

فصل هشتم:

حسابداری بخش عمومی

بررسی تأثیر عوامل استرس زا بر رضایت شغلی و عملکرد شغلی در حسابداران بخش عمومی (مطالعه موردي: کارکنان اداره کل امور مالياتي استان سیستان و بلوچستان)

زهره حاجيها^۱، محمدعارف زارعي^۲

چكيده

شيوع ابتلاء به استرس در حسابداران چنان است که گويا به عنوان جزئی از زندگی آنان پذيرش نسبی يافته است. هدف از اين تحقيق بررسی تأثیر عوامل استرس زا بر رضایت شغلی و عملکرد شغلی در حسابداران بخش عمومی می باشد. جامعه آماری تحقيق کارکنان اداره کل امور مالياتي استان سیستان و بلوچستان بودند که طبق برآورد نمونه گيري کوکران ۱۹۶ نفر آنها به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. برای گرداوري داده ها از پرسشنامه استاندارد جونس و همكاران (۲۰۱۰) استفاده شد. برای تحليل داده ها از آزمون های همبستگی و رگرسيون چند متغيره استفاده شد. نتایج تحقيق نشان داد که ارتباط منفي معنی داری بين ابهام وظيفه، تداخل وظيفه و کار اضافه با رضایت شغلی و عملکرد شغلی در حسابداران بخش عمومی وجود دارد. از اين رو پيشنهاد داده می شود راهکارهایی برای شناسایی و رفع عوامل استرس زا جهت افزایش رضایت شغلی و بهبود عملکرد شغلی آنان اعمال شود.

واژگان کليدي: عوامل استرس زا، رضایت شغلی، عملکرد شغلی، حسابداران بخش عمومی

۱. استاديار گروه حسابداري دانشگاه آزاد اسلامي واحد تهران شرق Drzhajiha@gmail.com

۲. کارشناس ارشد حسابداري، هنرآموز حسابداري آموزش و پرورش ناحيه يك زاهدان

مقدمه:

اغلب مشاغل با نوعی مخاطره آسیب شناختی رویارویند. استرس یکی از آنهاست که در شغل حسابداری حرفه ای، همسان سایر مشاغل حرفه ای نمود بارزی دارد. بررسیها در این زمینه نشان داده شیوه و میزان استرس در شغل حسابداری حرفه ای را به افزایش است.

گستره ابتلای شاغلان شغل‌های حرفه ای به استرس چنان است که استرس به عنوان جزیی از زندگی افراد حرفه ای و از جمله حسابداران حرفه ای، پذیرش نسبی یافته است. واقعیت این است که استرس حاصل مجموعه ای از عوامل است که تفکیک آنها از یکدیگر و یافتن میزان استرس افراد با یک عامل یا یک مجموعه عوامل مشخص ممکن است به آسانی امکان‌پذیر نباشد. منتها در صورت مشاهدها استرس در میان تعداد زیادی از شاغلان یک شغل در صورت بررسی شرایط شغلی آنان تا اندازه ای میتوان ارتباط شرایط شغل مفروض با استرس شاغلان آن شغل را کاوید و آشکار ساخت. از همین رو انجمنهای حسابداری حرفه ای مطالعات را در این زمینه انجام داده اند (شلیله، ۱۳۸۸).

استرس چیزی است که همه ما در معرض آن قرار داریم با این حال درک ما از آن بسیار ناقص است و کلمه ای است که اغلب آن را برای بیان خستگی و عدم توانایی در هماهنگی به کار می‌بریم استرس عنصری معمول در هر نوع کاری است و افراد بایستی آن را در هر قدم زندگی‌شان حقیقت فرض کنند (جمشید و همکاران، ۱۴۰۲).

بررسی استرس در سازمان‌ها به دو دلیل ضروری است:

نخست آن که: کوتاهی در رسیدگی به استرس می‌تواند بر توان منابع انسانی یک سازمان زیان‌های فراوان وارد سازد. پیامدهای منفی اقتصادی مانند کاهش تولید یا تولید پر از کاستی را فراهم سازد.

دوم آن که: هر گاه استرس به درستی باز شناخته شود و با تدبیر و دوراندیشی هدایت و سرپرستی گردد می‌توان در بهبود کار و بالارفتن رضایت کارمند و افزایش بازده سازمان موثر باشد. (۳)

لذا این تحقیق در پی بررسی تأثیر عوامل استرس زا بر رضایت شغلی و عملکرد شغلی در حسابداران بخش عمومی می‌باشد.

مبانی نظری و پیشینه تحقیق:

یکی از مهمترین عوامل استرس زا در جامعه کنونی شغل میباشد. موسسه بین المللی ایمنی وسلامت شغلی استرس شغلی را به صورت پاسخ مضر، جسمی و روحی تعریف می کنند که در زمانی رخ می دهد که نیازمندیهای شغلی با تواناییها، منابع حمایتی و نیازهای فرد شاغل همخوانی وهماهنگی نداشته باشد. در حالی که افراد حرفه ای بسیاری تا حد معمول با استرس مقابله میکنند، به دلیل تعدد ویژگیهای منحصر به فرد مرتبط با حرفه حسابداری، افراد شاغل در این حرفه با دشواریهای زیادی مواجه میشوند به عنوان مثال، زمان فصل پرکار حسابداران که معمولاً حسابداران با استرس بیش از حد روبرو هستند و باعث تضاد بین کار و مسئولیتهای خانوادگی می گردد و زمان کمی برای هر گونه فعالیت در اوقات فراغت دارند (جونس و همکاران، ۲۰۱۰). همانطوریکه در جدول یک مشاهده می شود عوامل استرس زا و تشدید کننده در شغل حسابداری حرفه ای تشریح گردیده است.

جدول یک : عوامل استرس زا و تشدید یا تعدیل کننده در شغل حسابداری حرفه ای

عوامل فشار روانی	
عوامل اصلی	عوامل کننده
نبوغ تناسب بین انتظارات از فرد با قابلیتهای تخصصی و تجربی وی	متغیر های فرهنگی
	وجود تبعیض جنسی در ساختار مردانه حرفه (در مورد زنان)
وجود محدودیت و ابهام در پیشرفت شغلی	ساختار و ویژگیهای سازمانی و نوع ارتباطات در محل کار
ساعت کار طولانی	شیوه زندگی بویژه عادت یا عادت نداشتن به ورزش و استفاده کردن یا تکردن از الگوی تغذیه سالم
	نامتناسب بودن حجم کار و زمان پیش بینی شده برای انجام آن (به ویژه در فصل ارائه گزارش‌های حسابرسی و مالیاتی)
ناسازگاری میان مسئولیتهای خانوادگی و شغلی (بیشتر در مورد زنان - مادران)	قلمرو فعالیت موسسه حسابرسی مثل مشاوره، حسابرسی سیستم یا مالیات

اندازه موسسه حسابرسی از جمله از نظر ملی ، منطقه ای یا بین المللی بودن	سطح بالای مسئولیت و پاسخگویی(اخلاقی و تخصصی و قانونی) بر حسب مرتبه شغلی(ویژه دشواریها و پیچیدگیهای قضایت حرفه ای)
شرایط اقتصادی جامعه	وجود تعارض و ابهام در هدفها و مسوليتهای شغلی استفاده تکردن از قابلیتها و مهارتها و تخصص فرد
سن	بی خبری حسابرسان شاغل در موسسات از قضایت سرپرست(مدیر) پشتیبانی ناکافی مدیران و موسسه از انجام وظایف شغلی حسابداران رده بعد

منبع: شلیله (۱۳۸۸)، مجله حسابرس، شماره ۴۶، صفحه ۴۵

در هر سازمان، نیروی انسانی مهمترین رکن تعالی و ترقی سازمان و عامل اساسی تحقق اهداف پیش‌بینی شده در آن مجموعه است. رضایت شغلی در تحقق اهداف سازمانی، سلامت فردی و اجتماعی نقش ویژه‌ای ایفا می‌نماید، بنابراین یکی از مهمترین و شایع‌ترین مباحث قابل بررسی و تحقیق در مطالعات سازمانی تلقی می‌شود (بنی هاشمیان، ۱۳۸۹).

سنجهش عملکرد به معنای مقایسه سطوح واقعی عملکرد با سطوح قبل از استقرار اصلاحاتی است که با هدف خاصی تبیین شده اند. به عبارت دیگر، سنجهش عملکرد را می‌توان یکی از اجزاء اساسی و ضروری نظام مدیریت مبتنی بر عملکرد دانست (ملکی، ۱۳۸۸). استرس ناشی از شغل زمانی رخ می‌دهد که بین انتظارات و خواسته‌های فرد و انتظارات و خواسته‌های سازمان ناسازگاری وجود داشته باشد. در پژوهش‌های زیادی عوامل استرس زا، سه گونه معرفی شده اند:

- ابهام وظیفه: ابهام وظیفه چنین تعریف می‌شود، وقتی که فرد نداند که دیگران چه انتظاری از او برای انجام شغلش دارند. وقتی افراد ندانند از آنها چه انتظاری می‌رود بنابراین فرد از بهره وری و پیشرفت باز می‌ماند و دچار استرس شغلی می‌شود.
- تداخل وظیفه: تعارض یا ناسازگاری وظیفه زمانی رخ می‌دهد که پذیرفتن مجموعه ای از الزامات شغلی با پذیرش مجموعه ای دیگر از الزامات مغایر و ناسازگار باشد. تحقیقات گستره‌ای نشان می‌دهند که ناسازگاری نقش می‌تواند منجر به استرس شغلی شود.
- کار اضافه: زمانی اتفاق می‌افتد که فرد برای انجام تمام کارهایی که بر عهده او است وقت کافی ندارد (جونس و همکاران، ۲۰۱۰).

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

جمشید و همکاران^۱(۲۰۱۴) در تحقیقی تحت عنوان مدیریت استرس در میان کارمندان بانک های بوپال به این نتیجه رسیدند که دلایل این استرس ساعات کار طولانی مدت، سیستم نادرست پاداش دهی، عدم وجود استقلال کاری، فرهنگ سازمانی، تضاد در نقش، عدم وجود حمایت از کارمندان وغیره است(جمشید و همکاران، ۲۰۱۴).

اسماعیل و همکاران^۲(۲۰۱۲) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین استرس شغلی و رضایت شغلی پرداختند. یافته های پژوهش نشان داد: اول، استرس فیزیولوژیکی به طور قابل توجهی با رضایت شغلی رابطه معناداری دارد. دوم، استرس روانی با رضایت شغلی رابطه معناداری ندارد. این نتیجه نشان می دهد که سطح استرس فیزیولوژیک کارکنان رضایت شغلی آنها را افزایش داده است و سطح استرس روانی رضایت شغلی را کاهش نداده است(اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۴).

شان^۳(۲۰۱۰) در پژوهشی به بررسی تاثیر استرس سازمانی بر عملکرد پلیس پرداختند. نتایج تحقیق نشان می دهد عوامل استرس زای سازمانی متفاوت هستند و به طور قابل توجهی مشاهده گردید که عوامل استرس زای ساختاری بر عملکرد پلیس تاثیرگذار می باشد(شان، ۲۰۱۰).

جونس و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیقی تحت عنوان "سبک زندگی سالم به عنوان مکانیزم روبرو شدن با استرس شغلی در حسابداران"^۴ اطلاعات مورد نیاز را از حسابداران حرفه ای که در شرکت های بزرگ حسابداری آمریکا کار می کردند جمع آوری کرده، ابزار تحقیق پرسشنامه استاندارد بود و روابط معمول نقش عوامل استرس زا و سبک زندگی سالم روی نتایج کار با استفاده از یک مدل تحقیقی چند جانبه مورد بررسی قرار گرفت و نتیجه گیری شد، استرس شغلی که توسط خستگی زیاد ناشی از کار و اثرات آن روی سلامت فیزیکی بوجود می آید اثرات منفی روی نتایج کار دارد و با این حال اثرات منفی استرس شغلی و خستگی زیاد می تواند توسط سبک زندگی سالم که روی سلامت فیزیکی اثر می گذارد رفع شوند(جونس و همکاران، ۲۰۱۰).

راکوش کومار^۵ و همکارانش(۲۰۰۹) با توجه به عدم وجود مطالعه ای در مورد استرس شغلی حسابداران در کشور هند، بر آن شدند که مطالعه ای به همین منظور بر روی حسابداران شاغل در

۲- Jamshid^۱

^۱ Ismail et al

^۳ Shane

^۴ Rakosh Komar

مراکز دولتی پایتحت انجام دهنده و نتایج مطالعه آن ها بیانگر سطوح بالای استرس شغلی در این گروه از کارمندان دولتی بود(به نقل از خاتونی و همکاران،۱۳۹۰).

فایپروک و هنپاوادال^۱ (۲۰۰۸) در تحقیقی به بررسی روابط میان انتظارات حرفه ای، استرس و کیفیت کار حسابداران حرفه ای در تایلند پرداختند و نتایج نشان داد که فشار و انتظارات حرفه ای ارتباط معناداری با استرس دارد علاوه بر این استرس رابطه معناداری با کیفیت شغل دارد(فایپروک و هنپاوادال،۲۰۰۸).

لارسن^۲(۲۰۰۴) به بررسی عوامل فشارزای شغلی برای نمونه بزرگی از حسابرسان داخلی در ایالات متحده آمریکا پرداخت و نتیجه شد که حسابرسی یک شغل پرفشار است چرا که این شغل با حوزه کاری سنگینی همراه است(به نقل از محمدی پور و غلامی،۱۳۹۱).

