باشد، که این موضوع نیاز به بررسی و مطالعه دارد. از طرفی پس از تدوین آیین‌نامه باید نهادی مستقل و به نمایندگی از مردم بر آن نظارت نماید. این نهاد بر اساس اصول موجود در قانون اساسی دیوان محاسبات کشور است که به نمایندگی از مجلس شورای اسلامی بر کار دستگاه‌های دولتی استفاده‌کننده از بودجه نظارت دارد. از این‌رو این پژوهش در دو مرحله انجام می‌شود.

در مرحله اول به شناسایی مؤلفه‌های اداره امور سازمانی می‌پردازد و در مرحله بعد به ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور بر اجرای این مؤلفه‌ها در دستگاه‌های دولتی می‌پردازد. ارزیابی مربوطه بر اساس قوانین و شرایط فعلی حاکم بر نهادهای دولتی انجام می‌گیرد. نهادهای دولتی در فرایند توسعه بسیاری از کشورها، به ویژه کشورهای در حال توسعه نقش برجسته‌ای را ایفا می‌کنند. تغییرات مستمر و مداوم محیط سازمانی و شرایط فعالیت این سازمان‌ها از یک سو و دگرگونی‌های عمیق در نیازها و خواسته‌های شهروندان از سوی دیگر سبب گردیده که برای پاسخگویی<sup>۱</sup> به این نیازها، ادامه فعالیت و اثربخشی نهادهای دولتی، نیازمند تولید شیوه‌های نوین مدیریتی و ارتقای سیستم‌های حکمرانی و نظارتی باشد (حضور و همکاران، ۱۳۹۴: ۲۰).

از مهمترین سازوکارهای حکمرانی و نظارت مطلوب که در زمینه هدایت سازمان‌های دولتی ابداع گردیده اداره امور سازمانی (راهبردی شرکتی/راهبردی سازمانی/حاکمیت شرکتی) است. پژوهش‌های زیادی نشان داده‌اند که اداره امور سازمانی و مؤلفه‌های آن سبب بهبود پاسخگویی می‌شوند (چریستنسن

و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵: ۱۳۴).

به همین دلیل توجه به اداره امور سازمانی و مؤلفه‌های آن در دولت‌های مختلف به‌طور فزاینده‌ای رو به افزایش است، برای مثال انگلیس، آمریکا، استرالیا و... چارچوب اداره امور سازمانی دولت را همراه با دستورالعمل چگونگی به‌کارگیری اصول و رویه‌های چارچوب مربوطه برای بخش عمومی انتشار دادند. همه این موارد نشان از اهمیت بالای اداره امور سازمانی در دولت دارد. کلید بهبود اداره امور سازمانی در دولت توجه به مؤلفه‌های اساسی آن است. مؤلفه‌هایی که به دلیل پیچیدگی بالای دولت‌ها و تنوع بالای این مفهوم در دنیا از کشوری به کشور دیگر متفاوت است (بارت<sup>۴</sup>، ۲۰۰۲: ۷).

اداره امور سازمانی در هر کشور بر اساس قوانین، مقررات، ساختارها، فرایندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌های موجود در هر کشور نگاشته می‌شود (ران و همکاران، ۱۹۹۶: ۱۰).

ساختار دولتی کشور ما پیچیدگی‌های زیادی دارد و تنوع دستگاه‌های اجرایی زیاد است، قوانین مالی زیادی وجود دارد که علاوه بر تعددشان دارای پیچیدگی‌های زیادی هستند، فرهنگ جامعه متفاوت از سایر کشورهاست و موارد متفاوت دیگری که همگی نیاز کشور به یک نظام اداره امور سازمانی دولتی مخصوص به خود را نشان می‌دهد. در ایران مجلس شورای اسلامی بر دولت نظارت دارد و قوانین مورد نیاز کشور را تصویب می‌نماید، که این موضوع بیانگر این است که در کشور ما شروع اداره امور سازمانی به مجلس شورای اسلامی وابسته است که باید ابتدا مؤلفه‌های آن با توجه به شرایط ساختاری، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی، قانونی و اقتصادی و... متناسب دستگاه‌های دولتی کشور شناسایی شوند که این موضوع، مسئله اول پژوهش حاضر است. پس از این مرحله جهت بررسی میزان قابلیت اجرای این مؤلفه‌ها در دستگاه‌های دولتی به ارزیابی توان دیوان محاسبات کشور به‌عنوان بازوی نظارتی مجلس در اجرای آن پرداخته می‌شود. مطابق با اصل (۵۵) قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند و به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد، رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید، که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات کشور، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریح بودجه هر

۱. در این پژوهش به دلیل اینکه مؤلفه‌های مربوط به دستگاه‌های دولتی بررسی می‌شوند از واژه اداره امور سازمانی استفاده شده است.

2. Accountability

3. Christensen et al

4. Barrett



صورت می‌گیرد، تعریف نموده است (واترستون<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴). مولیادی و همکاران (۲۰۱۲)، به نقل از تریکر<sup>۶</sup> (۱۹۹۴)، بیان نمودند که دو جنبه از اداره امور سازمانی دولت تحت عنوان تطابق و عملکرد وجود دارد. تطابق از دو عنصر تشکیل می‌شود: نظارت و سرپرستی عملکرد اجرایی و حفظ پاسخگویی. عملکرد نیز از تدوین استراتژی و سیاست‌گذاری تشکیل می‌شود. در بخش خصوصی بر جنبه تطابق تأکید بیشتری می‌شود، اما در بخش دولتی بر هر دو جنبه عملکرد و تطابق به‌طور یکسان اهمیت داده می‌شود (هاجس و همکاران<sup>۷</sup>، ۱۹۹۶).

بنابراین اداره امور سازمانی بخش دولتی اساساً با ساختارها و فرایندهای تصمیم‌گیری و با کنترل‌ها و رفتاری که پاسخگویی اثربخش را برای بازخورد عملکرد پشتیبانی می‌کند در ارتباط است و پاسخگویی مؤلفه کلیدی اداره امور سازمانی بخش دولتی است (بارت، ۱۹۹۸).

گزارش کدبوری<sup>۸</sup> (۱۹۹۲)، سه اصل مهم برای اداره امور سازمانی با عناوین شفافیت، یکپارچگی و پاسخگویی شناسایی کرد. این گزارش توسط کمیته کدبوری تدوین شد. کمیته کدبوری به جنبه‌های مالی در دولت انگلیس توجه می‌نماید که تأکیدش بر بخش خصوصی است و پایه‌ای برای اداره امور سازمانی دولت است که توسط انجمن خبره حسابدگی و مدیریت مالی بخش دولتی بریتانیا<sup>۹</sup> برای تدوین چارچوب اداره امور سازمانی دولت به کار برده شد (مولیادی و همکاران، ۲۰۱۲).

در استرالیا، دیوان محاسبات کشور بر اداره امور سازمانی سازمان‌های مرتبط با بودجه تمرکز دارد. آن‌ها ۵ اصل عملیاتی کلیدی با عنوان راهبری، محیط مدیریتی، مدیریت ریسک، نظارت و پاسخگویی را برای اداره امور سازمانی دولت توسعه دادند. راهبری و مدیریت ریسک دو جنبه مهم از جنبه عملکرد اداره امور سازمانی‌اند. محیط مدیریتی، نظارت و گزارشگری مناسب در جهت پاسخگویی نیز موارد کلیدی مرتبط با جنبه تطابق هستند (همان).

تجربه کشورهای انگلیس و آمریکا نشان داده که دیوان محاسبات به نمایندگی از مجلس توان ارزیابی اجرایی اداره امور سازمانی را در دستگاه‌های دولتی دارد. بر اساس اصل (۵۵) قانون اساسی وظیفه نظارت بر مصرف‌کنندگان بودجه دیوان محاسبات کشور می‌باشد. این امر نشان‌دهنده این است

سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. اصل مربوطه از قانون اساسی نشان‌دهنده حساسیت وظیفه دیوان محاسبات کشور جهت صیانت از بیت‌المال با نظارت بر دستگاه‌های دولتی می‌باشد. این اصل نشان‌دهنده این است که در ایران دستگاه‌های دولتی در خصوص امور مالی باید به مجلس شورای اسلامی پاسخگو باشند و مجلس نیز برای اطمینان از اجرای درست امور مالی دولت دیوان محاسبات کشور را مأمور این امر نموده است.

حال مسئله دوم این است که با توجه به این اصل از قانون اساسی و همچنین سایر قوانینی که در راستای عملیاتی شدن وظایف دیوان محاسبات مطرح شده این نهاد نظارتی قابلیت نظارت بر اجرای صحیح مفهوم اداره امور سازمانی را دارد یا ندارد. اهمیت بررسی این مسئله از این موضوع نشأت می‌گیرد که اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است و هر ساله مبالغ بسیار کلانی به دستگاه‌های اجرایی اختصاص یافته و در قالب بودجه‌های سنواتی به مصرف آن‌ها می‌رسد. بررسی روند سالیان اخیر حاکی از بزرگتر شدن حجم بودجه سازمان‌ها و نهادهای دولتی دارد. در اختیار داشتن حجم وسیع منابع اقتصادی و احتمال عدم استفاده بهینه از منابع و امکانات، عدم کارایی و اثربخشی در مصرف و خرج کرد و وجه عمومی و عدم کشف این موارد توسط دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور خطرناکی هستند که همواره سازمان‌های عمومی با آن مواجه بوده‌اند. فرایند کنترل یکی از با اهمیت‌ترین جریاناتی است که هر سازمان برای تضمین بقاء و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه‌های خود به آن نیازمند است (حضور و همکاران، ۱۳۹۴: ۲۰).

اداره امور سازمانی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین فرایندهای کنترلی مطرح شده در قرن اخیر در جهت بهبود حساسیتی دولتی می‌تواند نهادهای نظارتی همچون دیوان محاسبات را در توسعه فعالیت‌های اقتصادی دولت و کاهش مشکلات مالی دولت یاری نماید.

### مبانی نظری پژوهش

دیوان محاسبات استرالیا راهبری شرکتی (اداره امور سازمانی دولت) را به‌عنوان مجموعه‌ای از مسئولیت‌ها و اعمال، سیاست‌ها و رویه‌هایی که به‌وسیله مدیران جهت فراهم نمودن مسیر راهبردی، اطمینان از کسب اهداف، مدیریت ریسک و استفاده مسئولانه از منابع همراه با پاسخگویی

6. Tricker

7. Hodges et al

8. Cadbury Report

9. British Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

5. Watterston

که دیوان محاسبات با توجه به ابزارهای قانونی خود در اجرای اداره امور سازمانی دولت مؤثر خواهد بود.

شناسایی شده در دستگاه‌های دولتی.

### روش‌شناسی پژوهش

مراحل دستیابی به نتایج پژوهش به شرح جدول ۱ می‌باشد. در مرحله گردآوری برای تدوین ادبیات موضوع از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش و تحلیل آن‌ها از روش میدانی استفاده می‌شود. ابزار پژوهش نیز برای دو سؤال پژوهش پرسش‌نامه دلفی و دلفی فازی و برای فرضیه‌های پژوهش پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای می‌باشند. پژوهش حاضر در مرحله اول در جهت پاسخگویی به سؤالات پژوهش از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ ماهیت از نوع توصیفی-اکتشافی است، زیرا در پی شناسایی مؤلفه‌های اداره امور سازمانی در دستگاه‌های اجرایی است. در مرحله دوم نیز در جهت آزمون فرضیه‌ها پژوهش حاضر از نوع توصیفی-پیمایشی است. شیوه کار روش دلفی به‌عنوان ابزاری کیفی به شرح شکل ۱ است. معیار رسیدن به اجماع تکراری

### سؤالات و فرضیه‌های پژوهش

جهت دستیابی به اهداف پژوهش نیاز است که پس از پاسخگویی به دو سؤال زیر فرضیه پژوهش طراحی گردد:

سؤال اول: مؤلفه‌های راهبردی شرکتی دولت از نظر خبرگان کدام‌اند؟

سؤال دوم: کدام یک از مؤلفه‌های راهبردی شرکتی مورد اجماع بیشتری از نظر خبرگان است؟

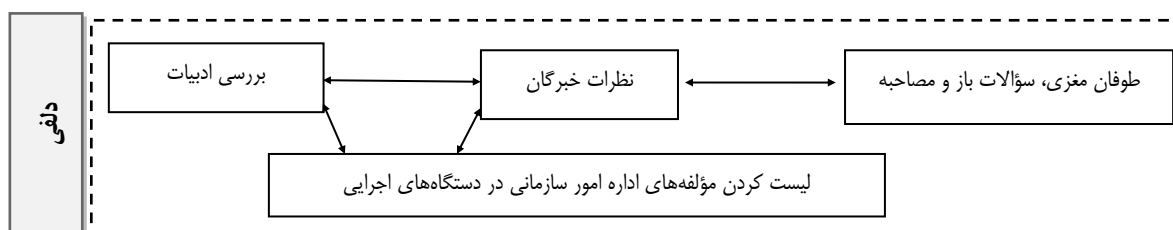
فرضیه پژوهش: دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی برخوردار است. لذا این پژوهش در دو مرحله انجام می‌شود:

۱. شناسایی و تأیید مؤلفه‌های راهبردی شرکتی در دستگاه‌های دولتی،

۲. ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای مؤلفه‌های

### جدول ۱. مراحل دستیابی به نتایج پژوهش

مراحل	هدف	روش کار	جامعه پژوهش	نمونه پژوهش
مرحله اول	شناسایی مؤلفه‌های مربوط به سایر کشورها	مطالعه و ترجمه متون تخصصی پژوهش و تجربه سایر کشورها	مستندسازی	
مرحله دوم	بومی‌سازی مؤلفه‌ها	دور اول دلفی (پرسش‌نامه باز)	خبرگان دولت و مجلس	۲۰ نفر
مرحله سوم	نهایی‌سازی مؤلفه‌ها	جمع‌بندی نظرات دور اول و دستیابی به اجماع نهایی با مصاحبه و طوفان مغزی	خبرگان دولت و مجلس	۲۰ نفر
مرحله چهارم	نمره‌گذاری و پذیرش مؤلفه‌ها با نمره‌های کمی (کمی‌سازی دلفی)	دلفی فازی ۷ گزینه‌ای	خبرگان دولت و مجلس	۲۰ نفر
مرحله پنجم	تطبیق مؤلفه‌ها با وظایف قانونی دیوان محاسبات	مطالعه قوانین مرتبط با وظایف دیوان محاسبات	مستندسازی	
مرحله ششم	ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای مؤلفه‌های شناسایی شده	پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای	کارکنان دیوان محاسبات کشور	تعداد ۳۲۱ نفر از ۱۹۶۳ نفر با فرمول کوکران که ۲۴۰ نفر پاسخ دادند.



شکل ۱. تشریح دلفی

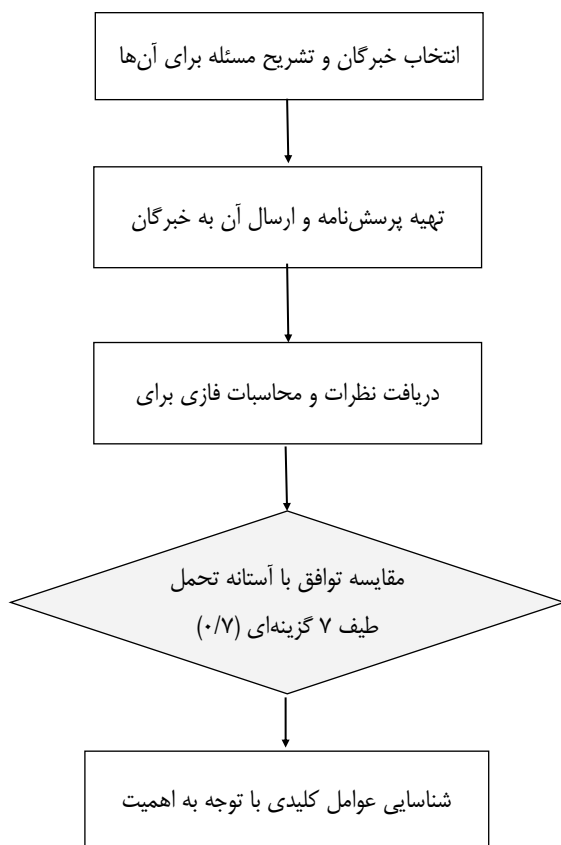
حقوق و ۱ درصد سایر رشته‌ها تحصیلات داشته‌اند. ۸ درصد دارای مقطع تحصیلی دکتری حسابداری، ۷۲ درصد فوق‌لیسانس و ۲۰ درصد لیسانس بوده‌اند. مقامات ۳ درصد، حسابرس کل و هم‌تراز ۸ درصد، سر حسابرس ارشد و هم‌تراز ۱۱ درصد، سر حسابرس و هم‌تراز ۱۰ درصد، حسابرس ارشد و هم‌تراز ۱۵ درصد، حسابرس و هم‌تراز ۱۶ درصد، دادیار ۴ یا کارشناس حقوقی ۴ هم ۲ درصد، دادیار ۳ یا کارشناس حقوقی ۳ هم ۵ درصد، دادیار ۲ یا کارشناس حقوقی ۲ هم ۱۳ درصد، دادیار یا کارشناس حقوقی ۱۳ درصد و سایر پست‌ها ۵ درصد بود.

### یافته‌ها و تحلیل پژوهش

همان‌گونه که بیان شد تحلیل یافته‌ها در دو مرحله کلی انجام می‌شود، که در مرحله اول مؤلفه‌ها شناسایی و در مرحله دوم به ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای مؤلفه‌ها پرداخته می‌شود.

### مرحله شناسایی مؤلفه‌ها

**پاسخ سؤال اول:** مؤلفه‌های راهبری شرکتی دولت از نظر



شکل ۲. الگوی دلفی فازی

منبع: حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵: ۱۳۳

شدن پاسخ‌ها می‌باشد. لازم به ذکر است که برای ارزیابی اعتبار پرسش‌نامه دلفی از مصاحبه با افراد با تحصیلات بالا و دارای سابقه حرفه‌ای استفاده می‌شود.

شیوه کار روش دلفی فازی به‌عنوان ابزاری کیفی-کمی به شرح شکل ۲ است.

پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای نیز پس از اتمام پرسش‌نامه دلفی فازی به صورت محقق ساخته طراحی می‌شود. برای تعیین روایی پرسش‌نامه از روش منطقی استفاده شد، بدین گونه که از لحاظ ظاهری پرسش‌نامه دارای روایی بود و همچنین از لحاظ محتوایی کمیت و کیفیت سؤالات از نظر متخصصین دیوان محاسبات و اساتید دانشگاه مورد بررسی قرار گرفتند. برای تعیین پایایی از آلفای کرونباخ استفاده شد. هرچه مقدار آلفا نزدیک به مقدار یک باشد نشان‌دهنده میزان پایایی بالاست. مقدار آلفا برای پرسش‌نامه تحقیق برابر با ۰/۹۴ به‌دست آمده است و برای فرضیات فرعی به ترتیب برابر با ۰/۹۰، ۰/۷۸ و ۰/۸۶ و ۰/۸۸ به‌دست آمده است که همگی حاکی از پایایی بالای پرسش‌نامه است.

برای پاسخ سؤال اول و دوم در جهت بالا بردن اعتبار پاسخ‌ها، پاسخ‌دهندگان از میان افرادی با سابقه بالای ۱۵ سال و تحصیلات حداقل فوق‌لیسانس در رشته‌های تحصیلی اقتصاد، مدیریت و حسابداری و با پست‌های مدیریتی سطوح بالا انتخاب شدند. مرحله اول اجرای روش دلفی است که با مطالعه متون تخصصی و سپس رد و بدل شدن مؤلفه‌های شناسایی شده در بین ۲۰ نفر از خبرگان مجلس شورای اسلامی، دولت و دیوان محاسبات جهت شناسایی اولیه مؤلفه‌های اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) انجام می‌شود. مرحله دوم اجرای روش دلفی فازی است که با دریافت نظرات عددی جهت کمی نمودن و بررسی میزان توافق روی هر یک از مؤلفه‌های شناسایی شده در مرحله دلفی و با نظرخواهی از همان ۲۰ نفر قبلی انجام شد. در این مرحله مؤلفه‌های مهمتر شناسایی و میزان توافق مشخص می‌شود که براساس پژوهش حبیبی و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۵) معیار پذیرش نمره ۰/۷ می‌باشد. در مرحله پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای از افراد آشنا با قوانین کاربردی دیوان محاسبات و تحصیلات حداقل لیسانس استفاده شد. در مرحله پاسخ به پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای ۲۴۰ نفر به سؤالات پاسخ دادند. ۳۲ درصد زیر ۷ سال، ۳۰ درصد بین ۸ تا ۱۲ سال، ۱۵ درصد بین ۱۳ تا ۱۷ سال و ۲۴ درصد بیش از ۱۸ سال سابقه کاری داشته‌اند. ۴۸ درصد دارای رشته حسابداری، ۱۱ درصد مدیریت، ۸ درصد اقتصاد، ۳۳ درصد

خبرگان کدام‌اند؟ (جدول ۲).

برای پاسخگویی به این سؤال پس از تحلیل محتوای مؤلفه‌های شناسایی شده در سایر کشورها، انجمن‌های حرفه‌ای و پژوهش‌های قبلی این مؤلفه‌ها در اختیار کارشناسان قرار گرفت تا پس از جرح و تعدیل مؤلفه‌های بومی مناسب شرایط کشور شناسایی شوند. در دو دور مرحله دلفی با نظرخواهی از خبرگان و رد و بدل نمودن مؤلفه‌ها در بین آن‌ها مؤلفه‌های راهبری شرکتی در چهار دسته اصلی مطابق جدول ۳ تقسیم‌بندی شد.

**پاسخ سؤال دوم:** کدام یک از مؤلفه‌های راهبری شرکتی مورد اجماع بیشتری از نظر خبرگان است؟ طیف فازی در بیان اهمیت شاخص‌ها به صورت جدول ۴ است.

ابتدا پاسخ‌های خبرگان در قالب اعداد فازی به شرح جدول ۵ مشخص می‌شوند. پس از این مرحله محاسبات فازی انجام می‌شوند و موارد نهایی به شرح جدول ۶ مشخص می‌شوند. این جدول نشان داد میانگین نهایی همه موارد دارای نمره فازی بالاتر از ۰/۷ بودند، لذا مورد پذیرش بالایی قرار گرفته‌اند (حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵).

### مرحله ارزیابی توانایی دیوان محاسبات در اجرای مؤلفه‌ها

در این مرحله قرار است که مشخص شود که دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی برخوردار است یا نیست. برای آزمون این فرضیه در این مرحله مؤلفه‌های اداره امور سازمانی با قوانین مرتبط با وظایف دیوان محاسبات تطبیق داده می‌شود و در نهایت پرسش‌نامه ارزیابی توان دیوان محاسبات در اجرای آیین‌نامه اداره امور سازمانی در دستگاه‌های اجرایی دولتی به شرح زیر جدول ۷ طراحی شد. این پرسش‌نامه برای آزمون فرضیه اصلی به همراه فرضیه‌های فرعی آن طراحی گردید.

**فرضیه اصلی:** دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی برخوردار است.

### فرضیه‌های فرعی:

- دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مؤلفه‌های نظارتی اداره امور سازمانی برخوردار است.  
- دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال

مؤلفه‌های مدیریتی اداره امور سازمانی برخوردار است.  
- دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مؤلفه‌های فنی و قانونی اداره امور سازمانی برخوردار است.  
- دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مؤلفه‌های اخلاقی اداره امور سازمانی برخوردار است.  
آمار توصیفی متغیرهای اصلی به شرح جدول ۸ است.  
آزمون نرمالیتی نیز به شرح جدول ۹ می‌باشد.  
به‌علاوه مطابق قضیه حد مرکزی توزیع میانگین متغیرها خواه توزیع اولیه متغیر نرمال باشد یا نباشد، نرمال است. لذا توجیه نرمال بودن با استفاده از این قضیه هم امکان‌پذیر است. در ادامه بررسی فرضیات با استفاده از آزمون  $t$  انجام می‌شود.

### فرضیه اصلی

**مرحله اول:** فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود:

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

**مرحله دوم:** محاسبه آماره آزمون و توزیع آماری آن می‌باشد. آماره آزمون دارای توزیع  $t$  (تقریباً نرمال برای این داده‌ها) است و مقدار آن به صورت زیر محاسبه می‌گردد.

$$t = \frac{3/41 - 3}{0/48 / \sqrt{240}} = 13/23$$

**مرحله سوم:** با توجه به مرحله قبل (تعیین توزیع آماری) و همچنین میزان خطای قابل قبول و در نتیجه میزان اطمینان ناحیه رد و یا عدم رد فرض صفر تعیین می‌گردد. میزان اطمینان ۹۵ درصد در نظر گرفته شده است (نمودار ۱).

**مرحله چهارم:** در این مرحله با توجه به قسمت‌های قبل تصمیم‌گیری آماری انجام می‌گیرد. مقدار آماره آزمون برابر با ۲۳/۱۳ است فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود، پس دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی برخوردار است.

### آزمون فرضیه‌های فرعی

لذا دیوان محاسبات کشور از قابلیت‌های لازم جهت اعمال مؤلفه‌های نظارتی، مدیریتی، فنی و اخلاقی برخوردار است.

### رتبه‌بندی برخورداری دیوان محاسبات از قابلیت جهت

#### اعمال مفهوم اداره امور سازمانی

در این بخش این سؤال مطرح است که از نظر پاسخ‌دهندگان دیوان محاسبات از کدام قابلیت جهت اعمال مفهوم اداره امور

## جدول ۲. تحلیل محتوای مؤلفه‌ها بر اساس تحقیقات قبلی، تجربیات کشورهای منتخب و انجمن‌های حرفه‌ای

منبع	مؤلفه‌ها	کشور
الکساندر و ماد (۲۰۱۱)	پاسخگویی پارلمانی (پاسخگویی به مجلس)، رهبری و هدایت سازمان به‌عنوان نقش اصلی اعضای مدیریت، ترکیب مناسب مدیریت، اثربخشی مدیریت، مدیریت ریسک و ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه	انگلیس
اداره کل حسابداری ایالات متحده (۲۰۰۲)	مسئولیت پاسخگویی مدیریت، صداقت و شایستگی مدیران ارشد، کمیته حسابرسی، ترکیب مناسب مدیریت، همکاری تیم مدیریت و حساب‌برسان، گزارشگری مالی دقیق، توجه به خصوصی‌سازی، توجه به رویدادهای مالی مهم پیشین و در نظر گرفتن محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها	آمریکا
رایان و ان‌جی (۲۰۰۰)	هدایت، محیط مدیریتی، مدیریت ریسک، نظارت و پاسخگویی	استرالیا
تایمرز (۲۰۰۰)	دانش عمومی و تخصصی مدیران در خصوص حوزه فعالیت، کنترل، سیستم نظارتی قوی، پاسخگویی و ارزیابی راهبری شرکتی	هلند
بخش واحدهای عمومی (۲۰۰۲)	تیم مدیریت قوی با حضور مدیران غیرموظف، توجه به ارزیابی عملکرد، وجود کمیته حسابرسی، ارتقا قدرت حرفه حسابداری، مشخص نمودن دقیق مسئولیت‌ها، انطباق و گزارشگری در خصوص برنامه‌های موجود و بودجه سازمان، رویه‌های حسابداری و حسابرسی مناسب، نظارت مناسب، الگوبرداری، ارائه گزارش پیشرفت کار، ارائه گزارش عملیاتی و مالی، وجود حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک اثربخش، حسابرسی مستقل، توجه به موضوعات اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی و تدوین آیین رفتار حرفه‌ای مناسب برای هر سازمان	آفریقای جنوبی
راجر و ادوارد (۲۰۰۴)	تدوین استانداردهای رفتاری (توجه به ارزش‌های اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای)، فرایند و ساختار سازمانی مناسب، مدیریت ریسک، نظارت و کنترل‌های مناسب و پاسخگویی، گزارشگری و افشا	هنگ کنگ
انجمن حسابداری و امور مالی دولتی خبره انگلیس و فدراسیون بین‌المللی حسابداران آمریکا (۲۰۱۳)	تعهد قوی به صداقت، ارزش‌های اخلاقی و نقش قوانین، شفافیت و تعهد به همه ذی‌نفعان، تعریف نتایج در قالب مزایای اقتصادی، اجتماعی، زیست‌محیطی و...، توجه به شاخص‌های ملی کلیدی و شاخص‌های عملکرد کلیدی، تعیین فعالیت‌های مورد نیاز برای دستیابی بهینه به نتایج مورد نظر، توسعه ظرفیت سازمان به گونه‌ای که سازمان و زیرمجموعه‌ها به خوبی راهبری شوند، مدیریت ریسک و عملکرد با کنترل‌های داخلی و مدیریت مالی قوی برای هر سازمان و ایجاد رویه‌هایی برای شفافیت و گزارشگری در دستیابی به هدف پاسخگویی	بیانیه انجمن های حرفه‌ای
قلی‌پور، مشایخی و ناصری (۱۳۹۵)	اطمینان از وجود ساختار قانونی کارآمد، عملکرد مالکانه دولت، رفتار برابر با کلیه ذی‌نفعان، رابطه با ذی‌نفعان، افشای اطلاعات و شفاف‌سازی و مشخص بودن مسئولیت‌های تیم مدیریت	سازمان همکاری و توسعه اقتصادی
پیشینه پژوهش	<p>ریدحیما و بالویندر (۲۰۱۷)، گزارشگری ریسک و خطرات رو در روی سازمان را یکی از فاکتورهای مهم راهبری شرکتی عنوان نمودند. جولی و همکاران (۲۰۱۶)، حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک، توجه به حسابرسی عملکرد و تغییرات محیطی را به‌عنوان مؤلفه‌های مهم راهبری شرکتی معرفی نمودند. ماتی و دراماسو (۲۰۱۵)، ایجاد ارتباطات منطقی در تیم مدیریت، توجه به ابعاد تطابق، عملکرد و پاسخگویی، قانون‌مداری، مدیریت صحیح هزینه‌ها، توجه به ارزش‌های اخلاقی، حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی و توجه به قابلیت‌های کارکنان را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری شرکتی در بخش دولتی عنوان نمودند. نوردبرگ (۲۰۱۴)، توجه به انگیزش انسانی و تیم مدیریت را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری شرکتی معرفی نمود. مولیادی و همکاران (۲۰۱۲)، توجه به کیفیت خدمات، ابعاد تطابق و عملکرد، ایجاد شفافیت و پاسخگویی مطلوب را به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی راهبری شرکتی معرفی نمودند. رامیج (۲۰۰۹)، توجه به آموزش و مدیریت سازمان و تغییرات محیطی را به‌عنوان مؤلفه‌های مهم راهبری شرکتی معرفی نمودند. میچل (۲۰۰۸)، توجه به کنترل‌های داخلی سازمان‌ها، سیستم مدیریت، اندازه‌گیری دقیق، امنیت و مدیریت ریسک و توجه به منافع همه ذی‌نفعان و نظارت مستمر را به‌عنوان اجزای کلیدی راهبری شرکتی معرفی نموده است. قلی‌پور و همکاران (۱۳۹۵)، بیان نمودند که راه کار دستیابی به اصول رقابت‌پذیری و شفافیت اقتصادی، اصول راهبری شرکتی مطلوب می‌باشد. این اصول شامل فاکتورهای درون سازمانی و برون سازمانی می‌باشد. فاکتورهای برون سازمانی راهبری شرکتی به شرایط محیطی مانند شرایط کسب و کار در کشور، شفاف‌سازی جریان اطلاعات و سیاست‌های مالی و اقتصادی کشور مربوط شده و تغییر آن‌ها خارج از اختیارات مدیران و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌هاست؛ در حالی که فاکتورهای درون سازمانی راهبری شرکتی در اختیار هیئت‌مدیره و مدیران شرکت بوده و به مواردی نظیر حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک، ساختار سرمایه، پاسخگویی به مجمع صاحبان سهام، رهبری استراتژیک، ترکیب هیئت‌مدیره و مدیریت ذی‌نفعان مربوط می‌شود. حضوری و همکاران (۱۳۹۴)، توجه به نیروی انسانی و سیستم حسابداری دولتی و همچنین شفافیت قوانین را به‌عنوان مؤلفه‌های مطلوب کنترلی معرفی نمودند. حساس‌یگانه و سلیمی (۱۳۹۰)، بیان نمودند که ابعاد شفافیت، اثر بخشی هیئت‌مدیره، حقوق سهامداران و اثرات مالکیت به ترتیب دارای بیشترین تأثیر در رتبه راهبری شرکتی می‌باشند. حساس‌یگانه و الماسی (۱۳۸۶)، بیان نمودند که وجود انگیزه‌های سیاسی و کم‌رنگ شدن پاسخگویی، پیچیدگی ذی‌نفعان از مشکلات راهبری شرکتی در دولت است. اطمینان از وجود ساختار قانونی و مقرر کارآمد در رابطه با شرکت‌های دولتی، عملکرد مالکانه دولت، رفتار برابر با سهامداران، رابطه با ذی‌نفعان، افشای اطلاعات و شفاف‌سازی و مسئولیت‌های هیئت‌مدیره شرکت‌های دولتی به‌عنوان مؤلفه‌های اساسی راهبری شرکتی معرفی گردید. حساس‌یگانه (۱۳۸۵)، بیان نمود که گرچه سیستم راهبری شرکتی هر کشور بر اساس قوانین، مقررات، ساختارها، فرایندها، فرهنگ‌های مناسب هر کشور شکل می‌گیرد، اما هدف همه آن‌ها دستیابی به پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذی‌نفعان می‌باشد.</p>	

## جدول ۳. مؤلفه‌های راهبردی شرکتی در روش دلفی

مؤلفه اصلی	زیر مؤلفه‌ها	توضیحات
مؤلفه‌های نظارتی	پاسخگویی پارلمانی	پاسخگویی بالاترین مقام سازمان و مدیر مالی به ترتیب به مجلس و دیوان محاسبات کشور (ضمانت اجرایی قوانین).
	نظارت بر محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها	نظارت بر گزارش‌های دستگاه‌های اجرایی و همچنین تهیه گزارش‌های اقتصادی برای مجلس در این خصوص باید به شاخص‌های ملی کلیدی (معیارهای عملکرد دولت) و شاخص‌های عملکرد کلیدی (معیارهای عملکرد دستگاه) و رقابت با اقتصاد جهانی توجه شود.
	جمع‌سپاری نظارت	استفاده از ظرفیت‌های مردمی برای کاهش فساد با سیستم‌های تشویقی و حفاظتی مناسب.
	تشکیل شورای نظارتی دستگاه‌های نظارتی	شورای نظارتی دستگاه‌های اجرایی جهت انجام اموری همچون برنامه‌ریزی حسابداری کلان، بررسی ریسک حسابداری و انجام حسابداری مشارکتی و در جهت دستیابی به اهداف حکمرانی مطلوب.
	کنترل‌های داخلی	ایجاد آیین‌نامه کنترل داخلی مناسب برای هر دستگاه اجرایی همراه با ضمانت اجرایی قوی.
	مدیریت ریسک	جلوگیری از خطرات احتمالی رو در روی سازمان با ایجاد کمیته مدیریت ریسک.
	کمیته حسابداری یا معادل آن	تغییرات ایجاد شده در کشورهای پیشرفته در سال‌های اخیر، موجب افزایش استقلال حسابرسان از مدیریت شده است، یکی از این تغییرات، استفاده از کمیته‌های حسابداری در سازمان‌هاست، هدف از تشکیل کمیته حسابداری، کمک به ایفای مسئولیت نظارتی مدیران و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول اثربخشی فرایندهای نظام راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابداری داخلی، استقلال حسابرسان مستقل و اثربخشی حسابداری مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الزامات هر دستگاه اجرایی است.
	ایجاد کمیته‌های مورد نیاز هر دستگاه اجرایی	هر دستگاه اجرایی متناسب با نوع فعالیت‌هایش به کمیته‌هایی از جمله کمیته حقوق و مزایا، کمیته استراتژی، کمیته تفسیر قوانین در جهت افزایش شفافیت قوانین، کمیته تطبیق قوانین با فعالیت‌های اقتصادی، کمیته مسئولیت‌های اجتماعی، کمیته ارتباط با ذی‌نفعان، کمیته انتصابات، کمیته ارزیابی سرمایه‌گذاری، کمیته محاسبه هزینه فرصت، کمیته مسائل امنیتی و محرمانه و کمیته فرهنگی و سایر موارد مرتبط با شرایط بیرونی و درونی سازمان نیازمند است.
	نظارت مستمر	نظارت مستمر بر همه فعالیت‌های سازمان توسط نهادهای نظارتی با افراد خبره.
	توجه به رویدادهای مالی مهم پیشین	دیوان محاسبات با توجه به پیچیدگی رخدادهای مالی در هر سازمان باید متناسب هر سازمان به تقلب‌ها و فسادهای مالی توجه و شکست‌های مالی پیشین به‌طور دقیق مورد بررسی تا در آینده تکرار نشوند.
مؤلفه‌های مدیریتی	حسابرسی عملکرد	دیوان محاسبات به نمایندگی از مجلس شورای اسلامی می‌تواند به بررسی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های دولت بپردازد، علت این امر استقلال کامل مجلس شورای اسلامی از دولت است.
	حسابرسی داخلی یا معادل آن	مأموریت واحد حسابداری داخلی، ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان می‌باشد، حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم به سازمان کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرایندهای راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی نموده و بهبود بخشد.
	ارزیابی رعایت مؤلفه‌های راهبردی شرکتی	در نهایت سیستم کلی راهبردی شرکتی نیز توسط دیوان محاسبات به نمایندگی از مجلس شورای اسلامی بر اساس چک لیست منطبق با آیین‌نامه راهبردی شرکتی و مؤلفه‌های مربوطه مورد ارزیابی قرار گیرد.
	سیستم کنترل کیفیت	ایجاد سیستم کنترل کیفیت برای تضمین سلامت فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی همراه با رتبه‌بندی آن‌ها ضروری است.
	نظارت بر سیاست‌های کلان پولی و مالی	نیاز است که سیاست‌های کلان پولی و مالی دولت جهت جلوگیری از ضررهای آتی با توجه به شرایط محیطی مورد بررسی و مذاقه قرار گیرند.
	ترکیب مناسب تیم مدیریت	وجود تمامی تخصص‌های مورد نیاز برای فعالیت‌های هر سازمان متناسب با ساختار و اهداف سازمان، تیم مربوطه باید دارای مهارت و طرز تفکری مناسب با شرایط جامعه باشد.
	صداقت و شایستگی مدیران ارشد	رعایت اصول اخلاقی و مراقبت حرفه‌ای توسط مدیران و اطمینان از دانش عمومی مدیران در خصوص حوزه فعالیت (آشنایی با اهداف، ابزارها، ساختارهای اجرایی و فعالیت‌های سازمان) و همچنین دانش تخصصی مدیران در خصوص حوزه فعالیت (آشنایی با قوانین، زیر مجموعه‌ها، تقسیم درست وظایف و چگونگی دستیابی به اهداف عملیاتی سازمان).
	اثربخشی مدیریت	ایجاد زمینه انجام اثربخش مسئولیت‌های مدیریت با رعایت اصول اخلاقی و حرفه‌ای قوانین، در این زمینه انگیزه و توانایی فردی و گروهی به صورت توأم مورد نیاز است و هر یک به تنهایی مضر منافع جامعه است.
	رهبری و هدایت مستمر سازمان	رهبری و هدایت مستمر سازمان به‌عنوان نقش اصلی اعضای مدیریت شامل ایجاد شفافیت راهبردی، تحلیل منفعت هزینه، اطمینان از مدیریت مالی قوی، اطمینان از تخصیص صحیح منابع انسانی به بخش‌های مختلف، اطمینان از کنترل‌های موجود برای مدیریت ریسک، استفاده از افراد هوشمند و سیستم اطلاعاتی مناسب، نتیجه‌گرایی و امثالهم توسط مدیران می‌باشد.
	ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه	اگر دستگاه اجرایی تحت کنترل و یا زیر مجموعه یک یا چند دستگاه اجرایی باشد که در تصمیمات و سیاست‌های دستگاه تأثیر گذارند، باید ارتباطات و هماهنگی بین اعضای بلند پایه و مدیران به گونه‌ای باشد که به منابع و قانونمندی دستگاه صدمه‌ای وارد نشود.
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	سیستم ارزیابی عملکرد	لازم است که مدیران به صورت مداوم مورد ارزیابی قرار گیرند و پاداش آن‌ها بر اساس عملکرد آن‌ها باشد.
	گزارشگری مالی فنی و قانونی	گزارشگری مالی باید منطبق با رویه‌های حسابداری، قوانین مالی و افشای نکات مورد نیاز استفاده‌کنندگان باشد، چنانچه گزارشگری مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی و قوانین مالی باشد این مهم دست یافتنی است.
	افزایش آگاهی جامعه	ایجاد یک نهاد آگاهی‌دهنده و پاسخگو در خصوص قوانین مالی همراه با استفاده از ظرفیت‌های رسانه‌ای.
	تهیه گزارش‌های اقتصادی	هر سازمان باید گزارش‌هایی در خصوص میزان منافع حاصل از فعالیت‌های خود در کشور ارائه نماید.
	آیین رفتار حرفه‌ای	توجه به کسب صلاحیت حرفه‌ای و حفظ صلاحیت حرفه‌ای همه کارکنان.
	توجه به خصوصی‌سازی	نسبت بالایی از اقتصاد کشور دولتی است، لذا سازمان‌ها در خصوصی‌سازی واقعی سازمان‌هایی که به منافع عموم ضربه نمی‌زند تلاش نمایند.
	استفاده از تکنیک‌های مدیریت هزینه	از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت برای کاهش هزینه‌های دولت، کاهش تهدیدها و استفاده از فرصت‌ها استفاده شود، برای مثال بودجه‌ریزی عملیاتی یک ابزار برنامه‌ریزی برای مدیریت هزینه‌هاست، کارت ارزیابی متوازن ابزاری برای ارزیابی عملکرد سازمان‌هاست که به کارگیری آن همراه با سایر ابزارهای مدیریت هزینه سبب بهبود فعالیت‌های دولت و سازمان‌های مربوطه می‌شود.
	ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد	مشخص نمودن فعالیت‌ها و مسئولیت‌های هر یک از دستگاه‌های اجرایی در سطح کلان و همچنین کارکنان در سطح دستگاه‌های اجرایی به صورتی شفاف در جهت نظارت بهتر و حذف موازی‌کاری.
	عدالت قانونی	ایجاد قوانین مساوی برای همه مانند قوانین یکسان برای بخش خصوصی و دولتی در فعالیت‌های مشابه.
	توجه به ارزش‌های اخلاقی	توجه به شایستگی‌های کارکنان، ایجاد استانداردهای اخلاقی همراه با راهبردی مؤثر، یکپارچگی، ایجاد سیستم خود ارزیابی، صداقت و بی‌طرفی، شفافیت و پاسخگویی، خیرخواهی و عدالت جهت رعایت منافع همه ذی‌نفعان را در بر می‌گیرد.
مؤلفه‌های اخلاقی	تلاش مدیران و حسابرسان داخلی و خارجی با در نظر گرفتن اخلاق حرفه‌ای در جهت افزایش ارزش برای ذی‌نفعان.	

جدول ۴. اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه

کاملاً بااهمیت			خیلی بااهمیت			بااهمیت			متوسط			بی‌اهمیت			خیلی بی‌اهمیت			کاملاً بی‌اهمیت		
۱	۱	۰/۹	۱	۰/۹	۰/۷۵	۱	۰/۹	۰/۷۵	۰/۵	۰/۷۵	۰/۹	۰/۵	۰/۷۵	۰/۹	۰/۷۵	۰/۹	۱	۰/۷۵	۰/۹	۱

\*منبع: حبیبی و همکاران، ۲۰۱۵: ۱۳۶

جدول ۵. کمی‌سازی نظرات خبرگان در قالب اعداد فازی

نظر کارشناس ۲۰			نظر کارشناس...			نظر کارشناس ۱			زیر مؤلفه‌ها
N	M	L	N	M	L	N	M	L	
۰/۷۵	۰/۹	۱	...	...	...	۰/۷۵	۰/۹	۱	مؤلفه ۱
...	...	...	...	...	...	...	...	...	مؤلفه...
۰/۹	۱	۱	...	...	...	۰/۹	۱	۱	مؤلفه آخر

جدول ۶. محاسبات فازی نظرات خبرگان

رتبه	میانگین نهایی		میانگین فازی			زیر مؤلفه‌ها	مؤلفه اصلی
	$(\sum L + \sum M + \sum N) / 3$		$\sum N / 20$	$\sum M / 20$	$\sum L / 20$		
۴	۰/۸۶		۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۹۸	پاسخگویی پارلمانی	مؤلفه‌های نظارتی
۲	۰/۹۳		۰/۸۴	۰/۹۶	۱	نظارت بر محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها	
۲	۰/۹۳		۰/۸۴	۰/۹۶	۱	جمع‌سپاری نظارت	
۳	۰/۹۰		۰/۷۹	۰/۹۳	۱	تشکیل شورای نظارتی دستگاه‌های نظارتی	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	کنترل‌های داخلی	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	مدیریت ریسک	
۴	۰/۸۶		۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۹۵	کمیته حسابرسی یا معادل آن	
۲	۰/۹۳		۰/۸۴	۰/۹۶	۱	ایجاد کمیته‌های مورد نیاز هر دستگاه اجرایی	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	نظارت مستمر	
۴	۰/۸۶		۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۹۵	توجه به رویدادهای مالی مهم پیشین	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	حسابرسی عملکرد	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	حسابرسی داخلی یا معادل آن	
۲	۰/۹۳		۰/۸۴	۰/۹۶	۱	ارزیابی رعایت مؤلفه‌های راهبری شرکتی	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	سیستم کنترل کیفیت	
۳	۰/۹۰		۰/۷۹	۰/۹۳	۰/۹۸	نظارت بر سیاست‌های کلان پولی و مالی	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	ترکیب مناسب تیم مدیریت	مؤلفه‌های مدیریتی
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	صداقت و شایستگی مدیران ارشد	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	اثربخشی مدیریت	
۲	۰/۹۳		۰/۸۴	۰/۹۶	۱	رهبری و هدایت مستمر سازمان	
۳	۰/۹۰		۰/۷۹	۰/۹۳	۰/۹۸	ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه	
۲	۰/۹۳		۰/۸۴	۰/۹۶	۱	سیستم ارزیابی عملکرد	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	گزارشگری مالی فنی و قانونی	مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	افزایش آگاهی جامعه	
۲	۰/۹۳		۰/۸۴	۰/۹۶	۱	تهیه گزارش‌های اقتصادی	
۴	۰/۸۶		۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۹۸	آیین رفتار حرفه‌ای	
۵	۰/۸۳		۰/۷	۰/۸۵	۰/۹۵	توجه به خصوصی‌سازی	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	استفاده از تکنیک‌های مدیریت هزینه	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	عدالت قانونی	
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	توجه به ارزش‌های اخلاقی	مؤلفه‌های اخلاقی
۱	۰/۹۵		۰/۸۷	۰/۹۸	۱	تعامل دور از تنبانی بین تیم مدیریت و حسابرسان	

## جدول ۷. پرسش‌نامه ۵ گزینه‌ای پژوهش

مؤلفه اصلی	سؤالات ارزیابی توان دیوان محاسبات کشور در اجرای مؤلفه‌های فرعی اداره امور سازمانی
بازرسی	دیوان محاسبات (دیوان) با توجه به قانون اساسی و قانون دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند مقامات بلند پایه دستگاه‌های اجرایی و مدیران مالی را ملزم به پاسخگویی به مجلس و دیوان نماید؟ <sup>۱۱</sup>
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس بند (ج) ماده (۱) قانون دیوان محاسبات <sup>۱۲</sup> و بند (۵) فرمان ۸ ماده‌ای مقام معظم رهبری در مبارزه با مفاسد اقتصادی <sup>۱۳</sup> ، بر محتوای اقتصادی فعالیت‌های سازمان‌ها (منافع حاصل از فعالیت‌ها) نظارت داشته و موارد مربوطه را به مجلس گزارش نماید؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند با سامانه نظارت مردمی (طراحی شده در سایت دیوان) شکایتهای مردم را بررسی و بر کاهش فساد مؤثر باشد؟
	بر اساس بند (۵) فرمان ۸ ماده‌ای مقام معظم رهبری و ماده ۲۲۱ قانون برنامه پنجم توسعه <sup>۱۴</sup> دیوان محاسبات تا چه اندازه می‌تواند در شورای نظارتی دستگاه‌های نظارتی جهت ایجاد جامعیت و کارآمد نمودن نظارت فعالیت نماید؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان محاسبات <sup>۱۵</sup> بر کنترل‌های داخلی دستگاه‌های اجرایی نظارت و بر اصلاح کنترل داخلی دستگاه دولتی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس فرمان ۸ ماده‌ای مقام معظم رهبری در مبارزه با مفاسد اقتصادی، ماده ۲۸ قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد <sup>۱۶</sup> و ماده ۶ قانون دیوان محاسبات بر تشکیل کمیته مدیریت ریسک <sup>۱۷</sup> دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان محاسبات بر تشکیل کمیته حسابرسی <sup>۱۸</sup> توسط دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟
	بر اساس فرمان ۸ ماده‌ای رهبری دیوان محاسبات کشور تا چه حد می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را به ایجاد کمیته‌های مورد نیاز تشویق کند؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس تبصره (۳) ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان <sup>۱۹</sup> بر حساب‌های دستگاه‌های اجرایی نظارت مستمر نماید؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده واحده قانون اصلاح قانون دیوان بر رویدادهای مالی مهم پیشین دستگاه‌های اجرایی نظارت نماید؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۲) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور <sup>۲۰</sup> به انجام حسابرسی عملکرد بپردازد؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۶) قانون دیوان، دستگاه‌های اجرایی را به تشکیل حسابرسی داخلی <sup>۲۱</sup> یا معادل آن تشویق کند؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس قوانین مرتبط با وظایف دیوان بر رعایت مؤلفه‌های راهبردی شرکتی توسط دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟
	بر اساس ماده ۶ قانون دیوان محاسبات، دیوان محاسبات تا چه حدی می‌تواند بر ایجاد سیستم کنترل کیفیت جهت ارتقای دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟
	بر اساس قانون دیوان محاسبات از جمله ماده (۱) و ماده (۲)، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر سیاست‌های کلان مالی <sup>۲۲</sup> نظارت نماید؟
بر اساس قوانین موجود، دیوان محاسبات تا چه حدی می‌تواند بر نظارت بر سیاست‌های پولی اثرگذار باشد؟	

ادامه جدول ۷ در صفحه بعد ←

۱۵. اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل‌کننده موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی‌ها و رسیدگی‌های انجام شده جهت حفظ حقوق بیت المال.

۱۶. بر این اساس شورای نظارتی می‌تواند بر اقدامات دستگاه‌های اجرایی در برنامه‌های پیشگیرانه مقابله با فساد و اعلام نقاط ضعف و قوت نظارت نماید.

۱۷. بررسی موضوعات مهم هر دستگاه و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه برای جلوگیری از زیان‌های احتمالی.

۱۸. هیئتی است که نه از مسئولین شرکت است و نه از کارکنان و به حفظ رابطه میان مدیران و حساب‌برسان مستقل و داخلی کمک می‌کند و بر کنترل‌های داخلی و رویه‌های مالی نظارت دارد.

۱۹. دیوان محاسبات کشور در اجرای وظایف قانونی خود باید به نحوی عمل نماید که همیشه حساب‌های جاری و سال قبل را در دست رسیدگی داشته باشد و چنانچه بر اثر عقب ماندگی حساب‌ها و یا عدم ارسال و تصویب به موقع ترازنامه‌ها و یا سایر مشکلات اجرایی رسیدگی به حساب‌ها بیش از ۲ سال مالی معوق بماند، دیوان محاسبات بعد از ارسال گزارش مربوطه نحوه رسیدگی به این قبیل حساب‌ها را جهت تصویب مجلس شورای اسلامی تعیین و پیشنهاد می‌نماید.

۲۰. دیوان می‌تواند در اجرای وظایف و اختیارات خود حسب مورد انواع رسیدگی، بررسی و حسابرسی از جمله حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد را انجام دهد.

۲۱. حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با هدف ارزش آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. حساب‌برسان داخلی علاوه بر نظارت بر کنترل‌های داخلی به بررسی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها می‌پردازند.

۲۲. سیاست‌های مالی عمدتاً در بودجه و اسناد بالا دستی آن ارائه می‌شوند.

۱۱. اصول ۵۴، ۵۵، ۷۶، ۸۴، ۸۷، ۸۸، ۸۹، ۹۰ قانون اساسی نشان‌دهنده اختیارات ارتباطات مجلس و دیوان محاسبات کشور است. بر اساس این اصول مجلس می‌تواند تمامی مقامات را ملزم به پاسخگویی نماید. بر اساس ماده ۴۲ قانون دیوان محاسبات نیز دیوان محاسبات کشور برای انجام وظایف خود می‌تواند در تمامی امور مالی کشور پژوهش و تفحص نماید و در تمامی موارد مستقیماً مکاتبه برقرار نماید و تمام مقامات جمهوری اسلامی ایران و قوای سه‌گانه و سازمان‌ها و ادارات تابعه و کلیه اشخاص و سازمان‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلف به پاسخگویی مستقیم می‌باشند حتی در مواردی که از قانون محاسبات عمومی مستثنی شده باشند.

۱۲. بر اساس این بند دیوان محاسبات می‌تواند نظرات خود را در خصوص دستگاه‌های اجرایی استفاده‌کننده از بودجه به مجلس گزارش نماید.

۱۳. بخش‌های مختلف نظارتی در سه قوه از قبیل سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات و وزارت اطلاعات باید با همکاری صمیمانه، نقاط دچار آسیب در گردش مالی و اقتصادی کشور را به درستی شناسایی کنند و محاکم قضایی و نیز مسئولان آسیب‌زدایی در هر مورد را یاری رسانند.

۱۴. به منظور ایجاد هماهنگی برای کارآمد نمودن نظام نظارت و ارتقا بهره‌وری و برای تقویت مدیریت کشور، شورای دستگاه‌های نظارتی متشکل از دو نفر از مسئولین نظارتی هر قوه با انتخاب رئیس قوه با حفظ استقلال هر یک از آن‌ها در حدود مقرر در قانون اساسی تشکیل می‌شود. دستورالعمل اجرایی این ماده و نحوه تشکیل جلسات شورا، نحوه تصمیم‌گیری و نحوه پیگیری تصمیمات، ظرف شش ماه سال اول برنامه به پیشنهاد اعضاء شورا و با توافق سران قوا تعیین می‌گردد.



ادامه جدول ۷	
مؤلفه‌های مدیریتی	دیوان محاسبات کشور تا چه حد می‌تواند بر ترکیب مناسب تیم مدیریت دستگاه‌های اجرایی جهت دستیابی به اهداف سازمان تأثیرگذار باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه حد می‌تواند بر صداقت، شایستگی و توانایی مدیران ارشد تأثیرگذار باشد؟
	دیوان محاسبات کشور با انجام حسابرسی عملکرد و ارائه گزارش‌هایی به مجلس تا چه حد می‌تواند بر اثربخشی مدیریت سازمان‌ها تأثیرگذار باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر رهبری و هدایت مستمر سازمان‌ها <sup>۲۳</sup> توسط تیم مدیریت دستگاه‌های اجرایی تأثیرگذار باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر ارتباط قاعده‌مند تیم مدیریت با اعضای بلند پایه دستگاه‌های اجرایی <sup>۲۴</sup> تأثیرگذار باشد؟
مؤلفه‌های قانونی و قضایی	دیوان محاسبات کشور با انجام حسابرسی عملکرد تا چه اندازه می‌تواند عملکرد مدیران دستگاه‌های اجرایی را مورد ارزیابی قرار دهد؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اساس ماده (۵) قانون دیوان محاسبات <sup>۲۵</sup> ، ماده (۲۶) قانون الحاق (۲) و استانداردهای حسابداری بخش عمومی <sup>۲۶</sup> و سایر مواد موجود در قانون محاسبات عمومی بر گزارشگری مالی فنی و قانونی دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند سامانه‌ای برای افزایش آگاهی جامعه (شامل دستگاه‌های اجرایی و مردم) از قوانین ایجاد نماید؟
	بر اساس بند (۵) فرمان ۸ ماده ای مقام معظم رهبری و سایر قوانین موجود، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را به تهیه گزارش‌های اقتصادی تشویق نماید؟
	دیوان محاسبات کشور بر اساس ماده (۷) قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد <sup>۲۷</sup> و سایر اختیاراتش، تا چه اندازه می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را به داشتن آیین رفتار حرفه‌ای تشویق نماید؟
	بر اساس ماده (۴۱) قانون نحوه اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی <sup>۲۸</sup> و ماده (۱۵) قانون مدیریت خدمات کشوری <sup>۲۹</sup> ، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر فرایند خصوصی‌سازی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات تا چه اندازه می‌تواند بر استفاده دستگاه‌های اجرایی از تکنیک‌های مدیریت هزینه مؤثر باشد؟
	بر اساس ماده (۸) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور <sup>۳۰</sup> ، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند دستگاه‌های اجرایی را ملزم به ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد نماید؟
	بر اساس قانون اساسی و ماده (۱۵) قانون مدیریت خدمات کشوری، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند عدالت قانونی را برای بخش‌های مختلف اقتصاد کشور (بخش دولتی و خصوصی) فراهم نماید؟
	دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند بر اجرای ماده (۷) قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد نظارت نماید و دستگاه‌های اجرایی را ملزم به توجه به ارزش‌های اخلاقی نماید؟
مؤلفه‌های اخلاقی	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر سطوح انفرادی <sup>۳۱</sup> اخلاق در دستگاه‌های دولتی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر سطوح اجتماعی <sup>۳۲</sup> اخلاق در دستگاه‌های دولتی مؤثر باشد؟
	دیوان محاسبات کشور تا چه اندازه می‌تواند بر سطوح سیاسی <sup>۳۳</sup> اخلاق در دستگاه‌های دولتی مؤثر باشد؟
	در راستای سیاست‌های پیشگیرانه و بر اساس ماده (۷) آیین‌نامه اجرایی نحوه حسابرسی دیوان محاسبات کشور <sup>۳۴</sup> ، دیوان محاسبات تا چه حد می‌تواند با حفظ استقلال با دستگاه‌های اجرایی جلسات تعاملی را در جهت رعایت حقوق ذی‌نفعان و حفظ ارزش‌های اخلاقی ایجاد نماید؟

روز دنیا ظرف شش ماه پس از تصویب این قانون منشور اخلاق حرفه‌ای کارگزاران نظام را تدوین نماید. بر اساس این اصل کلیه دستگاه‌های اجرایی موظف به تدوین رفتار حرفه‌ای و اخلاقی بر اساس منشور فوق الذکرند.

۲۸. بر اساس این ماده قانونی دیوان محاسبات جزء اعضای شورای عالی اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ می‌باشد.

۲۹. این ماده قانونی به تداوم خصوصی‌سازی به خصوص در امور تصدی‌های اقتصادی اشاره دارد.

۳۰. دیوان مکلف است با استقرار سامانه نظارت الکترونیکی، به منظور کاهش هزینه‌های حسابرسی، اقدام به موقع و کارآمد، امکان نظارت روز آمد را فراهم نماید. کلیه دستگاه‌ها مکلفند در اجرای ماده (۳۹) قانون، اسناد و هر گونه مدارک و اطلاعات درخواستی را از طریق سامانه مذکور در اختیار دیوان قرار دهند.

۳۱. سطح انفرادی بیشتر به جنبه‌های احترام و تکریم دیگران اشاره دارد و در برگزیده مفاهیمی همچون بخشش، شهروندمداری، زارداری، صداقت، وفاداری (به جامعه و شهروندان)، عدم سوءاستفاده از موقعیت، عدم تبعیض در بین ذی‌نفعان، عدم بهره‌کشی و آزار دیگران می‌باشد.

۳۲. سطح اجتماعی بیشتر به جنبه‌های تساوی حقوق و انصاف اشاره دارد و در برگزیده انعطاف‌پذیری، انصاف، شناخت، بردباری و شفافیت می‌باشد.

۳۳. سطح سیاسی بیشتر به جنبه‌های مسئولیت‌پذیری اشاره دارد و این جنبه‌ها در برگزیده مفاهیمی همچون پاسخگویی، اثربخشی، کارایی و اعتماد می‌باشد.

۳۴. در راستای پاسداری از بیت المال دیوان می‌تواند نسبت به تقویت رویکرد پیشگیرانه در امر کنترل و نظارت مستمر اقدام نماید.

۲۳. هر دستگاه اجرایی باید دارای گروه مدیران هماهنگی باشد که با تشکیل جلسات مستمر دستگاه اجرایی را به‌طور مستمر هدایت کنند. گروه مدیران باید به درستی عمل کنند و بر موارد عملیاتی و راهبردی مؤثر بر عملکرد سازمان متمرکز شوند و سیاست‌ها و عملکرد سازمان را به دقت مورد واریسی قرار دهند، به گونه‌ای که سلامت و موفقیت بلندمدت سازمان مربوطه تضمین شود. شفافیت راهبردی، تحلیل منفعت-هزینه، اطمینان از مدیریت مالی قوی، اطمینان از تخصیص صحیح منابع انسانی به بخش‌های مختلف، اطمینان از کنترل‌های موجود برای مدیریت ریسک، استفاده از افراد هوشمند و سیستم اطلاعاتی مناسب، نتیجه‌گرایی و امثالهم از موارد اساسی این اصل است.

۲۴. دستگاه‌های اجرایی عموماً تحت کنترل و یا زیرمجموعه یک یا چند دستگاه اجرایی می‌باشند که در تصمیمات و سیاست‌های دستگاه تأثیرگذارند، باید ارتباطات و هماهنگی بین اعضای بلند پایه و مدیران به گونه‌ای باشد که به منابع و قانونمندی دستگاه صدمه‌ای وارد نشود. به‌طور خلاصه ارتباط برخی مدیران با مقامات بلند پایه نباید سبب شود که دستگاه بتواند کاری را انجام دهد که دستگاه دیگر نتواند. برای مثال ممکن است استاندار یک استان به دلیل ارتباطش با وزیر بتواند بودجه بیشتری دریافت کند.

۲۵. بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد مؤثر آن‌ها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی.

۲۶. ماده ۲۶ قانون الحاق دستگاه‌های اجرایی را ملزم به حسابداری تعهدی و پیروی از استانداردهای حسابداری می‌کند.

۲۷. دولت موظف است با همکاری سایر قوا به منظور فرهنگ‌سازی و ارتقای سلامت نظام اداری براساس منابع اسلامی و متناسب با توسعه علوم و تجربیات

جدول ۸. آمار توصیفی برای متغیرهای پژوهش

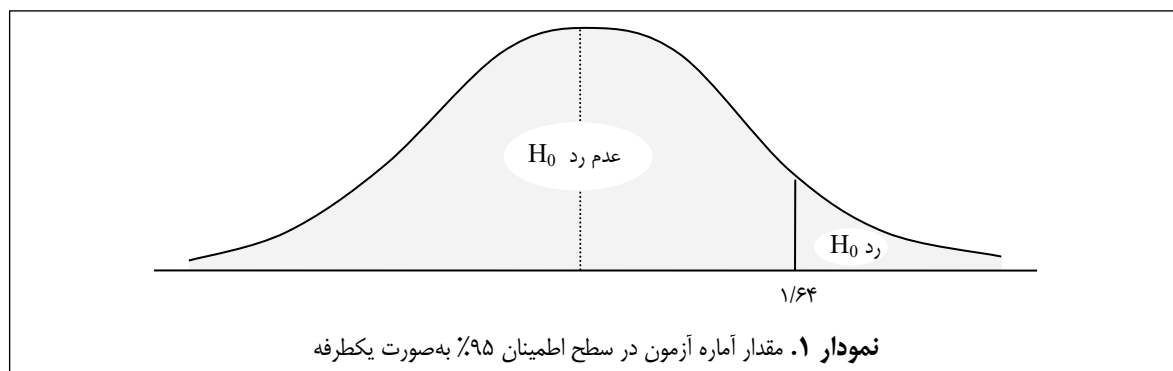
متغیرهای تحقیق	میانگین	میانۀ	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
مؤلفه‌های نظارتی	۳/۵۷	۳/۸۱	۰/۵۷	۲/۰۶	۴/۱۳
مؤلفه‌های مدیریتی	۳/۱۴	۳/۵	۰/۴۶	۱/۸۳	۳/۵
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	۳/۵۴	۳/۸۸	۰/۶۸	۱/۷۵	۴/۱۳
مؤلفه‌های اخلاقی	۳/۴	۳/۸	۰/۶۹	۱/۴	۳/۸
فرضیه اصلی	۳/۴۱	۳/۵۸	۰/۴۸	۲/۱۳	۳/۸۹

جدول ۹. آزمون کلموگروف برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته	پارامترهای نرمال		مقدار Z	مقدار احتمال	نتیجه
	میانگین	انحراف معیار			
مؤلفه‌های نظارتی	۳/۵۷	۰/۵۷	۱/۰۷	۰/۲۰۴	نرمال است
مؤلفه‌های مدیریتی	۳/۱۴	۰/۴۶	۱	۰/۲۷۱	نرمال است
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	۳/۵۴	۰/۶۸	۱/۲	۰/۱۱۲	نرمال است
مؤلفه‌های اخلاقی	۳/۴	۰/۶۹	۰/۹۸	۰/۲۹۳	نرمال است
فرضیه اصلی	۳/۴۱	۰/۴۸	۰/۸۶	۰/۴۴۶	نرمال است

جدول ۱۰. آزمون میانگین تک نمونه ای برای بررسی فرضیه اصلی اول

متغیرهای تحقیق	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	مقدار احتمال	نتیجه
فرضیه اصلی	۳/۴۱	۰/۴۸	۱۳/۲۳	۲۳۹	۰/۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود



جدول ۱۱. آزمون میانگین تک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه‌های فرعی

متغیرهای تحقیق	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	مقدار احتمال	نتیجه
مؤلفه‌های نظارتی	۳/۵۷	۰/۵۷	۱۵/۵۷	۲۳۹	۰/۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود
مؤلفه‌های مدیریتی	۳/۱۴	۰/۴۶	۴/۸	۲۳۹	۰/۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود
مؤلفه‌های فنی و قانونی	۳/۵۴	۰/۶۸	۱۲/۳۸	۲۳۹	۰/۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود
مؤلفه‌های اخلاقی	۳/۴۰	۰/۶۹	۹/۰۵	۲۳۹	۰/۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود

ندارد.

$H_1$ : مقطع تحصیلی بر پاسخگویی به فرضیات تأثیری

دارد.

### بحث و نتیجه‌گیری

راهبری شرکتی در مصرف مسئولانه منابع محدود کشور نقش اساسی ایفا می‌کند. در قرن اخیر راهبری شرکتی در سازمان‌های دولتی به یکی از روش‌های مدرن نظارتی جهت بهبود حساسی دولتی و نظم در امور مبدل شده است. در کشور ایران راهبری شرکتی در بخش دولتی مهمتر از بخش خصوصی است، زیرا حدود ۷۰٪ اقتصاد کشور دولتی است. همچنین دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی کشور دارای فرایندهای بسیار پیچیده‌ای در ابعاد مختلف کاریشان هستند که همه این موارد راهبری شرکتی را به‌عنوان مجموعه‌ای از روش‌ها و سیاست‌های راهبردی جهت افزایش عدالت، شفافیت، پاسخگویی و رعایت حقوق ذی‌نفعان ضروری ساخته است. اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است، بنابراین اجرای آیین‌نامه راهبری شرکتی که مبتنی بر مؤلفه‌های بومی شرایط دستگاه‌های اجرایی کشور باشد، در این بخش ضروری است. لذا با توجه به اهمیت راهبری شرکتی در نظام حاکمیتی و تدوین آیین‌نامه راهبری شرکتی در اکثر کشورها، شناسایی مؤلفه‌های راهبری شرکتی در سازمان‌های دولتی کشور مسئله‌ای ضروری است که در این پژوهش مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که چهار مؤلفه اصلی راهبری شرکتی در دولت در برگرفته مؤلفه‌های نظارتی (شامل پانزده مؤلفه فرعی)، مؤلفه‌های مدیریتی (شامل شش مؤلفه فرعی)، مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان (شامل هشت مؤلفه فرعی) و مؤلفه‌های اخلاقی (شامل دو مؤلفه فرعی) می‌باشد. مهمترین مؤلفه‌های فرعی مربوط به هر مؤلفه اصلی به شرح زیر بود:

۱. مؤلفه‌های نظارتی شامل مؤلفه‌های کنترل‌های داخلی،

مدیریت ریسک، نظارت مستمر، حساسی عملکرد، حساسی داخلی و سیستم کنترل کیفیت،

۲. مؤلفه‌های مدیریتی شامل ترکیب مناسب تیم مدیریت،

صداقت و شایستگی مدیران ارشد و اثربخشی مدیریت،

۳. مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان شامل گزارشگری

مالی فنی و قانونی، افزایش آگاهی جامعه، استفاده از تکنیک‌های مدیریت هزینه، ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد، عدالت قانونی،

۴. مؤلفه‌های اخلاقی توجه به ارزش‌های اخلاقی و تعامل

سازمانی بیشتر برخوردار است؟ به عبارت دیگر میزان برخورداری از عوامل رتبه‌بندی می‌شود. با توجه به وابستگی پاسخ‌ها برای مقایسه میزان تأثیرپذیری عوامل مناسب‌ترین آزمون استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن می‌باشد. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمول‌بندی می‌گردد:

$$\begin{cases} H_0: \bar{R}_1 = \bar{R}_2 = \dots = \bar{R}_4 \\ H_1: \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \quad \exists i \neq j = 1, 2, 3, 4 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0 \\ H_1 \end{cases}$$

$H_0$

میانگین رتبه عوامل با هم یکسان است.

$H_1$ : میانگین رتبه عوامل با هم یکسان نیست.

ناحیه رد و قبول فرض صفر به صورت نمودار ۲ است.

بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود، زیرا مقدار آماره کای دو برابر با ۲۹/۱۵۴ به دست آمده است که در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد، یعنی میزان برخورداری دیوان محاسبات از قابلیت‌ها تفاوت معناداری با هم دارد. از دید پاسخگویان دیوان محاسبات از مؤلفه‌های نظارتی و فنی بیشترین برخورداری جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی و مؤلفه‌های اخلاقی در مرحله بعدی و کمترین برخورداری از مؤلفه‌های مدیریتی است.

### بررسی تأثیر رشته و مقطع تحصیلی بر پاسخگویی به عوامل

برای بررسی تأثیر رشته و مقطع تحصیلی بر پاسخگویی به عوامل از تحلیل واریانس و آزمون دانکن برای مقایسه دو به دوی پاسخ‌ها استفاده شد، یعنی ابتدا متفاوت بودن پاسخ‌ها در افراد با رشته تحصیلی مختلف (یا مقطع تحصیلی) مقایسه شده و در صورت وجود تفاوت با استفاده از آزمون دانکن به مقایسه دو به دوی مقاطع یا رشته تحصیلی پرداخته شده است.

الف- تأثیر رشته تحصیلی که فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود:

$H_0$ : رشته تحصیلی بر پاسخگویی به فرضیات تأثیری

ندارد.

$H_1$ : رشته تحصیلی بر پاسخگویی به فرضیات تأثیری

دارد.

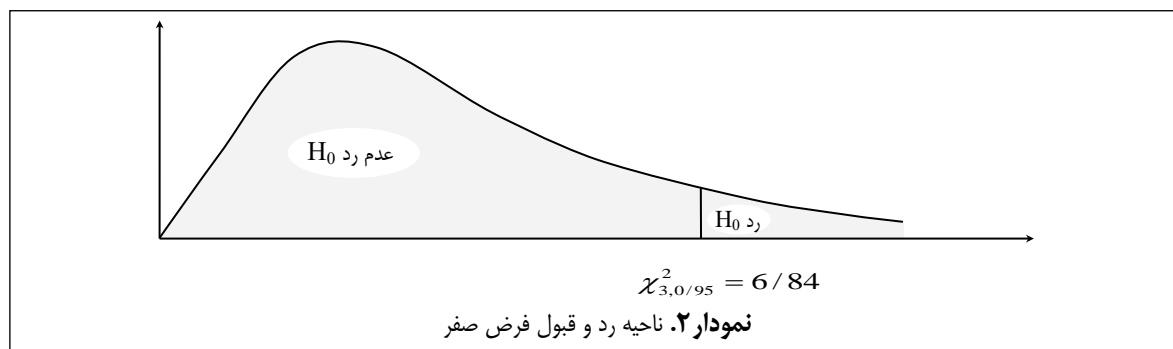
نتایج این آزمون‌ها در جدول ۱۳ خلاصه و ارائه شده است.