قاسم زاده و همکاران(۱۳۹۲) در تحقیقی تحت عنوان "بررسی ارتباط بین استرس و تعهد سازمانی کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان مازندران" به این نتیجه رسیدند که بین استرس و تعهد (هنجری و عاطفی) کارکنان رابطه معنی داری وجود دارد و بین استرس و تعهد مستمر کارکنان رابطه معنی داری وجود ندارد(قاسم زاده و همکاران،۱۳۹۲).

برزیده و همکاران(۱۳۹۱) در تحقیقی به بررسی ابعاد استرس شغلی و ارتباط آن با وضعیت سلامت عمومی در پرستاران پرداختند، نتیجه گیری شد که در اغلب پرستاران مورد مطالعه سطح استرس شغلی بالا بود. اکثر آنها در وضعیت مشکوک به اختلال در سلامت عمومی بودند. هرگونه برنامه مداخله ای جهت پیشگیری از بروز اختلالات در وضعیت سلامت عمومی در پرستاران می باشد. بر کاهش عدم امنیت شغلی و افزایش آزادی تصمیم گیری(کنترل) و حمایت اجتماعی از طرف همکاران و پرستاران متوجه شود(برزیده و همکاران،۱۳۹۱).

قره بیگلو و همکارانش (۱۳۹۱)، در تحقیقی به بررسی رابطه بین عملکرد شغلی و رضایت شغلی در بین کارکنان شرکت برق منطقه ای استان گیلان، پرداختند. هدف اصلی این تحقیق بررسی رابطه بین عملکرد شغلی و رضایت شغلی در بین کارکنان شرکت برق منطقه ای استان گیلان می باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیات بیانگر وجود رابطه مثبت بین رضایت شغلی و عملکرد شغلی در بین کارکنان برق منطقه ای استان گیلان می باشد(قره بیگلو و همکاران،۱۳۹۱).

۶ -Phapruke and Hanpuadal^۱

۷- Larsone^۲

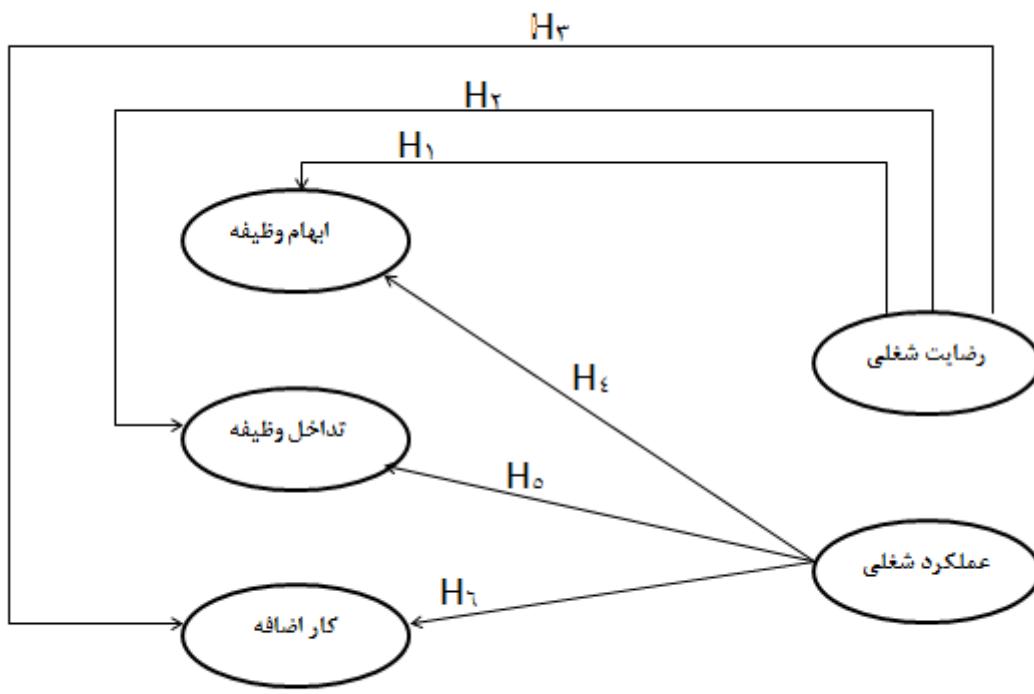
محمدی پور و غلامی(۱۳۹۱) در مقاله ای تحت عنوان اثر فشارهای روانی و فرسودگی شغلی حسابرسان مستقل بر کیفیت گزارش های حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که اظهار نظر تحت استرس بالا و فرسودگی شغلی باعث اختلال در عملکرد حسابرسان می شود و اظهار نظر تحت استرس بالا و فرسودگی شغلی باعث اختلال در عملکرد حسابرسان می شود و اظهار نظر حرفه ای آنها را تحت تاثیر می گذارد(محمدی پور و غلامی، ۱۳۹۱).

عنایتی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی به بررسی رابطه منابع استرس زای سازمانی با استرس شغلی کارکنان شرکت گاز استان مازندران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که از بین عوامل هشت گانه ایجاد استرس، شش عامل انتظارات سازمانی، ارتباطات، حمایت همکاران، ویژگی های نقش، حمایت مسؤولین و تغییرات کاری با استرس کارکنان رابطه معنی داری داشتند و فقط بین دو عامل اختیارات و محیط فیزیکی با استرس کارکنان رابطه معنی داری وجود نداشت. همچنین از بین هشت عامل مذکور، سه عامل انتظارات سازمان، ارتباطات و ویژگی های نقش، پیش بینی کننده های معنی داری برای استرس کارکنان بودند(عنایتی و همکاران، ۱۳۹۱).

خاتونی و همکاران (۱۳۸۸) در پژوهشی به بررسی استرس شغلی و عوامل مرتبط با آن در حسابداران دانشگاه علوم پزشکی قزوین پرداخت. یافته های پژوهش نشان داد که شدت استرس شغلی در اکثریت حسابداران در حد شدید بود. همچنین نتایج نشان داد که ارتباط معناداری بین میزان استرس شغلی تجربه شده و جنس، سن و سابقه کار کارکنان وجود داشت به طوریکه زنان شاغل در این حرفه و نیز کارکنانی که دارای سن و سابقه کار کمتری بودند شدت استرس بالاتری را تجربه می کردند. همچنین یافته ها نشان داد که مهمترین عامل ایجاد کننده استرس شغلی در این کارکنان بار کاری نقش بود که نسبت به سایر عوامل در اولویت اول قرار گرفت(خاتونی و همکاران، ۱۳۸۸).

مدل و فرضیات تحقیق:

مدل تحقیق در این پژوهش از مدل جونس و همکاران (۲۰۱۰) اخذ شده که به صورت زیر میباشد:



نموداریک-مدل تحقیق

فرضیات پژوهش:

- ۱- در حسابداران بخش عمومی بین رضایت شغلی و ابهام وظیفه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.
- ۲- در حسابداران بخش عمومی بین رضایت شغلی و تداخل وظیفه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.
- ۳- در حسابداران بخش عمومی بین رضایت شغلی و کار اضافه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.
- ۴- در حسابداران بخش عمومی بین عملکرد شغلی و ابهام وظیفه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

۵- در حسابداران بخش عمومی بین عملکرد شغلی و تداخل وظیفه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

۶- در حسابداران بخش عمومی بین عملکرد شغلی و کار اضافه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

ابزار گردآوری اطلاعات و روایی و پایایی آن:

در این پژوهش برای جمع آوری اطلاعات، دو روش کتابخانه ای و میدانی به کار برده شد.

ابزار اصلی گردآوری اطلاعات در این پژوهش پرسشنامه می باشد.

پرسشنامه تحقیق حاضر پرسشنامه استاندارد مورد استفاده توسط جونس و همکاران (۲۰۱۰) میباشد. این پرسشنامه شامل ۲۶ سوال ۵ گزینه ای طیف لیکرت می باشد.

در این تحقیق از آنجایی که تداخل وظیفه، ابهام وظیفه و کار اضافه به عنوان ابعاد استرس شغلی معرفی شده اند، در پرسشنامه آن سؤالات ۱-۵ جهت اندازه گیری ابهام وظیفه، سؤالات ۶-۸ برای اندازه گیری تداخل وظیفه مورد استفاده قرار می گیرند. این سؤالات برای سنجش این متغیرها، با موفقیت توسط فوگارتی و همکاران در سال ۲۰۰۰ و آلمر و کاپلان در سال ۲۰۰۲ استفاده شده اند.

سؤالات ۹-۱۱ جهت اندازه گیری کار اضافه مورد استفاده قرار می گیرد. این سؤالات برای سنجش این متغیر با موفقیت توسط بیهرو همکاران در سال ۱۹۷۶، فوگارتی و همکاران در سال ۲۰۰۰ و آلمر و کاپلان در سال ۲۰۰۲ استفاده شده اند.

سؤالات ۱۲-۱۴ جهت اندازه گیری رضایت شغلی مورد استفاده قرار می گیرد. این سؤالات برای سنجش این متغیر با موفقیت توسط آلمر و کاپلان در سال ۲۰۰۲ مورد استفاده قرار گرفته است.

سؤالات ۱۵-۲۶ جهت اندازه گیری عملکرد شغلی مورد استفاده قرار می گیرد. این سؤالات برای سنجش این متغیر با موفقیت توسط فیشر در سال ۲۰۰۱ و چو در سال ۱۹۸۶ مورد استفاده قرار گرفته است.

در تحقیق حاضر، از روش اعتبار یا روایی مفهومی (محتوایی) استفاده شده است. محقق با رجوع به نظر متخصصان و اساتید از روایی ابزار اندازه گیری خود، در سنجش متغیرهای تحقیق اطمینان حاصل نموده است

پایابی پرسشنامه، به روش آلفای کرونباخ برای متغیرهای پژوهش مطابق آنچه در جدول ۲ آمده است محاسبه و تایید گردید.

جدول دو: مقدار ضریب آلفا برای تعیین پایابی

متغیرها	تداخل وظیفه	ابهام وظیفه	کار اضافه	رضایت شغلی	عملکرد شغلی
آلفا	۰/۷۹	۰/۸۰	۰/۷۷	۰/۸۱	۰/۸۰

جامعه و نمونه آماری:

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه مأموران مالیاتی شاغل در اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان می باشد، گستره آن شامل رده های کارشناس، کارشناس ارشد، رئیس گروه، رئیس اموران مالیاتی در سطح استان است، که در حال حاضر ۳۹۸ نفر در این اداره کل با پراکندگی زیر مشغول به کار می باشند:

-۱۵۶ نفر کارشناس مالیاتی

-۱۷۰ نفر کارشناس ارشد مالیاتی

-۱۵۳ نفر رئیس گروه مالیاتی

-۱۹ نفر رئیس امور مالیاتی

از آنجایی که جامعه آماری در این پژوهش محدود است، جهت محاسبه حجم نمونه، از فرمول کوکران برای جامعه محدود استفاده شده است. با توجه به فرمول استفاده شده، نمونه آماری این مطالعه، در مرحله مطالعه میدانی شامل ۱۹۶ نفر می باشد.

برای تهییه نمونه مناسب از کارکنان اداره کل امور مالیاتی، از روش نمونه گیری چند مرحله ای به شرح جدول شماره سه استفاده شده است.

جدول شماره سه : توزیع گروه نمونه بر حسب پست سازمانی

پست سازمانی	جامعه آماری	تعداد کارکنان در	نسبت کارکنان به کل جمعیت جامعه	تعداد انتخاب شده آماری
کارشناس مالیاتی		۱۵۶	%۳۹/۲	۷۷
کارشناس ارشد مالیاتی		۱۷۰	%۴۲/۷	۸۴
رئیس گروه مالیاتی		۵۳	%۱۳/۳	۹۶
رئیس امور مالیاتی		۱۹	%۴/۸	۹
جمع		۳۹۸	%۱۰۰	۱۹۶

در این قسمت برای شناخت بیشتر آماره های توصیفی متغیر های بکار رفته در تحقیق شامل حجم نمونه، شاخص مرکزی میانگین و شاخص پراکندگی انحراف معیار را در جدول چهارارائه می شود.

جدول شماره چهار: نتایج توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیرها	تعداد	میانگین	انحراف معیار
ابهام وظیفه	۱۹۶	۹/۴۷	۲/۹۹
تداخل وظیفه	۱۹۶	۴/۷۶	۱/۵۲
کار اضافه	۱۹۶	۴/۷۸	۱/۶۱

۱/۶۴	۱۲/۶۴	۱۹۶	رضایت شغلی
۷۲۵	۵۱/۱۸	۱۹۶	عملکرد شغلی

مطابق جدول شماره چهار، متغیر عملکرد شغلی با میانگین ۵۱/۱۸ دارای بالاترین میانگین است. با توجه به نمونه انتخابی نتایج نشان دهنده اینست که از لحاظ تداخل وظیفه (انحراف معیار= ۱/۵۲) پراکندگی کمتری در پاسخ گویان نسبت به بقیه متغیرها در بین اعضای نمونه وجود دارد.

آزمون فرضیات:

فرضیه اول: در حسابداران بخش عمومی بین رضایت شغلی و ابهام وظیفه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: در حسابداران بخش عمومی بین رضایت شغلی و تداخل وظیفه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: در حسابداران بخش عمومی بین رضایت شغلی و کار اضافه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

برای تحلیل فرضیات فوق از آزمون ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون استفاده شده است که در جدول پنج آمده است:

جدول پنج: نتایج ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون عوامل استرسزا و رضایت شغلی (فرضیات ۱ تا ۳)

دوربین واتسو ن	R ² (adj))	R ²	R	مقدار p	t	استاندار د Beta	مقدار همبستگ ی	شاخ ص آماری
۲/۰۴	۰/۶۲۷	/۶۳۳	/۷۹۶	/۰۰۰ ۰	/۴۱ -۶۱			ثابت
				۰/۰۱	۲/۲۰	۰/۲۶۰	-۰/۴۴۷	ابهام

				-	-	-		وظیفه
/٠٠٠	٤/٥٨	٠/٢٨٦	-	-	-	-٠/٦٨٣		تداخل وظیفه
٠	-	-	-	-	-	-		کار اضافه

متغیر وابسته: رضایت شغلی پیش‌بین: عوامل استرس‌زا

سطح معناداری مربوط به ضریب همبستگی پیرسون بین رضایت شغلی با ابهام وظیفه، تداخل وظیفه و کار

اضافه به ترتیب برابر ٠/٠٠٠، ٠/٠٠٠، ٠/٠٠٠ به دست آمد که می‌توان بیان داشت بر طبق آن بین رضایت

شغلی و ابهام وظیفه، رضایت شغلی و تداخل وظیفه، رضایت شغلی و کار اضافه در سطح اطمینان ٠/٩٥

رابطه معنی دار وجود دارد، همچنین ضریب تعیین رگرسیون چند متغیره بین رضایت شغلی و

ابهام وظیفه، تداخل وظیفه و کار اضافه برابر ٦٢٪ شده است که نشان دهنده خوبی برازش می‌باشد و آماره

دوربین-واتسون نیز برابر ٢٠٤ شد که بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین باقیمانده‌های رگرسیون می‌باشد. بنابراین با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان بیان داشت که بین رضایت شغلی و ابهام

وظیفه،

تداخل وظیفه و کار اضافه رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیات ۱ تا ۳ پژوهش رد نمی‌شود.

فرضیه چهارم: در حسابداران بخش عمومی بین عملکرد شغلی و ابهام وظیفه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: در حسابداران بخش عمومی بین عملکرد شغلی و تداخل وظیفه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه ششم: در حسابداران بخش عمومی بین عملکرد شغلی و کار اضافه ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

برای تحلیل فرضیات فوق از آزمون ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون استفاده شده است که در جدول پنج آمده است:

جدول شش: نتایج ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون عوامل استرسزا و عملکرد

شغلی(فرضیات ۴ تا ۶)

دوربین واتسو ن	R ² (adj)	R ²	R	مقدار p	t	استاندار د Beta	مقدار همبستگ ی	شاخ ص آماری
۲/۰۶	۰/۷۱۳	/۷۱۷	/۸۴۷	/۰۰۰ .	۷۴/۳۷			ثابت
				۰/۰۴	-۱/۹۵	۰/۰۸۸	-۰/۴۸۲	ابهام وظیفه
				/۰۰۰ .	-۳/۸۶	۰/۲۱۲	-۰/۶۹۱	تدخل وظیفه
				/۰۰۰ .	۱۲/۰۷	۰/۶۴۱	-۰/۸۲۴	کار اضافه

متغیر وابسته: عملکرد شغلی پیش‌بین: عوامل استرسزا

سطح معناداری مربوط به ضریب همبستگی پیرسون بین عملکرد شغلی با ابهام وظیفه، تداخل وظیفه و کار اضافه به ترتیب برابر ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰ به دست آمد که می‌توان بیان داشت بر طبق آن بین عملکرد شغلی و ابهام وظیفه، عملکرد شغلی و تداخل وظیفه، عملکرد شغلی و کار

اضافه در سطح اطمینان ۹۵/۰، ۹۹/۰ رابطه معنی دار وجود دارد، همچنین ضریب تعیین رگرسیون چند متغیره بین عملکرد شغلی و ابهام وظیفه، تداخل وظیفه و کار اضافه برابر ۷۱/۰ شده است که نشان دهنده خوبی برآش می باشد و آماره دوربین-واتسون نیز برابر ۶/۰/۲ شد که بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین باقیمانده های رگرسیون می باشد. بنابراین با توجه به یافته های پژوهش می توان بیان داشت که بین عملکرد شغلی و ابهام وظیفه، تداخل وظیفه و کار اضافه رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیات ۳تا شش پژوهش رد نمی شود.

بحث و نتیجه گیری:

هدف از این تحقیق بررسی تأثیر عوامل استرس زا بر رضایت شغلی و عملکرد شغلی در حسابداران بخش عمومی می باشد. جامعه آماری تحقیق کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان (۳۹۸) بودند که طبق برآورد نمونه گیری کوکران ۱۹۶ نفر آنها به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. برای گردآوری داده ها از پرسشنامه استاندارد جونس و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شد. روایی آن از نوع محتوایی بوده و پایایی آن از طریق فرمول آلفای کرونباخ اندازه گیری شد. برای تحلیل داده ها از آزمون های همبستگی و رگرسیون چند متغیره استفاده شد.

با توجه به نتایج جداول پنج و شش میتوان اظهار داشت که تمامی فرضیه های تحقیق مورد تأیید قرار گرفتند و نتایج تحقیق نشان داد که ارتباط منفی معناداری بین عوامل استرس زا با رضایت شغلی و عملکرد شغلی وجود دارد. بنابراین با توجه به یافته های پژوهش باید راهکارهایی در جهت رفع عوامل استرس زا بابت افزایش رضایت شغلی و بازدهی کارکنان در نظر گرفته شود.

لازم به توضیح است که نتایج بدست آمده از این پژوهش همسو با نتایج جونس و همکاران (۲۰۱۰)، محمدی پور و غلامی (۱۳۹۱) است.

پیشنهادات:

۱- جابجایی چرخشی مأموران مالیاتی در حوزه هایی که مشمول مرور زمان نمی شوند مانند حوزه ارث، اجراییات، اطلاعات خدمات، مکانیزه املاک

۲- اعطای پادشاهی متناسب با میزان استرس تحمل شده به حسابداران بخش عمومی.

۳- برقراری جلسات منظم برای حسابداران و تشویق آنان به ابراز مشکلات و نارسایی های موجود در محیط کار و اقدام به حل مشکل.

۴- افزایش سطح آگاهی مدیران در زمینه برنامه ریزی هر چه بهتر جهت کاهش عوامل استرس زای محیط کار حسابداران.

۵- مشارکت حسابداران در تصمیم گیریهای مدیریت بابت تقویت ارتباط بین آنها و کاهش استرس حسابداران.

۶- تصویب بخشنامه ای مدون در مورد شرح وظایف مأموران مالیاتی به نفکیک پست سازمانی

۷- راه اندازی استفاده از نرم افزارهای حسابداری مناسب برای کاهش کار اضافه و تسريع کار

پیشنهاداتی برای محققین آینده:

۱- تحقیقی با همین موضوع با جامعه آماری متفاوت حسابداران در سطح وسیع‌تر مثلا جامعه حسابداران رسمی.

۲- ارائه تحقیقی در مورد مقایسه میزان تحمل استرس بین مدیران و حسابداران بخش عمومی.

۳- پیشنهاد می شود که با لحاظ متغیرهای میانجی و روش های تحلیل عاملی نیز، روابط متغیرهای مذکور مورد بررسی قرار گیرد.

حدودیت های تحقیق :

اگرچه این مطالعه توضیحات نظری قابل ملاحظه ای ارائه کرده است، اما با محدودیت هایی نیز مواجه بوده است که غلبه بر آن ها مستلزم مطالعات و تحقیقات بیشتری است.

□ از مهمترین محدودیت های این تحقیق می توان به تکمیل شدن پرسشنامه توسط خود افراد اشاره کرد. اگرچه این روش در تحقیقات علوم انسانی روش رایجی است، اما ممکن است سبب برخی جهت گیری ها و اشتباهات در میان پاسخ‌دهندگان شود. از نظر محقق روش مصاحبه بر این روش ارجح بوده، اما به علت محدودیت زمانی این امر ممکن نبود.

□ نیاز به هماهنگی با مسئولین اداره کل امور مالیاتی استان سیستان و بلوچستان، وقت گیر بودن نهایی کردن هماهنگی ها

منابع فارسی :

- ۱- بروزیده،م.چوبینه،ع.طباطبایی،س،ج.(۱۳۹۱) ابعاد استرس شغلی و ارتباط آن با وضعیت سلامت عمومی در پرستاران. *فصلنامه علمی تخصصی طب کار، دوره چهارم/شماره سوم/صفحات ۱۷-۲۷*
- ۲- بنی هاشمیان،ک. بهرامی،ا.، مؤذن منصور،ه. (۱۳۸۹). رابطه سلامت عمومی و هوش هیجانی مدیران و رضایت شغلی معلمان، *مجله علوم رفتاری، دوره ۴، شماره ۱، صفحات ۴۵-۵۰*
- ۳- خاتونی،م،ملاحسن،م،خوئینیها،س.(۱۳۹۰)"بررسی استرس شغلی و عوامل مرتبط با آن در حسابداران دانشگاه علوم پزشکی قزوین"*فصلنامه سلامت کار ایران، شماره ۲-صفحات ۶۶-۷۶*
- ۴- شلیله،م.(۱۳۸۸)"حسابداران حرفه ای مواظب باشند این شغل استرس زاست".*مجله حسابرس،شماره ۴۵-۴۶*
- ۵- عنایتی،ترانه؛ ضامنی، فرشیده؛ غصنفری، حمیدرضا؛ محمدی، حامد (۱۳۹۱). رابطه منابع استرس زای سازمانی با استرس شغلی کارکنان شرکت گاز استان مازندران. *روانشناسی تربیتی؛ ۳، (۱) (پیاپی ۹)، صص: ۸۴-۶۹.*
- ۶- قاسم زاده،ا.ملکی،م.نبی پور افروزی،م.عباس زاده،س.(۱۳۹۲)بررسی ارتباط بین استرس و تعهد سازمانی،کارکنان ادره کل امور مالیاتی استان آذربایجان.دومین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقای مباحث مدیریت،حسابداری،مهندسی صنایع در سازمان ها.دانشگاه آزاد واحد گچساران
- ۷- قره بیگلو،ح. شادی دیزجی، ب، طالب بیدختی، ع، بهمن، ع، ارجمند، ایمان (۱۳۹۱)، بررسی رابطه بین عملکرد شغلی و رضایت شغلی در بین کارکنان شرکت برق منطقه ای استان گیلان، اولین همایش ملی حسابداری مدیریت و مهندسی صنایع در سازمان ها
- ۸- محمدی پور،ر.غلامی،ص.(۱۳۹۱)اثر فشارهای روانی و فرسودگی شغلی حسابسان مستقل بر کیفیت گزارش های حسابرسی،کنفرانس ملی حسابداری،مدیریت مالی و سرمایه گذاری.دانشگاه جامع علمی کاربردی گلستان
- ۹- ملکی،م،نصیری پور،ا.ا.حجازی،ع. کاخانی،م،ج.(۱۳۸۸)، مطالعه تطبیقی سنجش عملکرد سازمانی در ایران و کشورهای توسعه یافته، *مجله دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سبزوار، دوره ۱۶، شماره ۱، صص، ۴۹-۴۳.*

منابع انگلیسی:

- 10-Ismail, A.Yao, A.Yunus, N.K.Y. (2012). Relationship Between Occupational Stress and Job Satisfaction: An Empirical Study in Malaysia. Romanian Economic Journal. Vol 12, Iss: 34 (4),
- 11-Jamshid,M(2014) Managing stress among banking sectore employees in bbhopal .international journal of multidisciplinary research in social & management .Volume2.
- .
- 12-Jones,A.Norman,C.wier.B(2010)Healthy lifestyle as a coping mechanism for role stress in public accounting.Behavioral research in accounting(AAA),vol:22,No.1-
- 13-Phapruke and Hanpualladal(2008).Relationships Among ethical pressure ,professional expectationsthiland .Business and economics journal review of business research article
- 14-Shane, J, M. (2010). Organizational stressors and police performance. Journal of Criminal Justice. Vol 38, Iss 4, pp: s 807–818.

Abstract:

The spread of stress involvement of accountants is in such a way that it seems it has found a relative acceptance as a part of their life. The purpose of this research is the study of the effects of stress inducing factors on job satisfaction and job performance of public section accountants. Research statistical samples were tax organization staffs of Sistan and Baluchistan province that based on Kokran sample gathering method, 196 of them were selected as statistical samples. In order to gather data, jones et all standard questionnaire (2010) was applied. In order to analyze data, correlation test and multi variance regression test were applied. Research results showed that there is a negative and meaningful relationship among role ambiguity, job satisfaction, extra work and job satisfaction and job performance of public section accountants. Therefore, it is suggested some strategies should be applied to identify and to overcome stress inducing factors to improve job satisfaction and job performance.