ب- تأثیر مقطع تحصیلی که فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود:

$H_0$ : مقطع تحصیلی بر پاسخگویی به فرضیات تأثیری

## جدول ۱۲. آزمون فریدمن برای رتبه بندی برخورداری دیوان محاسبات از قابلیت‌ها

آماره آزمون		میزان تأثیرگذاری	میانگین رتبه	عوامل
۲۴۰	تعداد	کمترین	۱/۶۸	مؤلفه‌های مدیریتی
۱۵۴/۲۹	مقدار کای دو		۲/۴۳	مؤلفه‌های اخلاقی
۳	درجه آزادی	بیشترین	۲/۹۳	مؤلفه‌های نظارتی
۰/۰۰۰	سطح معناداری		۲/۹۶	مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان



## جدول ۱۳. آزمون تحلیل واریانس بررسی تأثیر رشته تحصیلی در برخورداری جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی

مؤلفه‌ها	رشته تحصیلی	تعداد	میانگین	مقدار F	مقدار احتمال	نتیجه
مؤلفه‌های نظارتی	حسابداری	۱۱۴	۳/۸۱	۳۹/۲۴	۰/۰۰۰	تفاوت بین پاسخ‌ها در افراد با رشته تحصیلی مختلف متفاوت است پاسخگویان رشته حقوق نسبت به سایر رشته‌ها به این قابلیت اعتقاد کمتری دارند.
	مدیریت	۲۶	۳/۸۶			
	اقتصاد	۱۸	۳/۸۹			
	حقوق	۸۰	۳/۰۶			
	سایر	۲	۳/۸۸			
مؤلفه‌های مدیریتی	حسابداری	۱۱۴	۳/۲۵	۱۳/۸۳	۰/۰۰۰	تفاوت بین پاسخ‌ها در افراد با رشته تحصیلی مختلف متفاوت است پاسخگویان رشته حقوق و سایر نسبت به رشته‌های اقتصاد، مدیریت و حسابداری به این قابلیت اعتقاد کمتری دارند.
	مدیریت	۲۶	۳/۴۴			
	اقتصاد	۱۸	۳/۲			
	حقوق	۸۰	۲/۸۹			
	سایر	۲	۲/۵			
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	حسابداری	۱۱۴	۳/۷۵	۱۹/۲۴	۰/۰۰۰	تفاوت بین پاسخ‌ها در افراد با رشته تحصیلی مختلف متفاوت است پاسخگویان رشته حقوق و مدیریت نسبت به سایر رشته‌ها به این قابلیت اعتقاد کمتری دارند.
	مدیریت	۲۶	۳/۵۳			
	اقتصاد	۱۸	۴/۱۱			
	حقوق	۸۰	۳/۱			
	سایر	۲	۴			
مؤلفه‌های اخلاقی	حسابداری	۱۱۴	۳/۵۶	۱۹/۰۹	۰/۰۰۰	تفاوت بین پاسخ‌ها در افراد با رشته تحصیلی مختلف متفاوت است پاسخگویان رشته حقوق نسبت به سایر رشته‌ها به این قابلیت اعتقاد کمتری دارند.
	مدیریت	۲۶	۳/۸			
	اقتصاد	۱۸	۳/۸			
	حقوق	۸۰	۲/۹۴			
	سایر	۲	۳/۸			

جدول ۱۴. آزمون تحلیل واریانس برای تأثیر مقطع تحصیلی در بر خورداری جهت اعمال مفهوم اداره امور سازمانی

مؤلفه‌ها	مقطع تحصیلی	تعداد	میانگین	مقدار F	مقدار احتمال	نتیجه
مؤلفه‌های نظارتی	لیسانس	۴۸	۳/۳۱	۶/۵۲	۰/۰۰۲	تفاوت معنادار است لیسانسیه‌ها کمتر از سایر مقاطع به این مؤلفه تأکید دارند.
	فوق لیسانس	۱۷۲	۳/۶۳			
	دکتری	۲۰	۳/۶۸			
مؤلفه‌های مدیریتی	لیسانس	۴۸	۳/۱۷	۰/۱۸	۰/۸۳۶	تفاوت بین مقاطع تحصیلی مختلف معنادار نیست.
	فوق لیسانس	۱۷۲	۳/۱۴			
	دکتری	۲۰	۳/۱			
مؤلفه‌های فنی و قانونی سازمان	لیسانس	۴۸	۳/۲۹	۵/۶۲	۰/۰۰۴	تفاوت معنادار است مقطع دکتری بیشتر از سایر مقاطع به این مؤلفه تأکید دارند.
	فوق لیسانس	۱۷۲	۳/۵۷			
	دکتری	۲۰	۳/۸۴			
مؤلفه‌های اخلاقی	لیسانس	۴۸	۳/۱۵	۴/۶۹	۰/۰۱۰	تفاوت معنادار است لیسانسیه‌ها کمتر از سایر مقاطع به این مؤلفه تأکید دارند.
	فوق لیسانس	۱۷۲	۳/۴۴			
	دکتری	۲۰	۳/۶۳			

دوره از تباری بین تیم مدیریت و حساب‌رسان. گرچه تمامی مؤلفه‌ها با مؤلفه‌های موجود در کشورهای منتخب و انجمن‌های حرفه‌ای همخوانی داشت، اما میزان اهمیت مؤلفه‌ها با مؤلفه‌های راهبری سازمانی کشورهای انگلیس و آمریکا همخوانی بیشتری داشت. همچنین پژوهش حاضر با مؤلفه‌های مورد بررسی پژوهش‌های ریدجیما و بالویندر (۲۰۱۷)، ماتی و دراماسو (۲۰۱۵) و میچل (۲۰۰۸)، همخوانی داشت. در ادبیات قبلی مدیریت ریسک از اهمیت زیادی برخوردار بوده که در پژوهش حاضر نیز اهمیت بالای این مؤلفه مشخص گردید. پژوهش حاضر می‌تواند در تبیین مؤلفه‌های اصلی در بخش عمومی مفید باشد و این مؤلفه‌ها در نهایت سبب بهبود حسابرسی دولتی و در نهایت استفاده بهتر از منابع می‌شود. همچنین پس از شناسایی مؤلفه‌ها با توجه به قوانین مرتبط با وظایف دیوان محاسبات کشور اجرای مؤلفه‌های مربوطه در دستگاه‌های دولتی مورد ارزیابی قرار گرفت. یافته‌های این مرحله نیز نشان داد که دیوان محاسبات کشور توان تأثیر بر اداره امور سازمانی در بخش عمومی را دارد. گرچه با توجه به شرایط و قوانین موجود دیوان محاسبات قادر به اجرای اداره امور سازمانی است، اما جهت اجرای مدون

دوره از تباری بین تیم مدیریت و حساب‌رسان. گرچه تمامی مؤلفه‌ها با مؤلفه‌های موجود در کشورهای منتخب و انجمن‌های حرفه‌ای همخوانی داشت، اما میزان اهمیت مؤلفه‌ها با مؤلفه‌های راهبری سازمانی کشورهای انگلیس و آمریکا همخوانی بیشتری داشت. همچنین پژوهش حاضر با مؤلفه‌های مورد بررسی پژوهش‌های ریدجیما و بالویندر (۲۰۱۷)، ماتی و دراماسو (۲۰۱۵) و میچل (۲۰۰۸)، همخوانی داشت. در ادبیات قبلی مدیریت ریسک از اهمیت زیادی برخوردار بوده که در پژوهش حاضر نیز اهمیت بالای این مؤلفه مشخص گردید. پژوهش حاضر می‌تواند در تبیین مؤلفه‌های اصلی در بخش عمومی مفید باشد و این مؤلفه‌ها در نهایت سبب بهبود حسابرسی دولتی و در نهایت استفاده بهتر از منابع می‌شود. همچنین پس از شناسایی مؤلفه‌ها با توجه به قوانین مرتبط با وظایف دیوان محاسبات کشور اجرای مؤلفه‌های مربوطه در دستگاه‌های دولتی مورد ارزیابی قرار گرفت. یافته‌های این مرحله نیز نشان داد که دیوان محاسبات کشور توان تأثیر بر اداره امور سازمانی در بخش عمومی را دارد. گرچه با توجه به شرایط و قوانین موجود دیوان محاسبات قادر به اجرای اداره امور سازمانی است، اما جهت اجرای مدون

## جدول ۱۵. منابع پیشنهادی اداره امور سازمانی دولت

مؤلفه	زیر مؤلفه‌ها	منبع پیشنهادی	آدرس اینترنتی (لینک) و یا روش پیشنهادی
مؤلفه‌های نظارتی	پاسخگویی پارلمانی	آیین‌نامه اداره امور سازمانی دولت انگلیس	<a href="https://www.gov.uk/government/publications/corporate-governance-code-for-central-government-departments-2017">https://www.gov.uk/government/publications/corporate-governance-code-for-central-government-departments-2017</a>
		چرایی و چگونگی اداره امور سازمانی در بخش دولتی هلند	<a href="http://www.ecgi.org/codes/documents/public_sector/pdf">www.ecgi.org/codes/documents/public_sector/pdf</a>
	نظارت بر محتوای اقتصادی	تجربیات گروه کاری اینتوسای	<a href="http://audit.gov.ru/en/activities/international-activities/intosai-working-group-on-key-national-indicators/working-papers/index/php">http://audit.gov.ru/en/activities/international-activities/intosai-working-group-on-key-national-indicators/working-papers/index/php</a>
		فعالیت‌های سازمان‌ها	دستورالعمل شاخص‌های عملکرد کلیدی <sup>۳۶</sup>
	جمع‌سپاری نظارت <sup>۳۷</sup>	استفاده از ظرفیت‌های مردمی برای مبارزه و پیشگیری از فساد	گزارش ۱۵۵۱۰ مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
	تشکیل شورای نظارتی دستگاه‌های نظارتی	تدوین قانون دائمی شورای نظارتی و ایجاد فهم مشترک برای حساب‌رسان بخش عمومی همراه با افزایش دانش مالی و اقتصادی آن‌ها	
	کنترل‌های داخلی	دستورالعمل کنترل‌های داخلی اینتوسای و سایر اسناد مرتبط	<a href="http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov/htm">http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov/htm</a>
	مدیریت ریسک	مدیریت ریسک دولتی دیوان محاسبات انگلیس	<a href="https://www.nao.org.uk/report/managing-risks-in-government/">https://www.nao.org.uk/report/managing-risks-in-government/</a>
	کمیته حسابرسی یا معادل آن	دستورالعمل کمیته حسابرسی دیوان محاسبات انگلیس	<a href="https://www.nao.org.uk/report/the-statement-on-internal-control-a-guide-for-audit-committees/">https://www.nao.org.uk/report/the-statement-on-internal-control-a-guide-for-audit-committees/</a>
	ایجاد کمیته‌های مورد نیاز هر دستگاه اجرایی	بر اساس تجربیات و شرایط هر دستگاه اجرایی	
	نظارت مستمر	دیوان محاسبات کره جنوبی	<a href="http://www.bai.go.kr">www.bai.go.kr</a>
	توجه به رویدادهای مالی مهم پیشین	تجربه اداره امور سازمانی دیوان محاسبات آمریکا	<a href="https://www.gao.gov/products/GAO-02-494SP">https://www.gao.gov/products/GAO-02-494SP</a>
	حسابرسی عملکرد	دستورالعمل حسابرسی عملکرد اینتوسای	<a href="http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-3000-standards-and-guidelines-for-performance-auditing-based-on-intosais-auditing-standar/html">http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-3000-standards-and-guidelines-for-performance-auditing-based-on-intosais-auditing-standar/html</a>
	حسابرسی داخلی یا معادل آن	استانداردهای حسابرسی داخلی اینتوسای	<a href="http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov/htm">http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov/htm</a>
	ارزیابی رعایت مؤلفه‌های راهبردی سازمانی	چرایی و چگونگی اداره امور سازمانی در بخش دولتی هلند	<a href="http://www.ecgi.org/codes/documents/public_sector/pdf">www.ecgi.org/codes/documents/public_sector/pdf</a>
مؤلفه‌های مدیریتی	سیستم کنترل کیفیت	کتاب‌های حسابداری مدیریت	
	نظارت بر سیاست‌های کلان پولی و مالی	بر اساس تجربیات و شرایط کشور	
	ترکیب مناسب تیم مدیریت	آیین‌نامه اداره امور سازمانی دولت انگلیس	<a href="https://www.gov.uk/government/publications/corporate-governance-code-for-central-government-departments-2017">https://www.gov.uk/government/publications/corporate-governance-code-for-central-government-departments-2017</a>
	صداقت و شایستگی مدیران ارشد		
	اثر بخشی مدیریت		
رهبری و هدایت مستمر سازمان			
ارتباط قاعده‌مند با اعضای بلند پایه	کتاب‌های حسابداری مدیریت		

ادامه جدول ۱۵ در صفحه بعد ←

ادامه جدول ۱۵		
<a href="https://www/gao.gov/products/GAO-02-494SP">https://www/gao.gov/products/GAO-02-494SP</a>	تجربه اداره امور سازمانی دیوان محاسبات آمریکا	گزارشگری مالی فنی و قانونی
بر اساس ویژگی‌های جامعه		افزایش آگاهی جامعه
<a href="http://audit.gov/ru/en/activities/international-activities/intosai-working-group-on-key-national-indicators/working-papers/index/php">http://audit.gov/ru/en/activities/international-activities/intosai-working-group-on-key-national-indicators/working-papers/index/php</a>	تجربیات گروه کاری ایتوسای	تهیه گزارش‌های اقتصادی
<a href="https://www/pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/uk_kpi_guide/pdf">https://www/pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/uk_kpi_guide/pdf</a>	دستورالعمل شاخص‌های عملکرد کلیدی	
<a href="http://www/hkicpa.org/hk/en/membership-and-benefits/professional-representation/corporate-governance/publications/gov-publications/basic-framework/">http://www/hkicpa.org/hk/en/membership-and-benefits/professional-representation/corporate-governance/publications/gov-publications/basic-framework/</a>	اداره امور سازمانی بخش دولتی هنگ کنگ <sup>۳۸</sup>	آیین رفتار حرفه‌ای
<a href="https://www/gao.gov/products/GAO-02-494SP">https://www/gao.gov/products/GAO-02-494SP</a>	تجربه اداره امور سازمانی دیوان محاسبات آمریکا	توجه به خصوصی‌سازی
<a href="http://danesh/dmk/ir/browse/php?a_id=1101&amp;sid=1&amp;slc_lang=fa">http://danesh/dmk/ir/browse/php?a_id=1101&amp;sid=1&amp;slc_lang=fa</a>	تبیین مشکلات و راه‌حل‌های مدیریت هزینه در بخش دولتی	استفاده از تکنیک‌های مدیریت هزینه
دقت بر روی وظایف هر دستگاه اجرایی به صورتی موشکافانه		ایجاد سامانه‌های شفافیت کلان و خرد
افزایش دانش قانونی کارکنان دستگاه‌های اجرایی و تصویب قوانین مناسب		عدالت قانونی
<a href="http://dx.doi.org/10/1080/1471903042000339455">http://dx.doi.org/10/1080/1471903042000339455</a>	مقاله اخلاقیات اداره امور سازمان در سازمان‌های دولتی	توجه به ارزش‌های اخلاقی
آموزش قوانین و حرفه‌ای‌گرایی (به خصوص استانداردهای ایتوسای) به حسابداران و حسابرسان بخش عمومی		تعامل دور از تباری بین تیم مدیریت و حسابرسان

مؤلفه‌های فنی  
مؤلفه‌های اخلاقی

## منابع

- رهبری خرازی، مهسا. (۱۳۹۲). اصول حاکمیت شرکتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ۲۰۰۴ (چاپ سوم). تهران: انتشارات بورس.
- قلی‌پور، رحمت اله؛ مشایخی، بیتا؛ ناصری، امین. (۱۳۹۵). "راهبری شرکتی در بخش عمومی و نقش آن در اقتصاد مقاومتی". فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، ۱۴ (۴)، ۱۰۷-۱۳۰.
- قلی‌پور، رحمت اله؛ ناصری، امین. (۱۳۹۶). "جایگاه اصول راهبری شرکتی خوب در سیاست‌های اقتصادی ایران (مورد مطالعه سیاست‌های اصل ۴۴ قانون اساسی)". فصلنامه مجلس و راهبرد، ۱۹ (۲۴)، ۲۲۳-۲۴۸.
- Alexander, M. & Maude, F. (2011). "Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice". Available at: <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/corporate-governance-good-practice>.
- Barrett, P. (1998). "Corporate Governance". In *Official Address to the Defence Audit and Program Evaluation Committee, Canberra 28th July*.
- Barrett, P. (2002). "Achieving Better Practice Corporate Governance in the Public Sector". In *Address to international*
- جعفری، نیلوفر؛ منتظر، غلامعلی. (۱۳۸۷). "استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاست‌های مالیاتی کشور". فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، ۱ (۸)، ۹۱-۱۱۴.
- حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). "راهبری شرکتی در ایران". فصلنامه حسابرس، ۹ (۳۲)، ۳۹-۳۲.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ الماسی، محمدرضا. (۱۳۸۶). "راهبری شرکتی در شرکت‌های دولتی". ماهنامه حسابدار، ۱۹ (۲۰)، ۷۱-۸۰.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ سلیمی، محمدجواد. (۱۳۹۰). "مدلی برای رتبه‌بندی راهبری شرکتی در ایران". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۹ (۳۰)، ۱-۳۵.
- حضوری، محمدجواد؛ گرد، عزیز؛ گلدوست، مجید. (۱۳۹۴). "بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی". فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۵ (۵۹)، ۴۱-۱۹.
- رحمانی فضلی، عبدالرضا؛ عبداله‌زاده، محمد علی. (۱۳۸۹). برنامه راهبردی دیوان محاسبات کشور. تهران: انتشارات مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.

- Quality and Productivity Centre Seminar*, 1-50.
- Brennan, M. & Solomon, J. (2008). "Corporate Governance, Accountability and Mechanisms of Accountability: an Overview". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(21), 885-906.
  - Christensen, J., Kent, P., Routledge, J. & Stewart, J. (2015). "Do Corporate Governance Recommendations Improve the Performance and Accountability of Small Listed Companies?". *Accounting and Finance Journal*, 1(55), 133-164.
  - Department of Public Enterprises. (2002). *Protocol on corporate Governance in the Public sector*. Republic of South Africa, 1-54.
  - Erick, R. & Nelson, W. (2016). "Corporate Governance Guidelines Compliance and Firm Financial Performance: Kenya Listed Companies". *Managerial Auditing Journal*, 8/9(31), 1-41.
  - Habibi, A., Firouzi Jahantigh, F. & Sarafrazi, A. (2015). "Fuzzy Delphi Technique for Forecasting and Screening Items". *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*, 2(5), 130-143.
  - Hodges, R., Wright, M. & Keasey, K. (April/June, 2006). "Corporate Governance in the Public Services: Concepts and Issues". *Public Money and Management*, 7-13.
  - Joshi, R., Banwet, D. & Shankar, R. (2011). "A Delphi-AHP-TOPSIS Based Benchmarking Framework for Performance Improvement of a Cold Chain". *Journal of Expert Systems with Applications*, 2(38), 10170-10182.
  - Julie, G., Carol, P. & Stephen, D. (2016). *Public Sector Governance*, workshop at 25, 26 & 27 October Cliftons Canberra of Australia.
  - Mallin, C.A. (2007). *Corporate Governance* (Second Edition). Oxford: Oxford University Press.
  - Matei, A. & Drumasu, C. (2015). "Corporate Governance and Public Sector Entities". *Procedia Economics and Finance Journal*, 26, 495-504.
  - Mitchell, J. (2008). Beyond the Boardroom: Governmental Perspectives on Corporate Governance, Accounting". *Auditing & Accountability Journal*, 7(21), 1001-1025.
  - Mulyadi, M., Anwar, Y. & Ikbal, M. (2012). "The Importance of Corporate Governance in Public Sector". *Global Business and Economics Research Journal*, 1(1), 25-31.
  - Nordberg, D. (2014). "Viewpoint: Governing the Governance of the Governors". *Evidence-Based HRM: a Global Forum for Empirical Scholarship*, 1(2), 114-119.
  - Ramage, P. (2009). "Factors Impacting on the Adoption and Operation of Corporate Governance Reform in Australian State Government Departments". *A Thesis Submitted in Fulfillment of the Requirements of the Degree of Doctor of Philosophy*, Centre for International Corporate Governance Research Victoria University, 1-329.
  - Ridhima, S. & Balwinder, S. (2017). "Corporate Governance and Risk Reporting: Indian Evidence". *Managerial Auditing Journal*, 4/5(32), 1-39.
  - Roger, B. & Edward, K. (2004). "Corporate Governance for Public Bodies: A Basic Framework". *Published by Honk Kong Institute of Certified Public Accountants*, Available at: [http://info.gov.hk/cr/download/list/director\\_guide\\_e.pdf](http://info.gov.hk/cr/download/list/director_guide_e.pdf), 1-43.
  - Ron, H., Mike, W. & Kevin, K. (1996). "Corporate Governance in the Public Services: Concepts and Issues". *Public Money & Management Journal*, 2(16), 7-13.
  - Scott Fleming & Mike McNamee (2005) The ethics of corporate governance in public sector organizations, *Public Management Review*, Vol. 7, N. 1, 135-144.
  - Timmers, A. (2000), "Corporate Governance in the Public Sector, why and how?". *The Netherlands Ministry of Finance*, Available at: [www.minfin.nl](http://www.minfin.nl), 1-23.
  - Watterston, J. (2014). "Corporate Governance Framework". *Department of Education, Training and Employment*, 1-31.



## طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی

\* سید علی اکبر احمدی<sup>۱</sup>، علیرضا روزبهانی<sup>۲</sup>

۱. استاد دانشگاه پیام‌نور، مدیریت دولتی، ایران.

۲. دانشجوی دکتری مدیریت دولتی دانشگاه پیام‌نور، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۲/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۳/۱۵

**Design and Compilation of the Audit Model of Performance of Executive Directors of Public Banks**\*S.A. Ahmadi<sup>1</sup>, A. Roozbahani<sup>2</sup>

1. Professor in Public Administration, Payame Noor University, Iran.

2. Ph.D. student of Public Administration, Payame Noor University, Iran.

Received: 2018/3/6

Accepted: 2018/6/5

**Abstract**

The purpose of this study was to design a model of the performance audit model for executives for government banks. The method of this study is descriptive and qualitative, which was carried out in two stages of the library and the implementation of the Delphi method by referring to 22 experts.

In the first stage, with exploratory-adaptive approach, activities were identified and after that, the components affecting them were categorized into three categories of contextual, content and structural factors. By combining these variables, the conceptual framework of the research was presented and was designed in three rounds of Delphi Validation and the final model of the research.

Findings of this study indicate that 22 components (Kendall coefficient of 0.702) have been consensus building among the owners. Also, the review of the experts' opinions showed that the underlying, structural and content factors are in the first, second and third order of priority panel members.

**چکیده**

پژوهش حاضر با هدف طراحی الگوی مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی برای بانک‌های دولتی انجام شده است. روش این مطالعه از نوع توصیفی و کیفی است که در دو مرحله کتابخانه‌ای و اجرای روش دلفی با مراجعه به ۲۲ نفر از خبرگان انجام شده است.

در مرحله اول با رویکرد اکتشافی-تطبیقی، فعالیت‌ها شناسایی و بعد از آن مؤلفه‌های تأثیرگذار بر آن‌ها در سه دسته عوامل زمینه‌ای، محتوایی و ساختاری طبقه‌بندی شده‌اند. با ترکیب این متغیرها چارچوب مفهومی پژوهش ارائه و طی سه دور دلفی اعتبارسنجی و مدل نهایی پژوهش طراحی شد.

یافته‌های این پژوهش، در مورد ۲۲ مؤلفه نشان می‌دهد که (ضریب کندال ۰/۷۰۲) بین صاحب‌نظران اجماع و اتفاق نظر حاصل شده است. همچنین، بررسی نظرات خبرگان نشان داد که عوامل زمینه‌ای، ساختاری و محتوایی به ترتیب اول و دوم و سوم اولویت‌بندی اعضای پانل قرار گرفته است.

**Keywords:** Performance Audit, Executives, Delphi, Field, Structural, Content.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی، دلفی، زمینه‌ای، ساختاری، محتوایی.

JEL Classification: M41

طبقه‌بندی موضوعی: M41

**مقدمه**

در دنیای امروز مدیران پیشتاز همواره می‌کوشند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی وظایف خود اطمینان لازم را به‌دست آورند. آنان همراه با استفاده از ابزارهای موجود، از خدمات کارشناسان و متخصصان برای تعیین راهکارهای مناسب برای حل مشکلات خود استفاده می‌کنند. حسابرسان عملکرد مدیریت، با ارزیابی عملکردهای واحد تجاری، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیاتی و ارائه پیشنهادها عملی و سازنده می‌توانند نقش مؤثری در این زمینه ایفا کنند. آنان تجربه‌های سودمندی برای مدیریت در اختیار دارند و استفاده از خدمات آن‌ها می‌تواند ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به دریافت توصیه‌ها و پیشنهادهایی برای حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره واحدهای تجاری شود (رحیمیان، ۱۳۸۲).

در واقع منشأ تحول حسابرسی عملکرد مدیریت به قرن ۱۹ باز می‌گردد. از سال ۱۹۴۱ به بعد حسابرسان داخلی حوزه عملیات خود را فراتر از حسابرسی مالی قرار داده‌اند و از واژه عملیات و حسابرسی عملیاتی برای توضیح فعالیت جدید استفاده نمودند (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷).

برای اولین بار در ژوئن ۱۹۴۵ از عبارت حسابرسی عملکرد مدیریت (عملیاتی) توسط فردریک ای مینتز استفاده شد. نخستین مقاله در رابطه با حسابرسی عملکرد مدیریت در مارس ۱۹۴۸ توسط آرتور اچ کنت در مجله حسابرس داخلی انتشار یافت (فلشر، ۱۹۸۴).

به‌طور رسمی نقطه شروع مفهوم حسابرسی عملکرد مدیریت به‌عنوان حوزه جدید حسابرسی، انتشار استانداردهای حسابرسی سازمان‌های دولتی در سال ۱۹۷۲ توسط دیوان محاسبات آمریکا است که بعدها به کتاب زرد مشهور شد و در آن بر انجام حسابرسی کارایی و اثربخشی تأکید نموده و تسری آن را در دستگاه‌های عمومی الزامی نموده است (بختیاری، ۲۰۰۵).

براساس مدارک موجود، شرکت گروه در آلمان در سال ۱۹۸۵ نوعی حسابرسی عملکرد مدیریت را اجرا کرد. بدین ترتیب که از حسابرسان خواست تا بررسی کنند که آیا قوانین، قراردادها، خط‌مشی‌ها و معاملات طبق ضوابط و توأم با موفقیت به اجرا درآمده است یا خیر؟ آنان چه پیشنهاداتی برای بهبود رویه‌های موجود دارند.

در سال‌های اخیر نهادهای عمومی به‌ویژه دیوان محاسبات آمریکا<sup>۱</sup> و انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۲</sup> در

توسعه رویه‌های انجام آن بسیار مؤثر بوده‌اند.

بررسی‌های به‌عمل آمده نشان می‌دهد در ایران، سازمان حسابرسی یکی از اولین سازمان‌هایی بود که موضوع حسابرسی عملکرد مدیریت را به‌عنوان یکی از جنبه‌های حسابرسی و خدمات مشاوره مدیریت پایه‌گذاری کرد. در همین راستا پس از تشکیل کمیته حسابرسی عملیاتی<sup>۳</sup> در سال ۱۹۹۵ و چندین سال مطالعه و پژوهش در این زمینه در سال ۲۰۰۱ مؤسسه حسابرسی عملیاتی مطابق با اساسنامه سازمان حسابرسی به‌عنوان اولین متولی اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در بخش دولتی با رویکردی علمی مبتنی بر آخرین استانداردهای متداول در سطح دنیا تشکیل شد (صلاحی‌نژاد، ۲۰۰۹).

مطالعه حاضر در جستجوی دستیابی به مدل جامعی است، که ضمن تشریح چگونگی و نحوه اجرای حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی، مهمترین عوامل و مؤلفه‌های زمینه‌ساز این نوع حسابرسی را معرفی کند. بنابراین، شناسایی مراحل و فعالیت‌های فرایند حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی، شناسایی عوامل مؤثر بر آن، دسته‌بندی عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیریت در قالب زمینه‌ای، محتوایی و ساختاری به‌عنوان اهداف فرعی و تبدیل آن به یک مدل جامع حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها، هدف اصلی پژوهش تعریف شده است. بر اساس مسئله پژوهش و سؤال اصلی پژوهش مبنی بر چگونگی حسابرسی عملکرد مدیریت و نیز با پیروی از دو رویکرد فرایندی و محتوایی دو سؤال فرعی مطرح شده و با پاسخ به آن اهداف پژوهش برآورده می‌شود:

الف) مراحل و فعالیت‌های اصلی فرایند حسابرسی عملکرد مدیریت کدامند؟

ب) چه عواملی بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی تأثیرگذار است؟

**مبانی نظری**

“عملیات” در فرهنگ فارسی به معنی مجموعه کارهایی است که برای هدف خاصی انجام می‌شود (فرهنگ روز سخن، دکتر حسن انواری).

فرهنگ کهپلر (فرهنگ واژگان امریکایی) کلمه “عملیات” را به کلیه فعالیت‌های یک مؤسسه به استثنای معاملات و رویدادهای مالی و غیرمترقبه اطلاق می‌کند. همچنین طبق استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا<sup>۴</sup> “عملیات” مجموعه‌ای

3. Committee On Operational And Management Auditing  
4. GAGAS

1. GAO  
2. AICPA

از راهبردها، فرایندها و فعالیت‌هایی است که سازمان در مسیر تحقق اهداف خود به کار می‌گیرد.

در ادبیات علمی نیز حسابرسی عملکرد به شیوه‌های مختلف تعریف شده است. به‌عنوان مثال (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷)، حسابرسی عملکرد را به‌عنوان ارزیابی نظام‌مند و هدفمند فعالیت‌ها یا فرایندهای یک برنامه یا یک فعالیت برای تعیین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها، تعریف کرده‌اند. این تعریف در کنار توصیه‌هایی برای بهبود کار مدیران، وزیران و قانون‌گذاران، کسانی را که مسئول اجرای توصیه‌ها یا اطمینان یافتن از حسابدگی برای فعالیت صحیح هستند نیز شامل می‌شود. لذا حسابرسی عملکرد ابزاری مهم است که شرایط را برای بهبود حسابدگی مهیا کرده و به ایجاد نظام حاکمیتی پاسخگو در قبال منابع عمومی کمک می‌کند.

حسابرسی عملیاتی فرایندی است با قاعده و منظم که به ارزیابی اثر بخشی، کارایی و اقتصادی بودن عملیات یک سازمان در چارچوب کنترل‌های مدیریتی و گزارش نهایی ارزیابی همراه با ارائه پیشنهادات و توصیه‌های اصلاحی به افراد ذی‌صلاح می‌پردازد و نهایتاً منجر به استفاده بهینه از منابع سازمانی و ارتقای بهره‌وری آن خواهد شد (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۰۷).

حسابرسی عملیاتی، رسیدگی منظم به شواهد و مدارک یک سازمان دولتی، یک طرح، یک فعالیت یا یک وظیفه به منظور ارزیابی مستقل عملکرد آن است. این نوع از حسابرسی، اطلاعاتی را جهت ارتقای مسئولیت پاسخگویی دولتی و تسهیل تصمیم‌گیری توسط واحدهایی که مسئولیت نظارت و انجام اقدامات اصلاحی را بر عهده دارند، ارائه می‌دهد (دیوان محاسبات آمریکا، ۲۰۰۷).

در نشریات و کتب مختلف تعاریف گوناگونی از حسابرسی عملیاتی ارائه شده است اما در اکثر آن‌ها سه محور اصلی این تعریف کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی می‌باشند که به‌عنوان پایه‌های حسابرسی عملیاتی یا سه رأس مثلث حسابرسی عملیاتی قلمداد شده است (بزرگ اصل، ۲۰۱۰).

دیوان محاسبات انگلستان این سه مؤلفه را به صورت زیر تعریف می‌کند (نخه فلاح، ۲۰۰۵):

- صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجیه اقتصادی).
- کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب).
- اثربخشی: مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی

پروژه‌ها، برنامه‌ها یا سایر فعالیت‌ها (مصرف هوشمندانه).  
سازمان حسابرسی ایران این سه مؤلفه را به صورت زیر تعریف می‌کند (بنی فاطمی، ۲۰۰۵):

- اثربخشی: میزان دستیابی به اهداف.
- کارایی: نسبت نتایج به‌دست آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف شده (داده).
- صرفه اقتصادی: تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب (انجام کار به بهترین روش به وسیله افراد حائز شرایط در مکان و زمان مناسب).

### پیشینه پژوهش

مرور ادبیات پژوهش نشان می‌دهد مطالعات متعددی درباره حسابرسی عملکرد مدیریت انجام شده که هر کدام از زاویه متفاوت موضوع را مورد بررسی قرار دادند، در دسته‌ای از مطالعات محققان با تمرکز بر جریان حسابرسی عملکرد مدیریت، فعالیت‌ها و مراحل انجام حسابرسی عملکرد مدیریت را مطالعه کرده و در برخی نیز رویه‌ها و روش‌های حسابرسی عملکرد مدیریت را بررسی نموده و سازوکارهای لازم برای این نوع حسابرسی را مورد توجه قرار دادند (جدول ۱). در دسته دیگر از مطالعات به تشریح مفاهیم و تعاریف حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی و مؤلفه‌های کلیدی آن یعنی اثربخشی کارایی و صرفه اقتصادی پرداختند و نیز به‌طور جداگانه و مؤلفه‌هایی همچون استقرار نظام حاکمیت شرکتی و مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی تأکید ویژه نموده‌اند (جدول ۲).

### مطالعات فرایندی حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی

مطالعات فرایندی و مدل‌های خطی حسابرسی عملکرد مدیریت بر جریان و مراحل فرایند حسابرسی عملکرد مدیریت توجه داشته و بر چگونگی و نحوه انجام عملیات حسابرسی عملکرد و نیز بر فعالیت‌ها و اقدامات لازم برای انجام این نوع حسابرسی تأکید دارند. در رویکرد فرایندی، بررسی عملکرد مدیریت یک فرایند ترتیبی و متوالی است و شامل جریان‌های موازی از فعالیت‌ها و وظایف مکملی است که باید همزمان انجام شده و مستلزم فراهم شدن شرایط فنی، کار یا اهدافی است که در مسیر حسابرسی عملکرد مدیریت باید محقق شود تا این نوع حسابرسی به صورت کارا، اثربخش و با صرفه اقتصادی انجام پذیرد.

### مطالعات محتوایی حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی

در حالی که همواره کانون توجه مطالعات فرایند حسابرسی

**جدول ۱. مطالعه تطبیقی اجزای چارچوب مفهومی تطبیق فرایند حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی به استناد به منابع**

رضا شباهنگ سازمان حسابرسی نشریه (۱۳۹۸)	۱. بررسی مقدماتی، ۲. بررسی و آزمون و کنترل‌های مدیریت، ۳. رسیدگی تفصیلی، ۴. تهیه گزارش
محمد مهیمنی (۱۳۸۰)	۱. برنامه‌ریزی، ۲. تدوین و برنامه‌های حسابرسی، ۳. مرحله اجرای عملیات، ۴. بسط و تکمیل یافته‌های حسابرسی
دیوان محاسبات کل کشور (۱۳۹۰)	۱. برنامه‌ریزی در حسابرسی عملکرد، ۲. گردآوری شواهد و داده‌های حسابرسی، ۳. گزارشگری حسابرسی عملکرد
بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۸۹)	۱. بررسی‌های مقدماتی و برنامه‌ریزی، ۲. تعیین نهایی بالاترین سطح اولویت، ۳. ارزیابی عملکرد فعالیت‌های مهم، ۴. بررسی و تکمیل عملیات حسابرسی، ۵. تدوین گزارش، ۶. برگزاری جلسات با مدیریت و کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره، ۷. پیگیری جهت انجام و اقدامات اصلاحی
واحد حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی (۱۳۹۴)	مرحله برنامه‌ریزی مرحله جمع‌آوری و ارزیابی شواهد مرحله گزارشگری
محمدحسین ذوالفقار آرائی امید رضانی (۱۳۹۴)	۱. شناخت برنامه حسابرسی، ۲. تدوین برنامه حسابرسی، ۳. اجرای عملیات، ۴. تکمیل یافته‌های ارزیابی نتایج، ۵. پیشنهاد، ۶. گزارش دهی
محمد جواد صفار (۱۳۷۶)	۱. برنامه‌ریزی و کنترل و سرپرستی، ۲. شناسایی واقعیت، ۳. تجزیه و تحلیل و مستندسازی، ۴. ارائه پیشنهاد، ۵. گزارشگری
محمدرضا بنی فاطمی (۲۰۱۰)	۱. تدوین و بررسی رسالت‌ها و دست‌ها، ۲. طراحی مدل ارزیابی عملکرد، ۳. ابلاغ و اعلام شاخص‌ها، ۴. اندازه‌گیری عملکرد واقعی، ۵. مقایسه عملکرد واقعی با معیارهای ارزیابی، ۶. ابلاغ نتایج ارزیابی به ارزیابی شونده، ۷. اقدامات اصلاحی و بهبود عملکرد

**جدول ۲. اجزای چارچوب مفهومی (تطبیق متغیرها/مؤلفه‌ها با مدل سه شاخگی با استناد به منابع)**

شهرزاد، ف. (۱۳۹۰)، مهشید، ش. (۱۳۹۲)، عمید، ا. (۱۳۸۷)، طالب‌نیا، ق. (۱۳۸۵)، عادل آذر، م. (۱۳۹۰)، مهدوی، ا. (۱۳۸۶)، بنی فاطمی (۲۰۱۰)، بزرگ اصل (۲۰۱۰)، رایدرو و هری (۲۰۰۲)، رحیمیان، ن. (۱۳۸۳)، نخبه فلاح (۲۰۰۵)، فلشر (۱۹۸۴)، صلاحی نژاد (۲۰۰۹)	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱. مفهوم حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی</li> <li>۲. مفاهیم اثربخشی کارایی و صرفه اقتصادی در مدیریت</li> <li>۳. قوانین و مقررات کمیته بال (کفایت سرمایه)</li> <li>۴. اهداف راهبردی و بودجه ای (بودجه‌ریزی عملیاتی)</li> <li>۵. بهای تمام شده پول</li> <li>۶. تأمین مالی پایدار</li> </ol>	زمینه
بدری (۱۳۸۷)، حساس یگانه (۱۳۹۱)	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱. استقرار نظام حاکمیت شرکتی</li> <li>۲. سیستم بانکداری الکترونیک، سیستم یکپارچه‌سازی با مانده‌های اطلاعاتی</li> <li>۳. سیستم وثایق و املاک تملیکی، سهم بانک‌ها سپرده‌ها، سیستم مطالبات</li> </ol>	ساختاری
حلیمی، م. (۱۳۹۳)	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱. وضعیت نیروی انسانی</li> <li>۲. تقویت انضباط اسلامی و شفافیت</li> <li>۳. توسعه هدفمند سرمایه‌های انسانی</li> <li>۴. ایجاد و یکپارچه‌سازی سامانه‌های اطلاعات مدیریتی منابع انسانی</li> <li>۵. حمایت از فعالیت‌های خرد و کلان اقتصادی</li> </ol>	محتوایی (توانمندسازی)

می‌نمایند.

به این ترتیب مدل‌های به اصطلاح کارکردی، یک مجموعه از روابط را توصیه می‌کنند که باید حمایت شده و شرایط به منظور افزایش کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی عملکرد مدیریت را تأمین نمایند. در این بخش، سعی بر آن است تا مطالعات مختلفی در زمینه بررسی عوامل کلیدی مؤثر بر عملیات حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی

عملکرد مدیریت، فعالیت‌ها، مراحل و اجرای این نوع حسابرسی و چگونگی و نحوه انجام آن بوده اما به‌طور کلی تمرکز اصلی مطالعات محتوایی، شناسایی عوامل زمینه‌ساز، تأثیرگذار و شرایطی است که به یافته‌های پژوهشی در مورد این نوع حسابرسی کمک می‌کند. بخشی از ادبیات این نوع حسابرسی شامل تحقیقاتی است که عوامل کلیدی مرتبط با حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها را شناسایی

است که بر سازمان محاط بوده، بستر مهم رشد و توسعه سازمان را تشکیل می‌دهند. علت نامگذاری این مدل به نام "سه شاخگی" آن است که ارتباط بین عوامل ساختاری، رفتاری و زمینه‌ای به نحوی است که هیچ پدیده یا رویداد سازمانی نمی‌تواند خارج از تعامل این سه شاخه صورت گیرد. همان‌طور که اشاره شد، به منظور طراحی چارچوب مفهومی پژوهش، از نظریه سه شاخه‌ای کمک گرفته می‌شود. همچنین، مطالعه و بررسی ادبیات موجود، بیانگر دو رویکرد فرایندی و محتوایی به مقوله حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها است بر این اساس برای تحقق حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی، فرض بر این است که با تمرکز بر جریان این نوع حسابرسی، عوامل شکل دهنده و زمینه‌ساز باید مشخص شوند تا در تصمیم‌گیری برای این نوع حسابرسی به کار گرفته شوند.

از این رو مهمترین عوامل مؤثر در حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها نیز با مراجعه به مطالعات قبلی احصاء و بر اساس ویژگی‌های هر مؤلفه/متغیر در چارچوب و ابعاد الگوی سه شاخه‌ای طبقه‌بندی شد (جدول ۲). با ترکیب متغیرها و ایجاد سه بعدی عوامل زمینه‌ای، ساختاری و محتوایی چارچوب مفهومی پژوهش ارائه شده است (شکل ۱).

#### ابعاد محتوای چارچوب مفهومی

مرور ادبیات و بررسی نتایج مطالعات پیشین می‌تواند نگرش مناسب‌تر و واقع بینانه‌تری را برای ورود به موضوع پیشبرد حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها در بخش دانشگاهی ایجاد کند. همان‌طور که تجربیات سایر کشورها نشان می‌دهد، جهت دستیابی به این هدف لازم است با نگرش وسیع‌تر، مجموعه شرایط و عوامل مؤثر بر فرایند حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها و پیش‌نیازهای مختلف آن مورد توجه قرار گیرد. به عبارت روشن‌تر پیشرفت عملیات حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها مستلزم این است که از یکطرف بخش دانشگاهی باید ظرفیت‌ها و قابلیت‌های لازم جهت این نوع حسابرسی و انتقال نتایج تحقیقات را در خود ایجاد کند و توانایی اصلاح سیاست‌های تحقیقاتی، نهادسازی، کسب تخصص و مهارت‌های لازم را داشته باشد و از طرف دیگر لازم است محیط‌های کلان اقتصادی سیاسی و قانونی کشور شرایط مساعدی را برای حسابرسی عملکرد مدیریت و انتقال فناوری آن از بخش دانشگاهی به شرکت‌ها، بانک‌ها، صنایع و غیره فراهم سازد.

بانک‌ها صورت پذیرد و موانع و چالش‌های پیش‌روی این نوع حسابرسی شناسایی گردد. تا در نهایت عوامل تأثیرگذار در طراحی چارچوب مفهومی پژوهش استخراج و مورد بهره‌برداری قرار گیرد.

#### مدل مفهومی حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی در بانک‌ها

چارچوب مفهومی در تئوری مدیریت، درک یک موضوع یا مفهوم یا حوزه مطالعه را تقویت کرده و با ارائه ساختار، تصمیم‌گیری و اقدام را پشتیبانی می‌کند (عباسی، ۱۳۸۵).

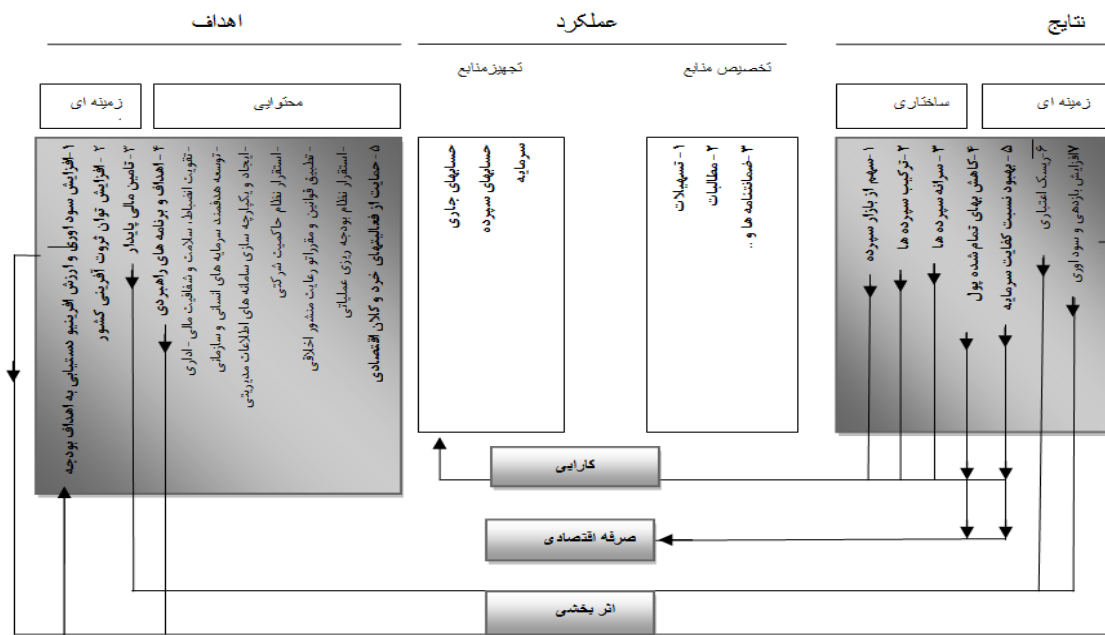
همان‌طور که اشاره شد، نبود یک چارچوب جامع حسابرسی عملکرد مدیریت بانک‌ها خلأیی است که در ادبیات وجود دارد، لذا، مطالعه حاضر با شناسایی مراحل فرایند حسابرسی عملکرد مدیریت بانک‌ها و بررسی عوامل مؤثر بر آن و نیز با تطبیق و تلفیق نتایج مطالعات قبلی، چارچوب جامع برای بررسی و تحلیل فرایند حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها را ارائه می‌نماید (شکل ۱) چارچوب پیشنهادی را نشان می‌دهد.

بستر اساسی چارچوب مفهومی پژوهش، بهره‌گیری از مدل سه شاخگی (۳C)، ساختار، محتوا و زمینه<sup>۵</sup> است. به اعتقاد محققان، مدل سه شاخگی چارچوب جامعه‌ای برای درک بهتر و ارزیابی برنامه‌های راهبردی و توسعه رویدادها و پدیده‌های سازمان است. این مدل که در طبقه‌بندی مدل‌ها از نوع مدل‌های منطقی است، می‌تواند همه مفاهیم و رویدادها و پدیده‌های سازمانی را در قالب سه شاخه ساختار محتوا یا رفتار و زمینه‌ای مورد بررسی، مطالعه و مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد (میرزایی اهرنجانی، ۲۰۰۲).

به عبارت دیگر، با معیار سه شاخه‌ای، مؤلفه‌ها و متغیرهای کارساز (در حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی در بانک‌ها) در یافته‌های پژوهشی به نوعی خاص طبقه‌بندی شدند که به اختصار ابعاد آن مرور می‌شود. منظور از شاخص ساختار همه عناصر، عوامل و شرایط فیزیکی و غیرانسانی سازمان است که با نظم و قاعده قابل مطالعه، قالب و یا شمای فیزیکی و مادی سازمان را می‌سازند.

شاخه محتوا (رفتاری)، شامل مبحث انسان و روابط انسانی در سازمان است که با هنجارهای رفتاری، ارتباطات و الگوهای خاصی به هم پیوسته‌اند و محتوای اصلی و محیط درونی سازمان را تشکیل می‌دهند.

منظور از شاخص زمینه، تمام شرایط و عوامل محیطی



شکل ۱. چارچوب مفهومی حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها

### ابعاد فرایندی چارچوب مفهومی

مدل‌های مدیریتی مختلفی در ادبیات علمی ارائه شده است. برای مثال، مدل حاکمیت مؤثر یا مدل سیستم حسابداری دولتی، مدل خدمات عمومی (وارنینگ مرگان، ۲۰۰۷) و... در این مقاله ابزار مشترک و رایج برای مدیران دولتی و حسابرسان عملکرد را تحلیل و مدل منطقی برنامه را بررسی می‌کنیم. حسابرسی عملکرد با همان مفاهیم مدیریت عملکرد و اصول برنامه‌ریزی، نظارت ارزیابی چگونگی استفاده از منابع عمومی برای دستیابی به هدف‌ها، که به وسیله مدیران برنامه‌ها به کار می‌رود، سروکار دارد. مفاهیمی از قبیل ورودی‌ها، پردازش‌ها، خروجی‌ها، نتایج و آثار و نیز همبستگی آن‌ها با هدف‌های کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، ابزار مشترک برای مدیران عمومی و حسابرسان عملکرد هستند که در نمودار ۱ نشان داده شده است (وارنینگ مرگان، ۲۰۰۷). امروزه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکردها را به عنوان یکی از مسئولیت‌های خود برای کنترل فعالیت‌ها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان عملکرد صورت گیرد (بنی‌فاطمی کاشی، ۱۳۸۲).

لذا سازمان بر منابع (داده‌ها)، کالا و خدمات (خروجی‌ها) و میزان آن (قابلیت تولید) تأکید می‌کند که در آن داده‌ها برای تولید یا تهیه خروجی‌ها به کار می‌روند. ابعاد خروجی‌ها شامل کمیت و کیفیت است. خروجی‌ها به مشتریان داخلی یا خارجی

در محدوده متغیرهای مرتبط با سطح خدمات انتقال می‌یابند. کمیت به مقدار و حجم یا تعداد خروجی‌های تولید شده اشاره دارد. کیفیت به خصوصیات و ویژگی‌های متعدد خروجی‌ها مثل اتکاپذیری، دقت، به موقع بودن، ایمنی و راحتی خدمت اشاره می‌کند. با این حال حسابرسی عملکرد ضمن آن که نشانگر ارزیابی فرایندهای مدیریت عملکرد است، از یک مجموعه مفاهیم دیگری استفاده می‌کند که اجزای فرایندها و خروجی‌های آن را توصیف می‌کند. نکته کلیدی این مفهوم یافته‌های حسابرسی و عناصر تشکیل دهنده آن است.

### روش پژوهش

روش انجام این پژوهش از نوع کمی است. نوع پژوهش بر اساس هدف کاربردی می‌باشد و بر اساس چگونگی به دست آوردن داده‌های مورد نیاز، پژوهش حاضر از نوع توصیفی و از شاخه پیمایشی، محسوب می‌شود. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش میدانی استفاده شده است به این ترتیب که ابتدا برای شناسایی شاخص‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابرسی عملکرد مدیریت با بررسی پیشینه پژوهش، شاخص‌ها (متغیرهای پژوهش) شناسایی و سپس برای تکمیل این شاخص‌ها و نهایی نمودن آن‌ها پرسش‌نامه‌ای براساس تکنیک دلفی توسط محقق طراحی گردید و طی سه مرحله در میان خبرگان توزیع شد. سپس با توجه به شاخص‌های نهایی، با توجه به مطالعات گسترده‌تر رابطه میان عوامل نهایی مشخص شد. سپس این مدل طراحی شده با مصاحبه‌های پی‌درپی مورد تأیید نظر خبرگان حرفه و دانشگاه قرار گرفت. بعد از این

ابعاد برنامه			
بازده	خروجی	تولید / عملکرد	ورودی
تطبیق اهداف	کالاها و خدمات فراهم شده	فعالیت انجام یافته	منابع تعیین شده
هدف تعریف شده			تمهید
حوزه حسابرسی عملیاتی			
ابعاد عملکرد			
اثر بخشی خروجی‌ها:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مأموریت و هدف</li> <li>• دستاوردی مالی</li> <li>• قابلیت سوددهی</li> <li>• رویکرد هزینه - منفعت</li> <li>• اثربخشی بهای تمام شده</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• کارایی:</li> <li>• بهای تمام شده هر واحد</li> <li>• کالای تولید شده</li> <li>• نسبت‌های عملیاتی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• صرفه اقتصادی:</li> <li>• فیزیکی و مالی</li> <li>• مقادیر</li> <li>• زمان</li> <li>• کمیت</li> <li>• کیفیت</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• سطح</li> <li>• کمیت</li> <li>• پایداری</li> <li>• کیفیت</li> <li>• بهای تمام شده</li> <li>• مشتری</li> <li>• رضایت</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• حسابرسی باید موافق باشد تا وارد قلمرو سیاسی نشود اما یافته‌های حسابرسی می‌تواند شامل بازتاب سیاستها باشد.</li> </ul>		
جنبه‌های عملیاتی متقابل			
پذیرش با توجه به قوانین و مقررات، اعتبار، قابلیت اتکا، در دسترس بودن اطلاعات، نگهداری بر اساس ارزشها، بهبود مستمر			

### نمودار ۱. چرخه ورودی و خروجی

اما وقتی میان اعضای پانل تجانس وجود داشته باشد حدود ۱۰ تا ۲۰ عضو توصیه شده است. بعضی محققان متذکر می‌شوند که معمولاً ۳۰ نفر برای ارائه اطلاعات کافی است و با افزایش آن‌ها پاسخ‌ها تکراری شده و اطلاعات جدیدی اضافه نمی‌شود (احمدی و همکاران، ۱۳۸۷).

در مطالعه دلفی چنانچه شرکت کنندگان همگن باشند تعداد ۱۰ تا ۱۵ نمونه برای انجام دلفی کافی خواهد بود (تبریزی و غریبی، ۱۳۹۱)، بررسی مطالعات و مقالاتی که روش شناسی دلفی را انتخاب کردند نشان می‌دهند تعداد خبرگان بین ۱۰ تا ۱۲ نفر بوده است. بر همین اساس و برای حفظ اعتبار پژوهش و با در نظر گرفتن ریزش پاسخ‌دهندگان در طول مطالعه، حدود ۴۰ نفر شناسایی شده و پس از فیلتر کردن و اعمال شاخص‌های مورد نظر فهرستی از ۲۲ نفر اعلام شده است.

### فرایند پژوهش

در این پژوهش ابتدا موضوع حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی در بانک‌ها و ابعاد و جنبه‌های آن مطالعه و با مرور ادبیات مراحل فرایند حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها و عوامل مؤثر بر آن استخراج شد. بر اساس تعریف موضوع اعضای پانل دلفی در سه مرحله و با استفاده از روش نمونه‌گیری غیراحتمالی شناسایی و انتخاب شدند.

همزمان با شناسایی و تعیین اعضای پانل و ملاقات اولیه با تعدادی از آنان و توضیح مطالب استخراج شده از ادبیات و نیز با کمک اساتید محترم فهرستی از فعالیت‌ها، اقدامات و عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها تهیه گردید. پس از تعیین اعضای پانل، سه دوره روش دلفی

مرحله با توجه به نظر خبرگان و مطالعات میدانی میزان اثرگذاری متغیرها بر یکدیگر مشخص گردید و با توجه به این اعداد فرمول نویسی مدل صورت گرفت و در نهایت خروجی‌ها مورد تأیید نظر خبرگان قرار گرفت.

### جامعه آماری

مجموعه واحدهایی که حداقل در یک صفت مشترک باشند، یک جامعه آماری را تشکیل می‌دهند. جامعه آماری به کل افراد، وقایع یا چیزهایی اشاره دارد که محقق می‌خواهد به پژوهش درباره آن‌ها بپردازد یعنی همه اعضای واقعی یا فرضی که علاقه‌مند هستیم یافته‌های پژوهش را به آن‌ها تعمیم دهیم.

با توجه به موضوع تحقیق که طراحی مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها است، جامعه آماری پژوهش حاضر را صاحب‌نظران در زمینه حسابرسی عملکرد مدیریت و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها (۴ نفر)، محققان و دانشجویان دوره دکترا (۳ نفر)، مدیران ستادی سازمان حسابرسی کل کشور (۸ نفر)، رئیس و اعضای هیئت ناظر بانک مرکزی (۳ نفر)، صاحبان کتاب و صاحب‌نظران مقوله حسابرسی عملکرد مدیریت و اعضای شورای مرکزی جامعه حسابداران رسمی ایران (۴ نفر) تشکیل دادند.

تعداد مناسب اعضای پانل و حجم نمونه در مطالعه دلفی نکته مهمی است که در تشکیل پانل باید به آن توجه کرد. همچنین مانند هر نوع نمونه‌گیری دیگر، حجم نمونه و عواملی مانند امکان دسترسی به افراد، زمان لازم و هزینه گردآوری اطلاعات بستگی دارد. هرچند تعداد اعضای پانل در پژوهش‌های پیشین بین ۱۰ تا ارقام مختلف متغیر بوده است

### بررسی شرط توقف: آزمون کندال

در پژوهش حاضر برای بررسی میزان اتفاق نظر و هماهنگی نظرات اعضای پانل از آزمون کندال و از ضریب هماهنگی کندال<sup>۷</sup> استفاده شد. این ضریب مقیاسی برای تعیین درجه هماهنگی و موافقت میان چندین دسته مربوط به  $\Pi$  شی یا فرد است. آزمون عددی بین صفر و یک را به عنوان آمار ارائه می‌دهد مقدار صفر نشانگر عدم توافق و عدد یک توافق و همبستگی کامل را نشان می‌دهد (نصیری، ۱۳۸۷).

برای انجام آزمون کندال در مرحله اول، فرضیات آزمون طرح شد. در فرضیه  $H_0$  عدم توافق بین نظرات خبرگان در مراحل فرایند حسابداری عملکرد مدیران اجرایی و مؤلفه‌های تأثیرگذار بر آن و در فرضیه  $H_1$  توافق بین نظرات خبرگان ادعا شد. در مرحله دوم آماره آزمون با نرم‌افزار SPSS محاسبه شد. با توجه به اینکه مقدار بحرانی معناداری برای آزمون فرضیات فوق برابر  $0/05$  در نظر گرفته شده است و از آنجا که مقدار sig برابر صفر و از  $5$  درصد کمتر است. بنابراین  $H_0$  رد و ادعای توافق خبرگان درباره فعالیت‌های فرایند حسابداری، حسابداری عملکرد مدیران اجرایی و عوامل مؤثر بر آن در  $H_1$  مورد پذیرش قرار گرفت (جدول ۳) و مقدار ضریب محاسبه شده در دور پایانی ( $W=0/702$ ) و نیز بر اساس اطلاعات (جدول ۴)، تفسیر مقادیر گوناگون ضریب کندال (سرلک و همکاران، ۱۳۹۱)، هماهنگی و اتفاق نظر زیاد و قوی درباره عوامل مورد مطالعه به وجود آمده و همچنین اطمینان زیاد نسبت به عوامل کسب شد.

### یافته‌های پژوهش

در دوره اول تعداد ۲۲ پرسش‌نامه جمع‌آوری و تکمیل شد، سپس تجمیع و میانگین نظرات خبرگان پس از محاسبه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

ضمناً مقدار آلفای کرونباخ پرسش‌نامه ( $0/710$ ) برآورد شده است که این مقدار بیشتر از مقدار  $0/7$  درصد بوده و به مفهوم تأیید پایایی پرسش‌نامه است.

در این پژوهش ما بر اساس مقدار کشیدگی و چولگی داده‌ها به بررسی نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها پرداختیم. جداول پیوست مقدار تولید و کشیدگی سؤالات پرسش‌نامه اول را ارائه می‌کنند همان‌طور که مشاهده می‌شود مقدار آماره برای شاخص تولید و کشیدگی در دامنه ( $2$  و  $-2$ ) قرار دارند بنابراین می‌توان نرمال بودن داده‌های مربوط به هر سال را پذیرفت.

اکنون که ما مقدار میانگین نظرات خبرگان را برای هر

انجام پرسش‌نامه‌های هر دور به روش حضوری و به شیوه الکترونیکی توزیع و جمع‌آوری شد.

در دوره اول، فهرستی از فعالیت‌ها و عوامل مؤثر بر حسابداری عملکرد مدیران اجرایی که از مطالعات پیشین استخراج شده بود، در اختیار تمام اعضای پانل قرار گرفت تا میزان اهمیت هر یک را مشخص کنند.

همچنین، از آن‌ها خواسته شد تا علاوه بر فعالیت‌ها و مؤلفه‌های موجود، مؤلفه‌های مورد نظر خود را در این فهرست اضافه و پیشنهاد کنند. بررسی پاسخ‌های سؤال‌های باز در پرسش‌نامه‌های دوره اول نشان داد که فعالیت‌ها یا عوامل پیشنهادی از سوی پاسخ‌دهندگان با عوامل موجود و شناسایی شده از ادبیات از نظر مفهومی یکسان نبوده و لذا مؤلفه‌ها به پرسش‌نامه دوره دوم اضافه گردید.

در تمام مراحل، تعیین میزان اهمیت عوامل در قالب طیف لیکرت در هر دوره نیز در مقابل هر عامل، میانگین پاسخ‌های اعضای پانل در دوره‌های پیش و پاسخ هر فرد نیز به صورت جداگانه به آگاهی می‌رسید.

با توجه به اینکه مقیاس به کار رفته در این مطالعه، یک مقیاس  $5$  درجه‌ای و طیف لیکرت و شامل گزینه‌های:

۱- تأثیر بسیار زیاد،

۲- تأثیر زیاد،

۳- تأثیر متوسط،

۴- تأثیر کم،

۵- تأثیر بسیار کم، بود.

بنابراین نقطه  $3$  به عنوان بی‌طرف یا خنثی انتخاب شد. در این حالت، مطالعه دارای دو محدوده عدم موافقت از  $1$  تا  $3$  و محدوده موافقت از  $3$  تا  $5$  تعریف شد.

از آنجا که در تحلیل پرسش‌نامه‌های اول میانگین پاسخ سؤال‌های  $6$  و  $14$  و  $15$  و  $16$  و  $28$  در محدوده موافقت قرار نگرفت از این رو، همه این عوامل برای دور دوم حذف شدند.

ترتیب پرسش‌نامه دوره دوم همراه با نظرات قبلی و میانگین نظرات خبرگان پانل در دوره اول دلفی در اختیار هر یک از اعضای پانل قرار گرفت.

در دوره سوم نیز نظرات هر یک از اعضا در دوره قبل در اختیار سایر اعضا قرار گرفته و دوباره از آن‌ها خواسته شد تا هر یک از عناصر ارزیابی شوند.

پس از پایان این و دستیابی به اتفاق نظر انجام روش دلفی با تکمیل و نهایی‌سازی فعالیت‌های فرایند حسابداری عملکرد مدیران بانک‌ها و عوامل مؤثر بر آن خاتمه یافت.



جدول ۴. تفسیر مقادیر گوناگون ضریب کندال

مقدار W	تفسیر	اطمینان نسبت به ترتیب عوامل
۰/۱	اتفاق نظر بسیار ضعیف	وجود ندارد
۰/۳	اتفاق نظر ضعیف	کم
۰/۵	اتفاق نظر متوسط	متوسط
۰/۷	اتفاق نظر قوی	زیاد
۰/۹	اتفاق نظر بسیار قوی	بسیار زیاد

جدول ۳. آماره آزمون استاندارد شده

N	۲۲
Kendall's W <sup>a</sup>	۰/۷۰۲
Chi-Square	۲۹۳/۴۰۳
df	۱۹
Asymp. Sig.	۰/۰۰۰
a. Kendall's Coefficient of Concordance	

پس از جمع‌آوری پرسش‌نامه‌های تکمیل شده همانند دوره اول تجمیع و میانگین نظرات خبرگان محاسبه و سپس به تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده پرداخته شد.

جدول (۵) تجمیع پاسخ‌های ۲۲ خبره و همچنین نحوه محاسبه میانگین نظرات خبرگان و نحوه تجزیه و تحلیل نتایج برای هر سؤال را مشابه پرسش‌نامه دور اول نشان می‌دهد. فرایند روش دلفی را ادامه می‌دهیم. در این دور شاخصی توسط خبرگان به پرسش‌نامه دوره دوم اضافه نگردید اما سؤالات ۹ و ۲۲ کمتر از سطح اهمیت (طیف ۳) بوده و از لحاظ کردن آن در پرسش‌نامه دور سوم خودداری می‌گردد، موارد حذف شده به ترتیب شامل موارد زیر است:

۱- فعالیت‌های اعتباری،

۲- وثایق و اموال تملیک.

طبق جدول ۵ همان‌طور که مشاهده می‌شود میانگین نظرات خبرگان به جز سؤالات ۱۷ و ۱۸، برای تمام سؤالات پژوهش بیشتر از مقدار میانگین طیف (مقدار ۳) می‌باشد، بنابراین به جز موارد مذکور شاخص‌ها و سؤالات پرسش‌نامه سوم در فرایند ارزیابی تأمین‌کنندگان مهم و تأثیرگذار هستند. از طرف دیگر همانند دور قبل هیچ شاخص جدیدی توسط خبرگان پیشنهاد نشده است. بنابراین بر اساس این نتایج ما به هدف پژوهش یعنی شناسایی شاخص‌های مؤثر در فرایند ارزیابی و انتخاب تأمین‌کنندگان رسیده‌ایم. اما هنوز باید شرط اجماع یا توافق را نیز بررسی کنیم تا ببینیم آیا نسبت به همه سؤالات (شاخص‌ها) تجمیع حاصل شده است یا خیر.

برای بررسی شرط اجماع یا توافق خبرگان همان‌طور که در ابتدای کار توافق شده است باید حداقل ۷۰ درصد خبرگان جواب یکسانی به یکی از گزینه‌های پاسخ برای هر سؤال داده باشند. در جدول ۶ این شرط مورد بررسی قرار گرفته است.

همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود تقریباً در تمامی سؤالات، خبرگان به توافق و تجمیع رسیده‌اند. به جز سؤال شماره ۱ که مربوط به شاخص مقایسه بودجه با عملکرد است. در باقی سؤالات مقدار اجماع نظرات خبرگان بر روی

یک از سؤالات پژوهش محاسبه کرده‌ایم می‌توانیم به‌وسیله مقدار میانگین طیف (مقدار ۳) به شناسایی میزان اهمیت هر یک از شاخص‌ها بپردازیم. در این پژوهش بر اساس نظرات خبرگان، سؤالاتی که میزان میانگین آن‌ها کمتر از مقدار میانگین طیف ۳ باشد به‌عنوان سؤالات کم اهمیت شناخته می‌شوند در نتیجه حذف می‌گردند.

در این مرحله با توجه به شرایط به دست آمده از پرسش‌نامه دور اول به طراحی پرسش‌نامه دور دوم می‌پردازیم. با توجه به مقدار میانگین به دست آمده برای هر یک از سؤالات پژوهش مشاهده می‌شود که از بین ۲۲ سؤال پرسش‌نامه اول، ۵ سؤال یعنی سؤالات شماره ۶ و ۱۴ و ۱۵ و ۱۶ و ۱۸ دارای مقدار میانگین کمتر از مقدار میانگین طیف (یعنی عدد ۳ که مبنای ارزیابی ما در این پژوهش است) می‌باشند بنابراین این سؤالات به‌عنوان سؤالات کم اهمیت شناخته می‌شود که می‌توانیم در پژوهش از آن‌ها صرف‌نظر کنیم. همچنین خبرگان تعداد ۵ سؤال جدید را که می‌توانند در پژوهش‌ها یعنی در فرایند حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها مؤثر باشند را در پرسش‌نامه‌های خود معرفی نموده‌اند.

شاخص‌های جدید معرفی شده توسط خبرگان عبارتند از:

۱- استقرار نظام حاکمیت شرکتی اثربخش،

۲- تطبیق قوانین و مقررات،

۳- منشور اخلاقی رفتار حرفه‌ای،

۴- استقرار نظام ارزیابی عملکرد مزایای جبرانی،

۵- افزایش توان ثروت آفرینی،

۶- حمایت از فعالیت‌های خرد و کلان اقتصادی.

در این مرحله پرسش‌نامه طراحی شده در گام قبل را برای خبرگان ارسال نموده و به همراه پرسش‌نامه دوم نتایج کلی به دست آمده از پرسش‌نامه اول را نیز در اختیار خبرگان قرار دادیم و در حقیقت در این مرحله تجمیع نظرات خبرگان و میانگین نظرات خبرگان را که در پرسش‌نامه دور اول به دست آوردیم، را در اختیار خبرگان قرار دادیم. در این مرحله به تجزیه و تحلیل پرسش‌نامه تکمیل شده دوره دوم پرداخته و

## جدول ۵. نتایج سه دور دلفی-عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانکها

ردیف	سه شاخگی	عوامل و مؤلفه‌های مؤثر بر حسابرسی عملکرد بانکها	دور اول	دور دوم	دور سوم
			میانگین	میانگین	میانگین
۱	عوامل زمینه‌ای	مقایسه بودجه با عملکرد	۴/۲۷	۴/۱۴	۴/۷۳
۲		تطبيق قوانین و مقررات		۴/۱۴	۴/۰۹
۳		نسبت کفایت سرمایه	۴/۴۱	۴/۳۲	۴/۳۲
۴		تطبيق قوانین و مقررات		۴/۱۴	۴/۰۹
۵		افزایش توان ثروت آفرینی		۴/۲۳	۴/۲۳
۶		پولشویی	۲/۹۱	حذف	حذف
۷		عملکرد بانک در حوزه اقتصاد مقاومتی و سند چشم‌انداز ۱۴۰۴	۳/۰۵	۴/۷۳	۳/۷۳
۸		بهای تمام شده پول هر بانک	۴/۵۹	۴/۷۳	۴/۷۳
۹		ریسک و فعالیت اعتباری و اعتبار سنجی	۴/۴۱	۲/۵۹	حذف
۱۰	عوامل محتوایی	اهداف راهبردی و برنامه‌های عملیاتی	۴/۴۵	۴/۱۴	۴/۱۴
۱۱		منشور اخلاقی و رفتار حرفه‌ای		۴/۰۵	۴/۰۵
۱۲		حمایت از فعالیت‌های خرد و کلان		۴/۰۹	۴/۰۹
۱۳		وضعیت و ساختار نیروی انسانی		۳/۲۳	۳/۲۳
۱۴		بازاریابی و امور مشتریان	۲/۲۷	حذف	حذف
۱۵		بازدهی شعب	۲/۹۵	حذف	حذف
۱۶		دعای حقوقی و کیفری	۲/۶۸	حذف	حذف
۱۷		استقرار نظام حاکمیت شرکتی		۴/۵۵	۴/۷۷
۱۸	استقرار نظام ارزیابی عملکرد مزایای جبرانی		۴/۵۹	۴/۵۹	
۱۹	عوامل ساختاری	سهم بانک در بازار سپرده‌ها	۴/۴۵	۴/۷۷	۴/۷۷
۲۰		ترکیب سپرده‌های هر بانک	۴/۴۵	۴/۰۵	۴/۰۵
۲۱		سرانه سپرده‌ها	۴/۰۹	۳/۷۳	۳/۷۳
۲۲		وثایق و اموال تملیکی	۴/۰۵	۲/۸۶	حذف
۲۳		تسهیلات و مطالبات از دولت	۴/۱۸	۳/۵۹	۳/۵۹
۲۴		فعالیت ارزی و بین‌الملل	۳/۶۴	۴/۶۸	۴/۶۸
۲۵		بانکداری الکترونیک	۴/۰۵	۳/۷۷	۳/۷۷
۲۶		ضمانت‌نامه‌های ارزی و ریالی	۴/۲۳	۳/۸۲	۳/۸۲
۲۷		اوراق بدهی	۴/۰۵	۳/۷۷	۳/۷۷
۲۸		وضعیت تسهیلات اعطایی مصوب	۲/۷۷	حذف	حذف

## جدول ۶. بررسی میزان اجماع یا توافق خبرگان برای هر سؤال

میزان اجماع	بزرگترین اجماع	طیف اهمیت					عوامل و مؤلفه‌های مؤثر بر حسابرسی عملکرد بانک‌ها	ردیف	طبقه حسابرسی عملکرد
		میانگین	خیلی زیاد (۵)	زیاد (۴)	متوسط (۳)	کم (۲)			
۰/۶۸	۱۵	۴/۳۲	۷	۱۵			مقایسه بودجه با عملکرد	۱	حسابرسی عملکرد کلی
۰/۸۶	۱۹	۴/۱۴	۳	۱۹			اهداف راهبردی و برنامه‌های عملیاتی	۲	
۰/۷۷	۱۷	۴/۷۷	۱۷	۵			استقرار نظام حاکمیت شرکتی	۳	
۰/۷۷	۱۷	۴/۷۷	۱۷	۵			تطبیق قوانین و مقررات	۴	
۰/۹۱	۲۰	۴/۰۹	۲	۲۰			استقرار نظام ارزیابی عملکرد مزایای جبرانی	۵	
۰/۹۱	۲۰	۴/۰۹	۲	۲۰			منشور اخلاقی و رفتار حرفه‌ای	۶	
۰/۷۷	۱۷	۴/۷۷	۱۷	۵			نسبت کفایت سرمایه	۷	
۰/۷۷	۱۷	۴/۲۳	۵	۱۷			افزایش توان ثروت آفرینی	۸	
۰/۸۶	۱۹	۴/۸۶	۱۹	۳			حمایت از فعالیت‌های خرد و کلان	۹	
۰/۸۲	۱۸	۴/۱۸	۴	۱۸			عملکرد بانک در حوزه اقتصاد مقاومتی و سند چشم‌انداز ۱۴۰۴	۱۰	
۰/۸۲	۱۸	۴/۰۹	۳	۱۸	۱		سهم بانک در بازار سپرده‌ها	۱۱	حسابرسی عملکرد فعالیت‌های اصلی "تخصیص منابع"
۰/۷۷	۱۷	۴/۷۳	۱۷	۴	۱		ترکیب سپرده‌های هر بانک	۱۲	
۰/۸۶	۱۹	۳/۸۶		۱۹	۳		سرنانه سپرده‌ها	۱۳	
۰/۸۶	۱۹	۴/۱۴	۳	۱۹			بهای تمام شده پول هر بانک	۱۴	
۰/۸۲	۱۸	۳/۱۸		۴	۱۸		تسهیلات و مطالبات از دولت	۱۵	
۰/۷۷	۱۷	۳/۲۳		۵	۱۷		بانکداری الکترونیک	۱۶	سایر
۰/۸۲	۱۸	۲/۸۲			۱۸	۴	ضمانت‌نامه‌های ارزی و ریالی	۱۷	
۰/۹۱	۲۰	۲/۹۱			۲۰	۲	اوراق بدهی	۱۸	
۰/۸۲	۱۸	۴/۱۸	۴	۱۸			وضعیت و ساختار نیروی انسانی	۱۹	

و اولویت‌های پیش‌بینی شده در اسناد بالادستی نظام جمهوری اسلامی ایران و نیاز جامعه دانشگاهی از ویژگی‌های برجسته پژوهش حاضر است. ساماندهی و مطالعات گذشته و انسجام بخشی به ادبیات موجود در قالب یک چارچوب جامع نیز از دیگر ویژگی‌های پژوهش حاضر محسوب می‌شود.

پراکندگی و بی‌نظمی موجود در ادبیات امکان بهره‌مندی از نتایج آن را مشکل ساخته بود، به طوری که در این پژوهش، با الهام از تئوری‌های محتوایی و فرایندی در ادبیات مدیریت، مطالعات قبلی درباره حسابرسی عملکرد مدیریت در دو دسته مطالعات فرایندی و محتوایی طبقه‌بندی شده و ضمن ساماندهی مطالعات موجود هدفمندسازی مطالعات بعدی و نیز زمینه بهره‌برداری از پژوهش‌های انجام شده، فراهم شد. همچنین مطالعات قبلی نگاه محدود و تک‌بعدی یعنی محتوایی یا فرایندی به موضوع حسابرسی عملکرد مدیریت داشته و بیشتر تحقیقات انجام شده در زمینه حسابرسی عملکرد با رویکرد زمینه‌ای و ناظر بر عوامل مؤثر بر حسابرسی حسابرسی عملکرد مدیریت و نیز بر شناسایی عوامل کلیدی موفقیت در این نوع حسابرسی بوده است، در حالی که در پژوهش حاضر با نگاه جامع، فراگیر و استراتژیک با تلفیق رویکردهای فرایندی و محتوایی و با بهره‌گیری از نظریه سه شاخگی و نیز با مراجعه به خبرگان، دست‌اندرکاران و منتخبین عرصه علمی و اجرایی حسابرسی عملکرد مدیریت، الگوی جامع حسابرسی عملکرد مدیریت ارائه شد.

الگوی ارائه شده در پژوهش حاضر پاسخی برای مشکل واقعی دانشگاه‌ها بوده و توجه به عوامل و مؤلفه‌های مدل ارائه شده می‌تواند آگاهی و بینش لازم برای تخصیص بهینه منابع برای سیاست‌گذاران را فراهم سازند. اندازه‌گیری و سنجش دوره‌ای برخی از عوامل مذکور و ارزیابی بهبود شاخص‌های عملکردی به اعضای هیئت‌علمی و رؤسای دانشگاه‌ها و مدیران اجرایی بالاخص بانک‌ها در دستیابی به وضعیتی بهتر برای تسهیل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها کمک خواهد کرد. بر اساس مبانی تفکر سیستمی برای موفقیت و رسیدن به اهداف حسابرسی عملکرد مدیریت شیوه‌های متعددی وجود دارد و مطابق نظریه اقتضایی نمی‌توان فهرست کاملی از عوامل ارائه داد که متضمن حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی موفق در هر شرایطی باشد، اما می‌توان مدل ارائه شده را به‌عنوان چارچوب و مبنای مفهومی برای راهنمایی مطالعات بعدی و نیز الگویی در مدیریت و هدایت تحقیقات دانشگاهی برای رسیدن به اهداف حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها و یا موارد دیگر مورد استفاده قرار داد.

یکی از پاسخ‌ها بیشتر از ۷۰ درصد است بنابراین بر اساس نظر تیم پژوهش شرط اجماع نظرات خبرگان در پرسش‌نامه دور سوم پذیرفته می‌شود.

## بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس نتایج و یافته‌های پژوهش در سه دور دلفی، عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها شناسایی شده و بر اساس مدل سه شاخگی در سه دسته عوامل زمینه‌ای ساختاری و محتوایی طبقه‌بندی شده‌اند در بین عوامل زمینه‌ای مؤلفه‌های مقایسه بودجه با عملکرد و بهای تمام شده پول هر بانک دارای بیشترین اهمیت و مؤلفه عملکرد بانک در حوزه اقتصاد مقاومتی و سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ دارای کمترین اهمیت از سوی خبرگان اولویت‌بندی شده است.

در میان عوامل محتوایی، مؤلفه‌های اهداف راهبردی، برنامه‌های عملیاتی و مشور اخلاقی و رفتار حرفه‌ای بیشترین اهمیت و وضعیت و ساختار نیروی انسانی کمترین اهمیت را در بین مؤلفه‌های مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی از سوی خبرگان اولویت‌بندی شده است

همچنین در بین عوامل ساختاری مؤلفه‌های سهم بانک در بازار سپرده‌ها، فعالیت ارزی و بین‌المللی و استقرار نظام ارزیابی عملکرد مزایای جبرانی به ترتیب با بالاترین رتبه و بیشترین اهمیت و تسهیلات و مطالبات از دولت و سرانه سپرده‌ها به ترتیب کمترین رتبه به‌عنوان کم اهمیت‌ترین مؤلفه‌های مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها از سوی خبرگان انتخاب شدند.

ضریب کندال در دور سوم دلفی برای پاسخ‌های اعضا درباره عوامل مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها برابر با ۰/۷۰۲ به دست آمد که اجماع و اتفاق نظر بالای اعضا بر عوامل مذکور را نشان می‌دهد. همچنین، با تحلیل یافته‌ها، مقایسه ابعاد و عوامل سه‌گانه مؤثر بر حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌ها می‌توان چنین نتیجه گرفت که عوامل زمینه‌ای با رتبه اول، با بیشترین امتیاز با اهمیت‌ترین عوامل در اولویت‌بندی اعضای پانل قرار گرفته و عوامل ساختاری و محتوایی به ترتیب در رتبه‌های دوم و سوم مورد توجه و عنایت خبرگان در مدل پیشنهادی بوده است.