Keywords:Stress inducing factors,Job satisfaction,Job performance,Public section accountants

بررسی خط مشی‌های فعلی مالیاتی کشور با استفاده از رویکرد حسابداری نسلی

رضا جامعی^۱، فایزه رضایی یمین^۲

چکیده

رویکرد حسابداری نسلی یک روش برنامه‌ریزی و تحلیل مالی بلندمدت می‌باشد که هدف آن ارزیابی پایابی خط مشی مالی و اندازه گیری فشارهای مالی است. با توجه به نقش بسیار مهم مالیات در تأمین درآمدهای دولت، پژوهش حاضر به بررسی خط مشی مالیاتی کشور با استفاده از رویکرد حسابداری نسلی پرداخته است.

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی است و در حوزه حسابداری نسلی قرار دارد. به منظور جمع‌آوری اطلاعات لازم، گزارشات تحول اقتصادی طی دوره پنج ساله ۱۳۸۷-۱۳۹۱ مورد استفاده قرار گرفته است..

نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های پژوهش نشان داد که توازن نسلی در کشور با توجه به پرداخت مالیات اشخاص حقوقی، درآمد، واردات و ارزش افزوده توسط مؤدیان نسلی فعلی رعایت نشده است و مؤدیان نسل آتی باید پرداخت این نوع مالیات را بر عهده گیرند.

نتیجه‌گیری نهایی از این پژوهش آن است که سازمان امور مالیاتی به عنوان مجری سیاست‌های مالیاتی کشور، استفاده از رویکرد حسابداری نسلی را به عنوان روشی نو در ارزیابی خط مشی‌های مالیاتی، مورد توجه قرار دهد.

واژگان کلیدی: حسابداری نسلی، مالیات، سیاست‌های مالیاتی، عدم توازن نسلی.

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

frjamei@yahoo.com

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه کردستان

۱- مقدمه

سال‌های اخیر حاکی از رشد کسری مالی در بسیاری از کشورهاست. بسیاری از اقتصاددانان در صدد یافتن این پاسخ هستند که جریان نقدینگی فعلی دولت چه اثرات بلندمدتی را بر خطمشی‌های مالی دولت و سرمایه‌گذاری و نهایتاً رشد اقتصادی می‌گذارد. سؤال دیگری که مطرح می‌شود این است که ما چگونه با نسل‌های مختلف رفتار می‌کنیم. لذا محققین بر این عقیده‌اند که این کسری‌های بودجه منجر به تورم و کاهش رشد اقتصادی و دارایی‌های دولت خواهد شد (ائرباخ و همکاران، ۱۹۹۲).

در محیط فعلی بیان سه منبع عدم تعادل مالی می‌تواند مفید واقع شود. منبع اول دوره‌های قابل استناد به کاهش خودکار در مالیات‌ها و افزایش در پرداخت‌هایی که رکود به همراه می‌آورد و شاخص‌هایی که در اختیار دولت نیست و دولت خود را با آن شاخص‌ها تطبیق می‌دهد. دومنین منبع عدم تعادل مالی، بی‌نظمی ساختاری بین درآمدها و پرداخت‌ها است که در کوتاه مدت حتی در شرایط اشتغال کامل نیز ایجاد می‌شود. سومین منبع عدم تعادل مالی پرداخت‌ها به سیستم بازنشستگی و سلامت است که در بسیاری از کشورها به جهت بالا رفتن سن جمعیت و نرخ زاد و ولد به سرعت در حال رشد است (ائرباخ، ۲۰۱۱). حسابداری نسلی نه تنها فشارهایی را که خط مشی‌های مالی بر نسل‌های مختلف می‌گذارد توصیف می‌کند، بلکه حتی تغییراتی که لازم است در خط مشی‌ها داده شود تا چنین فشارهایی باز توزیع شوند را مشخص می‌نماید.

۲- بیان مسئله

گزارشات تحولات اقتصادی سالیانه که توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران منتشر یافته است، بیانگر این موضوع است که تراز عملیاتی دولت (درآمدهای عمومی منهای هزینه‌های عمومی دولت) منفی بوده و دولت برای جبران کسری درآمدهای عمومی از درآمدهای حاصل از فروش نفت استفاده می‌نماید. این موضوع از یک طرف نمایانگر عدم مشارکت عمومی در تأمین منابع برای دولت از طریق پرداخت مالیات است و از طرف دیگر نقش مسئولیت پاسخگویی دولت و پاسخخواهی عمومی را خدشه‌دار می‌کند. با توجه به این که در ایران بیشتر درآمد دولت از طریق نفت بوده و از طرفی در قوانین برنامه‌های سوم، چهارم و پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور موضع عدالت و حقوق بین نسلی مطرح شده است، این پژوهش از تکنیکی که اخیراً توسعه یافته، تحت عنوان حسابداری نسلی استفاده می‌کند تا به ارزیابی خطمشی‌های مالیاتی کشور ایران بپردازد. به عبارت دیگر این پژوهش با استفاده از رویکرد حسابداری نسلی به بررسی پرداخت انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم توسط مؤدیان نسل فعلی می‌پردازد تا مشخص شود که آیا توازن نسلی بین مؤدیان نسل فعلی و نسل آتی از نظر پرداخت مالیات به عنوان مهم‌ترین منبع درآمد دولت، رعایت شده است یا خیر؟

۳- مبانی نظری

۳-۱- حسابداری نسلی

ائر باخ و همکاران (۱۹۹۹) در مقدمه کتاب خود به به نام حسابداری نسلی در سراسر جهان، تعریف می‌نمایند که حسابداری نسلی بر اساس محدودیت بودجه بین دوره‌ای دولت پایه‌گذاری می‌شود که نیازمند آن است که هر دوی نسل جاری یا آینده هزینه‌های دولت ارزش فعلی خریدهای آتی کالاها و خدمات مربوط به پروژه‌های دولت بعلاوه بدھی‌های مالی خالص رسمی را پرداخت نمایند. با تفرقی کردن ارزش فعلی پرداخت‌های خالص مالیاتی آتی پیش‌بینی شده مربوط به نسل‌های جاری از این صورتحساب‌ها، با اعمال سیاست جاری، ارزش فعلی بار خالص مالیاتی که نسل‌های آتی با آن مواجهند، به دست می‌آید. مالیات‌های خالص پرداخت شده عبارتند از مالیات‌های پرداخت شده پس از کسر مزایای تأمین اجتماعی، رفاهی و سایر پرداخت‌های انتقالی دریافت شده توسط هر نسل.

از طریق مقایسه بار مالیات خالص مربوط به دوره زندگی تعديل شده مناسب با نرخ رشد که اعضای نسل‌های آینده با آن مواجهند با بار مالیات خالص مربوط به دوره زندگی تعديل شده مناسب با نرخ رشد نسل تازه متولد شده جاری (کسانی که فرض بر آن است که در طول زندگی خود فقط مالیات‌های خالص تعیین شده توسط سیاست جاری را پرداخت نمایند)، ارزیابی پایداری و ثبات سیاست‌های مالی جاری ممکن می‌گردد.

حسابداری نسلی می‌تواند مجموعه‌ای از سیاست‌های در دسترس را برای دولت شناسایی نماید. برای مثال، حسابداری نسلی می‌تواند درصد افزایش سالانه دائمی و فوری در عایدات مالیات بر درآمد دولت را محاسبه کند که لازمه آن دستیابی به تعادل بودجه بین دوره‌ای است. این محاسبه، مخارج تعیین شده دولت و دیگر دریافت‌های مالیاتی همان‌طور که پرداخت و دریافت می‌شوند، را شامل می‌شود.

۳-۳- مالیات و رویکرد حسابداری نسلی

مالیات مهم‌ترین ابزار سیاست مالی دولت است که روند رشد اقتصادی را تسريع می‌بخشد و یکی از عمده‌ترین و با ثبات‌ترین منابع درآمدی دولتها را تشکیل می‌دهد. مقایسه این منبع با منابع دیگر حاکی از این است که هر چه سهم مالیات‌ها در تامین مخارج دولت بیشتر باشد، از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشمگیری جلوگیری می‌شود. یکی از نکات مهمی که در سند چشم انداز، برنامه چهار و سیاست‌های کلی برنامه پنجم مورد توجه قرار گرفته است، تامین مخارج دولت از طریق مالیات‌ها و در نتیجه سهم بیشتر مالیات‌ها در تامین هزینه‌های جاری بوده است (عرب مازار، دهقانی، ۱۳۸۸: ۴۶).

اگر در هر کشوری بین دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت توازن وجود داشته باشد، ساختار کنونی مالیات آن ممکن است در آینده نیز تداوم داشته و موفق باشد. اما اگر هزینه‌ها و بدھی‌های دولت بیش از درآمد هایش باشد، با عدم توازن در بودجه مواجه می‌شود. برای جبران این عدم توازن نسل‌های آینده مجبور هستند یا مالیات بیشتری را پرداخت کنند و یا این که از میزان رفاه خود بکاهند. حسابداری نسلی این امر را مورد توجه قرار داده و بیان می‌کند که دولتها باید دید وسیع‌تری نسبت به آینده داشته و با ایجاد برنامه‌ها و سیاست‌های درست در اخذ مالیات‌ها و انجام مخارج از انتقال سریارهای مالی به نسل‌های آینده جلوگیری کنند. این امر می‌تواند به شیوه‌های گوناگونی صورت پذیرد که از آن جمله می‌توان به افزایش نرخ مالیات‌ها، کاهش مخارج دولت و یا مشارکت بیشتر کارکنان اشاره کرد.

۴- پیشینه پژوهش

۴-۱- پژوهش‌های داخلی

در پژوهش‌های داخلی مطالعه‌ای که به طور مستقیم به بررسی حسابداری نسلی بپردازد، یافت نشد. در ادامه به برخی پژوهش‌ها که به طور غیرمستقیم با موضوع پژوهش در ارتباط است، اشاره شده است. بنابراین به چندین مورد از مقالات نظری به شرح زیر اشاره می‌شود:

عرب مازار و دهقانی (۱۳۸۸) در مقاله‌ای با عنوان «برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور» با استفاده از داده‌های تأثیرگذار بر میزان مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی، ظرفیت مالیاتی این دو منبع در استان‌های مختلف کشور برآورد گردید. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که عدد مربوط به کارایی سازمان امور مالیاتی استان‌ها و کوشش مالیاتی آن‌ها کمتر از یک شده است که بیانگر شکاف موجود بین مالیات وصولی برای اشخاص حقوقی و ظرفیت مالیاتی و نیز میزان مالیات وصولی برای مشاغل است.

نوربخش لنگرودی و جوادی نیک‌گو (۱۳۸۸) در پژوهشی به بررسی موانع اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در کشور پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر آن است که نامناسب بودن سطح فرهنگی جامعه، سطح فعلی اقتصاد زیرزمینی و قاچاق در کشور، مشکل سنتی بودن نحوه پرداخت‌های معاملات تجاری مؤدیان مالیاتی، مشکل نقدینگی مؤدیان مالیاتی، ناکافی بودن میزان اطلاع رسانی به مؤدیان مالیاتی، فقدان بانک اطلاعاتی جامع مؤدیان مالیاتی، پیچیدگی فرآیند اجرا وکنتر، سطح پایین بهره‌گیری از فناوری اطلاعات سازمان مجری را از مهم‌ترین موانع اجرای قانون ارزش افزوده در کشور می‌دانند.

کیانپور (۱۳۸۹)، تورم را حاصل به کارگرفتن نسجیده‌ی درآمدهای نفتی می‌داند و عنوان می‌کند که در گذار سال‌ها، با بهره‌گیری نادرست از درآمدهای نفتی روبرو بوده‌ایم. کوتاه‌بینی در مورد این درآمدها، به معنای پایمال‌کردن حق و نادیده گرفتن سرنوشت نسل‌های آینده است.

تحویل‌نیا (۱۳۹۱) بر این باور است که دولتها معمولاً قادر نیستند درآمدهای نفتی را به نحو بهینه به نسلی حاضر و نسل‌های بعدی تخصیص دهند، زیرا دولتها معمولاً به افق بلندمدتی که ماواری دوران زمامداری آن‌ها است توجه چندانی نمی‌کنند و بنابراین در فرآیند برنامه‌ریزی برای تخصیص درآمدهای نفتی ممکن است منافع ملی به درستی رعایت نشود.

۴-۲-پژوهش‌های خارجی:

آلن جی اثرباخ، جاگادیش گوچال و لورنس جی کاتلیکف (۱۹۹۱) در مقاله‌ای تحت عنوان حسابداری نسلی جایگزینی معنی‌دار برای حسابداری کسری بودجه، عنوان می‌نمایند که موضوع مفهومی وابسته به کلمه کسری بودجه، توزیع بین نسلی رفاه اجتماعی است. به ویژه این‌که پرداختی نسل‌ها برای تأمین مصارف دولت و کمک‌های مالی با هم تفاوت دارد. متأسفانه از منظر تئوری اقتصادی حسابداری کسری بودجه یک سیستم اختیاری است که نمی‌تواند پاسخگوی فشارهای نسلی باشد و ارزیابی مناسبی از خط مشی نسلی ارائه دهد. اگر کسری بودجه ارتباط واقعی با خط مشی نسلی ندارد، چه معیاری به این موضوع می‌پردازد؟ براساس تئوری اقتصادی، حسابهای نسلی پاسخگوی این سؤال است. این حساب‌ها دولت را قادر می‌سازد تا دریافت‌ها و پرداخت‌های هر نسل را به ارزش فعلی محاسبه نماید.