## نوآوری و مشارکت در پیشبرد دانش

جدید بودن پژوهش حاضر از نظر موضوعی، جامعه آماری مورد بررسی و همچنین رویکرد و روش تحلیل داده‌ها قابل تأکید است. همچنین متناسب و مرتبط بودن موضوع پژوهش

## منابع

- آزمون، جواد. (۱۳۸۵). *فرآیند حسابداری معکوس*. تهران: انتشارات شرکت تعاونی کارآفرینان فرهنگ و هنر.
- احمدی، فضل اله. (۱۳۸۷). "تکنیک دلفی ابزاری در تحقیق". *مجله ایرانی آموزش در علوم پزشکی*، ۱۸، ۵-۲۴.
- آذر، عادل. (۱۳۹۰). "بررسی زیرساخت‌های موجود مؤسسات اعتباری غیربانکی برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی". *فصلنامه علمی پژوهشی مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی*، ۱۱۵، ۵۳.
- آذر، عادل؛ آقایی، م؛ حمیدرضا، ج. (۱۳۹۰). "برنامه‌ریزی و بودجه". *مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی فصلنامه علمی پژوهشی*، ۱۶.
- ارجمندی، حمیدرضا. (۱۳۹۰). *کتاب راهنمای جامع حسابرسی داخلی و عملیاتی (چارچوب فرآیند‌های یکپارچه)*. تهران: انتشارات معین.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۳). *انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، مجله مطالعات تجربی حسابداری مالی علمی و پژوهشی*، ۴۱، ۳.
- بدری، احمد. (۱۳۸۷). "مبانی و ضرورت حاکمیت شرکتی". *مجموعه مقالات راهبری شرکتی، شرکت بورس و اوراق بهادار تهران مدیریت آموزش*.
- بنی‌فاطمی کاشی، محمدرضا. (۱۳۸۲). "آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی". *فصلنامه حسابرسی*، ۲۰، ۶۲.
- تبریزی، جعفر. (۱۳۹۱). "طراحی مدل ملی اعتبار بخشی با استفاده از تکنیک دلفی". *فصلنامه بیمارستان، دانشگاه علوم پزشکی تبریز*، ۱۱ (۲)، ۱۸-۹.
- حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). "مفهوم حاکمیت شرکتی و نقش آن در گزارشگری". *مقاله ارائه شده در سمینار گزارشگری مالی و تحولات پیشروی، تهران*.
- حساس‌یگانه، یحیی. (۳ و ۴ خرداد، ۱۳۹۱). "بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بازار اوراق بهادار تهران". *دهمین همایش ملی حسابداری ایران دانشگاه الزهراء*.
- حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۸۷). "حاکمیت شرکتی و پاسخگویی". *مجموعه مقالات راهبری شرکتی شرکت بورس اوراق بهادار تهران مدیریت آموزش*.
- حسن‌آبادی، محمد. (۱۳۸۶). *مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران: مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران*.
- حلیمی، محمد. (۱۳۹۳). "سایت شرکتی به ارتقا سلامت مالی با نگاهی به صنعت مالی و بانکی کشور". ۲۸.
- رایدر، هری آر. (۱۳۸۰). *راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی*. ترجمه: محمد مهیمینی و محمد عبدالله‌پور، چاپ اول، تهران: سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی.
- رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۲). "حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت". *فصلنامه حسابرسی*، ۲۰، ۲۶.
- سرلک، محمدعلی. (۱۳۹۱). "طراحی مدل سازمان معنویت‌گرا در آموزش عالی ایران". *پژوهش‌های مدیریت عمومی*، ۱۸، ۵-۲۴.
- سعیدی، پرویز. (۱۳۸۵). *بودجه ریزی عملیاتی تهران: انتشارات نگاه دانش*.
- شهرزاد، فرج. (۱۳۹۰). "بانک سپه پیامدهای عدم اجرای کامل مقررات کمیته بال بر اقتصاد کشور".
- طالب‌نیا، قدرت اله. (۱۳۸۵). "بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع". ۲۱.
- عباسی اسفنجانی، حسین. (۱۳۸۵). "چارچوبی برای پشتیبانی مدیریت دانش فنی". *مجله تدبیر*، ۱۷ (۱۷۸)، ۷۴-۷۹.
- عمید، امین. (۱۳۸۷). "بررسی نقش معماری سازمانی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی". *دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی*.
- مهدوی، ا. (۱۳۸۶). "تدوین بودجه عملیاتی برای دستگاه‌های اجرایی استان کرمان". *اولین کنفرانس بین‌المللی بودجه ریزی عملیاتی*.
- مehشید، شهین. (۱۳۹۲). "میزان انطباق اصول کمیته بال در نظام بانکی ایران". *پژوهش‌های پولی بانکی*، ۶ (۱۸)، ۱۲۹-۱۰۹.
- محمدی‌فر، یداله. (۱۳۸۵). "نگاهی بر شیوه‌های کنترل حساب و نظارت مالی در عصر باستان". *مجله علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان*، ۱۸ (۳).
- میرزایی اهرنجانی، حسن. (۱۳۸۱). "ارائه مدل سه بعدی تحلیل مبانی فلسفی و زیرساخت‌های بنیادین تئوری‌های مدیریت". *فصلنامه دانش مدیریت*، ۵۶.
- نصیری، وحید. (۱۳۸۷). *آمار کاربردی با کامپیوتر*. تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۷۷). "تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک". *مجموعه مقالات حسابرسی، ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی*.

- Brian. (1998, February). "Implementation of Activity-Based Casting System by UK Companies". *Journal of Management Accounting Research*, 30-32.
- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1998). "Design OF Management System Prentice Hall".
- Daujotaite, D. (2008). "Macerinskiene, Development of Performance Audit in Public Sector". *5th International Scientific Conference Business and Management, Vilnius, Lithuania*, 16-17 May, 177-185.
- Jordan, M.M. (1999). "Erformance Budgeting and Performance Funding in the States: A Status Assessment". *Public Budgeting and Finance*, 19, 68-88.
- Okoli, C. & Pawlowski, S.D. (2004). "The Delphi Method as a Research Tool: An Example Design Considerations and Applications". 21(42), 32.
- Pollitt, Ch. & Summa, H. (1997). *Performance Audit and Public Management Reform*, University of Vermont.
- Shah, A. & chunli, Sh. (2007). "Primer on Performance Budgeting in Anwer Shah". *Budgeting and Budgetary Institurtions*, The World Bank 174.
- Wang, X. (1999). "Condition two Emplement Outcome Oriented Performance Budgeting: Some Empirical Evidence". *Journal of Public Budgeting. Accounting and Financial Management*, 11(4), 533-552.
- Waring, C. & Morgan, S. (2007). *Performance accountability and combating corruption*. Washington DC: The World Bank, 448.

## تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت یابی (مطالعه موردی: دانشگاه تهران)

کاوه مهرانی<sup>۱</sup>، \* علی محمودی<sup>۲</sup>، علی رحمانی<sup>۳</sup>، ابوعلی وادادحیر<sup>۴</sup>

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تهران، ایران.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، پردیس البرز، دانشگاه تهران، ایران.

۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، ایران.

۴. دانشیار گروه مردم شناسی، دانشگاه تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۳/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۱۵

### The Process of Public Sector Accounting Change with Structuration Theory Approach (Case study: Tehran University)

K. Mehrani<sup>1</sup>, \* A. Mahmoudi<sup>2</sup>, A. Rahmani<sup>3</sup>, A. Vadadhir<sup>4</sup>

1. Associate Professor in Accounting, University of Tehran, Iran.

2. PhD. student of Accounting, Alborz Campus, University of Tehran, Iran.

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

4. Associate Professor in Anthropology, University of Tehran, Iran.

Received: 2018/5/22

Accepted: 2018/8/6

#### Abstract

This study concerning explanation of Changing Process in Public sector accounting with approach the Structuration Theory, aims to understand the specifications of active/inactive agency and supportive/unsupportive structure of Public sector accounting change. In this study, the specifications of active/inactive agency and supportive/unsupportive structure of Public sector accounting change, were recognized using the case study methodology and were categorized and analyzed by qualitative content analysis method. Then, through execution of Gidden's structuration theory, dualism role of agency and structure in the change of Public sector accounting was discussed. The source for gathering the data includes interview, observation and document analysis and research literature and participants, staff, accounting chiefs and financial managers of the University of Tehran. Finally, four organizational situations predictable in accounting change matrix and the specifications of each status were presented. According to the findings, the active agency specifications in change of Public sector accounting at the University of Tehran as compared to the inactive agency specifications and also the unsupportive structure specifications of the change in Public sector accounting at the University of Tehran as compared to the its supportive structure were more active.

**Keywords:** Structuration Theory, Dualism of Agency and Structure, Public Sector Accounting Change Matrix.

**JEL Classification:** H61

\* Corresponding Author: A. Mahmoudi

E-mail: mahmoodi60@yahoo.com

#### چکیده

این پژوهش به منظور تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران با رویکرد نظریه ساخت یابی، به دنبال فهم ویژگی های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی است. این پژوهش با روش شناسی مورد پژوهی، شناسایی و به کمک روش تحلیل محتوای کیفی مقوله بندی و تحلیل شدند. سپس با کاربری نظریه ساخت یابی گیدنز درباره نقش دوسویه عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی بحث شد. مأخذ گردآوری اطلاعات مصاحبه، مشاهده و اسناد کاوی و پیشینه پژوهشی و مشارکت کنندگان، کارکنان، رؤسای حسابداری و مدیران مالی دانشگاه تهران بودند. در نهایت چهار وضعیت سازمانی قابل پیش بینی در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی و ویژگی های هر وضعیت بیان شد. با توجه به نتیجه یافته ها، ویژگی های عاملیت فعال در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ویژگی های عاملیت منفعل آن و نیز ویژگی های ساختار غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ساختار حمایتگر آن، پرکارتر بوده اند.

**واژه های کلیدی:** نظریه ساخت یابی، دسویگی عاملیت و ساختار، ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی.

طبقه بندی موضوعی: H61

\* نویسنده مسئول: علی محمودی

## مقدمه

طی دو دهه گذشته نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، تحت تأثیر تحولات شگرفی قرار گرفته است. هدف این گونه تحولات غالباً چیره شدن بر موانع نظام بوروکراتیکی است که مانع از استفاده کارا و اثربخش از منابع محدود می‌گردد. با افزایش آزادی عمل نهادهای بخش عمومی، حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند نقش بسیار پررنگی را در توسعه مدیریت عمومی به عهده گیرد. بسیاری از این گونه تحولات ناشی از پارادایم مدیریت عمومی نوین<sup>۱</sup> نشأت می‌گیرد. تحولاتی که در سال‌های اخیر در کشورهای توسعه‌یافته و برخی کشورهای در حال توسعه با تأثیرپذیری از این پارادایم روی داده است، اغلب با هدف جابجا کردن مفاهیم و ابزارهای سنتی مورد استفاده در بخش عمومی با ابزارها و رویکردهای مورد استفاده در نهادهای انتفاعی در بخش خصوصی صورت گرفته است.

تغییرات بنیادین غالباً در ابزارهای مدیریتی، تکنولوژی اطلاعات، راهکارهای تصمیم‌گیری، اندازه‌گیری عملکرد، رویه‌های حسابداری، سیستم‌های حسابداری و غیره رخ داده است. از آنجایی که هیچ کس انتظار ندارد در بخش بازرگانی کماکان از شیوه‌های مدیریتی، تصمیم‌گیری، اندازه‌گیری عملکرد و رویه‌های حسابداری سنتی استفاده شود، در وهله اول، غالباً تغییرات حاصل شده از تحولات، در بخش بازرگانی نمود پیدا کرد. اما این جریان در بخش عمومی متفاوت بوده و تا چند دهه گذشته بسیاری از بخش‌های دولتی از ابزارهای مدیریتی و اطلاعاتی قدیمی استفاده می‌کردند و آثاری از تحولات در این بخش، مشاهده نگردیده است (باباجانی، ۱۳۹۲).

در هر حال، طی دهه‌های اخیر برخی از کشورها از قبیل نیوزیلند، بریتانیا، استرالیا و کانادا بمنظور ایجاد بهبود در کارایی و سیستم‌های اطلاعاتی بخش عمومی خود، تحولاتی را تجربه نموده‌اند. دلیل عدم رخداد تحولات در سایر کشورها، بیشتر به نوع نگرش آن‌ها درباره ابزارها و رویکردهای جدید بر می‌گردد. در این نوع نگرش، ابزارها و رویکردهای نوین مدیریتی و اطلاعاتی، متناسب با بخش بازرگانی بوده و برای مقاصد غیرانتفاعی چندان مفید به نظر نمی‌رسند و در حوزه بخش عمومی که هدف کسب سود جایگاهی ندارد، نمی‌تواند مثمر ثمر واقع گردد. اما با گسترش دموکراسی و افزایش مطالبات شهروندان، دولت‌ها در مورد استفاده کارا و اثربخش از منابع، بهبود سیاست‌های مالی، بهره‌وری در استفاده از

منابع و افزایش مناسب و شفاف وضعیت مالی، بیش از گذشته مورد پاسخگویی قرار گرفتند (IFAC، ۱۹۹۷).

پس از احساس نیاز نسبت به الزام شکل‌گیری تحولات در بخش عمومی، مفهوم مدیریت مالی نوین به‌عنوان پارادایمی جدید و بسیار مهم به منظور تحول در بخش عمومی ارائه شد. اهمیت بسیار این مفهوم جدید ناشی از ویژگی‌هایی است که می‌تواند موجب وقوع تحول در بخش عمومی گردد. در کشورهای مختلفی این مدل با هدف کسب کارایی، اثربخشی و به‌کارگیری سیستم غیرمتمرکز در سازمان‌های دولتی و البته با سیاست‌های مختلفی، مورد اجرا قرار گرفته است. یکی از مهمترین حوزه‌های مورد توجه مدیریت عمومی نوین، تحولاتی است که در حسابداری رخ داده است. شاید بتوان ادعا کرد که تحولات حسابداری، اولین گام در اجرای پارادایم مدیریت عمومی نوین است (پولیت و بوکارت، ۲۰۰۰).

استفاده از مبانی حسابداری تعهدی یا نقدی در بودجه‌بندی و حسابداری یکی از تفاوت‌های اساسی بین نهادهای بخش عمومی و بازرگانی است. اطلاعات مالی بهتر، شفافیت بیشتر در هزینه‌ها و ارزشیابی دارایی‌های بخش عمومی موجب شد که کشورهای بسیاری سیستم حسابداری بخش عمومی را متناسب با نیازهای خود طراحی کنند. اما با شکل‌گیری تحولات در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی مشخص گردید که در عمل، تفاوت‌های بسیاری بین کشورهای مختلف در زمینه اجرای این تحولات وجود دارد. این تفاوت‌ها غالباً ناشی از فرهنگ، پیشینه تاریخی و ویژگی‌های ساختاری کشورها از یک سو و اهداف خاص استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی، تهیه‌کنندگان منابع مالی و هیئت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی از سویی دیگر بوده است (باباجانی، ۱۳۹۲).

در این پژوهش، با تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت‌یابی و همچنین با شناسایی و معرفی عوامل و موانع تغییر حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، الگویی برای اجرای بهتر تحول در حسابداری بخش عمومی دانشگاه تهران پیش‌بینی و ارائه می‌شود. امید است که با نگرشی عالمانه، عوامل کلیدی تغییر نظام حسابداری نقدی به نظام حسابداری تعهدی تقویت و موانع پیاده‌سازی این رخداد مهم و با ارزش برطرف و نقشه راهی برای تقویت و تحقق تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی، ارائه شود.



### ضرورت و اهمیت پژوهش

در دهه آخر قرن بیستم که به دهه انقلاب در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی نیز موسوم است، تحولات زیادی در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه‌یافته و بعضی کشورهای در حال توسعه صورت گرفته است. این تحول اساسی که عمدتاً به خاطر افزایش مطالبات شهروندی مبنی بر حق پاسخ‌خواهی و تغییر در نگرش دولتمردان و سیاستمداران نسبت به ایفای مسئولیت پاسخگویی و عملیاتی صورت گرفته است، منجر به شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی در بخش عمومی گردید، نقطه عطف چنین اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی است یعنی تغییر از یک نظام حسابداری که اطلاعات مفید کمتری ارائه می‌کند، به نظامی دیگر که اطلاعات مفیدتری را عرضه می‌کند. جامعیت بیشتر اطلاعات تعهدی نسبت به اطلاعات نقدی، اندازه‌گیری کارایی فعالیت‌های بخش عمومی و پیش‌نیاز بودن حسابداری تعهدی برای بودجه‌ریزی عملیاتی نیز از دلایل دیگر حرکت به سمت حسابداری تعهدی است (باباجانی، ۱۳۸۶).

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

از سوی دیگر با مفروض انگاشتن آنکه در دنیای حاضر و با توجه به پیچیدگی موضوعات پژوهشی، بسیاری از پژوهش‌ها، در عمل ماهیتی میان‌رشته‌ای دارند، در این پژوهش هم از نظریه جامعه‌شناسی ساخت‌یابی جهت تبیین تغییر حسابداری بخش عمومی استفاده شده است.

### پیشینه پژوهش

پژوهش‌های خارجی: در رابطه با مبنای نقدی و تعهدی در کشورهای مختلف، پژوهش‌های متعددی صورت پذیرفته است، اغلب صاحب‌نظران حسابداری بخش عمومی بر این عقیده‌اند که گزارشگری مالی بر مبنای نقدی و تعهدی هر کدام به نوبه خود می‌تواند نیازهای اطلاعاتی متفاوتی را در بخش عمومی تأمین کند. در این بخش به‌طور خلاصه به پاره‌ای از این نظرات موافق و مخالف جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی و پژوهش‌های انجام شده در این زمینه پرداخته می‌شود.

ادهکاری و جاسینگ (۲۰۱۷)، در پژوهش خود بررسی کردند که چرا و چگونه مشارکت کنندگان کلیدی حسابداری دولتی در نپال در باز تولید عملکردهای حسابداری روزمره درگیر شده و در برابر تغییرات تحمیلی بیرونی مقاومت می‌کنند.

مکریگیاناکیس و جک (۲۰۱۷)، با هدف ارائه یک چارچوب بر مبنای نظریه ساخت‌یابی برای مطالعه تغییر حسابداری مدیریت، یک مطالعه میدانی معکوس برای بررسی تأثیر بحران مالی سال ۲۰۰۸ بر عملکردهای کنترلی و بودجه‌بندی سازمان‌های خیریه یونان طراحی کردند. تحلیل انجام شده درک عامل‌ها از تغییرات در خودشان را هدف قرار داده بود.

الشراری و همکاران (۲۰۱۷)، با پژوهش درباره تأثیر اصلاحات عمومی و مالی در تغییر حسابداری در وزارت امور مالی اردن با استفاده از نظریه ساخت‌یابی، با روش‌های گردآوری مصاحبه، مشاهده، اسنادکاوی بیان می‌کنند که حسابداری از یک سو هم از فرایندهای سیاسی، اجتماعی و اقتصادی شکل گرفته و از سوی دیگر به این فرایندها شکل می‌دهد.

مور و مکفیل<sup>۳</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهش خود با استفاده از نظریه ساخت‌یابی به آزمون اینکه چگونه و تا چه میزان توسعه چارچوب‌های حسابداری صنعت کربن در سیاست، صنعت و سازمان توسط ساختارهای بیرونی توانمند شده است، می‌پردازند.

یافته‌های کاپرچینو<sup>۴</sup> (۲۰۱۵)، حاکی از آن است که اثربخشی سیستم حسابداری تعهدی در عملکرد شهرداری‌های کشور استرالیا مؤثر بوده و همچنین پیچیدگی‌های سیستم و خطراتی از جمله تقلب، فساد و به خطر افتادن سرمایه داخلی کمتر مشاهده شده است.

3. Moore & McPhail

4. Caperchione

سیستم محدودیت، از تناسب بین این سیستم جدید و ساختارهای موجود و حالت‌های تداخل و عاملیت محیط اثر می‌پذیرند.

هیدمن و کونولی<sup>۹</sup> (۲۰۱۱)، در پژوهشی چنین استدلال می‌کنند که مبنای تعهدی اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و سرانجام منجر به بخش دولتی کارآمدتر و مؤثرتر می‌شود.

نسبک (۲۰۱۱)، بیان می‌کند که ساختارهای پیچیده سازمانی، التزام به پیش‌بینی سودآوری آتی و ارزیابی هزینه و درآمدها، نیاز به ارائه راهکارهای نوین و متعاقب آن پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش‌های دولتی (دانشگاه) را دو چندان کرده است.

کیوشی یاماموتو<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۰)، با بررسی فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا و چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و نیز بیان مزایای اجرای این حسابداری در بخش دولتی، مدلی جامع برای پیاده‌سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه نموده است.

واندرلی (۲۰۱۰)، در رساله دکتری با استفاده از نظریه ساخت‌یابی نشان داد تغییرات گسترده‌ای در سیستم‌های حسابداری مدیریت شرکت توزیع برق برزیل به‌ویژه در سیستم بودجه و سیستم ارزیابی عملکرد پس از فرایند خصوصی‌سازی روی داده است.

تودور و موتیو (۲۰۰۵)، بیان می‌کنند اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش‌های اجرایی است و به منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوبی قانونی نیز طراحی شود. همچنین، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد.

کنراد (۲۰۰۵)، به منظور بررسی نتایج قانون‌گذاری برای کنترل مدیریتی و تغییر سازمانی در صنایع خصوصی شده، یک مورد پژوهی در صنعت نفت و گاز بریتانیا با استفاده از نظریه ساخت‌یابی انجام داد. این پژوهش به‌ویژه بر تأثیرات قانون‌گذاری بر سیستم‌های حسابداری و سیستم‌های پاسخگویی به‌عنوان سیستم‌های کنترلی مدیریت تأکید دارد.

یودین و تسامنی (۲۰۰۵)، با استفاده از نظریه ساخت‌یابی به منظور بررسی تغییرات در کنترل بودجه و نظارت بر عملکرد محیطی حاصل از اصلاحات بخش عمومی یک مورد پژوهی در شرکت دولتی توزیع غذا کشور غنا انجام داد.

ماکهنون و لاواردا (۲۰۱۵)، درباره چگونگی فهم نظریه ساخت‌یابی گیدنز در حسابداری به این نتایج رسیدند که در محیط اطلاعات حسابداری، حسابداری نمی‌تواند به‌عنوان ابزار یکپارچه برای تفسیر اطلاعات به‌کار رود.

لورنز (۲۰۱۵)، در رساله دکتری با عنوان "حسابداری مدیریت معاصر در بخش خدمات بریتانیا"، با استفاده از نظریه ساخت‌یابی به منظور ایجاد درک عمیق‌تری از عملیات‌های حسابداری مدیریت در محیط سازمان‌های خدماتی، بیان می‌کند عملکردهای حسابداری مدیریت بخش خدماتی مشابه عملکردهای دیگر بخش‌های سازمانی، به‌طور اساسی به کاربرد ابزارهای سنتی تکیه دارند.

بکر و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۴)، در پژوهشی نشان دادند که گروه‌های مختلفی از حسابداران، چالش‌های متفاوتی در هماهنگی با بودجه‌ریزی بر مبنای تعهدی داشته و تلاش‌های بسیاری در راستای اجرای مبنای تعهدی انجام داده‌اند.

برنز<sup>۶</sup> (۲۰۱۴)، در پژوهشی نشان داد که اجرای سیستم حسابداری تعهدی موجب ایجاد انگیزش و ارتقای خدمات عمومی و رضایت ذینفعان می‌گردد.

انگلدن و گردین<sup>۷</sup> (۲۰۱۴)، با هدف بررسی این که چگونه نظریه ساخت‌یابی گیدنز در تحقیقات و مقالات حسابداری به نحو قابل توجهی مورد استفاده قرار گرفته شده است با بررسی ۶۵ مقاله منتشر شده بیان می‌کنند که از زمانی که نظریه ساخت‌یابی گیدنز از ۲۵ سال پیش به مقالات حسابداری معرفی شد، موقعیت خود را به‌عنوان یکی از مکاتب مهم فکری استفاده شده برای کشف حسابداری به‌عنوان پدیده‌های سازمانی، اجتماعی و سیاسی تقویت نموده است.

لی و میوس<sup>۸</sup> (۲۰۱۲)، در پژوهشی به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشور رومانی را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقای شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذی‌نفعان بخش عمومی می‌گردد.

کریشنن و همکاران (۲۰۱۲)، رویکردها، کاربرد و پذیرش یک سیستم حسابداری نوین را در یک شرکت آسیایی تولید دارو بررسی کردند. آن‌ها در این پژوهش با استفاده از نظریه ساخت‌یابی به‌عنوان چارچوبی برای فهم دینامیک‌های فرایند تغییر، نتیجه گرفتند که پاسخ‌ها و رفتارهای عامل در قبال تغییر سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به نظریه

5. Becker et al
6. Bruns
7. Englund & Gerdin
8. Ilie & Miose

9. Hyndman & Connolly  
10. Kiyoshi Yamamoto

حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی اشاره کرد.

نتایج حاصل از پژوهش بداعی و همکاران (۱۳۹۵)، نشان می‌دهد که مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی، نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی را از موانع اجرای مبنای تعهدی به شمار می‌روند.

یافته‌های امینی‌مهر و همکاران (۱۳۹۴)، در مطالعه موردی از دانشگاه خوارزمی تهران حاکی از آن بود که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود. از سوی دیگر حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد. افزون بر این، نتایج حاصل نشان داد که حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

حاجیها و امیرطاهری (۱۳۹۴)، در مطالعه‌ای به این نتیجه دست یافتند که تغییرات حسابداری منجر به رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری بالاتر خدمات عمومی شهرداری‌ها می‌شود.

یافته‌های کردستانی و همکاران (۱۳۹۳)، حاکی از آن است که انتخاب راهکار گذار مناسب تأثیر بسزایی بر موفقیت فرایند گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی دارد و این روش پیاده‌سازی تدریجی است که به‌عنوان بهترین روش قابل اجرا در بخش عمومی ایران باید مورد استفاده قرار گیرد.

در پژوهش باباجانی و همکاران (۱۳۹۲)، با استفاده از روش پژوهش دلفی و نظرخواهی از تعداد ۱۴۲ نفر از خبرگان کشور، محرک‌ها و عوامل کلیدی وقوع تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران شناسایی گردیده و جایگاه آن‌ها در شرایط کنونی کشور مورد ارزیابی قرار گرفته است.

مهرالحسنی و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهش مروری خود بر اساس پژوهش‌های پیشین چالش‌های مربوط به استقرار سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی را در ۶ طبقه مدیریت و رهبری (توجیه و حمایت مدیریت ارشد از اجرا)، پیروان (حضور ممیزین حسابداری و تیم‌های مشاوره‌ای تخصصی در سطوح اجرایی سیستم)، محیط (سیستم نظارتی)، ساختار (ساختار تشکیلاتی متناسب با تحول و وجود یک سیستم مناسب ارزیابی عملکرد در کار)، نیروی انسانی (تخصص و خیرگی نیروی انسانی انگیزه و رضایت افراد) و فرایندها و استانداردهای کاری (تدوین استراتژی و طرح

سکتور<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۴)، بیان می‌کند که استفاده از مبنای تعهدی در مقایسه با مبنای نقدی سنتی، مطلوب‌تر به نظر می‌رسد زیرا در حسابداری تعهدی، مخارج انجام شده با اهداف عملکرد و نه با بودجه‌هایی که از پیش مورد توافق قرار گرفته‌اند، مورد مقایسه قرار می‌گیرد.

جک (۲۰۰۴)، در پژوهش خود به منظور پوشاندن شکاف عمیق مدیریت کشاورزی و پیشینه دانشگاهی حسابداری با استفاده از نظریه ساخت‌یابی، موقعیت و عملکرد گروه‌های مختلف بازیگران درگیر در زمینه سازمان کشاورزی در بریتانیا را مورد شناسایی و تحلیل قرار داد.

طبق بررسی رایبسون (۲۰۰۲)، مبنای تعهدی به‌عنوان سیستمی با پیچیدگی‌های غیرضروری در حساب‌های بخش عمومی معرفی شده است که ایجاد این حساب‌ها برای افرادی با دانش ناکافی از حسابداری نامفهوم و ناملموس است و امروزه تلاش جدی برای حل این مشکل، ضروری و الزامی به نظر می‌رسد.

اخرنس و چپمن (۲۰۰۲)، با استفاده از نظریه ساخت‌یابی ضمن بررسی سیستم‌های حسابداری و رابطه آن با پاسخگویی در یکی از رستوران‌های زنجیره‌ای بریتانیا، چالش‌های پاسخگویی پیرامون سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد را ارزیابی کردند.

لاورنس و دیگران (۱۹۹۷)، در پژوهش خود با استفاده از نظریه ساخت‌یابی بیان می‌کنند پیشرفت‌های اخیر در بخش عمومی نیوزلند به‌ویژه در بخش بهداشت، محیطی را برای مطالعه سیستم‌های حسابداری به‌عنوان بخشی از تغییر سازمانی و اجتماعی فراهم می‌کند.

**پژوهش‌های داخلی:** قاضی مرادی (۱۳۹۵)، در پژوهش خود با هدف بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها، پس از بررسی ادبیات و نوشتارها، تعداد ۳۰ عامل را به‌عنوان مشکلات اجرایی در سه طبقه شامل: بسترهای لازم، حمایت مدیران و آشنایی و تخصص پرسنل بررسی کرد. محمدمزاده و فرجی (۱۳۹۵)، در پژوهش خود نشان دادند که عوامل الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشند. همچنین از موانع تغییرات حسابداری دولتی نیز می‌توان به کمبود نیروهای متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استانداردها و روش‌های

اجرایی، بازخورد از نحوه اجرا و وجود یک چارچوب نظری مختص بخش دولتی) قرار دادند.

نتایج پژوهش یاوری و همکاران (۱۳۹۲)، نشان دهنده آن است که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دانشگاه علوم انتظامی امین تأثیرگذار هستند.

یافته‌های پژوهش کاظمی و کرباسی یزدی (۱۳۹۱)، نشان می‌دهد که پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی از موانع اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش دولتی می‌باشد.

وکیلی فرد و نظری (۱۳۹۱)، در پژوهش خود نشان دادند که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار است.

نتایج پژوهش رحمانی و رضایی (۱۳۹۰)، نشان داد که حسابداری تعهدی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند، معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می‌بخشد و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود.

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

کردستانی و ایرانشاهی (۱۳۸۸)، در پژوهش خود تحت عنوان "عوامل مؤثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی"، شش عامل مدیریت، نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای نفتی و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی را به عنوان عوامل مؤثر در به کارگیری حسابداری تعهدی ذکر کردند.

باباجانی و مددی (۱۳۸۸)، در پژوهش "امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران"، به این نتیجه رسیدند که شرایط لازم برای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی جهت ایجاد

تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فراهم است و این قبیل مؤسسات می‌توانند از مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری خود استفاده کنند.

صابر (۱۳۸۸)، در پژوهش خود موانع گزارشگری حسابداری دولتی بر مبنای روش تعهدی را در سه فاکتور اصلی بررسی کرد که عبارتند از: نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم، نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی.

طریقی (۱۳۸۷)، در پژوهش خود به این نتیجه دست یافت که مبنای حسابداری تعهدی باعث افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران، تسهیل در تهیه بودجه‌ریزی عملیاتی، تهیه اطلاعات بهای تمام شده شفاف فعالیت‌ها و افزایش تصمیمات بهینه مدیران می‌گردد.

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

بجنوردی (۱۳۷۸)، نشان می‌دهد که وجود موانع متعدد در ابعاد ساختاری، قانونی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی و آموزشی باعث گردیده است که سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در ایران از پیشرفت لازم خود برخوردار نباشد و اهداف گزارشگری مالی دولتی خصوصاً مسئولیت پاسخگویی دولت را محقق ننماید.

### نظریه ساخت‌یابی

نظریه ساخت‌یابی که توسط آنتونی گیدنز در سال ۱۹۸۷ ارائه شده است، رهنمودهای مناسبی را برای تحلیل سازمان و نیز توسعه تغییر سازمانی فراهم می‌آورد.

از نظر ولیکت (۲۰۱۳)، نظریه ساخت‌یابی گیدنز (۱۹۸۴)، برای فهم رابطه متقابل بین افراد (عاملیت) و سازمان‌ها (ساختار)، چارچوبی فراهم می‌کند و به نظریه پردازان و دست‌اندرکاران توسعه منابع انسانی در فهم چگونگی رابطه این دو عامل در ایجاد و توسعه تغییر سازمانی کمک می‌کند. گیدنز، در نظریه ساخت‌یابی خود، بین عاملیت و ساختار با مفهوم تعامل دیالکتیکی عاملیت و ساختار در تحول و تغییر شکل اشکال اجتماعی، پیوند برقرار می‌کند (کابل، ۲۰۱۰).

نظریه گیدنز، به تولید و باز تولید ساختارها، از طریق فرایندهای زمانمند فعالیت‌ها یا اقدامات اجتماعی اشاره دارد (کالدول، ۲۰۱۲).

دیدگاه کارکردگرایی نقش ابژه (ساختار) را بر سوژه (عاملیت) پر رنگ‌تر می‌کند، حال آنکه رویکرد هرمنوتیک، بر مقدم دانستن سوژه بر ابژه تمایل دارد. نظریه ساخت‌یابی، سوژه‌گرایی (ذهنیت‌گرایی) را با در نظر گرفتن نقش مشترک آن با ساختار و اقدامات سازمانی در بر گرفته و تصدیق می‌کند که ممکن است واقعیت از سازمانی به سازمان دیگر متفاوت باشد (گیدنز، ۱۹۸۴).

نظریه ساخت‌یابی گیدنز، این ادعای کل‌گرایانه که ساختارها، سیستم‌های تنظیمی هنجارمند یکپارچه‌ای هستند که خارج از زمان و به‌عنوان واقعیت‌های جمعی "آنجایی"، وجود دارند، را رد می‌کند. تمایز خرد-کلان و دوگانگی ذهنیت‌گرایی و عینیت‌گرایی که در نظریه‌های اجتماعی کلاسیک از کنش و نظم، جایگاه مشخصی برای خود دارند را نیز از منظر هستی‌شناسانه رد می‌کند. همان‌طور که گفته شد، از نظر گیدنز، رابطه بین عاملیت و ساختار از طریق فعالیت‌های اجتماعی تعدیل می‌شود، چیزی که گیدنز از آن با عنوان "دوسویگی ساختار" یاد می‌کند. از آنجا که در نگاه گیدنز، ساختار، فرایند مینا و سازهای عملی است که توسط عاملیت نگهداری می‌شود، نسبت به تغییر گشوده است. به بیان دیگر این ویژگی رد مفهوم جبرگرایانه و مفهوم تکاملی از نظم اجتماعی است (کالدول، ۲۰۱۲).

نظریه ساخت‌یابی با مفروضات بالا، برای در نظر گرفتن عاملیت و ساختار در توسعه تغییر سازمانی رهنمودهای صریح و ضمنی مشخصی دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

این مقاله درباره تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت‌یابی در دانشگاه تهران است. به منظور کشف عوامل و منابع این تغییر بزرگ از روش‌های مصاحبه و مشاهده و اسنادکاوی استفاده شده است. به منظور مصاحبه ابتدا با حضور در سازمان مرکزی دانشگاه تهران و مصاحبه با مدیرکل وقت امور مالی و معاون امور تعهدی ایشان، کلیت مصاحبه، نحوه ارتباط با مشارکت‌کنندگان و اطلاعات کلی از افراد و کارکنان مالی و سطح تجربیات و دانش ایشان را کسب نموده و با هماهنگی مسئول دفتر مدیرکل شروع به برنامه‌ریزی جهت مصاحبه با مشارکت‌کنندگان و همزمان مشاهده در محیط و بستر فعالیت آنان نمودم. در صورت همکاری نیز یکسری اسناد و مدارک قابل استناد و غیرمحرمانه به منظور بررسی‌های کامل‌تر مشاهده گردید. آنچه در انتخاب روش پژوهش اهمیت دارد، نوع و ماهیت پرسش‌ها و اساساً موضوع پژوهش است، این

مبانی اصلی نظریه ساخت‌یابی در کتاب ساخت جامعه آنتونی گیدنز و در سال ۱۹۸۴ ارائه شده است. نظریه ساخت‌یابی، با هر دو موضع نظری انتقادی و سازه‌گرایی، سازگار است.

از نظر پوزیبون (۲۰۰۴)، نظریه ساخت‌یابی بین دو رویکرد ساختارگرایی (که نقش عوامل بیرونی و محیطی را در شکل‌دهی به سازمان غالب می‌داند) و رویکرد هرمنوتیک (که کنش‌ها و ارتباطات عاملیت‌ها را در توسعه ساختارها اثرگذار تلقی می‌کند)، قرار دارد.

ولیکت (۲۰۱۳)، در مقاله خود به بیان شواهدی از کاربرد این نظریه در مدیریت، کسب و کار، آموزش و پرورش، فرهنگ سازمانی و ارتباطات سازمانی می‌پردازد. در نظریه ساخت‌یابی، اثر همزمان و متقابل بین عاملیت و ساختار شناسایی می‌شود. در واقع، در این نظریه عاملیت و ساختار به گونه‌ای عمل می‌کنند که به نوعی مأخذ و محصول یکدیگر شناخته می‌شوند.

مبانی این نظریه در این گفته گیدنز (۱۹۹۰)، خلاصه می‌شود "پیش فرض مبنایی نظریه ساخت‌یابی ریشه در مفهوم دوسویگی ساختار دارد که در آن "ساختار"، در عمومی‌ترین مفهومی، به قواعد و منابعی دلالت دارد که در رابطه با بازیگرانی که در آن قرار گرفته‌اند، وجود دارد." در این میان، مفهوم عاملیت، به اندازه مفهوم ساختارمحوری است... هر انسان به نوبه خود، نوعی عاملیت محسوب می‌شود که به‌طور روزمره و پیوسته، به شکل بازاندیشانه (متأملانه)، به پایش توالی کنش‌هایش در ساختارهای پایدار بلندمدت، در زندگی روزمره‌اش می‌پردازد (گیدنز، ۱۹۹۰؛ به نقل از ولیکت، ۲۰۱۳).

تمرکز همزمان بر عاملیت و ساختار و اثر همزمان آن‌ها بر یکدیگر، دوسویگی ساختار را به وجود می‌آورد. یعنی عاملیت‌ها توسط ساختار توانمند و محدود می‌شوند، در حالی که ساختارها خود، محصول کنش‌های همان عاملیت‌ها هستند. بنابراین، در نظریه ساخت‌یابی، سیستم‌ها به نوبه خود محصولی از کنش‌های انسانی هستند که به‌عنوان پیامدهای کنش عاملیت‌ها، به عاملیت‌ها توانایی تغییر یا حفظ ثبات خود را می‌دهند یا این توان را از آن‌ها سلب می‌کنند (ولیکت، ۲۰۱۳).

بنابراین، نظریه ساخت‌یابی گیدنز، با ارائه نوعی تعادل بین دیدگاه به شدت جبرگرایانه و رویکردهای دوگانه‌گرا و با مطرح کردن نوعی دوسویگی که اثر متقابل و همزمان عاملیت و ساختار را بر یکدیگر تأیید کرده، تعادل ایجاد می‌کند (ولیکت، ۲۰۱۳).

مدیریت به بررسی و اظهارنظر درباره کدبندی‌ها و یافته‌ها پرداختند و دیدگاه‌های آن‌ها نیز اعمال شد.

### عاملیت فعال و ساختار حمایتگر

نگاه به یادگیری به‌عنوان پیوستگی ملزومات عاملیتی و زمینه‌ای نیازمند بیان معنای چپستی کنش کارکنان برای یادگیری و موضوعات در زمینه محیط‌های یادگیری است. در بعد زمینه‌ای این موضوع بحث انگیز، اقدامات فرهنگی مرتبط با توزیع قدرت و موقعیت‌ها در محیط کاری، اقدامات رویه‌مندی که دانش و محصولات تولیدی در سرتاسر محیط کاری را در بر می‌گیرد و موارد مرتبط با شرایط مبنایی کار کردن، از قبیل زمان‌های شروع و پایان کار، دسترسی و ارائه امکانات را شامل می‌شود. به‌طور مشابه، موضوعات بحث انگیز عاملیت محور که اشتیاق کارکنان به عجزین شدن در نیازمندی‌های کاری و قدرت پذیرش و قبول اقتضانات یادگیری که فعالیت‌های کاری از آن‌ها طلب می‌کند، نیازمند مشخص شدن هستند. سبک یادگیری ترجیحی، توانایی استفاده از یادگیری پیشین، اولویت‌های سبک زندگی شخصی و انتظارت فردی که به انگیزه‌ها و نیات فرد در کار هدف می‌دهند، موضوعات مربوط به ارتباطات که بر چگونگی تفسیر محیط کاری توسط کارکنان اثر می‌گذارد (اسمیت، ۲۰۰۵).

همان‌طور که در نقل قول اسمیت (۲۰۰۵) مشخص است، در نظر گرفتن همزمان عاملیت و ساختار در توسعه منابع انسانی، به تدقیق و بیان ویژگی‌های مورد نظر برای عاملیت و ساختار مطلوب در راستای تحقق توسعه منابع انسانی در سازمان نیاز دارد بنابراین، به بررسی ادبیات پژوهشی پیرامون ویژگی‌های عاملیت فعال نسبت به توسعه منابع انسانی و ویژگی‌های ساختارهای حمایتگر از توسعه منابع انسانی در سازمان نیاز است. بررسی پیشینه پژوهش در رابطه با موضوع بحث انگیز پژوهش در دو بخش بررسی پژوهش‌های مربوط به عاملیت توسعه منابع انسانی و ساختار توسعه منابع انسانی انجام شد. نتیجه مرور پیشینه برای شناسایی ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل نسبت به توسعه منابع انسانی، به شناسایی ۱۶۴ تم از ۲۷ پژوهش که در نتیجه جست و جو در ادبیات پژوهشی این حوزه یافت شدند، منجر شد. نتیجه مرور پیشینه برای شناسایی ویژگی‌های ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر توسعه منابع انسانی، به شناسایی ۳۰۹ تم از ۴۱ پژوهش مرتبط با این موضوع بحث انگیز منجر شد. برای گردآوری داده‌ها از سه مأخذ مصاحبه، مشاهده و اسناد استفاده شد. تحلیل داده‌های گردآوری شده طی چهار گام مشخص انجام شد. در گام نخست، به شناسایی تم‌های پدیدار

پژوهش در چارچوب پارادایم تفسیری و مطالعه کیفی قرار می‌گیرد، روش پژوهش کیفی عام و روش موردپژوهی برای آن انتخاب شده است و برای تحلیل داده‌ها از استراتژی تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار استفاده می‌کند. تحلیل محتوا یکی از روش‌های پایه‌ای و کارآمد تحلیل کیفی است. این روش، مهارت‌های اساسی برای بسیاری از تحلیل‌های کیفی فراهم می‌آورد. در واقع تحلیل محتوای کیفی، روشی برای شناخت، تحلیل و گزارش الگوهای موجود در داده‌های کیفی است. این روش، فراگردی برای تحلیل داده‌های متنی است، به‌طوری که داده‌های پراکنده و متنوع را به داده‌هایی غنی و تفصیلی تبدیل می‌کند. ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه‌های رو در رو و عمیقی است که این مصاحبه‌ها با طرح پرسش‌های باز طی ۴۵ تا ۱۰۰ دقیقه با افراد برگزار شد. پروتکل مصاحبه، پرسش‌هایی در خصوص عوامل و مؤلفه‌های مؤثر بر تغییرات حسابداری بخش عمومی به‌خصوص تغییر حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بود که بر اساس نحوه پاسخگویی مصاحبه‌شوندگان، پرسش‌های دیگری در ادامه آن‌ها مطرح شد. افراد مصاحبه‌شونده کارشناسان و رؤسای حسابداری دانشگاه تهران بودند. تعداد مصاحبه‌شوندگان بر اساس دسترسی این افراد برای مصاحبه و رسیدن به اشباع اطلاعات تعیین شد. این مطالعه طی مصاحبه با ۲۲ نفر به اشباع نظری رسید که برای مطلوبیت بیشتر تا ۲۵ نفر ادامه یافت. رده سنی مصاحبه‌شوندگان بین ۲۸ تا ۶۲ سال بود، ۸ نفر از آن‌ها زن بودند و به‌طور میانگین ۱۸ سال در دانشگاه خدمت می‌کردند. مصاحبه‌ها ضبط می‌شد تا با مرور چندباره گفتگوها، تحلیل و بررسی دقیق‌تری نسبت به دیدگاه‌های طرح شده مشارکت‌کنندگان انجام شود. این مصاحبه‌ها به صورت متن در آمدند و وارد نرم‌افزار MAXQDA شدند تا داده‌ها برای ذخیره، فراخوانی و کدگذاری استفاده شود، مقوله گستره مناسبی یابد و روابط بین مقوله‌ها برقرار و تأیید شود. در پژوهش حاضر پس از دسته‌بندی خروجی نرم‌افزار، داده‌ها به صورت کدهای اولیه متفاوت استخراج شدند و از گزینش مجموع کدهای متفاوت، مضمون‌های اصلی و فرعی به دست آمد. با تعریف و بازبینی مضمون‌های اصلی و یافتن روابط بین آن‌ها، مدل چگونگی برخورد کارکنان ارائه شد. برای حصول اطمینان از روایی پژوهش، مفاهیم و مضمون‌های به‌دست آمده به‌طور مستمر با داده‌ها مقایسه شده و تناسب آن‌ها نسبت به یکدیگر ارزیابی می‌شد. کدگذاری مفاهیم در اختیار مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت و پس از بازبینی مفاهیم و مضمون‌ها، هر یک از مصاحبه‌شوندگان نظر خود را درباره آن ابراز کردند و در آخر چند تن از مدیران و استادان حوزه

می‌کردند، با یکدیگر ادغام شدند. این فرایند به شناسایی ۴۹ کلان مقوله برای عاملیت فعال/منفعل منجر شد. در نهایت این کلان مقوله‌ها، به شکل قیاسی در سه طبقه شناختی، هیجانی و رفتاری دسته‌بندی شدند (جدول ۱).

پیدریت (۲۰۰۰)، در مقاله‌ای با عنوان "مقاومت انتقادی و شناخت دوگانگی: دیدگاه چند بعدی از نگرش نسبت به تغییر سازمانی"، نحوه برخورد افراد نسبت به تغییر را یک نگرش سه بعدی تعریف کرده که شامل: ابعاد رفتاری، شناختی و عاطفی است. این ابعاد منعکس‌کننده سه ارزیابی متفاوت افراد از یک موضوع یا وضعیت زیر می‌باشد:

- بعد شناختی: بعد شناختی یعنی اینکه یک فرد در برابر تغییر چگونه فکر می‌کند (برای مثال؛ این که آیا تغییر را لازم میداند؟ تغییر مفید خواهد بود؟)؛

- بعد هیجانی(عاطفی): بعد عاطفی به احساس شخص در برابر تغییر توجه میکند (برای مثال؛ عصبانیت و استرس)؛

- بعد رفتاری: بعد رفتاری شامل اقدامات یا قصد عمل در پاسخ به تغییرات است (برای مثال؛ شکایت در مورد تغییر،

شده از مصاحبه‌ها، مشاهدات و اسناد پرداخته شد. در گام دوم به مقوله‌بندی تم‌های شناسایی شده اقدام شد. در گام سوم مقوله‌های شناسایی شده از این سه مأخذ به شکل دادن کلان مقوله‌ها انجامید و در گام چهارم، کلان مقوله‌هایی که دارای مشابهت مفهومی بودند (در هر یک از زیرمجموعه‌های عاملیت و ساختار)، با هم ترکیب شدند. گام نخست برای شناسایی ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، به پدیدار شدن ۷۷ تم برای عاملیت فعال و ۳۸ تم برای عاملیت منفعل منجر شد. بنابراین، مجموعه تم‌های مستخرج برای عاملیت فعال/منفعل تغییر حسابداری بخش عمومی ۱۱۵ تم شد. در میان این تم‌ها، تم‌های تکراری وجود داشت. بنابراین با اجرای گام دوم و سوم و با مقوله‌بندی تم‌ها، تعداد ۴۱ کلان مقوله برای عاملیت فعال و تعداد ۱۶ کلان مقوله برای عاملیت منفعل شناسایی شد. در گام چهارم، کلان مقوله‌های عاملیت فعال با کلان مقوله‌های عاملیت منفعل از نظر مفهومی با یکدیگر مقایسه شدند و کلان مقوله‌هایی که به یک موضوع اشاره

جدول ۱. ویژگی‌های عاملیت‌های فعال/منفعل نسبت به تغییر حسابداری بخش عمومی و طبقه‌بندی آن‌ها

نوع	ویژگی‌های عاملیت فعال	ویژگی‌های عاملیت منفعل
شناختی	ذهنیت باز در پذیرش تغییر و ناشناخته‌ها؛ خود باوری و اعتماد به نفس بالا، خودآگاهی و خودشناختی، باز اندیشی و خود ارزیابی درباره سطح توسعه یافتگی خود (خود تامل‌گری و خود انتقادی)؛ کنجکاوی و جستجوگری؛ مثبت اندیشی؛ برخورد از نگرش سیستمی؛ برخورداری از تفکر انتقادی؛ داشتن نگرش دموکرات و مشارکت‌جو (مردم دوستی)؛ شناخت و مدیریت هیجانات؛ عدم ترس از شکست؛ اذعان نیاز به یادگیری؛ داشتن نگاه الگوبرداری، برخورداری از هوش به نسبت بالا، نیاز خودشکوفایی؛ آگاهی نسبت به محیط و زمان؛ بلند پروازی (نیاز به موفقیت)؛ برقراری ارتباط عمیق با موضوع یادگیری.	خود ناپاوری و عدم اعتماد به نفس؛ ناتوانی در تشخیص سبک و نیاز یادگیری خود؛ ترس از تغییر و روبه‌رو شدن با چالش و عدم باز خورد؛ نگرش منفی به سازمان؛ عدم شناخت خود؛ عدم کنجکاوی؛ دایره وسعت یادگیری محدود؛ فقدان تصور از خود در آینده
هیجانی (عاطفی)	اشتیاق و انگیزه نسبت به یادگیری، توسعه و تغییر؛ عطش توسعه و رشد مستمر (یادگیری مادام‌العمر)، لذت بردن از یادگیری و توسعه (رنج از ندانستن)، تشنه باز خورد و مأخذ انگیزشی درونی (خودانگیخته بودن).	بی‌انگیزگی؛ مأخذ انگیزش بیرونی
رفتاری	تعهد و مسئولیت‌پذیری؛ خود مدیریتی و خود انضباطی؛ زمان‌بندی، استقلال در یادگیری (یادگیرنده خود هدایت شده و خودتوسعه‌ای)؛ هدف‌گرایی و برنامه‌مندی (برنامه توسعه فردی)؛ چالش طلبی؛ توانایی و مهارت بالا در تمام مراحل یادگیری، خلاق و نوآور در امر یادگیری؛ تجربه‌گرایی در یادگیری و توسعه؛ قدرت و ظرفیت چانه‌زنی و گفت و گو؛ توانایی برقراری ارتباط اثر بخش؛ قابل اعتماد بودن، مطالعات پیرامونی در باب وظایف شغلی؛ بااخلاق بودن و احترام به کدهای اخلاقی؛ دایره وسعت یادگیری بالا و تواضع و فروتنی.	ناتوانی در هدف‌گذاری برای یادگیری و توسعه (یادگیرنده وابسته / فقدان برنامه توسعه فردی) رضایت از وضع موجود سطح توسعه یافتگی خود (تنبلی)؛ عیب‌جویی از دیگران؛ کناره‌گیری از فرصت‌های توسعه و فقدان ظرفیت گفتگو

باز تولید نظام‌های اجتماعی می‌کنند. در صورتی که کنشگران نسبت به تغییر حسابداری بخش عمومی دارای ویژگی‌های منفعلانه باشند، این پی‌ریزی باید از سوی خواص ساختاری انجام شود، یعنی، موفقیت یا شکست تغییر حسابداری بخش عمومی، در گرو توجه و تمرکز همزمان بر دوسویگی عاملیت و ساختار است.

در این پژوهش، به شناسایی ویژگی‌های عاملیت و ساختار تغییر حسابداری بخش عمومی پرداخته شد. برای این کار، ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر با نوعی رویکرد استقرایی و از سه مأخذ مصاحبه، مشاهده و اسناد به دقت شناسایی شدند و سپس، این ویژگی‌ها با نوعی رویکرد قیاسی در طبقات شناختی، هیجانی و رفتاری برای بعد عاملیت و در طبقات برنامه‌ای (چشم‌انداز، هدف، استراتژی، قوانین و...)، مالی (بودجه و پول)، رفتاری-ادراکی (کنش‌های مدیران و افراد و ادراک آن‌ها)، فناورانه، تشکیلاتی، ماهیت شغل، سیستم‌های سازمانی، فرهنگی، فرایندی-رویه‌ای و زمانی برای بعد ساختار قرار گرفتند (که هر یک از این طبقات ده‌گانه نشانگر نوع حمایت یا عدم حمایت از تغییر حسابداری بخش عمومی است). ساختار حمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی، منابع، قواعد و شرایطی است که تحقق اهداف تغییر حسابداری بخش عمومی را تسهیل، توانمند یا از آن حمایت می‌کند. همین‌طور، عاملیت فعال در تغییر حسابداری بخش عمومی، آن دسته از ویژگی‌ها و کنش‌های انسانی است که نشانگر اشتیاق و عطش عاملیت‌ها به یادگیری، ارتقای عملکرد و بهبود توانایی مدیریت تغییرشان در مواجهه با محیط‌ها و تقاضاهای کاری در سازمان‌هاست.

فهم دوسویگی عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی در قاموس نظریه ساخت‌یابی گیدنز، با در نظر گرفتن این دو عامل به‌عنوان دو نقطه مرجع استراتژیک، به ایجاد ماتریسی با چهار وضعیت مشخص منجر می‌شوند که آن را در این پژوهش "ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی" می‌نامیم (شکل ۱). ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، در واقع نوعی الگوی تعاملی با استفاده از دو مرجع استراتژیک عاملیت و ساختار است، بنابراین نوعی گونه‌شناسی‌ها از انواع نظریه‌های توصیفی محسوب می‌شوند. بنیان نظریه‌های دیگر، بر نظریه‌های توصیفی استوار است و هنگامی مفید هستند که دانش اندکی درباره پدیده مورد مطالعه وجود دارد (دانایی فرد، ۲۰۱۰).

با توجه به آنکه در مدل مفهومی ارائه شده است، می‌توان مدعی شد که ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، صرفاً

تلاش برای متقاعد کردن دیگران که تغییر خوب نیست). این سه بعد از یکدیگر مستقل نیستند، آنچه افراد در مورد تغییر احساس می‌کنند اغلب با آنچه در مورد آن فکر می‌کنند و با نیت رفتاری آن‌ها، مطابقت دارد. با وجود این، ابعاد یاد شده از یکدیگر مجزا بوده و هر یک به جنبه‌های متفاوتی از نحوه برخورد افراد اشاره می‌کنند (اورگ، ۲۰۰۶).

پیمودن گام نخست برای شناسایی ویژگی‌های ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، به پدیدار شدن ۴۶ تم برای ساختار حمایتگر و ۷۲ تم برای ساختار غیرحمایتگر منجر شد بنابراین، مجموعه تم‌های مستخرج برای ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران ۱۱۸ تم شد پیمودن گام دوم و سوم، یعنی مقوله‌بندی تم‌های مصاحبه و سپس ترکیب آن با مقوله‌های مشاهده و اسناد به شناسایی تعداد ۲۵ کلان مقوله برای ساختار حمایتگر و تعداد ۳۷ کلان مقوله برای ساختار غیرحمایتگر انجامید. اجرای گام چهارم، به شناسایی ۵۱ کلان مقوله برای ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر منجر شد. در نهایت این کلان مقوله‌ها، به شکل قیاسی در رده طبقه حمایت‌های رفتاری، ادراکی، فرایندی (رویه‌ای)، برنامه‌ای، تشکیلاتی، شغلی، فرهنگی، فناورانه، سیستمی، مالی و زمانی، دسته‌بندی شدند (جدول ۲).

### یافته‌های پژوهش

تغییر با مدیریت تغییر و همکاری منابع انسانی ارتباط نزدیکی دارد. به‌عبارت دیگر تغییر با نیروهای مقاوم و بازدارنده و هم با نیروهای تسهیل‌گر و هدایت‌کننده رو به رو است. نیروهای مقاوم گاهی از سوی عاملیت‌ها (عاملیت‌های منفعل نسبت به تغییر و توسعه) و گاهی از سوی ساختار (ساختار غیرحمایتگر از تغییر و توسعه) بروز می‌یابد. همچنین، نیروهای تسهیل‌گر در تغییر و توسعه، گاهی از کنش عاملیت‌های توسعه طلب و نیز گاهی توسط ساختارهای حمایتگر و توان بخش، ناشی می‌شود. دستیابی به اهداف تغییر در سازمان، مستلزم مقابله با نیروهای مقاوم و بازدارنده و تقویت نیروهای تسهیل‌گر و پیش‌ران است. به‌عبارت بهتر، باز تولید نظم ساختاری توسعه منابع انسانی موجود در سازمان‌ها، که می‌تواند به کمک کنش‌ها و ابزارهای مختلف مدیریتی انجام شود، نقطه شروعی برای دستیابی به شرایط مطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران خواهد بود، یعنی، کنشگران در تولید کنش متقابل به قواعد و منابع که خواص ساختاری ساخت هستند (طبقات ده‌گانه ساختار در این پژوهش)، متوسل می‌شوند و به کمک آن‌ها، شروع به پی‌ریزی، تولید و



**جدول ۲. ویژگی‌های ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی و طبقه‌بندی آن‌ها**

نوع	ویژگی‌های ساختار حمایتگر	ویژگی‌های ساختار غیرحمایتگر
برنامه‌ای	سیستم‌ها و برنامه‌های سازمان برای تغییر حسابداری بخش عمومی (هم‌ردیفی استراتژیک)	نبود چشم‌انداز و بیانیه هدف روشن برای تغییر حسابداری بخش عمومی، شکاف در اهداف فردی و سازمانی تغییر حسابداری بخش عموم، نبود برنامه‌ریزی آموزش و توسعه در سازمان در تمام سطوح؛ نبود سازگاری بین خط‌مشی تغییر حسابداری بخش عمومی و سایر خط‌مشی‌ها
مالی	حمایت مالی	عدم حمایت مالی کافی از تغییر حسابداری بخش عمومی
رفتاری-ادراکی	مشارکت کارکنان و توانمندسازی آن‌ها در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان؛ ارائه بازخوردهای اثر بخش و مثبت؛ مشاوره، کمک تسهیل آموزش و توسعه؛ نگرش سیستمی به توسعه منابع انسانی (اهمیت نقش رهبران توسعه منابع انسانی)؛ یادگیری تیمی (حس مسئولیت در قبال توسعه همکاران) شایستگی دست‌اندرکاران توسعه منابع انسانی، اهمیت دادن به مسیر حرفه‌ای کارکنان؛ در نظر گرفتن علایق کارکنان در یادگیری و آموزش، حمایت از استقلال کارکنان	ارزشمند نبودن یادگیری و آموزش (حفظ وضع موجود)؛ فقدان مربیگری، هدایت و راهنمایی؛ نبود بازخورد و فقدان تشویق و قدردانی از یادگیری و همکاری در امر تغییر حسابداری بخش عمومی؛ مشارکت ندادن کارکنان در امر تغییر حسابداری بخش عمومی؛ مقاومت در برابر تغییر و توسعه؛ عدم تسهیم اطلاعات و ارتباطات غیر اثر بخش در سازمان؛ ناامیدی ناشی از نبود شایسته‌سالی، ادراک بی‌عدالتی در سازمان؛ عدم حمایت و مسئولیت‌پذیری در قبال توسعه منابع انسانی، خرده بینی مدیریتی، عدم تعهد حمایت و مسئولیت‌پذیری مدیریت از تمام جوانب تغییر حسابداری بخش عمومی، عدم حمایت‌گری مدیران از ریسک و فعالیت‌های برنامه‌ریزی نشده در تغییر حسابداری بخش عمومی؛ عدم نگرش و توجه مثبت به منابع انسانی؛ عدم حمایت از نوآوری‌های تغییر حسابداری بخش عمومی؛ اهمیت ندادن به همکاری برای امر آموزش و یادگیری، عدم توجه به سبک یادگیری یادگیرندگان
فناورانه	کمک گرفتن از فناوری و سیستم‌های اطلاعاتی برای آموزش و یادگیری تغییر حسابداری بخش عمومی	وجود مشکلاتی در فناوری اطلاعات و ارتباطات مورد نیاز برای یادگیری و آموزش در امر تغییر حسابداری بخش عمومی
تشکیلاتی	وجود تشکیلات و ساختار سازمانی مناسب برای تغییر حسابداری بخش عمومی؛ وجود محیط یادگیری مناسب (محیط سالم، شاد و پویا و ایمن) برای تغییر حسابداری بخش عمومی	محیط فیزیکی نامناسب برای یادگیری امر تغییر حسابداری بخش عمومی، عدم توزیع عادلانه امکانات سازمانی بین پرسنل با عنایت به تغییر حسابداری بخش عمومی
شغلی		عدم تناسب شغل و شاغل، گرانباری شغلی؛ چالشی معنادار نبودن شغل؛ عدم طراحی مشاغلی که سطح مهارت و شایستگی‌های شاغل را به چالش بکشد
سیستم‌های سازمانی		عدم وجود سیستم انگیزشی مطلوب مرتبط با تغییر حسابداری بخش عمومی، عدم تمرکز سیستم کارمندیابی و انتصاب بر سطح توسعه یافتگی استعداد و یادگیرندگی افراد؛ عدم وجود سیستم مدیریت دانش؛
فرهنگی	فرهنگ توسعه و یادگیری	فرهنگ سازمانی مغایر با آموزش و یادگیری مربوط به تغییر حسابداری بخش عمومی
فرایندی-رویه‌ای	ارزیابی اثر بخشی آموزش و توسعه؛ پایش شاخص‌های ادراکی و عملکردی منابع انسانی، محک‌زنی از بهین الگوها؛ ارزیابی عملکرد مبتنی بر مهارت و یادگیری؛ وجود فرایندهای بلوغ یافته توسعه	تغییرات شدید فرایندها که ارزش کسب دانش و مهارت را کم می‌کند؛ عدم دسترسی به فرصت‌ها، منابع و تمهیدات آموزش، یادگیری و توسعه مربوط به تغییر حسابداری بخش عمومی؛ عدم انجام ارزیابی اثر بخشی آموزش و توسعه تغییر حسابداری بخش عمومی، نبود مسیر تعالی و پیشرفت، عدم وجود جریان روان اطلاعات و ارتباطات و گفتگوی اثربخش درباره تغییر حسابداری بخش عمومی؛ عدم تمرکز سازمان بر سنجش و بهبود مستمر قابلیت‌ها (دانش، مهارت‌ها و توانایی‌ها) و رویه‌های منابع انسانی مرتبط با تغییر حسابداری بخش عمومی
زمانی	برنامه زمانی مناسب برای آموزش و توسعه مرتبط با تغییر حسابداری بخش عمومی	زمان ناکافی برای بهبود شایستگی‌ها و یادگیری پرسنل درگیر با تغییر حسابداری بخش عمومی

پیکره مادی تغییر حسابداری بخش عمومی (ساختار)

حمایتگر نیست	حمایتگر است
<p style="text-align: center;">(وضعیت الف)</p> <p style="text-align: center;"><u>شرایط نامطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی</u></p> <p>منابع انسانی از نظر شناختی، هیجانی و رفتاری فعالانه دنبال توسعه شایستگی‌ها و قابلیت‌های خود در امر تغییر حسابداری بخش عمومی است اما حمایت کافی از سوی سازمان را دریافت یا ادراک نمی‌کند.</p>	<p style="text-align: center;">(وضعیت ب)</p> <p style="text-align: center;"><u>شرایط بسیار مطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی</u></p> <p>منابع انسانی از نظر شناختی، هیجانی و رفتاری فعالانه دنبال توسعه شایستگی‌ها و قابلیت‌های خود در امر تغییر حسابداری بخش عمومی است و سازمان از این جستجوی فعال، حمایت کافی را دارد.</p>
<p style="text-align: center;">(وضعیت پ)</p> <p style="text-align: center;"><u>شرایط بسیار نامطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی</u></p> <p>منابع انسانی از منظر شناختی، هیجانی و رفتاری در قبال رشد و توسعه خود در امر تغییر حسابداری بخش عمومی منفعل است و سازمان نیز هیچ تلاشی برای واداشتن افراد به تغییر نمی‌کند</p>	<p style="text-align: center;">(وضعیت ت)</p> <p style="text-align: center;"><u>شرایط نامطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی</u></p> <p>علی‌رغم برخورداری افراد از حمایت‌های مورد نیاز برای توسعه و یادگیری در امر تغییر حسابداری بخش عمومی از سوی سازمان، منابع انسانی از منظر شناختی، هیجانی و رفتاری در قبال رشد و توسعه خود منفعل هستند.</p>

↑ فعال است  
↓ منفعل

روح تغییر حسابداری بخش عمومی (عاملیت)

شکل ۱. ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی: نقش دوسویه عاملیت و ساختار انسانی

عاملیت‌های فعال در ساختارهای حمایتگر تغییر این بخش رخ می‌دهد، به ایجاد نوع آرمانی، رهنمون می‌شود.

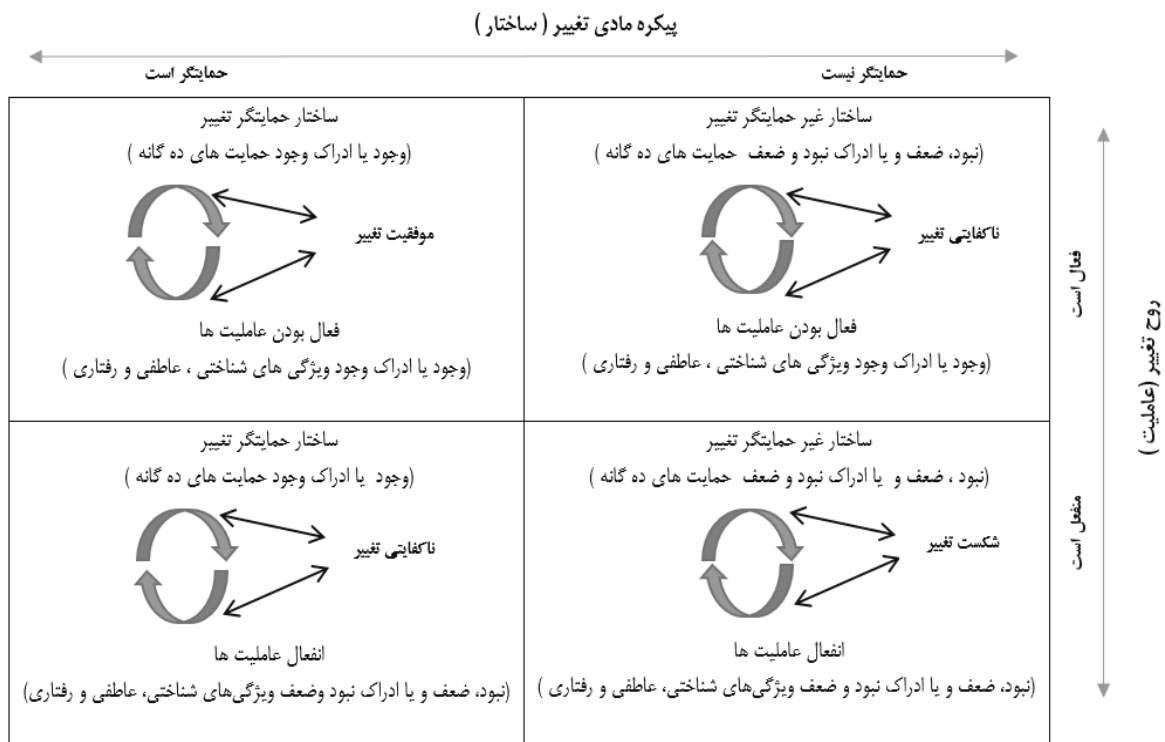
عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی، بر هم تأثیر و تأثر دارند. در دوسویگی و میان کنش این دو عامل بر هم، چهار وضعیت قابل پیش‌بینی است که در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی نمایان است. در صورتی که بخواهیم این تأثیر و تأثر را به گونه‌ای دقیق‌تر ببینیم، این دوسویگی همانند شکل ۲ خواهد بود. این شکل اثر متقابل بین کنش‌های عاملیت‌های تغییر حسابداری بخش عمومی، قواعد و منابع ساختار تغییر حسابداری بخش عمومی و چگونگی تعامل مشترک آن‌ها در ایجاد اعمال و فعالیت‌های نهادینه شده تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان را نشان می‌دهد. این فعالیت‌های نهادینه شده، به شکل هنجارها و استانداردهای تغییر حسابداری بخش عمومی ظاهر شده و شکست یا موفقیت تغییر را تعیین می‌کند.

هر تلاشی در سازمان برای تحقق موفقیت تغییر حسابداری بخش عمومی باید در چارچوب فهم وضعیت عاملیت و ساختار توسعه منابع انسانی با توجه به این ماتریس و فهم چگونگی برهم کنش آن‌ها با توجه به شکل ۲ در هر وضعیت از ماتریس، انجام گیرد. معنای این ادعا آن است که تغییر حسابداری بخش عمومی در هر یک از وضعیت‌های چهارگانه با یکدیگر متمایز خواهند بود. برای مثال، اگر اثر

توصیفی نبوده و از قدرت تبیین‌کنندگی و پیش‌بینی موفقیت یا شکست تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان نیز برخوردار است بنابراین مدل تعاملی ارائه شده در موضع فهم و توصیف خصیصه‌های تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان از نوع توصیفی و به دلیل داشتن رهنمودهایی صریح و ضمنی برای دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی در تدوین و طراحی استراتژی‌های اثر بخش تغییر حسابداری بخش عمومی از نوع تجویزی یا هنجاری محسوب می‌شود.

همچنین ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، در حکم نظریه "نوع آرمانی" نیز است. این دسته از نظریه‌ها که با پیش فرض قراردادن این هستی‌شناسی که سوژه‌های اجتماعی موجودیت‌های "شدنی" و نه "بودنی" هستند، بر شرایطی متمرکز می‌شوند که بتواند وضعیت آرمانی را ایجاد کند. در نظریه‌های نوع آرمانی، فرض نظریه‌پرداز آن است که دانش کامل، دانش تحت اختیار بازیگران جهان مدل وی است. بنابراین، هم نظریه‌پرداز و هم بازیگر در جهان مدل نظریه‌پرداز آرمانی‌ساز، قادر مطلق هستند. با این فرض اعتبار تجربی نظریه آرمانی، هنگامی محقق می‌شود که پیش‌فرض‌های بسیار قوی آن، منعطف شوند (دانایی‌فرد، ۲۰۱۰).

در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، تحقق شرایط مطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی که با عجزین شدن



شکل ۲. دوسویگی بین عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی با اقتباس از ولیکت (۲۰۱۳)

موجود متمرکز باشند. در وضعیت (ب)، دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی باید از عاملیت‌هایی که خود توسعه و فعال هستند، با تقویت حمایت‌های ساختاری، پشتیبانی کنند. سه وضعیت دیگر در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، وضعیت‌هایی هستند که شرایط نامطلوب در بخش این بخش به حساب می‌آیند. در وضعیت (الف)، منابع انسانی از نظر شناختی، هیجانی و رفتاری فعالانه دنبال توسعه شایستگی‌ها و قابلیت‌های خود است، اما حمایت کافی از سوی سازمان دریافت و ادراک نمی‌شود. در این وضعیت، استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی باید تمرکز خود را بیشتر از عاملیت‌ها بر ساختار قرار دهند. دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی باید تلاش کنند تا با ایجاد حمایت‌های لازم، از عاملیت‌های فعال حمایت‌های لازم را به عمل آورند. وضعیت (پ)، بدترین وضعیت قابل پیش‌بینی برای تغییر حسابداری بخش عمومی است. منابع انسانی از منظر شناختی، هیجانی و رفتاری در قبال رشد و توسعه خود منفعل است و سازمان نیز هیچ تلاشی برای وادار کردن افراد به تغییر حسابداری بخش عمومی نمی‌کند. استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی در این وضعیت و برای چنین سازمان‌هایی باید حول برنامه‌های فردمحور و سازمان‌محور باشد. به عبارت دیگر، وظیفه دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی در این سازمان‌ها باید ایجاد ویژگی‌های عاملیت فعال و فراهم کردن حمایت‌های لازم در ابعاد ده‌گانه

متقابل نام برده در شکل ۲ را بخواهیم در وضعیت (ت) در نظر بگیریم، در این وضعیت کنش و ویژگی‌های منفعلانه عاملیت، در ساختاری که ویژگی‌های قواعد و منابع حمایتگر را در خود ایجاد کرده است، فعالیت‌های نهادینه شده‌ای در سازمان ایجاد خواهد کرد که شرایط نامطلوب و در نهایت شکست توسعه منابع انسانی را به دنبال خواهد داشت. به عبارت دیگر، همان‌گونه که اسکال و راس (۲۰۰۵)، می‌گویند، توانایی افراد در یادگیری و توسعه در کار یا سازمان، در گرو تعامل بین وجود فرصت‌های یادگیری در محیط کار (ساختار) و انتخاب افراد (عاملیت‌ها) برای مشارکت در این فرصت‌ها می‌باشد. انسان‌های عادی، ساختارهای حمایتگر از توسعه خود را انتخاب می‌کنند. اگر ساختار، این فرصت را برای آن‌ها فراهم نکند، گزینه در دسترس برای ادامه مسیر توسعه، انتخاب عاملیت‌ها خواهند بود، که این انتخاب خود در گرو ویژگی‌های فعال یا منفعل بودن آن‌هاست.

همان‌طور که در تغییر حسابداری بخش عمومی مشخص است، شرایط ایده‌آل برای تغییر این بخش زمانی محقق است که عاملیت تغییر حسابداری بخش عمومی، یعنی انسان‌های سازمانی از ویژگی‌های شناختی، هیجانی و رفتاری مطلوب (جدول ۱)، برخوردار بوده و ساختار تغییر حسابداری بخش عمومی نیز ویژگی‌های حمایت‌گرانه را در دل خود متجلی کرده باشد (جدول ۲). در این وضعیت (ب)، استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی باید بر حفظ و تقویت وضعیت

عمومی“ بنامیم، تغییر حسابداری بخش عمومی در گرو دمیده شدن این روح فعال در پیکره حمایت‌گر است. از آنجا که ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، مدلی برای ارزیابی وضعیت تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان‌ها محسوب می‌شود و به نوعی در حکم مدل‌های ارزیابی این تغییر قرار داد. بهتر است استفاده از این مدل برای ارزیابی وضعیت تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان‌ها، با توجه به فهم زمان، سطح بلوغ، اندازه سازمان، نوع صنعت فعالیت سازمان و مرحله رشد آن صورت گیرد.

### بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نتیجه یافته‌ها و مطالب بالا، ویژگی‌های عاملیت فعال در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ویژگی‌های عاملیت منفعل آن و نیز ویژگی‌های ساختار غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ساختار حمایتگر آن، پرکارتر بوده‌اند. به عبارت دیگر شرایط فعلی دانشگاه تهران در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در وضعیت (الف) ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی قرار دارد. در وضعیت (الف)، منابع انسانی از نظر شناختی، هیجانی و رفتاری فعالانه دنبال توسعه شایستگی‌ها و قابلیت‌های خود است، اما حمایت کافی از سوی سازمان دریافت و ادراک نمی‌شود. در این وضعیت، استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی باید تمرکز خود را بیشتر از عاملیت‌ها بر ساختار قرار دهند. دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی باید تلاش کنند تا با ایجاد بستری لازم، از عاملیت‌های فعال حمایت‌های لازم را به عمل آورند.

این پژوهش، علی‌رغم بررسی و تحلیل ادبیات موضوع و پاسخ به سؤالات پژوهش به‌طور میدانی، به‌عنوان نوعی مطالعه کیفی عمیق، خالی از اشکال و محدودیت نیست. از آنجا که موضوع این مطالعه پژوهش رفتاری بود، گاهی حسابداران و رؤسای حسابداری با صراحت و صداقت به سؤال‌های مصاحبه پاسخ ندادند. محدودیت دیگر اینکه در مطالعات کیفی نمونه همیشه نمی‌تواند نماینده کل جامعه باشد، از این‌رو در تعمیم یافته‌ها باید احتیاط کرد. حضور مشاهده‌گر و خطاهای بشری که در مشاهدات و گزارش‌های محقق از داده‌ها روی می‌دهد، نوعی محصول کار را جهت‌دار می‌سازد. از سوی دیگر، چون این روش به‌شدت بر مهارت‌ها و تفسیرهای محقق و مشاهده‌گر متکی است، باید متوجه بود که ممکن است نتایج آن به‌وسیله سوگیری‌های (آگاهانه یا ناخودآگاه) وی تفسیر شود. در تحقیقات موردپژوهی بسیاری

ساختار باشد. اجرای برنامه‌هایی که به تقویت خودتوسعه‌ای و اشتیاق افراد به تغییر حسابداری بخش عمومی منجر می‌شود و برنامه‌هایی که حمایت‌های ده‌گانه نام برده در این پژوهش را فراهم می‌کند، برای این وضعیت حائز اهمیت است. در وضعیت (ت)، علی‌رغم برخورداری افراد از حمایت‌های مورد نیاز برای توسعه و یادگیری در امر تغییر حسابداری بخش عمومی، منابع انسانی از منظر شناختی، هیجانی و رفتاری در قبال رشد و توسعه خود منفعل هستند. نخستین وظیفه دست‌اندرکاران توسعه منابع انسانی در این وضعیت، تدوین و اجرای استراتژی‌هایی است که به تقویت کنشگری عاملیت‌ها در قبال توسعه مهارت‌ها و شایستگی خود منجر می‌شود. در یک جمع‌بندی باید گفت که افراد در قاموس گروه‌ها و سازمان‌ها، کنش می‌کنند. این کنش‌ها در رابطه با یک سازمان یا مجموعه بیرونی‌اش، به عناصر سازنده آن تبدیل می‌شود و بدین طریق به سطح بالاتری از فرایندها حرکت می‌کنند. در این میان، اقدامات خرد شروع به تسهیم، باز تولید، عادی شدن و در نهایت نهادینه شدن می‌کنند. به همین ترتیب، اقدامات نهادینه شده، هنجارها و قواعد در سطح کلان، فعالیت‌ها و اقدامات روزمره و عادی را تحت تأثیر قرار داده و ادراک‌ها و انتخاب‌های افراد را تحریک یا محدود می‌کنند (پوزیون، ۲۰۰۴).

چنین کنش و واکنشی در واقع بیانگر نقش دوسویه عاملیت و ساختار در زندگی سازمانی است. ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی که در حقیقت الگویی از کاربست نظریه ساخت‌یابی در تغییر حسابداری بخش عمومی است، به کسانی کمک می‌کند که به فهم چگونگی ایجاد یا حفظ ارزش‌ها، فرهنگ و اقدامات مطلوب برای تغییر این بخش علاقه دارند. این‌گونه‌شناسی، به تحلیلگران قدرت می‌دهد که چگونگی تغییر حسابداری بخش عمومی را با فهم اثر متقابل عاملیت و ساختار، شناخته و درک کنند. دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی با کاربست این مدل در سازمان‌های خود، نخست نوعی ارزیابی از شرایط تغییر در سازمان را انجام می‌دهند و به نوعی میزان آمادگی عاملیت‌ها و خواص ساختاری تغییر حسابداری بخش عمومی را می‌سنجند، سپس استراتژی‌هایی متناسب با هر وضعیت (وضعیت‌های چهارگانه ماتریس) را تدوین و پیاده‌سازی می‌کنند. بنابراین ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، قابلیت ایجاد می‌کند تا به کمک آن بتوان نیازهای عاملی برای وضع و حفظ تغییر یا توسعه در سازمان را فهمید و درک کرد. اگر با زبانی استعاری، عاملیت‌های فعال را “روح تغییر حسابداری بخش عمومی” و ساختار حمایتگر را “پیکره مادی تغییر حسابداری بخش

کارگاه‌ها به وی آموزش داده‌اند، به خوبی بر می‌آید. به مدیران منابع انسانی سازمان‌ها توصیه می‌شود که از اقدامات غیرنظام‌مند و جسسته و گریخته برای توسعه منابع انسانی اجتناب کنند و با به‌کارگیری طرح توسعه فردی به‌عنوان ابزاری دقیق و مناسب برای شناسایی قوت‌ها و ضعف‌های کارکنان، اثربخشی و هماهنگی اقدامات توسعه‌ای را افزایش دهند و از اتلاف انرژی و زمان سازمان برای توسعه منابع انسانی خود جلوگیری کنند. از آنجا که خلاقیت پیش‌نیاز نوآوری است، ارتقای خلاقیت و حمایت از کارکنان برای پیاده‌سازی ایده‌های جدیدشان، می‌تواند نوآوری را نیز در دانشگاه تهران تقویت کند. توصیه می‌شود که به روش‌های کاهش مقاومت (مشارکت، در نظر گرفتن تسهیلات و...) توجه شود و روش‌های مناسب با توجه به نوع تغییر اعمال شود. با توجه به اهمیت و تأثیر مهارت‌ها و قابلیت‌های انسانی و تأثیر آن در پیشبرد اهداف سازمانی، لازم است، آموزش‌های مرتبط با مهارت‌های انسانی در دستورکار بخش توسعه منابع انسانی دانشگاه تهران قرار گیرد. تجارب و تخصص‌های کارکنان حسابداری در قالب ساختاری منسجم درآمده که در مواقع ضروری جهت حل مشکلات تغییر حسابداری بخش عمومی دانشگاه تهران استفاده شود. با توجه به کمبود نیروی انسانی متخصص در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی باید آموزش‌های لازم در جهت کسب شناخت و آگاهی کارکنان حسابداری از تغییر حسابداری بخش عمومی و همچنین کسب مهارت‌های لازم برای اجرای موفق این تغییر داده شود. از دیگر پیشنهادات کاربردی می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

گزینش روان‌شناختی مدیران ارشد منابع انسانی برای حمایت از توانایی‌ها و رشد و بهبود فرصت‌های شغلی برای کارکنان حسابداری؛ تغییر در رویه‌های حفظ کارکنان حسابداری دانشگاه تهران برای رشد جانشین‌پروری؛ تلاش برای شایسته‌گزینی کارکنان حسابداری از طریق بررسی مصاحبه‌ها و فرایندهای استخدام؛ ایجاد تغییر در مشخصاتی از برکه شرح شغل در جهت بهبود عملکرد شغلی و سازمانی کارکنان دانشگاه تهران؛ تغییر در ساختار جذب کارکنان دانشگاه تهران با رویکرد گزینش دانش‌محور؛ گزینش روان‌شناختی مدیران ارشد منابع انسانی؛ حمایت از توانایی‌های کارکنان حسابداری و رشد و بهبود فرصت‌های شغلی برای آن‌ها؛ توجه به عزت و شرافت کارکنان حسابداری؛ ایجاد شرایطی در سازمان برای حرکت کارکنان حسابداری به سمت خودکنترلی؛ ترسیم چشم‌انداز دانشگاه تهران براساس کرامت انسانی؛ برقراری عدالت در دانشگاه تهران؛ برقراری سیستم حقوق و دستمزد براساس معیارهای شایستگی؛ تقدیر دانشگاه

اوقات محقق برای دریافت اجازه ورود و اخذ مجوز برای مطالعه با مشکل مواجه می‌شود. در تحقیقات موردپژوهی برانگیختن سوءظن مشارکت‌کنندگان نیز کارچندان ساده‌ای نیست. تأمین و حفظ صمیمیت با مشارکت‌کنندگان، گاهی اوقات محقق را از یادداشت برداری به‌موقع و به‌کارگرفتن سایر ابزار کمکی در مطالعه محروم می‌سازد. ناگفته پیداست که تکیه مشاهده‌گر تنها بر حافظه خود، چقدر می‌تواند به اصل موضوع و گردآوری دقیق داده‌ها آسیب وارد کند. از سوی دیگر صمیمیت بیش از حد می‌تواند باعث یکی شدن (حل شدن) دیدگاه‌های محقق با دیدگاه‌های مصاحبه‌شوندگان شود که برای کنترل این مشکل باید از منابع اطلاعاتی دیگر از جمله مشاهده و اسناد استفاده شود. از آنجایی که محیط پژوهش موردپژوهی طبیعی است، محقق کنترل چندانی بر متغیرهای خارجی که ممکن است بر داده‌ها مؤثر باشند، ندارد و درست به همین دلیل استفاده از روش موردپژوهی به نظم و ترتیبی استثنایی و خودکار نیاز دارد.

از سوی دیگر به منظور بهبود در امر تغییر، پیشنهاد می‌شود که از آنجا که دانشگاه تهران جهت انجام درست فرایند تغییر به کارکنان با انگیزه نیاز دارد، باید از لحاظ مالی و اقتصادی نیز کارکنان خود را حمایت کند؛ زیرا تحت تأثیر قرار دادن کارکنان از نظر روانی تنها یکی از ابعاد مسئله است و دانشگاه تهران به کارکنانی با تعهد مستمر بالا نیاز دارد تا بتواند به اهداف راهبردی خود دست یابد و کارکنان با انگیزه و با تجربه خود را از دست ندهد. از آنجا که اثرگذاری رؤسای حسابداری بر کارکنان حسابداری بیشتر از دانشگاه تهران است و می‌تواند کارکنان را از نظر تعهد و عملکرد تحت تأثیر قرار دهند، آموزش‌های لازم به رؤسای حسابداری در چگونگی ارتباط با کارکنان می‌تواند در دستیابی به این هدف کمک کند.

برای جبران نقیصه‌های ضعف دانش تخصصی و یا مشارکت نداشتن کارکنان و یا نداشتن تجربه قبلی به راحتی می‌توان با برگزاری دوره‌های آموزشی کارگاهی موجب به‌روزرسانی دانش مدیران، ایجاد انگیزه در کارکنان برای مشارکت بیشتر در امور شناخت و بررسی عوامل پنهان و آشکاری که مستقیم یا غیرمستقیم در به‌کارگیری حسابداری تعهدی مؤثر بوده و به راحتی قابل تشخیص نیست، شد. افزون بر این، با این کار مشکل کمبود نیروی متخصص نیز خود به خود حل شده و انعطاف نداشتن در مقابل تغییرات، جای خود را به انعطاف بیشتر کارکنان داده و هر فرد به متخصصی تبدیل می‌شود که از عهده اموری که به وی محول شده، با رعایت استانداردها و اصول اساسی که در این

تهران از افراد مسئولیت‌پذیر در حوزه مالی و حسابداری؛ ایجاد شرایط و فضای محرک خلاقیت در دانشگاه تهران برای کارکنان حسابداری؛ استفاده از نظرهای کارکنان حسابداری در مواقع لزوم؛ دادن آزادی عمل به کارکنان حسابداری برای تصمیم‌گیری در خصوص چگونگی انجام وظایف؛ احترام گذاشتن مدیران دانشگاه تهران به کارکنان حسابداری، عقاید و نظرهای آن‌ها؛ رفتار محترمانه مدیران با کارکنان حسابداری و کمک در جهت توسعه نقاط قوت آنان؛ فرهنگ‌سازی مناسب برای استفاده صحیح و محافظت از اموال دانشگاه تهران؛ رفتار منصفانه در ارزیابی عملکرد به دلیل پایمال نشدن حق کارکنان حسابداری در ارزیابی عملکرد و ارتقای آن‌ها براساس عملکرد؛ کاهش یافتن دستورالعمل‌های دقیق و از پیش تعیین شده برای انجام کار؛ در اولویت بودن جذب افراد کاردان و شایسته در حوزه مالی و حسابداری؛ ایجاد فضای حمایت از ایده‌های جدید؛ تشویق انتقادپذیری؛ ترغیب به ریسک‌پذیری کارکنان حسابداری؛ ارتقای مستمر دانش شغلی و سازمانی کارکنان حسابداری؛ تشویق یادگیری مستمر؛ پذیرش نظرهای چالش‌انگیز؛ تسهیل تسهیم دانش و تجربه میان پرسنل حسابداری و تقویت تفکر خلاق و منتقدانه؛ برگزاری دوره‌های پرورش مهارت‌های خلاقانه کارکنان؛ تشویق افراد خلاق و نوآور؛ توجه به ویژگی‌ها و رفتارهای خلاقانه کارکنان حسابداری در ارزیابی‌های عملکرد؛ ایجاد زمینه مناسب‌تر برای بیان دیدگاه‌ها، ایده‌ها و انتقادها؛ به باور تبدیل کردن نقش حسابداری تعهدی برای مسئولان اجرایی؛ استفاده از تجربیات اجرایی حسابداری تعهدی در کشورهای مشابه؛ ارائه آموزش‌های اثربخش لازم در ارتباط با حسابداری تعهدی از سوی کارکنان حسابداری آشنا و باتجربه در این ارتباط؛ آشنایی مدیران عالی با حسابداری تعهدی و مزایا و معایب آن؛ حمایت مدیران عالی در خصوص ایجاد امکانات لازم از جمله رفع مشکلات نرم‌افزار، تهیه بودجه لازم برای پشتیبانی بهتر و کارآمد از نرم‌افزار، تهیه سخت‌افزار و برگزاری جلسات آموزشی؛ برگزاری جلسات آموزشی و ایجاد دوره‌های کوتاه‌مدت جهت مدیران و رؤسای دانشکده‌ها که تخصص مالی ندارند؛ استفاده از تجربیات دانشگاه‌های علوم پزشکی و شهرداری‌ها در خصوص تبدیل حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی؛ حرکت به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی و محاسبه بهای تمام‌شده سرانه دانشجویی؛ افزایش یادگیری سازمانی و به اشتراک گذاشتن دانش و تجربیات بین کارکنان حسابداری و ارتقای سطح دانش آنان؛ فراهم آوردن شرایطی جهت شکوفایی استعداد کارکنان حسابداری خلاق و نوآور؛ انجام اقدامات لازم در جهت ایجاد بستر مناسب اجرای

حسابداری تعهدی از جمله تعریف نتایج و خروجی‌های مورد انتظار دانشگاه تهران و در صورت امکان ایجاد یک واحد سازمانی مجزا در هر واحد سازمانی برای ارزیابی عملکرد؛ تهیه ابزار و بودجه مورد نیاز برای ارزیابی عملکرد. به جامعه دانشگاهی و پژوهشگران علاقه‌مند توصیه می‌شود:

- ارزیابی موانع و مشکلات اجرایی تغییر حسابداری بخش عمومی در سایر دانشگاه‌های دولتی و ارائه راه‌حل‌ها به‌عنوان مکمل این پژوهش مورد پژوهش قرار گیرد. این پژوهش در سایر بخش‌های دولتی به کار گرفته شود و نتایج آن‌ها با نتایج به‌دست آمده از این پژوهش مقایسه شود.

- با انجام پژوهش‌های مشابه سطح آمادگی مدیران ارشد و کارشناسان حسابداری دانشگاه‌های مختلف دولتی برای ادامه تغییر حسابداری بخش عمومی بررسی شود.

- با ورود به حوزه حسابداری بخش عمومی و شناسایی مشکلات، موانع و نقاط قوت تغییرات این حوزه، گامی در جهت بهبود و ارتقای حسابداری بخش عمومی ایران بردارند.

- همچنین به ایشان پیشنهاد می‌شود تا در هر یک از دانشگاه‌های دولتی موردپژوهی انجام داده تا درک عمیق‌تری از چالش‌ها و موضوعات در رابطه با پذیرش فعالیت‌های نوین حسابداری بخش عمومی به‌دست آورند.

- از آنجا که ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، مدلی برای ارزیابی وضعیت تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان‌ها محسوب می‌شود و به نوعی در حکم مدل‌های ارزیابی این تغییر قرار داد، بهتر است استفاده از این مدل برای ارزیابی وضعیت تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان‌ها، با توجه به فهم زمان، سطح بلوغ، اندازه سازمان، نوع صنعت فعالیت سازمان و مرحله رشد آن صورت گیرد.

- به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌کنیم تا ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی را با توجه به موارد بالا، دوباره مفهوم پردازی کرده و نسخه‌های جدیدتری از آن ارائه کنند.

#### منابع

- امینی‌مهر، اکبر؛ حجازی، رضوان؛ شهیم پرمهر، ضیال‌الدین. (۱۳۹۴). "بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارش‌گری و مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی: دانشگاه خوارزمی تهران)". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۲)، ۵۵-۶۶.
- اکرمی، سید رحمت‌اله؛ فعال قیومی، علی؛ قدیریان آرابی، محمدحسین. (۱۳۹۶). "گذر از حسابداری نقدی به تعهدی

- در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۳)، ۷-۱۶.
- باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). "عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱(۳۷)، ۱-۳۷.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). "بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۸(۲۸)، ۵۶-۸۰.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). "نقش و مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی". دوماهنامه حسابرس، ۲(۷)، ۲۶-۳۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۱)، ۹۷-۱۳۰.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه GASB34". پژوهش‌نامه علوم انسانی و اجتماعی، ۳(۸)، ۳۵-۶۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی (چاپ دوم). تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی.
- باباجانی، جعفر؛ ستایش، محمدحسین. (۱۳۸۶). "تبیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخگویی مالی و عملیاتی". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴(۴۹)، ۴۵-۶۶.
- بدایعی، حمید؛ رضایی، حمیدرضا؛ قناد، مصطفی. (۱۳۹۵). "تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیشرو". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۴)، ۸۱-۹۶.
- پارکر، جان. (۱۳۸۶). ساخت‌یابی. ترجمه حسین قاضیان، تهران: انتشارات نشر نی.
- تنهایی، ح.ا. (۱۳۸۲). جامعه‌شناسی نظری: مبانی اصول و مفاهیم. تهران: بهمن برنا.
- تنهایی، ح.ا. (۱۳۸۳). درآمدی بر مکاتب و نظریه‌های جامعه‌شناسی. مشهد: نشر مرنديز.
- جلائی‌پور، حمیدرضا؛ محمدی، جمال. (۱۳۸۷). نظریه‌های متأخر جامعه‌شناسی. تهران: نشرنی.
- حاجیپها، زهره؛ استاد میرزایی، امیر. (۱۳۹۲). "بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران". مجله حسابداری سلامت، ۲(۶)، ۳۹-۱۹.
- حاجیپها، زهره؛ امیرطاهری، کرامت. (۱۳۹۴). "رابطه استفاده از رویه‌های نوین حسابداری و ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذینفعان خدمات عمومی در شهرهای تهران". مجله حسابداری دولتی، ۲(۳)، ۵۸-۵۳.
- رحمانی، علی؛ رضایی، مهدی. (۱۳۹۰). "حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی". مجله اطلاعات سیاسی-اقتصادی، ۲۸۳، ۲۷۱-۲۶۲.
- رحیمیان، نظام‌الدین. (پاییز و زمستان، ۱۳۸۷). "حسابرسی دولتی و انواع آن". مجله دانش حسابرسی، ۲۷، ۱۶-۴.
- رفیع‌پور، فرامرز. (۱۳۸۲). تکنیک‌های خاص تحقیق در علوم اجتماعی. تهران.
- ریترز، جورج. (۱۳۸۳). نظریه جامعه‌شناسی در دوران معاصر. ترجمه محسن ثلاثی، تهران: انتشارات علمی.
- رستمی، شعیب؛ کهنسال، ثمین. (۱۳۹۵). "بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی". مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۵(۱۸)، ۱۱۳-۱۰۰.
- رفیعی، افسانه. (۱۳۸۷). "کاربرد مبنای تعهدی در حسابداری دولتی". دوماهنامه حسابرس، ۴۰، ۹۱-۸۶.
- ساروخانی، باقر. (۱۳۷۸). روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی (جلد دوم). تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
- سرمد، زهره و دیگران. (۱۳۷۸). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری. تهران: نشر آگاه.
- صبوری، مصطفی. (۱۳۸۶). "شفافیت بودجه‌ای". دوماهنامه حسابرس، ۳۷، ۵۵-۵۰.
- طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ حسینی، محسن. (۱۳۹۰). "حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری آن در سازمان‌های دولتی". دوماهنامه حسابرس، ۵۵، ۷۳-۶۶.
- کاظمی، محمد؛ کرباسی یزدی، حسین. (۱۳۹۱). "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران". دانش حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۴۴-۲۳.
- کرباسی یزدی، حسین؛ طریقی، علی. (۱۳۸۸). "ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی تهران". دانش حسابرسی، ۷، ۲۷-۱۶.
- کردستانی، غلامرضا؛ ایران‌شاهی، علی‌اکبر. (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی".





- Englund, H. & Gerdin, J. (2016). "What Can (Not) a Flat and Local Structuration Ontology Do for Management Accounting Research?". *A Comment on Coad, Jack and Kholeif. Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(2), 252-263.
- Englund, H. & Gerdin, J. (2014). "Structuration Theory in Accounting Research: Applications and Accountability". *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 162-180.
- Englund, H., Gerdin, J. & Burns, J. (2011). "25 Years of Giddens in Accounting Research: Achievements, Limitations and the Future". *Accounting, Organizations and Society*, 36, 494-513.
- Feeney, O. & Peirce, B. (2016). "Strong Structuration Theory and Accounting Information: An Empirical Study". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(7), 76-1152.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society*. Cambridge: Polity Press.
- Hopwood, A.G. (2007). "Whither Accounting Research?". *The Accounting Review*, 82, 1365-1374.
- Hopwood, A. G., & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Jack, L. (2017). *Accounting and social theory: an introduction*. Abingdon: Routledge.
- Jack, L. (2013). Accounting communications inside organisations, in Jack, L., Davidson, J. and Craig, R., Editors, *The Routledge Companion to Accounting Communication*, Abingdon: Routledge.
- Jack, L. & Kholeif, A. (2008). Enterprise "Resource Planning and a Contest to Limit the Role of Management Accountants: A Strong Structuration Perspective". *Accounting Forum*, 32(1), 30-45.
- Lukka, K. & Modell, S. (2010). Validation in Interpretive Management Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 462-477.
- Makrygiannikis, G. & Jack, L. (2016). "Understanding Management Accounting Change Using Strong Structuration Frameworks". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(7), 1234-1256.
- Malmi, T. & Granlund, M. (2009). "In Search of Management Accounting Theory". *European Accounting Review*, 18(3), 597-620.
- Manochin, M.M., Jack, L. & Howell, C. (2008). "The Boundaries of Reporting Sustainable Development in Social Housing". *Public Money and Management*, 28(6), 345-352.
- Mattessich, R. (2007). *Two hundred years of accounting research*. Abingdon: Routledge.
- Moore, D.R.J. & McPhail, K. (2016). "Strong Structuration and Carbon Accounting: A Position-Practice Perspective of Policy Development at the Macro, Industry and Organizational Levels". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(7), 1204-1233.
- Mouzelis, N.P. (2008). *Modern and postmodern social theorizing: Bridging the divide*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Mouzelis, N.P. (1995). *Sociological theory: what went wrong?, diagnosis and remedies*. London: Routledge.
- Parker, J. (2006). "Structuration's Future? From all and Everywhere' to 'Who did What, Where, When, How and Why?'. *Journal of Critical Realism*, 5, 122-138.
- Parker, J. (2000). *Structuration*. London: Open University Press.
- Ritzer, G. (2007). *Contemporary sociological theory and its classical roots: the basics* (2<sup>nd</sup> edition). New York: McGraw-Hill.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2000). *Public Management Reform: A Comparative Analysis - New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*. New York: Oxford University.
- Roberts, J. (2014). "Testing the Limits of Structuration Theory in Accounting Research". *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 135-141.
- Roberts, J. & Scapens, R.W. (1985). "Accounting Systems and Systems of Accounting: Understanding Accounting Practices in Their Organizational

- Contexts". *Accounting, Organizations and Society*, 10, 443-456
- Stones, R. (2015). *Why current affairs needs social theory*. Palgrave Macmillan: Basingstoke.
  - Stones, R. (2005). *Structuration theory*. Palgrave Macmillan: Basingstoke.
  - Stones, R. (2001). "Refusing the Realism Structuration Divide". *European Journal of Social Theory*, 4(2), 177-197.
  - Stones, R. (1996) *Sociological Reasoning: towards a past-modern sociology*, Palgrave Macmillan, Basin-gstoke.
  - Stones, R. & Jack, L.(2016). "The Bridge Between Ontological Concepts and Empirical Evidence: An Interview with Rob Stones". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(29), 1145 -1151
  - Veliquette, A. (2013). "Structuration Theory's Relevance to HRD: A Review and Application". *Human Resource Development Review*, 12 (2), 199-219.
  - Wengraf, T. (2001). *Qualitative research interviewing: Biographic narrative and semi-structured methods*. London: Sage Publications.

## مطالعه رابطه بین شرکت های دولتی، ابعاد عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت

وحید امین<sup>۱</sup>، \* خسرو فغانی ماکرانی<sup>۲</sup>، علی ذبیحی<sup>۳</sup>

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

تاریخ دریافت: ۹۶/۵/۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۰/۱۵

## The Study of the Relationship Between Government Firms, Dimensions of Corporate Sustainability Performance and Firm Value

V. Amin<sup>1</sup>, \*Kh. Faghani Makrani<sup>2</sup>, A. Zabih<sup>3</sup>

1. PhD. student of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran.

2. Associate Professor in Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.

3. Assistant Professor in Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran.

Received: 2016/7/26

Accepted: 2017/1/3

## Abstract

The purpose of this study is to investigate the relationship between the government firms (concentration of government ownership) and the dimensions of corporate sustainability performance. In this study, the effect of corporate sustainability performance on the market value, as well as the effect of moderating the concentration of government ownership on this relationship is examined.

In this research, 93 companies listed in Tehran Stock Exchange during the years 2010 to 2016 (651 firm-years) were investigated. To measure corporate sustainability, the KLD Index has been used in five dimensions: social, environmental, governance, ethics, and economics.

The findings of the research showed that the government firms (concentration of government ownership) has a significant positive relationship with the environmental, governance, ethical, economic, and overall corporate governance performance. There was no significant relationship between the concentration of government ownership and the social dimension of sustainability. In addition, the results showed that corporate sustainability performance has a significant positive effect on the market value of firms. But the government firms (concentration of government ownership) did not have significantly affect the relationship between corporate sustainability performance and market value.

**Keywords:** Government Firms, Corporate Sustainability Performance, Firm Value, KLD Index.

JEL Classification: H4

## چکیده

هدف از این پژوهش بررسی مطالعه رابطه بین شرکت های دولتی (تمرکز مالکیت دولتی) و ابعاد عملکرد پایداری شرکتی است. همچنین در این پژوهش تأثیر عملکرد پایداری شرکتی بر ارزش بازار شرکت و نیز تأثیر تعدیل کنندگی تمرکز مالکیت دولتی بر این رابطه مورد بررسی قرار می گیرد.

در این پژوهش تعداد ۹۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۵ (تعداد ۶۵۱ سال-شرکت) مورد بررسی قرار گرفت. برای اندازه گیری عملکرد پایداری شرکتی از شاخص KLD در پنج بعد اجتماعی، زیست محیطی، حاکمیتی، اخلاقی و اقتصادی استفاده شده است.

یافته های پژوهش نشان داد که شرکت های دولتی (تمرکز مالکیت دولتی) با ابعاد زیست محیطی، حاکمیتی، اخلاقی، اقتصادی و عملکرد کلی پایداری شرکتی رابطه مثبت و معناداری دارد. رابطه معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اجتماعی عملکرد پایداری مشاهده نشد. علاوه بر این، نتایج حاکی از آن بود که عملکرد پایداری شرکتی به طور مثبت و معناداری بر ارزش بازار شرکت ها اثرگذار است. اما شرکت های دولتی (تمرکز مالکیت دولتی) اثر معناداری بر رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش بازار نداشته است.

**واژه های کلیدی:** شرکت های دولتی، عملکرد پایداری شرکتی، ارزش شرکت، شاخص KLD.

طبقه بندی موضوعی: H4

## مقدمه

امروزه فشار به شرکت‌ها برای داشتن رفتار مسئولانه‌تر در مقایسه با بعد اقتصادی و حداکثرسازی سود و ارزش، به یک چالش جدید برای تصمیم‌گیری در شرکت‌ها تبدیل شده است (حسینی و حقیقت، ۱۳۹۵).

با توجه به افزایش آگاهی عمومی در مورد مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی، تقاضا برای گزارشات در زمینه پایداری شرکتی شدت یافته است (تاگسون و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).

اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های عملکرد پایداری شرکتی<sup>۲</sup> باید با هدف محافظت از منافع عمومی و اطمینان از اینکه سازمان‌ها مسئولیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی خود را بر عهده دارند، افشا شود. این رویکرد، دیدگاه سازمان‌هایی را که به طور کامل بر روی رقابت و سود متمرکز هستند تضعیف کرده و آن‌ها را وادار می‌کند تا به فعالیت‌های زیست‌محیطی، اقتصادی و اجتماعی مشروع روی آورند (سوتانتوپوترا<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹). از این رو انتظار می‌رود بنگاه‌ها پا را فراتر از تمرکز بر جنبه‌های مالی محدود و کوتاه‌مدت گذاشته و به یک محیط اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی تبدیل شوند (هافار و سیرسی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷).

پایداری شرکتی به‌عنوان پاسخگوی نیازهای امروزه بدون آسیب رساندن به توانایی نسل‌های آینده تعریف شده است که به ابعاد پنج‌گانه اقتصادی، حاکمیتی، اجتماعی، اخلاقی و زیست‌محیطی در بلندمدت توجه می‌نماید (رضایی و همایون، ۲۰۱۴).

شرکت‌ها به منظور کسب مشروعیت و شهرت در مسائل مربوط به اجتماع، محیط‌زیست و حقوق بشر سرمایه‌گذاری می‌کنند. از این رو مدیران شرکت‌ها با ایجاد مشروعیت و شهرت در جامعه به دنبال حداکثرسازی سود و افزایش ارزش شرکت می‌باشند. شرکتی که به صورت مؤثر رهبری می‌شود، طرفدار اصول اخلاقی است، به حاکمیت مسئولیت اجتماعی و الزامات زیست‌محیطی متعهد است و می‌تواند در ایجاد ارزش شرکت در بلندمدت، پایدار باشد.

در این میان دولت نقش مهمی را به‌عنوان یک دستگاه قانونی با اعمال حمایت از کسب و کار پایدار ایفا می‌کند (کوردبا و پاچون<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴).

از آنجا که دغدغه اصلی دولت‌ها ایجاد مشروعیت پایدار در جامعه است، لذا دولت به‌عنوان سهامدار در شرکت‌های دولتی، علاقه بیشتری به پیامدهای اجتماعی و زیست‌محیطی

شرکت‌ها نسبت به سایر مالکان از خود نشان می‌دهند. زیرا انتظارات و فشارهای مسئولیت‌پذیری در شرکت‌های دولتی در مقایسه با بخش خصوصی به‌طور دائم بیشتر است (گرلینگ و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۵).

کرمیر و گوردن<sup>۷</sup> (۲۰۰۱)، استدلال می‌کنند که انتظارات ویژه‌ای از افشای اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی در شرکت‌های دولتی نسبت به سازمان‌های بخش خصوصی وجود دارد بنابراین انتظار می‌رود که شرکت‌های دولتی به فعالیت‌های پایداری و افشای گسترده‌تر آن بپردازند (گرلینگ و همکاران، ۲۰۱۵).

بنابراین، شرکت‌های دولتی نه تنها باید عملکرد پایداری را در فعالیت‌های کسب و کار خود قرار دهند، بلکه اطلاعاتی را که احتمالاً مشروعیت عملیات آن‌ها را افزایش می‌دهد، افشا می‌کند (گاردسانچز و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷).

در نتیجه انتظار می‌رود این امر موجب عملکرد پایداری شرکتی بیشتر شده و بر ارزش شرکت‌ها در بلندمدت اثر گذار باشد. از این رو هدف این پژوهش تعیین رابطه بین تمرکز مالکیت دولتی و عملکرد پایداری شرکتی و همچنین نقش تمرکز مالکیت دولتی در رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت می‌باشد. نتایج این پژوهش نشان خواهد داد که شرکت‌های دولتی تا چه میزان به عملکرد پایداری شرکتی اهمیت داده و از طریق عملکرد پایداری شرکتی که منجر به ایجاد اعتماد عمومی و مشروعیت می‌شود به دنبال افزایش ارزش شرکت‌ها هستند.

## مبانی نظری

توضیح پایداری شرکتی تنها با یک نظریه دشوار است بنابراین در این پژوهش با توجه مطالعات پیشین و بر مبنای ترکیبی از سه نظریه در مورد پایداری شرکتی در شرکت‌های دولتی، یک چارچوب نظری را برای آزمایش تجربی ایجاد می‌کند. نظریه‌های اصلی که در این پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرند عبارتند از: نظریه ذینفعان<sup>۹</sup>، نظریه مشروعیت<sup>۱۰</sup> و نظریه نهادی<sup>۱۱</sup>.

**نظریه ذینفعان:** نظریه ذینفعان، متضمن انتظارات و نیازهای ذینفعان سازمان‌ها است. همان‌طور که بولیوار و همکارانش<sup>۱۲</sup>

6. Greiling et al
7. Cormier & Gordon
8. Garde-Sánchez et al
9. Stakeholders Theory
10. Legitimacy theory
11. Institutional theory
12. Rodríguez-Bolívar et al

1. Tagesson et al
2. Corporate Sustainability Performance
3. Sutantoputra
4. Haffar & Searcy
5. Córdoba-Pachón

برای درک و توضیح رفتار اجتماعی است (اودنون<sup>۱۶</sup>، ۲۰۰۲). تئوری مشروعیت توضیح می‌دهد که سازمان‌ها در یک محیط پویا کار می‌کنند، و در چارچوب‌هایی که توسط جامعه پذیرفته شده است یعنی تحت هنجارهای تعیین شده توسط جامعه و ذینفعان، فعالیت می‌کنند (میچلون و پاربونت<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۲). که به آن مشروعیت سازمانی گفته می‌شود. عمدتاً تمرکز، بر اقدامات سازمان‌ها می‌باشد، آن‌ها باید با ارزش‌های اجتماعی هماهنگ باشند و باید این ارزش‌ها را به ذینفعان خود انتقال دهند (باهر<sup>۱۸</sup>، ۱۹۹۸).

تئوری مشروعیت تأکید می‌کند که سازمان‌ها متعهد به اقدامات مطلوب اجتماعی هستند. بر طبق ادبیات، عملکرد پایداری شرکتی و افشای آن راهی برای سازمان به منظور افزایش اعتبار، کارایی، مشروعیت و افزایش روابط با ذینفعان است (ردریگرز بولیوار و همکاران، ۲۰۱۵).

این امر ابزار مهمی برای رسیدن به مشروعیت سازمانی است که می‌تواند انتظارات جامعه و درک آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد (برانکو و همکاران<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۸).

افشای عملکرد پایداری می‌تواند به‌عنوان یک گفتگوی بین سازمان و ذینفعان آن در نظر گرفته شود. سازمان‌ها با به اشتراک‌گذاری فعالیت‌های خود با ذینفعان، مشروعیت خود را کنترل می‌کنند و نشان می‌دهد که آن‌ها رفتار مناسب داشته و انتظارات و نیازهای ذینفعان را برآورده می‌کنند (میچلون و پاربونت<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۲).

با این وجود اگر سازمان‌ها نتوانند نشان دهند که فعالیت‌هایشان با ارزش‌های اجتماعی سازگار است، حتی اگر فعالیت‌های آن‌ها مطابق انتظارات جامعه باشد مشروعیت‌شان با تهدید مواجه خواهد شد (برانکو و همکاران، ۲۰۰۸).

مشروعیت یک راه برای سازمان‌ها برای اطمینان از بقای خود در آینده است و می‌تواند به‌عنوان یک "منبع" در نظر گرفته شود که قابل دستکاری است (میچلون و پاربونت<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۲).

با این حال، اعتماد، شهرت و مشروعیت که می‌تواند با انجام رفتار خاص و اتخاذ اقداماتی که برای جامعه و محیط‌زیست مفید هستند، مدیریت شود. سازوکارهای نامشهود مرتبط با موفقیت سازمان است. شهرت و تصویر خوب می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا منابع و مراودات مالی خود را کسب نمایند، که این امر نشان می‌دهد شرکت‌ها نیازمند افزایش رفتار اخلاق‌مدارانه به منظور کسب منفعت و سود هستند (بولیوار و همکاران، ۲۰۱۵).

(۲۰۱۵) بیان داشتند: "بر اساس نظریه ذینفعان... یک نقطه مهم برای ادغام مؤثر مسئولیت اجتماعی با فرهنگ سازمانی، شناسایی مسئولیت‌های اجتماعی شرکت به طیف وسیعی از ذینفعان (کارکنان، سرمایه‌گذاران، تأمین‌کنندگان، مشتریان، جوامع محلی و جامعه به‌طور کلی) که تحت تأثیر فعالیت‌های شرکت قرار گرفته می‌باشد." در این نظریه فرض بر این است که برخی از ذینفعان نسبت به دیگران در سازمان قدرت بیشتری دارند تا نفوذ خود را افزایش دهند. با توجه به نظریه ذینفعان، سازمان‌ها به‌طور فعال‌تر اقدامات پایداری را، برای ذینفعانی که دارای نفوذ بیشتری هستند، اعمال می‌نمایند (گاردسانچز و همکاران، ۲۰۱۷).

این نظریه پیش‌بینی می‌کند که مدیران به اقدامات پایداری می‌پردازند تا وظایف معنوی، اخلاقی، و اجتماعی خود را برای ذینفعانشان برآورده سازند و به‌طور استراتژیکی به اهداف شرکت برای ذینفعانشان دست یابند. در گسترش نظریه سنتی ذینفعان، جنسن<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۲)، نظریه ذینفعان روشنفکرانه را ارائه می‌دهد (همچنین حداکثرسازی ارزش روشن نامیده می‌شود). این نظریه نشان می‌دهد که مدیران باید تصمیماتی اتخاذ کنند که منافع همه ذینفعان یک شرکت را در نظر گیرد. هنگامی که مدیران شرکت‌ها در خدمت ذینفعان هستند، معاوضه‌ای نیز برای کاهش درگیری بین ذینفعان و حوزه‌های مهم باید وجود داشته باشد (هیلمن و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۹).

تفاوت عمده بین نظریه ذینفعان سنتی و نظریه ذینفعان روشنفکرانه این است که دومین نظریه حداکثرسازی ارزش بلندمدت را به‌عنوان هدف یک شرکت می‌پذیرد در حالی که شرکت توجه خود را به برآوردن خواسته‌های همه حوزه‌های شرکت‌ها متمرکز می‌سازد. جنسن (۲۰۱۰)، استدلال می‌کند که نظریه ذینفعان همان‌طوری که توسط فریمن<sup>۱۵</sup> (۱۹۸۴) بیان شد هیچ مشخصات مفهومی در مورد چگونگی ایجاد مبادلات بین ذینفعان که باید ایجاد شود ندارد.

**نظریه مشروعیت:** نظریه مشروعیت، تعیین می‌کند که انتظارات جامعه از سازمان‌ها، ناشی از یک "قرارداد اجتماعی" است (گاردسانچز و همکاران، ۲۰۱۷).

قرارداد اجتماعی نشان می‌دهد که سازمان‌ها دارای تعهدات مسئولیت‌پذیری در برابر انتظارات جامعه هستند، حتی اگر هدف اصلی آن‌ها سود باشد. این قرارداد به‌عنوان تلاشی

17. Michelon & Parbonetti  
18. Buhr  
19. Branco et al

13. Jensen  
14. Hillman et al  
15. Freeman  
16. O'Donovan

**نظریه نهادی:** نظریه نهادی توضیح می‌دهد که چرا سازمان‌ها تمایل دارند ویژگی‌های مشابهی را به کار گیرند و چگونه سازمان‌ها فرم‌های سازمانی را به منظور مشروعیت دادن به شیوه‌های خود اعمال می‌کنند (گنزالس و چامورو<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۸).

نظریه نهادی، دیدگاهی مکمل برای نظریه ذینفعان و نظریه مشروعیت فراهم می‌آورد، زیرا درک می‌کند که چگونه سازمان‌ها نسبت به تغییر انتظارات و فشارهای اجتماعی و نهادی، واکنش نشان می‌دهند. تئوری نهادی فرض می‌کند که سازمان‌ها، ساختارها و شیوه‌های مدیریتی را که توسط سایر سازمان‌ها در حوزه خود مشروع هستند، بدون در نظر گرفتن مفید بودن آن‌ها، می‌پذیرند (کارپنتر و فروز<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۱).

دیماجیو و پوول<sup>۲۲</sup> (۱۹۸۳)، استدلال می‌کنند که سازمان‌هایی که در یک محیط یکسان کار می‌کنند، تحت فشارهای مشابه قرار می‌گیرند و بنابراین در سازه‌ها و رفتارهای خود سازگار هستند، بنابراین، این امر منجر به همگنی در میان سازمان‌ها می‌شود (کارپنتر و فروز، ۲۰۰۱).

تئوری نهادی توضیح می‌دهد که چگونه سازمان‌ها برای انطباق ارزش‌ها از سوی جامعه و ذینفعانشان تحت فشار قرار می‌گیرند (برای مثال در مورد شرکت‌های دولتی و عملکرد پایندگی). این الزام به همگنی، ریشه در نفوذ سیاسی دارد. دولت‌ها می‌توانند الزام کنند که سازمان‌ها باید به وسیله اجرای قانون، عمل و رفتار خاصی را انجام دهند. یک نمونه از این الزام به همگنی، افشای اجباری اطلاعات پایندگی شرکتی در شرکت‌های دولتی کشور سوئد است (دیلارد و همکاران<sup>۲۳</sup>، ۲۰۰۴).

در بحث تئوری نهادی می‌توان بر روی منطق نهادی تمرکز کرد. شرکت‌های دولتی به‌عنوان سازمان‌های ترکیبی در ابعاد درون بخشی فعالیت می‌کنند و برای متعادل نمودن منطق‌های نهادی متفاوت تعریف می‌شوند (الکسیوس و کیسنروس<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۵).

منطق سازمانی در بین بخش خصوصی و دولتی متفاوت است. در حالی که شرکت‌های دولتی گاهی اوقات ترکیبی از هر دو بخش هستند، آن‌ها باید مشروعیت منطق‌های مختلف نهادی را برای موفقیت و تداوم به وجود آورند (کارانزا و لانگو<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۲).

سازمان‌های ترکیبی گاهی منطق‌های نهادی مختلف را از سه بخش ترکیب می‌کنند: بخش خصوصی، عمومی و

غیرانتفاعی (گروسی و توماسون<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۵). ادبیات شش منطق نهادی را پیشنهاد کرده است که عبارت است از: منطق بازار، منطق شرکت، منطق خانواده، منطق حرفه‌ای، منطق مذهبی و دولتی. اگر چه، غالباً منطق نهادی در یک سازمانی ترکیبی، منطق بازار و دولت است، شرکت‌های دولتی در یک محیط رقابتی فعالیت می‌کنند و منطق بازار به این معنی است که سازمان‌ها اهداف استراتژیک را برای افزایش کارایی معاملات خود تعیین می‌کنند. منطق دولتی ناشی از حقوق شهروندی است و استراتژی‌ها به سمت "منافع مشترک" هدایت می‌شوند که یکی از اهداف این نظریه است (کارانزا و لانگو، ۲۰۱۲).

شرکت‌های دولتی ترکیبی از منطق‌های دولتی و بازار هستند، زیرا هر دو به اهداف اجتماعی و تجاری گرایش دارند (موریسون<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۶).

معمولاً شرکت‌های دولتی، با شرایط بازار، همگرا هستند، زیرا آن‌ها در یک محیط رقابتی فعالیت می‌کنند، بنابراین اهداف مالی در مأموریت شرکت‌های دولتی، به منظور قادر ساختن آن‌ها در سنجش سود، بهره‌وری و خطرات، گنجانده شده است و باید اطمینان حاصل شود که منابع به خوبی مورد استفاده قرار می‌گیرد (ریگرینگز کانسلیت<sup>۲۸</sup>، ۲۰۱۶). این مطابق با منطق بازار است (کارانزا و لانگو، ۲۰۱۲؛ موریسون، ۲۰۱۶).

با این حال برخی از شرکت‌های دولتی مأموریت سیاست عمومی را اتخاذ می‌کنند که آن‌ها را به اهداف سیاست عمومی نزدیک می‌کند. اهداف سیاست عمومی دولت را قادر می‌سازد تا اطمینان حاصل کنند که شرکت‌های دولتی فعالیت‌های خود را به نحوی کافی انجام داده و به سوی منافع عمومی و ایجاد ارزش‌های عمومی هدایت می‌شوند. اهداف سیاست عمومی به این دلیل که به‌عنوان مکانیسمی برای ارتباط انتظارات بین دولت و شرکت‌های دولتی به کار گرفته می‌شود، حائز اهمیت است (ریگرینگز کانسلیت، ۲۰۱۶). که این امر مطابق با منطق دولتی است (کارانزا و لانگو، ۲۰۱۲؛ موریسون، ۲۰۱۶)

#### عملکرد پایندگی شرکتی و ارزش شرکت

پرداختن به مسئولیت اجتماعی شرکتی (CSR) و پایندگی شرکتی (CS) می‌تواند به‌عنوان یک هدف کلی سازمان برای هماهنگ کردن منافع مختلف (سهامداران و ذینفعان) با منافع بلندمدت جامعه به‌طور کلی توصیف شود. پرداختن به این فعالیت‌ها برای تأمین کنندگان، کارکنان، مشتریان و سایر

26. Grossi & Thomasson  
27. Morrison  
28. Regeringskansliet

20. González & Chamorro  
21. Carpenter & Feroz  
22. DiMaggio & Powell  
23. Dillard et al  
24. Alexius & Cisneros  
25. Carranza & Longo

مولی و همکاران<sup>۳۴</sup> (۲۰۰۲)، ۳۳۹ شرکت بخش تولیدی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که کارایی زیست محیطی ضعیف (خوب) تأثیر مثبت (منفی) معناداری بر بازده سهام دارد. هورواثوا<sup>۳۵</sup> (۲۰۱۲)، ارتباط بین عملکرد زیست محیطی (اندازه گیری شده توسط تجزیه و تحلیل ۹۳ آلاینده منتشر شده در مورد هوا، آب و زمین از جمهوری چک) و کارایی مالی را بررسی کرد و رابطه منفی برای کارایی زیست محیطی یک سال قبل و همبستگی مثبتی برای عملکرد زیست محیطی دو سال قبل یافت و نشان می دهد که فرضیه پورتر در بلندمدت قابل اجراست.

با این حال، راسیر و ارنهارت<sup>۳۶</sup> (۲۰۱۱)، دریافتند که آلودگی کمتر عملکرد مالی شرکت ها را در اجرای کوتاه مدت و بلندمدت با اثر قوی تری در بلندمدت بهبود می بخشد. بر اساس داده های ماهانه از سال ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۲، گانستر و همکاران<sup>۳۷</sup> (۲۰۰۶)، از رتبه بندی های مشاوره ای ارزش استراتژیک به عنوان پروکسی برای عملکرد زیست محیطی استفاده کردند و به رابطه مثبتی بین بهره وری و ارزش شرکت رسیدند.

مونتابون و همکاران<sup>۳۸</sup> (۲۰۰۷) بر این باورند که رابطه مثبت و معناداری بین شیوه های مدیریت زیست محیطی (EMPs) و عملکرد (ROA)، رشد فروش، بازگشت سرمایه، و عامل درآمد وجود دارد.

لو و شو<sup>۳۹</sup> (۲۰۰۷)، به این نتیجه رسیدند که تابع سرمایه گذاری بین شرکت های ایالات متحده در شاخص پایداری داو جونز<sup>۴۰</sup> بیشتر از شرکت های غیر پایدار است.

#### مالکیت دولتی و عملکرد پایداری شرکتی

در تئوری، شرکت هایی که درصد زیادی از سهام آن ها متعلق به دولت است، انتظار می رود انگیزه بیشتری برای شرکت در فعالیتهای پایداری و فعالیتهای مسئولیت اجتماعی داشته باشند و اطلاعات بیشتری را به منظور افزایش مشروعیت خود منتشر کنند (گاردسانچز و همکاران، ۲۰۱۷).

همان طور که گاردسانچز و همکاران (۲۰۱۷)، استدلال می کند: "[...] نقش دولت، نشان دادن منافع جامعه، کمک به رفاه اجتماعی، حفاظت از محیط زیست و اقدامات شفاف به منظور مشروعیت بخشیدن به اقدامات آن است."

در گزارش ریگرینگر کانسلیت (۲۰۱۶)، گفته شده است که

سهامداران ایجاد ارزش می کند (تامسن و کانین<sup>۳۹</sup>، ۲۰۱۲). مشارکت در فعالیتهای پایداری و فعالیتهای مسئولیت اجتماعی می تواند رقابت سازمانی را افزایش داده و به طور همزمان ارزش اجتماعی و اقتصادی را در محیطی که سازمان در حال فعالیت است ایجاد کند (پورتر و کرامر<sup>۴۰</sup>، ۲۰۱۱).

در پاسخ به فشارهای روزافزون برای شرکت هایی که به نحوی مسئولانه عمل می کنند، انگیزه هایی برای افشای اطلاعات پایداری به منظور نشان دادن مشارکت آنان در زمینه های پایداری شرکتی افزایش یافته است. شرکت هایی که در پایداری درگیر هستند باید لمس کنند که پایداری مزایایی، نه در کوتاه مدت، بلکه در بلندمدت برای آن ها در پی دارد. درگیر شدن در پایداری می تواند مزایای بالقوه ای مانند افزایش شهرت و تعهد کارکنان بوجود آورد. بهره مندی از درگیر شدن در پایداری اغلب بلندمدت است و در قالب "نامشهود" ظاهر می شود. این دارایی های نامشهود، از جمله ظرفیت نوآوری، کیفیت مدیریت، مردم و استراتژی، منابع واقعی ارزش کسب و کار هستند (AICPA, 2013b).

روند رو به رشد گزارش گری عملکرد پایداری مدیران اجرایی را آگاه ساخته است که عملکرد آن ها بستگی به اطلاعات غیرمالی دارد. مطالعاتی که به بررسی رابطه بین بعد اجتماعی و زیست محیطی پایداری شرکتی و عملکرد مالی و ارزش شرکت می پردازند، نتایج مختلفی ثبت کرده اند.

شارما و هنریکز<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۵) متوجه شدند ذینفعانی مانند مشتریان، گروه های زیست محیطی و کارکنان اثر مثبتی بر سطح فعالیتهای پایداری دارند. بیشتر شرکت های دارای مسئولیت اجتماعی نام تجاری و شهرت را بهبود می بخشند (اسپرینکل و ماینز<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۰)، و به ایجاد انگیزه، استخدام و حفظ کارکنان کمک می کند و احتمال داشتن خطوط تولید معیوب و یا خطر پرداخت جریمه سنگین برای آلودگی زیاد را کاهش می دهند. همه موارد بالا نشان می دهد که شرکت ها با رفتار مسئولانه اجتماعی از نظر صرفه جویی در هزینه تولید، افزایش بهره وری و روحیه کارکنان بهره مند شده و موجب ایجاد ارزش برای شرکت می گردد (اسپرینکل و ماینز، ۲۰۱۰).

ماهاپاترا<sup>۳۳</sup> (۱۹۸۴)، هزینه های کنترل آلودگی را با بازده بازار مقایسه کرد و همبستگی منفی بین این دو یافت.

جاگی و فریدمن (۱۹۹۲)، رابطه منفی بین شاخص عملکرد آلودگی و عملکرد اقتصادی شرکت در صنعت خمیر و کاغذ یافتند.

34.Molloy et al

35.Horváthová

36.Rassier & Earnhart

37.Guenster et al

38.Montabon et al

39.Lo & Sheu

40.Dow-Jones index

29.Thomsen & Conyon

30.Porter & Kramer

31.Sharma & Henriques

32.Sprinkle & Maines

33.Mahapatra

شرکت‌های دولتی متعلق به جامعه هستند، که تقاضا برای ارائه اطلاعات در مورد عملکرد آن‌ها را افزایش می‌دهد (گروسی و توماسون، ۲۰۱۵).

حتی اگر شرکت‌های دولتی در یک محیط رقابتی کار کنند، می‌توانند بر جامعه تأثیر بگذارند، به این معنی که آن‌ها باید اقدامات پایبندی را در رابطه با ذینفعان خود (مثلاً شهروندان) ترویج دهند. شرکت‌های دولتی نه تنها باید دیدگاه جمعی جامعه مورد نظر خود، بلکه نظرات خاص و اهداف ذینفعان خاص را در مورد مسئولیت اجتماعی و مسائل مربوط به پایبندی در نظر بگیرند (دیگان<sup>۴۱</sup>، ۲۰۰۲).

با توجه به نظریه ذینفعان، شرکت‌های دولتی باید ذینفعان مختلف خود را با منافع متفاوت شناسایی کنند. ذینفعان، شرکت‌های دولتی برای گزارش اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی و چگونگی تأثیرگذاری این فعالیت‌ها بر محیط‌زیست و جامعه، تحت فشار قرار می‌دهند. شرکت‌های دولتی و سایر شرکت‌ها در گزارش‌های خود اطلاعاتی در مورد تأثیرات بر روی جامعه و محیط‌زیست را برای دستیابی و یا حفظ روابط خوب با ذینفعان و همچنین افزایش تصویر و شهرت، افشا می‌کنند. با این وجود، افشای عملکرد پایبندی می‌تواند رقابت را افزایش دهد. تئوری مشروعیت اشاره می‌کند که شرکت‌های دولتی باید اقدامات خود را قانونی کنند تا اعتماد عمومی را جلب نمایند، که می‌تواند منجر به این شود که شرکت‌های دولتی از تقاضای اطلاعاتی در مورد عملکرد پایبندی خود آگاه‌تر شوند. انتظار می‌رود، شرکت‌هایی که درصد بیشتری از سهام آن‌ها متعلق به دولت است، برای پذیرش مسئولیت اجتماعی تحت فشار بیشتری باشند. لذا یک نیاز به مسئولیت و پایبندی برای شرکت‌های دولتی ایجاد می‌شود (گاردسانچز و همکاران، ۲۰۱۷).

نظریه نهادی توضیح می‌دهد که شرکت‌ها به منظور بهبود سازوکارهای سازمانی با هدف افزایش مزیت‌های رقابتی تلاش می‌کنند (دیماجیو و پوول، ۱۹۸۳).

### پیشینه پژوهش

**پیشینه خارجی:** لی و همکاران<sup>۴۲</sup> (۲۰۱۸)، در پژوهش خود به بررسی اثر افشای عملکرد اجتماعی، زیست‌محیطی و حاکمیتی بر ارزش شرکت پرداختند. همچنین در این پژوهش به نقش توانایی مدیران رده بالایی نیز توجه شده است. نتایج پژوهش یک ارتباط مثبت را بین سطح افشای سه گانه عملکرد

اجتماعی، زیست‌محیطی و حاکمیتی با ارزش شرکت نشان داد. آن‌ها بیان کردند که این ارتباط، شفافیت و پاسخگویی را بهبود بخشیده و موجب افزایش اعتماد ذینفعان در ایجاد ارزش بالاتر برای شرکت می‌گردد.

گارد سانچز و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی ویژگی‌های مدیریتی و شرکتی را به‌عنوان عامل مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌های دولتی مورد بررسی قرار دادند. بر اساس نتایج به‌دست آمده، اندازه شرکت و بخش شرکت‌های دولتی اثر معناداری بر فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی داشته است.

ژانگ و ژانگ<sup>۴۳</sup> (۲۰۱۶)، به این موضوع که آیا مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌های دولتی بیشتر از شرکت‌های خصوصی است؟ پرداختند. نتایج نشان داد که تفاوت عملکرد مسئولیت اجتماعی در شرکت‌های دولتی و خصوصی ناشی از ماهیت مالکیت نبوده است بلکه در واقع تفاوت‌ها ناشی از اندازه شرکت است.

انجی و رضایی (۲۰۱۵)، در پژوهشی تحت عنوان عملکرد پایبندی شرکتی و هزینه سرمایه حقوق صاحبان سهام، ۳۰۰۰ شرکت را طی سال‌های ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۳ مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش ابعاد عملکرد پایبندی شرکتی هم به‌طور یکجا و هم مجزا مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد که ابعاد حاکمیتی و زیست‌محیطی عملکرد پایبندی هزینه سرمایه را کاهش می‌دهد ولی ارتباط معناداری بین بعد اجتماعی و هزینه سرمایه یافت نشد. البته نتایج پژوهش به‌طور کلی رابطه منفی و معناداری را بین عملکرد غیرمالی پایبندی و هزینه سرمایه نشان داد.

زی و همکاران<sup>۴۴</sup> (۲۰۱۵)، در پژوهشی مسئولیت‌پذیری اجتماعی، هزینه سرمایه و ساختار مالکیت را در بین شرکت‌های چینی مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که شرکت‌های با اقدامات مسئولیت اجتماعی بیشتر به‌طور معناداری هزینه سرمایه کمتری دارند. علاوه بر آن نتایج حاکی از آن بود که شرکت‌های دولتی، عملکرد مسئولیت اجتماعی بهتر و هزینه سرمایه کمتری نسبت به شرکت‌های غیردولتی دارند. اما تأثیر مسئولیت اجتماعی در کاهش هزینه سرمایه در شرکت‌های غیردولتی نسبت به شرکت‌های دولتی بیشتر است.

کوردباپاچون و همکاران (۲۰۱۴)، به پژوهشی تحت عنوان "دیدگاه سیستماتیک مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌های دولتی" پرداختند. یافته‌ها نشان داد که اگر چه مدیران ارشد شرکت‌های دولتی با اصول مسئولیت‌پذیری اجتماعی آگاه و به آن متعهد هستند، نیازی ضروری برای افزایش استفاده از



برزرگ و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش خود، رابطه بین ساختار مالکیت و مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتی را طی سال های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۳ مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که بین متغیرهای مالکیت نهادی، مالکیت بانکی و مالکیت دولتی با مسئولیت های اجتماعی شرکتی رابطه مثبت معناداری وجود دارد و بین متغیر تمرکز مالکیت با مسئولیت های اجتماعی شرکتی رابطه معناداری وجود ندارد.

بهار مقدم و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و مسئولیت اجتماعی شرکتی پرداختند. متغیرهای حاکمیت شرکتی مورد بررسی در این پژوهش شامل تمرکز مالکیت، مدیران غیرموظف و دوگانگی مدیرعامل می باشد. نتایج نشان داد که به جز دوگانگی مدیرعامل سایر متغیرها رابطه مثبت و معناداری با مسئولیت اجتماعی دارند.

عبدلی و همکاران (۱۳۹۲)، تأثیر ترکیب هیئت مدیره و ساختار مالکیت بر میزان مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج حاکی از آن است که بین مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها با نسبت اعضای موظف هیئت مدیره و تمرکز مالکیت رابطه معنی داری وجود دارد و متغیر تمرکز مالکیت بیشترین تأثیر را نسبت به سایر متغیرها بر روی مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها می گذارد همچنین مطابق با نتایج به دست آمده مشخص گردید بین نقش دوگانه رئیس هیئت مدیره، نسبت تغییرات هیئت مدیره و نوع مالکیت با مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها رابطه معناداری وجود ندارد.

### فرضیه های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش تبیین شده، فرضیه های این پژوهش بر اساس تئوری ذینفعان، مشروعیت و نهادی، به شرح زیر تدوین می گردد:

فرضیه اول: رابطه مثبت و معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اجتماعی عملکرد پایداری شرکتی وجود دارد.

فرضیه دوم: رابطه مثبت و معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد زیست محیطی عملکرد پایداری شرکتی وجود دارد.

فرضیه سوم: رابطه مثبت و معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد حاکمیتی عملکرد پایداری شرکتی وجود دارد.

فرضیه چهارم: رابطه مثبت و معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اخلاقی عملکرد پایداری شرکتی وجود دارد.

فرضیه پنجم: رابطه مثبت و معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اقتصادی عملکرد پایداری شرکتی وجود دارد.

فرضیه ششم: رابطه مثبت و معناداری بین تمرکز مالکیت

اقدامات مسئولیت اجتماعی در برنامه ها و فعالیت های روزانه شرکت های دولتی، به منظور تأیید مشارکت فعال و نیز آگاه سازی ذینفعان، دارند.

لی و همکاران (۲۰۱۳)، به پژوهشی تحت عنوان "عملکرد شرکت، مالکیت شرکت و افشای مسئولیت اجتماعی در چین" پرداختند. یافته ها نشان داد که شرکت های با عملکرد بهتر نسبت به شرکت های با عملکرد ضعیف تر، بیشتر به افشای مسئولیت اجتماعی پرداخته و همچنین گزارشات مسئولیت اجتماعی با کیفیت بالاتری را ارائه می نمایند. علاوه بر آن، ارتباط بین عملکرد شرکت و مسئولیت اجتماعی در میان شرکت های دولتی در مقایسه با شرکت های غیردولتی ضعیف تر است.

**پیشینه داخلی:** خوزین و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی اثر ساختار مالکیت بر توسعه سطح گزارشگری پایداری پرداختند. نتایج نشان داد که با افزایش درصد سهام شناور آزاد از سطح گزارشگری پایداری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کاسته می شود. همچنین نتایج حاکی از آن بود که گزارشگری پایداری شرکت های ایرانی همانند سایر کشورهای آسیایی در سطح پایینی قرار دارد.

معصومی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به "شناسایی متغیرهای مؤثر بر گزارشگری پایداری شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران" پرداختند. متغیرهای اندازه شرکت، نقدینگی، سهامداران نهادی و دوگانگی مدیرعامل بر میزان گزارشگری پایداری شرکت ها تأثیر معناداری دارند و همچنین سه متغیر عمر شرکت، دارایی نامشهود و استقلال هیئت مدیره بر میزان گزارشگری پایداری شرکت ها تأثیر معناداری ندارند.

صباحی و محمدزاده (۱۳۹۷)، به بررسی رابطه بین عملکرد اجتماعی، ساختار مالکیت و حاکمیت شرکتی پرداختند. یافته ها حاکی از آن است که بین تمرکز مالکیت، مالکیت نهادی، مالکیت دولتی، استقلال هیئت مدیره، اندازه شرکت و اهرم مالی با مسئولیت اجتماعی رابطه معناداری وجود ندارد. اما بین اندازه هیئت مدیره، دوگانگی مدیر عامل، نرخ بازده دارایی و نقدینگی با مسئولیت اجتماعی رابطه معناداری وجود دارد.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۵)، به مطالعه رابطه بین مالکیت دولتی و نهادی با مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که مالکیت دولتی و تمرکز مالکیت دولتی رابطه مثبت و معناداری با مسئولیت پذیری اجتماعی دارد. اما نتایج پژوهش رابطه معناداری را بین مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت نهادی با مسئولیت پذیری اجتماعی نشان نداد.

(۴) در طی دوره پژوهش تغییر سال مالی نداده باشند؛  
 (۵) در طی این دوره از بورس خارج نشده باشند؛  
 (۶) داده‌های مورد نیاز این پژوهش در دسترس باشد.  
 لذا تعداد کل مشاهدات در این پژوهش ۶۵۱ سال-شرکت می‌باشد.

### مدل و متغیرهای پژوهش

مدل رگرسیونی پژوهش برای آزمون فرضیه اول تا ششم به شرح زیر است:

$$CSP_t = \beta_0 + \beta_1 Gown_t + \beta_2 Size_t + \beta_3 Lev_t + \beta_4 CFO_t + \beta_5 SG_t + \sum_{i=1}^n \beta_i Industry + \sum_{j=1}^n \beta_j Year + \varepsilon$$

مدل رگرسیونی پژوهش برای آزمون فرضیه هفتم به شرح زیر است:

$$MV_t = \beta_0 + \beta_1 CSP_{t-1} + \beta_2 Size_t + \beta_3 Lev_t + \beta_4 CFO_t + \beta_5 SG_t + \sum_{i=1}^n \beta_i Industry + \sum_{j=1}^n \beta_j Year + \varepsilon$$

مدل رگرسیونی پژوهش برای آزمون فرضیه هشتم به شرح زیر است:

$$MV_t = \beta_0 + \beta_1 CSP_{t-1} + \beta_2 Gown_{t-1} + \beta_3 (CSP * Gown)_{t-1} + \beta_4 Size_t + \beta_5 Lev_t + \beta_6 CFO_t + \beta_7 SG_t + \sum_{i=1}^n \beta_i Industry + \sum_{j=1}^n \beta_j Year + \varepsilon$$

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش در جدول (۱) نشان داده شده است.

**عملکرد پایداری شرکت (CSP):** نمره و یا امتیاز پایداری شرکت از طریق مجموع نقاط قوت و نقاط ضعف یا نگرانی مربوط به چک لیست رتبه‌بندی اجتماعی (KLD index) برای هر ۷ بعد شامل: اجتماعی، حاکمیتی، محیط‌زیست، روابط کارکنان، کیفیت محصول، حقوق بشر و تنوع بخشی (سای و همکاران<sup>۴۵</sup>، ۲۰۱۶؛ دیبکر<sup>۴۶</sup>، ۲۰۱۷؛ شفیع و همکاران، ۱۳۹۵)، ابتدا بر اساس ابعاد پنج‌گانه عملکرد پایداری شرکتی به ترتیب شامل: حوزه‌های اقتصادی، حاکمیتی، اجتماعی، اخلاقی و زیست‌محیطی (انجی و رضایی، ۲۰۱۵)، طبقه‌بندی شده می‌شود. در هر حوزه معیارهایی به‌عنوان نقاط قوت و نقاط نگرانی مطرح گردید. نقشه راه حوزه‌ها و معیارهای عملکرد پایداری شرکتی در جدول (۲) نشان داده شده است. چنانچه شرکت مورد بررسی دارای معیارهای نقاط قوت باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد، از طرف

دولتی و عملکرد کلی پایداری شرکتی وجود دارد.  
 فرضیه هفتم: رابطه مثبت و معناداری بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت وجود دارد.  
 فرضیه هشتم: تمرکز مالکیت دولتی رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت را تعدیل می‌کند.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نوع تحقیقات نیمه تجربی محسوب می‌گردد. از نظر استدلال این پژوهش از نوع توصیفی بوده و از تحلیل قیاس-استقرا استفاده شده است. برای گردآوری اطلاعات مورد نیاز در بخش پیشینه پژوهش و همچنین مبانی نظری از روش کتابخانه‌ای و از کتب، مقالات فارسی و لاتین استفاده شده است. اطلاعات و داده‌های کمی و کیفی مربوط به متغیرهای این پژوهش شامل بسیاری از اقلام از صورت‌های مالی حسابرسی شده و یادداشت‌های توضیحی همراه و همچنین از گزارش فعالیت‌های هیئت‌مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام برای متغیر عملکرد پایداری شرکت‌ها با مراجعه به کتابخانه سازمان بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری شده است. ابزار گردآوری داده‌ها شامل شبکه جامع اطلاع رسانی codal.ir (برای صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵) و Rdis.ir (برای صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹) و لوح‌های فشرده سازمان بورس اوراق بهادار تهران بوده که به‌صورت دستی استخراج گردید. تمامی داده‌های پژوهش در نرم‌افزار Excel ساماندهی شده است و در نهایت برای تجزیه و تحلیل کمی، همچنین آزمون هر یک از فرضیه‌ها در این پژوهش از رگرسیون چندگانه در نرم‌افزار Stata 12 استفاده می‌شود.

جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران در بازه زمانی ۷ سال طی سال‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۵ می‌باشد. همچنین جهت جمع‌آوری داده‌های مربوط به فرضیات پژوهش برای متغیر عملکرد پایداری شرکتی تا یک سال قبل محاسبه شده است، در نتیجه بازه جمع‌آوری داده بین سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۵ در نظر گرفته شد. در این پژوهش ۹۳ شرکت با توجه به محدودیت‌های اعمال شده در زیر از جامعه آماری انتخاب شده‌اند:

(۱) قبل از سال ۱۳۸۸ تا پایان سال ۱۳۹۵ در بورس حضور داشته باشند؛

(۲) جز بانک‌ها، بیمه‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و

واسطه‌گری نباشند؛

(۳) پایان سال مالی آن‌ها پایان اسفند ماه باشد؛

جدول ۱. متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	علامت اختصاری	نحوه اندازه گیری
ارزش بازار	MV	لگاریتم طبیعی حاصلضرب تعداد سهام و قیمت سهام در پایان سال
عملکرد پایداری شرکتی KLD Index*	CSP	$CSP = \sum_{i=1}^5 (نقطه نگرانی - نقطه قوت)$
تمرکز مالکیت دولتی	Gown	اگر شرکت دولتی (۵۰ درصد سهام بعلاوه یک سهم متعلق به ارگان های دولتی) باشد عدد یک، در غیر این صورت عدد صفر.
متغیر تعدیل گر	CSP*Gown	حاصلضرب عملکرد پایداری شرکتی در مالکیت دولتی.
اندازه شرکت	SIZE	لگاریتم طبیعی ارزش دفتری جمع دارایی های شرکت.
اهرم مالی	LEV	ارزش دفتری جمع بدهی ها
		ارزش دفتری جمع داراییها
خالص جریان وجه نقد عملیاتی	CFO	خالص جریان نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی
		ارزش دفتری جمع داراییها
رشد فروش	SG	درصد تغییرات فروش سال جاری نسبت به فروش سال گذشته

\* در این پژوهش اثرات سال (شامل ۸ سال از ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵) و اثرات صنعت (شامل ۱۹ صنعت) کنترل شده است (Kinder, Lydenberg & Domini).

جدول ۲. نقشه راه متغیرهای عملکرد پایداری شرکتی

EGSEE	معیارهای اندازه گیری عملکرد پایداری شرکتی با استفاده از شاخص KLD	
اجتماعی	امور خیریه- در صورتیکه شرکت بخشی از سود خالص قبل از کسر مالیات را به امور خیریه اختصاص دهد.	ارتباطات جامعه
اجتماعی	اجرای برنامه های نوآورانه- اختصاص بودجه کمک به شرکت های غیر انتفاعی در شرایط نامناسب اقتصادی.	
اجتماعی	امور خیریه خارج از ایران- شرکت کمک های خود یا ابتکارات نوآورانه ای را در برنامه های خود در خارج از کشور انجام دهد.	
اجتماعی	برنامه حمایت از مسکن- برنامه های حمایتی مسکن در سطح شرکت و ملی	
اجتماعی	برنامه حمایت از تحصیل- شرکت برنامه حمایتی برای تحصیل ابتدایی و راهنمایی داشته باشد. یا برنامه ای برای برنامه های آموزش شغل برای جوانان برگزار کند.	
اجتماعی	برنامه حمایت از ورزش- شرکت برنامه حمایتی برای ورزش در سطح شرکت، استانی و ملی داشته باشد.	
اجتماعی	اثرات منفی اقتصادی- شرکت هایی که دچار مسائل حقوق آب، زمین، دفع ضایعات یا مسائل دیگری که اثرگذار بر زندگی، مالیات یا ارزش دارایی جامعه باشد.	حاکمیت شرکتی
اجتماعی	مشکلات مالیاتی- در صورتیکه شرکت دارای پرونده مالیاتی در هیئت حل اختلاف مالیاتی باشد.	
حاکمیتی	پاداش- در صورتی که شرکت پاداشی در سال مالی به مدیران ارشد داده باشد.	
حاکمیتی	قوت مالکیت- در صورتیکه شرکت، صاحب ۲۰ تا ۵۰ درصد از شرکت دیگر باشد.	حاکمیت شرکتی
حاکمیتی	قوت شفافیت- شرکت گزارش مؤثری از اندازه گیری های محیطی، اجتماعی و یا موضوع خاص شرکتی داشته باشد.	
حاکمیتی	نگرانی های حسابداری- شرکت دارای اظهارنظر حسابرسی مشروط باشد	منوع
حاکمیتی	مشکلات شفافیت- شرکت دارای ضعف در افشای اطلاعات مربوط به مسائل محیط و اجتماع باشد.	
اجتماعی	مدیران اجرایی- در صورتیکه شرکت از مدیران اجرایی خانم و یا اقلیت جامعه استفاده کند.	
اجتماعی	اعضای هیئت مدیره- خانم ها، اقلیت ها و افراد معلول عضو هیئت مدیره باشند.	
اجتماعی	منافع شغلی/ زندگی- منافع خارج از شرکت برای کودکان، سالمندان یا اوقات فراغت	
اجتماعی	کارمندان خانم و اقلیت- حداقل ۵٪ کارمندان شرکت از این گروه باشند.	
اجتماعی	استخدام کارمندان معلول	
حاکمیتی	مشکلات دادگاهی- دعاوی مربوط به کارکنان و بیمه و...	
اجتماعی	نداشتن خانم در اعضای هیئت مدیره	

ادامه جدول ۲	
اخلاقی	مزایای غیر نقدی - شرکت مزایای غیر نقدی را برای کارکنان خود در نظر گرفته باشد.
اخلاقی	توزیع نقدی درآمد - شرکت دارای برنامه توزیع سود نقدی است که اخیراً آن را به اکثریت نیروی کار خود و سهامداران تقسیم کرده است.
اخلاقی	مشارکت کارکنان - شرکت برای مشارکت کارکنان، همچنین مشارکت در مالکیت راغب است.
اخلاقی	مزایای بازنشستگی - شرکت دارای برنامه مزایای بازنشستگی قابل توجه است.
اخلاقی	سلامت و ایمنی - شرکت دارای برنامه بهداشتی و ایمنی قوی است.
اخلاقی	کاهش نیروی کار - شرکت در آن سال مالی نیروی کار خود را کاهش داده باشد.
اخلاقی	سلامت و ایمنی - شرکت جرایمی را بابت بهداشت و ایمنی پرداخت نموده باشد
اخلاقی	ضعف در مزایای بازنشستگی - شرکت در این زمینه دچار کسری بودجه شده باشد.
زیست محیطی	محصولات و خدمات سودمند - ساخت محصول مطابق با محیط زیست و کارا در مصرف انرژی.
زیست محیطی	جلوگیری از آلودگی - شرکت دارای برنامه‌های پیشگیری از آلودگی شدید، از جمله کاهش میزان انتشار و برنامه‌های کاهش سموم است.
زیست محیطی	بازیافت - شرکت از مواد بازیافتی به عنوان موادخام در فرایندهای تولید استفاده می‌کند و یا عامل اصلی در صنعت بازیافت است.
زیست محیطی	انرژی پاک - شرکت اقدامات قابل توجهی را برای کاهش تأثیر بر تغییرات آب و هوایی و آلودگی هوا از طریق استفاده از انرژی‌های تجدیدپذیر و سوخت پاک یا از طریق بهره‌وری و صرفه‌جویی در انرژی انجام داده است.
زیست محیطی	دریافت جایزه و لوح تقدیر در زمینه محیط زیست
زیست محیطی	اموال، ماشین آلات و تجهیزات - شرکت اموال، ماشین آلات و تجهیزات خود را با عملکرد محیطی بالا برای صنعت خود حفظ می‌کند.
زیست محیطی	سیستم‌های مدیریتی - دریافت گواهی Iso 14001 توسط شرکت برای سیستم‌های مدیریتی شرکت.
زیست محیطی	فضولات خطرناک - شرکت جز ۵ صنعت اول در ایجاد فضولات پر خطر باشد (شیمیایی و نفت، چرم و نساجی، استخراج و تولید فلزات اساسی، کاغذ و چاپ و رنگ، شوینده و تمیزکننده).
زیست محیطی	مسائل قانونی - پرداخت جرائم برای مسائل و مشکلات زیست محیطی ای که شرکت تولید کرده است (نقض مدیریت زباله، جریمه انرژی).
زیست محیطی	مواد شیمیایی نازک کننده لایه اوزون - شرکت جزو تولیدکنندگان مواد شیمیایی از بین برنده لایه اوزون باشد.
زیست محیطی	مواد شیمیایی کشاورزی - شرکت تولیدکننده مواد شیمیایی کشاورزی است، یعنی آفت کش ها یا کود شیمیایی و یا تولید مواد اولیه آن‌ها.
زیست محیطی	تغییرات آب و هوایی - شرکت باعث تغییرات اقلیمی و آب و هوا شود - شرکت درآمد قابل توجهی از فروش زغال سنگ یا نفت و محصولات مشتق شده آن به دست می‌آورد یا درآمد قابل توجهی را به‌طور غیرمستقیم از احتراق زغال سنگ یا نفت و محصولات تولیدی به دست می‌آورد.
اخلاقی	روابط دوستانه با مردم بومی - شرکت ارتباطات خود را با مردم بومی برقرار کرده و به مسائل مربوط به آن‌ها احترام می‌گذارد (ایجاد فضای سبز برای استفاده عموم، برگزاری مراسم ها و جشن ها، احداث جاده برای راحتی مردم بومی، استفاده از کارگران بومی، برگزاری مسابقات ورزشی شهری و استانی، برگزاری نمایشگاه در سطح شهر و استان، کمک به روستا و شهر همجوار، گزارش رضایت همسایگان کارخانه).
اخلاقی	حقوق کارکنان و کارگران - افشای مناسب برای حقوق کارکنان و کارگران وجود دارد.
اقتصادی	کیفیت - شرکت دارای یک برنامه کیفیت بلندمدت بپایر محصولات و خدمات باشد.
اقتصادی	تحقیق و توسعه / نوآوری - شرکت دارای برنامه‌ای برای تحقیق و توسعه و نوآوری در صنعت خود است.
اقتصادی	مزایای شرایط سخت اقتصادی - شرکت به‌عنوان بخشی از مأموریت اصلی خود، محصولات یا خدمات را برای افراد محروم اقتصادی ارائه می‌کند.
اقتصادی	ایمنی محصول - شرکت اخیراً جریمه‌های قابل توجهی در رابطه با ایمنی محصولات و خدمات پرداخت کرده است .
اقتصادی	نگرانی‌های قراردادی / بازاریابی - پرداخت جرائم و یا دعوی حقوقی مربوط به قرارداد ها، بازاریابی و شیوه تبلیغات و ...

### آزمون فرضیه های اول تا ششم

جدول (۵) نتایج آزمون فرضیه های اول تا ششم را نشان می دهد. در این جدول رابطه تمرکز مالکیت دولتی با ابعاد پایداری شرکتی مورد بررسی قرار می گیرد.

فرضیه اول بیان می دارد که رابطه مثبت و معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اجتماعی عملکرد پایداری شرکتی وجود دارد. همان طور که در جدول ۵ نشان داده شده است، آماره  $F$  مربوط به مدل فرضیه اول  $۴۳/۴۶$  و سطح معناداری آن  $۰/۰۰۰$  می باشد که نشان از برازش مناسب مدل رگرسیونی است. در این مدل متغیرهای مستقل به میزان  $۲۶\%$  متغیر وابسته را توضیح می دهند. با توجه به ضریب تمرکز مالکیت دولتی ( $۰/۱۵۸$ )، آماره  $t$  ( $۱/۴۱$ ) و سطح معناداری آن می توان نتیجه گرفت که رابطه معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اجتماعی عملکرد پایداری وجود ندارد. لذا فرضیه اول این پژوهش مبنی بر رابطه مثبت و معنادار بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اجتماعی عملکرد پایداری شرکت تأیید نمی گردد.

در فرضیه دوم رابطه بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد زیست محیطی عملکرد پایداری مورد بررسی قرار گرفت. آماره  $F$  مربوط به مدل فرضیه دوم ( $۴۵/۹۴$ ) و سطح معناداری آن ( $۰/۰۰۰$ ) نشان می دهد که مدل رگرسیونی دارای برازش مناسب است. در فرضیه دوم، متغیرهای مستقل به میزان  $۴۸/۷\%$  متغیر وابسته را توضیح می دهند. با توجه به جدول (۵)، ضریب متغیر تمرکز مالکیت دولتی  $۰/۹۵۰$  است. آماره  $t$  ( $۸/۰۶$ ) و سطح معناداری آن نشان می دهد که تمرکز مالکیت دولتی رابطه مثبت و معناداری با بعد زیست محیطی عملکرد پایداری شرکت دارد. لذا می توان نتیجه گرفت که فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید قرار می گیرد.

فرضیه سوم این پژوهش عبارت است از رابطه مثبت و معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد حاکمیتی عملکرد پایداری شرکتی وجود دارد. آماره  $F$  ( $۱۲/۱۱$ ) و سطح معناداری آن ( $۰/۰۰۰$ ) برازش مناسب مدل رگرسیونی را نشان می دهد. مقدار ضریب تعیین نشان می دهد که متغیرهای مستقل به میزان  $۳۰/۲\%$  متغیر وابسته را توضیح می دهند. ضریب متغیر تمرکز مالکیت دولتی ( $۰/۲۰۶$ ) نشان می دهد که بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد حاکمیتی عملکرد پایداری رابطه مثبت وجود دارد. با توجه به آماره  $t$  ضریب تمرکز مالکیت دولتی ( $۲/۲۱$ ) این رابطه در سطح خطای  $۰/۰۵$  معنادار است. لذا فرضیه سوم این پژوهش مبنی بر رابطه مثبت و معنادار بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد حاکمیتی عملکرد پایداری شرکتی تأیید می گردد.

فرضیه چهارم بیان می دارد که رابطه مثبت و معناداری

دیگر چنانچه برای شرکتی معیارهای نقاط نگرانی برقرار باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر تعلق می گیرد.