ائرباخ و همکاران (۱۹۹۷) به بررسی تعادل نسلی در نیوزلند با استفاده از حسابداری نسلی پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که در ورای مازاد بودجه پیش‌بینی شده، نیوزلند یک تصویر منطقی نیز وجود دارد که کاهش مالیات‌ها را منطقی نشان می‌دهد؛ چرا که متولذین نسلی آتی در نیوزلند با بار مالی کمتری نسبت به متولذین فعلی مواجه می‌شوند.

در مطالعه دیگری اشتایگوم و همکاران (۱۹۹۹) به بررسی حساب‌های نسلی در نروژ پرداختند. آن‌ها بیان می‌کنند که نروژ دارای جمعیت کمی می‌باشد، لیکن از نعمت منابع طبیعی بزرگی برخوردار است. این کشور از دهه ۱۹۷۰ تولید کننده نفت و گاز طبیعی و در حال حاضر سومین صادرکننده بزرگ نفت در سراسر جهان می‌باشد. درآمد حاصل از صنایع نفت بیشتر از ۸۰ درصد درآمد این کشور را تشکیل می‌دهد.

در مطالعه دیگری توسط کاردارلی و همکاران (۲۰۰۰) که در بریتانیا انجام گردید، نتایج حسابداری نسلی نشان داد که این کشور دارای عدم تعادل نسلی کوچکی است. این عدم تعادل در حال رشد است ولیکن این

کشور در مقایسه با سایر کشورهای صنعتی مانند امریکا، آلمان و زاین شرایط بهتری دارد.

ائرباخ و چون (۲۰۰۶) به بررسی موقعیت مالی بلندمدت کره با استفاده از حسابداری نسلی پرداختند. یافته‌های این مطالعه پیشنهاد می‌کند چنانچه خط مشی در خصوص نسل‌های موجود انتخاب نشود، نسل‌های آتی با بار مالی سنگینی مواجه خواهند شد. لذا تنظیم مالیات‌ها و بیمه اجتماعی جهت تعادل بودجه بلندمدت دولت ضروری است و ایجاد تعادل نسلی نیازمند اصلاحات بزرگی در سیستم مستمری عمومی است.

مک‌کارتی و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی حساب‌های نسلی در بریتانیا پرداختند. یافته‌های این مطالعه حاکی از آن است که تغییرات جمعیت شناختی در آینده، اثرات بودجه‌ای گسترده‌ای را به دنبال خواهد داشت. آنان پیشنهاد نمودند که مالیات‌ها باقیستی تا حدود ۶ درصد افزایش یابند تا شرایط مالی بریتانیا به پایداری برسد. البته اثر این تغییر به جهت کاهش نرخ مرگ و میر افراد پیر و افزایش امید به زندگی آنان، کاهش خواهد یافت. به هر حال، چارچوب حسابداری نسلی بیان می‌کند که چنان‌چه نرخ مالیات ثابت باقی بماند و افراد از زندگی خود و ساختار مالیاتی فعلی لذت برند، نسل‌های آتی با مشکلاتی جهت ایجاد تعادل بخش عمومی مواجه خواهند شد.

باتینی و همکاران (۲۰۱۱) شاخص‌های مجدد شکاف مالی ایالات متحده را بروزرسانی کرد تا محرك‌های مالی و قوانین دولت فدرال در دسامبر ۲۰۱۰ را شامل شود. نتایج حاصل از به کارگیری متدولوژی حسابداری نسلی حاکی از آن است که عدم تعادلات مالی و نسلی در ایالات متحده تحت فرضیات پارامتریک متحمل و نه به جهت تأثیر بحران‌های مالی، بزرگ هستند. این عدم تعادل با عبور از مشروعیت خدمات درمانی بهبود نمی‌یابد. بر اساس نتایج این مطالعه، تحت سناریو پایه، جهت حذف عدم تعادلات نسلی و مالی، تمامی مالیات‌ها باید افزایش یابد و تمامی انتقالی‌ها به طور دائمی تا ۳۵ درصد کاهش یابد. تأخیر در انجام این کار در آینده بیشتر هزینه بر خواهد بود.

۵- فرضیه پژوهش

با توجه به مطالب بیان شده در مبانی نظری، این پژوهش در صدد می‌باشد با استفاده از رویکرد حسابداری نسلی به محاسبه توازن نسلی در پرداخت مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم توسط مؤدیان در کشور بپردازد. به همین منظور فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تبیین می‌شود:

فرضیه اصلی : با توجه به خطمشی‌های فعلی مالیاتی، در کشور توازن نسلی وجود دارد.

فرضیه فرعی اول: با توجه به پرداخت مالیات اشخاص حقوقی توسط مؤدیان نسل فعلی، در کشور توازن نسلی وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: با توجه به پرداخت مالیات درآمد توسط مؤدیان نسل فعلی، در کشور توازن نسلی وجود دارد.

فرضیه فرعی سوم: با توجه به پرداخت مالیات واردات توسط مؤدیان نسل فعلی، در کشور توازن نسلی وجود دارد.

فرضیه فرعی چهارم: با توجه به پرداخت مالیات ارزش افزوده توسط مؤدیان نسل فعلی، در کشور توازن نسلی وجود دارد.

۶- روش پژوهش

محدودیت بودجه بین دوره‌ای دولت، الزام می‌دارد که در هر زمانی خالص مالیات‌های پرداختی توسط نسل‌های جاری و آتی به ارزش فعلی، برای پوشش دادن ارزش فعلی مصارف آتی دولت و همچنین تسوبی بدھی اولیه دولت (خالص دارایی‌های دولت) کافی باشد. ناتوانی در برآورده کردن این محدودیت بدین معنی است که دولت بدھی‌های خود را پرداخت نخواهد کرد. در واقع برآورده کردن محدودیت از طریق اخذ مالیات از تأمین‌کنندگان امکان‌پذیر است و تنها شرط لازم این است که بدھی از طریق پرداخت‌های نسل‌های فعلی و آتی تأمین گردد. روشی که در آن حسابداری نسلی - ارزش فعلی خالص مالیات‌های پرداختی نسل جاری در باقیماندهی عمر و همچنین ارزش فعلی خالص مالیات‌های پرداختی نسل‌های آتی در طول عمر - وارد محدودیت بودجه بین دوره‌ای دولت می‌شود را می‌توان با یک معادله ساده بیان کرد. این روش‌شناسی که اولین بار توسط اثرباخ، گوخار و کوتلیکف (۱۹۹۱) ارائه گردیده است در معادله (۱) نوشته شده است و الزام می‌دارد که ارزش فعلی خالص پرداخت‌های مالیاتی نسل‌های جاری و آتی برای پوشش دادن ارزش فعلی مصارف و خدمات دولت و همچنین خالص بدھی اولیه باید کافی باشد.

$$\sum_{k=t-D}^t N_{t,k} + (1+r)^{-(k-t)} \sum_{k=t+1}^{\infty} N_{t,k} = \sum_{s=t}^{\infty} G_s (1+r)^{-(s-t)} - W_t \quad (1)$$

جمع اول در سمت چپ معادله (۱) مربوط به ارزش فعلی خالص پرداخت‌های نسل فعلی در باقی ماندهی عمر آن‌ها است. عبارت N_k نمایان‌گر حساب نسل متولد شده در سال k است. شاخص k در این جمع، از $t-D$ شروع می‌شود (D نمایان‌گر سالخوردها، با حداکثر طول عمر در سال صفر) تا t (آن‌هایی که در سال صفر متولد می‌شوند).

دومین جمع در سمت چپ معادله (۱)، ارزش فعلی حساب‌های نسلی نسل‌های آتی است که در آن k بیانگر سال تولد است. همان‌طور که حساب‌های نسلی به دلار با توجه به سال تولد نسل بیان می‌شود، بایستی به سال t تنزیل گردد که در آن ۲ نرخ تنزیل است.

اولین عبارت در سمت راست معادله (۱)، ارزش فعلی مصارف دولت را بیان می‌کند. در این جمع، ارزش مصارف دولت در سال s که با G_s نشان داده می‌شود، به سال t تنزیل می‌گردد. عبارت باقی مانده در سمت

راست، W_g^t بیانگر خالص دارایی‌های مالی دولت در سال t است (دارایی‌های مالی دولت منهای بدھی آشکار).

معادله (۱) نشان می‌دهد که خطمشی مالی بین نسلی دارای ماهیت جمع صفر است. با ثابت نگه داشتن ارزش فعلی مصارف دولت، کاهش در ارزش فعلی خالص مالیات‌هایی که از نسل‌های فعلی به دست آمده (کاهش در جمع اوّل سمت چپ معادله ۱ نیازمند افزایش در ارزش فعلی خالص پرداخت‌های مالیاتی نسل‌های آتی است. حساب‌های نسلی $N_{t,k}$ به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$N_{t,k} = \sum_{s=k}^{k+d} T_{s,k} P_{s,k} (1+r)^{-(s-k)}$$

به طوری که $k=\max(t,k)$ می‌باشد. در معادله (۲)، $T_{s,k}$ بیانگر میانگین خالص پرداخت‌های مالیاتی پیش-بینی شده به دولت در سال s به وسیله یک عضو از نسل متولد شده در سال k است. عبارت $P_{s,k}$ نمایان گر تعداد افراد زنده در سال s که در سال k متولد شده‌اند. برای نسل‌هایی که قبل از سال t متولد شده‌اند، جمع در سال t شروع می‌شود و به سال t تنزیل می‌شود. برای نسل‌هایی که در سال $k > t$ متولد می‌شوند، جمع در سال k شروع می‌شود و به سال پایه تنزیل می‌شود.

لازم به توضیح است که حساب‌های نسلی، تنها مالیات‌های پرداختی منهای انتقالی‌های دریافتی را منعکس می‌کند. به استثناء مخارج دولت در خصوص سلامت و آموزش که به عنوان پرداخت‌های انتقالی تلقی می-شوند، حساب‌ها و ارزش خریدهای کالا و خدمات به نسل خاصی داده نمی‌شود، زیرا بسیار مشکل است که منافع خرید به قشر خاصی تخصیص یابد. بنابراین، حساب‌ها بار مالی یا منافع خالص کامل که هر نسل به طور کلی از خطمشی دولت دریافت می‌کند را نشان نمی‌دهد. از این‌رو، حسابداری نسلی به جای این که عنوان کند چه نسل‌هایی از مصارف، سود خواهد برد، بیان می‌کند که چه نسل‌هایی مصارف دولت را پرداخت می‌کنند که در حساب‌هایشان نمی‌باشد.

۷-تجزیه و تحلیل داده‌ها:

۷-۱-متغیرهای پژوهش

جهت بررسی فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر بررسی توازن نسلی در کشور با توجه به سیاست‌های مالیاتی، ابتدا با استنادی مؤلفه‌های موجود در معادله اثربارخ و همکاران (۱۹۹۴) مورد محاسبه قرار گیرد. بر اساس معادله شماره ۱ همواره خالص مالیات‌های پرداختی نسل فعلی و نسل آتی برابر ارزش فعلی مصارف آتی دولت منهای خالص دارایی‌های مالی دولت است. حال چنانچه سه مؤلفه ارزش فعلی خالص مالیات‌های پرداختی توسط نسل فعلی در باقیمانده عمر، ارزش فعلی مصارف آتی دولت و خالص دارایی‌های مالی دولت محاسبه شود، مؤلفه چهارم که ارزش فعلی خالص مالیات‌های پرداختی توسط نسل آتی است، به سادگی قابل محاسبه است. دیدگاه بنیادی برای محاسبه حساب‌های نسلی بدین‌گونه است که بر پایه پیش‌بینی مالیات‌ها و هزینه‌های انتقالی ما حساب‌های نسلی برای نسل فعلی را محاسبه می‌کنیم که همان عبارت سمت چپ معادله است. محاسبه این عبارت نیازمند انتخاب سال پایه، پیش‌بینی جمعیت و سن آن‌ها و همچنین پیش‌بینی مالیات‌ها و هزینه‌ها برای هر نسل در هر سال است که در آن حداقل تعدادی از اعضای آن نسل زنده باشند.

۷-۱-۱-انتخاب سال پایه

با توجه به اینکه آخرین سالی که اطلاعات مورد نیاز برای محاسبات این پژوهش در دسترس بوده است، سال ۱۳۹۱ به عنوان سال پایه انتخاب شده است.

۲-۱-۷-پیش‌بینی جمعیت

حساب‌های نسلی نیازمند جزئیات پیش‌بینی جمعیت است. بر مبنای فرضیات مختلف در خصوص پارامتر امید به زندگی، نرخ باروری و مهاجرت می‌توان پیش‌بینی جمعیت در ایران را انجام داد. ولیکن در این مطالعه به جهت برآورد دقیق‌تر پیش‌بینی جمعیت از آمار و اطلاعات ارائه شده در سایت سازمان ملل استفاده شده است.