جهت محاسبه امتیاز هر یک از ابعاد عملکرد پایداری برای هر شرکت مجموع نقاط نگرانی از مجموع نقاط قوت کسر می شود و امتیاز عملکرد اجتماعی (SOC)، حاکمیتی (GOV)، اخلاق (ETH)، زیست محیطی (INV) و اقتصادی (ECO) محاسبه می گردد. به منظور محاسبه امتیاز کل عملکرد پایداری شرکتی از فرمول زیر استفاده می شود (۱، عبارت است از ابعاد پنج گانه پایداری شرکتی):

$$CSP = \sum_{i=1}^5 (\text{نقاط نگرانی} - \text{نقاط قوت})$$

### یافته های پژوهش

#### آمار توصیفی

جدول (۳) آمار توصیفی هر یک از متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی پژوهش حاضر را نشان می دهد. با توجه به این جدول، آمار توصیفی در مورد ابعاد عملکرد پایداری نشان می دهد که به طور کلی میانگین عملکرد پایداری شرکتی برابر با  $۶/۵۱۳$  است که نسبت امتیاز کامل قابل کسب، در سطح پایینی قرار دارد. در بین ابعاد عملکرد پایداری، ابعاد زیست محیطی و حاکمیتی با امتیاز ( $-۳$ ) کمترین مقدار و ابعاد اجتماعی، زیست محیطی و اخلاقی با امتیاز ( $۶$ ) بیشترین مقدار را کسب نمودند. از طرفی آمار توصیفی نشان می دهد که تقریباً  $۶۱\%$  درصد مشاهدات دارای تمرکز مالکیت دولتی می باشند و از نوع شرکت های دولتی محسوب می شوند. به عبارتی از  $۶۵۱$  سال/شرکت، تعداد  $۳۹۸$  مشاهده به عنوان شرکت های دولتی طبقه بندی شده است.

#### بررسی فروض مدل رگرسیون خطی

رگرسیون جهت برآورد مدل مناسب با بهترین برازش، نیازمند وجود چند پیش فرض کلاسیک می باشد که نتایج حاصله در جدول ۴ ذکر گردید.

#### آزمون فرضیه های پژوهش

در این پژوهش به منظور آزمون فرضیات و نیز رفع مشکل ناهمسانی واریانس و خود همبستگی سریالی بین باقیمانده ها، از روش رگرسیون حداقل مربعات مقاوم (Robust OLS) و رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده شده است. در زمان برآورد مدل به روش فوق و همچنین کنترل اثرات سال و صنعت، انجام آزمون های انتخاب الگوی مناسب (چاو و هاسمن) ضروری نمی باشد (بنی مهد،  $۱۳۹۶$ ).

## جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	نماد	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
ارزش بازار	MV	۱۳/۸۷۴	۱۳/۷۶۲	۱۱/۲۸۰	۱۷/۲۹۹	۱/۵۲۴
بعد اجتماعی	SOC	۰/۷۵۳	۱/۰۰۰	-۲/۰۰۰	۶/۰۰۰	۱/۴۳۰
بعد زیست محیطی	ENV	۱/۷۲۴	۲/۰۰۰	-۳/۰۰۰	۶/۰۰۰	۱/۷۳۴
بعد حاکمیتی	GOV	-۰/۳۸۶	۰/۰۰۰	-۳/۰۰۰	۳/۰۰۰	۱/۳۴۲
بعد اخلاقی	ETH	۲/۸۷۶	۳/۰۰۰	-۱/۰۰۰	۶/۰۰۰	۱/۳۳۶
بعد اقتصادی	ECO	۱/۵۴۷	۲/۰۰۰	۰/۰۰۰	۳/۰۰۰	۰/۸۳۹
عملکرد پایداری شرکتی	CSP	۶/۵۱۳	۷/۰۰۰	-۵/۰۰۰	۱۹/۰۰۰	۴/۲۹۵
تمرکز مالکیت دولتی	GOWN	۰/۶۱۱	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۴۸۸
اندازه شرکت	SIZE	۱۴/۳۲۳	۱۴/۰۲۱	۱۱/۰۸۲	۱۹/۱۳۳	۱/۵۸۴
اهرم مالی	LEV	۰/۶۱۸	۰/۶۰۹	۰/۰۰۲	۲/۶۵۸	۰/۲۷۳
جریان وجه نقد عملیاتی	CFO	۰/۱۱۶	۰/۱۰۰	-۰/۳۰۱	۱/۰۴۹	۰/۱۳۳
رشد فروش	SG	۰/۱۸۹	۰/۱۵۳	-۰/۹۱۵	۲/۷۳۳	۰/۳۹۲

## جدول ۴. بررسی فروض کلاسیک رگرسیون خطی

آزمون های پیش فرض	عدم هم خطی <sup>۴۷</sup>	نا همسانی واریانس <sup>۴۸</sup>	خود همبستگی سریالی <sup>۴۹</sup>	نرمال بودن باقیمانده <sup>۵۰</sup>	روش برآورد مدل <sup>۵۱</sup>
مدل	میانگین عامل تورم واریانس VIF	برش-پاگان / کوک-ویسبرگ*	آزمون والد ریج*	جارکو-برا	نوع آزمون
فرضیه اول	۴/۱۱	۱/۰۷ (۰/۳۰۲۴)	۴۶/۵۹۸ (۰/۰۰۰۰)	۷/۵۹۴	Robust OLS
فرضیه دوم	۴/۱۱	۱/۵۸ (۰/۲۰۹۳)	۳۱/۸۹۶ (۰/۰۰۰۰)	۲/۱۳۹	Robust OLS
فرضیه سوم	۴/۱۱	۱/۳۸ (۰/۲۳۹۸)	۲۴/۲۹۱ (۰/۰۰۰۰)	۴/۶۷۱	Robust OLS
فرضیه چهارم	۴/۱۱	۰/۶۳ (۰/۴۲۷۶)	۳۵/۰۴۱ (۰/۰۰۰۰)	۲/۷۴۴	Robust OLS
فرضیه پنجم	۴/۱۱	۰/۲۵ (۰/۶۱۹۸)	۱۰/۷۶۳ (۰/۰۰۱۵)	۸/۰۶۴	Robust OLS
فرضیه ششم	۴/۱۱	۰/۲۳ (۰/۶۳۱۱)	۳۲/۹۶۴ (۰/۰۰۰۰)	۰/۷۵۳	Robust OLS
فرضیه هفتم	۴/۲۱	۱۹/۹۸ (۰/۰۰۰۰)	۶۱/۶۴۸ (۰/۰۰۰۰)	۵۵/۹۷۳	GLS
فرضیه هشتم	۴/۳۹	۱۷/۳۹ (۰/۰۰۰۰)	۶۴/۷۶۱ (۰/۰۰۰۰)	۵۶/۸۰۹	GLS

\* توضیح اینکه برای آزمون نا همسانی واریانس و خود همبستگی سریالی، سطر اول مقدار آماره و سطر دوم (عدد داخل پرانتز) سطح معناداری آماره می باشد.

۴۷. در همه مدل ها میانگین عامل تورم واریانس برای متغیرهای مستقل

و وابسته در حد مجاز بوده و از نظر هم خطی مشکلی وجود ندارد.

۴۸. در مدل فرضیات هفتم و هشتم، آماره معنادار بوده که نشان دهنده

عدم همسانی واریانس مقادیر خطای مدل است.

۴۹. آماره والد ریج برای مدل همه فرضیات در سطح ۵٪ معنادار بوده که

نشان از وجود خود همبستگی سریالی در باقیمانده مدل ها می باشد و

برای رفع مشکل خود همبستگی مرتبه اول از روش رگرسیون حداقل

مربعات مقاوم (Robust OLS) استفاده شده است.

۵۰. اگر مقدار آماره جارکو-برا کمتر عدد ۵/۹۹ باشد توزیع باقیمانده های

مدل نرمال است. مدل فرضیات دوم، سوم، چهارم و ششم دارای توزیع

نرمال باقیمانده ها می باشد. در سایر فرضیات با توجه به قضیه حد مرکزی به دلیل تعداد مشاهدات زیاد می توان از فرض نرمال بودن باقیمانده ها صرف نظر کرد.

۵۱. در انتخاب روش برآورد مدل به منظور آزمون فرضیه ها، برای

فرضیه های اول تا ششم تنها به دلایلی وجود مشکل خود همبستگی

سریالی از رگرسیون حداقل مربعات مقاوم (Robust OLS) استفاده

شده است و برای فرضیه های هفتم و هشتم به دلیل وجود مشکل نا

همسانی واریانس و خود همبستگی سریالی با هم، از رگرسیون حداقل

مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه های اول الی ششم (Robust OLS)

$$CSP_t = \beta_0 + \beta_1 Gown_t + \beta_2 Size_t + \beta_3 Lev_t + \beta_4 CFO_t + \beta_5 SG_t + \sum_1^{19} \beta_i Industry + \sum_1^8 \beta_j Year + \epsilon_0$$

متغیر وابسته						نماد	متغیرها
فرضیه اول فرضیه دوم فرضیه سوم فرضیه چهارم فرضیه پنجم فرضیه ششم							
CSP	ECO	ETH	GOV	ENV	SOC		
عملکرد پایداری	اقتصادی	اخلاقی	حاکمیتی	زیست محیطی	اجتماعی		
۱/۸۴۳*** (۶/۱۸)	۰/۱۵۹** (۲/۴۵)	۰/۳۷۰*** (۳/۶۷)	۰/۲۰۶ (۲/۲۱)**	۰/۹۵۰*** (۸/۰۶)	۰/۱۵۸ (۱/۴۱)	GOWN	تمرکز مالکیت دولتی
۰/۸۹۸*** (۷/۶۳)	۰/۰۸۵*** (۳/۷۷)	۰/۰۲۷ (۰/۷۲)	۰/۲۱۱*** (۵/۴۲)	۰/۲۴۹*** (۵/۰۷)	۰/۳۲۵*** (۷/۲۰)	SIZE	اندازه شرکت
-۰/۰۰۴ (-۰/۰۱)	۰/۶۴۳*** (۴/۰۷)	-۰/۱۳۵ (-۰/۶۶)	-۰/۰۳۱ (-۰/۱۸)	-۰/۲۸۷* (-۱/۷۰)	-۰/۱۹۳ (-۱/۰۶)	LEV	اهرم مالی
۳/۳۶۱*** (۳/۱۹)	-۰/۰۰۶** (-۲/۵۹)	۰/۹۷۶*** (۲/۹۷)	۱/۰۷۹*** (۳/۰۳)	۱/۶۰۶*** (۴/۲۱)	۰/۳۰۷ (۰/۸۱)	CFO	جریان وجه نقد عملیاتی
-۰/۱۷۸ (-۰/۶۱)	-۰/۰۲۹ (-۰/۳۶)	۰/۰۵۵ (۰/۴۷)	-۰/۰۰۸ (-۰/۰۶)	-۰/۰۶۸ (-۰/۵۷)	-۰/۱۲۸ (-۱/۱۲)	SG	رشد فروش
-۵/۲۱۴*** (-۳/۶۱)	-۰/۵۸۳*** (-۲/۱۰)	۳/۱۲۷*** (۶/۱۴)	-۲/۰۷۳*** (-۳/۰۹)	-۲/۲۲۸*** (-۳/۵۸)	-۳/۴۵۸*** (-۵/۸۲)	C	مقدار ثابت
بله	بله	بله	بله	بله	بله	Year	سال
بله	بله	بله	بله	بله	بله	Ind	صنعت
۶۴/۱۷	۲۱/۵۳	۲۱/۹۵	۱۲/۱۱	۴۵/۹۴	۴۳/۴۶	F	آماره
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	F	احتمال آماره
۰/۴۵۲	۰/۲۴۷	۰/۲۹۸	۰/۳۰۲	۰/۴۸۷	۰/۲۶۰	R <sup>۲</sup>	ضریب تعیین
۰/۴۴۶	۰/۲۳۹	۰/۲۹۱	۰/۲۹۵	۰/۴۸۲	۰/۲۵۳		ضریب تعیین تعدیل شده

\*در سطح معناداری ۰/۱، \*\* در سطح معناداری ۰/۰۵، \*\*\* در سطح معناداری ۰/۰۰۱. توضیح: برای هر متغیر، سطر اول ضرایب و سطر دوم (داخل پرانتز) آماره t.

مربوط به مدل فرضیه پنجم (۲۱/۵۳) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰) نشان می‌دهد که مدل رگرسیونی دارای برازش مناسب است. در فرضیه پنجم، متغیرهای مستقل به میزان ۲۴/۷٪ متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. با توجه به جدول (۵)، ضریب متغیر تمرکز مالکیت دولتی ۰/۱۵۸ می‌باشد. آماره t (۲/۴۵) و سطح معناداری آن نشان می‌دهد که در سطح خطای ۰/۰۵ تمرکز مالکیت دولتی رابطه مثبت و معناداری با بعد اقتصادی عملکرد پایداری شرکت دارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه پنجم پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد. فرضیه ششم این پژوهش عبارت است از رابطه مثبت و معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و عملکرد پایداری شرکتی وجود دارد. در این فرضیه عملکرد پایداری مجموع امتیاز ابعاد پنجگانه پایداری می‌باشد. آماره F (۶۴/۱۷) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰) برازش مناسب مدل رگرسیونی را نشان می‌دهد. مقدار ضریب تعیین نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل به

بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اخلاقی عملکرد پایداری شرکتی وجود دارد. همان‌طور که در جدول ۵ نشان داده شده است، آماره F مربوط به مدل فرضیه چهارم ۲۱/۹۵ و سطح معناداری آن ۰/۰۰۰ می‌باشد که نشان از برازش مناسب مدل رگرسیونی است. در این مدل متغیرهای مستقل به میزان ۲۹/۸٪ متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. با توجه به ضریب تمرکز مالکیت دولتی (۰/۳۷۰)، آماره t (۳/۶۷) و سطح معناداری آن می‌توان نتیجه گرفت که در سطح خطای ۰/۰۱ رابطه معناداری بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اخلاقی عملکرد پایداری وجود دارد. لذا با توجه به علامت ضریب متغیر تمرکز مالکیت دولتی فرضیه چهارم این پژوهش مبنی بر رابطه مثبت و معنادار بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اخلاقی عملکرد پایداری شرکت تأیید می‌گردد. در فرضیه پنجم رابطه بین تمرکز مالکیت دولتی و بعد اقتصادی عملکرد پایداری مورد بررسی قرار گرفت. آماره F

به منظور آزمون فرضیه هفتم، با توجه به جدول ۶، آماره والد و احتمال آن بیانگر برآزش مناسب مدل است. ضریب متغیر عملکرد پایداری شرکتی (۰/۰۱۸)، آماره  $t$  (۳/۱۵) و سطح معناداری آن نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۹٪ عملکرد پایداری شرکتی تأثیر مثبت و معناداری بر ارزش بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس دارد. در نتیجه فرضیه هفتم پژوهش تأیید می‌شود.

در فرضیه هشتم پژوهش اثر تعدیل‌کنندگی تمرکز مالکیت دولتی (شرکت‌های دولتی) بر رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش بازار شرکت مورد بررسی قرار گرفت. همان‌طور که در جدول ۶ نشان داده شد، آماره والد و احتمال آن نشان از برآزش مناسب مدل است. از آنجا که ضریب متغیر تعدیلگر مدل، به عبارتی حاصلضرب عملکرد پایداری شرکتی و تمرکز مالکیت شرکت (۰/۰۰۷-) و آماره  $t$  (۰/۶۳-) آن معنادار نمی‌باشد در نتیجه می‌توان بیان کرد که تمرکز مالکیت دولتی

میزان ۴۵/۲٪ متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. ضریب متغیر تمرکز مالکیت دولتی (۱/۸۴۳) نشان می‌دهد که بین تمرکز مالکیت دولتی و عملکرد پایداری شرکت رابطه مثبت وجود دارد. با توجه به آماره  $t$  ضریب تمرکز مالکیت دولتی (۶/۱۸) این رابطه در سطح خطای ۰/۰۱ معنادار است. لذا فرضیه ششم این پژوهش مبنی بر رابطه مثبت و معنادار بین تمرکز مالکیت دولتی و عملکرد پایداری شرکتی تأیید می‌گردد.

### آزمون فرضیه هفتم و هشتم

در فرضیه هفتم، تأثیر عملکرد پایداری شرکتی بر ارزش بازار شرکت و همچنین در فرضیه هشتم اثر تعدیلی تمرکز مالکیت دولتی (شرکت‌های دولتی) بر رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش بازار مورد بررسی قرار گرفت. نتایج رگرسیون مربوط به فرضیه‌های هفتم و هشتم در جدول ۶ نشان داده شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه‌های هفتم و هشتم (GLS)

متغیر مستقل: ارزش بازار (MV)		نماد	متغیرها
فرضیه هفتم	فرضیه هشتم		
۰/۰۱۸** (۲/۰۴)	۰/۰۱۸*** (۳/۱۵)	CSP	عملکرد پایداری شرکتی
۰/۱۶۴* (۱/۸۳)	-	GOWN	تمرکز مالکیت دولتی
-۰/۰۰۷ (-۰/۶۳)	-	CSP*GOWN	عملکرد پایداری شرکتی*تمرکز مالکیت دولتی
۰/۶۳۸*** (۲۵/۵۰)	۰/۶۵۹*** (۲۷/۴۲)	SIZE	اندازه شرکت
-۰/۲۹۷*** (-۳/۱۱)	-۰/۲۷۶*** (-۲/۹۴)	LEV	اهرم مالی
۱/۰۴۵*** (۷/۷۹)	۱/۱۱۹*** (۸/۴۹)	CFO	جریان وجه نقد عملیاتی
۰/۱۲۹*** (۲/۸۸)	۰/۱۳۷*** (۳/۰۵)	SG	رشد فروش
۳/۹۴۳*** (۱۰/۱۷)	۳/۸۰۹*** (۹/۹۷)	C	مقدار ثابت
بله	بله	Year	سال
بله	بله	Ind	صنعت
۳۲۵۹/۴۰	۳۳۳۵/۲۸	آماره والد-کای دو	
۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰	احتمال آماره والد	
۰/۳۹۰	۰/۳۷۹	ضریب تعیین R <sup>۲</sup>	
۰/۳۸۲	۰/۳۷۳	ضریب تعیین تعدیل شده	
*در سطح معناداری ۰/۱، ** در سطح معناداری ۰/۰۵ و *** در سطح معناداری ۰/۰۱. توضیح: برای هر متغیر، سطر اول ضرایب و سطر دوم (داخل پرانتز) آماره t.			



تئوری های ذینفعان، مشروعیت و نهادی در مورد رابطه بین شرکت های دولتی و عملکرد پایداری شرکتی حمایت می کند و موجب تقویت ادبیات مربوط به آن ها می شود. بر اساس تئوری ذینفعان و مشروعیت، عملکردهای اجتماعی، زیست محیطی، حاکمیتی، اخلاقی و اقتصادی موجب رضایت همه ذینفعان، افزایش شهرت و ایجاد وجهه مناسب برای شرکت ها شده که خود باعث کاهش هزینه های معاملات در بلندمدت می گردد. این موضوع مشروعیت سازمان را در جامعه های آن فعالیت می کند افزایش داده و ارزش شرکت را در بلندمدت تحت تأثیر قرار می دهد. محدودیت مورد توجه در این پژوهش، استخراج داده های پایداری بوده است، زیرا شکل و نحوه ارائه این اطلاعات در گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام در شرکت های مختلف، متفاوت است. با توجه به نتایج این پژوهش به مدیران شرکت ها پیشنهاد می شود، به دلیل رقابتی شدن بازارها، برای حفظ و تقویت مشروعیت و کسب وجهه مناسب و نیز افزایش عملکرد و ارزش بازار شرکت، ابعاد عملکرد پایداری را مورد توجه قرار داده و در گزارشات سالانه شرکت ها به نحو مطلوب افشا نمایند همچنین به پژوهشگران پیشنهاد می شود تا ابعاد عملکرد پایداری شرکتی را در طول چرخه عمر شرکت های دولتی و غیردولتی و تأثیر آن بر سایر معیارهای عملکرد شرکت (حسابداری، بازار و اقتصادی) مورد بررسی قرار دهند.

### منابع

- برزگر، قدرت اله؛ اسکو، وحید؛ تاگر، رضا. (۱۳۹۵). "بررسی رابطه بین ساختار مالکیت و مسئولیت اجتماعی شرکتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *بررسی های حسابداری*، ۳(۱۱)، ۴۴-۲۱.
- بهار مقدم، مهدی؛ صادقی، زین العابدین؛ صفرزاده، ساره. (۱۳۹۳). "بررسی رابطه مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ها". *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی*، ۵(۲۰).
- حسینی، سید علی؛ حقیقت، سرور. (۱۳۹۵). "رابطه بین حاکمیت شرکتی و تعهد به ایفای مسئولیت های اجتماعی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *پژوهش حسابداری*، ۳(۳)، ۱۲۸-۱۰۳.
- خوزین، علی؛ طالب نیا، قدرت اله؛ گرکز، منصور؛ بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۷). "بررسی اثر ساختار مالکیت بر توسعه سطح گزارشگری پایداری". *فصلنامه حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۶)، ۱-۱۳.
- شفیع، حسین؛ خدای پور، احمد؛ دستگیر، محسن.

اثر معناداری بر رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش بازار ندارد. لذا با توجه به موارد مذکور فرضیه هشتم پژوهش رد می شود.

### بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش به بررسی رابطه بین تمرکز مالکیت (شرکت های دولتی)، ابعاد عملکرد پایداری و ارزش بازار شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. با توجه به مبانی نظری بیان شده، از یک طرف رابطه بین تمرکز مالکیت دولتی و ابعاد عملکرد پایداری شرکتی و از طرف دیگر اثر تمرکز مالکیت دولتی بر رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش بازار مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها نشان داد که بین تمرکز مالکیت دولتی (شرکت های دولتی) و بعد اجتماعی عملکرد پایداری شرکتی رابطه معناداری وجود ندارد، ولی نتایج حاکی از آن است که تمرکز مالکیت دولتی (شرکت های دولتی) اثر مثبت و معناداری بر ابعاد زیست محیطی، حاکمیتی، اخلاقی و اقتصادی عملکرد پایداری شرکتی دارد. به طور کلی با آزمون فرضیه ششم یافته ها نشان داد که تمرکز مالکیت دولتی اثر مثبت و معناداری بر عملکرد کلی پایداری شرکتی دارد. این نتایج با یافته های گاردسانچز و همکاران (۲۰۱۷)، زی و همکاران (۲۰۱۵)، ملکیان و همکاران (۱۳۹۵) و برزگز و همکاران (۱۳۹۵) همسو و همچنین با نتایج ژانگ و ژانگ (۲۰۱۶)، لی و همکاران (۲۰۱۳)، صبحی و محمدزاده (۱۳۹۷) و عبدلی و همکاران (۱۳۹۲) ناهمسو می باشد. این یافته ها بیانگر آن است که شرکت های دولتی انگیزه بیشتری برای اقدامات و فعالیت های مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکتی دارند، زیرا آن ها از طرف ذینفعان، بیشتر تحت فشار هستند. از این رو شرکت های دولتی به منظور جلب اعتماد عمومی و نیز کسب مشروعیت، اقدام به فعالیت های مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکتی نموده و این اقدامات را به طور مؤثرتری در گزارشات خود افشا می نمایند. یافته ها در مورد عملکرد پایداری شرکتی و ارزش بازار نشان داد که عملکرد پایداری شرکتی اثر مستقیمی بر ارزش بازار شرکت ها در سال بعد دارد بدین معنی که اقدامات پایداری شرکتی در بلندمدت عملکرد و ارزش شرکت را به طور مستقیم تحت تأثیر قرار می دهد، این نتیجه مطابق با پژوهش لی و همکاران (۲۰۱۸) می باشد. در نهایت با بررسی اثر تعدیلی تمرکز مالکیت دولتی بر رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش بازار یافته ها حاکی از آن است که تمرکز مالکیت دولتی اثر معناداری بر این رابطه ندارد که مخالف با مبانی نظری بیان شده می باشد. این پژوهش از

- تهران، انجمن مدیریت راهبردی ایران، [https://www.civilica.com/Paper-ICSM10-ICSM10\\_082.html](https://www.civilica.com/Paper-ICSM10-ICSM10_082.html)
- معصومی، سید رسول؛ صالح نژاد، سید حسن؛ ذبیحی زرین کلابی، علی. (۱۳۹۷). "شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۰)، ۲۲۱-۱۹۵.
  - ملکیان، اسفندیار؛ سلمانی، رسول؛ شهسواری، معصومه. (۱۳۹۵). "مطالعه رابطه بین مالکیت دولتی و نهادی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها". *فصلنامه دانش سرمایه‌گذاری*، ۵(۱۷)، ۷۴-۵۵.
  - AICPA. (2013b). "The Economics of Sustainability Initiatives". Retrieved from [http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AssuranceAdvisoryServices/DownloadableDocuments/Whitepaper\\_Economics\\_of\\_Sustainability\\_Initiatives.pdf](http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AssuranceAdvisoryServices/DownloadableDocuments/Whitepaper_Economics_of_Sustainability_Initiatives.pdf) in October.
  - Alexius, S. & Cisneros, J. (2015). "Mission(s) Impossible? Configuring Values in the Governance of State-owned Enterprises". *International Journal of Public Sector Management*, 28(4/5), 286-306.
  - Anthony C., Ng, Zabihollah Rezaee (2015). "Business Sustainability Performance and Cost of Equity Capital". *Journal of Corporate Finance*, 34, 128-149.
  - Branco, C.M. & Lima Rodrigues, L.L. (2008). "Social Responsibility Disclosure: A study of Proxies for the Public Visibility of Portuguese Banks". *The British Accounting Review*, 40(2), 161-181.
  - Buhr, N. (1998). Environmental performance, legislation and annual report disclosure: the case of acid rain and Falconbridge. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11 (2), 163-190.
  - Carpenter, V.L. & Feroz, E.H. (2001). "Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of Four US State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles". *Accounting, Organizations and Society*, 26( 7), 565-596.
  - Córdoba-Pachón, J.R., Garde-Sánchez, R. & Rodríguez-Bolívar, M. (2014). "A Systemic View of Corporate Social Responsibility (CSR) in State-Owned Enterprises (SOEs)". *Knowledge and Process Management*, 21(3), 206-219.
  - Cormier, D. & Gordon, I.A. (2001). "An Examination of Social and Environmental Reporting Strategies". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14(5), 587-617.
  - Deegan, C. (2002). "Introduction -The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosures- A Theoretical Foundation". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), 282-311.
  - Diebecker, J. & Sommer, F. (2017). "The Impact of Corporate Sustainability Performance on Information Asymmetry: The Role of Institutional Differences". *Review of Managerial Science*, 11(2), 471-517.
  - Dillard, J.F., Rigsby, J.T. & Goodman, C. (2004). "The Making and Remaking of Organization Context: Duality and the Institutionalization Process". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506-542.
  - DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields". *American Sociological Review*, 48, 147-160.
  - Freeman, R.E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman/Balinger (Harper Collins).
  - Garde-Sánchez, R., Rodríguez Bolívar, M. & López-Hernández, A.M. (2017). "بررسی رابطه بین تغییرات سطح افشای مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی با شاخص‌های سودآوری با استفاده از شاخص KLD". *فصلنامه دانش حسابداری مالی*، ۳(۴)، ۶۴-۴۳.
  - صبحی، نسرين؛ محمدزاده، امیر. (۱۳۹۷). "بررسی رابطه بین عملکرد اجتماعی، ساختار مالکیت و حاکمیت شرکتی". *مجله دانش حسابداری مالی*، ۵(۱۶)، ۱۵۱-۱۲۷.
  - عبدلی، محمدرضا؛ پناهی، حمید؛ رحیمیان، فاطمه. (۱۳۹۲). "بررسی تأثیر ترکیب هیئت‌مدیره و ساختار مالکیت بر میزان مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *دهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت استراتژیک*،

- “Corporate and Managerial Characteristics as Drivers of Social Responsibility Disclosure by State-Owned Enterprises”. *Review of Managerial Science*, 11(3), 633-659.
- Greiling, D., Traxler, A.A. & Stötzer, S. (2015). “Sustainability Reporting in the Austrian, German and Swiss Public Sector”. *International Journal of Public Sector Management*, 28(4/5), 404-428.
  - Grossi, G. & Thomasson, A. (2015). “Bridging the Accountability Gap in Hybrid Organizations: the case of Copenhagen Malmo Port”. *International Review of Administrative Sciences*, 81(3), 604-620.
  - Guenster, N., Derwall, J., Bauer, R. & Koedijk, K. (2006). “The Economic Value of Corporate Eco-Efficiency”. *Academy of Management Conference Paper*, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=675628>.
  - Haffar, M. & Searcy, C. (2017). “Classification of Trade-offs Encountered in the Practice of Corporate Sustainability”. *J. Bus. Ethics*, 140, 495-522.
  - Hillman, A.J., Withers, M.C. & Collins, B.J. (2009). “Resource Dependence Theory: A Review”. *Journal of management*, 35(6), 1404-1427.
  - Horváthová, E. (2012). “The Impact of Environmental Performance on Firm Performance: Short-Term Costs and Long-Term Benefits?”. *Ecological Economics*, 84, 91-97.
  - Jaggi, B., and M. Freedman. (1992). “An Examination of the Impact of Pollution Performance on Economic and Market Performance: Pulp and Paper Firms”. *Journal of Business Finance and Accounting* 19(5), 697-713.
  - Jensen, M.C. (2002). “Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function”. *Business Ethics Quarterly*, 12(2), 235-256.
  - Jensen, M.C. (2010). “Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function”. *Journal of Applied Corporate Finance*, 22(1), 32-42.
  - Larrinaga-González, C. & Pérez Chamorro, V. (2008). “Sustainability Accounting and Accountability in Public Water Companies”. *Public Money & Management*, 28(6), 337-343.
  - Li, Q., Luo, W., Wang, Y. & Wu, L. (2013). “Firm Performance, Corporate Ownership, and Corporate Social Responsibility Disclosure in China”. *Bus. Ethics*, 22(2), 159-173.
  - Lo, S.F. & Sheu, H.J. (2007). “Is Corporate Sustainability a Value Increasing Strategy for Business?”. *Corporate Governance: An International Review*, 15(2), 345-358.
  - Mahapatra, S. (1984). “Investor Reaction to Corporate Social Accounting”. *Journal of Business Finance and Accounting*, 11(1), 29-40.
  - Michelon, G. & Parbonetti, A. (2012). “The Effect of Corporate Governance on Sustainability Disclosure”. *Journal of Managerial Governance*, 16, 477-509.
  - Molloy, L., Erekson, H. & Gorman, R. (2002). “Exploring the Relationship Between Environmental and Financial Performance”. *Workshop on Capital Markets and Environmental Performance*, 55.
  - Montabon, F.R., Sroufe, R.P. & Narisimhan, R. (2007). “An Examination of Corporate Reporting, Environmental Management Practices and Firm Performance”. *Journal of Operations Management*, 25(5), 998-1014.
  - Morrison, N. (2016). “Institutional Logics and Organisational Hybridity: English Housing Associations’ Diversification Into the Private Rented Sector”. *Housing Studies*, 31(8), 897-915.
  - O'Donovan, G. (2002). “Environmental Disclosures in the Annual Report: Extending the Applicability and Predictive Power of Legitimacy Theory”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 344-371.
  - Porter, M. & Kramer, M.R. (2011). “Creating Shared Value”. *Harvard Business Review*, 89(1/2), 62-77.
  - Rassier, D.G. & Earnhart, D. (2011). “Short-Run and Long-Run Implications of Environmental Regulation on Financial Performance”. *Contemporary Economic Policy*, 29(3), 357- 373.
  - Regeringskansliet. (2016). *Annual report state-owned enterprises 2015*. Näringsdepartementet.
  - Regeringskansliet. (2016). *Statens*

- ägarpolicy och riktlinjer för bolag med statligt ägande 2017*. Näringsdepartementet.
- Rezaee, Z. & Homayoun. S. (2014). "Integrating Sustainability Education in to Business Curriculum: An Analysis of Existing Syllabi". *Journal of Business and Economics*, 5(10), 1877-1891.
  - Rodríguez-Bolívar, M., Garde-Sánchez, R. & López-Hernández, A.M. (2015). "Managers as Drivers of CSR in State Owned Enterprises". *Journal of Environmental Planning and Management*, 58(5), 777-801.
  - Saz-Carranza, A. & Longo, F. (2012). "Managing Competing Institutional Logics in Public-Private Joint Ventures". *Public Management Review*, 14(3), 331-357.
  - Sharma, S. & Henriques, I. (2005). "Stakeholder Influences on Sustainability Practices in the Canadian Forest Products Industry". *Strategic Management Journal*, 26, 159-180.
  - Siew, R.Y.J., Balatbat, M.C.A. & Carmichael, D.G. (2016). "The Impact of ESG Disclosures and Institutional Ownership on Market Information Asymmetry". *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*. 23(4), 432-448.
  - Sprinkle, G.B. & Maines, L.A. (2010). "The Benefits and Costs of Corporate Social Responsibility". *Business Horizons*, 53, 445-453.
  - Sutantoputra, A.W. (2009). "Social Disclosure Rating System for Assessing Firms' CSR Reports". *Corporate Communications: An International Journal*, 14(1), 34-48.
  - Tagesson, T., Blank, V., Broberg, P. & Collin, S. (2009). "What Explains the Extent and Content of Social and Environmental Disclosures on Corporate Websites: A Study of Social and environmental reporting in Swedish listed corporations. *Corp". Soc. Responsible. Environ. Mgmt*, 16, 352-364, doi:10.1002/csr.194.
  - Thomsen, S. & Conyon, M. (2012). *Corporate governance: mechanism and systems*. London: McGraw-Hill.
  - Xu, S., Liu, D. & Huang, J. (2015). "Corporate social responsibility, the cost of equity capital and ownership structure: An analysis of Chinese listed firms China". *Australian Journal of Management*, 40(2), 245-276.
  - Li, Y., Gong, M., Xiu-Ye Z. & Koh L. (2018). "The Impact of Environmental, Social and Governance Disclosure on Firm Value: the Role of CEO Power". *The British Accounting Review*, 50(1), 60-75, doi:10.1016/j.bar.2017.09.007.
  - Zheng, H. & Zhang, Y. (2016). "Do SOEs Outperform Private Enterprises in CSR? Evidence from China". *Chinese Management Studies*, 10(3), 435-457.

## ارائه الگوی پیش‌بینی محدودیت مالی

## (مطالعه موردی: شرکت‌های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)

مریم سلمانیان<sup>۱</sup>، حمیدرضا وکیلی‌فرد<sup>۲</sup>، محسن حمیدیان<sup>۳</sup>، فاطمه صراف<sup>۴</sup>، رویا دارابی<sup>۵</sup>

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

۲. دانشیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات تهران، ایران.

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۵. دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۳/۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۴/۲۴

Provide a Financial Limit Forecast Model  
(Case study: State Companies Accepted in Tehran Stock Exchange)M. Salmanian<sup>1</sup>, \*H. Vakilifard<sup>2</sup>, M. Hamidian<sup>3</sup>, F. Sarraf<sup>4</sup>, R. Darabi<sup>5</sup>

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

2. Associate Professor in Accounting and Financial Management, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor in Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

4. Assistant Professor in Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

5. Associate Professor in Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Received: 2018/5/30

Accepted: 2018/7/15

## Abstract

Discussion of financial constraints is one of the major issues facing all companies. The prediction of financial constraints is an important phenomenon for investors, creditors and other users of financial information. Companies with financial constraints provide lower cash costs at a higher cost. The cost of financing for firms with a financial constraint is higher. This study uses 6-year financial data during 2011-2016 and using financial information of 288 years-company to study the factors affecting financial limitation and its prediction in Tehran's listed stock companies using the logistic regression method. The results indicate the effect of fixed asset turnover, conditional conservatism, the ratio of operating cash to assets, firm size and stock price on the financial constraints among other proposed variables.

## چکیده

بحث محدودیت‌های مالی یکی از موضوعات اساسی و مهم پیش‌روی تمام شرکت‌ها می‌باشد. پیش‌بینی محدودیت مالی یک پدیده بااهمیت برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی محسوب می‌شود. شرکت‌هایی دچار محدودیت مالی شده‌اند، وجوه نقد کمتری را با هزینه بیشتری تأمین می‌کنند. به بیان دیگر هزینه تأمین مالی برای شرکت‌هایی که محدودیت مالی دارند، بیشتر است. این پژوهش با استفاده از اطلاعات ۶ سال مالی طی دوره ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ و با استفاده از اطلاعات مالی ۲۸۸ سال/شرکت به بررسی عوامل مؤثر بر محدودیت مالی و پیش‌بینی آن در شرکت‌های دولتی پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش رگرسیون لجستیک پرداخته است. نتایج حاکی از تأثیرنسبت گردش دارایی ثابت، محافظه‌کاری شرطی، نسبت وجه نقد عملیاتی به دارایی‌ها، اندازه شرکت و قیمت سهام بر محدودیت مالی از بین سایر متغیرهای پیشنهادی می‌باشد.

**Keywords:** Government Companies, Financial Constraints, Logistic Regression.

**واژه‌های کلیدی:** محدودیت مالی، شرکت‌های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رگرسیون لجستیک.

JEL Classification: G3, M48

طبقه‌بندی موضوعی: G3, M41

\* Corresponding Author: H. Vakilifard

E-mail: h\_vakilifard@srbiau.ac.ir

\* نویسنده مسئول: حمید رضا وکیلی‌فرد

## مقدمه

پس از وقوع بحران‌های مالی اخیر در سرتاسر جهان، مسئله تأمین مالی شرکت‌ها جزء یکی از اصلی‌ترین موضوعات شد، به‌گونه‌ای که اکثر شرکت‌ها در تأمین منابع مالی دچار مشکل شدند. وجود این بحران‌ها سبب شد مسئله تأمین مالی و محدودیت‌های مالی شرکت‌ها به یکی از مهمترین موضوعات مطرح در ادبیات مالی تبدیل شود (مهدوی و رضایی، ۱۳۹۴).

عبارت محدودیت مالی، اولین بار توسط هوبارد و پترسن<sup>۱</sup> (۱۹۸۸) بیان شد (کادریموتی،<sup>۲</sup> ۲۰۰۸).

شرکت‌ها هنگامی دچار محدودیت تأمین مالی هستند که بین منابع داخلی و منابع خارجی وجوه تخصیص داده‌شده با شکاف روبه‌رو شوند (لامونت و همکاران،<sup>۳</sup> ۲۰۰۱).

در تعاریف دیگر، محدودیت‌های مالی به توانایی شرکت در تأمین مالی سرمایه‌گذاری‌های خود در سطح موردنظر گفته می‌شود (پروتی و وسناور،<sup>۴</sup> ۲۰۰۴).

از نظر بوند و ونرینن<sup>۵</sup> (۲۰۰۷)، نیز بنگاه دارای محدودیت مالی این‌گونه تعریف می‌شود: "اگر بدون داشتن هرگونه اطلاعات در رابطه با سودآوری بالقوه، افزایش پیش‌بینی‌نشده در منابع داخلی بنگاه به افزایش سرمایه‌گذاری منجر شود، در این صورت بنگاه از نظر مالی محدود در نظر گرفته خواهد شد". بحث محدودیت‌های مالی یکی از موضوعات مهم و اساسی است که تمام شرکت‌ها با آن مواجه خواهند شد. سرمایه‌گذاری در امور مختلف توسط شرکت‌ها، همیشه به‌عنوان یکی از راه‌های مهم توسعه شرکت‌ها و مانع از رکود و عقب‌ماندگی، مورد توجه است. در این بین، محدودیت در منابع موجب شده است که علاوه‌بر توسعه سرمایه‌گذاری، افزایش کارایی سرمایه‌گذاری، از اهمیت بسزایی برخوردار گردد (کیم،<sup>۶</sup> ۲۰۱۴).

در بازار ایران به دلیل منابع محدود برای سرمایه‌گذاران و مدیران و عدم رونق اقتصادی برخی شرکت‌ها، آن‌ها را با مشکل در تأمین مالی مواجه می‌کند. به‌این‌ترتیب، شناسایی متغیرهای مؤثر در بورس اوراق بهادار تهران به‌منظور کشف نوع محدودیت‌ها و همچنین شناسایی متغیرهایی برای حذف آثار محدودیت‌های مالی، پیش از پیش احساس می‌شود. در چنین شرایطی، رشد اقتصادی در مقایسه با دیگر اقتصادهای توسعه‌یافته در درجه پایین‌تری است و معمولاً کمبود منابع

برای توسعه پروژه‌ها احساس می‌شود. محدودیت‌های مالی در ایران یک نوع رقابت و تضاد بین سرمایه‌گذاری‌های جاری و آینده به وجود آورده که باعث ایجاد انگیزه مدیران جهت اقدام برای پس‌اندازهای احتیاطی می‌گردد. لذا با کمبود منابع، مدیران برای سرمایه‌گذاری‌ها مجبورند که از منابع داخلی استفاده کنند، در نتیجه احتمال از دست دادن برخی از سرمایه‌گذاری‌ها را به علت محدود بودن منابع مالی را تجربه خواهند کرد (حقیقی، ۱۳۹۶).

## مبانی نظری

در شرکت‌ها تصمیمات تأمین مالی و سرمایه‌گذاری، تصمیماتی هستند که هر دو با آینده‌نگری اتخاذ می‌شوند. در تصمیم‌های تأمین مالی، شرکت وجوه موردنظر را در حال حاضر به کار می‌برد تا در آینده قادر به انجام تعهدات خود در قبال تأمین‌کنندگان منابع مالی باشد، منابع تأمین مالی شرکت‌ها بر مبنای سیاست تأمین مالی آن‌ها، به دو بخش "منابع مالی داخلی" و "منابع مالی خارجی" شرکت تقسیم می‌شود. در منابع مالی درونی، شرکت از محل سود کسب‌شده اقدام به تأمین مالی می‌کند یعنی به‌جای تقسیم سود بین سهامداران، سود را در فعالیت‌های عمدتاً عملیاتی شرکت برای اخذ بازده بیشتر به کار می‌گیرد و در منابع مالی خارجی از محل بدهی‌ها و سهام جدید، اقدام به تأمین مالی می‌کند (تیتمن و جرین بلت،<sup>۷</sup> ۱۹۹۸).

گری گالا<sup>۸</sup> (۲۰۰۸)، بیان می‌کند که منابع مالی درونی و منابع مالی بیرونی باهم در ارتباطند. به‌این‌علت که شرکت‌های با درجه بالای وجوه نقد داخلی، می‌توانند منابع مالی خارجی را به سهولت پیدا کنند. در نتیجه این مسئله می‌تواند به‌عنوان خطر کمتر توسط وام‌دهندگان درک شود. به‌علاوه جریان نقدی بالا درون شرکت می‌تواند به‌عنوان دلیل بر تعهد مدیران بنگاه به پروژه‌های سرمایه‌گذاری دیده شود. منظور از اصطلاح محدودیت مالی این است که در تأمین مالی برای تمامی سرمایه‌گذاری‌های مطلوب مانعی وجود داشته باشد، اما محدودیت مالی نمی‌تواند مترادف با فشار مالی یا فشار اقتصادی یا ریسک ورشکستگی باشد، هرچند که این اصطلاحات با محدودیت مالی نیز مرتبط هستند. صریح‌ترین و کامل‌ترین تعریف محدودیت مالی این است که بنگاه‌ها زمانی با محدودیت تأمین مالی مواجه می‌شوند که بین مصارف داخلی و مصارف خارجی وجوه تخصیص داده‌شده، شکاف ایجاد شود. با تعریف ارائه‌شده تمام شرکت‌ها را می‌توان به‌نوعی دارای

7. Titman & Grinblatt  
8. George, R.

1. Hubbard & Petersen  
2. Kudrimoti  
3. Lamont et al  
4. Perotti & Vesnaver  
5. Bond & Van Reenen  
6. Kim

است که شرکت‌های دارای روابط گسترده سیاسی با دولت، به دلیل برخورداری از شرایط خاص هزینه‌های کمتری را از سوی دولت تحمل می‌کنند (چانی و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۱).

اگر ارتباطات دولتی به‌عنوان یک عامل سودآوری در نظر گرفته شود، می‌تواند منجر به تحریف تصمیمات تأمین مالی و یا القای تصمیمات نامناسب گردد که در نتیجه این امر منجر به کاهش ارزش شرکت خواهد شد. اگرچه اشکال مختلف وابستگی دولتی، محیط عملیاتی و رفتار شرکت‌ها بر تصمیم‌گیری‌های مالی شرکت‌ها تأثیرگذار است (چان و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۴).

### پیشینه پژوهش

زولفیکر و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۸)، مالکیت دولتی، محدودیت مالی، فساد و عملکرد شرکت، شواهد بین‌المللی را با استفاده از نمونه‌ای از ۸۳۳۳ شرکت از ۸۱ کشور مورد بررسی قرار می‌دهند. نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌های با مالکیت دولتی محدودیت‌های مالی کمتری دارند و شرکت‌هایی که محدودیت‌های مالی کمتری دارند، بهتر عمل می‌کنند. علاوه بر این، متوجه می‌شویم که ارتباط بین مالکیت دولتی و محدودیت مالی و ارتباط بین محدودیت مالی و عملکرد شرکت‌ها برای شرکت‌هایی که در کشورهای با سطح پایین‌تری از انحراف هستند، کم‌اهمیت‌تر است.

ایوان و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۷)، تحقیقی با عنوان عوامل تعیین‌کننده پول نقد و سررسید بدهی با در نظر گرفتن محدودیت مالی انجام دادند. نمونه آماری تحقیق برای دوره ۲۰۱۳-۱۹۸۵ می‌باشد. آن‌ها دریافته‌اند که بین سررسید بدهی و دارایی نقد رابطه مثبت وجود دارد که این رابطه مثبت بین شرکت‌های با محدودیت مالی نیز وجود دارد.

در پژوهش بالمیر و وایتند<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۷)، رویکرد نوینی جهت اندازه‌گیری محدودیت مالی ایجاد نمودند و رابطه آن را با بازده سهام مورد تحلیل قرار می‌گیرد. نتایج نشان از وجود ارتباط بین محدودیت مالی و بازده سهام شرکت‌ها نمونه مورد مطالعه دارد. یانگ<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۵)، به بررسی تأثیر محدودیت مالی بر بازده سهام در پژوهش خود با عنوان "محدودیت در تأمین مالی از طریق بدهی و سرمایه" پرداخت. نمونه مورد استفاده شامل شرکت‌های بورس سهام نیویورک برای دوره ۱۹۸۵ تا ۲۰۱۲ بود. به‌منظور محاسبه محدودیت مالی از یک مدل ساختاری با

محدودیت مالی دانست، اما سطوح محدودیت مالی متفاوت است (حقیقت و زرگر، ۱۳۹۲).

نارسایی‌های موجود در بازار سرمایه ایران با ایجاد شکاف هزینه‌ای بین تأمین مالی داخلی و خارجی می‌تواند شرکت‌ها را در تأمین منابع مالی مورد نیازشان با مشکل مواجه کرده و آن دسته از موانعی دارد که مانع تأمین وجوه برای سرمایه‌گذاری‌های مطلوب می‌شود. عدم توانایی در تأمین وجوه برای سرمایه‌گذاری امکان دارد نشأت گرفته از شرایط بد اعتباری و عدم توانایی در گرفتن وام، یا عدم توانایی در انتشار سهام جدید، یا وجود دارایی‌های غیرنقدشونده می‌باشد باعث به وجود آمدن محدودیت‌های مالی برای شرکت‌ها شود (حقیقی، ۱۳۹۶).

شرکت‌هایی دچار محدودیت مالی شده‌اند، وجوه نقد کمتری را با هزینه بیشتری تأمین می‌کنند. به‌بیان دیگر هزینه تأمین مالی برای شرکت‌هایی که محدودیت مالی دارند، بیشتر است. اعتقاد اسمیت<sup>۹</sup> (۲۰۰۷)، این است که شرکت‌هایی که با محدودیت مالی روبه‌رو هستند، هزینه‌های انتشار و گزینش نامناسب بیشتری را متحمل می‌شوند، در حالی که شرکت‌های بدون محدودیت مالی، غالباً تنها با هزینه‌های انتشار مواجهند. در نتیجه، انتظار می‌رود که حساسیت منابع تأمین مالی برون‌سازمانی به جریان نقد در شرکت‌های بدون محدودیت مالی تفاوت داشته باشد با شرکت‌های درگیر محدودیت مالی هستند (مرادی و همکاران، ۱۳۹۳).

وجود محدودیت‌های مالی در بلندمدت می‌تواند به توانایی سودآوری، رشد و در نتیجه وضعیت مالی و بازده سهام شرکت صدمه بزند و چه‌بسا زمینه‌های عقب ماندن از عرصه رقابت و حتی حذف از بازار را برای شرکت فراهم آورد (ناویسی و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۶).

در این پژوهش با توجه به اهمیت محدودیت مالی بر عملکرد شرکت‌ها و تصمیمات سرمایه‌گذاران اقدام به پیش‌بینی محدودیت مالی شده است. زمانی که حامی دولتی شرکت‌ها از صحنه قدرت کنار می‌روند و این شرکت نمی‌تواند با حاکمیت جدید ارتباط داشته باشند باعث ضعیف شدن عملکرد مالی و در نتیجه با مشکل تأمین مالی روبه‌رو می‌شوند. مدیران وابسته به دولت قدرت و توانایی لازم در جهت کسب منفعت برای شرکت از طریق تأثیرگذاری بر تصویب قوانین و مقررات دولتی را دارند و همچنین می‌توانند احتمال برنده شدن شرکت را در مناقصه‌های دولتی را افزایش دهند که خود این عامل می‌تواند به‌عنوان اخبار به بازار ارائه می‌گردد استدلال این

11.Chaney et al

12.Chen et al

13.Zulfiquer et al

14.Ivan et al

15.Buehlmaier & Whited

16.Yang

9. Smith

10.Navissi et al

و فرنچ، چهار عاملی کارهارت و پنج عاملی فاما و فرنچ را در دوره سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴ انجام دادند. نمونه آماری، متشکل از ۱۲۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، است. در نهایت نتیجه نشان داد که بازده سهام شرکت‌های دارای با محدودیت مالی با هم حرکت می‌کنند، به علاوه، با اضافه کردن عامل محدودیت مالی به مدل‌های سه عاملی فاما و فرنچ و چهار عاملی کارهارت، توان این مدل‌ها در تبیین بازده سهام افزایش می‌یابد، اما شواهدی که دلالت بر این موضوع داشته باشد که افزودن عامل محدودیت مالی به مدل پنج عاملی فاما و فرنچ، توان تبیین بازده سهام توسط این مدل را افزایش می‌دهد، یافت نشد.

حقیقی (۱۳۹۶)، در تحقیقی به بررسی رابطه محدودیت مالی بر اساس مدل KZ کاپلان و زینگالس و کارایی سرمایه‌گذاری پرداخت. با استفاده از اطلاعات ۷۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۲ انجام شد. فرضیه‌ها بر اساس همبستگی چند رشته‌ای، دوربین-واتسون و آزمون‌های F (فیشر) و رگرسیون خطی چند متغیره، مورد آزمون قرار گرفته‌اند. نتایج حکایت از ارتباط منفی معنادار بین محدودیت‌های تأمین مالی و سرمایه‌گذاری کمتر از حد، سرمایه‌گذاری بیشتر از حد می‌باشد.

کریم‌پور و همکاران (۱۳۹۶)، جهت ارائه الگویی برای محدودیت مالی در شرکت‌های ایرانی تلاش کردند. بدین جهت، ۱۹ متغیر برای ارائه الگو شناسایی و انتخاب شدند، در مرحله بعد با استفاده از ابزار رگرسیون چند متغیره با داده‌های تابلویی، نسبت به ارائه الگوی نهایی محدودیت مالی مبتنی بر جریان نقد عملیاتی اقدام شد. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۷۱ شرکت در قلمرو زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ است. الگوی نهایی پژوهش با عنوان اختصاری (BNPO) و مشارکت نه متغیر شامل نرخ بازده دارایی‌ها، اندازه شرکت، ارزش شرکت، نسبت وجه نقد، نرخ رشد فروش، نسبت سرمایه در گردش، نسبت سود عملیاتی، نسبت فروش، نسبت هزینه بدهی‌ها با قدرت تبیین ۴۶ درصد ارائه شد.

رستمی (۱۳۹۵)، بررسی رابطه ساختار مالکیت و محدودیت در تأمین مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران را انجام داد، این تحقیق از نظر هدف جزو تحقیقات کاربردی و از نظر روش شناسی در طبقه تحقیقات پس رویدادی قرار دارد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، تعداد نمونه این پژوهش ۱۰۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ انتخاب و با استفاده از تحلیل رگرسیون و آزمون همبستگی و نیز استفاده از داده‌های ترکیبی فرضیات تحقیق مورد آزمون آماری قرار گرفت. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که نسبت مالکیت دولتی با محدودیت

قید حداکثرسازی ارزش شرکت، استفاده شد. یافته‌ها نشان داد که محدودیت مالی به واسطه بدهی در یک سال، منجر به ایجاد صرف ریسک سه درصدی خواهد شد.

چان و همکاران (۲۰۱۴)، به جهت گسترش ادبیات موجود در مورد مالکیت دولتی و تعامل آن با مشکلات نمایندگی در سطح شرکت با ارائه یک بحث کاهش محدودیت مالی شرکت‌ها، دست به انجام تحقیقی در کشور چین پرداختند. آن‌ها دریافتند زمانی که کیفیت مالکیت دولتی بالا است شرکت‌ها وجه نقد کمتری دارند که با استدلال سلب مالکیت دولتی سازگار نیست، اما از استدلال کاهش محدودیت مالی حمایت می‌کند. مالکیت دولتی با کیفیت بهتر، حساسیت سرمایه‌گذاری به جریان‌های نقدی و حساسیت نقدی به جریان‌های نقدی را کاهش می‌دهد، سرمایه‌گذاری‌های نقدی را در شرکت‌های خصوصی بیشتر می‌کند و دسترسی به تأمین مالی اعتبار بانکی و تجاری را بهبود می‌بخشد.

نتایج تحقیق فارل و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۴)، در بررسی رابطه بین محدودیت مالی و هموارسازی سود به عنوان مکانیزم خرید دوباره نشان‌دهنده این مطلب بود که بین محدودیت مالی با هموارسازی سود اقلام تمهدی رابطه مستقیمی وجود دارد. همچنین بین محدودیت مالی و هموارسازی سود واقعی رابطه معکوسی وجود دارد.

فرانکیس و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۳)، نیز در پژوهشی با موضوعیت نظام راهبری شرکتی و حساسیت سرمایه‌گذاری به جریان نقد، تأثیر نظام راهبری شرکتی بر محدودیت‌های مالی را مورد بررسی قرار دادند. جامعه آماری با استفاده از داده‌های ۱۴ کشور انجام دادند و در نهایت نتیجه گرفتند که حاکمیت شرکتی بهتر، وابستگی شرکت‌ها به جریان‌های نقدی داخلی را کاهش داده و محدودیت‌های مالی را می‌کاهد.

دیچا و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۲)، در بررسی حساسیت جریان‌های نقدی نامتقارن در شرکت‌های با محدودیت مالی و شرکت‌های بدون محدودیت مالی دریافتند که شرکت‌های دارای جریان‌های نقدی منفی، نسبت به شرکت‌های دارای جریان وجه نقد مثبت، حساسیت جریان‌های نقدی متفاوتی دارند، که این تفاوت همان حساسیت جریان‌های نقدی نامتقارن است. یافته دیگر تحقیق آن‌ها نشان داد که شرکت‌های که درگیر محدودیت مالی، حساسیت جریان‌های نقدی نامتقارن بیشتری، نسبت به شرکت‌های بدون محدودیت مالی دارند.

هادیان و همکاران (۱۳۹۶)، ارزیابی تأثیر عامل محدودیت مالی بر توان تبیین بازده سهام توسط مدل‌های سه عاملی فاما

17. Farrell et al  
18. Francis et al  
19. Dichu et al



”الگوی ترکیبی از اطلاعات حسابداری و بازار، توانایی مناسبی در پیش‌بینی محدودیت مالی شرکت‌های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد.“

### جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل شرکت‌های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در نهایت تعداد ۲۲۸ سال شرکت طی سال ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد بررسی و ارزیابی قرار گرفته است.

### متغیرهای تحقیق

متغیرهای استفاده شده در این تحقیق به شرح جدول ۱ می‌باشد.

### یافته‌های پژوهش

#### آمار توصیفی

به‌طور کلی، روش‌هایی را که به‌وسیله آن‌ها می‌توان اطلاعات جمع‌آوری شده را تنظیم کرده و خلاصه نمود، آمار توصیفی می‌نامیم و در یک کلام آمار توصیفی عبارت است از مجموعه روش‌هایی که پردازش داده‌ها را فراهم می‌سازد. از آنجا که تحلیل داده‌ها معمولاً با محاسبه آماره‌های خلاصه شده مانند میانگین و انحراف معیار، میانه، حداقل، حداکثر و... صورت می‌گیرد، لذا به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، ابتدا اطلاعات مربوط به آماره‌های توصیفی متغیرهای وابسته و توضیحی مورد مطالعه در این پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است تا شمایی کلی از داده‌هایی که در این پژوهش مورد تحلیل واقع شده‌اند، به دست آید.

#### آمار استنباطی

**آزمون VIF (شدت هم‌خطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی):** عامل تورم واریانس<sup>۲۱</sup>، شدت هم‌خطی چندگانه را در تحلیل رگرسیون کمترین مربعات معمولی ارزیابی می‌کند. در واقع یک شاخص معرفی می‌گردد که بیان می‌دارد چه مقدار از تغییرات مربوط به ضرایب برآورد شده بابت هم‌خطی افزایش یافته است. برای بررسی شدت هم‌خطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی تحقیق از عامل تورم واریانس و تولرانس<sup>۲۲</sup> استفاده شده است. وجود هم‌خطی بین متغیرهای مستقل سبب می‌شود که باوجود بالا بودن ضریب تعیین، اعتبار مدل زیر

در تأمین مالی رابطه معنی‌دار منفی دارند.

ابراهیمی و احمدی مقدم (۱۳۹۴)، ارتباط بین محدودیت در تأمین مالی با محافظه‌کاری مشروط و غیرمشروط را مورد بررسی قرار دادند نتایج حاکی از رابطه مستقیم و معناداری بین محدودیت مالی و محافظه‌کاری مشروط است. همچنین بین محدودیت در تأمین مالی و محافظه‌کاری غیرمشروط رابطه مثبت و معنی‌داری دیده شد.

حاجیها (۱۳۹۴)، که تأثیر متغیرهای محرک ریسک بر محدودیت‌های تأمین مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و با استفاده از اطلاعات ۸۷ شرکت در بازه زمانی ۵ ساله ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲ مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد، بیان‌کننده این ارتباط معنادار در فرضیه‌هاست چنانچه که بین انحراف گردش دارایی و محدودیت در تأمین مالی و بین انحراف حاشیه سود و محدودیت در تأمین مالی رابطه وجود دارد. همچنین بین متوسط اهرم مالی و محدودیت در تأمین مالی رابطه وجود دارد، اما وجود رابطه معنادار بین متوسط اهرم عملیاتی و محدودیت در تأمین مالی تأیید نشد.

خواجهی و صالحی‌نیا (۱۳۹۴)، محدودیت‌های تأمین مالی و رشد شرکت را مورد بررسی قرار دادند. بدین سبب ۱۷۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۰ پرداخته است. نتایج بازگوکننده این موضوع است که بین محدودیت‌های تأمین مالی و رشد دارایی‌ها و رشد فروش به‌عنوان شاخص‌های محاسبه رشد شرکت رابطه منفی معناداری وجود دارد، به عبارت دیگر شرکت‌هایی که از یک سو دارای مانده وجه نقد، سود تقسیمی و شاخص کیوتوبین کمتری هستند و از سوی دیگر دارای نسبت اهرمی بزرگتری می‌باشند، رشد کمتری دارند. همچنین بین اندازه شرکت و رشد شرکت رابطه مستقیم و بین نسبت سود تقسیمی به کل دارایی‌ها و رشد شرکت رابطه معکوسی وجود دارد.

رحیمیان و جان فدا (۱۳۹۳)، به بررسی نظام راهبری شرکتی و محدودیت‌های مالی پرداختند. برای آزمون فرضیه‌ها از روش‌های رگرسیون خطی و خوشه‌بندی و نمونه مورد استفاده مشتمل بر ۱۰۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تعداد سهامداران عمده و استقلال هیئت‌مدیره، تأثیر افزایشی و معنادار بر محدودیت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارند.

### فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و اهداف پژوهش، فرضیه زیر بیان شده است:

20. Variance inflation factor

21. Tolerance

22. Augmented Dicky Fuller

## جدول ۱. متغیرهای پژوهش

تعریف عملیاتی	نام متغیر کمی
سود ناخالص/فروش خالص	حاشیه سود ناخالص
سود عملیاتی/فروش خالص	حاشیه سود عملیاتی
سود خالص/کل دارایی‌ها	بازده دارایی
سود خالص/حقوق صاحبان سهام	بازده حقوق صاحبان سهام
سود خالص/تعداد سهام	سود هر سهم
دارایی جاری/بدهی جاری	نسبت جاری
(دارایی جاری-موجودی کالا-پیش پرداخت)/بدهی جاری	نسبت آنی
(دارایی جاری-بدهی جاری)/دارایی‌ها	نسبت سرمایه در گردش
بدهی/دارایی	اهرم مالی
بدهی/حقوق صاحبان سهام	نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام
فروش/موجودی کالا	نسبت گردش موجودی‌ها
فروش/دارایی ثابت	نسبت گردش دارایی ثابت
فروش/دارایی	نسبت گردش دارایی
فروش/حساب‌های دریافتی	گردش حساب‌های دریافتی
ارزش بازار خالص دارایی‌ها/ارزش دفتری خالص دارایی‌ها	کیوتوبین
سود خالص/فروش خالص	بازده فروش
ریسک سیستماتیک درجه تغییرات بازده یک سرمایه‌گذاری خاص نسبت به تغییرات بازده مجموعه سرمایه‌گذاری بازار است و با شاخص $\beta$ اندازه‌گیری می‌شود.	ریسک سیستماتیک
$\beta = \frac{\text{Cov}(R_m, R_i)}{\sigma^2 R_m}$	
استفاده از اطلاعات بازده سهام سالانه منتشر شده به وسیله نرم‌افزار ره‌آورد نوین.	بازده سهام
{ارزش بازار حقوق صاحبان سهام/ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام}* (-۱)	محافظه کاری غیرشرطی
{ارزش دفتری دارایی‌ها/جریان نقد عملیاتی - سود خالص}* (-۱)	محافظه کاری شرطی
FCF= $\Delta\text{CASH} + \text{DIST}_{\text{EQ}} + \text{DIST}_{\text{D}}$ $\Delta\text{CASH}$ : تغییر درمانده وجه نقد $\text{DIST}_{\text{EQ}}$ : خالص پرداختی (دریافتی) به سهامداران $\text{DIST}_{\text{D}}$ : خالص پرداختی (دریافتی) به بستانکاران	جریان نقد آزاد
وجه نقد/دارایی‌ها	نسبت وجه نقد به دارایی‌ها
وجه نقد عملیاتی/دارایی‌ها	نسبت وجه نقد عملیاتی
دارایی‌های جاری/دارایی‌ها	نسبت دارایی‌های جاری
بدهی‌های جاری/حقوق صاحبان سهام	نسبت بدهی‌های جاری به حقوق صاحبان سهام
بدهی بلندمدت/کل دارایی‌ها	نسبت بدهی بلندمدت
ارزش بازار سهام - حقوق صاحبان سهام	ارزش افزوده بازار
لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها	اندازه شرکت
سود تقسیمی هر سهم / سود هر سهم	نسبت سود تقسیمی
ماده ۱۴۱ قانون تجارت	درماندگی مالی
از تقسیم هزینه مالیات بر سود قبل از مالیات به دست آمده است.	میزان اجتناب از مالیات
از تقسیم قیمت سهام بر سود هر سهم به دست آمده است.	نسبت قیمت به سود
<b>متغیر وابسته</b>	
مدل کاپلن (روش ۱) مدل وابتدوو (روش ۲) مدل راعی و حصارزاده (روش ۳)	محدودیت مالی
رگرسیون لجستیک	روش پژوهش

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای کمی مورد استفاده در مطالعه

متغیر	ویژگی	میانگین	میانه	مینیمم	ماکزیمم	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
۱۴۱		۰/۰۲۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۱۴۷	۶/۵۷۲	۴۱/۵۵۴
حاشیه سود ناخالص		۰/۲۵۵	۰/۲۲۳	-۰/۱۷۰	۰/۸۰۶	۰/۱۶۱	۰/۸۰۳	۰/۴۵۶
حاشیه سود عملیاتی		۰/۲۱۴	۰/۱۹۳	-۰/۱۷۱	۰/۶۱۶	۰/۱۴۲	۰/۵۰۹	-۰/۰۵۱
بازده دارایی		۰/۱۴۰	۰/۱۲۰	-۰/۱۳۰	۰/۴۶۹	۰/۱۱۲	۰/۷۷۷	۰/۱۹۵
بازده حقوق صاحبان سهام		۰/۳۵۳	۰/۳۷۲	-۰/۵۳۳	۰/۷۵۱	۰/۲۱۹	-۰/۶۵۱	۰/۸۶۴
سود هر سهم		۱۱۰۳/۵۹۸	۷۸۰/۹۹۸	-۱۴۲۲/۱۱۶	۶۴۲۱/۹۲۹	۱۰۶۴/۹۶۸	۱/۳۲۹	۲/۶۲۴
نسبت جاری		۱/۳۶۶	۱/۲۱۰	۰/۲۸۷	۸/۰۴۵	۰/۷۷۰	۴/۶۸۵	۳۲/۷۳۴
نسبت آنی		۰/۸۶۶	۰/۷۹۹	۰/۱۱۰	۶/۰۶۶	۰/۵۸۷	۴/۲۹۶	۲۹/۹۵۷
نسبت سرمایه در گردش		۰/۱۲۹	۰/۱۲۸	-۰/۳۵۴	۰/۷۴۷	۰/۱۹۱	-۰/۱۳۲	۰/۱۹۹
اهرم مالی		۰/۶۳۱	۰/۶۴۴	۰/۱۰۸	۱/۴۷۷	۰/۱۸۴	-۰/۱۴۷	۱/۵۴۴
نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام		۲/۵۵۰	۱/۷۹۱	-۳/۰۹۶	۱۵/۰۹۳	۲/۵۰۸	۲/۴۹۵	۷/۹۱۰
نسبت گردش موجودی‌ها		۷/۵۰۶	۳/۸۵۸	۱/۲۱۲	۳۴۵/۴۵۹	۲۷/۲۲۱	۱۰/۸۸۲	۱۲۳/۹۸۶
نسبت گردش دارایی		۰/۹۵۵	۰/۸۴۸	۰/۲۲۲	۳/۱۳۲	۰/۴۹۲	۱/۷۱۱	۳/۸۵۴
نسبت گردش دارایی ثابت		۶/۹۰۹	۴/۷۲۹	۰/۲۶۱	۵۱/۴۶۳	۷/۱۴۵	۲/۶۲۴	۹/۶۴۱
گردش حساب‌های دریافتی		۴/۸۹۰	۲/۸۹۴	۰/۶۵۹	۸۳/۶۹۵	۷/۲۵۷	۶/۶۲۹	۶۳/۰۳۶
کیوتوبین		۱/۱۴۴	۰/۹۱۱	۰/۱۱۷	۵/۳۳۰	۰/۸۱۶	۱/۵۸۹	۳/۵۲۱
بازده فروش		۰/۱۷۰	۰/۱۳۵	-۰/۳۹۰	۰/۶۲۴	۰/۱۴۸	۰/۷۴۲	۱/۱۹۳
ریسک سیستماتیک		۰/۷۵۵	۰/۶۲۰	-۳/۱۸۹	۴/۰۴۲	۰/۸۷۴	۰/۲۳۱	۲/۴۴۷
بازده سهام		۲۴/۱۷۵	۲۰/۱۲۲	-۲۹/۷۸۴	۳۵/۰۱۸	۱۰/۵۲۸	۰/۴۷۸	۱/۱۹۵
محافظه کاری غیرشرطی		-۱/۴۳۸	-۱/۰۹۸	-۸/۵۳۴	-۰/۱۸۸	۱/۱۹۵	-۲/۴۸۱	۸/۴۸۳
محافظه کاری شرطی		-۰/۰۱۴	-۰/۰۰۱	-۰/۳۶۷	۰/۲۸۹	۰/۱۱۴	-۰/۳۷۴	۰/۰۵۴
نسبت وجه نقد به دارایی‌ها		۰/۰۴۲	۰/۰۳۱	۰/۰۰۱	۰/۲۴۸	۰/۰۴۰	۲/۰۴۵	۵/۱۳۳
نسبت وجه نقد عملیاتی به دارایی‌ها		۰/۱۲۷	۰/۱۰۸	-۰/۲۸۳	۰/۵۵۶	۰/۱۱۹	۰/۶۰۶	۱/۸۸۲
نسبت دارایی‌های جاری به دارایی‌ها		۰/۶۸۹	۰/۷۴۶	۰/۱۴۳	۰/۹۵۹	۰/۲۰۳	-۰/۷۹۳	-۰/۳۴۸
نسبت بدهی‌های جاری به حقوق صاحبان سهام		۲/۲۹۰	۱/۶۰۱	-۲/۳۲۵	۱۴/۷۸۲	۲/۳۲۳	۲/۵۶۵	۸/۴۳۶
نسبت بدهی بلندمدت به کل دارایی‌ها		۰/۰۷۰	۰/۰۳۵	۰/۰۰۱	۰/۴۷۴	۰/۰۸۹	۲/۳۵۲	۵/۷۲۸
ارزش افزوده بازار		۲/۳۰۶	۱/۷۷۵	-۱/۲۴۶	۹/۶۵۴	۲/۱۱۵	۱/۴۱۳	۱/۹۲۷
اندازه شرکت		۱۴/۱۷۳	۱۴/۱۱۸	۱۱/۴۰۳	۱۸/۳۲۶	۱/۲۷۱	۰/۵۳۸	۰/۴۹۵
قیمت سهام		۷۵۶۲/۱۶۷	۵۷۵۲/۵۰۰	۶۶۰/۰۰۰	۳۹۶۱۱/۰۰۰	۶۴۹۵/۰۲۲	۱/۸۳۲	۴/۲۳۳
نسبت سود تقسیمی		۰/۲۰۲	۰/۰۹۸	۰/۰۰۰	۰/۹۹۶	۰/۲۳۳	۱/۳۶۰	۱/۱۴۵
e/p		۱۵/۹۷۷	۶/۵۲۶	-۳۴/۱۸۶	۴۳۷/۲۳۸	۴۹/۷۵۸	۶/۸۴۸	۵۰/۸۹۳
اجتناب مالیاتی		۰/۱۷۲	۰/۱۸۷	۰/۰۰۰	۰/۳۴۹	۰/۱۰۲	-۰/۳۶۶	-۱/۱۴۵
محدودیت مالی	تعداد	درصد						
ندارد	۷۳	۳۲/۰						
دارد	۱۵۵	۶۸/۰						

$$14.317X_2 - 13.392X_3 - 0.365X_4 + 0.0001X_5\}}]$$

که در آن متغیرهای نسبت گردش دارایی ثابت ( $X_1$ )، محافظه کاری شرطی ( $X_2$ ) و قیمت سهام ( $X_5$ ) اثر مثبت بر محدودیت مالی داشتند و اثر متغیرهای نسبت وجه نقد عملیاتی به دارایی‌ها ( $X_3$ ) و اندازه شرکت ( $X_4$ ) منفی بود.

### بحث و نتیجه گیری

یکی از مسائلی که می‌تواند به نحوه تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک نماید، وجود ابزارها و مدل‌های مناسب برای ارزیابی شرایط مالی و وضعیت شرکت‌ها است. یکی از ابزارهای مورد استفاده برای تصمیم به سرمایه‌گذاری، مدل‌های پیش‌بینی میزان محدودیت مالی شرکت‌ها است. سرعت یافتن فعالیت‌ها و رویدادهای اقتصادی پیامدهای مثبت و منفی زیادی را به همراه داشته است. یکی از مهمترین پیامدهای منفی این تغییرات، افزایش رقابت‌ها به منظور کسب منابع مالی و محدود شدن دسترسی به سود توسط واحدهای تجاری و بنگاه‌های اقتصادی است. در این پژوهش با استفاده از اطلاعات مالی شرکت‌های دولتی فعال در بورس اوراق بهادار بین سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ و با به‌کارگیری روش لجستیک اقدام به پیش‌بینی محدودیت مالی شرکت‌ها شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که متغیرهای نسبت گردش دارایی ثابت، محافظه کاری شرطی، نسبت وجه نقد عملیاتی به دارایی‌ها، اندازه شرکت و قیمت سهام با محدودیت مالی رابطه معناداری دارند که با نتایج تحقیق کنعانی امیری (۱۳۸۶)؛ امامی و فرید (۱۳۹۶)؛ خواجه‌وی و صالحی‌نیا (۱۳۹۴)؛ بالمیر و وایتد (۲۰۱۷)؛ یانگ (۲۰۱۵)؛ دیچو و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۲)؛ دینگ و همکاران<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۱)؛ دانگ می<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۰)؛ چان و همکاران (۲۰۱۰)؛ هان<sup>۲۷</sup> (۲۰۰۳)؛ ایوان و همکاران (۲۰۱۷) و کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۸۹) مرتبط می‌باشد.

با توجه به نتایج اولیه پژوهش که نشان داد متغیرهای نسبت گردش دارایی ثابت، محافظه کاری شرطی، نسبت وجه نقد عملیاتی به دارایی‌ها، اندازه شرکت و قیمت سهام‌دارای بیشترین اهمیت در تبیین محدودیت مالی می‌باشند لذا به مدیران دولتی شرکت‌های فعال در بازار سرمایه توصیه می‌شود متغیرهای ذکر شده را جهت تصمیم‌گیری در زمینه تصمیمات مربوط به تأمین مالی و سرمایه‌گذاری که مرتبط با سطح محدودیت مالی شرکت‌ها می‌باشد، مدنظر قرار دهند.

همچنین نتایج این تحقیق می‌تواند به‌صورت کاربردی

سؤال برود. همان‌طور که در جدول ۳ مشخص است، عامل تورم واریانس برای بعضی از متغیرهای تحقیق بیشتر از ۵ بود که بیانگر وجود هم‌خطی بین این متغیرها با متغیرهای دیگر می‌باشد. لذا در مدل نهایی این متغیرها از مدل حذف شدند.

### آزمون ریشه واحد پایایی

مهمترین بحث در به‌کارگیری روش‌های اقتصادسنجی بررسی روش‌هایی است که از عدم کاذب بودن رگرسیون برآوردی اطمینان حاصل شود. عدم کاذب بودن رگرسیون برآوردی را به روش‌های متفاوتی مورد بررسی قرار می‌دهند. عمدتاً نامانایی متغیرها یا به عبارتی تصادفی بودن سری زمانی متغیرها منجر به کاذب شدن رگرسیون برآوردی می‌شود. پیش از برآورد مدل، لازم است ایستایی تمام متغیرهای مورد استفاده در تخمین‌ها، مورد آزمون قرار گیرد، زیرا نایستایی متغیرها چه در مورد داده‌های سری زمانی و چه داده‌های پانل، باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می‌شود. در اینجا برای آزمون ایستایی از آزمون دیکی فولر تعمیم‌یافته (ADF)<sup>۲۸</sup> بهره گرفته شد.

همان‌گونه که از جدول ۴ قابل مشاهده است، بر اساس دیکی فولر، در همه متغیرها، فرضیه صفر آزمون مبنی بر وجود ریشه واحد رد شده و بر این اساس متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش مانا می‌باشند.

### تجزیه و تحلیل فرضیه پژوهش

همان‌طور که پیش‌تر گفته شد فرضیه تحقیق به‌صورت زیر می‌باشد:

$H_0$ : الگوی ترکیبی از اطلاعات حسابداری و بازار، توانایی مناسبی در پیش‌بینی محدودیت مالی شرکت‌های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ندارد.

$H_1$ : الگوی ترکیبی از اطلاعات حسابداری و بازار، توانایی مناسبی در پیش‌بینی محدودیت مالی شرکت‌های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد.

### نتیجه مدل پژوهش

مدل این پژوهش معنادار بود ( $P < 0.001$ ).

ضریب تعیین کاکس و ضریب تعیین Nagelkerke به ترتیب دارای مقادیر ۰/۳۴۹ و ۰/۳۴۸ بودند.