۳-۱-۷-پیش‌بینی درآمدها، هزینه‌ها و انتقالی‌ها

همان‌طور که بیان شد، یکی از عوامل مورد نیاز برای محاسبه حساب‌های نسلی، پیش‌بینی مالیات‌ها، هزینه‌ها و انتقالی‌ها برای هر نسل در هر سال است. با توجه به این که شاخص امید به زندگی در حال حاضر در ایران حدود ۷۲ سال است، در این پژوهش پیش‌بینی درآمدها، هزینه‌ها و انتقالی‌های دولت برای انجام محاسبات مورد نیاز برای یک افق ۷۲ ساله پیش‌بینی شده است. مفروضات پیش‌بینی درآمدها، هزینه‌ها و انتقالی‌ها برای افق ۷۲ ساله به شرح زیر بوده است:

(نگاره (۱)- مفروضات)

۵/۸	نرخ رشد تولید ناخالص داخلی سال پایه
۱۹/۷۵ درصد	نرخ اوراق مشارکت سال پایه

همچنانی به منظور پیش‌بینی درآمدها، هزینه‌ها و انتقالی‌ها از اطلاعات موجود در سال ۹۱ (سال پایه) استفاده گردید. ترکیب درآمدهای مالیاتی و هزینه‌های دولت براساس گزارش تحولات اقتصادی سال ۱۳۹۱ به شرح زیر است:

(نگاره (۲)- ترکیب درآمدهای مالیاتی و هزینه‌ها و انتقالی‌ها در سال ۱۳۹۱)

شرح	مبلغ - هزار میلیارد ریال
متالیات اشخاص حقوقی	۱۶۹
مالیات درآمد	۶۲
مالیات ثروت	۱۵
جمع مالیات‌های مستقیم	۲۴۶
مالیات واردات	۷۶
مالیات ارزش افزوده	۵۴

۷۰	مالیات کالا و خدمات
۲۰۰	جمع مالیات های غیر مستقیم
۴۴۶	جمع کل مالیات ها
۶۷۰	هزینه های دولت
۲۲۴	انتقالی ها

همان طور که بیان شد یکی از عوامل مورد نیاز برای محاسبه حسابهای نسلی پیش‌بینی مالیات‌ها و هزینه‌ها برای هر نسل در هر سال است. به همین منظور با استفاده از گزارش تحول اقتصادی سال (۱۳۹۱) مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم محاسبه گردید. با توجه به نگاره شماره ۴ جمع کل مالیات‌ها برابر ۴۴۶ هزار میلیارد ریال که شامل ۲۴۶ هزار میلیارد ریال مالیات‌های مستقیم و ۲۰۰ هزار میلیارد مالیات‌های غیر مستقیم می‌باشد.

سال	مجموع هزینه‌های مصرفی دولت	مجموع هزینه‌های تنزیل شده
۱۳۹۱-۱۴۶۳	۶۲۴۷۴۴	۴۱۳۹

(نگاره (۳)-پیش‌بینی هزینه‌های دولت از سال ۱۳۹۱ الگایت ۱۶۴۳)

پیش‌بینی هزینه‌های دولت برای سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۴۶۳ با توجه به مفروضات نگاره ۳ صورت گرفته است. به طوری که از اطلاعات نگاره ۳ مشخص است مجموع هزینه‌های تنزیل شده برابر ۴۱۳۹ هزار میلیارد پیش‌بینی شده است که بیانگر ارزش فعلی مصارف دولت در معادله اثرباخ می‌باشد.

۷-۲- محاسبه خالص دارایی‌های مالی دولت

نگاره ۴ نشان‌دهنده‌ی وضعیت مالی ایران در سال ۱۳۹۱ می‌باشد. بر اساس آمارهای منتشر شده، دولت ایران مبالغ فراوانی در حدود ۴۶۹ هزار میلیارد ریال به بانک‌ها بدھی دارد و این مبلغ دربرگیرنده‌ی بدھی‌های ارزی دولت به بانک مرکزی و نیز بدھی‌های دولت به سازمان تامین اجتماعی نمی‌باشد.

(نگاره (۴)-خالص دارایی‌های مالی دولت)

شرح	هزار میلیارد ریال
مانده صندوق توسعه ملی	۳۹۲
سپرده دولت نزد سیستم بانکی	۴۹
جمع دارایی‌های مالی دولت	۴۳۴
بدھی دولت به بانک مرکزی	۵۳۲
بدھی دولت به بانک‌ها	۵۳
بدھی ارزی دولت	۸۱
جمع بدھی دولت	۶۶۶

خالص دارایی های مالی دولت

(۲۲۹)

در نگاره ۴ خالص دارایی های دولت از کسر نمودن جمع بدھی های دولت از جمع دارایی های دولت محاسبه شده است. همان طور که از اطلاعات نگاره مشخص است، خالص دارایی های دولت با مقدار ۲۲۹ هزار میلیارد ریال منفی محاسبه شده است. لذا با توجه به داده های نگاره ۴ می توان نتیجه گرفت که خالص دارایی های دولت برای جبران این بدھی ها کافی نمی باشد.

۷-۳-محاسبه تعادل نسلی:

با توجه به هدف این پژوهش که بررسی توازن نسلی در کشور با استفاده از خط مشی های مالیاتی می باشد، در ادامه به محاسبه تعادل نسلی در ایران پرداخته می شود. در نگاره ۵ به محاسبه خالص پرداختی های نسل فعلی در باقیمانده عمر پرداخته شده است.

(نگاره ۵)- محاسبه خالص پرداختی های نسل فعلی در باقیمانده عمر)

خالص	سایر انتقالی ها	حقوق مستمری	بیمه های بازنشستگی	جمع کل مالیات ها	جمع مالیات های غیرمستقیم	مالیات کالا و خدمات	مالیات از رشد افزوده	مالیات واردات	مالیات مالیات ها ی مستقیم	مالیات ثروت	مالیات درآمد	مالیات اشخاص حقوقی	طبقات سنی
۱۳۳	۲	.	۸	۱۲۸	۱۲۲	۳	۱۰۶	۱۳	۶	۱	۱	۴	۰
۳۸۹	۷	۱	۱۹	۳۷۸	۲۶۴	۹	۳۱۱	۴۳	۱۵	۴	۴	۱۰	۱-۴
۶۰۷	۹	۳	۵۶	۵۶۴	۵۲۰	۱۲	۴۵۱	۵۷	۴۳	۱۱	۱۱	۳۰	۵-۹
۷۰۰	۹	۶	۱۱۱	۶۰۵	۵۲۰	۱۲	۴۵۲	۵۶	۸۵	۲۱	۲۱	۵۹	۱۰-۱۴
۸۳۸	۱۰	۱۲	۱۹۱	۶۷۰	۵۲۳	۱۳	۴۵۰	۶۰	۱۴۶	۳۶	۳۶	۱۱	۱۵-۱۹
۱۰۴۴	۳۱	۳۱	۲۹۲	۸۱۳	۵۸۰	۱۵	۴۹۴	۷۱	۲۳۳	۵۷	۵۷	۱۶۱	۲۰-۲۴
۱۱۵۷	۱۳	۷۱	۲۱۹	۹۲۳	۶۷۸	۱۷	۵۸۰	۸۰	۲۴۵	۶۰	۶۰	۱۶۹	۲۵-۲۹
۱۱۰۵	۱۳	۱۴۴	۳۰۴	۹۵۸	۷۳۰	۱۷	۶۳۵	۷۸	۲۲۷	۵۶	۵۶	۱۵۷	۳۰-۳۴
۶۲۸	۱۲	۴۱۵	۲۰۸	۸۴۷	۶۸۸	۱۵	۶۰۳	۶۹	۱۵۹	۳۹	۳۹	۱۱۰	۳۵-۳۹
۱۲۳	۱۰	۶۸۶	۱۲۵	۶۹۳	۵۹۸	۱۳	۵۲۵	۶۰	۹۶	۲۳	۲۳	۶۶	۴۰-۴۴
-۵۵۹	۸	۱۱۱۲	۳۵	۵۲۶	۴۹۹	۱۱	۴۳۸	۵۰	۲۷	۷	۷	۱۹	۴۵-۴۹
-۷۴۴	۷	۱۱۱۷	.	۳۷۹	۳۷۹	۹	۳۳۱	۳۹	.	.	.	.	۵۰-۵۴
-۵۹۰	۵	۸۵۷	.	۲۷۲	۲۷۲	۶	۲۳۷	۲۹	.	.	.	.	۵۵-۵۹
-۴۰۲	۳	۵۶۶	.	۱۶۷	۱۶۷	۴	۱۴۵	۱۸	.	.	.	.	۶۰-۶۴
-۲۲۸	۲	۲۹۲	.	۶۵	۶۵	۲	۵۴	۹	.	.	.	.	۶۵-۶۹
-۱۱۸	.	۱۲۷	.	۹	۹	۱	۴	۴	.	.	.	.	۷۰-۷۴
-۲۹	.	۳۰	.	۱	۱	.	۰	۱۲	.	.	.	.	۷۵-۷۹
-۲۵	.	۲۶	.	۱	۱	.	۰	۱	.	.	.	.	۸۰
۴۰۳۱	۱۴۱	۵۴۹۵	۱۶۶۹	۷۹۹۹	۶۷۱۷	۱۶۱	۵۸۱۸	۷۳۸	۱۲۸۳	۸۴	۳۱۳	۸۸۶	مجموع و بالاتر

محاسبات مربوط به محدودیت بودجه بین دوره‌ای که توسط اثرباخ ارائه گردید، در نگاره ۶ ارائه شده است. مطابق با نگاره ۵ خالص پرداختی نسل فعلی در باقیمانده عمر ۴۰۳۱ هزار میلیارد ریال برآورد شده است. بر اساس نگاره ۳، ارزش فعلی مصارف دولت ۴۱۳۹ هزار میلیارد پیش بینی می‌شود. خالص دارایی دولت نیز مطابق با نگاره ۴ برابر ۲۲۹ هزار میلیارد ریال، منفی محاسبه گردید. لذا با توجه به محدودیت بین دوره‌ای ارائه شده توسط اثرباخ، ارزش فعلی پرداختهای نسل آتی ۳۳۷ هزار میلیارد ریال برآورد می‌گردد.

(نگاره ۶) - معادله محدودیت بودجه بین دوره‌ای دولت

هزار میلیارد ریال	شرح
۴۰۳۱	ارزش فعلی پرداختهای نسل فعلی
۳۳۷	ارزش فعلی پرداختهای نسل آتی
۴۳۶۸	جمع
۴۱۳۹	ارزش فعلی مصارف دولت
(۲۲۹)	خالص دارایی‌های مالی دولت
۴۳۶۸	جمع

بعد از محاسبه ارزش فعلی پرداختهای نسل آتی با استفاده از معادله اثرباخ، برای بررسی توازن نسلی در کشور بر اساس خطمشی‌های مالیاتی کشور، به صورت دقیق‌تر، به بررسی فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

فرضیه فرعی اول:

باتوجه به پرداخت مالیات اشخاص حقوقی توسط مؤدیان نسل فعلی، در کشور توازن نسلی وجود دارد.

بر اساس نگاره ۵، میزان پرداخت مالیات اشخاص حقوقی توسط مؤدیان نسل فعلی برای هرده سنی محاسبه شده است. میزان مالیات پرداختی توسط صفر ساله‌ها برابر ۴ هزار میلیارد می‌باشد و با افزایش رده سنی، این مبلغ افزایش پیدا کرده است به طوری که در رده سنی ۲۵-۲۹، این مبلغ به اندازه ۱۶۹ هزار میلیارد، بیشترین میزان مالیات پرداختی می‌باشد. به طور کلی مالیات اشخاص حقوقی، بالاترین میزان مالیات‌های مستقیم را در سال‌های گذشته داشته است (مالیات اشخاص حقوقی حدود ۴۲ درصد از کل مالیات‌ها در سال ۱۳۹۱ را به خود اختصاص داده است) اما پرداخت این نوع مالیات بر اساس محاسبات انجام شده در در نگاره ۵ روند کاهشی را طی کرده است. به گونه‌ای که پیش‌بینی می‌شود مؤدیان نسل آتی برای پرداخت این نوع مالیات، هزینه سنگینی را متحمل شوند. یکی از دلایل مهم کاهش پرداخت مالیات اشخاص، مربوط به کارایی سازمان امور مالیاتی و کوشش مالیاتی آن در وصول این نوع مالیات است. به طوری که با بررسی میزان پرداختی مالیات اشخاص حقوقی توسط مؤدیان در طی سال‌های گذشته، مشخص است که اگرچه این نوع مالیات سهم زیادی از کل مالیات‌ها را به خود اختصاص داده است، ولی سازمان امور مالیاتی در اجرای سیاست‌های مربوط به وصول مالیات بر اشخاص حقوقی به طور کارا عمل نکرده است. در نتیجه

فرضیه پژوهش مبنی بر توازن نسلی از نظر پرداخت مالیات اشخاص حقوقی مورد تأیید قرار نمی‌گیرد و نتایج این فرضیه با پژوهش انجام گرفته توسط عرب مازار و دهقانی (۱۳۸۸) در مورد برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی همراستا می‌باشد.