بر اساس ضرایب به‌دست‌آمده از مدل، می‌توان مدل نهایی را به‌صورت ترکیب زیر بیان نمود:

$$Y = 1 / \{1 + \exp[-(6.618 + 0.063X_1 +$$

23. Buehlaier and White

24. Dichu et al

25. Ding et al

26. Dongmi et al

27. Haan et al

**جدول ۳. آزمون VIF (شدت هم‌خطی بین متغیرهای مستقل و کنترل)**

متغیر	تولرانس	عامل تورم واریانس
۱۴۱	۰/۵۳۸	۱/۸۵۹
حاشیه سود ناخالص	۰/۰۳۸	۲۶/۶۱۱
حاشیه سود عملیاتی	۰/۱۲۰	۸/۳۳۳
بازده دارایی	۰/۰۴۲	۲۳/۸۶۲
بازده حقوق صاحبان سهام	۰/۱۰۴	۹/۶۱۷
سود هر سهم	۰/۱۴۶	۶/۸۳۷
نسبت جاری	۰/۰۶۷	۱۴/۸۹۵
نسبت آنی	۰/۰۸۳	۱۲/۰۷۸
اهرم مالی	۰/۰۵۸	۱۷/۲۷۵
نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام	۰/۰۱۰	۹۶/۳۰۲
نسبت گردش موجودی‌ها	۰/۸۵۰	۱/۱۷۶
نسبت گردش دارایی	۰/۲۵۹	۳/۸۶۳
نسبت گردش دارایی ثابت	۰/۴۲۴	۲/۳۶۱
گردش حساب‌های دریافتی	۰/۵۹۴	۱/۶۸۳
کیو توبین	۰/۰۹۷	۱۰/۳۳۴
بازده فروش	۰/۰۳۸	۲۶/۰۳۷
ریسک سیستماتیک	۰/۸۰۱	۱/۲۴۸
بازده سهام	۰/۸۴۵	۱/۱۸۳
محافظه کاری غیرشرطی	۰/۲۲۵	۴/۴۵۴
نسبت وجه نقد به دارایی‌ها	۰/۶۸۹	۱/۴۵۱
نسبت وجه نقد عملیاتی به دارایی‌ها	۰/۵۳۴	۱/۸۷۴
نسبت دارایی‌های جاری به دارایی‌ها	۰/۱۶۷	۵/۹۷۱
نسبت بدهی‌های جاری به حقوق صاحبان سهام	۰/۰۱۰	۱۰۱/۵۱۷
نسبت بدهی بلندمدت به کل دارایی‌ها	۰/۱۶۴	۶/۱۰۶
ارزش افزوده بازار	۰/۰۹۵	۱۰/۵۵۱
اندازه شرکت	۰/۶۴۰	۱/۵۶۲
قیمت سهام	۰/۲۶۹	۳/۷۲۳
نسبت سود تقسیمی	۰/۶۳۶	۱/۵۷۳
e/p	۰/۷۶۶	۱/۳۰۶
اجتناب مالیاتی	۰/۵۵۳	۱/۸۰۹

**جدول ۴. نتایج آزمون ریشه واحد متغیرهای پژوهش در سطح**

متغیر	آماره	سطح احتمال
محدودیت مالی	-۱۰/۹۳۹	<۰/۰۰۱
۱۴۱	-۹/۹۷۸	<۰/۰۰۱
حاشیه سود ناخالص	-۷/۰۵۶	<۰/۰۰۱
حاشیه سود عملیاتی	-۸/۰۹۰	<۰/۰۰۱
بازده دارایی	-۸/۲۶۹	<۰/۰۰۱
بازده حقوق صاحبان سهام	-۱۰/۴۵۹	<۰/۰۰۱
سود هر سهم	-۸/۰۳۰	<۰/۰۰۱
نسبت جاری	-۱۰/۸۲۸	<۰/۰۰۱
نسبت آنی	-۱۰/۷۰۲	<۰/۰۰۱
نسبت سرمایه در گردش	-۸/۰۸۷	<۰/۰۰۱
اهرم مالی	-۷/۴۹۷	<۰/۰۰۱
نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام	-۱۰/۰۰۳	<۰/۰۰۱
نسبت گردش موجودی‌ها	-۷/۲۹۸	<۰/۰۰۱
نسبت گردش دارایی	-۶/۶۱۸	<۰/۰۰۱
نسبت گردش دارایی ثابت	-۷/۸۶۹	<۰/۰۰۱
گردش حساب‌های دریافتی	-۱۱/۰۲۰	<۰/۰۰۱
کیو توبین	-۱۰/۵۸۹	<۰/۰۰۱
بازده فروش	-۷/۳۰۶	<۰/۰۰۱
ریسک سیستماتیک	-۱۱/۴۳۵	<۰/۰۰۱
بازده سهام	-۱۵/۹۹۸	<۰/۰۰۱
محافظه کاری غیرشرطی	-۹/۸۴۷	<۰/۰۰۱
محافظه کاری شرطی	-۱۳/۱۱۳	<۰/۰۰۱
نسبت وجه نقد به دارایی‌ها	-۱۱/۹۷۱	<۰/۰۰۱
نسبت وجه نقد عملیاتی به دارایی‌ها	-۱۰/۷۸۷	<۰/۰۰۱
نسبت دارایی‌های جاری به دارایی‌ها	-۶/۴۶۳	<۰/۰۰۱
نسبت بدهی‌های جاری به حقوق صاحبان سهام	-۹/۶۶۷	<۰/۰۰۱
نسبت بدهی بلندمدت به کل دارایی‌ها	-۶/۲۵۵	<۰/۰۰۱
ارزش افزوده بازار	-۱۳/۰۶۱	<۰/۰۰۱
اندازه شرکت	-۶/۵۵۷	<۰/۰۰۱
قیمت سهام	-۸/۹۳۴	<۰/۰۰۱
نسبت سود تقسیمی	-۱۱/۵۶۲	<۰/۰۰۱
e/p	-۱۵/۲۲۹	<۰/۰۰۱
اجتناب مالیاتی	-۹/۱۸۱	<۰/۰۰۱

## جدول ۵. نتایج حاصل از مدل پژوهش

$\{1 + \exp[-(\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5)]\} / Y = 1$					
متغیر	ضریب	خطای معیار	آماره والد	سطح معناداری	نسبت شانس
نسبت گردش دارایی ثابت ( $X_1$ )	۰/۰۶۳	۰/۰۳۳	۳/۷۱۸	۰/۰۵۴	۱/۰۶۵
محافظه کاری شرطی ( $X_2$ )	۱۴/۳۱۷	۲/۵۸۹	۳۰/۵۸۷	<۰/۰۰۱	۱۶۵۱۶۴۵/۷۴۰
نسبت وجه نقد عملیاتی به دارایی‌ها ( $X_3$ )	-۱۳/۳۹۲	۲/۴۲۶	۳۰/۴۶۷	<۰/۰۰۱	۰/۰۰۰
اندازه شرکت ( $X_4$ )	-۰/۳۶۵	۰/۱۳۳	۷/۵۴۷	۰/۰۰۶	۰/۶۹۴
قیمت سهام ( $X_5$ )	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۹/۹۶۶	۰/۰۰۲	۱/۰۰۰
مقدار ثابت	۶/۶۱۸	۱/۹۲۴	۱۱/۸۳۶	۰/۰۰۱	۷۴۸/۰۹۹
ضریب تعیین کاکس	۰/۳۴۹				
ضریب تعیین Nagelkerke	۰/۳۴۸				
آماره آزمون	۲۸/۱۳۶				
سطح معناداری	<۰/۰۰۱				

۷(۲۵)، ۴۸-۲۹.

- خورشیدزاده حقیقی، شیرین. (۱۳۹۶). "بررسی رابطه بین محدودیت‌های مالی و کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۳(۱)، ۴۲۸-۴۲۰.
- رستمی، طاهره. (۱۳۹۵). "بررسی رابطه ساختار مالکیت و محدودیت در تأمین مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران"، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد.
- رحیمیان، نظام‌الدین؛ جان‌فدا، رضا. (۱۳۹۳). "نظام راهبری شرکتی و محدودیت‌های مالی". فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری، ۳(۱۰)، ۴۵-۲۵.
- کاشانی‌پور، محمد؛ نقی‌نژاد، بیژن؛ راسخی، سعید؛ رستایان، امیر. (۱۳۸۹). "محدودیت‌های مالی و حساسیت سرمایه‌گذاری به جریان‌های نقدی در بورس اوراق بهادار تهران". ۲(۲)، ۷۴-۵۱.
- کنعانی‌امیری، منصور. (۱۳۸۶). "بررسی رابطه بین محدودیت‌های مالی و بازده سهام در بازار سرمایه ایران". دانش‌ور رفتار، ۱۴(۲۶)، ۳۰-۱۷.
- کریم‌پور، علیرضا؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ بادآورنهندی، یونس و زینالی، مهدی. (۱۳۹۶). "تلاش جهت ارائه الگویی برای محدودیت مالی". تحقیقات مالی، ۳(۱۹)، ۳۸۸-۳۶۵.
- مهدوی، غلامحسین؛ رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۴). "بررسی اثرهای ساختار هیئت‌مدیره بر محدودیت در تأمین مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران". تحقیقات مالی، ۱(۱۷)، ۱۹۸-۱۷۹.
- مرادی، محمد؛ اسکندر، هدی؛ الهائی سحر، مهدی.

مورد توجه مدیران بازار سرمایه ایران قرار گیرد به‌طوری‌که با پیش‌بینی محدودیت مالی در شرکت‌ها و کار کردن بر روی عوامل مؤثر بر آن، نسبت به مدیریت کردن جذب سرمایه سهامداران، کاهش ریسک بحران‌های مالی و کمک به سرمایه‌گذاران جهت اجتناب از زیان‌های بزرگ در بازار سهام، اقدام نمایند.

## منابع

- ابراهیمی، سید کاظم؛ احمدی مقدم، منصور. (۱۳۹۴). "بررسی رابطه بین محدودیت در تأمین مالی با محافظه‌کاری مشروط و غیرمشروط در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله راهبرد مدیریت مالی، ۳(۱۱)، ۸۸-۷۳.
- امامی، مریم؛ فرید، داریوش. (۱۳۹۶). "سرمایه در گردش، عملکرد شرکت و محدودیت مالی". حسابداری مالی، ۴(۳۰)، ۱۶-۱.
- حاجیها، زهره. (۱۳۹۴). "مطالعه تأثیر متغیرهای محرک ریسک بر محدودیت‌های تأمین مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران". راهبرد مدیریت مالی، ۳(۱۱)، ۹۱-۱۱۰.
- حقیقت، حمید؛ زرگر فیوجی، یعقوب. (۱۳۹۲). "تأثیر محدودیت‌های مالی و وجه نقد نگهداری شده بر حساسیت سرمایه‌گذاری به جریان نقدی". پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۲(۳)، ۱۷۴-۱۴۹.
- خواجوی، شکراله؛ صالحی‌نیا، محسن. (۱۳۹۴). محدودیت‌های تأمین مالی و رشد شرکت (مطالعه موردی: بورس اوراق بهادار تهران). فصلنامه حسابداری مالی،

- هادیان، ریحانه؛ هاشمی، عباس؛ صمدی، سعید. (۱۳۹۶). "ارزیابی تأثیر عامل محدودیت مالی بر توان تبیین بازده سهام توسط مدل‌های سه عاملی فاما و فرنچ، چهار عاملی کارهارت و پنج عاملی فاما و فرنچ". فصلنامه حسابداری مالی، ۹(۳۴)، ۱-۳۴.
- Buehlmaier, M.M. & Whited, T. (2017). "Are Financial Constraints Priced?". *Evidence from Textual Analysis*, Simon School Working Paper.
- Bond, S. & Van Reenen, J. (2007). Microeconomic models of investment and employment. In: Heckman, James J. & Leamer, Edward E., (eds.). *Handbooks in Economics*, 6A. North Holland, London, UK, 4417-4498. ISBN 0444506314.
- Chan, H., Chang, X., Faf, R. & Wong, G. (2010). "Financial Constraints and Stock Returns: Evidence from Australia". *Pacific Basin Finance Journal*, 18(3): 306-318.
- Chaney, P.K., Faccio, M. & Parsley, D. (2011), "The Quality of Accounting Information in Politically Connected Firms". *Journal of Accounting and Economics*, 51(1/2), 58-76.
- Chen, D., Li, S., Zezhong, J. & Hong Zou, X. (2014). "The Effect of Government Quality on Corporate Cash Holdings", *Journal of Corporate Finance*, 27, 384-400.
- Bao, D., Kam, C. & Zhang, Ch. (2012). "Asymmetric Cash Flow Sensitivity of Cash Holdings". *Journal of Corporate Finance*, 18, 690-700.
- Ding, D.X., Jen-Hwa Hu, P. & Liu Sheng, O.R. (2011). "E-SELFQUAL: A Scale for Measuring Online Self-Service Quality". *Journal of Business Research*, 64, 508-515.
- Li, D. (2010). "Financial Constraints: R&D Investment and Stock Returns". *Ready School of Management University of California San Diego*, 1-6, 22-24.
- Emami, M. & Farid, D. (2017). "Working Capital, Corporate Performance and Financial Constraints: Evidence from Listed Firms in Tehran Stock Exchange". *Financial Accounting Researches*, 4(8), 1-16 (in persian).
- Fazzari, S., Hubbard, R.G. & Petersen, B.C. (1988). "Financing Constraints and Corporate Investment". *Brookings Papers on Economic Activity*, 19(1), 141-206.
- Farrell, K., Unlu, E. & Yu. J. (2014). "Stock Repurchase in Hases as an Earnings Management Mechanism: The Impact of Financing Constraints". *Journal of corporate Finance*, 25, 1-15.
- Francis, B., Hasan, I., Song, L. & Waisman, M. (2013). "Corporate Governance and Investment-Cash Flow Sensitivity: Evidence from Emerging Markets". *Emerging Markets Review*, 15, 57-71.
- George, R., Kabir, R. and J. Qian (2008). "Investment-Cash Flow Sensitivity and Financing Constraints". *An Analysis of Indian Business Group Firms*, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=683725>.
- Hadian, R., Hashemi, S.A. & Samadi, S. (2017). "Evaluation of The Effect of Financial Constraints Factor on Explanatory Power of Fama-French Three-Factor Model, Carhart Four-Factor Model and Fama-French Five-Factor Model". *Quarterly Financial Accounting*, 9(34), 1-34 (in persian).
- Haghghat, H. & Zargar Fioji, Y. (2013). "The Impact of Corporate Cash Holdings and Financial Constraints on Investment-Cash Flow Sensitivity". *Journal Management System*, 2(2), 149-174 (in persian).
- Hahn, J. (2003). "Asset Pricing Implications of Capital Market Imperfections". *PhD. Thesis on Business Administration*, Columbia University.
- Hajiha, Z. (2016). "The Study of the Effect of Risk Stimulating Variables on Financing Constraints in Firms Listed in Tehran Stock Exchange". *Journal of Financial Management Strategy*, 3(4), 89-106 (in persian).
- Ivan. E., Rose, C. & Lia, O. (2017), "The Joint Determinants of Cash

- Holdings and Debt Maturity: The Case for Financial Constraints". *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 3(48), 597-641.
- Kanani Amiri, M. (2007). "Investigating the Relationship Between Financial Constraints and Stock returns in Iranian Capital Market". *Daneshvar Behavior*, 14(26), 17-30 (in persian).
  - Kudrimoti, S. (2008). "Two Essays on Financial Condition of Firms". *Graduate Thesis*, University of South Florida.
  - Ebrahimi, K. & Ahmadi Moghadam, M. (2016). "The Relationship between Financing Constraints and Conditional and Unconditional Conservatism of Listed Companies in Tehran Stock Exchange". *Journal of Financial Management Strategy*, 3(4), 73-88 (in persian).
  - Pouralireza, K., Baradaran, R., Badavar Nahandi, Y. & Zeynali, M. (2017). "A Pattern for Financial Constraint in Iranian Firms". *Financial Research Journal*, 3(19) (in persian).
  - Kashanipour, M., Rasekhi, S., Naghinejad, B. & Rasayeean, A. (2010). "Financial Constraints and Investment Sensitivity to Cash Flows in Tehran Stock Exchange". *Accounting Advancements*, 2(2), 51-74 (in persian).
  - Khajavi, Sh. & Salhinia, M. (2015), "Financing Constraints and firm Growth". *Quarterly Financial Accounting*, 7(25), 29-48 (in persian).
  - Kim, T.N. (2014). "The Impact of Cash Holdings and External Financing on Investment-Cash Flow Sensitivity". *Review of Accounting and Finance*, 3(13), 251-273.
  - Khorshidzadeh Haghghi, Sh. (2017). "Investigating the Relationship Between Financial Constraints and Investment Efficiency in Companies Admitted to Tehran Stock Exchange". *Journal of Management Studies and Accounting*, 1(13), 420-428 (in persian).
  - Lamont, O., Polk, C. & Saa-Reguejo, J. (2001). "Financial Constraints and Stock Returns". *Review of Financial Studies*, 14(4), 524-554.
  - Grinblatt, M. & Titman, Sh. (1998). *Financial markets and corporate strategy*. Irwin: McGraw-Hill, Business & Economics, 866.
  - Moradi, M., Eskandar, H. & Elhaei Sahar, M. (2015). "Sensitivity of External Finance Resources to Cash Flow under Financial Constraints: Replacement Role of Tangible Fixed Assets". *Asset Management & Financing*, 4(2), 111-126 (in persian).
  - Navissi, F. & Naiker, V. (2006). "Institutional Ownership and Corporate Value". *Managerial Finance*, 3(32), 247-256.
  - Perotti, E. & Vesnaver, L. (2004). "Enterprise Finance and Investment in Listed Hungarian Firms". *Journal of Comparative Economics*, 32(1), 73-87.
  - Rahimian, N. & Janfada, R. (2014). "Corporate Governance and Financial Constraints (Investment-Cash Flow Sensitivity)". *Journal Management System*, 3(10), 25-46 (in persian).
  - Smith, C. (2007). "On Governance and Agency Issues in Small Firms". *Journal of Small Business Management*, 45(1), 176-178 (in persian).
  - Yang, J. (2015). "Equity and Debt Financing Constraints, McDonough School of Business". *Georgetown University*, Working Paper.
  - Zulfiquer, AliHaider, MingzhiLiU, YefengWang, YingZhang. (2018). "Government Ownership, Financial Constraint, Corruption and Corporate Performance: International Evidence". *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 53, 76-93.



## بررسی عوامل مؤثر بر شناسایی اموال دولت با استفاده از فازی تاپسیس (مورد مطالعه: استان یزد)

محسن حجازی<sup>۱</sup>، \*محمد رضا حاجی قاسمی<sup>۲</sup>، علیرضا دهقانی زاده بغدادآباد<sup>۳</sup>

۱. دانشجوی دکتری مدیریت بازاریابی، دانشگاه تهران، ایران.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه ملی تاجیکستان، تاجیکستان.

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد یزد، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۳/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۲۵

## The Investigation of Factors Affecting the Identification of Public-Sector Assets by Fuzzy Topsis (Case study: Yazd Province)

M. Hejazi<sup>1</sup>, M. Haji Ghasemi<sup>2</sup>, A. Dehghanizadeh Baghdadabad<sup>3</sup>

1. PhD. student of Marketing Management, Tehran University, Iran.

2. PhD. student of Accounting, Tajik National University, Tajik National .

3. M.A. in Accounting, Islamic Azad University, Yazd Unit, Iran

Received: 2018/6/15 Accepted: 2018/8/16

## Abstract

The purpose of this study is to investigate the factors affecting the proper identification of public-sector assets in executive organizations, which has become increasingly apparent to administrators and decision makers of executive agencies, due to the presentation of the "style and timing of initial identification, dismissal and assignment of government assets". This study was a applied and survey study. First, by investigating the research literature, related laws and interviewing experts, 13 barriers were identified and classified into three groups of human, organizational and legal barriers. The data gathering method is a researcher made questionnaire and statistical population consists of the financial controller and the property experts of the government organizations of Yazd province. To ranking alternatives (barriers to proper identification of property) has been used fuzzy concepts and numbers rather than verbal variables and TOPSIS due to its simplicity and efficiency. The results of the study showed that two legal barriers were identified as most important that are "barriers to legal registration of property (such as seizure, transfer, ownership without legal documentation, etc)" and "weakness of laws and regulations in asset valuation".

**Keywords:** Identification of Public-Sector Assets, Fuzzy TOPSIS, Human Barriers, Organizational Barriers, Legal Barriers.

**JEL Classification:** H50

## چکیده

هدف این پژوهش، بررسی عوامل مؤثر بر شناسایی صحیح اموال دولت در دستگاه‌های اجرایی است که با توجه به ابلاغ "شیوه‌نامه نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری و واگذاری دارایی‌های دولت"، اهمیت این امر بر مدیران و تصمیم‌گیرندگان دستگاه‌های اجرایی بیشتر نمایان شده‌است. این مطالعه، از نوع کاربردی و پیمایشی بوده که در ابتدا با بررسی ادبیات پژوهش، قوانین مربوط و مصاحبه با خبرگان امر، تعداد ۱۳ مانع شناسایی شد و در سه گروه موانع انسانی، سازمانی و قانونی طبقه‌بندی گردید. روش گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه محقق ساخته است و جامعه آماری پژوهش را ذی‌حسابان و کارشناسان اموال دستگاه‌های اجرایی استان یزد تشکیل می‌دهند. برای ارزیابی گزینه‌ها (موانع شناسایی صحیح اموال)، از مفاهیم و اعداد فازی به‌منظور رتبه‌بندی گزینه‌ها و به دلیل سادگی و کارایی از روش TOPSIS استفاده گردیده‌است. نتایج پژوهش نشان داد که دو مانع قانونی "موانع ثبت قانونی اموال (نظیر تصرفی، واگذاری، بدون سند مالکیت، بدون مستندات قانونی و...)" و "ضعف قوانین و آیین‌نامه‌ها در ارزش‌گذاری دارایی‌ها" به‌عنوان مهمترین موانع شناسایی شدند.

**واژه‌های کلیدی:** شناسایی اموال دولتی، فازی تاپسیس، موانع انسانی، موانع سازمانی، موانع قانونی.

**طبقه‌بندی موضوعی:** H50

## مقدمه

اهمیت مدیریت دارایی‌های عمومی برای دولت‌ها در سراسر جهان شناخته شده است. با این وجود، کاربرد آن همیشه ساده نیست زیرا مشکلات زیادی در ارتباط با مدیریت دارایی‌های عمومی وجود دارد (کیگل<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳؛ کگانووا و نایار استون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰).

پژوهش‌های انجام‌گرفته در حوزه مدیریت دارایی‌های بخش عمومی<sup>۳</sup>، مسائلی نظیر عدم توجه و علاقه مدیران ارشد سازمان‌ها، دخالت‌های سیاسی، تحلیل‌های مالی ضعیف، کوتاه‌مدت‌نگری، عدم منابع کافی سرمایه‌های انسانی و مالی و فقدان داده‌های واقعی و مهم، به‌عنوان چالش‌های مدیریت دارایی‌های بخش عمومی معرفی نموده‌اند. یکی از مشکلات عمده‌ای که همواره برای دولت‌ها وجود دارد، نبود داده در مورد اندازه واقعی دارایی‌های بخش عمومی و ارزش‌گذاری آن است (وایت<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱).

در ایران نیز عدم دسترسی به اطلاعات قابل اتکا از میزان اموال و دارایی‌های بخش عمومی، نبود بانک اطلاعاتی یکپارچه از اموال و دارایی‌های دولت و همچنین عدم وجود سازوکاری برای شناسایی دارایی‌های دولت جهت بهبود فرایندهای تصمیم‌گیری در واگذاری و نقل و انتقال آن‌ها و تأمین منابع مالی پایدار و استفاده بهینه از تمام ابعاد دارایی‌های دولت از جمله ضعف‌های مهم مدیریت نوین دولتی به‌شمار می‌آید (غبدیان و همکاران، ۱۳۹۶).

منظور از اموال دولت، اموالی است که توسط وزارتخانه‌ها، مؤسسات و یا شرکت‌های دولتی خریداری می‌شود، یا به هر طریق قانونی دیگر به تملک دولت درآمده یا در می‌آیند. اموال بخش عظیمی از دارایی‌های دولت را در ایران تشکیل می‌دهد، به طوری که هر ساله مبالغ هنگفتی از بودجه عمومی کشور صرف خرید و جایگزینی آن‌ها می‌گردد (شیخ ودودی، ۱۳۸۹).

در مبحث شناخت دارایی‌ها صاحب‌نظران و دانشمندان بین‌المللی نظرات گوناگونی ارائه نموده‌اند. رولز و همکاران<sup>۵</sup> (۱۹۹۸)، شناخت تمام دارایی‌ها نظیر زمین زیر جاده‌ها، دارایی‌های زیربنایی و میراث ملی را با این استدلال توصیه می‌کنند که مبانی حسابداری تعهدی باید اطلاعات مفیدی برای تصمیم‌گیری در زمینه کارایی دولت ارائه کند، بنابراین شناخت تمام دارایی‌های دولت در صورت‌های مالی، نخستین

گام در جهت ارتقای مدیریت و پاسخگویی است. والکر و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۰۰)، گزارش اموال دولتی را از نظر مدیریت بر دارایی‌ها مورد ارزیابی قرار می‌دهند. آن‌ها گرچه به تفاوت‌های اساسی میان زیرساخت‌های بخش خصوصی و دولت توجه دارند اما شناخت اموال دولتی نگهداری شده را مورد تأکید قرار می‌دهند. آن‌ها بر اساس این حقیقت که اموال دولتی نیاز به اتخاذ تصمیمات مهمی در رابطه با مدیریت، تعمیرات و نگهداشت آن‌ها دارد، با اتخاذ رویکرد مبتنی بر استفاده‌کننده اطلاعات، ترکیبی از اطلاعات مکمل و افشای غیرمالی را پیشنهاد می‌کنند.

شناخت دارایی‌های دولت در ایران تا قبل از سال ۱۳۹۴ به‌طور جدی مورد توجه قرار نگرفته بود. به‌عبارت بهتر تا آن تاریخ، غالباً آمار اموال منقول که در اختیار مسئول مربوطه بود، نگهداری می‌شد تا در پایان مسئولیت، به دولت بازگردانده شود. این در حالی است که دارایی‌های اصلی و مولد دولت در بخش غیرمنقول که ارزش بسیار بالایی دارد نه تنها شناسایی نشده بود بلکه از ظرفیت آن‌ها برای ارزش‌آفرینی استفاده نمی‌گردید. بدین منظور وزارت امور اقتصاد و دارایی با همکاری سازمان حسابرسی به تدوین مبانی نظری شناخت دارایی‌های دولت در قالب "مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی" پرداخت. سپس تدوین و تالیف استانداردهای حسابداری بخش عمومی ادامه یافت که اکنون نیز ادامه دارد. پس از این مراحل و با اجرایی شدن نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی در دستگاه‌های اجرایی از سال ۱۳۹۴، لزوم شناسایی اموال دولت به تفکیک و ارزش‌گذاری آن‌ها جهت کنترل بیشتر، انعکاس در صورت‌های مالی و تجزیه و تحلیل‌های آتی بر اساس صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی همراه، بیش از پیش احساس شد. در این راستا اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۹۵ دستورالعملی تحت عنوان "شیوه‌نامه نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری و واگذاری دارایی‌های دولت" که براساس استانداردهای شماره ۵ و ۶ و ۷ حسابداری بخش عمومی تدوین شده بود به اداره کل‌های امور اقتصادی استان‌ها جهت اجرا در دستگاه‌های اجرایی ابلاغ نمود. از آنجا که طرح شناسایی اموال برای اولین بار در دستگاه‌های اجرایی پیاده‌سازی می‌شد، مشکلاتی برای اجرای این طرح وجود داشت. لذا این پژوهش برآنست تا به عوامل مؤثر بر موانع شناسایی صحیح اموال دولت از دیدگاه ذی‌حسابان و کارشناسان اموال دستگاه‌های اجرایی در استان یزد پردازد و بدین طریق، نتایج بهتری برای پیاده‌سازی طرح

1. Cagle
2. Kaganova & Nayyar-Stone
3. Public sector asset management (PSAM)
4. White
5. Rowels et al

در آینده حاصل گردد. متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورت‌های مالی است.

### مبانی نظری

**معیارهای اصلی شناخت:** به ویژگی‌هایی اطلاق می‌شود که هر قلم باید دارا باشد تا در صورت‌های مالی منعکس گردد. این بیانیه، دو معیار را به‌عنوان معیارهای اصلی شناخت معرفی می‌کند:

۱) یک قلم باید منطبق با تعریف یکی از عناصر صورت‌های مالی باشد،

۲) قابل اندازه‌گیری باشد.

اصطلاح قابل اندازه‌گیری، به معنای تعیین مبلغ پولی یک عنصر با اطمینان معقول است. هرچند احراز هر دو معیار اصلی شناخت عنوان گردید و ویژگی‌های لازم برای شناخت هستند، اما قبل از تصمیم‌گیری در مورد شناخت، موارد دیگری نیز باید مدنظر قرار گیرد. از جمله می‌توان به اندازه‌گیری یک خاصه مناسب، ارزیابی اهمیت و تحلیل هزینه-منفعت شناسایی یک قلم اشاره نمود. بنابراین یک قلم ممکن است دارای معیارهای اصلی شناخت باشد اما به دلیل ملاحظات یاد شده، شناسایی نشود.

با عنایت به اجرایی شدن استانداردهای حسابداری بخش عمومی از ابتدای سال ۱۳۹۴ و لزوم تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردها، ضروری است دارایی‌های ثابت مشهود، موجودی‌ها و دارایی‌های نامشهود (موضوع استانداردهای شماره ۵، ۶ و ۷) با روش یکسانی طبقه‌بندی و گزارش شوند. هدف دستورالعمل "شیوه‌نامه نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری و واگذاری دارایی‌های دولت" ایجاد وحدت رویه واحدهای گزارشگر در شناسایی و گزارشگری دارایی‌های فوق می‌باشد. هر یک از واحدهای گزارشگر برای شناخت دارایی‌ها ملزم به طراحی برنامه اجرایی در این خصوص می‌باشند. این برنامه باید شامل مراحل زیر باشد:

۱- مستندسازی انواع دارایی‌های نگهداری شده توسط واحد گزارشگر (لیست کردن دارایی‌ها)؛

۲- ارزیابی صحت و کامل بودن اطلاعات موجود در هر طبقه؛

۳- تعیین طبقات دارایی‌ها که در فهرست حساب‌ها و صورت‌های مالی مورد استفاده قرار خواهد گرفت؛

۴- تعیین رویه‌های حسابداری برای هر طبقه طبق استاندارد؛

۵- تعیین مانده افتتاحیه صحیح برای هر طبقه،

۶- استقرار سیستم‌ها برای پشتیبانی از الزامات مستمر حسابداری تعهدی (اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار،

با اجرای حسابداری تعهدی در دولت، از شناسایی اموال دولتی به گونه‌ای که تمام اموال منقول و خصوصاً غیرمنقول را در قالب دستوالعمل‌های جدید دربرگیرد، زمان زیادی نگذشته است. مطالعه ادبیات بین‌المللی پژوهش در بحث شناسایی اموال دولت نشان می‌دهد که مبحث شناخت دارایی‌های دولت همواره مورد بحث بوده است.

چنگ و هریس (۲۰۰۰)، بیان می‌دارند که شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های تحصیل شده از محل هدایا ضرورت ندارد اما در مورد دارایی‌های تحصیل شده از محل تسهیلات، افشا بدون در نظر گرفتن استهلاک الزامی است و ایجاد دارایی از طریق درآمدهای جاری مستلزم افشا و محاسبه استهلاک است (به نقل از غبديان و همکاران، ۱۳۹۶).

والکر و همکاران (۲۰۰۰)، بر شناخت دارایی‌های زیربنایی نگهداری شده توسط دستگاه‌های اجرایی تأکید کردند. این پژوهشگران با توجه به این واقعیت که دارایی‌های زیربنایی مستلزم اتخاذ تصمیمات مهمی در رابطه با مدیریت، تعمیرات و نگهداشت آن‌ها توسط مدیریت است، با اتخاذ رویکرد مبتنی بر استفاده‌کنندگان اطلاعات، ترکیبی از اطلاعات مکمل و افشای غیرمالی مانند وضعیت فیزیکی دارایی‌های زیربنایی و هزینه نگهداری، تعمیر و بهسازی آن‌ها را پیشنهاد می‌کنند.

اما در ایران و در قانون محاسبات عمومی تعریف صریحی از اموال نشده ولی آنچه که از مقررات دستگاه‌های اجرایی برمی‌آید منظور دارایی‌هایی است که هر یک از دستگاه‌های اجرایی از محل اعتبارات مربوط خریداری یا احداث می‌نمایند و یا از هر طریق قانونی به تملک آن‌ها درمی‌آید و یا به آن‌ها اهداء می‌شود. اموال دولت اموالی است که توسط وزارتخانه‌ها و یا مؤسسات دولتی خریداری می‌شود یا به هر طریق قانونی دیگر به تملک دولت درآمده یا در می‌آیند (وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۲).

سازمان حسابرسی، به منظور شناخت اموال دولت، "مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی" مبانی شناخت دارایی‌های دولت را در دو عنوان "تعریف شناخت" و "معیارهای اصلی شناخت" به شرح موارد زیر مطرح نموده است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۵).

**شناخت:** اصطلاح شناخت به فرایند انعکاس یک عنصر در صورت‌های مالی یک واحد گزارشگر اشاره دارد. شناخت،

۱۳۹۵).

واشیچک و رویه (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "اصلاح مدیریت دارایی‌های بخش دولتی در جهت توسعه اقتصادی: وضعیت جاری کرواسی و بوسی‌هرزگوین و دیدگاه بین‌المللی" به فرایند مدیریت دارایی‌های بخش دولتی پرداخته‌است. در این پژوهش بر لزوم مدیریت صحیح اموال دولتی به‌عنوان یکی از عوامل مهم و نقش‌آفرین در ایجاد محیط کارآفرینانه حمایتی و افزایش رقابتی‌بودن در کل فضای اقتصادی کشور تأکید می‌کند. بر اساس بررسی‌های انجام‌گرفته در کشور کرواسی و الگوسازی تجربه‌های کرواسی برای بوسی‌هرزگوین، چنین مشخص گردید که برداشت کلی نادرست از تعاریف اموال دولتی در سطح ملی و محلی، فقدان طبقه‌بندی مناسب از اموال دولتی، تعارض در مالکیت اموال دولتی و اختیار استفاده و مدیریت اموال، باعث کاهش سرعت انجام اصلاح مدیریت اموال دولتی شده‌است.

وایت (۲۰۱۱)، پژوهشی با هدف تبیین روند توسعه‌ی مدیریت دارایی‌های بخش دولتی در انگلستان، برای یک بازه زمانی ۳۰ ساله از دهه‌ی ۱۹۸۰ انجام داده‌است. این پژوهش بر اساس ترتیب تاریخی به بررسی گزارش‌ها، مطالعات و پژوهش‌های انجام‌گرفته در دانشگاه‌ها، مؤسسات حسابرسی، مشاوران، سازمان‌های دولتی و اقتصاددانان برجسته پرداخته‌است. نتایج این پژوهش نشان داده‌است که تمرکز و توجه دولت به مدیریت دارایی‌ها در طی سال‌های مختلف تغییر می‌کند و این تغییر اغلب بر اساس محدودیت‌های اقتصادی است که به مواردی نظیر اختیار دستگاه‌هایی اجرایی در سطح محلی برای مدیریت دارایی‌ها یا تأکید بر استفاده بهینه‌تر از دارایی‌ها، اشاره می‌کند. در نهایت با توجه به شرایط زمانی کشور انگلستان، بیان می‌کند که راهبرد درگیرنمودن بخش خصوصی، منجر به ایجاد راه‌حل‌هایی برای بهبود کارایی و تولید نقدینگی خواهد شد.

هانیس و همکاران (۲۰۱۰)، در پژوهشی به بررسی شیوه‌های مدیریت دارایی‌های عمومی در کشورهای توسعه‌یافته، به ویژه عناصر مدیریت دارایی‌های عمومی و قابلیت انتقال آن به کشورهای در حال توسعه پرداختند. در این راستا مطالعه موردی برای دستیابی به این هدف انتخاب و با استفاده از مصاحبه و یک گروه کانونی انجام شد. این مطالعه نشان داد که در چارچوب مدیریت دارایی‌های عمومی، شناسایی مناسب دارایی، تجزیه و تحلیل نیاز دارایی‌های عمومی، چرخه عمر دارایی و اندازه‌گیری‌های عملکرد، عناصری مهم هستند که باید مورد بررسی قرار گیرند. این عناصر قابل انتقال و قابل اعمال در دولت‌های محلی کشورهای در حال توسعه هستند. یافته‌های این مطالعه

تجربه بین‌المللی مدیریت دارایی‌های عمومی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه، موانعی را جهت شناسایی اموال دولتی معرفی نموده‌است. واشیچک و رویه<sup>۷</sup> (۲۰۱۸) و گروبویشیچ و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۰۹)، مدیریت اموال دولتی به‌صورت کارا را به‌عنوان مهمترین چالش دولت در کشورهای در حال توسعه معرفی نموده‌اند. فقدان چارچوب کلی سیاست‌گذاری، مدیریت پرانگنده و نامنظم اموال دولتی؛ اطلاعات قابل اعتماد و قابل اتکا که باعث خطا در ارزش‌گذاری دارایی‌ها می‌شود، بودجه‌ریزی برای انجام اقدامات مدیریت دارایی‌ها و ارزیابی عملکرد شناسایی اموال دولتی؛ ناکارایی اقتصادی مرتبط با اموال دولتی؛ فقدان شفافیت و مسئولیت‌پذیری را به‌عنوان موانع شناسایی و مدیریت اموال دولتی معرفی نموده‌اند. به‌طور کلی در پژوهش‌های بین‌المللی (به‌عنوان مثال: واشیچک و رویه، ۲۰۱۸؛ رویه و همکاران، ۲۰۱۴؛ هانیس و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۰؛ گروبویشیچ و همکاران، ۲۰۰۹) بر رفتار انفعالی را به‌عنوان مهمترین آفت شناسایی اموال دولتی تأکید نموده‌اند.

پژوهش‌های انجام‌گرفته در ایران در حوزه شناسایی اموال دولتی از دیدگاه اقتصادی و حسابداری بسیار محدود است و اکثر پژوهش‌ها به واکاوی مبانی فقهی و حقوقی اموال عمومی (نظیر: منصوریان و سعدی، ۱۳۹۶؛ کرمی و مختاری‌دستبانی، ۱۳۹۶؛ کرمی، ۱۳۹۵؛ آجری‌آیسک، ۱۳۹۵ و فتاحی، ۱۳۹۴) پرداخته‌است. عدم محاسبه استهلاک دارایی‌ها، عدم ثبت دقیق سرفصل‌های اموال و نواقص قانونی (قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه، دستورالعمل‌های حسابداری) (رستمی و بیگزاده‌عباسی، ۱۳۹۴)، عوامل انسانی (مشکلات کارکنان و مدیران) و فشارهای محیطی بر مولدسازی و مدیریت دارایی‌های سازمان‌های دولتی (غبدیان و همکاران، ۱۳۹۶)، از مهمترین موانع شناسایی شده در ادبیات پژوهش داخلی می‌باشند. با توجه به رویه‌های جدیدی که در بحث شناسایی اموال در دولت صورت گرفته لزوم بررسی و بازنگری موانع شناسایی اموال بیش از پیش احساس می‌شود که در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است.

### پیشینه پژوهش

در زمینه پژوهش‌های انجام‌گرفته، نزدیک‌ترین پژوهش‌ها از بعد موضوعی، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

7. Vašiček & Roje
8. Grubišić et al
9. Hanis et al

توزیع آن بین خبرگان،  
 - تشکیل ماتریس فازی بر اساس داده‌های پرسش‌نامه،  
 - تعیین امتیاز گزینه‌ها با استفاده از تاپسیس فازی و  
 رتبه‌بندی موانع،  
 - ارزیابی و تحلیل نتایج.

### روش تاپسیس فازی

در بسیاری از موارد واقعی، مدل اولویت‌دهی و رتبه‌بندی انسانی همراه با عدم قطعیت است و تصمیم‌گیرندگان ممکن است مردد و دودل باشند و نتوانند با مقادیر قطعی قضاوت کنند (چان و کومار<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۷؛ شیور و شیه<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۶).

تصمیم‌گیرندگان اغلب به قضاوت‌های فاصله‌ای بیشتر از قضاوت با مقادیر قطعی علاقه‌مند هستند (امیری، ۲۰۱۰). بنابراین یکی از مشکلات تاپسیس مرسوم، استفاده از مقادیر قطعی در فرایند ارزیابی است. استفاده از نظریه مجموعه فازی (زاده، ۱۹۶۵)، به تصمیم‌گیرندگان اجازه می‌دهد تا از اطلاعات کیفی، ناقص، غیرقابل دسترس و تاحدی حقایق ناخودآگاهانه در مدل تصمیم استفاده کنند (کولاک و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۵).

بنابراین، تاپسیس فازی برای حل مشکلات رتبه‌بندی ایجاد شده است. روش تاپسیس فازی اونات و سونر<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۸)، در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است.

در پژوهش پیش‌رو برای انجام تاپسیس فازی، از عدد فازی مثلثی، به دلیل سهولت استفاده این عدد برای تصمیم‌گیرندگان در محاسبه، استفاده می‌شود. به علاوه، برخی پژوهشگران مدل‌سازی با اعداد فازی مثلثی را روشی مؤثر برای فرموله کردن مشکلات تصمیم‌گیری، در جایی که اطلاعات در دسترس ذهنی و غیردقیق هستند، معرفی کرده‌اند (چانگ‌یه و وانگ<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۷).

جامعه آماری این پژوهش در زمان استفاده از نظرات خبرگان، ذی‌حسابان مستقر در دستگاه‌هایی اجرایی و کارشناسان اموال دستگاه‌ها بوده، که بر اساس آمار جمع‌آوری شده تعداد آن‌ها برابر ۱۱۴ نفر می‌باشد. با توجه به تمایل خبرگان جهت همکاری در تکمیل پرسش‌نامه، تعداد ۶۳ پرسش‌نامه توسط خبرگان به صورت صحیح تکمیل گردید و داده‌های به دست آمده از این پرسش‌نامه‌ها، مبنای تحلیل قرار گرفتند.

اطلاعات مفیدی برای سیاست‌گذاران دولت محلی، محققان و کارشناسان مدیریت دارایی برای ایجاد چارچوبی مناسب به سمت کارایی و تأثیرگذاری بیشتر دولت محلی در مدیریت دارایی‌های خود و همچنین افزایش کیفیت خدمات بخش عمومی فراهم می‌کند.

غبدیان و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی موانع و مشکلات سیستم‌های حسابداری گزارشگری مالی دولتی در مولدسازی و مدیریت دارایی‌ها در ایران پرداختند. پس از تحلیل داده‌ها با استفاده از روش دوجمله‌ای، نتایج نشان داد که موانع و مشکلات کارکنان، مدیران و سایر فشارهای محیطی تأثیر معنادار بر مولدسازی و مدیریت دارایی‌های سازمان‌های دولتی دارند.

رستمی و بیگزاده عباسی (۱۳۹۴)، به بررسی و اولویت‌بندی مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق نشان داد که کارشناسان مذکور بر این عقیده هستند که در اولویت‌بندی مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال عوامل ساختاری (عدم محاسبه استهلاک دارایی‌ها، عدم محاسبه بهای تمام‌شده فعالیت‌ها، عدم ثبت دقیق سرفصل‌های اموال) و عوامل محیطی (قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه، دستورالعمل‌های حسابداری) جزء مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال به حساب می‌آید.

دهگان و همکاران (۱۳۹۰)، پژوهشی با عنوان تأثیر عملکرد اداره اموال دولتی و اوراق بهادار بر حفظ و حراست از اموال منقول دستگاه‌های اجرایی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان بین عملکرد اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار و حفظ و حراست از اموال منقول دستگاه‌های اجرایی رابطه معناداری دارد.

### روش شناسایی پژوهش

در این پژوهش از روش تاپسیس فازی برای رتبه‌بندی عوامل مؤثر در شناسایی صحیح اموال دولتی بر اساس نظرات ذی‌حسابان و کارشناسان اموال دستگاه‌های اجرایی استان یزد (که به‌عنوان خبرگان در نظر گرفته شده‌اند) انجام شده است. در این راستا و به منظور اجرای پژوهش مراحل زیر انجام شد:

- تعریف و بیان مسأله،

- تعیین موانع مؤثر بر شناسایی صحیح بر اساس ادبیات پژوهش و قوانین و آیین‌نامه‌های مرتبط نظیر قانون محاسبات عمومی و مصاحبه ابتدایی با خبرگان،

- تدوین پرسش‌نامه بر اساس موانع شناسایی شده و

10.Chan & Kumar

11.Shyur & Shih

12.Kulak et al

13.Onut & Soner

14.Chang, Yeh & Wang

## یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخگویان شامل جنسیت، میزان تحصیلات، شغل، سابقه خدمت در جدول ۱ به‌طور خلاصه آمده است.

هر معیار وزن مناسبی اختصاص دادند. در نهایت، بر اساس نظر کارشناسان ماتریس میانگین تصمیم فازی برای موانع شناسایی صحیح اموال دولتی ایجاد شد.

## ارزیابی گزینه‌های تصمیم و رتبه‌بندی

پس از اینکه ماتریس تصمیم فازی ایجاد شد، گام بعدی محاسبه ماتریس تصمیم موزون فازی است. همان‌طور که بیان گردید، در پژوهش حاضر، معیارها نظرات خبرگان می‌باشد و با توجه به همگن بودن جامعه خبرگان مورد نظر، وزن معیارها یکسان در نظر گرفته شد، بنابراین ماتریس تصمیم فازی به‌عنوان ماتریس موزون در نظر گرفته می‌شود. سپس راه‌حل ایده‌آل مثبت فازی ( $FPIS, A^*$ ) و راه ایده‌آل منفی ( $FNIS, A^-$ ) محاسبه می‌شود. خبرگان، در ارزیابی موانع، از بین گزینه‌های بسیار پایین، پایین، متوسط، بالا و بسیار بالا، میزان اهمیت هر مانع در شناسایی صحیح اموال را مشخص می‌کرده‌اند و بر اساس داده‌ها مشخص گردید که تمام خبرگان، از تمام این گزینه‌ها استفاده نموده‌اند، بنابراین راه‌حل ایده‌آل مثبت فازی در تمام معیارها،  $(1/0, 1/0, 0/8)$  و راه‌حل ایده‌آل منفی فازی در تمام معیارها  $(0/0, 0/0, 0/2)$  می‌باشد. سپس فاصله اقلیدسی هر گزینه از  $A^*$  و  $A^-$  محاسبه می‌شود. پس از آن، نزدیکی به یک راه‌حل ایده‌آل به دست می‌آید. در جدول ۴ امتیاز هر یک از موانع شناسایی صحیح برای رتبه‌بندی و تعیین بااهمیت‌ترین مانع مشخص شده است.

## بحث و نتیجه‌گیری

ضرورت و اهمیت شناسایی اموال دولتی از یک طرف و اجرای نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی از طرف دیگر، شناسایی و ثبت اموال را برای دولت لازم و ضروری نموده است و در این راستا، وزارت امور اقتصادی و دارایی به‌عنوان متولی اصلی این کار، اقدام به تدوین شیوه‌نامه نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری و واگذاری دارایی‌های

## تعیین موانع شناسایی صحیح اموال دولتی

بر اساس مطالعه ادبیات پژوهش، قوانین و آیین‌نامه‌های مرتبط با شناسایی اموال دولتی قانون محاسبات عمومی، شیوه‌نامه شناسایی اموال وزارت امور اقتصاد و دارایی در سال ۱۳۹۵ و مصاحبه با ۱۰ نفر از خبرگان (۵ نفر از ذی‌حسابان و ۵ نفر از کارشناسان اموال) موانع شناسایی صحیح اموال دولتی همراه با کدهای در نظر گرفته شده در اجرای فرایند تاپسیس فازی به شرح جدول ۲ خلاصه می‌گردد.

## تعیین گزینه‌ها و معیارهای تصمیم‌گیری

با توجه به این‌که در پژوهش حاضر، به رتبه‌بندی موانع شناسایی صحیح اموال می‌پردازند، گزینه‌های تصمیم‌گیری، موانع شناسایی می‌باشد، که در جدول ۱ ذکر شده است. برای معیارهای تصمیم‌گیری نیز از نظرات کارشناسان و خبرگان استفاده شده و بنابراین معیار ارزیابی و رتبه‌بندی، نظرات خبرگان می‌باشد.

## تشکیل ماتریس فازی

مقادیر زبانی برای بررسی گزینه‌های تصمیم مورد استفاده قرار گرفته‌اند. توابع عضویت این مقادیر کلامی و اعداد مثلثی فازی مربوط به این متغیرها، در جدول ۳ نشان داده شده است. در هنگام عمل، اغلب مناسب است که با اعداد فازی مثلثی (TFNs)، به دلیل سادگی و مفید بودنشان در درک بهتر و پردازش اطلاعات در محیط فازی کار شود. بنابراین در پژوهش حاضر، اعداد فازی مثلثی انتخاب شده است. بر اساس متغیرهای زبانی (جدول ۲)، تیم تصمیم‌گیری گزینه‌های تصمیم را مورد بررسی قرار داده و بر اساس آن به

جدول ۱. آماره توصیفی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخگویان

جنسیت	مرد	زن	میزان تحصیلات	کارشناسی	کارشناسی ارشد
فراوانی	۵۸	۵	فراوانی	۲۰	۴۳
درصد	۹۲/۰	۸/۰	درصد	۳۱/۷	۶۸/۳
شغل	ذی حساب	کارشناس اموال	سابقه خدمت		
فراوانی	۴۲	۲۱	میانگین	میانه	واریانس
درصد	۶۶/۶	۳۳/۴	۲۱/۴	۲۱/۶	۱۰۲/۷

جدول ۲. موانع شناسایی صحیح اموال دولتی

ردیف	طبقه	کد	مانع
۱	انسانی	H1	کوتاهی و اهمال در مستندسازی توسط کارشناسان دستگاه
۲		H2	عدم شناسایی صحیح اموال در گزارشگری سال‌های ۹۵ و ۹۶ بر اساس شیوه‌نامه شناسایی اموال وزارت اقتصاد
۳		H3	کیفیت اطلاعات جمع‌آوری شده (نظیر صحت و کامل بودن) در دستگاه
۴		H4	شناسایی نادرست طبقه اموال
۵	سازمانی	O1	عدم اهمیت به لیست کردن دارایی‌ها توسط تصمیم‌گیرندگان دستگاه
۶		O2	ضعف در کنترل خرید اموال
۷		O3	رویه‌ها و فرایندهای تأیید و تصویب اموال شناسایی شده توسط دستگاه
۸		O4	کمبود کمی و کیفی نیروی انسانی مورد نیاز جهت شناسایی اموال
۹	قانونی	L1	عدم تبیین ویژگی‌های اموال جهت برکناری دائمی (مازاد و ناباب، اسقاطی یا حادثه‌دیده) توسط سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان
۱۰		L2	ضعف قوانین و آیین‌نامه‌ها در ارزش‌گذاری دارایی‌ها
۱۱		L3	عدم استفاده از متخصصان تأییدشده (نظیر کارشناس رسمی دادگستری) در کارگروه ارزیابی اموال بر اساس شیوه‌نامه شناسایی اموال وزارت اقتصاد
۱۲		L4	عدم تبیین دقیق و شفاف از شناسایی و ارزش‌گذاری اموال میراث ملی و موقوفه
۱۳		L5	موانع ثبت قانونی اموال (نظیر تصرفی، واگذاری، بدون سند مالکیت، واگذاری بدون مستندات قانونی و...)

جدول ۳. مقادیر کلامی و اعداد فازی

توابع عضویت	اعداد فازی	متغیرهای کلامی
	(۰/۰ و ۰/۰ و ۰/۲)	بسیار پایین (VL)
	(۰/۰ و ۰/۲ و ۰/۴)	پایین (L)
	(۰/۲ و ۰/۴ و ۰/۶)	متوسط (M)
	(۰/۶ و ۰/۸ و ۱/۰)	بسیار بالا (VH)
	(۰/۸ و ۱/۰ و ۱/۰)	عالی (E)

جدول ۴. نتایج محاسبات نهایی

میانگین رتبه هر طبقه	طبقه	رتبه	FC	D <sup>-</sup>	D <sup>*</sup>	کد
۹/۵	انسانی	۶	۰/۶۳۷۲	۱۱/۴۵	۶/۵۲	H1
		۱۰	۰/۵۲۵۳	۹/۵۵	۸/۶۳	H2
		۹	۰/۵۵۶۹	۱۰/۰۳	۷/۹۸	H3
		۱۳	۰/۳۹۵۶	۷/۴۳	۱۱/۳۵	H4
۸/۷۵	سازمانی	۱۲	۰/۴۴۶۶	۸/۱۱	۱۰/۰۵	O1
		۷	۰/۶۱۲۵	۱۰/۹۷	۶/۹۴	O2
		۱۱	۰/۴۸۰۴	۹/۰۹	۹/۸۳	O3
		۵	۰/۶۶۲۸	۱۱/۹۳	۶/۰۷	O4
۳/۶	قانونی	۴	۰/۷۰۱۶	۱۲/۳۵	۵/۲۱	L1
		۲	۰/۷۵۹۳	۱۳/۷۲	۴/۳۵	L2
		۳	۰/۷۲۳۱	۱۲/۹۵	۴/۹۶	L3
		۸	۰/۵۹۴۹	۱۰/۰۵	۷/۱۵	L4
		۱	۰/۸۲۵۲	۱۴/۳۵	۳/۰۴	L5

دولت نموده است. در این شیوه‌نامه فرایندها و الزامات انجام شناسایی و ثبت اموال ارائه گردیده است، بدیهی است انجام این کار، با موانع و چالش‌هایی روبه‌رو است. در این راستا پژوهش حاضر برای شناسایی موانع و رتبه‌بندی آن در جهت برنامه‌ریزی برای کاهش موانع و انجام اقدامات لازم در فرایند شناسایی و ثبت اموال انجام می‌گردد. بدین منظور از ادبیات پژوهش، قوانین مرتبط مطالعه و مصاحبه با خبرگان، تعداد ۱۳ مانع شناسایی گردید. این موانع در سه طبقه موانع انسانی، سازمانی و قانونی قرار گرفت که می‌توان این طبقه‌بندی را مبتنی بر سطوح درگیر در شناسایی و ثبت اموال در نظر گرفت. در شناسایی موانع، شرایط فعلی مدنظر دستگاه‌های اجرایی در نظر گرفته شد و سعی گردید صرفاً بر روی موانع موجود متمرکز شود، به‌عنوان مثال یکی از الزامات برنامه اجرایی شناسایی شده در شیوه‌نامه شناسایی اموال، استقرار سیستم جهت اجرایی شدن این طرح بوده است که با توجه به بررسی‌های انجام گرفته مشخص گردید در دستگاه‌های اجرایی، زیرساخت‌هایی نظیر سیستم‌های اطلاعاتی و نرم‌افزارهای حسابداری به‌طور مناسب وجود دارد و در این زمینه، عوامل مدیریتی می‌تواند به‌عنوان مانع عمل نماید. موانع شناسایی شده در قالب پرسش‌نامه‌ای تدوین شد و در اختیار ذی‌حسابان و کارشناسان اموال دستگاه‌های اجرایی قرار گرفت و پس از تکمیل پرسش‌نامه‌ها، موانع مطابق با روش TOPSIS رتبه‌بندی گردید.

بر اساس نتایج مشخص گردید مهمترین مانع در شناسایی صحیح اموال "موانع ثبت قانونی اموال (نظیر: تصرفی، واگذاری، بدون سند مالکیت، واگذاری بدون مستندات قانونی...)" می‌باشد. دلیل این امر بنابر داده‌های جمع‌آوری شده از مصاحبه با خبرگان را می‌توان عدم اهمیت قانون‌گذاران و برنامه‌ریزان در شناسایی اموالی که با ویژگی‌هایی نظیر تصرفی، واگذاری و... در اختیار دستگاه اجرایی بوده‌است، دانست. بالطبع مدیران اجرایی دستگاه‌ها نیز شناسایی چنین اموالی را در اولویت برنامه‌های خود مدنظر قرار نداده‌اند. در حال حاضر، با درخواست از وزارت اقتصاد و امور دارایی مبنی بر شناسایی اموال بر اساس شیوه‌نامه نحوه و زمان شناسایی اولیه، برکناری و واگذاری دارایی‌های دولت، دستگاه‌های اجرایی در مورد اموال تصرفی، واگذاری، بدون سند مالکیت و یا بدون مستندات قانونی و... با چالش‌های شناسایی، ثبت قانونی و حتی نحوه استفاده از آن مواجه شده‌اند.

مانع دوم از نظر اهمیت، مربوط به ضعف قوانین در مورد ارزش‌گذاری دارایی‌های دولت می‌باشد، بدین دلیل که در

فرایندهای مربوط به ارزش‌گذاری دارایی‌ها، ضعف‌هایی نظیر عدم استفاده از کارشناسان متخصص و نادیده گرفتن اهمیت فرد متخصص در ارزش‌گذاری و یا الزام سازمان‌ها به شناسایی اموال در بازه‌ی زمانی محدود مشاهده گردیده‌است. هر چند بر اساس آیین‌نامه، عدم استفاده از کارشناس رسمی دادگستری در شناسایی اموال به دلیل صرفه‌جویی هزینه‌ها بوده‌است، اما این کار می‌تواند با شناسایی دقیق اموال و انجام برنامه‌ریزی‌های آتی در جهت مدیریت صحیح و ارائه داده‌های مناسب برای تصمیم‌گیری و استفاده در نظام‌هایی نظیر نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی، نه تنها مقرون‌به‌صرفه، بلکه ارزشمند باشد.

مطابق با پژوهش حاضر، در پژوهش هنیس و همکاران (۲۰۱۰)، نیز موانع قانونی در زمینه برنامه‌ریزی دارایی، خرید، اجرایی، نگهداری و فرایند انهدام و کنارگذاری و همچنین عدم یکپارچگی و هم‌راستایی این قوانین از یکدیگر به‌عنوان موانع مدیریت دارایی‌ها در بخش عمومی ذکر کرده‌اند.

موانع انسانی نظیر عدم استفاده از متخصصان تأیید شده (نظیر کارشناسان رسمی دادگستری) در ارزیابی اموال و نیروی انسانی کافی و با کیفیت در شناسایی اموال نیز از مهمترین موانع می‌باشد که در این پژوهش در رده‌های سوم و پنجم قرار گرفته‌اند.

پژوهش وایت (۲۰۱۱)، نیز نقش سرمایه‌های انسانی را مورد بررسی قرار داده و عدم وجود سرمایه‌های انسانی کافی را به‌عنوان یکی از موانع معرفی کرده که با پژوهش حاضر مطابقت دارد.

### پیشنهاد‌های کاربردی

با عنایت به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌گردد، برای بهبود قوانین و مقررات موجود در زمینه شناسایی اموال، ابتدا جلسات هم‌اندیشی استانی با کارشناسان اموال یا دست‌اندرکاران مرتبط در دستگاه‌های اجرایی و حسابداران رسمی تشکیل شده و سپس بر اساس دیدگاه‌های کلان سیاست‌گذاری، بهبودهای لازم در قوانین و مقررات انجام شود و شیوه‌نامه‌های موجود برای پیاده‌سازی طرح، اصلاح گردد. علاوه بر این در جهت بهبود فرایندهای شناسایی اموال (هم از بعد رویه انجام کار و هم از بعد هزینه‌های انجام کار) برنامه‌ریزی جهت گروه‌بندی اموال و شناسایی اموال ارزشمندتر با اولویت بالاتر می‌باشد.

### منابع

- اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار. (۱۳۹۵). نحوه و



- دولتی در مولدسازی و مدیریت دارایی‌ها در ایران". فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۳(۲)، ۱۹۸-۲۰۸.
- فتاحی، مهدی. (۱۳۹۴). "نسبت بین نظرهای تفسیری شورای نگهبان و رویه‌ی قضایی درباره داوری راجع به اموال عمومی و دولتی". *مجله دانش حقوق عمومی*، ۴(۱۱)، ۸۸-۶۹.
  - کرمی، حامد؛ مختاری‌دستنائی، امین. (۱۳۹۶). "حقوق حاکم بر اموال نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران". *مجله تحقیقات حقوقی*، ۸۰، ۳۳۷-۳۶۱.
  - کرمی، حامد. (۱۳۹۵). "راهکارهای حقوقی حمایت از اموال عمومی". *مجله دانش حقوق عمومی*، ۱۶(۵)، ۲۲-۱.
  - کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی. (۱۳۹۵). *اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری بخش عمومی*. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
  - منصوریان، مصطفی؛ سعدی، حسینعلی. (۱۳۹۶). "بازشناسی فقهی حقوقی مالکیت از مالکیت دولتی با تأکید بر اصل ۴۴ قانون اساسی". *فصلنامه علمی-پژوهشی حکومت اسلامی*، ۸۵، ۱۲۸-۱۰۳.
  - وزارت امور اقتصادی و دارایی. (۱۳۷۲). *آیین‌نامه اموال دولتی*. مصوبه شماره ۱۰۴۲۴/ه، تهران: وزارت امور اقتصادی و دارایی.
  - *زمان شناسایی اولیه، برکناری دائمی و واگذاری دارایی‌های دولت (در راستای حسابداری بخش عمومی)*. تهران: وزارت امور اقتصادی و دارایی، دسترسی از <http://amvaledolati.mefa.ir>.
  - امینی، س. (۱۳۸۵). *مدیریت اموال* (چاپ اول). تهران: انتشارات مدیریت.
  - آجری‌آیسک، عاطفه. (۱۳۹۵). "بررسی حقوقی قابلیت خصوصی‌سازی اموال عمومی (مطالعه تطبیقی حقوق ایران و فرانسه)". *مجله پژوهشنامه بازرگانی*، ۷۸، ۲۰۲-۱۷۹.
  - دهگان، م؛ الماسی، ح؛ رحمدل، م. (۱۳۹۰). "تأثیر عملکرد اداره کل اموال دولتی و اوراق بهادار بر حفظ و حراست از اموال منقول دستگاه‌های اجرایی". *فصلنامه مدیریت کسب و کار*، ۹(۳)، ۲۵۸-۲۳۳.
  - رستمی، م؛ بیگزاده عباسی، ف. (۱۳۹۴). "بررسی و اولویت‌بندی مشکلات سیستم حسابداری دولتی در ثبت اموال". *کنفرانس بین‌المللی مدیریت، اقتصاد و مهندسی صنایع*، تهران، ۲۶ خرداد ۱۳۹۴.
  - شیخ ودودی، ا. (۱۳۸۹). *مجموعه‌ای از قوانین و مقررات اموال دولتی* (چاپ دوم). تهران: انتشارات شیخ ودود.
  - غبديان، م؛ دهنوی، م؛ قوام سعیدی، م. (۱۳۹۶). "بررسی موانع و مشکلات سیستم‌های حسابداری گزارشگری مالی *Theory and Practice*".
  - Grubišić, M., Nušinović, M. & Roje, G. (2009). "Towards Efficient Public Sector Asset Management". *Financial Theory and Practice*, 33(3), 329-362.
  - Hanis, M.H., Trigunarsyah, B. & Susilawati, C. (2010). "Elements of Public Asset Management Framework for Local Governments in Developing Countries". *8th International Conference on Construction and Real Estate Management (ICCREM 2010)*, 1-3, Royal on the Park Hotel, Brisbane.
  - Kaganova, O. & Nayyar-Stone, R. (2000). "Municipal Real Property Asset Management: An Overview of World Experience, Trends and Financial". *Journal of Real Estate Portfolio Management*, 6(4), 307.
  - Nogueira, S. & Jorge, F. (2016). "Explanatory Factors for The Use of the Financial Report in Decision Making: Evidence From Local
  - Amiri, M.P. (2010). "Project Selection for Oil-Fields Development by Using the AHP And Fuzzy TOPSIS Methods". *Expert Systems with Applications*, 37(9), 6218-6224.
  - Cagle, R.F. (2003). "Infrastructure Asset Management: An Emerging Direction". *AACE International Transactions*, PM21.
  - Chan, F.T.S. & Kumar, N. (2007). "Global Supplier Development Considering Risk Factors Using Fuzzy Extended AHP-Based Approach". *Omega*, 35(4), 417-431.
  - Chang, Y.H., Yeh, C.H. & Wang, S.Y. (2007). "A Survey and Optimizationbased Evaluation of Development Strategies Forthe Air Cargo Industry". *International Journal of Production Economics*, 106(2), 550-562.
  - Grubišić, M., Nušinović, M. & Roje, G. (2009). "Towards Efficient Public Sector Asset Management". *Financial*

- Government In Portugal”. *Spanish Accounting Review*, 11.
- Onut, S. & Soner, S. (2008). “Transshipment Site Selection Using the AHP and TOPSIS Approaches Under Fuzzy Environment”. *Waste Management*, 9(28), 1552-1559.
  - Roje, G., Vašiček, V. & Vašiček, D. (2014). “Accounting and Accountability in Public Sector Asset Management: The Role of Central Asset Register in Consolidating”. *Reporting and Utilizing Fixed Assets in Croatia*, 8th EIASM Public sector conference.
  - Rowles, T., Hutton, B. & Bellamy, S. (1998). “Accounting for Infrastructure Assets: The Case of Land Under Roads”. *Annual Conference of Accounting Association of Australia and New Zealand*, Adelaide.
  - Shyur, H.J. & Shih, H.S. (2006). “A Hybrid MCDM Model for Strategic Vendor Selection”. *Mathematical and Computer Modelling*, 44(7-8), 749-761.
  - Tudor, T. & Mutiu, A. (2005). “Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector”. *Studia Oeconomica*, 1(3), 36-51.
  - Vašiček, D. & Roje, G. (2018). “Public Sector Property Management Reform to Enhance the Economic Development: Croatia and Bosnia and Herzegovina Current State and International Perspectives”. *Journal of Economy and Business*, Special Issue, 436-461.
  - Walker, R.G., Clarke, F.L. & Dean G.W. (2000). “Options for Infrastructure Reporting”. *Abacus*, 36(2), 123-159.
  - White, A.D. (2011). “A Review of UK Public Sector Real Estate Asset Management”. *Journal of Corporate Real Estate*, 1(13), 6-15.
  - Zadeh, L.A. (1965). “Fuzzy sets”. *Information and control*, 8(3), 338-353.

## استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران: نگرش خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه

\*غریبه اسماعیلی کیا

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه ایلام، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۳/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۲۵

Establishment of the Audit Committee in the Public Sector in Iran:  
Attitudes of Experts, Professionals and Academics

\*Gh. Esmailikia

Assistant Professor in Accounting, Ilam University, Iran.

Received: 2018/6/10 Accepted: 2018/8/16

## Abstract

New public management has changed the management of the public sector by accepting private sector activities, and claims that the audit committee in public sector can also have similar value creations trends. Regarding the current reforms in Iran's public sector, the purpose of this study is to investigate the establishment of the audit committee in Iran's public sector using a mix (Qualitative-Quantitative) method. In the Qualitative section, by analyzing the views of 14 experts in two rounds of Delphi and in the Quantitative section by using Opinions of two groups profession (n=248) and academy (n=96) the findings showed that: The establishment of the audit committee will enhance the financial and operational accountability of the public sector, the establishment of this committee faces a number of challenges, and members of the committee should have a set of attributes to play their role effectively. Ultimately, academics Compared with members of the profession, have more strongly agreed to benefits and challenges of establishment and characteristics of the committee members. The results, while confirming the value creation of the audit committee in the environmental conditions of the Iran public sector, by determination of challenges of establishment and Members characteristics, it can help its Involved and Performers to establish and operate it successfully.

**Keywords:** Audit Committee, Public Sector, Delphi Method, Professional, Academics.

**JEL Classification:** M40, M48

## چکیده

مدیریت عمومی نوین با پذیرش فعالیت‌های بخش خصوصی، مدیریت بخش عمومی را تغییر داده و مدعی است که کمیته حسابرسی در بخش عمومی نیز می‌تواند روند خلق ارزش مشابهی داشته باشد. با توجه به تحولات در جریان در بخش عمومی ایران، هدف پژوهش حاضر بررسی استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران با به‌کارگیری روش ترکیبی (کیفی-کمی) است. در بخش کیفی با تحلیل دیدگاه‌های ۱۴ خبره در دو دور دلفی و در بخش کمی با استفاده از نظرات دو گروه حرفه (۲۴۸ نفر) و دانشگاه (۹۶ نفر) یافته‌ها نشان داد که استقرار کمیته حسابرسی باعث ارتقای پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی می‌شود، استقرار این کمیته با چالش‌های متعددی روبه‌رو می‌باشد و اعضای کمیته برای ایفای اثربخش نقش خود باید حائز مجموعه ویژگی‌هایی باشند. نهایتاً اینکه دانشگاهیان نسبت به اعضای حرفه، شدت موافقت بالاتری در رابطه با مزایا و چالش‌های استقرار و ویژگی‌های اعضای کمیته داشته‌اند. نتایج ضمن صحنه گذاشتن بر ارزش‌آفرینی کمیته حسابرسی در شرایط محیطی بخش عمومی ایران، با تعیین چالش‌های استقرار و ویژگی‌های اعضا می‌تواند به دست‌اندرکاران و مجریان مربوط در راستای استقرار و کارکرد موفقیت‌آمیز آن کمک نماید.

**واژه‌های کلیدی:** کمیته حسابرسی، بخش عمومی، روش دلفی، حرفه، دانشگاه.

طبقه‌بندی موضوعی: M40, M48

**مقدمه**

در حالی که رفتار غیراخلاقی در بخش شرکتی سهامداران یک شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد، رفتار غیراخلاقی در بخش عمومی بر همه مؤدیان و شهروندان تأثیر می‌گذارد. از این رو، راهبری در بخش عمومی به اندازه راهبری در بخش خصوصی حائز اهمیت می‌باشد و به همان میزان و حتی بیشتر نیز سزاوار و شایسته توجه است (ناشوا، ۲۰۰۵).

مصرف منابع عمومی در بخش دولتی از حجم بالایی برخوردار است (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹)، لیکن به دلیل نارسایی و ضعف‌های کنترل داخلی و فعالیت‌های نادرست و حتی مجرمانه، مبالغ مالی هنگفتی از دست می‌رود، این وضعیت پیامدهای مضر و گسترده‌ای بر توسعه و یا حتی برنامه‌های اجتماعی و اقتصادی یا سیاسی کشور دارد که منجر به از دست رفتن منابع موجود و ناچیز کشورها می‌شود و این در حالی است که نهادهای بخش عمومی فاقد رویه‌ها و سیستم‌های قوی در راستای بررسی و ارزیابی این‌گونه فعالیت‌ها هستند (بواکی، ۲۰۱۶).

در آغاز هزاره جدید شدت و وسعت ناکارآمدی‌ها در بخش عمومی، باعث مطرح شدن تقاضای گسترده شهروندان برای افزایش کارایی، اثربخشی و پاسخگویی گردید. در پاسخ به این تقاضا در اواخر دهه ۱۹۷۰، تحولات گسترده‌ای در مدیریت بخش عمومی بسیاری از کشورها رخ داد (OECD، ۲۰۰۲).

شاخصه تحولات مدیریت عمومی نوین، پذیرش مفاهیم و الگوهای مدیریت بخش خصوصی، معرفی فرایندهای شبه‌بازاری و قراردادی است، منطق و نگرش پشتوانه این رویکرد آن است که بهترین شکل پاسخگویی، پاسخگویی بازاری است، که در آن حداقل در اصول و پایه، دست نامرئی بازار مکانیسم پاسخگویی را فراهم می‌نماید (اوسبورن و گیبلر، ۱۹۹۲).

این تحولات با پذیرش فعالیت‌های مدیریت بخش خصوصی، فلسفه مدیریت در مورد چگونگی استفاده از وجوه حاصل از مالیات، مدیریت و گزارشگری آن را تغییر داده و تبیین نموده که کمیته حسابرسی در بخش عمومی می‌تواند روند خلق ارزش مشابهی در بخش خصوصی داشته باشد (وانگ، ۲۰۱۲).

بحران‌های مالی اخیر مجدداً توجه‌ها را بر راهبری سازمان‌ها متمرکز نموده، نهادهای بخش عمومی نیز از این بحران‌ها ایمن نیستند، رسوایی‌های اخیر در بخش عمومی نشان داد که راهبری در بخش عمومی نیز می‌تواند با

شکست مواجه شود (ناشوا، ۲۰۰۵).

ارتقای پاسخگویی، لازمه و پیش‌شرط دموکراسی مناسب و ارائه خدمات با کیفیت و پیشرفته است. کمیته حسابرسی ابزار پاسخگویی قانونی در بخش عمومی است (CAAFR، ۲۰۰۶).

به سختی می‌توان ادعا کرد که کمیته حسابرسی و لزوم استقرار آن مفاهیمی جدید و نوین‌اند، زیرا که مثال‌هایی از استقرار آن در بخش‌های خصوصی و عمومی وجود دارد که مربوط به سالیان پیشین است (گاتیر، ۲۰۰۷)، با این وجود، واقعیت این است که به موضوع کمیته حسابرسی در بخش عمومی توجه اندکی شده است.

دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی در کشور ما از لحاظ مقام تطبیق یا اعمال نظارت مالی به‌طور کلی به دو دسته تقسیم می‌شوند. دسته نخست دارای ذی‌حساب منصوب از سوی وزارت اقتصاد و دارایی در هر یک از نهادهای مذکور می‌باشند و دسته دوم مدیر مالی دارند که توسط رئیس نهادها به این سمت گمارده می‌شود (دستگاه‌های اجرایی که هیئت‌امانی اداره می‌شوند، دارای مدیر مالی هستند). در نهادهای دسته اول، عطف به تحولات گسترده نظام مالی و عملیاتی بخش عمومی کشور مبنی بر استقرار حسابداری تعهدی و استمرار این تحولات در برنامه‌های آتی تحت عنوان استقرار نظام بهای تمام شده و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، بدیهی است ساز و کارهای گزارشگری مالی و همچنین دیگر ابزارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی و به تبع آن نحوه نظارت و حسابرسی متفاوت خواهد بود و باید به تناسب این تحولات، تغییراتی در ساختار راهبری آن انجام پذیرد. در رابطه با نهادهای دسته دوم نیز، چون مدیران مالی این مؤسسات به صورت قانونی و مستقیم در برابر نهادهای نظارتی مستقل پاسخگو نیستند (باباجانی و بابایی، ۱۳۹۰).

لازمه ارتقای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی این نهادها تجدیدنظر در ساختار راهبری آن‌ها می‌باشد. علاوه بر این، نتایج حاصل از پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه کنترل‌های داخلی بخش عمومی نیز حاکی از وضعیت نامطلوب کنترل‌های داخلی و کاستی‌های آن عمده می‌باشد (اسماعیلی کیا و سلیمانی، ۱۳۹۷؛ حضوری و همکاران، ۱۳۹۴)، این شواهد و استدلال‌ها بر ضرورت طراحی و اجرای تغییراتی متناسب با تحولات مذکور در ساختار راهبری نهادهای بخش عمومی دلالت دارد. از آنجایی که کمیته حسابرسی ابزار عملی برای نهادهای دولتی در جهت بررسی

عمومی کشورمان و اهمیت به کارگیری کمیته حسابرسی به عنوان بخشی از تحولات در مدیریت بخش عمومی، بنابراین پژوهش حاضر کمیته حسابرسی در شرایط محیطی ایران را مورد بررسی قرار می‌دهد.

### مروری بر پیشینه پژوهش

در رابطه با کمیته حسابرسی در داخل کشور، پژوهش‌های چندانی صورت نپذیرفته است، تنها چند مورد محدود می‌باشد که در ادامه به طور خلاصه مرور می‌شوند، پس از آن و در ادامه پژوهش‌های خارج از کشور ارائه می‌شوند:

باباجانی و خنکا (۱۳۹۱)، ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان شهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی این نهادها را بررسی نمودند. نتایج پژوهش نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان شهرها موجب ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود.

باباجانی و بابایی (۱۳۹۰)، در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی" به بررسی ضرورت تشکیل واحدهای یاد شده در دانشگاه و ارزیابی ارتباط این واحدها با ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در آن مالی مؤسسات پرداختند. یافته‌های آن‌ها بیانگر آن بود که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی در این قبیل مؤسسات می‌شود.

حساس‌یگانه و جعفری (۱۳۸۷)، در مقاله‌ای ترویجی با عنوان "نقش کمیته حسابرسی در واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی" با بررسی ساختار کمیته حسابرسی، دیدگاه‌های سنتی و قانونی موجود برای بیان نقش کمیته حسابرسی در واحدهای عمومی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی در این واحدها را ارائه نموده است. تأثیر کمیته حسابرسی بر ساختار کنترل داخلی و رابطه متقابل کمیته حسابرسی با حساب‌رسان مستقل نیز از دیگر مباحث تشریح شده در این مقاله می‌باشد.

توماس و پورسل (۲۰۱۸)، در پژوهش خود، از تئوری رفتاری به مثابه یک "عدسی تفسیری" جهت تشریح فعالیت‌ها و تبیین اثربخشی کمیته‌های حسابرسی بهره برده و

مستقل و انجام نظارت لازم بر فرایند گزارشگری مالی دولتی، کنترل‌های داخلی و حسابرسی مستقل می‌باشد (CAAFR، ۲۰۰۶).

لذا استقرار آن کمکی اساسی برای بهبود راهبری سازمانی در بخش عمومی تلقی می‌گردد. تجارب حاصل از اجرای تحولات در کشورهای مختلف (برای مثال وینیرس و کوهن، ۲۰۰۴)، بیانگر آن بوده که صرفاً دخالت دادن نظر خبرگان در اجرای تحولات، بدون توجه و جلب نظر و حمایت‌های گروه‌ها و مؤسسات حرفه‌ای و دانشگاهیان، ممکن است منتج به عدم کسب نتایج دلخواه و نهایتاً عدم موفقیت پیاده‌سازی تحولات گردد. دلیل این امر آن است که مطابق با مدل "اقتضایی لادر" در تحولات حسابداری بخش عمومی، مؤسسات و نهادهای حرفه‌ای و دانشگاهیان می‌توانند در زمره گردانندگان یا پیش‌برندگان تحولات قرار بگیرند (لادر، ۲۰۰۱)، که نقشی محوری در اجرایی شدن و موفقیت تحولات بر عهده دارند.

لذا با اتکا به نتایج حاصل از این تجارب و با توجه به یافته‌های اسماعیلی کیا و ملانظری (۱۳۹۴) و باباجانی و همکاران (۱۳۹۲)، مبنی بر نقش پررنگ و با اهمیت نهادهای مذکور و به طور خاص نقش جامعه دانشگاهی در شرایط محیطی ایران در مورد تحولات حسابداری بخش عمومی، پژوهش حاضر ضمن توجه به دیدگاه‌های خبرگان، نگرش اعضای حرفه و دانشگاه نیز در رابطه با استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی مورد توجه قرار می‌دهد. بنابراین سؤال اصلی این پژوهش بدین شرح است که "خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با مزایا، چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران و ویژگی‌های اعضای آن چه نگرشی دارند؟"

لذا هدف پژوهش حاضر از یک سو شناسایی مزایا و چالش‌های استقرار کمیته‌های حسابرسی بخش عمومی ایران و از سوی دیگر تعریف تعیین ویژگی‌های اعضای این کمیته از دیدگاه اعضای حرفه و دانشگاه می‌باشد. هدف مذکور از این حقیقت نشئت می‌گیرد که نهادهای بخش عمومی عموماً بر مبنای قوانین و مقررات مختلفی تأسیس شده‌اند، لذا در مقایسه با بخش خصوصی وجوه اشتراک کمتری بین کشورهای مختلف در این رابطه وجود دارد. بر این اساس، به نظر می‌رسد که پایه‌گذاری کمیته حسابرسی و کنترل‌های داخلی بخش عمومی نیز به ساختار، قوانین و مقررات و نحوه عمل ویژه بخش عمومی هر کشور بستگی داشته باشد. همچنین با توجه به تحولات عمده در جریان در بخش

یافته‌هایی بدین مضمون گزارش نمودند: "رضایت مالی، استقلال برای اجتناب از تضاد منافع و انطباق با فعالیت‌های اخلاقی، پایه‌های راهبری اثربخش است". همچنین کمیته حسابرسی یکی از مکانیزم‌های نظارت بر ریسک‌های بخش عمومی و تیم مدیریت اجرایی است، به ویژه در شرایطی که بین منافع فردی با الزامات راهبری قانونگذاری، هنجارهای اجتماعی و انتظارات جامعه تضاد وجود داشته باشد. بنابراین کمیته حسابرسی اثربخش می‌تواند نظارت رفتاری بر فرایندهای راهبری فراهم نماید.

آکون و همکاران (۲۰۱۶)، با انجام مصاحبه و توزیع پرسش‌نامه بین کارکنان حسابداری وزارتخانه‌های نامیبا و استفاده از روش کیفی و به‌کارگیری تکنیک تحلیل محتوا، میزان استقرار کمیته حسابرسی بین این وزارتخانه‌ها را بررسی نمودند. یافته‌ها حاکی از آن بود که از ۱۷ وزارتخانه تنها ۲ دو وزارتخانه کمیته حسابرسی مستقر نموده‌اند. علاوه بر آن، قانونی مبنی بر اجبار استقرار کمیته حسابرسی توسط وزارتخانه‌ها وضع نشده است، همچنین هیچ مرجع و منشور رسمی برای استقرار کمیته حسابرسی وجود ندارد و وزارتخانه‌های نامیبا تاکنون فعالیت‌های راهبری ملی و بین‌المللی در رابطه با استقرار کمیته حسابرسی را نپذیرفته‌اند. اسلون و همکاران (۲۰۱۴)، در سندی با عنوان "بینش جهانی بخش عمومی: کمیته‌های حسابرسی مستقل در نهادهای بخش عمومی، اسناد منشور کمیته حسابرسی را تدوین نمودند. این سند، اطلاعاتی در مورد عضویت، مسئولیت‌ها و فرایندهای ایجاد، بازبینی و به‌روزرسانی کمیته حسابرسی ارائه نموده است. علاوه بر این، منشور به‌عنوان الگویی برای ارزیابی عملکرد کمیته حسابرسی نیز تلقی می‌گردد.

وانگ (۲۰۱۲)، در پژوهشی، نقش و عملکرد کمیته حسابرسی در بخش عمومی دولت ویکتوریا در ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و راهبری را بررسی قرار داده است. هدف پژوهش وی، شناسایی و تحلیل نقش کمیته‌های حسابرسی، ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی و وظایف و فعالیت‌های آنان با تمرکز بر نهادهای دولتی ویکتوریا بوده است. این پژوهش، روابط متقابل کمیته حسابرسی با ذینفعان بزرگ برای مثال مدیریت، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل را تعیین کرده است. علاوه بر این ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی که به عملکرد موفق و پایداری آن‌ها در راهبری و چارچوب اطمینان‌بخشی کمک می‌نماید، را شناسایی نموده است.

کیپینگینو (۲۰۱۱)، با بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی بر راهبری بخش عمومی، یافته‌هایی بدین شرح مستند نمود: "وزارتخانه‌های دولتی با ارتقای آگاهی کمیته حسابرسی در مورد هر یک از بخش‌ها و ایجاد رویه اداری در بررسی اسناد، شمارش دارایی‌ها و گزارشگری در مورد رویدادهای گذشته به سطوح مختلف مدیریت، می‌توانند اثربخشی کمیته حسابرسی را ارتقا دهند. علاوه بر این، وزارتخانه‌های دولتی نیازمند تدوین استانداردهای حسابرسی هستند، این استانداردها چارچوبی برای افزایش کیفیت کارهای حسابرسی سیستماتیک، بی‌طرفانه و مبتنی بر شواهد و مدارک فراهم می‌نماید. نهایتاً اینکه استقلال، داشتن مجوز رسمی، دسترسی نامحدود به اطلاعات و رهبری شایسته می‌تواند به ارتقای اثربخشی کمیته حسابرسی در وزارتخانه‌های دولت کمک نماید."

نست و همکاران (۲۰۰۸)، در مقاله خود استدلال نموده‌اند، که استقرار کمیته حسابرسی به بهبود راهبری سازمانی در بخش عمومی کمک می‌نماید. کمیته حسابرسی ابزار پاسخگویی قانونی در بخش عمومی می‌باشد و در صورتی که این کمیته به صورت کارا عمل نمایند، به بهبود راهبری سازمانی کمک می‌کند.

گاتیر (۲۰۰۷)، در مقاله‌ای تحت عنوان، نگرشی نوین بر کمیته‌های حسابرسی بخش عمومی، ضمن بررسی وضعیت کمیته حسابرسی در بخش عمومی، تحولات کمیته حسابرسی بخش خصوصی در پی وضع قانون ساربنز آکسلی و اثرات آن را بر کمیته حسابرسی بخش عمومی را مورد بحث قرار داده است. مقاله نقش کمیته حسابرسی در بخش عمومی، عضویت در این کمیته‌ها و وظایف کلیدی اعضا را بررسی نموده است.

#### **کمیته حسابرسی به مثابه ابزار پاسخگویی در بخش عمومی**

فشار فزاینده‌ای بر نهادهای بخش عمومی مبنی بر افزایش پاسخگویی در رابطه با استفاده و به‌کارگیری وجوه عمومی وجود دارد (نست و همکاران، ۲۰۰۸).

دولت‌ها در حال حاضر ملزم به ایفای مسئولیت پاسخگویی در دو حوزه پاسخگویی مالی و پاسخگویی عملیاتی هستند، هدف ایفای پاسخگویی مالی، قرارگیری شهروندان در جریان پیشرفت در زمینه تجهیز منابع مالی و استفاده از این منابع برای برآورده ساختن نیازهای جامعه می‌باشد و هدف پاسخگویی عملیاتی ارائه گزارش در رابطه با

و انتظارات ذینفعان متعددی تأمین شود (کیپینگینو، ۲۰۱۱).

در طول تاریخ، مفهوم مسئولیت پاسخگویی رابطه نزدیکی با حسابداری و گزارشگری مالی داشته است. هدف اساسی گزارشگری مالی در بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. گزارشگری مالی اصلی‌ترین وظیفه مدیریت است، بر این مبنا اساساً مدیر، مسئول گزارشگری مالی بوده که شامل کفایت کنترل‌های داخلی بر فرایند گزارشگری مالی نیز می‌باشد (نست و همکاران، ۲۰۰۸).

عدم پیشرفت و عقب‌گرد در بخش عمومی به وجود ضعف‌ها و نارسایی‌های سیستم‌های کنترل داخلی در بخش عمومی نسبت داده می‌شود (بواکی، ۲۰۱۶).

کنترل‌های داخلی از طریق استقرار کنترل‌های مناسب، اطمینانی منطقی در رابطه با وجود کنترل‌های کافی برای محافظت از دارایی‌ها و ثبت‌های مالی واحدها و نهادها ایجاد می‌نماید، این اقدامات در چگونگی ایفای مسئولیت‌های مباشرت یا نمایندگی مدیریت نقشی حیاتی ایفا می‌نماید. کنترل داخلی مناسب نه تنها اطمینان حاصل می‌کند که از دارایی‌ها و ثبت‌های مالی به خوبی و به‌طور مناسبی نگهداری و محافظت می‌شوند، بلکه محیطی را ایجاد می‌کنند که در آن کارایی و اثربخشی تشویق و نظارت می‌شود (اسماعیلی کیا و سلیمانی، ۱۳۹۷).

بر اساس تعریف انجمن حسابرسان داخلی، "هدف کمیته حسابرسی، کمک به هیئت‌مدیره در ایفای مسئولیت‌های نظارت آن با توجه به گزارشگری مالی، مدیریت ریسک، کنترل داخلی، رعایت، اخلاقیات، مدیریت، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل" است. مزایا و اهداف متعدد دیگری برای کمیته حسابرسی قابل ذکر است که در راستای موارد اشاره شده در فوق می‌باشد، استقرار یک کمیته حسابرسی قوی، می‌تواند عاملی مهم در حمایت از فعالیت‌های حسابرسی داخلی نیز باشد (سکالوندا، ۱۹۹۹).

امروزه نقش حسابرسان داخلی فراتر از نقش سنتی آنان (حسابرسی مالی و رعایت) است (رحمانی و همکاران، ۱۳۹۴)، کارکرد آن محدود به جلوگیری و کشف خطا و تقلب و ارائه گزارش در چارچوب قرارداد نیست، بلکه به ارزیابی کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و سیستم کنترل داخلی نیز می‌پردازد. با توجه به توضیحات ارائه شده می‌توان گفت که کمیته حسابرسی به‌عنوان بخشی بی‌همتا در رابطه با پاسخگویی و راهبری عمومی، نقشی

میزان دستیابی به اهداف عملیاتی از قبل تعیین شده، از نظر کارایی و اثربخشی و مصرف منابع مالی در جهت تحقق اهداف مربوط است (باباجانی، ۱۳۸۰).

پیش‌نیاز و لازمه ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی توسط نهادهای بخش عمومی طراحی و استقرار ساز و کارهای مناسب نظارت و کنترل می‌باشد. این الزامات پاسخگویی و نیاز به مدیریت مالی صحیح، مدیران بخش عمومی را سمت به ابزارهای پاسخگویی نظیر حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی سازمان رهنمون نموده است (نست و همکاران، ۲۰۰۸).

کمیته حسابرسی، نهادی مجزا و منفک از مدیریت است که در آن حسابرسان و سایر اشخاص ذینفع می‌توانند به‌صراحت نگرانی‌های خود را مورد بحث قرار داده و در مورد آن‌ها اظهارنظر نمایند. این کمیته با اجرای اثربخش نقش‌ها و مسئولیت‌های خود، اطمینان معقولی می‌دهد که مدیریت، سیستم کنترل‌های داخلی مناسبی را مستقر نموده و برای دستیابی بی‌طرفانه به فعالیت‌های مدیریت و حسابرسان مستقل اجرا رویه‌هایی می‌نماید. علاوه‌بر این، کمیته حسابرسی از طریق بررسی‌ها و بازبینی‌های خود، به گونه‌ای بی‌طرفانه به فعالیت‌های گزارشگری مالی مدیریت دست پیدا می‌کند (گاتیر، ۲۰۰۷).

این کمیته استقلال حسابرس مستقل، کیفیت حسابرسی و توجه به ساختار کنترل داخلی را افزایش می‌دهد و از این طریق به ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در نهادهای بخش عمومی منجر می‌شود (نیکس و نیکس، ۱۹۹۶).

بر این اساس می‌توان ادعا نمود که کمیته حسابرسی عنصر جدایی‌ناپذیر پاسخگویی و راهبری در بخش عمومی است (ناشوا، ۲۰۰۵).

### مزایا و کارکردهای استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی

راهبری خوب در سازمان ابزاری برای دستیابی به استراتژی سازمانی است (هانگ و هان، ۱۹۹۸).

راهبری بخش عمومی در برگیرنده سیاست‌ها و رویه‌هایی است که برای هدایت فعالیت‌ها جهت کسب اطمینان منطقی از برآورده شده اهداف و انجام عملیات به شیوه‌ای اخلاقی و پاسخگویانه به کار گرفته می‌شود (براون، ۱۹۸۳).

در بخش عمومی، راهبری به ابزارهایی بستگی دارد که از طریق آن‌ها اهداف پایه‌گذاری و اجرا می‌شوند تا نیازها

### وظایف، کارکردها و ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بخش عمومی

کمیته حسابرسی نقش مهمی در بهبود و ارتقای شفافیت فعالیت‌های راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی نهادهای بخش عمومی ایفا می‌کند، بنابراین وظایف این کمیته نسبتاً کلی می‌باشد و پذیرش وظایف آن نیازمند در نظر گرفتن ماهیت بخش عمومی است (همان، ۲۰۰۳).

وظایف کمیته حسابرسی شامل فرایندها، رویه‌ها و فعالیت‌هایی است که این کمیته برای ایفای نقش خود در دست اقدام دارد. کارکرد درست و مناسب کمیته‌ها به میزان شایستگی و مناسب بودن اعضای آن بستگی دارد. اعضای کمیته حسابرسی باید حائز ویژگی‌های حرفه‌ای و شخصی خاصی باشند و برای ایفای نقش خود از طریق فعالیت‌های عملی، فرایندها و روش‌ها، صلاحیت‌های معینی داشته باشند (CICA، ۱۹۸۱).

کمیته حسابرسی نمی‌تواند اثربخش باشد، اگر افرادی باصلاحیت ضروری و مناسب به‌عنوان اعضا نداشته باشد (السعيد و المحميد، ۲۰۱۱).

لیکن شواهد حاکی از آن است که موضوع تأمین مهارت‌ها و ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی چالشی در رابطه با کارکرد این کمیته می‌باشد (کانداندو و همکاران، ۲۰۱۵).

بررسی‌ها نشان داده که اغلب نقش‌ها و وظایف کمیته حسابرسی به دلیل فقدان مهارت و زمان لازم محدود شده است (بهاسین، ۲۰۱۲).

فریرا (۲۰۰۸)، در رابطه با کمیته حسابرسی در جنوب آفریقا نشان داد که اغلب اعضای کمیته حسابرسی فاقد مهارت‌ها، دانش و تجربه ضروری هستند که آن‌ها را به‌عنوان افراد باصلاحیت برای کمیته، شایسته می‌نماید. علاوه بر این وی تأکید نمود که بر مبنای اظهارات مدیران حرفه‌ای ارنست و یانگ، یافتن افرادی با مهارت‌ها و تجربه مناسب که بتوانند به‌طور اثربخشی در کمیته حسابرسی فعالیت نمایند، کار ساده و آسانی نیست.

با توجه اهداف تبیین شده پژوهش و بر اساس پیشینه و مبانی نظری مرور شده، سؤالاتی به شرح زیر تدوین شده تا با پاسخگویی به آن‌ها اهداف پژوهش محقق گردد:

- استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران چه مزایایی دارد؟

- استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران با چه چالش‌هایی مواجه است؟

کلیدی در یکپارچگی گزارشگری مالی واحدهای بخش عمومی ایفا می‌نماید (ناشوا، ۲۰۰۵).

همچنین از آنجایی که هیئت حاکمه دولت‌های کوچک در رابطه با کنترل داخلی، مسئولیت کمتری نسبت به هیئت حاکمه دولت‌های بزرگتر ندارد، بر این اساس همه دولت‌ها صرف‌نظر از اندازه یا شرایط باید کمیته حسابرسی داشته باشند (گاتیر، ۲۰۰۷).

### چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی

وقوع تحولات بخش عمومی در اغلب کشورهای توسعه‌یافته و کشورهای در حال توسعه با چالش‌ها، موانع و مشکلاتی مواجه بوده است (اسماعیلی‌کیا و شیخی، ۱۳۹۶).

شواهد نشان داده که موانع در برابر وقوع تحولات ممکن است، منبع و منشأهای متعددی داشته باشد، لیکن استدلال بر این است که این منابع اساساً ساختاری هستند (مالی، ۱۹۹۷).

به دلیل ماهیت نظارت بر دولت و شیوه تأمین مالی آن، ماهیت کمیته حسابرسی بخش عمومی با کمیته حسابرسی شرکتی (بخش خصوصی) متفاوت می‌باشد. نهادهای بخش عمومی در چارچوب قانونی مشخص و با الزامات قانونی و مقرراتی خاصی فعالیت می‌کنند. اصطلاحات مرجع مورد استفاده در کمیته حسابرسی بخش عمومی همیشه منطبق با الزامات کمیته حسابرسی در محیط واحد تجاری و بخش خصوصی نیست. در مقایسه با شفافیت نقش‌های سهامداران، هیئت‌مدیره و مدیرعامل به گونه‌ای که در بخش خصوصی هست، پاسخگویی، شفافیت نقش‌ها و وظایف و سلسله مراتب گزارشگری در بخش عمومی واضح نیست. شیوه شکل‌گیری نهادهای بخش عمومی نیز در این زمینه چالش‌های ویژه‌ای را ایجاد می‌نماید. فرایند خاص انتصاب و استخدام در بخش عمومی و سلسله مراتب سازمانی آن ممکن است نااطمینانی‌هایی در رابطه با سلسله مراتب گزارشگری مستقیم ایجاد نماید. استقلال کمیته حسابرسی ممکن است به دلیل روابط پیشین یا فعلی اعضای کمیته حسابرسی یا کمیته حسابرسی به‌عنوان کل و جایگاه سیاسی آنان از بین برود (مؤسسه هیئت‌مدیران در آفریقای جنوبی) بنابراین استقرار کمیته حسابرسی بخش عمومی، به دلیل ویژگی‌های خاص و یکتای نهادهای بخش عمومی با چالش‌های ویژه‌ای مواجه می‌شود (آبوت و همکاران، ۲۰۰۳).



آماره این آزمون با استفاده از پیش‌آزمونی که در اختیار ۳۰ نفر پاسخ‌دهنده قرار گرفت، ۰/۷۹۴ محاسبه شد که بیانگر قابلیت اعتماد بالای پرسش‌نامه است. در بخش کیفی، برای تعیین میزان اتفاق‌نظر میان اعضای تیم دلفی، ضریب هماهنگی کندال<sup>۲</sup> مورد استفاده قرار گرفته است. ضریب هماهنگی کندال نشان می‌دهد که افرادی که چند مقوله را بر اساس اهمیت آن‌ها مرتب کرده‌اند، اساساً معیارهای مشابهی را برای قضاوت درباره اهمیت هر یک از مقوله‌ها به کار برده‌اند و از این لحاظ با یکدیگر اتفاق‌نظر دارند. این ضریب در دامنه صفر تا یک قرار می‌گیرد که نشان‌دهنده درجه اجماعی است که از طریق گروه به دست آمده است (اجماع قوی برای  $W=0/7$ ، اجماع متوسط برای  $W=0/5$  و اجماع ضعیف در  $W=0/3$ ) (اسمیت و همکاران، ۱۹۸۸).

با توجه به اینکه سؤالات در بخش کیفی بر اساس دو حالت بلی و خیر تدوین شده‌اند، آزمون‌های ناپارامتری برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده می‌شود، از این رو برای تک تک سؤالات از آزمون دوجمله‌ای استفاده شد. شدت موافقت پاسخ‌دهندگان با استفاده از آزمون  $t$  ارزیابی گردید. برای سنجش میزان موافقت، طیف ۱ الی ۵ در نظر گرفته شده است در این آزمون، اگر مقدار  $t$  محاسبه شده، بیشتر از مقدار  $t$  جدول (۱/۶۴) باشد، میزان موافقت شدید بوده و با امتیاز ۲/۵ به عنوان نقطه بی‌تفاوتی، تفاوت معناداری دارد. چنانچه  $t$  محاسبه شده از عدد مذکور کوچکتر باشد، میزان موافقت شدید نبوده و با امتیاز ۲/۵ تفاوت معناداری نداشته است. بررسی وجود یا عدم وجود اجماع‌نظر بین خبرگان در رابطه با هر یک از سؤالات، با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف یک نمونه‌ای انجام شد، هدف از انجام این آزمون، کسب اطمینان از یکسان بودن نظر خبرگان در درون گروه مربوطه است. نهایتاً اینکه برای تشخیص همسانی یا عدم همسانی پاسخ‌های گروه‌های مختلف خبرگان، آزمون کروسکال والیس استفاده شد.

در بخش کمی، داده‌ها از طریق توزیع پرسش‌نامه‌ای مشتمل بر ۲۳ سؤال (پس از حذف سؤالی که مورد موافقت خبرگان قرار نگرفت) بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای جمع‌آوری گردید. جامعه آماری مرحله کمی شامل: مدیران مالی، ذی‌حساب‌ها، رؤسای حسابداری، مدیران، حسابداران و حسابرسان نهادهای دولتی از یک سو و همچنین اعضای هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه‌ها از سوی دیگر می‌باشد. با توجه به تعداد زیاد اعضای حرفه در

کمیته حسابرسی بخش عمومی ایران در جهت ایفای اثربخش نقش خود باید حائز چه ویژگی‌هایی باشند؟  
- آیا اعضای حرفه و دانشگاهیان در رابطه با مزایا و چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی، ویژگی‌های اعضای این کمیته نگرش یکسانی دارند؟

### روش پژوهش

هدف پژوهش حاضر بررسی استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران است. مطالعه از نوع پژوهش‌های ترکیبی (کیفی-کمی) می‌باشد، که از نظر روش استنتاجی، توصیفی-پیمایشی و از جهت هدف کاربردی و توصیفی است که در زمان حال به بررسی، توصیف و تفسیر شرایط می‌پردازد. با توجه به نوع این پژوهش، تعریف قلمرو زمانی مورد نیاز نخواهد بود. لیکن ذکر این نکته ضروری است که این پژوهش در سال‌های ۹۴-۹۶ اجرا شده است.

در بخش کیفی از تکنیک دلفی استفاده شد، تکنیک دلفی یک رویکرد تحقیقاتی برای به دست آوردن اجماع با استفاده از یک سری از پرسش‌نامه و ارائه بازخورد به شرکت‌کنندگانی است، که در زمینه‌های کلیدی متخصص‌اند (حبیبی و همکاران، ۲۰۱۴).

یکی از مهمترین مراحل روش دلفی، انتخاب اعضای واجد شرایط برای گروه دلفی است (پاول، ۲۰۰۳). تعداد اعضا ایده‌آل برای روش دلفی بین شش و دوازده است و با توجه به دیدگاه کلایتون (۱۹۹۷)، اگر ترکیبی از خبرگان با تخصص‌های مختلف به کار رود بین پنج تا ده نفر کافی است (سومرویل و جری، ۲۰۰۸).

جامعه آماری این پژوهش در بخش کیفی، کلیه افراد خبره و صاحب‌نظر در زمینه حسابداری بخش عمومی و تحولات آن می‌باشد. با توجه به محدود بودن خبرگان در این حوزه از تکنیک گلوله برفی برای نمونه‌گیری استفاده شد و تعداد ۱۴ خبره (به شرح جدول ۱) شناسایی گردید. این روش زمانی مناسب است که اعضا گروه به راحتی شناسایی نشوند (بابی، ۲۰۰۲).

داده‌ها از طریق طراحی و توزیع پرسش‌نامه محقق‌ساخته شامل ۲۶ سؤال گردآوری شد. بعد از تهیه پرسش‌نامه و در مرحله پیش مطالعه برای بررسی روایی محتوایی، پرسش‌نامه در اختیار متخصصان فنی قرار گرفت، به دلیل عدم وجود مشکل مفهومی در پرسش‌نامه از سوی آنان، نتیجه گرفته شد که پرسش‌نامه از روایی لازم برخوردار است. پایایی پرسش‌نامه نیز از طریق آلفای کرونباخ اندازه‌گیری گردید

بخش عمومی ایران، برای تعیین نمونه، جامعه نامحدود در نظر گرفته شد با به کارگیری فرمول کوکران و بر اساس جامعه نامحدود، نمونه آماری به تعداد ۳۸۴ نفر به دست آمد. جدول ۲، ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهنده‌ها (در بخش اعضای حرفه) را ارائه می‌کند. در بخش دانشگاهیان، با توجه به تعداد دانشگاه‌های دولتی که گروه حسابداری دارند و تخمین تعداد اساتید این گروه‌ها بر اساس فرمول کوکران نمونه‌ای به حجم ۱۲۲ نفر محاسبه گردید. پرسش‌نامه‌ها به دو روش توزیع شدند، تعداد زیادی از پرسش‌نامه در همایش‌های حسابداری بخش عمومی که با حضور اعضای حرفه و دانشگاه برگزار گردید، توزیع و مابقی به صورت اینترنتی برای نمونه آماری ارسال شد. در بخش حرفه ۲۴۸ پرسش‌نامه (حدود ۶۵ درصد نمونه) و در بخش دانشگاه تعداد ۹۶ پرسش‌نامه (حدود ۷۹ درصد نمونه) تکمیل شده و حائز شرایط استفاده در تجزیه و تحلیل نهایی پژوهش، دریافت گردید.

با توجه به تعداد بالای پاسخ‌ها و بر اساس قضیه حد مرکزی، توزیع متغیرها نرمال فرض و لذا از آزمون‌های پارامتریک برای بررسی سؤالات استفاده شد. در بخش کمی جهت بررسی سه سؤال نخست پژوهش که به ترتیب نگرش اعضای حرفه و دانشگاهیان را در رابطه با مزایا و چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی و ویژگی‌ها اعضای کمیته می‌پردازد، آزمون t تک نمونه‌ای انجام گرفته شده است. سؤال آخر، به مقایسه نگرش دو گروه می‌پردازد، اگر سؤال مطرح شده به مقایسه میانگین دو جامعه بپردازد، برای بررسی صحت و سقم آن باید از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه استفاده کرد (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۴).

### یافته‌های پژوهش

#### بخش کیفی

در بخش روش پژوهش بیان گردید که ضریب هماهنگی کندال (W)، معیار اجماع است و بیانگر سطح اجماع بین مشارکت‌کنندگان در دلفی است. نتایج میزان اجماع حاصل از اجرای دور نخست دلفی در جدول ۳ ارائه شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود مقدار ضریب کندال برای هر

### جدول ۱. گروه‌های خبرگان و متخصصین منتخب

گروه	شرح گروه	تعداد (نفر)
اول	معاونان اداری مالی	۳
دوم	حسابرسان دیوان محاسبات	۳
سوم	ذی‌حسابان	۴
چهارم	اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها خبره در حوزه حسابداری بخش عمومی	۳
پنجم	کارشناسان عالی هیئت تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی	۱
	جمع	۱۴

### جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهنده‌ها (اعضای حرفه)

تجربه اجرایی		میزان تحصیلات		رشته تحصیلی		پست سازمانی	
کمتر از ۱۰ سال	۹۶	کارشناسی	۸۰	حسابداری	۱۶۸	مدیر مالی	۴۰
۱۰ تا ۲۰ سال	۱۲۰	کارشناسی‌ارشد	۱۵۸	مدیریت مالی	۲۴	ذی‌حساب	۳۹
بیشتر از ۲۰ سال	۳۲	دکتر	۱۰	مدیریت دولتی	۴۸	رئیس حسابداری	۴۸
جمع کل	۲۴۸	جمع کل	۲۴۸	سایر	۸	مدیر	۴۰
				جمع کل	۲۴۸	حسابرس	۲۴
						حسابدار	۵۷
						جمع کل	۲۴۸

کلیه سؤالات در جدول ۵ قابل مشاهده است. نتایج آزمون کروسکال والیس نیز حاکی از همسانی پاسخ‌های خبرگان در کلیه سؤالات می‌باشد.

### چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی از دیدگاه خبرگان

در پژوهش حاضر بر اساس نوشتارهای تخصصی، شش مورد را به‌عنوان چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی شناسایی و در معرض نظرخواهی خبرگان قرار گرفت. نتایج مربوط به آزمون دوجمله‌ای (جدول ۶) بیانگر معناداری همه عوامل مدنظر بوده است.

مقادیر آماره  $t$ ، طبق جدول ۷ همگی بیشتر از  $1/64$  است. مقادیر مذکور به معنای موافقت شدید خبرگان در رابطه با چالش‌ها می‌باشد. مقادیر  $Z$  کلموگروف-اسمیرنوف گزارش شده در جدول ۷ نیز نشان‌دهنده اجماع خبره‌ها در رابطه با همه چالش‌های مطرح شده است. در سطح معناداری پنج درصد، نتایج آزمون کروسکال والیس نشان‌دهنده همسانی پاسخ‌های خبرگان در کلیه موارد بوده است.

### ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بخش عمومی از دیدگاه خبرگان

با توجه به اهمیت ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی در جهت انجام وظایف آن‌ها، بر اساس بررسی نوشتارهای تخصصی هفت ویژگی به‌عنوان ویژگی‌های اعضا شناسایی و در اختیار خبرگان برای اظهارنظر قرار گرفت. نتایج حاصل از انجام آزمون‌های لازم برای پاسخگویی به سؤال سوم در جداول ۸ و ۹ ارائه شده است. یافته‌های آزمون دوجمله‌ای از معناداری کلیه ویژگی‌ها (به جز مورد اول) حکایت دارد.

مقادیر آماره  $t$ ، طبق جدول ۹ همگی بیشتر از  $1/64$  است. مقادیر مذکور به معنای موافقت خبرگان در رابطه با ویژگی‌های مطرح شده می‌باشد. مقادیر  $Z$  کلموگروف-اسمیرنوف گزارش شده در جدول ۹ نیز بیانگر اجماع خبره‌ها در رابطه با کلیه ویژگی‌ها به استثنای مورد نخست مطرح شده است. در سطح معناداری پنج درصد، نتایج آزمون کروسکال والیس نشان‌دهنده همسانی پاسخ‌های خبرگان برای کلیه عوامل به جزء سؤال اول بوده است.

### دور دوم دلفی

همان‌طور که در بخش یافته‌های حاصل از اجرای

سه عوامل بیشتر از  $0/7$  می‌باشد که دلالت بر اجماع قوی خبرگان دارد. علاوه بر آن سطح معناداری در هر سه دسته، بیشتر از پنج درصد است، که به معنای وجود توافق معنادار بین خبرگان است. بنابراین در گام اول می‌توان نتیجه گرفت که بین خبرگان اجماع کلی برقرار شده است.

### مزایای استقرار کمیته حسابرسی از دیدگاه خبرگان

در سؤال نخست، به دنبال پاسخگویی به سؤالی با این مضمون هستیم که استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران چه مزایایی دارد؟ بر اساس بررسی‌های انجام شده در ادبیات مربوط ۱۳ مزیت در دو دسته ارتقای مسئولیت پاسخگویی مالی (۷ مورد) و ارتقای مسئولیت عملیاتی (۶ مورد) شناسایی و در اختیار خبرگان مربوط جهت اظهارنظر قرار گرفت. در بخش روش پژوهش ذکر شد که برای بررسی نظرات خبرگان در خصوص تلقی هر یک از عوامل مذکور به‌عنوان مزیت یا رد آن از آزمون دوجمله‌ای استفاده می‌شود. در آزمون دوجمله‌ای، چنانچه سطح معناداری کمتر از مقدار خطا باشد، چنین استنباط می‌شود که فرضیه صفر رد شده است و نسبت موافقان و مخالفان برابر نیست. نتایج حاصل از آزمون دوجمله‌ای (جدول ۴) حاکی از معناداری آزمون برای ۱۱ سؤال (به استثنای سؤالات ۶ و ۹) و در واقع عدم برابری نسبت موافقان و مخالفان در رابطه با عوامل مذکور است.

آزمون  $t$ ، برای ارزیابی میزان موافقت خبرگان در رابطه با هر کدام از عوامل، آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای ارزیابی اجماع یا عدم اجماع در رابطه با هر یک از سؤالات و برای مقایسه همسانی یا عدم همسانی پاسخ‌های گروه‌های مختلف خبرگان، آزمون کروسکال والیس استفاده شده است. نتایج حاصل از هر یک از سه آزمون مذکور در جدول ۵ ارائه شده است. همان‌گونه که نتایج آزمون  $t$  نشان می‌دهد، مقدار آماره  $t$  در کلیه موارد بیشتر از  $1/64$  است که بر موافقت شدید خبرگان در مورد کلیه مزایا دلالت دارد. یافته‌های حاصل از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف نیز در جدول ۵ نشان داده شده است. روش ارزیابی این آزمون به این صورت است که اگر  $Z$  به‌دست آمده بیشتر از  $1/96$  باشد، پراکندگی و یکنواختی توزیع وجود نداشته است. در صورتی که مقدار  $Z$  بین  $1/96$  و  $-1/96$  باشد، توزیع تا حدی دارای عدم یکنواختی است و چنانچه که مقدار  $Z$  از  $-1/96$  کمتر باشد، شدت موافقت‌ها دارای توزیع یکنواخت بوده و بنابراین هیچگونه اجماعی وجود ندارد. اجماع خبرگان در رابطه با

## جدول ۳. میزان اجماع نظر خبرگان با استفاده از ضریب هماهنگی کندال

مزیای استقرار کمیته حسابرسی	چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی	ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی	تعداد عامل‌ها
۱۳	۶	۷	تعداد عامل‌ها
۰/۸۰۵	۰/۸۶۸	۰/۷۰۴	ضریب کندال (W)
۰/۰۶۳	۰/۰۷۵	۰/۰۸۴	سطح معناداری

## جدول ۴. نتایج آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی مزیای استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی

مزیای در حوزه	شماره سؤال	شرح سؤال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
ارتقای پاسخگویی مالی	۱	حفظ و ارتقاء استقلال حسابرسی داخلی	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
	۲	حفظ و ارتقاء استقلال حسابرسان مستقل	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
	۳	کمک به به مدیریت در ایفای مسئولیت‌های قانونی در رابطه با کنترل‌های داخلی	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
	۴	کمک به مدیریت در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و ایفای مسئولیت‌های آنان در رابطه با گزارشگری مالی	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
	۵	بررسی و موشکافی انطباق سازمان با الزامات قانونی و رعایت قوانین و مقررات	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
	۶	افزایش اطمینان مجلس و عموم مردم را در رابطه با قابلیت اتکا و بی‌طرفی صورت‌های مالی	بلی	۳	۰/۲۱	۰/۷۸۶	۰/۴۲۶	۰/۰۵۷
			خیر	۱۱	۰/۷۹	۰/۲۱		
	۷	کمک به اجتناب از تقلب، تخلف از قوانین و سایر خطاها	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
			خیر	۰	۰	۰/۰۰		
۸	بهبود و ارتقای ارتباط بین مدیریت و حسابرسان مستقل	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰	
		خیر	۰	۰	۰/۰۰			
۹	بهبود ارتباط بین کمیته‌های درون سازمان و حسابرس مستقل	بلی	۹	۰/۶۴	۰/۶۴۲	۰/۴۹۷	۰/۴۲۴	
		خیر	۵	۰/۳۶	۰/۶۴۲			
۱۰	تسریع آگاه‌سازی مدیریت از مشکلات	بلی	۱۳	۰/۹۳	۰/۹۲۹	۰/۲۶۷	۰/۰۰۲	
		خیر	۱	۰/۰۷	۰/۹۲۹			
۱۱	بررسی کارایی و اثربخشی عملیات و کمک به مدیریت در انجام فعالیت‌های راهبردی مناسب جهت ارتقا کارایی و اثربخشی	بلی	۱۴	۰/۱۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰	
		خیر	۰	۰	۰/۰۰			
۱۲	به چالش کشیدن مدیریت، حسابرسان داخلی و مستقل با دیدگاه خود در رابطه با موضوعات مختلف	بلی	۲	۰/۱۴	۰/۱۴۳	۰/۳۶۳	۰/۰۰۲	
		خیر	۱۲	۰/۸۶	۰/۱۴۳			
۱۳	کمک به حسابرسان داخلی در گزارشگری ضعف‌های عمده در رابطه با کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی	بلی	۱۲	۰/۶۴	۰/۳۶۳	۰/۸۵۷	۰/۰۰۰	
		خیر	۲	۰/۳۶	۰/۳۶۳			

جدول ۵. نتایج آزمون‌های t، آزمون کلموگروف اسمیرنوف و آزمون کروسکال والیس برای شناسایی مزایای استقرار کمیته حسابرسی

سؤال	تعداد پاسخ‌ها	آزمون t						آزمون کروسکال والیس	
		میانگین پاسخ‌ها	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	مقدار Z کلموگروف-اسمیرنوف	مقدار احتمال	کای دو	معناداری
۱	۱۴	۴/۱۴	۱۶/۹۳	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۲/۸۹	۰/۵۷۷
۲	۱۴	۴/۵۰	۱۴/۴۲	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۷	۰/۰۰۲	۲/۲۸	۰/۶۸۴
۳	۱۴	۴/۲۱	۱۵/۰۶	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۷۹	۰/۰۰۳	۵/۶۵	۰/۲۲۷
۴	۱۴	۴/۱۴	۱۶/۹۳	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۲/۲۶	۰/۶۸۹
۵	۱۴	۳/۲۹	۶/۲۷	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۶	۰/۰۰۸	۳/۵۲	۰/۴۷۵
۶	۱۴	۳/۰۰	۲/۳۸۶	۱۳	۰/۰۳۳	۱/۳۴	۰/۰۵۶	۲/۰۳	۰/۷۳
۷	۱۴	۴/۱۴	۱۶/۹۳	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۲/۸۹	۰/۵۷۷
۸	۱۴	۳/۲۹	۲/۹۶	۱۳	۰/۰۱۱	۱/۵۲	۰/۰۲۰	۶/۲۶	۰/۶۸۹
۹	۱۴	۴/۱۴	۱۶/۹۳	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۱	۰/۰۴۱	۷/۹۴	۰/۰۹۴
۱۰	۱۴	۳/۸۶	۹/۵۰۰	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۳/۶۶	۰/۴۵۳
۱۱	۱۴	۴/۱۴	۱۶/۹۳	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱	۲/۸۹	۰/۵۷۷
۱۲	۱۴	۳/۰۷	۴/۵۱	۱۳	۰/۰۰۱	۱/۶۵	۰/۰۵۴	۷/۲۰	۰/۱۲۶
۱۳	۱۴	۳/۱۴	۲/۵۳	۱۳	۰/۰۲۵	۱/۹۷	۰/۰۲۱	۷/۰۱۱	۰/۱۳۰

جدول ۶. نتایج آزمون دوجمله‌ای برای شناسایی چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی

شماره سؤال	شرح سؤال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
۱۴	عدم آگاهی از مزایای استقرار کمیته حسابرسی و در نتیجه عدم انجام اقدامات لازم جهت استقرار آن	بلی	۱۳	۰/۹۳	۰/۹۳	۰/۲۷	۰/۰۰۲
		خیر	۱	۰/۰۳			
۱۵	فقدان الزامات قانونی و مقرراتی لازم	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۱۶	عدم شفافیت وظایف و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی در بخش عمومی	بلی	۱۳	۰/۹۳	۰/۹۳	۰/۲۷	۰/۰۰۲
		خیر	۱	۰/۰۳			
۱۷	دشواری تأمین استقلال کمیته حسابرسی	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۱۸	فقدان افراد با دانش، مهارت‌ها و تجربه برای عضویت در کمیته حسابرسی	بلی	۱۱	۰/۷۶	۰/۷۹	۰/۴۲۶	۰/۰۴۷
		خیر	۳	۰/۱۴			
۱۹	عدم تمایل مدیریت برای استقرار کمیته حسابرسی	بلی	۱۲	۰/۸۶	۰/۸۶	۰/۳۶۳	۰/۰۰۰
		خیر	۲	۰/۱۴			

جدول ۷. نتایج آزمون‌های t، آزمون کلموگروف-اسمیرنوف و آزمون کروسکال والیس برای شناسایی چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی

سؤال	تعداد پاسخ‌ها	آزمون t					
		میانگین پاسخ‌ها	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	مقدار Z کلموگروف-اسمیرنوف	مقدار احتمال
۱۴	۱۴	۳/۷۱	۲۲/۷۴	۱۳	۰/۰۰۰	۲/۲۰	۰/۰۲۳
۱۵	۱۴	۳/۷۹	۱۷/۶۷	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۱
۱۶	۱۴	۳/۸۶	۳۹/۷۴	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۱	۰/۰۰۱
۱۷	۱۴	۳/۱۴	۱۱/۴۵	۱۳	۰/۰۰۰	۲/۴۲	۰/۰۳۴
۱۸	۱۴	۳/۷۹	۱۱/۳۲	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۶	۰/۰۰۱
۱۹	۱۴	۴/۰۷	۱۵/۲۸	۱۳	۰/۰۰۰	۲/۲۲	۰/۰۲۵

جدول ۸. نتایج آزمون دوجمله‌ای در رابطه با ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بخش عمومی

شماره سؤال	شرح سؤال	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
۲۰	داشتن دانش مرتبط با فعالیت سازمان	بلی	۸	۰/۷۹	۰/۵۷۱	۰/۵۱۴	۰/۷۹۱
		خیر	۶	۰/۳۱			
۲۱	داشتن دانش مالی و حسابداری بخش عمومی	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۲۲	داشتن دانش حسابرسی	بلی	۱۳	۰/۹۳	۰/۹۲۸	۰/۲۶۷	۰/۰۰۲
		خیر	۱	۰/۰۷			
۲۳	تنوع پیش‌زمینه‌ها بین اعضای کمیته حسابرسی	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۲۴	توانایی اتخاذ تصمیمات درست و صحیح	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۲۵	درک کامل از اهداف و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			
۲۶	داشتن استقلال از مدیریت	بلی	۱۴	۱/۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
		خیر	۰	۰			

جدول ۹. نتایج آزمون‌های t، کلموگروف-اسمیرنوف و کروسکال والیس در رابطه با ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بخش عمومی

سؤال	تعداد پاسخ‌ها	آزمون t					
		میانگین پاسخ‌ها	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	مقدار Z کلموگروف-اسمیرنوف	مقدار احتمال
۲۰	۱۴	۲/۳۶	۳/۷۷	۱۳	۰/۰۰۲	۱/۰۲	۰/۲۵۳
۲۱	۱۴	۴/۲۱	۳۷/۰۳۱	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۹	۰/۰۰۳
۲۲	۱۴	۳/۶۴	۱۰/۲۰۰	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۶	۰/۰۰۵
۲۳	۱۴	۳/۴۳	۱۹/۸۵	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۹۷	۰/۰۰۷
۲۴	۱۴	۴/۲۱	۳۷/۰۳۱	۱۳	۰/۰۰۰	۲/۲۶	۰/۰۰۱
۲۵	۱۴	۴/۲۹	۳۴/۲۱	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۶۶	۰/۰۰۸
۲۶	۱۴	۴/۶۴	۳۴/۹۴	۱۳	۰/۰۰۰	۱/۵۲	۰/۰۲۰

جدول ۱۰. نتایج آزمون‌های آماری - دور دوم دلفی

شماره سؤال	آزمون دوجمله‌ای			آزمون t		آزمون کلموگروف-اسمیرنوف		آزمون کروسکال والیس	
	نوع جواب	تعداد	نسبت	سطح معناداری	مقدار t	سطح معناداری	مقدار z کلموگروف-اسمیرنوف	مقدار احتمال	آماره کای دو معناداری
۶	بلی	۲	۰/۱۴	۰/۰۱۳	۱/۶۸	۰/۰۱۶	۱/۹۱	۰/۰۰۱	۸/۶۷
	خیر	۱۲	۰/۸۶						
۹	بلی	۱۱	۰/۷۹	۰/۰۰۲	۲/۰۵	۰/۰۳۱	۱/۸۹	۰/۰۱۴	۳/۵۶
	خیر	۳	۰/۲۱						
۱۲	بلی	۱	۰/۰۷	۰/۰۱۸	۷/۴۵۱	۰/۰۰۰	۱/۷۲	۰/۰۴۵	۳/۳۱
	خیر	۱۳	۰/۹۳						
۲۰	بلی	۵	۰/۳۶	۰/۰۰۰	۸/۰۷	۰/۰۰۰	۱/۴۵	۰/۵۳	۵/۸۰
	خیر	۹	۰/۶۴						

پرسش‌نامه‌ای متشکل از ۳ بخش و حاوی ۲۳ سؤال، بین دو گروه اعضای حرفه و دانشگاه توزیع گردید. جداول ۱۱ و ۱۲ یافته‌های حاصل را ارائه نموده است.

در آزمون t، اگر مقدار t محاسبه شده، بیشتر از مقدار t جدول (۱/۶۴) باشد، میزان موافقت شدید بوده و با امتیاز ۲/۵ به‌عنوان نقطه بی‌تفاوتی، تفاوت معناداری دارد. چنانچه t محاسبه شده از عدد مذکور کوچکتر باشد، میزان موافقت شدید نبوده و با امتیاز ۲/۵ تفاوت معناداری نداشته است. در همه سؤالات بررسی شده مقدار آماره t به مراتب از t جدول (۱/۶۴) بیشتر است به‌عبارت دیگر پاسخ‌دهنده‌ها در رابطه با مزایای ذکر شده برای استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی، موافق بوده‌اند.

همان‌گونه که در جدول فوق مشاهده می‌شود، مقدار آماره t در کلیه موارد بسیار بیشتر از t جدول (۱/۶۴) می‌باشد، این نتیجه حاکی از آن است که همه پاسخ‌دهنده‌ها موارد ذکر شده را به‌عنوان چالش‌های پیش‌روی استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی می‌دانند. به‌طور مشابه، همه شش ویژگی بیان شده برای اعضای کمیته حسابرسی، به‌عنوان ویژگی‌های مورد قبول این دو دسته پاسخ‌دهنده بوده است.

مقایسه نگرش اعضای حرفه و دانشگاهیان در رابطه با مزایا و چالش‌های استقرار کمیته و ویژگی‌های اعضای آن سؤال چهارم به مقایسه دیدگاه دو گروه می‌پردازد. برای

آزمون‌های آماری دور اول دلفی مشاهده شد، چهار سؤال به دلایلی نظیر عدم معناداری آزمون دوجمله‌ای، عدم اجماع بین خبرگان و عدم همسانی پاسخ‌ها به دور دوم دلفی موکول شدند، بنابراین برای این سؤالات (تعداد چهار سؤال) دور دوم دلفی اجرا و از خبرگان درخواست شد که با توجه به مجموع نظرات گردآوری شده در دور اول دلفی، پاسخ قبلی خود را (مخالفت یا موافقت و شدت آن) تأیید و یا تغییر دهند. بر این اساس ۱۴ خبره شرکت‌کننده در دور اول دلفی به سؤالات دور دوم نیز پاسخ داده و نظرات آن‌ها با استفاده از آزمون‌های آماری مناسب تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از این آزمون‌ها در جداول ۱۰ ارائه شده است.

نتایج حاصل از اجرای آزمون‌های آماری لازم جهت بررسی سؤالاتی که در دور دوم دلفی مجدداً از خبرگان مورد پرسش قرار گرفت در جدول ۱۰ ارائه شده است. می‌توان مشاهده نمود که به استثنای سؤال شماره ۹ که مورد موافقت خبرگان قرار گرفته است، سه سؤال مابقی سه سؤال، با اجماع خبرگان، مورد موافقت قرار نگرفت. بنابراین عوامل مذکور حذف گردیده و پرسش‌نامه‌ای با ۲۳ سؤال جهت استفاده در بخش کمی تهیه گردید.

### بخش کمی

در بخش کمی، سؤالات تحقیق از دیدگاه اعضای حرفه و دانشگاه پاسخ داده می‌شود. با انجام تکنیک دلفی، تعدادی از عوامل حذف گردید و عوامل مورد موافقت خبرگان در

جدول ۱۱. نتایج آزمون t برای مزایای استقرار کمیته حسابرسی در دیدگاه اعضای حرفه و دانشگاه

مزایا در حوزه	عامل	شاخص	حرفه		دانشگاه	
			sig	آماره t	sig	آماره t
ارتقای پاسخگویی مالی	۱	حفظ و ارتقاء استقلال حسابرسی داخلی	۰/۰۰۰	۷۲/۷۹	۰/۰۰۰	۸۷/۲۸
	۲	حفظ و ارتقاء استقلال حسابرسان مستقل	۰/۰۰۰	۹۶/۶۵	۰/۰۰۰	۴۹/۷۰
	۳	کمک به به مدیریت در ایفای مسئولیت‌های قانونی در رابطه با کنترل‌های داخلی	۰/۰۰۰	۹۶/۴۱	۰/۰۰۰	۸۸/۳۹
	۴	کمک به مدیریت در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و ایفای مسئولیت‌های آنان در رابطه با گزارشگری مالی	۰/۰۰۰	۸۲/۵۰	۰/۰۰۰	۶۱/۱۶
	۵	بررسی و موشکافی انطباق سازمان با الزامات قانونی و رعایت قوانین و مقررات	۰/۰۰۰	۷۳/۶۴	۰/۰۰۰	۲۴/۹۶
	۶	کمک به اجتناب از تقلب، تخلف از قوانین و سایر خطاها	۰/۰۰۰	۶۱/۴۵	۰/۰۰۰	۹۸/۰۸
ارتقای پاسخگویی عملیاتی	۷	بهبود و ارتقای ارتباط بین مدیریت و حسابرسان مستقل	۰/۰۰۰	۷۹/۷۲	۰/۰۰۰	۶۳/۰۰
	۸	بهبود ارتباط بین کمیته‌های درون سازمان و حسابرس مستقل	۰/۰۰۰	۷۷/۱۴	۰/۰۰۰	۳۳/۷۵
	۹	تسریع آگاه‌سازی مدیریت از مشکلات	۰/۰۰۰	۷۴/۲۷	۰/۰۰۰	۹۸/۰۸
	۱۰	بررسی کارایی و اثربخشی عملیات و کمک به مدیریت در انجام فعالیت‌های راهبردی مناسب جهت ارتقا کارایی و اثربخشی	۰/۰۰۰	۶۷/۹۵	۰/۰۰۰	۷۲/۸۴
	۱۱	کمک به حسابرسان داخلی در گزارشگری ضعف‌های عمده در رابطه با کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی	۰/۰۰۰	۷۶/۷۴	۰/۰۰۰	۴۱/۰۷

جدول ۱۲. نتایج آزمون t در رابطه با چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی و ویژگی‌های اعضای آن در دیدگاه اعضای حرفه و دانشگاه

چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی بخش عمومی					
شماره	چالش	حرفه		دانشگاه	
		sig	آماره t	sig	آماره t
	عدم آگاهی از مزایای استقرار کمیته حسابرسی و در نتیجه عدم انجام اقدامات لازم جهت استقرار	۰/۰۰۰	۷۶/۷۴	۰/۰۰۰	۵۰/۴۴
۱	فقدان الزامات قانونی و مقرراتی لازم	۰/۰۰۰	۴۵/۰۱	۰/۰۰۰	۲۹/۳۱
۲	عدم شفافیت وظایف و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۵۰/۹۹	۰/۰۰۰	۵۲/۲۱
۳	دشواری تأمین استقلال کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۴۶/۰۹	۰/۰۰۰	۱۶/۰۵
۴	فقدان افراد با دانش، مهارت‌ها و تجربه برای عضویت در کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۴۷/۲۵	۰/۰۰۰	۵۰/۷۲
۵	عدم تمایل مدیریت برای استقرار کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۹۲/۷۴	۰/۰۰۰	۴۵/۹۳
ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بخش عمومی					
	ویژگی	حرفه		دانشگاه	
		sig	آماره t	sig	آماره t
۱	داشتن دانش مالی و حسابداری بخش عمومی	۰/۰۰۰	۸۴/۱۵	۰/۰۰۰	۹۱/۱۷
۲	داشتن دانش حسابرسی	۰/۰۰۰	۹۲/۷۴	۰/۰۰۰	۱۶۴/۰۶
۳	تنوع پیش‌زمینه‌ها بین اعضای کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۱۱/۹۸	۰/۰۰۰	۹۶/۴۹
۴	توانایی اتخاذ تصمیمات درست و صحیح	۰/۰۰۰	۹۷/۹۷	۰/۰۰۰	۸۱/۰۱
۵	درک کامل از اهداف و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰	۷۶/۸۷	۰/۰۰۰	۱۶۴/۰۶
۶	داشتن استقلال از مدیریت	۰/۰۰۰	۷۵/۷۸	۰/۰۰۰	۹۶/۴۹



جدول ۱۳. نتایج مقایسه نگرش اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با مزایای استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی

آزمون t		آزمون لوین		دانشگاه	حرفه	عامل	مزایا در حوزه
Sig	آماره t	Sig	آماره F				
۰/۰۰۰	-۵/۳۳۶	۰/۰۰۵	۷/۹۶۳	میانگین=۴/۴۷	میانگین=۳/۸۶	۱	بازنگری مالی
				انحراف معیار=۰/۵۰۲	انحراف معیار=۰/۶۷۹		
۰/۲۴۱	۱/۱۹۱	۰/۰۸۵	۲/۹۷۶	میانگین=۳/۸۹	میانگین=۴/۱۶	۲	
				انحراف معیار=۰/۷۶۶	انحراف معیار=۰/۶۷۸		
۰/۰۰۰	-۵/۴۶۶	۰/۰۴۹	۰/۳۲۵	میانگین=۴/۳۷	میانگین=۳/۰۶	۳	
				انحراف معیار=۰/۴۸۵	انحراف معیار=۰/۴۴۸		
۰/۶۱۲	-۰/۵۰۸	۰/۰۹۸	۲/۷۴۶	میانگین=۴/۰۴	میانگین=۴/۰۰	۴	
				انحراف معیار=۰/۶۴۸	انحراف معیار=۰/۷۶۴		
۰/۳۶۴	۰/۹۰۹	۰/۲۳۹	۱/۳۸۸	میانگین=۳/۱۲	میانگین=۳/۹۴	۵	
				انحراف معیار=۱/۲۰	انحراف معیار=۰/۸۴۲		
۰/۰۱۳	-۲/۵۰۸	۰/۰۰۰	۱۷/۳۵	میانگین=۴/۲۳	میانگین=۳/۰۳	۶	
				انحراف معیار=۰/۴۲۳	انحراف معیار=۰/۴۳۷		
۰/۰۰۵	۴/۳۷۹	۰/۰۰۰	۲۳/۶۶	میانگین=۴/۰۴	میانگین=۳/۰۷	۷	بازنگری عملیاتی
				انحراف معیار=۰/۶۱۲	انحراف معیار=۰/۴۳۴		
۰/۰۳۹	-۲/۰۸۹	۰/۰۰۰	۱۶/۲۲۸	میانگین=۳/۹۱	میانگین=۳/۱۵	۸	
				انحراف معیار=۱/۱۳۴	انحراف معیار=۰/۷۴۴		
۰/۰۰۰	-۸/۴۰۳	۰/۰۰۰	۱۸/۵۲	میانگین=۴/۲۳	میانگین=۳/۶۸	۹	
				انحراف معیار=۰/۴۲۳	انحراف معیار=۰/۷۷۹		
۰/۰۴۰	-۱/۷۶	۰/۰۰۲	۹/۳۴	میانگین=۴/۵۸	میانگین=۴/۰۳	۱۰	
				انحراف معیار=۰/۵۶۲	انحراف معیار=۰/۹۳۵		
۰/۰۰۹	۲/۶۶۱	۰/۰۱۲	۶/۳۵۹	میانگین=۳/۵۴	میانگین=۳/۸۱	۱۱	
				انحراف معیار=۰/۸۴۵	انحراف معیار=۰/۷۸۱		

جدول ۱۴. نتایج مقایسه نگرش اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی

آزمون t		آزمون لوین		دانشگاه	حرفه	عامل
Sig	آماره t	Sig	آماره F			
۰/۰۰۰	-۴/۸۳۳	۰/۰۰۰	۱۴/۲۰۰	میانگین=۴/۳۵	میانگین=۳/۸۷	۱
				انحراف معیار=۰/۸۴۶	انحراف معیار=۰/۷۹۴	
۰/۱۱۳	-۱/۵۸۸	۰/۸۹۴	۰/۰۱۸	میانگین=۳/۶۱	میانگین=۳/۳۹	۲
				انحراف معیار=۱۰/۲۱	انحراف معیار=۱/۱۸	
۰/۰۰۰	-۴/۲۶۵	۰/۰۰۰	۱۵/۵۲۴	میانگین=۳/۹۲	میانگین=۳/۰۸	۳
				انحراف معیار=۰/۷۳۵	انحراف معیار=۱/۰۸	
۰/۰۰۰	۸/۰۴	۰/۰۰۰	۱۵/۰۹	میانگین=۲/۱۶	میانگین=۳/۳۹	۴
				انحراف معیار=۱/۳۲	انحراف معیار=۱/۱۶	
۰/۰۰۰	-۹/۲۰۷	۰/۰۳۴	۴/۵۳۳	میانگین=۴/۴۳	میانگین=۳/۳۹	۵
				انحراف معیار=۰/۸۵۵	انحراف معیار=۱/۱۳	
۰/۷۷۳	۰/۲۸۱	۰/۰۰۰	۲۶/۰۴	میانگین=۴/۲۶	میانگین=۴/۲۹	۶
				میانگین=۰/۹۰۸	انحراف معیار=۰/۷۲۹	

کاملاً مشخص است که در اغلب موارد میانگین در گروه دانشگاهیان بالاتر است.

همان گونه که در جدول ۱۴ مشاهده می‌شود میانگین پاسخ‌های دو گروه در رابطه با چالش‌های استقرار، به غیر از دو مورد دو و شش، تفاوت زیادی دارند. بر اساس نتایج جدول فوق، به این دلیل که معناداری آزمون لوین کمتر از پنج درصد می‌باشد، فرض برابری واریانس بین دو گروه در همه موارد به جز سؤال دوم تأیید می‌شود، همچنین با توجه به معناداری آماره  $t$ ، برای کلیه موارد به غیر از دو مورد دو و شش، به معنای تفاوت معنادار بین نگرش دو گروه در رابطه با چالش‌های مذکور استقرار است.

یافته‌های ارائه شده در جدول ۱۵ حاکی از آن است که غیر از ویژگی‌های اول (داشتن دانش مالی و حسابرسی) و سوم (تنوع پیش‌زمینه‌های دانش بین اعضای کمیته) در بقیه موارد میانگین دیدگاه‌ها، اختلاف نسبتاً زیادی با هم دارند. از سویی دیگر، معناداری آزمون لوین در ویژگی‌های دوم، چهارم، پنجم و ششم به معنی رد تساوی واریانس‌ها می‌باشد و نهایتاً اینکه کمتر از پنج درصد بودن معناداری آزمون  $t$  در همه موارد به جز موارد اول و سوم، بیانگر رد تساوی

پاسخگویی به سؤال مذکور، از آزمون میانگین دو جامعه استفاده می‌شود. برای آزمون تساوی میانگین دو جامعه لازم است ابتدا بررسی شود که آیا واریانس دو جامعه برابر هستند یا خیر. به عبارت دیگر آزمون تساوی واریانس‌ها مقدم بر آزمون میانگین‌ها است. جهت آزمون تساوی واریانس‌ها (آزمون Levene) از آماره  $F$  (فیشر) و آماره  $t$  جهت آزمون تساوی میانگین دو جامعه استفاده می‌شود (مومنی و فعال‌قیومی، ۱۳۹۴). نتایج حاصل از مقایسه میانگین دیدگاه دو گروه در جدول ۱۳ ارائه شده است.

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که میانگین دیدگاه‌های دو گروه در رابطه با کلیه دلایل به غیر از موارد دوم، چهارم و پنجم، اختلاف نسبتاً بالایی داشته، کمتر از پنج درصد بودن سطح معناداری آزمون لوین در کلیه موارد به استثنای موارد دوم، چهارم و پنجم حاکی از رد فرض برابری واریانس‌ها در مزایای مذکور است و کمتر از پنج درصد بودن معناداری آماره  $t$  در همه موارد به جز موارد دو، چهار و پنج، به معنای رد تساوی میانگین دو گروه بوده، به عبارت دیگر بین اعضای حرفه و دانشگاهیان در رابطه با مزایا تفاوت نگرش وجود دارد. با مشاهده میانگین دیدگاه‌های دو گروه

جدول ۱۵. نتایج مقایسه نگرش اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی

عامل	حرفه	دانشگاه	آزمون لوین		آزمون $t$	
			آماره $F$	Sig	آماره $t$	Sig
۱	میانگین=۴/۴۸	میانگین=۴/۵۹	۷/۰۷۹	۰/۰۰۸	-۱/۲۰۴	۰/۲۲۹
	انحراف معیار=۰/۸۳۹	انحراف معیار=۰/۴۹۴				
۲	میانگین=۴/۱۹	میانگین=۴/۹۵	۱۵۱/۸۸۴	۰/۰۰۰	-۱۱/۱۸۱	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۷۲۹	انحراف معیار=۰/۲۹۳				
۳	میانگین=۴/۸۳	میانگین=۴/۶۷	۳/۵۵۱	۰/۰۶۰	۰/۳۰۸	۰/۷۵۸
	انحراف معیار=۵/۱۹	انحراف معیار=۰/۴۷۴				
۴	میانگین=۴/۰۹	میانگین=۴/۷۶	۳۲/۴۲۷	۰/۰۰۰	-۵/۰۵۳	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۷۰۵	انحراف معیار=۰/۵۷۶				
۵	میانگین=۴/۲۵	میانگین=۴/۹۹	۷۸/۹۸۶	۰/۰۰۰	-۶/۹۷۶	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۹۱۱	انحراف معیار=۰/۲۹۳				
۶	میانگین=۳/۹۵	میانگین=۴/۶۷	-۲/۸۵۰	۰/۰۰۵	۱۹/۶۰۲	۰/۰۰۰
	انحراف معیار=۰/۹۱۱	انحراف معیار=۰/۴۷۴				

میانگین نگرش اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی است.

### بحث و نتیجه‌گیری

رسوایی‌های مالی شرکت‌ها، طی دو دهه اخیر، منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابرسان و کیفیت حسابرسی شد (علوی و همکاران، ۱۳۹۴). در پاسخ به این وقایع، قانون اثرگذار ساربنز آکسلی تصویب گردید که در این قانون به کمیته حسابرسی توجه بی‌سابقه‌ای معطوف گردید (گاتیر، ۲۰۰۷). تحولات مزبور در بخش خصوصی، توجه‌ها را به سمت استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی نیز سوق داد. امروزه بخشی از تحولات مدیریت بخش عمومی با به‌کارگیری کمیته حسابرسی به‌عنوان واحد سازمانی منطقی قدرتمند برای کسب اطمینان از راهبری مرتبط است (نست و همکاران، ۲۰۰۸)، از این رو با توجه به تحولات در حال اجرا در مدیریت بخش عمومی کشورمان، هدف تحقیق حاضر بررسی استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران است.

یافته‌ها در رابطه با مزایای استقرار کمیته حسابرسی از دیدگاه خبرگان در دو حوزه ارتقای مسئولیت پاسخگویی مالی (۷ مزیت) و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی (۶ مزیت) حاکی از اجماع خبرگان با ۱۱ مورد از مزایای استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی در دو زمینه پاسخگویی مالی و عملیاتی بوده است. اعضای حرفه و دانشگاه نیز موافقت خود را با مزایای مورد اجماع خبرگان اعلام نموده‌اند. بنابراین یافته اصلی در رابطه با سؤال نخست پژوهش بدین شرح است که استقرار کمیته حسابرسی مزایای متعددی دارد که منجر به ارتقای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌گردد، این یافته با نتایج باباجانی و خنکا (۱۳۹۱)، باباجانی و بابایی (۱۳۹۰)، وانگ (۲۰۱۲) و نست و همکاران (۲۰۰۸)، همسوست.

سؤال اصلی دوم پژوهش، چالش‌های پیش‌روی استقرار کمیته حسابرسی در ایران را مورد توجه قرار داده است. یافته‌ها از اجماع خبرگان در رابطه با کلیه چالش‌ها حکایت دارد، علاوه بر این اعضای حرفه و دانشگاه نیز با این چالش‌ها به‌عنوان مشکلاتی که در رابطه با استقرار کمیته حسابرسی بخش عمومی در شرایط ایران پیش‌رو خواهد بود، اعلام موافقت نموده‌اند. تعدادی از چالش‌های شناسایی شده در پژوهش حاضر با یافته‌های آکونین و همکاران (۲۰۱۶) و کانداندو و همکاران (۲۰۱۵)، همراستا است و مابقی در شرایط

محیطی ایران مصداق دارد.

از آنجایی که عامل کلیدی اصلی برای اثربخشی کمیته حسابرسی داشتن اعضای با ترکیبی از مهارت‌ها و تجربه مرتبط با مسئولیت‌های سازمان است (مؤسسه حسابداران داخلی، ۲۰۱۴)، سؤال سوم ویژگی‌های اعضای کمیته مورد بررسی قرار داد. نتایج از اجماع کلیه خبرگان در رابطه با تمام ویژگی‌های پیشنهادی بر اساس بررسی نوشتارهای تخصصی به استثنای یک مورد (داشتن دانش مرتبط با فعالیت سازمان) حکایت دارد. اعضای حرفه و دانشگاه نیز ویژگی‌های مورد اجماع خبرگان را تأیید نموده‌اند. این یافته مشابه با نتایج اسلون و همکاران (۲۰۱۴)، وانگ (۲۰۱۲) و گاتیر (۲۰۰۷)، می‌باشد.

در سؤال اصلی نهایی پژوهش، نگرش دو گروه اثرگذار بر اجرایی شدن تحولات یعنی اعضای حرفه و دانشگاه در رابطه با مزایا، چالش‌های استقرار کمیته حسابرسی و ویژگی‌های اعضای کمیته مورد مقایسه قرار گرفته است. با وجود اعلام تأیید هر دو گروه در رابطه با عوامل مذکور، میانگین اغلب سؤالات در گروه دانشگاهیان بالاتر بوده است، می‌توان این وضعیت را به آگاهی و آشنایی بیشتر دانشگاهیان با مبانی تئوریک و ویژگی‌های کمیته حسابرسی و مزایا و کارکردهای آن نسبت داد.

پژوهش حاضر با دو محدودیت به این شرح مواجه بود:

۱. از آنجایی که اغلب خبرگان منتخب برای اجرای روش دلفی، مدیران نهادهای مختلف بودند، غالباً محدودیت زمانی برای تکمیل پرسش‌نامه روبه‌رو بودند، علاوه بر این، زیاد بودن تعداد نمونه اعضای حرفه و دانشگاه، باعث طولانی شدن فرایند گردآوری اطلاعات گردید؛

۲. برخی از خبرگان در این حوزه علیرغم پیگیری پژوهشگر متأسفانه حاضر همکاری در این پژوهش نشدند. در خاتمه با استناد به یافته‌های این پژوهش می‌توان پیشنهاد نمود که با توجه به گستردگی بخش عمومی کشور ما، وجود ضعف و نارسایی‌های جدی در زمینه کنترل‌های داخلی این بخش و همچنین تحولات در جریان در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی که سرآغاز آن معرفی نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی بوده که خود ضرورت تحول در مکانیزم‌های نظارتی و حسابرسی را می‌طلبد، نهادهای و سازمان‌های قانونگذار و استاندارگذار، برای تغییر و تحول در نظام راهبری سازمانی بخش عمومی را از طریق تدوین و تصویب قوانین و مقررات لازم، گام‌های اولیه را برای تغییرات در راهبری نهادهای بخش عمومی

در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقا سطح مسئولیت پاسخگویی. "مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۰ (۳۳)، ۳۳-۷۲.

• باباجانی، جعفر؛ بابایی، مسعود. (۱۳۹۰). "تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی". *مجله دانش حسابداری*، ۲ (۴)، ۲۷-۷.

• حضوری، محمدجواد؛ گرد، عزیز؛ گلدوست، مجید. (۱۳۹۴). "بررسی عوامل مؤثر بر بروزسانی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی". *دانش حسابرسی*، ۱۵ (۵۹)، ۴۱-۱۹.

• حساس‌یگانه، یحیی؛ جعفری، ولی‌اله. (۱۳۸۷). "نقش کمیته حسابرسی در واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی". *حسابدار*، ۲۳ (۱۹۶)، ۷۷-۷۳.

• حیدری، رمضان. (۱۳۹۳). "کمیته حسابرسی در بخش عمومی با تأکید بر شهرداری‌ها". *دومین کنگره حسابرسی داخلی ایران، انجمن حسابرسان داخلی*.

• رحمانی، علی؛ قشقایی، فاطمه؛ مداحی، آزاده. (۱۳۹۴). "موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران". *فصلنامه مدیریت نظامی*، ۱۵ (۵۷)، ۱۴۸-۱۲۰.

• علوی، سیدمحمد؛ قربانی، بهزاد؛ رستمی، وهاب. (۱۳۹۴). "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران". *دانش حسابرسی*، ۱۵ (۶۰)، ۷۰-۴۷.

• زارعی، محسن؛ عبدی، سعید. (۱۳۸۹). "کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی". *دانش حسابرسی*، ۱، ۱۰۲.

• مؤمنی، منصور؛ فعال‌قیومی، علی. (۱۳۹۴). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*. تهران: کتاب‌نو.

بردارند. در این میان انتظار بر این است که دانشگاه با توجه به جایگاه و نقش بسیار با اهمیتی که می‌تواند در تحولات ایفا نمایند، از طریق انجام پژوهش‌های مرتبط و ارائه آموزش‌های لازم در رابطه با راهکارهای بهبود راهبری سازمانی، نقش و رسالت خود را در جهت بهبود و ارتقای مسئولیت پاسخگویی عمومی ایفا نمایند.

## منابع

- اسماعیلی‌کیا، غریبه؛ سلیمانی، الهام. (۱۳۹۷). "بررسی وضعیت فعلی کنترل‌های داخلی، شناسایی مزایا و تعیین پیش‌نیازهای پیاده‌سازی آن در بخش عمومی (مورد مطالعه: ادارات دولتی شهر دهلران)". *شانزدهمین همایش ملی حسابداری ایران، اصفهان، ایران*.
- اسماعیلی‌کیا، غریبه؛ شیخی، کبری. (۱۳۹۶). "شناسایی چالش‌های استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی از دیدگاه کارکنان مالی (مورد مطالعه: ادارات دولتی شهرستان دهلران)". *دومین همایش ملی رویکردهای نوین حسابداری بخش عمومی، آمل، ایران*.
- اسماعیلی‌کیا، غریبه؛ ملاظری، مهناز. (۱۳۹۴). "چارچوبی برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران از دیدگاه خبرگان". *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱۴ (۴)، ۲۵-۱.
- باباجانی جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). "عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران". *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۱ (۳۷)، ۳۷-۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۰). "مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی (قسمت اول)". *حسابدار*، ۱۴۶، ۲۷-۲۲.
- باباجانی، جعفر؛ خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۱). "ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی

- Abbot, L.J., Parker, S., Peters, G.F. & Raghunadan, K. (2003). "The Association Between Audit Committee Characteristics and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22 (2).
- Al-Saeed, M.A. & Al-Mahamid, S.M. (2011). "Features of an Effective Audit Committee and It's Role in Strengthening the Financial Reporting. Evidence from Amman Stock Exchange". *Journal of Public Administration and Governance*,

1 (1), 39-63.

- Akwenye Ndeshipewa Johanna, Chata Tia, Benedict Olumide Henrie.(2016). "Establishment of Audit Committees in Government Ministries of Developing Country". *Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions*, 6(4), 282-290.
- Babbie E. (2002). *The basics of social research* (2nd ed). Ed. Belmont, C., London: Wadsworth/Thomson Learning.

- Bhasin, M.L. (2012). "Audit Committee Mechanism To Improve Corporate Governance: Evidence From A Developing Country". *http://dx.doi.org/10.4236/me.2012.37109*.
- Boakye, Emmanuel OSEI. (2016). "The Role of Internal Control in Public Sector, A Case study of Edweso Government Hospital". *University of Ghana, DOI: 10.13140/RG.2.1.3893.0167*.
- Brown, P.R. (1983). "Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions". *Journal of Accounting Research*, 21(2), 444-455.
- CAAFR (Committee on Accounting, Auditing and Financial Reporting). (2006). "Audit Committees". *Recommended practice*.
- CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants). (1981). *Audit committees. A Research Study*, Canada: Canadian Institute of Chartered Accountants, Canada.
- Ferreira, I. (2008). "The Effect of Audit Committee Composition and Structure on the Performance of Audit Committees". *Meditari Accountancy Research*, 16 (2), 89-106.
- Gauthier Stephen, J. (2007). "A New Vision for Public Sector Audit Committees". *Government Finance Review*, 10-16.
- Habibi, A., Sarafrazi, A. & Izadyar, S. (2014). "Delphi Technique Theoretical Framework in Qualitative Research". *The International Journal of Engineering and Science (IJES)*, 3(4), 8-13, ISSN (p): 2319-1805.
- Hung, J.H. & Han, H.L. (1998). "An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing for Listed Firms in Taiwan". *Retrieved November 4, 2008*.
- Institute of Internal Auditors. (2014). "Global Public Sector Insight: Independed Audit Committees In Public Sector Organization". Available in: *www.globaliia.org*, 1-48.
- Institute of Directors in Southern Africa. "Challenges Facing Public Sector Audit Committees". *National Office Johannesburg*.
- Kipngeno Mutai Philip. (2011). "Empirical Study on Effectiveness of Audit Committee in Public Sector: A Case study of Government Ministries in Kenya". *A Research Project Submitted in Partial Fulfilment of the Requirments for Award of the Master of Business Administration Degree*, University of Nairobi, 1-75
- Kandandu., Angela Winnie., Beukes Edwin., Benedict Olumide Henrie. (2015). "Evaluvation of the Audit Committees of Government Ministries in Namibia: Their Compositions, Functions and Regulations". *Journal of Governance and Regulation*, 4(4), 147-160.
- Lader, K. (2001). "Research in Comparative Governmental Accounting Over the Last Decade-Achievements and Problems". *7-th CIGAR Conference*, Valencia: CIGAR.
- Malmi, T. (1997). "Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization". *Management Accounting Research*, 8, 459-480
- Nashwa, G. (2005). "The Role Of Audit Committees In The Public Sector". *Journal of CPA*, 42-43.
- Nest, D.P., Vander, T. & Jager J.D. (2008). "Audit Committees and Accountability in the South African Public Sector". *Journal of Public Administration*, 43(4), 545-558.
- Nix, H. & Nix, D. (1996). "The Audit Oversight Function In Municipalities of Greater Than 100000 Population When An Audit Committee Is Not Used". *Arlington*, (45).
- OECD (Organisation for Economic Co-operation & Development). (2002). "Public Management Committee Accrual Accounting & Budgeting Key Issues and Recent Developments". *Twenty-third Annual Meeting of OECD Senior Budget Officials Washington D.C*.
- Osborne, D & Gaebler, T. (1992). "Reinventing Government: How The Entrepreneurial Spirit is Transforming Public Sector". *Penguin Books*, New York.
- Powell, C. (2003). "The Delphi Technique: Myths and Realities". *Journal of Advanced Nursing*, 41(4), 376-382.

- Sakalunda, F.M. (1999). "Internal Audit Reporting and Its Implementation in Government Ministries, A Case of The Ministry of Education". At: <http://dspace.cbu.ac.zm>.
- Sloan, B.C., Kim, T., Turner, B., O'Loughlin, C., Sukati, M., Bikuri, M. & Ahadi Chacha, C.H. (2014). "Global Public Sector Insight: Independent Audit Committees in Public Sector Organizations". *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, [www.globaliia.org/standards-guidance](http://www.globaliia.org/standards-guidance), 1-48.
- Smith, N. & Castellan, J. (1988). *Nonparametric statistics for the behavioral sciences* (2nd ed). New York: McGraw-Hill.
- Somerville, J.A. (2008). "Effective Use of the Delphi Process in Research: Its Characteristics. Strengths and Limitations".
- Thomas, Keith, Purcell Aquinas J. (2018). "Local Government Audit Committees: A Behaviour Framework for Effective Audit Committee Performance". <https://doi.org/10.1111/auar.12229>.
- Wong, G. (2012). "An Analysis of the Role and Performance of Audit Committees in the Victorian Government Public Sector in Providing Assurance and Governance". *Victoria Law School Faculty of Business*.

## بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری

\*هدی مجبوری یزدی<sup>۱</sup>، شعبان محمدی<sup>۲</sup>، عبدالحسین طالبی نجف آبادی<sup>۳</sup>، نرجس کمالی کرمانی<sup>۴</sup>

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

۲. کارشناسی‌ارشد حسابداری، دانشکده شهید رجایی، دانشگاه فنی و حرفه‌ای استان خراسان، ایران.

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه بجنورد، ایران.

۴. استادیار گروه حسابداری دانشگاه بجنورد، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۴/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۲۰

## Investigate the Moderating Role of Performance Audit on Impact Accrual Accounting on Public Sector Accounting Using Structural Equation

\*H. Majbouri Yazdi<sup>1</sup>, Sh. Mohammadi<sup>2</sup>, A.H. Taleby Nagaf Abadi<sup>3</sup>, N. Kamali Kermani<sup>4</sup>

1. PhD. student of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran.

2. M.A. in Accounting, Rajaei College, Technical University, Korasan Razavi, Iran.

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

4. Assistant Professor in Accounting, Bojnourd University, Iran.

Received: 2016/5/4 Accepted: 2016/6/11

### Abstract

The purpose of this study was to investigate the role of performance audit in the impact of accrual accounting on public sector accounting in Iran. This research is an applied survey. 200 employees of the financial and accounting departments of Mashhad University of Medical Sciences in 2012 were selected as the statistical population and 131 questionnaires were sent by Cochran method and 120 questionnaires were used as the final sample after removal of unplanned questionnaires. Structural equations and PPL software were used for analytical analysis. The results show that accrual accounting has a significant effect on public sector accounting. Performance audit modifies the effect of accounting accrual on public sector accounting. The use of accrual accounting in the public sector increases the efficiency of reporting in this section, providing more useful information for improving resource allocation, increasing accountability, increasing information transparency and raising awareness of the economic effects and better understanding of the performance of managers in resource utilization. Performance auditing in the public sector, besides completing the reporting system on financial resources, also gives the government an overview of all economic resources.