فرضیه فرعی دوم:

با توجه به پرداخت مالیات درآمد توسط مؤدیان نسل فعلی، در کشور توازن نسلی وجود دارد. بر اساس اطلاعات موجود در نگاره ۵ میزان مالیات پرداختی توسط صفر ساله‌ها، برابر یک هزار میلیارد می‌باشد. به طوری که این نوع مالیات پرداختی تا رده سنی ۲۵-۲۹ ۲۵ روند افزایشی پیدا کرده و به بالاترین میزان به مبلغ ۶۰ هزار میلیارد رسیده است. اما از رده سنی ۳۵ سال به بعد، این روند رو به کاهش بوده است. در نتیجه بین میزان پرداخت مالیات توسط مؤدیان نسل فعلی و نسل آتی تفاوت معنادار به وجود می‌آید که نشان دهنده عدم توازن نسلی از نظر پرداخت این نوع مالیات می‌باشد. مالیات درآمد به عنوان یکی از مالیات‌های مستقیم، سهم پایینی از میزان درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص داده است (مالیات درآمد، حدود ۴ درصد از کل مالیات‌ها در سال ۱۳۹۱ را به خود اختصاص داده است). به دلیل آن که درآمد دولت به طور عمده از اعمال این نوع مالیات است، سعی بر این است که نرخ این نوع مالیات‌ها به طور فراینده‌ای بالا وضع شود. به طوری که با بررسی نرخ این نوع مالیات طی سال‌های ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۱ مشخص شد که روند سعودی را طی کرده است. افزایش نرخ‌های مالیات بر درآمد منجر به اثرات منفی بر روی توزیع درآمد در جامعه خواهد بود که منجر به خودداری مؤدیان از پرداخت مالیات درآمد می‌شود. در نتیجه پیش‌بینی می‌شود که با گذشت زمان نرخ مالیات بر درآمد افزایش یابد و در نتیجه میزان پرداختی مؤدیان نسل فعلی کاهش پیدا کرده و نسل آتی پرداخت این نوع مالیات را متحمل شوند. در نتیجه فرضیه فرعی دوم پژوهش مبنی بر توازن نسلی از نظر پرداخت مالیات مشاغل مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

فرضیه فرعی سوم:

با توجه به پرداخت مالیات واردات توسط مؤدیان نسل فعلی، در کشور توازن نسلی وجود دارد. مطابق با نگاره ۵، صفر ساله‌ها به مبلغ ۱۳ هزار میلیارد این مالیات بر واردات را پرداخت می‌کنند و با افزایش رده سنی، میزان پرداخت توسط مؤدیان نسل فعلی افزایش یافته به طوری که در طبقه سنی ۳۰-۳۴، بیشترین میزان این مالیات، به مبلغ ۱۷ هزار میلیارد پرداخت می‌گردد. و از طبقه سنی ۴۰-۴۴ سال به بعد، میزان پرداخت این نوع مالیات روند کاهشی را طی می‌کند. اعمال تعرفه (نسبت ارزش مالیات بر واردات به ارزش کالاهای دولتی) بر واردات کالا یکی از منابع درآمدهای دولت می‌باشد که از طریق آن بخشی از هزینه‌های دولت جبران می‌شود. اعمال این نوع تعرفه‌ها منجر می‌گردد که واردات کالا به کشور هزینه‌بر باشد، در نتیجه میزان ورود غیرقانونی کالا و خدمات به داخل کشور افزایش می‌یابد که منجر به افزایش انگیزه فرار از پرداخت مالیات واردات، توسط واردکنندگان کالا می‌گردد. این نتیجه در پژوهش انجام گرفته توسط مدادج (۱۳۸۷) برای اقتصاد ایران طی سال‌های (۱۳۴۹-۱۳۸۴) همراستا می‌باشد. نتیجه‌گیری نهایی از این فرضیه مؤید این مطلب است که در طی چند سال آینده با افزایش نرخ تعرفه واردات، میزان پرداخت مالیات توسط مؤدیان نسل فعلی کاهش یافته و جبران آن بر عهده نسل‌های آتی قرار خواهد گرفت. در

نتیجه فرضیه سوم پژوهش مبنی بر توازن نسلی در پرداخت مالیات واردات توسط مؤدیان نسلی فعلی مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

فرضیه فرعی چهارم:

باتوجه به پرداخت مالیات ارزش افزوده توسط مؤدیان نسل فعلی، در کشور توازن نسلی وجود دارد.

بر اساس داده‌های محاسبه شده در نگاره ۵، مشخص است که پرداخت مالیات ارزش افزوده در طبقه سنی صفر ساله‌ها، به مبلغ ۱۰۶ هزار میلیارد ریال می‌باشد که با افزایش سن مؤدیان تا رده سنی ۳۰-۳۴ سال، پرداخت این مالیات توسط مؤدیان نسل فعلی به بالاترین میزان خود، مبلغ ۶۳۵ هزار میلیارد رسیده است. اما از رده سنی ۳۵-۳۹ سال به بعد، میزان این نوع مالیات کاهش یافته است. با توجه به این که حدود پنج سال از اجرا شدن این قانون در کشور می‌گذرد، این نوع مالیات با توجه به وضعیت اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی با مشکلاتی همراه است. با بررسی بیشتر پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه طی سال‌های ۱۳۸۷-۱۳۹۱ از جمله پژوهش نوربخش لنگرودی و جوادی نیک‌گو (۱۳۸۸) مشخص گردید که مسائلی از قبیل انتظارات تورمی ناشی از استقرار کامل نظام، نامناسب بودن سطح فرهنگی مالیاتی جامعه، ناکافی بودن میزان اطلاع‌رسانی به مؤدیان مالیاتی و تعداد ناکافی نیروی انسانی متخصص مالیاتی در سازمان مجری، از مهم‌ترین موانع اجرای موقفيت‌آمیز این مالیات بوده است. لذا با توجه به مطالب بیان شده و کاهش پرداخت مالیات ارزش افزوده توسط مؤدیان نسل فعلی انتظار می‌رود در صورت عدم توجه کافی از سوی سازمان امور مالیاتی کشور به این مسائل، مؤدیان نسل آتی پرداخت این نوع مالیات را در آینده با هزینه گرافی بپردازند. لذا فرضیه فرعی چهارم پژوهش مبنی بر توازن نسلی از نظر پرداخت مالیات ارزش افزوده در کشور تأیید نمی‌گردد.

۸- نتیجه‌گیری:

در این پژوهش با استفاده از رویکرد حسابداری نسلی، به بررسی خطم‌شی‌های مالیاتی کشور پرداخته شد. حسابداری نسلی یک روش برنامه‌ریزی و تحلیل مالی بلندمدت می‌باشد و اهداف آن ارزیابی پایابی خطم‌شی مالی و اندازه‌گیری فشارهای مالی است که نسل جاری و آتی با آن مواجه هستند.

فرضیه اصلی پژوهش به این صورت بیان شد که با توجه به خطم‌شی‌های فعلی مالیاتی در کشور توازن نسلی وجود دارد. به منظور بررسی دقیق‌تر این فرضیه، چهار فرضیه فرعی در راستای مالیات اشخاص حقوقی، درآمد، واردات و ارزش افزوده تبیین گردید. بر اساس محاسبات انجام گرفته در نگاره ۵، به بررسی فرضیه‌های پژوهش پرداخته شد. نتیجه‌گیری از فرضیات پژوهش نشان داده است از نظر پرداخت مالیات اشخاص حقوقی، درآمد، واردات و ارزش افزوده توسط مؤدیان نسل فعلی و نسل آتی در کشور توازن نسلی وجود ندارد و در نتیجه فرضیات فرعی پژوهش مورد تأیید قرار نگرفته‌اند. و به دلیل رد شدن فرضیات فرعی پژوهش، مبنی بر عدم وجود توازن نسلی در ایران از نظر پرداخت مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم، فرضیه اصلی پژوهش نیز رد می‌گردد. نتایج این پژوهش با پژوهش‌های صورت گرفته توسط اثرباخ و همکاران (۱۹۹۱)، اثرباخ و همکاران (۲۰۰۶)، مک‌کارتی و همکاران (۲۰۱۱) در خصوص عدم توازن نسلی در پرداخت مالیات توسط مؤدیان نسل فعلی و نسل آتی نیز سازگار می‌باشد.

بر طبق پژوهش مک کارتی و همکاران(۱۱۰)، چارچوب حسابداری نسلی بیان می‌کند که چنانچه نرخ مالیات ثابت باقی بماند و افراد از زندگی خود و ساختار مالیاتی فعلی لذت برند، نسل‌های آتی با مشکلاتی جهت ایجاد تعادل بخش عمومی مواجه خواهند شد. به عبارت دیگر هرچه نسل فعلی در پرداخت مالیات کوتاهی کرده و از پرداخت آن امتناع ورزند، نسل آتی با مشکلات زیادی در آینده مواجه خواهند شد که مهم‌ترین آن تحمل بار سنگین پرداخت انواع مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم می‌باشد. که نتیجه آن توزیع نابرابری درآمد بین نسل‌های مختلف کشور می‌باشد. به عبارت دیگر در کشور ما چنانچه روند پرداخت مالیات به همین صورت توسط نسل فعلی ادامه داشته باشد، علاوه‌بر آن که دولت در تأمین درآمدهای خود دچار کسری خواهد شد، نسل آتی هم برای جبران این کسری هزینه‌های گزاری را متحمل خواهد شد.

در کشور، سازمان امور مالیاتی با توجه به نقش مهمی که در اجرای سیاست‌های مالیاتی ایفا می‌کند، آن طور که باید نتوانسته در اجرای این سیاست‌ها به طور کاملاً کارا عمل کند. لذا این سازمان می‌تواند در جهت بهبود اجرای سیاست‌های مالیاتی خود، رویکرد حسابداری نسلی را در دستور کار خور قرار دهد.

۹- پیشنهادات

۱- پیشنهادات ناشی از اجرای این پژوهش

با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهادات زیر را می‌توان ارائه داد:

- ۱- استفاده از رویکرد حسابداری نسلی توسط سازمان امور مالیاتی به منظور پیش‌بینی مالیات‌های پرداختی توسط مؤدیان به منظور استفاده از نتایج آن در اجرای سیاست‌های مالیاتی.
- ۲- ایجاد مشوق‌های مالیاتی متناسب با هریک از انواع مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم.
- ۳- تعیین نرخ مالیات، متناسب با هریک از انواع مالیات‌ها به طوری که افراد جامعه توان پرداخت مالیات را داشته باشند.
- ۴- ایجاد بسترهای مناسب در جهت آموزش افراد جامعه به پرداخت به موقع مالیات
- ۵- اطلاع‌رسانی به مؤدیان مالیاتی در خصوص فواید پرداخت مالیات
- ۶- تلاش سازمان امور مالیاتی در جهت کاهش میزان نرخ تعرفه بر واردات کالا به منظور جلوگیری از پدیده فرار مالیاتی توسط واردکنندگان کالا
- ۷- آموزش نیروی انسانی متخصص در زمینه مالیات ارزش افزوده

۲- پیشنهادات برای انجام پژوهش‌های آتی

- ۱- بررسی میزان پرداخت انواع مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم از جمله مالیات ثروت و مالیات کالا و خدمات توسط مؤدیان نسل فعلی با استفاده از رویکرد حسابداری نسلی
- ۲- بررسی میزان اثربخشی کاربرد رویکرد حسابداری نسلی در سازمان امور مالیاتی کشور
- ۳- بررسی قابلیت اجرای رویکرد حسابداری نسلی توسط دولت جاگزین سیستم حسابداری کسری بودجه

۱۰- منابع:

بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۸۹). خلاصه گزارش تحولات اقتصادی کشور در سال ۱۳۸۹، تهران: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.

توحیدی‌نیا، ابوالقاسم. (۱۳۹۱). مدل اسلامی- ایرانی عدالت بین‌نسلی در بهره‌برداری از منابع طبیعی پایان- پذیر (مطالعه موردی منابع نفت ایران). رساله دوره دکتری، دانشگاه امام صادق.

عرب مازار علی اکبر؛ علی دهقانی. (۱۳۸۸). برآورد کارایی مالیات بر درامد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور. *فصلنامه تخصصی مالیات*، شماره ۷، مسلسل ۵۵، ۴۵-۶۳.

کرباسی‌بزدی، حسین. (۱۳۸۵). حسابداری نسل‌ها و انتقالات مربوط به نسل‌ها. *دانش حسابرسی*، ۱۹، ۱۵-۲۷.

کیان‌پور، س. (۱۳۸۹). بررسی حساب ذخیره ارزی در ایران در مقایسه با تجربیات صندوق‌های نفتی سایر کشورها. *بررسی‌های بازرگانی*، ۴۳، ۷۸-۹۵.

مداح، مجید. (۱۳۸۷). علل و پیامدهای قاچاق کالا در ایران و راههای رویایی با آن. *اطلاعات سیاسی و اقتصادی*، مهر و آبان.

نوربخش لنگرودی، محمد؛ محمدرضا جوادی نیک‌گو. (۱۳۸۸). بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران. *فصلنامه مالیات*، شماره ۱۶، ۵۴-۱۱۵، ۱۱۵-۱۳۸.

Auerbach, A. J., Gokhale, J. and Kotlikoff , L. (1991). Generational Accounting: A new Approach for Understanding the Effects of Fiscal Policy on Saving .

Auerbach, A. J. (2011). Long-Term Fiscal Sustainability in Major Economies, tenth BIS Annual Conference, *Fiscal Policy and its Implications for Monetary and Financial Stability*, June 23,24, Lucerne Switzerland. Available at: <http://www.bis.org/publ/work361.pdf>.

Auerbach, A. J., Gokhale, J. and Kotlikoff, L. J. (1992). Generational Accounting: A New Approach to Understanding the Effects of Fiscal Policy on Saving. *Scandinavian Journal of Economics*, 94(2), 303-318.