**Keywords:** Accrual Accounting, Accountability, Decision Makers, Performance Audit, Reporting Transparency.

**JEL Classification:** K19, M48

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی ایران است. این پژوهش به صورت پیمایشی و از نوع کاربردی است. ۲۰۰ نفر از کارکنان بخش‌های مالی و حسابداری دانشگاه علوم پزشکی مشهد در سال ۱۳۹۷ به‌عنوان جامعه آماری انتخاب و به روش کوکران ۱۳۱ پرسش‌نامه ارسال و پس از حذف پرسش‌نامه‌های تکمیل‌نشده، ۱۲۰ پرسش‌نامه به‌عنوان نمونه نهایی استفاده شد. از روش معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS برای تجزیه و تحلیل استفاده شد. نتایج نشان می‌دهد که حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی را تعدیل می‌کند. به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش کارایی گزارشگری در این بخش، تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی و بررسی بهتر عملکرد مدیران در استفاده از منابع در اختیار می‌گردد. حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، گذشته از کامل کردن سیستم گزارشگری در مورد منابع مالی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت نیز توجه می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری تعهدی، پاسخگویی، تصمیم‌گیری مدیران، حسابرسی عملکرد، شفافیت گزارشگری.

**طبقه‌بندی موضوعی:** K19, M48

## مقدمه

اساس پیشرفت در دنیای پرتلاطم امروز بر پایه دستیابی فزون‌تر به اطلاعات و فن‌آوری بنا شده است و آگاهی از وضعیت موجود و توانایی ایجاد و تحول و تغییرات نیز از فاکتورهاست که مدیریت را در رسیدن به اهداف عالی سازمان‌ها یاری می‌نماید، در این بین نقش اطلاعات مالی به صورت ویژه هست، از طرفی مدیران و سازمان‌ها نیازمند به اطلاعات دقیق، بهنگام و شفاف در امور جاری، مدیریت هزینه‌ها و افزایش کارایی و اثربخشی هستند از آنجایی که سیستم حسابداری فعلی بخش عمومی پاسخگوی این نیازها نیست و حرکت به سمت سیستمی که بتواند این شرایط را بهبود بخشد امری است اجتناب‌ناپذیر، سیستم حسابداری تعهدی با توجه به امکانات و شرایطی که به همراه دارد می‌تواند بخش عمده از این نیازها را پاسخگو باشد (چامپوکس، ۲۰۰۶).

امروزه با توجه به لزوم دستیابی به اهداف و چشم‌اندازی که سازمان‌ها و کشورها برای خود ترسیم می‌نمایند و همچنین تغییرات و دگرگونی که در محیط پدید آمده است، به‌کارگیری سازمان‌ها های اطلاعات جدید در دستیابی به اهداف بلندمدت سازمانی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. هدف از اجرا و پیاده‌سازی یک سامانه جدید گزارشگری به‌کارگیری فن‌آوری‌های برای بهبود کیفیت اطلاعات در سطح کل سازمان هست (باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۶).

گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی و نقدی هر کدام به‌نوبه خود می‌توانند نیازهای اطلاعاتی مؤسسات بخش عمومی را تأمین نمایند. سیستم حسابداری نقدی به دلیل آنکه اطلاعات مالی را به‌سادگی و عینی‌تر ارائه می‌نماید برای ارزیابی بودجه‌های نقدی و نظارت و پیش‌بینی منابع نقدی مفید است اما قادر به تهیه اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و برنامه‌های دولت نخواهد بود (زارعی و مهراندیش، ۱۳۹۵).

مبنای تعهدی می‌تواند اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده کالا و خدمات را که برای تصمیم‌گیری و تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اهمیت حیاتی دارد، تهیه نماید. مبنای تعهدی در گزارشگری مالی بخش عمومی دارای مزایای زیر است:

- گزارشگری بر مبنای تعهدی بر شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها در زمان ایجاد که همان تاریخ گزارشگری است، تأکید دارد؛

- گزارشگری بر مبنای تعهدی اطلاعات مفیدی در مورد سطح واقعی بدهی‌های دولت و سازمان‌های عمومی اعم از

بدهی‌ها و سایر تعهدات نظیر بدهی‌های ناشی از تعهدات انباشته صندوق‌های بازنشستگی کارکنان و دارایی‌ها فراهم می‌نماید (کردستانی، ۱۳۹۵).

گزارشگری بر مبنای تعهدی بر شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در دوره گزارشگری تأکید دارد و به دولت و مؤسسات عمومی کمک می‌کند تا نظام مدیریت بر مبنای نتایج و مدیریت بر منابع را تحقق بخشند. دولت‌ها و مؤسسات بزرگ بخش عمومی تمایل دارند وضعیت مالی و عملکرد حسب مورد بهتر یا بدتر از آنچه هست نشان دهند که گزارشگری بر مبنای تعهدی موجب شفافیت مالی، درستکاری و اتکاپذیری گزارش‌های مالی و تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌گردد (معینیان و همکاران، ۱۳۹۶).

استفاده از مبنای تعهدی تعدیل‌شده از نیمه دوم دهه ۸۰ قرن بیستم میلادی در گزارشگری مالی دولت‌های کشورهای توسعه‌یافته آغاز و در سال‌های بعد از آن ضمن تداوم استفاده از مبنای تعهدی تعدیل‌شده در جهت ارتقای این مینا به مبنای تعهدی کامل تلاش‌های زیادی صورت گرفته است (چامپوکس، ۲۰۰۶).

در کشور آمریکا در اجرای بیانیه ۳۴ مصوب هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری دولتی گزارش‌های مالی دولت در مورد هر نوع فعالیت بازرگانی و غیربازرگانی بر مبنای تعهدی کامل صورت می‌گیرد. از طرفی در دهکده جهانی، بحران بودجه در یک کشور ممکن است به‌صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند، به همین دلیل موضوع یادشده اهمیت بین‌المللی یافته است. تاکنون در بخش‌های عمومی از سیستم حسابداری نقدی جهت ثبت اطلاعات استفاده می‌شد اما اخیراً با تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خویش و افزایش مطالبات در خصوص پاسخ‌خواهی از مقامات بخش عمومی روی داده و به علت قابلیت‌های پاسخگویی که سیستم حسابداری تعهدی در بخش بازرگانی ارائه کرده، بخش عمومی را ناگزیر به تغییر تدریجی روش حسابداری و حرکت به سوی تبدیل مینا از نقدی به تعهدی کرده است با توجه به تغییرات روزافزون رشد فکری جوامع بشری و آشنایی بیشتر افراد از حقوق عمومی و اجتماعی خود، همواره سطح انتظارات در رابطه با مسئولیت پاسخگویی دولتمردان رو به افزایش است و مسئولین جهت ایفای این مسئولیت نیازمند یک نظام اطلاعاتی مناسب می‌باشند (اسکیولی و سیمز، ۲۰۰۷؛ مک کندی، ۲۰۰۶؛ چامپوکس، ۲۰۰۶).

نظام حسابداری به‌عنوان یکی از مهمترین منابع



پاسخگویی، تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بودجه عملیاتی و پس از آن، حسابرسی عملکرد جزء رویکردهای جاری نهادهای مربوطه، از جمله دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی شده است. حسابداری تعهدی نیز به عنوان یکی از الزامات حسابرسی عملکرد، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف کرده و معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می‌بخشد. به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش کارایی گزارشگری در این بخش، تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی و بررسی بهتر عملکرد مدیران در استفاده از منابع در اختیار می‌گردد، بنابراین پژوهش حاضر بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی ایران است.

### مبانی نظری

#### حسابداری بخش عمومی و حسابداری تعهدی

حسابداری در دنیای پیچیده امروز نقش درخور ملاحظه‌ای در اداره امور دولت‌ها و حکومت‌های محلی ایفا می‌نماید. طی سه سال گذشته تحولات شگرف حسابداری بخش عمومی از جمله دولتی رویکرد سنتی در مورد کارکرد حسابداری را به نحوی تغییر داده است که ثبت و طبقه‌بندی و گزارش منابع و مصارف دولت‌ها جزئی محدود از کارکرد حسابداری بخش عمومی محسوب می‌گردد. مهمترین علتی که تغییر در مبانی حسابداری را توجیه می‌کند این است که انتظاری‌رود این حرکت موجب بینش بهتر و بیشتری نسبت به هزینه‌های دولت و آگاهی از هزینه‌های بالای بروکراسی در دولت گردد (باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰).

طرفداران حسابداری تعهدی استدلال می‌کنند که اصلاحات مذکور موجب می‌شود که اطلاعات مناسب‌تری برای تصمیم‌گیران فراهم آید و در نهایت منجر به کارا تر شدن بخش عمومی خواهد شد وقتی بحث پاسخگویی با مفهوم درست مطرح باشد، متناسب و متوازن با مسئولیت پاسخگویی شیوه نظارت تغییر می‌کند. حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول اساسی قرار دارد، به نظر می‌رسد سازمان مدیریت وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور مهمترین نهاد در شروع اصلاحات در این رابطه باشد و وظیفه تهیه نقشه عملیاتی اصلاحات حسابداری دولتی تهیه چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دولتی و نهایتاً اجرای اصلاحات را بر عهده گیرد (زارعی و مهراندیش، ۱۳۹۵؛ زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵).

اطلاعاتی نقش بسزایی در تحقق این مهم را دارا هست. نیاز به پاسخگویی در تمامی جوانب در یک نظام عمومی تحولاتی را در حسابداری بخش عمومی به‌عنوان یکی از مهمترین ابزارهای نظام پاسخگویی می‌طلبد، یعنی لازم است که حسابداری بخش عمومی از یک نظام حسابداری که اطلاعات کمی را ارائه می‌دهد به نظامی که اطلاعات بیشتر و مفیدتری ارائه می‌دهد، تغییر نماید. بخش عمومی به دلیل استفاده از وجوه عمومی ملزم به پاسخگویی در قبال اعمال و ارائه توضیح به شهروندان و نهادهای نظارتی است. گزارشگری مالی به دولت کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی را انجام دهد. در سال‌های اخیر اعتقاد بر این است که بخش عمومی نیز مانند بخش خصوصی باید از حسابداری تعهدی استفاده نماید زیرا با حسابداری تعهدی اثرگذاری بر کارایی مدیریت عمومی حداکثر و اهداف با حداقل هزینه برای جامعه قابل دستیابی خواهد بود. پذیرش و به‌کارگیری حسابداری تعهدی به معنی ترک حسابداری نقدی نیست. در برخی حوزه‌ها از جمله، خزانه‌داری‌ها فقط حسابداری نقدی است که قابل استفاده است (باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۶).

تحقیقات متعددی وجود دارند که از حسابداری تعهدی حمایت می‌کنند و معتقدند که این مبنا شفافیت، پاسخگویی و بنابراین کارایی و اثربخشی را افزایش می‌دهد اما مزایا و قابلیت‌های مبنای نقدی و کاربرد انحصاری آن در خزانه‌داری، کنترل بودجه و مدیریت منابع و جریان‌ات نقدی مطالبی است که نباید از آن غافل شد (مک کندی، ۲۰۰۷؛ سیفل، ۲۰۰۶؛ جونز، ۱۹۹۴؛ باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰).

به‌علاوه تحقیقاتی نیز وجود دارند که معتقدند به دلیل فقدان رابطه مستقیم و قابل‌اندازه‌گیری میان درآمدها و هزینه‌ها، فقدان اهمیت مفهوم سود در بخش عمومی نباید به‌طور گسترده از مبنای تعهدی استفاده نمود (هنری، ۲۰۰۵؛ باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۶).

در کنار تمام این مطالب، هزینه‌ها و ریسک‌های به‌کارگیری مبنای تعهدی را باید در نظر داشت. با همه کوشش‌هایی که در زمینه اجرای سیاست‌های خصوصی‌سازی و اصل چهل‌وچهار قانون اساسی صورت گرفته، هنوز بخش بزرگی از منابع مالی و اقتصادی در کشور، دولتی است. نظارت بر شیوه اداره و مصرف این منابع، به‌گونه‌ای که منافع اکثریت را تضمین کند، حق شهروندان در یک نظام مردم‌سالار است و وظیفه دولت، پاسخگویی در این زمینه است. این وظیفه در بخش عمومی عمدتاً به‌واسطه گزارشگری مالی تحقق می‌یابد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۶؛ زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵). در ایران، در یک دهه گذشته برای بهبود بودجه‌ریزی و

از انتهای قرن بیستم، حسابداری دولتی در جریان تحولاتی بنیادین قرار گرفته است و نهادهای ملی و بین‌المللی زیادی در مسیر این اصلاحات تأسیس شده‌اند حسابداری در دنیای پیچیده امروز نقش درخور ملاحظه‌ای در اداره امور دولت‌ها و حکومت‌های محلی ایفا می‌نماید اجرا و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی می‌تواند بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت را شفاف‌تر بیان نموده و به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، که هدف قانون‌گذار در برخی از مواد قانون برنامه‌های توسعه است، منجر شود. همچنین اطلاعات ناشی از سامانه‌های گزارشگری تعهدی می‌تواند مدیران را در تصمیم‌گیری‌های بهینه‌خودداری رسانده و ابزار قابل‌پاسخگویی مدیران را فراهم نماید. از آن روی که حسابداری تعهدی اطلاعات جامع‌تری نسبت به حسابداری نقدی فراهم می‌کند و همچنین به دلیل این‌که استفاده از مبنای تعهدی پیچیدگی‌های بیشتری نسبت به مبنای نقدی دارد پس، طیف گسترده‌تری از مسائل حسابداری وجود دارد که دولت‌ها باید آن‌ها را پیگیری کنند (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵).

این مسائل به‌طور عمده معطوف به شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های دولت و درآمدها و هزینه‌های مرتبط با آن‌ها است. بعضی از این مسائل تقریباً با مشکلات حسابداری بخش خصوصی یکسان است، اما بعضی دیگر، از مسائلی مانند تعیین زمان شناسایی درآمدهای حاصل از مالیات و پرداخت‌های تأمین اجتماعی مختص بخش عمومی هستند. مبنای تعهدی اطلاعاتی درباره اموری مانند منابع کنترل‌شده توسط واحد گزارشگر، هزینه عملیات واحد (یا هزینه ارائه خدمات)، دیگر اطلاعات مفید برای ارزیابی وضعیت مالی و تغییر در آن، و ارزیابی واحد گزارش دربارۀ صرفه اقتصادی و منابع اقتصادی، کارایی عملیات آن را فراهم می‌کند. تمرکز انداز گیری در حسابداری تعهدی بر است. در مبنای تعهدی دو مبنای اندازه‌گیری وجود دارد:

(۱) بهای تمام‌شده و تغییرهای آن تاریخی،

(۲) ارزش جاری.

تجزیه و تحلیل اطلاعات تهیه‌شده بر مبنای تعهدی با توجه به مبنای اندازه‌گیری که در تهیه صورت‌های مالی مورد استفاده قرار گرفته است، متفاوت خواهد بود (کردستانی، ۱۳۹۵).

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در مطالعه‌ای با عنوان "گذار به حسابداری تعهدی: راهنمای نهادهای بخش عمومی" مزایای استفاده از مبنای تعهدی را این‌گونه تشریح می‌کند به‌طور دقیق، گزارشگری بر مبنای

حسابداری تعهدی منافع زیر را در بردارد:

۱. نشان می‌دهد که واحد گزارشگر برای انجام فعالیت‌های خود چگونه تأمین مالی کرده و وجه نقد موردنیاز خود را تهیه می‌کند؛

۲. به استفاده‌کنندگان اجازه می‌دهد تا توان تداوم تأمین مالی فعالیت‌ها، پرداخت بدهی‌ها و ایفای تعهدات واحد گزارشگر را ارزیابی کنند؛

۳. وضعیت مالی واحد گزارشگر و تغییرات آن را نشان می‌دهد؛

۴. فرصت نشان دادن مدیریت موفق بر منابع توسط واحد گزارشگر را فراهم می‌کند؛

۵. برای ارزیابی عملکرد در محدوده‌های بهای تمام‌شده خدمات، کارایی، و دست آوردهای واحد گزارشگر مفید است (کردستانی، ۱۳۹۵).

سودمندی حسابداری تعهدی بستگی به این موضوع دارد که اطلاعات تعهدی در چه گستره‌ای از سطوح عالی بودجه‌بندی و اهداف مدیریتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای مثال، دولت رفاه عمومی استرالیا و برخی از نهادهای دولتی به سمت بودجه‌بندی تعهدی حرکت کرده و اعتقاد دارند که این کار سودمندی‌های مضاعفی به همراه دارد که با به‌کارگیری حسابداری تعهدی برای اهداف، گزارشگری برون‌سازمانی به‌تنهایی درک نمی‌شود (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰).

مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن، اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده داشته‌اند فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند. مسئولین پاسخگویی و 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 عملی مشخص مسئولیت است، اما الزام به ارائه گزارش، مسئولیت پاسخگویی است (باباجانی، ۱۳۸۶).

پاسخگویی عمومی لازمه عملی کردن فرایند دموکراسی است و مکمل مدیریت بخش عمومی محسوب می‌شود. اهمیت و ابعاد پاسخگویی در بخش عمومی بر پیچیدگی آن نسبت به بخش خصوصی می‌افزاید. مدیران بخش عمومی باید در پنج سطح راهبرد، برنامه (اثربخشی)، عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)، فرایند (برنامه‌ریزی، تخصیص و اداره امور) و التزام و مشروعیت (رعایت قوانین و مقررات) پاسخگو باشند. پاسخگویی در یکسر طیف قرار می‌گیرد که سر دیگر آن پاسخ‌خواهی است. بخش عمومی کالاهای عمومی را تأمین

شناسایی، اندازه‌گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطرح شده است" (سازمان حسابرسی، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۰).

باباجانی (۱۳۷۱)، اظهار می‌دارد که اهداف نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ایران را می‌توان از تجزیه و تحلیل اصول ۵۳، ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران استخراج کرد. بخش پایانی اصل ۵۵ قانون اساسی به صراحت درباره ارائه گزارش تفریغ بودجه دولت به عموم مردم تأکید می‌کند. بر اساس سه اصل قانون اساسی که در بالا نام برده شد، اهداف اصلی نظام حسابداری دولتی ایران را می‌توان چنین برشمرد:

- برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی با تأکید بر مصرف هر یک از منابع مالی در برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مربوط،

- ایجاد روش‌های مناسب برای کنترل درآمدها و سایر دریافت‌ها و تمرکز آن در حساب‌های خزانه‌داری کل،

- فراهم آوردن امکان کنترل هزینه‌ها در حدود اعتبارات برای برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب، انتشار حقایق مربوط به عملیات مالی، وضعیت وصول درآمدها، سایر منابع تأمین مالی، و پرداخت هزینه‌ها،

- رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات مالی قابل فهم برای آنان و قوه مقننه به‌عنوان نمایندگان مردم.

### حسابرسی عملکرد و حسابداری بخش عمومی

از دیرباز حسابرسی به‌عنوان بخشی از فرآیند پاسخگویی بوده است. حسابرسی عملکرد برخلاف رویکردهای متعارف حسابرسی که نقش محدودی در اصلاح رویه‌های عملکردی دارند، به فرآیند حسابرسی کارکردی محتوایی‌تر در ارزیابی و تحلیل عملکرد مؤسسه تحت رسیدگی از منظر صرفه اقتصادی، کارآمدی و اثربخشی هزینه‌ها و در حصول اهداف مورد انتظار می‌بخشد و احياناً آن را از کارکرد صرفاً ممیزی و ارزیابی شکلی و صوری دور می‌کند (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵).

برای دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد باید به نقش و تأثیر و جایگاه حسابرسی و بالأخص حسابرسی عملکرد در افزایش بهره‌وری و نظام پاسخگویی پی برد و سپس از طریق آن مزایای استقرار حسابرسی عملکرد را مورد بحث و بررسی قرارداد. پارادایم غالب حکمرانان کشورهای توسعه‌یافته اهتمام به توسعه نظام پاسخگویی است و نهادهای عالی محاسباتی کشورهای پیشرو، به‌ویژه با رویکرد به حسابرسی عملکرد

می‌کند. در کشورهای در حال توسعه، بخش عمده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی را که در کشورهای پیشرفته توسط بخش خصوصی انجام می‌شود، بخش عمومی انجام می‌دهد. در بیشتر موارد، کالاهای عمومی تولید شده توسط دولت و فعالیت‌های اقتصادی دولت با کارایی کمی همراه است. به عبارت دیگر، مصرف منابع محدود در بخش عمومی با کارایی و اثربخشی همراه نیست و خدمات عمومی بهبودی مستمر نمی‌یابد. این ضعف دولت دلایل متنوعی دارد اما عدم پاسخگویی، یکی از اصلی‌ترین دلایل آن است (کردستانی، ۱۳۸۶).

از آن روی که بخش بزرگی از ایفای مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی به‌واسطه گزارشگری مالی انجام می‌شود، و از طرفی، کیفیت اطلاعات ارائه‌شده در مبنای تعهدی به دلیل فراهم آوردن اطلاعات مفید و صحیح بیش از سایر مبنای حسابداری است، لذا به‌کارگیری مبنای تعهدی و به دنبال آن، پیاده‌سازی نظام حسابداری مبتنی بر این مبنا باعث افزایش توان پاسخگویی دولت‌ها و سایر نهادهای بخش عمومی در قبال مسئولیت استفاده از منابع می‌شد (آیفک، ۲۰۱۱).

مبنای حسابداری مورد استفاده در نظام حسابداری دولتی ایران مختلف هستند و در وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، و مؤسسات غیردولتی از مبنای حسابداری متفاوتی استفاده می‌شود. استفاده از مبناهای مختلف به دلیل تفاوت در فعالیت‌ها و محیط حاکم بر هر یک از این نهادها است (سازمان حسابرسی).

هدف گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران در پیش‌نویس مفاهیم نظری، با عنوان "اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی ایران" در بند نخست آن بیان شده است. بر طبق این بند، هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. همچنین، استاندارد شماره یک حسابداری دولتی ایران با عنوان هدف از ارائه استاندارد را به این شرح بیان کرده است:

"هدف از ارائه این استاندارد تعیین مبنای ارائه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به‌منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌های قبل آن واحد و صورت‌های مالی سایر واحدهای گزارشگر است. برای دستیابی به این هدف، در این استاندارد ملاحظه‌های کلی مرتبط با نحوه ارائه صورت‌های مالی، رهنمودهایی درباره ساختار آن‌ها و حداقل الزام‌ها در خصوص محتوای صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی ارائه شده است.

فاضلی نژاد، ۱۳۹۵).

برای تشریح مزایای استقرار حسابرسی عملکرد در کشور ظرفیت این نوع حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نهادهای عمومی باید مورد تحلیل قرار گیرد. ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی از جنبه‌های صرفاً مالی به جنبه‌های عملکرد در کشورهای توسعه یافته موجب گردید تا شیوه‌های حسابرسی نیز دچار تحول گردد (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶).

با استقرار مدیریت عمومی نوین که از ویژگی‌های مهمی نظیر تمرکز بر خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به جای تمرکز بر ورودی‌ها برخوردار بود، حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام رسالت خود نبوده و نیاز به استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید. در چنین شرایطی حسابرسی عملکرد با مدیریت نوین وارد عمل شد تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد (باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰).

بازرترین ویژگی مدیریت عمومی نوین و همچنین گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی، تأکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف یا به کارگیری منابع عمومی است که هم‌جهت با مفهوم محتوایی حسابرسی عملکرد هست. این مدل مدیریت، مجموعه‌ای از فنون و راهبردهایی استفاده می‌کند که ضمن ارتقای سطح عملکرد نهادهای بخش عمومی، توانایی و قابلیت‌های این نهادها را برای کسب نتایج اصلاح می‌کند (چامپوکس، ۲۰۰۶).

مدیریت عمومی نوین بخش عمومی بر روندی تأکید می‌کند که به سوی برون‌سپاری بیشتر وظایف دستگاه‌های اجرایی و تمرکز بیشتر بر رقابتی کردن خدمات نهادهای این بخش چشم دوخته است. حسابرسی عملکرد از ظرفیت درخور ملاحظه‌ای برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مالی و اقتصادی دستگاه‌های اجرایی برخوردار است و در صورت فراهم بودن زمینه‌های موردنیاز در مراحل رسیدگی، در ارزیابی و قضاوت فرآیند مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد (باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰).

گزارشگری مالی از مهمترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به‌ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به‌گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی نیز در سال‌های اخیر بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین و اهداف گزارشگری مالی نیز تحت تأثیر این مفهوم

مدیریت، مأموریت محاسبه و مطالبه پاسخگویی را بر عهده دارند. پاسخگویی در قبال نتایج و آثار مصرف اعتبارات، به مرجعی که به نمایندگی از آحاد مردم، بودجه به آنان واگذار می‌نماید (زارعی و فاضلی نژاد، ۱۳۹۵؛ آذر، ۱۳۸۹).

دستگاه‌های اجرایی اغلب کشورها در ضرورت پاسخگویی به مرجع تصویب بودجه، یعنی مجلس، در قبال نحوه مصرف اعتبارات مصوب، نتایج و آثار حاصله، مشترک می‌باشند. لذا پاسخگویی از جانب نهادهای عالی محاسباتی، به نمایندگی از مجلس مورد مطالبه قرار می‌گیرد. در ایران قانون اساسی کشور نیز کارکردی مشابه با مأموریت نهادهای عالی محاسباتی در کشورهای یاد شده را برای دیوان محاسبات تعریف نموده است. امروزه اکثر دولت‌ها با هر اندازه، از حسابرسی درونی توسط کارکنان خود دولت یا افراد بیرونی بهره‌مند می‌گردند و حسابرسی عموماً محدوده گسترده‌ای را در بر گرفته است که تحت عنوان حسابرسی عملکرد شناخته می‌شود. این نوع حسابرسی در برگیرنده بررسی روشمند فعالیت‌های سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص است. حسابرسی عملکرد دستیابی به پاسخگویی را تسهیل می‌کند چرا که ارزیابی مستقلی از عملکرد سازمان ارائه می‌نماید (آذر، ۱۳۸۹).

تا قبل از سال‌های ۱۹۷۰ وظیفه اصلی دیوان محاسبات کشورها رسیدگی به صورت‌های مالی دولت‌ها بوده است. این در حالی است که حسابرسی عملکرد و کارایی از زمانی که مطرح شده است بر حسابرسی جنبه‌های گوناگون مدیریت تمرکز نموده و برای حسابرسی گزارش‌های مالی نیز محدوده خاصی معین کرده است. حسابرسی عملکرد بر مواردی نظیر: کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها تأکید دارد و به همین دلیل دامنه و گستره آن از حسابرسی مالی بسیار فراتر بوده و اهمیت اساسی آن در این است که قضاوت درباره پاسخگویی عملیاتی و عملکرد نهادهای اجرایی را ارتقا می‌بخشد. حسابرسی عملکرد دو هدف اساسی به شرح زیر دنبال می‌کند: اطمینان بخشی و عنداللزوم ارزیابی انتقادی در مورد کیفیت مدیریت بر منابع عمومی. کمک به مدیران نهادهای بخش عمومی از طریق شناسایی نقاط ضعف و قوت عملکرد آن‌ها با هدف دستیابی به روش‌های بهتر (کردری، ۲۰۱۰؛ جونز، ۱۹۹۴).

در تدوین یک الگوی مطلوب نظارت مالی، انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی شرط اولیه و لازم هست اما نمی‌تواند شرط کافی باشد. ملاحظات متعدد اقتصادی مدیریتی وجود دارد که ضرورت انجام حسابرسی عملکرد را در بخش عمومی تبیین می‌کند (زارعی و

این‌که حسابداری حلقه میانی زنجیره نظام مالی محسوب می‌شود و ستاده آن مورد استفاده دو رکن دیگر نظام مالی (بودجه و حسابرسی) قرار می‌گیرد، چنین نتیجه‌گیری شد که تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی نقطه آغاز حرکت در مسیر تقویت نظام مالی کشور به شمار می‌رود.

### پیشینه پژوهش

هارلوک و همکاران (۲۰۱۶)، ادراک حسابرسان بخش عمومی در مورد حسابرسی عملکرد در مؤسسات دولتی بخش مالزی را بررسی کردند. به‌طور خاص، نظرات عقیدتی را در مورد عناصر حسابرسی عملکرد، نیاز به دخالت حسابرسان در سیاست‌گذاری، کارشناسان مربوطه برای انجام حسابرسی عملکرد، محدودیت‌های عمده در انجام حسابرسی عملکرد و پتانسیل حسابرسی عملکرد برای بهبود اداره عمومی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که حسابرسان معتقد بودند که عنصر اثربخشی باید یکی از اجزای حسابرسی عملکرد باشد و حسابرسان بخش عمومی باید فرصتی برای تأثیرگذاری بر تصمیمات سیاسی داشته باشند. علاوه بر این، حسابرس دولتی تنها حرفه‌ای نیست که بتواند حسابرسی عملکرد را انجام دهد، بلکه می‌تواند با دیگر حرفه‌ها همکاری کند. علاوه بر این، حسابرسی عملکرد، قادر به افزایش پاسخگویی عمومی بود و همچنین امکان استفاده از منابع عمومی بیشتر مقرون‌به‌صرفه، کارآمد و مؤثر را فراهم می‌کند.

چادواندا و همکاران (۲۰۱۲)، نشان دادند که حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

حسین (۲۰۱۰)، پیشرفت حسابرسی عملکرد از سال ۱۹۷۰ تا ۲۰۰۵ در استرالیا را بررسی کرد. یافته‌ها نشان می‌دهد که گزارش حسابرسی عملکرد از ۳۱ به ۴۸ طی یک دهه افزایش یافته است. توسعه حسابرسی عملکرد با تغییرات رادیکال در سیاست‌های دولتی، فعالیت‌ها و اجرای سیستم‌های مدیریت جدید مرتبط بود.

گلندینگ (۲۰۰۷)، مفاهیم ارزش حسابرسی پولی را برای فعالیت‌های دولت در کشور بریتانیا و کشورهای در حال توسعه مورد مقایسه و بررسی قرار داد. این مطالعه نشان می‌دهد که پس از معرفی ارزش حسابرسی پولی، هزینه‌های دولت بریتانیا نسبت به کشورهای در حال توسعه بیشتر شد.

چمپاکس (۲۰۰۶)، در تحقیق خود نشان داد که پس از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در نیوزلند بدهی‌های مالی

قرار گرفته است (معینان و پورزمانی، ۱۳۹۶).

از سوی دیگر در حسابداری تعهدی نیز کلیه ویژگی‌های معاملات در دوره‌های مالی مربوطه شناسایی می‌شود. مبنای تعهدی کامل با جریان منابع اقتصادی سازگار است که تأکیدش بر بلندمدت بوده و دارایی‌های سرمایه‌ای را ثبت و مستهلک می‌کند. این معیار اندازه‌گیری برخلاف معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی که در محیط اقتصادی مبتنی بر بودجه مصوب قابل جمع‌بندی است محیط مدیریتی را بهره‌مند ساخته و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی را ارتقا می‌بخشد. به‌عبارت‌دیگر بر مبنای تعهدی به‌جای در نظر گرفتن معاملاتی که منجر به ورود یا خروج وجه نقد می‌شوند، معاملاتی را در بر می‌گیرد که منجر به تغییر ارزش اقتصادی شده باشند. همان‌طور که ذکر شد از دیدگاه بارت، حسابداری تعهدی دارای مزایایی از قبیل کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثربخشی آن‌ها، تأثیر بر روش‌های قیمت‌گذاری، نشان دادن میزان بهره‌وری، ایجاد پاسخگویی در خصوص منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده و نیز بدهی‌ها و در نهایت، اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت برای برآوردهای اولیه، که در بودجه خود را نمایان می‌کند، دارد، که تمامی این ویژگی‌های کاملاً همسو و هم‌جهت با اهداف اصلی حسابرسی عملکرد می‌باشند (کردی، ۲۰۱۰).

در حسابداری تعهدی گزارش جریان منابع مالی در صورت فعالیت‌های دوره، مشابه یک صورت سود و زیان بازرگانی خواهد بود که می‌تواند قابلیت مقایسه‌پذیری را بین واحدهای عمومی و خصوصی افزایش دهد. با توجه با مطالب ذکر شده مشخص می‌گردد که رابطه بسیار نزدیکی چه از نظر مفهومی و چه از نظر کاربردی بین حسابداری تعهدی به‌عنوان یکی از عناصر زیربنایی گزارشگری مالی عمومی نوین و نیز حسابرسی عملکرد وجود دارد که لزوم توجه بیش‌ازپیش به این موضوع و فواید استقرار آن در بخش دولتی را می‌طلبد.

کرمی و همکاران (۱۳۹۶)، به تبیین نقش حسابداری و مبنای تعهدی در تحقق بخشیدن به اهداف اقتصاد مقاومتی پرداختند. یافته‌های آن‌ها حاضر نشان داد که با به‌کارگیری حسابداری تعهدی می‌توان در راستای 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 کرد. به‌بیان‌دیگر، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی اهمیت زیادی در ایجاد برخی از بسترهای لازم برای تحقق اقتصاد مقاومتی دارد. همچنین، با توجه به

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. نتایج حاکی از آن است که پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم در اجرا و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهمترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشند.

زارعی و مهر اندیش (۱۳۹۵)، به ارزیابی تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران بخش عمومی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخگویی و تصمیم‌گیری مدیران مؤثر است.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی موانع موجودی که امکان به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی کشور را تضعیف می‌کنند، پرداختند. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که نبود خواست واقعی سیاست‌مداران و پایندی ایشان به تدوین و اجرای برنامه‌گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ‌خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی‌گری دولت در اقتصاد و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از جمله مهمترین موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور هستند.

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

طالعی و شفیع‌نیا (۱۳۹۴)، نشان دادند که حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

باباجانی و باغومیان (۱۳۸۶)، در تبیین "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران" نتایج حاصل از تحقیق خود را این‌گونه بیان می‌کند: می‌توان گفت که شالوده نظام پاسخگویی بر مبنای حسابداری مورد استفاده در آن است. از سوی دیگر، ملاحظه شده است که مناسب‌ترین مبنای قابل استفاده در حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی کامل یا حداقل تعهدی تعدیل‌شده است. اما، به‌رغم تحولات دو دهه

ناخالص این کشور از ۶۵ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۳، به ۲۳ درصد آن در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته است، این در حالی است که این رقم برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در زمان مشابه، از ۶۶ درصد به ۷۶ درصد افزایش یافته بود. همچنین، این کشور تا اواخر دهه ۹۰، هر سال مازاد بودجه گزارش کرده است، در نتیجه، خالص بدهی‌های دولت نیوزلند به‌طور چشم‌گیری از ۵۲ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۲، به حدود ۱۰ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته است.

مورین (۲۰۰۱)، از شش مطالعه موردی در سال‌های ۱۹۹۵ و ۱۹۹۶ برای بررسی اینکه آیا حسابرسان توانستند بر حسابرسان در اداره دولتی در کانادا تأثیر بگذارند، استفاده کرد. تجزیه و تحلیل اسناد و مصاحبه‌ها نشان داد که حسابرسی یک ابزار مفید برای کنترل و بهبود مدیریت امور عمومی است.

گوتری (۱۹۹۲)، یک پژوهش مفهومی در مورد توسعه حسابرسی بخش عمومی در استرالیا منتشر کرد. در عمل، حسابرسی عملکرد در استرالیا بسیار موفق نبوده، هر چند که در سال ۱۹۷۹ آغاز شده بود. اهداف و خط‌مشی واضح‌تری برای اندازه‌گیری عملکرد و پاسخگویی مورد نیاز بود.

معینیان و پورزمانی (۱۳۹۶)، به بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات پرداختند. 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.

نظری‌پور (۱۳۹۶)، در پژوهشی نقش حسابرسی عملکرد در بهبود عملکرد بخش عمومی را بررسی کرد. 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.

نتایج پژوهش از قبیل وزارت بهداشت، دیوان محاسبات کشور، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی و وزارت امور اقتصادی و دارایی قابل استفاده خواهد بود. جامعه آماری ۲۰۰ نفر از مدیران مالی و رئیس حسابداری، حسابرسان و کارکنان بودجه و کارکنان و کارشناسان مالی دانشگاه علوم پزشکی فردوسی مشهد در سال ۱۳۹۷ است. از این بین ۱۳۱ نفر از طریق روش کوکران به‌عنوان نمونه انتخاب گردیدند پس از توزیع پرسش‌نامه‌ها ۱۳۱ نسخه جمع‌آوری شد که با حذف پرسش‌نامه‌های تکمیل نشده، در نهایت از ۱۲۰ پرسش‌نامه به‌عنوان نمونه نهایی برای تجزیه و تحلیل استفاده شد. برای جمع‌آوری اطلاعات این پرسش‌نامه شامل ۲۸ پرسش بوده که در آن پاسخ‌ها به‌صورت درجه‌بندی ۵ گزینه‌ای طیف لیکرت مشخص شده و افراد پاسخ مناسب را برحسب شدت تأثیر و به‌صورت مقیاس فاصله‌ای با علامت‌گذاری گزینه می‌کنند.

جدول ۱. طیف لیکرت ۵ امتیازی

۱	۲	۳	۴	۵
کاملاً مخالف	مخالف	نه موافق و نه مخالف	موافق	کاملاً موافق

از فرمول کوکران نمونه مورد نظر تعیین و محاسبه می‌شود:

$$N = \frac{N_z^2 pq}{(N-1)d^2 + Z^2 pq}$$

$$N = \frac{200 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{(200-1) \times 0.05^2 + 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 131$$

$$N = \text{حجم جامعه} = 200$$

$$Z = 1.96$$

$$P = q = 0.5$$

$$d = 0.05 = \text{ضریب اطمینان}$$

$$d = \text{اشتباه قابل تحمل}$$

با حذف پرسش‌نامه‌های تکمیل نشده، در نهایت از ۱۲۰ پرسش‌نامه به‌عنوان نمونه نهایی برای تجزیه و تحلیل استفاده شد.

پایایی و روایی آن به روش آلفای کرونباخ و تحلیل عاملی بررسی و تأیید می‌شود. به‌منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق، روش مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) مورد استفاده قرار خواهد گرفت. تجزیه و تحلیل با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس انجام می‌شود.

اخیر در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در جهان، هنوز در ایران از مبنای حسابداری نقدی تعدیل شده استفاده می‌شود و حتی اصلاحات ایجاد شده در نظام بودجه‌بندی کشور نیز این وضعیت را تغییر نداده است.

به این ترتیب، می‌توان نتیجه گرفت که ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، علاوه بر تحقق شرایط عمومی مورد نیاز، مستلزم به وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقام‌های مسئول درباره فرهنگ پاسخگویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ‌خواهان یا صاحبان واقعی حق است.

### فرضیه‌های پژوهش

در راستای دستیابی به هدف‌های پروژه و با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش مطرح شده، فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه ۱: حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ۲: حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ۳: حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ۴: حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ۵: حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ۶: حسابداری عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

فرضیه ۷: حسابداری عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به‌صورت پیمایشی و میدانی صورت می‌گیرد و انجام آن با استدلال قیاسی-استقرایی بدین معنی که چارچوب نظری و پیشینه پژوهشی از راه مطالعه کتاب‌ها مقالات و سایت‌ها به‌صورت استدلال قیاسی و جمع‌آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها از راه استدلال استقرایی انجام گرفته است این پژوهش از نوع دیگر تحلیلی کاربردی هست که در نهایت نتایج آن برای مراجع استفاده‌کننده از

**مدل پژوهش**

مدل این پژوهش برگرفته از پژوهش کردری (۲۰۱۰) و مک کندریک (۲۰۰۷)، در شکل ۱ آمده است.

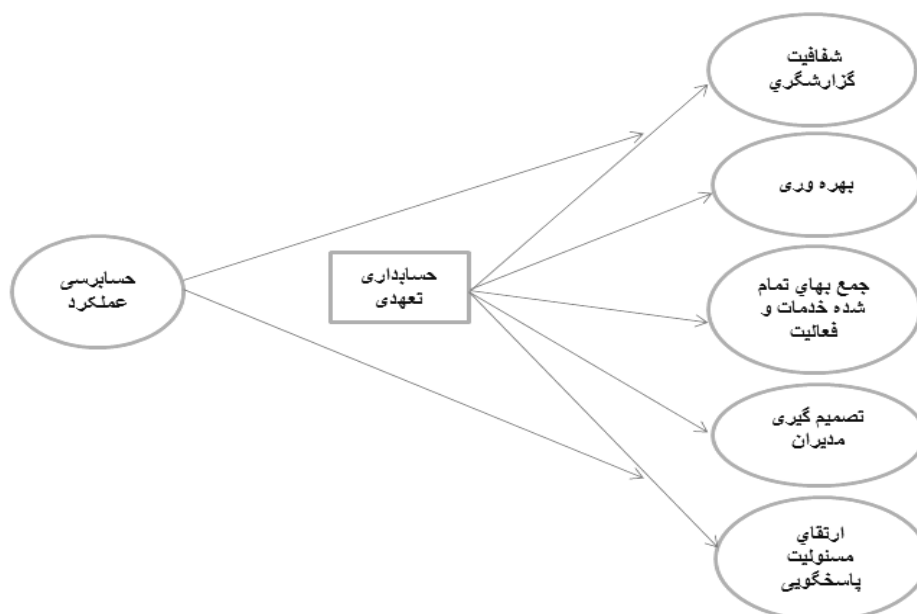
**یافته‌های پژوهش****آمار توصیفی**

در جدول ۲، برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است. اصلی‌ترین شاخص مرکزی میانگین

است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. انحراف معیار یکی از مهمترین پارامترهای پراکندگی است و معیاری است برای میزان پراکندگی مشاهدات از میانگین است.

**آمار استنباطی****بررسی نرمال بودن داده‌ها**

برای آزمون نرمال بودن متغیرها، از آزمون چولگی و کشیدگی



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

\* برگرفته از مدل کردری (۲۰۱۰) و مک کندریک (۲۰۰۷)

**جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش**

شخص	آقا	خانم	-	-	-
جنسیت	فراوانی	۹۶	۲۴	-	-
	درصد فراوانی	۸۰٪	۲۰٪	-	-
مدرک تحصیلی	شخص	فوق دیپلم	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری
	فراوانی	۲۲	۶۳	۲۳	۱۲
	درصد فراوانی	۱۸/۳٪	۵۲/۵٪	۱۹/۲٪	۱۰٪
سابقه	شخص	کمتر از ۵	بین ۵ تا ۱۰	بین ۱۰ تا ۱۵	بیشتر از ۲۰
	فراوانی	۵	۳۵	۳۸	۲۷
	درصد فراوانی	۰/۰۵٪	۲۰/۳۷٪	۳۲/۶۸٪	۲۳/۵۰٪



مشخص است که مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی در جدول ۷ بیشتر از ۰/۷ است، بنابراین مدل پایایی مناسبی دارد.

### بررسی کیفیت یا اعتبار مدل

برای بررسی کیفیت یا اعتبار<sup>۱</sup> مدل از بررسی اعتبار که شامل: بررسی اعتبار اشتراک<sup>۲</sup> و شاخص بررسی اعتبار حشو یا افزونگی<sup>۳</sup>، استفاده شده است. شاخص اشتراک کیفیت مدل اندازه‌گیری هر بلوک را می‌سنجد. شاخص حشو نیز که به آن Q استون-گیسر نیز می‌گویند، با در نظر گرفتن مدل اندازه‌گیری کیفیت مدل ساختاری را برای هر بلوک درون‌زاد اندازه‌گیری می‌کند. مقادیر مثبت این شاخص‌ها نشانگر کیفیت مناسب و قابل قبول مدل اندازه‌گیری و ساختاری هست. نتایج برازش در جدول ۸ ارائه گردیده است.

### بررسی مدل ساختاری پژوهش

با بررسی و تحلیل نتایج آماری در مورد تأیید یا رد فرضیه بحث شده و نتایج تأیید یا رد می‌شود. با تجزیه و تحلیل داده‌ها، مدل ساختاری زیر حاصل شده است. مدل نهایی با ضرایب مسیر نشان داده شده است. از ۷ ضرایب مسیر، چهار مورد معنی‌دار بودند. ضرایب مسیر برای حمایت از فرضیه اندازه‌گیری شد.

برای تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش از مقدار احتمال T-Value استفاده می‌شود. اگر مقدار آن بزرگتر (خارج) از بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) باشد، فرضیه در سطح خطای ۰/۰۵ تأیید می‌شود.

### آزمون فرضیه اول

**فرضیه پژوهش:** حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

در رابطه با آثار حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۳۳ بوده و مقدار احتمال برابر ۳/۲۵ هست که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است، بنابراین شخصیت حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۳۳ نتیجه می‌شود که ۳۳ درصد

استفاده شد که نتایج آن در جدول ۳ ارائه شده است. با توجه به اینکه بازه اعداد چولگی و کشیدگی بین ۱ و -۱ هست، در نتیجه فرض نرمال بودن داده‌ها تأیید می‌شود.

### بررسی مدل اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش

در این پژوهش روایی پرسش‌نامه بر اساس نظر اساتید و استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی بررسی گردید. همچنین برای تعیین پایایی یا قابلیت اعتماد نتایج از ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ استفاده شد. برای تحلیل داده‌های پژوهش از روش دومرحله‌ای مدل‌یابی به روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. مرحله اول شامل اندازه‌گیری از طریق برآورد روایی و پایایی و مرحله دوم تعیین مدل ساختاری از طریق تحلیل شاخص برازندگی و ضرایب تعیین و تحلیل مسیر است که با استفاده از نرم‌افزارهای اسمارت PLS و SPSS استفاده شده است.

مقدار شاخص کفایت نمونه‌گیری برای تمام متغیرها بیشتر از ۰/۳ و سطح معناداری آزمون بارتلت کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین هر دو شاخص در وضعیت مناسبی هستند.

### روایی (اعتبار) همگرا

در روش PLS برای بررسی روایی همگرا از معیار میانگین واریانس استخراج شده استفاده می‌شود. در شرایط با مقادیر بیش از ۰/۵ حداقل ۵۰ درصد واریانس یک سازه توسط نشانگرهایش تعریف می‌شود. نتایج در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول فوق نشان می‌دهد که مدل اندازه‌گیری از روایی مناسب برخوردار است.

### پایایی متغیرهای پژوهش (تحلیل عاملی اکتشافی)

پایایی در مدل PLS توسط میزان بارهای عاملی مشخص می‌شود. که این مقدار باید بیشتر از ۰/۵ باشد که در جدول ۵ مشخص شده است.

با توجه به جدول ۶ کلیه مقادیر از ۰/۵ بیشتر است در نتیجه مدل پایایی کافی دارد و همچنین سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است.

### پایایی سازه

برای اندازه‌گیری پایایی در مدل از روش شاخص پایایی ترکیبی در مدل PLS بر اساس آلفای کرونباخ محاسبه می‌شود که این مقدار باید بیشتر از ۰/۷ باشد. جدول ۶ این مقادیر را نشان می‌دهد.

## جدول ۳. نتایج نرمال بودن داده‌ها

ردیف	متغیر	چولگی	کشی‌دگی
۱	حسابداری تعهدی	۰/۴۵	۰/۴۱
۲	شفافیت گزارشگری	-۰/۶۸	۰/۱۵
۳	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	-۰/۷۸	۰/۱۷
۴	بهای تمام شده خدمات و فعالیت	۰/۷۱	۰/۰۱۹
۵	بهره‌وری	۰/۶۵	۰/۰۲۴
۶	تصمیم‌گیری مدیران	۰/۶۲	۰/۰۲۱
۷	حسابرسی عملکرد	۰/۶۸	۰/۰۲۳

## جدول ۴. نتایج مربوط به تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسش‌نامه

متغیر	گویه‌ها	بار عاملی مرحله ۱	بار عاملی مرحله ۲	معناداری آزمون بارتلت	درجه آزادی	مقدار تقریبی آماره خی دو	شاخص کفایت نمونه‌گیری
حسابداری تعهدی	۱	۰/۵۸	۰/۶۳	۰/۰۰	۲۰	۵۵۲/۴۵	۰/۸۸
	۲	۰/۶۱	۰/۵۵				
	۳	۰/۴۷	۰/۵۹				
	۴	۰/۵۷	۰/۹۱				
شفافیت گزارشگری	۱	۰/۵۵	۰/۵۸	۰/۰۰	۱	۸۶/۵۴	۰/۸۴
	۲	۰/۶۵	۰/۵۷				
	۳	۰/۵۹	۰/۶۰				
	۴	۰/۵۳	۰/۵۷				
ارتقای مسئولیت پاسخگویی	۱	۰/۷۸	۰/۶۹	۰/۰۰	۶	۴۱۲/۶۹	۰/۷۷
	۲	۰/۷۴	۰/۷۱				
	۳	۰/۶۸	۰/۷۰				
	۴	۰/۶۹	۰/۷۲				
جمع بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت	۱	۰/۸۴	۰/۷۷	۰/۰۰	۶	۶۳۰/۰۱	۰/۸۳
	۲	۰/۷۶	۰/۷۹				
	۳	۰/۷۷	۰/۷۴				
	۴	۰/۷۸	۰/۷۱				
بهره‌وری	۱	۰/۸۱	۰/۷۷	۰/۰۰	۶	۶۳۱/۰۲	۰/۸۲
	۲	۰/۷۹	۰/۷۴				
	۳	۰/۷۷	۰/۷۱				
	۴	۰/۷۴	۰/۷۶				
تصمیم‌گیری مدیران	۱	۰/۷۸	۰/۷۹	۰/۰۰	۶	۵۹۸/۳۲	۰/۸۲
	۲	۰/۷۷	۰/۷۴				
	۳	۰/۷۹	۰/۷۹				
	۴	۰/۷۵	۰/۷۵				
حسابرسی عملکرد	۱	۰/۶۹	۰/۶۵	۰/۰۰	۶	۵۹۷/۱۰	۰/۸۲
	۲	۰/۶۹	۰/۶۷				
	۳	۰/۶۶	۰/۶۴				
	۴	۰/۶۸	۰/۶۶				

جدول ۵. روایی همگرایی متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	میانگین واریانس استخراج شده
۱	حسابداری تعهدی	۰/۷۷
۲	شفافیت گزارشگری	۰/۶۲
۳	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	۰/۷۱
۴	بهای تمام شده خدمات و فعالیت	۰/۸۱
۵	بهره‌وری	۰/۷۲
۶	تصمیم‌گیری مدیران	۰/۷۷
	حسابرسی عملکرد	۰/۷۴

جدول ۶. ارزش بارهای عاملی

p-value	T-Value	حسابرسی عملکرد	تصمیم‌گیری مدیران	بهره‌وری	تمام شده خدمات و فعالیت	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	شفافیت گزارشگری	حسابداری تعهدی
۰/۰۲۱	۳۶/۲۸	-	-	-	-	-	-	۰/۹۱
۰/۰۳۲	۳۶/۵۸	-	-	-	-	-	-	۰/۹۳
۰/۰۴۱	۳۵/۶۴	-	-	-	-	-	-	۰/۸۹
۰/۰۴۵	۳۵/۲۸	-	-	-	-	-	-	۰/۸۷
۰/۰۳۸	۴/۷۵	-	-	-	-	-	۰/۷۷	-
۰/۰۳۸	۴/۶۵	-	-	-	-	-	۰/۷۴	-
۰/۰۲۹	۴/۳۷	-	-	-	-	-	۰/۷۱	-
۰/۰۴۷	۴/۱۹	-	-	-	-	-	۰/۶۸	-
۰/۰۳۴	۳/۴۱	-	-	-	-	۰/۶۳	-	-
۰/۰۳۹	۳/۱۹	-	-	-	-	۰/۵۹	-	-
۰/۰۳۷	۳/۱۸	-	-	-	-	۰/۵۸	-	-
۰/۰۴۷	۳/۱۶	-	-	-	-	۰/۵۷	-	-
۰/۰۳۵	۳/۱۰	-	-	-	۰/۶۱	-	-	-
۰/۰۲۶	۳/۲۳	-	-	-	۰/۶۰	-	-	-
۰/۰۲۷	۳/۱۰	-	-	-	۰/۵۹	-	-	-
۰/۰۲۵	۳/۱۰	-	-	-	۰/۵۹	-	-	-
۰/۰۲۸	۴/۲۵	-	-	۰/۸۴	-	-	-	-
۰/۰۳۷	۴/۲۹	-	-	۰/۸۷	-	-	-	-
۰/۰۳۵	۴/۲۶	-	-	۰/۸۵	-	-	-	-
۰/۰۳۸	۴/۲۱	-	-	۰/۸۳	-	-	-	-
۰/۰۲۹	۳/۵۴	-	۰/۷۷	-	-	-	-	-
۰/۰۲۷	۳/۵۱	-	۰/۷۵	-	-	-	-	-
۰/۰۲۸	۳/۵۴	-	۰/۷۷	-	-	-	-	-
۰/۰۲۶	۳/۵۳	-	۰/۷۶	-	-	-	-	-
۰/۰۲۹	۳/۲۸	۰/۶۸	-	-	-	-	-	-
۰/۰۳۱	۳/۲۶	۰/۶۶	-	-	-	-	-	-
۰/۰۳۲	۳/۲۷	۰/۶۷	-	-	-	-	-	-
۰/۰۳۳	۳/۲۲	۰/۶۴	-	-	-	-	-	-

## جدول ۷. پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	آلفای کرونباخ نمونه اولیه	آلفای کرونباخ کل نمونه	پایای ترکیبی
۱	حسابداری تعهدی	۰/۷۵	۰/۷۸	۰/۷۹
۲	شفافیت گزارشگری	۰/۸۲	۰/۸۸	۰/۷۵
۳	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	۰/۸۱	۰/۷۷	۰/۷۸
۴	بهای تمام شده خدمات و فعالیت	۰/۹۱	۰/۸۲	۰/۹۰
۵	بهره‌وری	۰/۸۸	۰/۸۵	۰/۸۷
۶	تصمیم‌گیری مدیران	۰/۸۵	۰/۸۱	۰/۸۸
۷	حسابرسی عملکرد	۰/۸۴	۰/۸۲	۰/۸۷

## جدول ۸. شاخص اشتراک (CV Com) و شاخص افزونگی (CVRed)

ردیف	متغیر	اشتراکی	افزونگی
۱	حسابداری تعهدی	۰/۵۵	۰/۵۸
۲	شفافیت گزارشگری	۰/۴۴	۰/۴۶
۳	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	۰/۵۶	۰/۵۹
۴	بهای تمام شده خدمات و فعالیت	۰/۵۸	۰/۶۱
۵	بهره‌وری	۰/۴۷	۰/۵۱
۶	تصمیم‌گیری مدیران	۰/۶۱	۰/۶۴
۷	حسابرسی عملکرد	۰/۶۳	۰/۶۷

## جدول ۹. نتایج ضرایب مسیر

شماره فرضیه	فرضیه	T-Value	ضریب مسیر	نتیجه
۱	حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.	۳/۲۵	۰/۳۳	تأیید
۲	حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.	۳/۱۹	۰/۳۵	تأیید
۳	حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.	۳/۲۱	۰/۳۲	تأیید
۴	حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.	۳/۲۸	۰/۳۴	تأیید
۵	حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.	۳/۲۵	۰/۳۳	تأیید
۶	حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند.	۰/۱۸	۲/۵۱	تأیید
۷	حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند.	۰/۲۳	۲/۴۸	تأیید

در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۳۴ نتیجه می‌شود که ۳۴ درصد از تغییرات مربوط بهره‌وری بخش عمومی توسط حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

#### آزمون فرضیه پنجم

**فرضیه پژوهش:** حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی تأثیر معنادار دارد.

در رابطه با آثار حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۳۳ بوده و مقدار احتمال برابر ۳/۲۵ می‌باشد که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه پنجم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۳۳ نتیجه می‌شود که ۳۳ درصد از تغییرات مربوط تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی توسط حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

#### آزمون فرضیه ششم

**فرضیه پژوهش:** حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی و شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

در بررسی اثر تعدیل‌کنندگی متغیر حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۱۸ بوده و مقدار احتمال برابر ۲/۵۱ هست که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. بنابراین حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند و تعدیل‌گری مستقیم و معناداری وجود دارد. لذا فرضیه ششم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۱۸ نتیجه می‌شود که ۱۸ درصد از تغییرات مربوط به شفافیت گزارشگری بخش عمومی توسط اثر تعدیل‌کنندگی متغیر حسابرسی عملکرد در برهم‌کنش با حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

از تغییرات مربوط بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی توسط حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

#### آزمون فرضیه دوم

**فرضیه پژوهش:** حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی تأثیر معنادار دارد.

در رابطه با آثار حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی، همان‌طور که در جدول ۸ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۳۵ بوده و مقدار احتمال برابر ۳/۱۹ می‌باشد که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. در نتیجه حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۳۵ نتیجه می‌شود که ۳۵ درصد از تغییرات مربوط ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی توسط حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

#### آزمون فرضیه سوم

**فرضیه پژوهش:** حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی تأثیر معنادار دارد.

در رابطه با آثار حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۳۲ بوده و مقدار احتمال برابر ۳/۲۱ می‌باشد که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۳۲ نتیجه می‌شود که ۳۲ درصد از تغییرات مربوط جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی توسط حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

#### آزمون فرضیه چهارم

**فرضیه پژوهش:** حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی تأثیر معنادار دارد.

در رابطه با آثار حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۳۴ بوده و مقدار احتمال برابر ۳/۲۸ می‌باشد که

## آزمون فرضیه هفتم

**فرضیه پژوهش:** حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

در بررسی اثر تعدیل‌کنندگی متغیر حسابرسی عملکرد بر تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۲۳ بوده و مقدار احتمال برابر ۲/۴۸ می‌باشد که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند و تعدیل‌گری مستقیم و معناداری وجود دارد. لذا فرضیه هفتم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۲۳ نتیجه می‌شود که ۲۳ درصد از تغییرات مربوط به ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی توسط اثر تعدیل‌کنندگی متغیر حسابرسی عملکرد در برهم‌کنش با حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

## تناسب مدل (نکویی برازش مدل)

علاوه بر این، آزمون نیکویی برازش (تناسب مدل) انجام شد. جدول ۱۰ نتایج مدل ساختاری در این مطالعه را نشان می‌دهد. تناسب کلی برای مدل کامل در مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان می‌دهد که تناسب مدل قابل قبول است. مقدار  $\chi^2/df$  برابر ۱/۲۶۲ که کمتر از ۳ بوده لذا قابل قبول است. کلیه شاخص‌ها دارای مقدار بیشتر از ۰/۹

دارند که مورد انتظار و قابل قبول است. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده و مقایسه آن با دامنه قابل قبول می‌توان اذعان نمود تمامی شاخص‌های برازندگی مدل فوق در دامنه قابل قبول قرار گرفته‌اند و لذا مدل مورد تأیید هست. از آنجاکه مقدار  $\chi^2$  کم، نسبت  $\chi^2$  به درجه آزادی (df) کوچکتر از ۳، RMSEA کوچکتر از ۰/۰۸ و نیز GFI، AGFI، NFI، IFI و CFI و TLI بزرگتر از ۰/۹ می‌باشند، می‌توان نتیجه گرفت که مدل اجرا شده برازش مناسبی دارد.

## بحث و نتیجه‌گیری

در راستای افزایش شفافیت و ارتقای پاسخگویی مدیریت مالی بخش عمومی، دولت‌ها موظف هستند ترتیباتی اتخاذ نمایند که به‌وسیله آن‌ها فعالیت‌های لازم برای دستیابی به این مهم، به نحو احسن صورت پذیرد یک بخش مهم و اساسی از ترتیبات اتخاذ شده، استفاده از مبنای تعهدی هست که توسط استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تصویب شده است. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، بیان می‌دارد که استفاده از مبنای تعهدی علاوه با اینکه باعث ترویج شفافیت و پاسخگویی بیشتر در امور مالی بخش دولتی می‌گردد، نظارت بر اثرات و پیامدهای اقتصادی بدهی‌ها و تعهدات دولت را نیز افزایش می‌دهد (باباجانی و باغویان، ۱۳۸۶).

تغییر نظام سیستم حسابداری بخش عمومی به سمت تعهدی و بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و استقرار مبنای تعهدی، برای تحقق هدف اصلی حسابداری بخش عمومی یعنی پاسخگویی دولت به ملت در قبال منابعی که از

جدول ۱۰. اندازه‌گیری نکویی برازش مدل (تناسب مدل)

مدل ساختاری نهایی	
۳۶/۲۸	خی دو $\chi^2$
۱/۲۶۲	$\chi^2/df$
۰/۹۶۵	شاخص (GFI)
۰/۹۵۱	شاخص (AGFI)
۰/۹۸۹	شاخص (CFI)
۰/۹۷۴	شاخص (NFI)
۰/۹۸۹	شاخص (IFI)
۰/۹۸۴	شاخص (TLI)
۰/۰۲۱	شاخص (RMSEA)

مسئولین و سیاست‌گذاران مالی بخش عمومی قرار گیرد. هماهنگ شدن با این مبنای حسابداری برای بخش عمومی چالش‌ها و مشکلاتی نظیر شناسایی و ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها، مقاومت نیروی انسانی و هزینه‌های بالای استقرار و اجرای این شیوه را به دنبال دارد. گزارشگری مالی از مهمترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به‌ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به‌گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. در تدوین یک الگوی مطلوب نظارت مالی، انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی صورتهای مالی شرط اولیه و لازم هست اما نمی‌تواند شرط کافی باشد. ملاحظات متعدد اقتصادی مدیریتی وجود دارد که ضرورت انجام حسابرسی عملکرد را در بخش عمومی تبیین می‌کند. برای تشریح مزایای استقرار حسابرسی عملکرد در کشور ظرفیت این نوع حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نهادهای عمومی باید مورد تحلیل قرار گیرد. ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی از جنبه‌های صرفا مالی به جنبه‌های عملکرد در کشورهای توسعه‌یافته موجب گردید تا شیوه‌های حسابرسی نیز دچار تحول گردد. با استقرار مدیریت عمومی نوین که از ویژگی‌های مهمی نظیر تمرکز بر خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به‌جای تمرکز بر ورودی‌ها برخوردار بود، حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام رسالت خود نبوده و نیاز به استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید. در چنین شرایطی حسابرسی عملکرد با مدیریت نوین وارد عمل شد تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد. بارزترین ویژگی مدیریت عمومی نوین و همچنین گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی، تأکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف یا به‌کارگیری منابع عمومی است که هم‌جهت با مفهوم محتوایی حسابرسی عملکرد هست. این مدل مدیریت از مجموعه‌ای از فنون و راهبردهایی استفاده می‌کند که ضمن ارتقای سطح عملکرد نهادهای بخش عمومی، توانایی و قابلیت‌های این نهادها را برای کسب نتایج اصلاح می‌کند. مدیریت عمومی نوین بخش عمومی بر روندی تأکید می‌کند که به‌سوی برون‌سپاری بیشتر وظایف دستگاه‌های اجرایی و تمرکز بیشتر بر رقابتی کردن خدمات نهادهای این بخش چشم دوخته است (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵). نتایج نشان می‌دهد که حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. این نتیجه با نتیجه کار طالعی و شفیع‌نیا (۱۳۹۴)، مطابقت دارد.

محل بودجه عمومی در اختیار دارد، انجام گردیده است. این تحول امکان محاسبه بهای تمام‌شده محصولات و خدمات بخش دولتی و استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و در نهایت ارتقای سطح شفافیت مالی را فراهم می‌آورد، بنابراین لازمه تحول اساسی در نظام مالی بخش عمومی تغییر مبنای حسابداری و حرکت به سمت حسابداری تعهدی هست. تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در راستای گزارشگری مالی بخش عمومی می‌تواند موجب تقویت نظام پاسخگویی مالی بین دولت و ذینفعان شده و افزایش قابلیت فهم گزارش‌های مالی را به همراه داشته و موجب گردد گزارش‌هایی مربوط، به‌موقع، قابل‌اتکا، صادقانه و عاری از تعصب ارائه گردد. نظام حسابداری بخش عمومی باید امکان محاسبه بهای تمام‌شده محصولات و خدمات بخش دولتی و استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و در نهایت ارتقای سطح شفافیت مالی را فراهم آورد. التزام دولت به پاسخگویی و تعهد نمایندگان مردم برای بررسی عملکرد همه‌جانبه دولتی از عواملی است که دولت را ناگزیر از به‌کارگیری مبنای تعهدی می‌کند. اگر مردم چه از طریق نمایندگان و چه از طریق سایر ابزارها مانند رسانه‌ها، اعتراض‌های مدنی از مجرای قانونی و چانه‌زنی‌های مستقیم از طریق اتحادیه‌ها و سازمان‌های مردم‌نهاد دولت را ملزم به ارائه اطلاعات شفاف مالی کنند، دولت نیز مجبور خواهد شد اطلاعاتی را در اختیار مردم قرار دهد که آنان را از صحت عملکرد خود مطمئن کند. از آن روی که مبنای نقدی نمی‌تواند اطلاعات کاملی را در اختیار استفاده‌کنندگان اطلاعات بگذارد، لذا دولت با تقاضای اطلاعاتی شفاف‌تر و قابل‌اتکا تر روبه‌رو خواهد شد. این امر می‌تواند زمینه‌ساز استفاده از مبنای تعهدی در بخش عمومی باشد. اگر مدیران ارشد کشور در تمامی احزاب و مدیران مستقل به دیدگاه مشترکی مبنی بر سودمندی مبنای تعهدی برای حسابداری بخش عمومی برسند، آنگاه در هر شرایط سیاسی، الزام و تعهد لازم برای تدوین و اجرای موفقیت‌آمیز فرایند گذار افزایش می‌یابد. پس، سودمندی مبنای تعهدی ابتدا باید از نظر مدیران ارشد درک شود و بعد از آن، تمامی افراد جامعه باید نسبت به مزیت‌های آن آگاهی یابند. اگر قوانین و استانداردهای بخش عمومی به‌خوبی تدوین شوند، در بلندمدت، هم پاسخگویی دولت و هم قابلیت اتکای اطلاعات مالی منتشرشده توسط آن افزایش می‌یابد. با توجه به تأثیر اطلاعات حاصل از اجرای نظام مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر پاسخگویی و تصمیم‌گیری مدیران، پیشنهاد می‌شود تکمیل و تسریع فرایند اجرای استانداردهای حسابداری مزبور موردتوجه

- کیفیت گزارش حسابرسی در سیستم حسابداری تعهدی ادارات بخش دولتی.

### منابع

- اکرمی، سید رحمت‌اله، فعال قیومی، علی؛ قدیریان آرائی، محمدحسین. (۱۳۹۶). "تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی". *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، ۵(۱۷)، ۹۶-۷۳.
- آذر، عادل. (۱۳۸۹). "بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد". *مجموعه مقالات همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور*.
- باباجانی، جعفر؛ باغومیان، رافیک. (۱۳۸۶). "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران". *پیک‌نور*، ۴، ۲۶-۴.
- باباجانی، جعفر؛ قنبریان، رضا. (۱۳۹۰). "ارزیابی فرایند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها". *فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۳(۱۰)، ۵۵-۳۶.
- خدای‌پور، احمد؛ کفاش‌پور، روح‌اله. (۱۳۹۴). "تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور". *دو فصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۳)، ۵۲-۴۱.
- زارعی، محمدحسین؛ فاضلی‌نژاد، جواد. (۱۳۹۵). "الزامات تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور". *دانش حسابرسی*، ۶۳.
- زارعی، بتول؛ مهر اندیش، بتول. (۱۳۹۵). "ارزیابی تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران (مطالعه موردی: دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران)". (۱۷)، ۴۳-۲۵.
- طالعی، هادی؛ محمودرضا، شفیع‌نیا. (۱۳۹۴). "بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بیرجند)". *چهارمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، آزادشهر*،

حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابرسی عملکرد تأثیر معناداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش چادواندا و همکاران (۲۰۱۲) و نتایج پژوهش هادوی (۱۳۹۵)، مطابقت دارد. اطلاعاتی که از سیستم‌های حسابداری قدیمی به دست می‌آید، گرچه ممکن است برخی نگرانی‌های سنتی را از میان ببرد، اما برای هدف‌های برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری‌های مدیریت کافی نیست و امکان پاسخگویی مدیران در برابر کارکرد خود و دستگاه زیردستان را فراهم نمی‌کند و کنترل اثربخشی برنامه‌های دولت و ارزیابی آن بسیار دشوار است. اطلاعاتی که از این دستگاه‌ها به دست می‌آید، ابتدایی و ناکافی است و نمی‌توان آن‌ها برای ارزیابی کارایی و اثربخشی، تجزیه و تحلیل کرد و داده‌های لازم را برای اندازه‌گیری و محاسبه بهای تمام‌شده خدمات و کالاهای بخش دولتی به دست آورد. از این‌رو، لازم است که برای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، گذشته از کامل کردن سیستم گزارشگری در مورد منابع مالی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت نیز توجه شود و به این ترتیب، بهره‌گیری از حسابداری تعهدی در بخش عمومی بسیار سودمند خواهد بود.

### محدودیت‌های پژوهش

۱. عدم پاسخگویی مناسب و دقیق به پرسش‌نامه که باعث حذف پرسش‌نامه‌های ناقص و تکمیل‌نشده گردید.
۲. صرف زمان و انتظار بسیار زیاد جهت پاسخ‌دهی به پرسش‌نامه و ارسال آن توسط اعضای نمونه.

### پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

- به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد تا در ادامه این پژوهش به بررسی موارد زیر بپردازند:
- بررسی ارتباط اطلاعات حسابداری تعهدی در ارزیابی کیفیت سود،
- عامل نیروی انسانی از عوامل مهم تأثیرگذار بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی،



- لاری دشت بیاض، محمود؛ قائم‌مقامی، کامران؛ ملکی، علی. (۱۳۹۵). "بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۵(۳)، ۶۸-۵۹.
- نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). "ضرورت استقرار حسابداری عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۷(۴)، ۹۲-۷۹.
- هادوی، علیرضا. (۱۳۹۵). "جایگاه حسابداری تعهدی در گزارشگری مالی بخش عمومی و حسابداری عملکرد". ششمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت با رویکرد علوم پژوهشی نوین، تهران، شرکت ارتباط ارغوان ایرانیان.
- انجمن علمی و حرفه‌ای مدیران و حسابداران گلستان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد آزادشهر.
- کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۵). "شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی". دانش حسابداری، ۱۶(۶۵)، ۴۷-۷۵.
- کردستانی، غلامرضا. (۱۳۸۶). "پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری". دو ماهنامه حسابرس، ۳۹.
- معینیان، داوود؛ پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). "بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات". ۲(۶)، ۹۳-۱۰۴.
- Champoux, M. (2006). "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions". *Paper Presented at Federal Budget Policy Seminar*, Briefing Paper, 27.
- Chukwunedu, Okaro Sunday & Okoye. (2012). "Emmanuel Ikechukwu, The Introduction of Accrual Accounting in the Public Sector of Nigeria - The Perception of Auditors". *Preparers of Financial Statements and Accounting Academic*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2042234> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2042234>.
- Cordery, C. (2010). "The Sectoral Focus of Financial Accounting and Auditing Teaching New Zealand and the Readiness for an Accounting Framework Change". *Presented at the Financial Reporting and Auditing Conference*, Victoria University, Retrieved from: <http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/pdf/carolyn-cordery-paper.pdf>.
- Glendinning, R. (2007). "The Concept of Value for Money". *International Journal of Public Sector Management*, 1(1), 42-50.
- Guthrie, J. (1992). "Critical Issues in Public Sector Auditing". *Managerial Auditing Journal*, 7(4), 27-32.
- Har Loke, C., Ismail, S. & Abdul Hamid, F. (2016). "The Perception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study". *Asian Review of Accounting*, 1(24), 90-104, <https://doi.org/10.1108/ARA-12-2013-0082>.
- Henry, B. (2005). "A Survey of Governmental Accounting Education Studies". *Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management*, 17(2), 166-179.
- Hossain, S. (2010). "From Project Audit to Performance Audit: Evolution of Performance Auditing in Australia". *The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices*, 9(3), 20-46.
- IFAC. (2011). "Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities", *International Public Sector Accounting Standards Board*, 14.
- IFAC. (2000). "Government Financial Reporting". *Public Sector Committee*, 11.
- Jones, P.C. (1994). *Public Sector Auditing* (2nd ed). Chapman and Hall.
- McKendrik, J. (2007). "Modernization of the Public Accounting Systems in Central and Eastern European Countries: The Case of Romania". *International Public Management Review*, 1(8).
- Morin, D. (2001). "Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances". *Financial Accountability and Management*, 17(2), 99-117.

- Schiffel, L. & Smith, K. (2006). "The Looming Crisis in Governmental Accounting Education". *The journal of Government Financial Management*, 55(2), 26-32.
- Sciulli, N. & Sims, R. (2007). "Public Sector Accounting Education in Australian Universities: An Exploratory Study". *Sunway Academic Journal*, 4, 44-58.

## Contents

<b>The Impact of a Change in the Public Sector Accounting Policies on Administrative Reform .....</b>	<b>9</b>
Gh. Kordestani, A. Khanaki, H. Ghanooni	
<b>Explaining the Corporate Governance Components of Governmental Organizations and Assessing the Ability of Supreme Audit Court for It's Implementation .....</b>	<b>23</b>
O. Eslamzadeh, N. Izadiniya, D. Forooghi	
<b>Design and Compilation of the Audit Model of Performance of Executive Directors of Public Banks .....</b>	<b>41</b>
S.A. Ahmadi, A. Roozbahani	
<b>The Process of Public Sector Accounting Change with Structuration Theory Approach (Case study: Tehran University) .....</b>	<b>55</b>
K. Mehrani, A. Mahmoudi, A. Rahmani, A. Vadadhir	
<b>The Study of the Relationship Between Government Firms, Dimensions of Corporate Sustainability Performance and Firm Value .....</b>	<b>75</b>
V. Amin, Kh. Faghani Makrani, A. Zabihi	
<b>Provide a Financial Limit Forecast Model (Case study: State Companies Accepted in Tehran Stock Exchange) .....</b>	<b>93</b>
M. Salmanian, H. Vakilifard, M. Hamidian, F. Sarraf, R. Darabi	
<b>The Investigation of Factors Affecting the Identification of Public-Sector Assets by Fuzzy Topsis (Case study: Yazd Province) .....</b>	<b>105</b>
M. Hejazi, M. Haji Ghasemi, A. Dehghanizadeh Baghdadabad	
<b>Establishment of the Audit Committee in the Public Sector in Iran: Attitudes of Experts, Professionals and Academics .....</b>	<b>115</b>
Gh. Esmailikia	
<b>Investigate the Moderating Role of Performance Audit on Impact Accrual Accounting on Public Sector Accounting Using Structural Equation .....</b>	<b>135</b>
H. Majbouri Yazdi, Sh. Mohammadi, A.H. Taleby Nagaf Abadi, N. Kamali Kermani	



## 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: .....

کد پستی: .....

شماره همراه: .....

شماره ثابت: .....

نشانی دو فصلنامه جهت ارسال فیش واریزی و فرم اشتراک:

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

## Editorial Board

Row	Editorial Advisory Board	Scientific Grade	Research & Training Institutions	Field of Study
1	Mousa Bozorgasl	Associate Professor	Allameh Tabatabai University	Accounting
2	Hamid Haghghat	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	Aziz Gord	Associate Professor	Payam Noor University	Accounting
9	Bitamashayekhi	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting
10	Abdolkarim Moghadam	Associate Professor	University Of Semnan	Accounting
11	Seyed Mahmood Moosavishiri	Associate Professor	Payam Noor University	Accounting
12	Sasan Mehrani	Associate Professor	University Of Tehran	Accounting

## Editorial Advisory Board

1	Gharibeh Esmaeli Kia	University of Elam	Assistant Professor	9	Farshid Khirollahi	Razi University Kermansha	Assistant Professor
2	Jafar Babajani	Allameh Tabatabai University	Professor	10	Roya Darabi	Azad University	Assistant Professor
3	Zahra Pourzamani	Azad University	Associate Professor	11	Halimeh Rahmani	Binaloud Institute of Higher Education	Assistant Professor
4	Marzeh Tohidinejad	-	Researcher	12	Bitamashayekhi	University of Tehran	Associate Professor
5	Hossin Jabbari	Azad University	Assistant Professor	13	Alireza Momni	PNU University	Assistant Professor
6	Zohreh Hajiha	Azad University	Assistant Professor	14	Mohammad Nazaripour	Kordestan University	Assistant Professor
7	Rezvan Hejazi	Alzahra University	Professor	15	Hesam Vaghfi	PNU University	Assistant
8	Nahaleh Hayati	-	Researcher	16	Mahdi Yaghoubi	-	Researcher

- Accurate review and declaration of the article's strengths and weaknesses through a clear, educational and constructive method.
- 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](http://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.

*In The Name of God*



Payam Noor University

Biannual Journal of (Science-Research)

## **Governmental Accounting**



Vol. 4, No. 2 (Series. 8), Spring & Summer 2018

**Proprietor:** Payam Noor University

**Managing Director:** Aziz Gord

**Editor-in-Chief:** Ali Rahmani

**Executive Manager:** Mohammad Rezajo

**Professional Manager:** Gharibeh Esmaeli Kia

**Editor & Designer:** Mahrokh Heidari Dastjerdi

**Executive Partner:** Ghazal Halvae, Parisa Ramzani,  
Maryam Rafiee

**E-mail:** [gaa@pnu.ac.ir](mailto: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