Auerbach, A. J. and Chun, Y. J. (2006). Generational Accounting in Korea. *Journal of Japanese international Economies*, 20 (2), 234-268.

Auerbach, A. J., Gokhale, J. and Kotlikoff, L. J. (1994). Generational accounting: a meaningful way to evaluate fiscal policy. *Journal of Economic Perspectives*, 8 (1), 73-94.

Auerbach, A. J., Gokhale, J. and Kotlikoff, L. J. (1995). Restoring Generational Balance in U.S. Fiscal Policy: What Will It Take?. *Federal Reserve Bank of Cleveland Economic Review*, 1(1), 2-12.

Auerbach, A. J., Gokhale, J., Kotlikoff, L. J., and Steigum, E. (1993). Generational Accounting in Norway: Is Norway Over consuming Its Petroleum Wealth. The Ruth Pollak Working paper Series on Economics, 24, Department of Economics Boston University, October.

Auerbach, A. J., Baker, B., Kotlikoff, L. J. and Walliser, J. (1997). Generational accounting in New Zealand: IS there generational balance. *International Tax and Public Finance*, 4 (2), 201-228.

Auerbach, A. J., Kotlikoff, L. J. and Leibfritz, W. (1999). The Methodology of Generational of Accounting. *University Of Chicago Press*, 31-42.

- Auerbach, A. J., Kotlikoff, L. J. and Leibfritz, W. (1998). Generational Accounting Around the World. IMES Discussion Paper Series 98-E-2, Available at: <http://www.imes.boj.or.jp/edps98/98-E-02.pdf>, in September 2011.
- Auerbach, A. J. and Kotlikoff, L. J. (1987). Dynamic fiscal policy. Cambridge University Press, Cambridge.
- Batini, N., Callegari, G., and Guerreiro, J., (2011), An Analysis of U.S. Fiscal and Generational Imbalances: Who Will Pay and How?, IMF Working Paper, Available at:<http://books.google.de/>
- Cardarelli, R., Sefton, J. and Kotlikoff, L.J. (2000), Generational Accounting in UK, *The Economic Journal*, Vol. 110, No. 467, pp. 547-574.
- Kotlikoff, L.J. and Raffelhuschen, B. (1999). Generational accounting around the world: generational accounting around the globe. *The American Economic Review*, 89 (2), 161-166.
- McCarthy, T. and H. Bonin (1999). Ireland: EU transfers and demographic dividends. *European Economy, Reports and Studies*, 6, 101–116.
- Steigum, E. Jr, Gjersem, C., and Leibfritz, W. (1999). Generational Accounting and Depletable Natural Resources: The Case of Norway. Generational Accounting around the World.University of Chicago.

Investigation of Current Tax Policies By Applying Generational Accounting Approach

Reza Jamei

Assistant Professor Accounting in University of Kurdistan (UOK)

Faezeh Rezaei Yamin

M.A Student in Accounting in University of Kurdistan (UOK)

Abstract

Generational accounting approaches a method to plan and analyze long-term financing that its goal is evaluating stability of financing policy and measuring those financing pressures. With regard to high significance of tax in security revenues the present study consider the country tax policy via generational accounting approach.

This paper is application in terms of goal and is located in generational accounting domain. Economic revolution reports was applied during 1387 to 1391 in order to collect necessary information .

The results from investigation of this project showed that generational balance did not preserve by current generation leaders with regard to Taxation of legal entities, income, imports and Value Added and next generation leaders should promise to pay these kinds of taxes in future.

The final conclusion of this study is that Tax Organization as a country taxes policies Executive pat attention to generational accounting approach as a modern method to evaluate tax policies.

Key words:

Generational accounting, tax, taxation policies generational Imbalance.

JEL classification: M40

موانع اجرای حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی مورد

مطالعه: دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی

حمید بداغی^۱، حمید رضا رضایی^۲، مصطفی قناد^۳

چکیده

برای دستیابی به اهداف سازمان در شرایط دشوار محیطی، نیاز به تصمیم‌گیری صحیح و عاقلانه مدیران است. در این راستا، سیستم اطلاعات حسابداری به عنوان یکی از منابع تامین‌کننده اطلاعات برای تصمیم‌گیری مطلوب مدیران از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. مبنای حسابداری مورد استفاده برای ارائه اطلاعات حسابداری بر گزارشگری واحدهای دولتی تاثیر می‌گذارد و به این دلیل برای به کارگیری یک مبنای قابل اتنا و مفید برای حسابداری بخش دولتی در دو دهه اخیر تلاش‌های فراوانی شده است. هدف این پژوهش بررسی موانع اجرای حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی استان خراسان رضوی با استفاده از پرسش‌نامه است. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی استان خراسان رضوی است که به دلیل غیر نرمال بودن نمونه برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون دوچممه‌ای استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که مدیران سازمان‌های دولتی، حسابداران سازمان‌های دولتی، نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی از موانع اجرای حسابداری تعهدی به شمار می‌روند.

واژه‌های کلیدی: موانع اجرای حسابداری تعهدی، حسابداری تعهدی، حسابداری نقدی.

۱. عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی تبیان‌آباد – مشهد Bodaghy_h@yahoo.com

۲. عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی تابران – مشهد

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد

تبیین مدل مفهومی حسابداری نسلی؛ بعنوان مدلی برای مدیریت هزینه‌های بخش عمومی

زهره حاجیها^۱، عباس گلی^۲

چکیده

در این مقاله تلاش شده است ابتدا تعریف و اهداف حسابداری نسلی بیان شود که در سال ۱۹۸۲ برای اولین بار توسط کوتلیکوف و همکارانش مطرح و سپس توسعه یافت. این مقاله به این نکته توجه دارد که تمرکز حسابداری نسلی بر بار تحمیلی هزینه‌های دولت و همچنین مالیات‌های پرداختی بر گروههای سنی مختلف می‌باشد. البته عناصر دیگری چون بدھیهای مالی دولت نیز در حیطه اظهارنظر حسابداری نسلی است. موافقان و طرفداران حسابداری نسلی قائلند که عدم تعادل بین نسلها عادلانه نبوده و باید از بین برود و تنها راه رسیدن به تعادل بین نسلی را نیز استفاده از حسابداری نسلی می‌دانند. از همین رو مواردی چون مالیات، مخارج دولت، استقراض دولت، انگیزه‌های سرمایه گذاری والدین برای فرزندان، سیاستهای رفاهی، ترکیب جمعیت و ... را بعنوان عوامل مؤثر بر فرایند حسابداری نسلی می‌دانند که در متن مقاله بدانها اشاره گردیده است. اما آنچه در خصوص محاسبات مربوط به حسابداری نسلی مهم است در اختیار داشتن داده‌های صحیح و مناسب است که شامل حداقل آمار مردم از نظر سن و جنسیت و مالیات‌های پرداختی و دریافت‌های انتقالی از دولت در هر سال و همچنین پیش‌بینی و محاسبه ارزش فعلی مخارج آتی دولت می‌باشد.

واژگان کلیدی: بار مالی، تعادل بین نسلی، حسابداری نسلی، دریافت‌های انتقالی، مالیات.

۱. عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه قم Goliabbas7@gmail.com

مقدمه

مفهوم حسابداری نسلی^۱ برای اولین بار توسط کوتلیکف و همکارانش^۲ در سال ۱۹۸۲ توسعه یافت که بیشترین تمرکز آن به بار تحمیلی هزینه‌ها و پرداختهای دولت بر گروههای سنی فعلی یا آینده معطوف است (هالت، ۲۰۱۱). همچنین می‌توان حسابداری نسلی را یک روش تجزیه و تحلیل مالی بلندمدت قلمداد نمود که دو هدف عمدۀ را مدنظر قرار می‌دهد:

۱. ارزیابی توانایی تحمل سیاستهای مالی دولت توسط گروههای سنی متفاوت و
۲. اندازه‌گیری بار مالی مربوط به نسلهای فعلی و آتی و بررسی انتقال آن (کوتلیکف، ۱۹۹۶).

نکته دیگری که حسابداری نسلی توجه زیادی به آن دارد، دقیقاً در مقابل پرداختهای دولت قرار دارد و آن تأثیر مالیاتهای پرداختی مردم بر گروههای سنی متفاوت می‌باشد (ابلت، ۱۹۹۶). و دیگر اینکه حسابداری نسلی به بررسی بار بدھیهای مالی دولت و تأثیر آن بر نسلهای آتی نیز می‌پردازد (گالبریث، ۲۰۰۹).

مفهوم حسابداری نسلی

اغلب سیاستمداران، دولتمردان و حتی اقتصاددانان هنگام محاسبات خود، عدم تعادل گستردۀ ناشی از افزایش مالیاتهای نسل آینده را که به منظور افزایش رفاه نسل فعلی ایجاد شده است در نظر نمی‌گیرند، بنابراین طرفداران حسابداری نسلی معتقدند که این عدم تعادل میان نسلهای مختلف عادلانه نیست و باید از بین بود (کرباسی یزدی، ۱۳۸۵). کوتلیکف در مقاله‌ای تحت عنوان "حسابداری نسلی در سراسر جهان" بیان می‌کند که حسابداری نسلی ارزش فعلی خالص مالیاتی را که افراد یا گروههای سنی مختلف باید بپردازند تعیین می‌کند. (دریافت‌های انتقالی از دولت^۳ – مالیاتهای پرداختی = ارزش فعلی خالص مالیات) می‌دانیم که جمع بدھیهای دولت شامل ارزش فعلی خرید کالاهای و خدماتی است که دولت اکنون یا در آینده تحصیل می‌کند به اضافه خالص بدھیهای فعلی دولت می‌باشد و چون این بدھیها توسط نسل کنونی پرداخت نمی‌شود لذا نسل

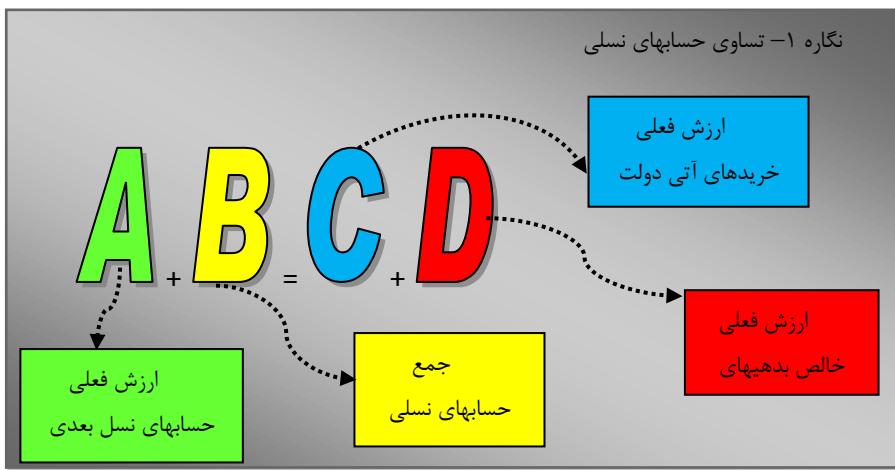
¹ Generational Accounting

² Kotlikoff, Auerbach & Gokhail

³ منظور از دریافت‌های انتقالی از دولت همان پرداختهای بلاعوضی است که دولت بدون هیچ چشمداشتی و در قالب برنامه‌های خاصی به اشاره مختلف جامعه پرداخت می‌کند.

آتی مجبور به پرداخت آنها بوده که منجر به فشار موقت دولت بر نسلهای آینده می‌گردد. مطالب فوق با تساوی ساده زیر بیان می‌شود:

نگاره ۱- تساوی حسابهای نسلی



(کوتلیکف و رافلهاوزن^۱، "حسابداری نسلی در سراسر جهان"، ۱۹۹۹، نشریه اقتصاد امریکا، جلد ۸۹، صفحه ۱۶۲).

حسابداری نسلی در اصل ترکیبی از محاسبه هزینه هایی مانند هزینه برنامه های رفاهی، هزینه گزارشگری صادقانه و منصفانه و ... بر مبنای مطلوبیت است. در حقیقت استفاده از حسابداری نسلی برای انجام محاسبات بر مبنای هزینه و مطلوبیت می باشد. در بحث هزینه محور بودن حسابهای نسلی، ارزش فعلی خالص مالیاتهای پرداختی نسل فعلی با ارزش فعلی خالص حسابهای دولت مقایسه شده و مابه التفاوت این دو را نشان دهنده بار مالی تحمیلی نسل حاضر بر دوش نسل آینده قلمداد می کنند. اما در بحث مطلوبیت محور، حسابداری نسلی اقدام به شبیه سازی مناسب در خصوص تعلق واقعی مالیات نسلی با رویکرد سیاستهای رفاهی می نماید در حالیکه همزمان دارای کمترین تغییرات در مشوقهای مالیاتی است. البته نرخ بهره در مطلوبیت محور بودن حسابداری نسلی نقش بسزایی دارد که در این مقاله مجالی برای پرداختن به این مطلب وجود ندارد، ولی چنانچه بخواهیم به یک اصل کلی و منطقی دست یابیم باید بگوییم که معیار اساسی سیاستهای رفاهی ایجاد تعادل بین نسلهای است که با توزیع بین نسلی نیز بخشی از آن می باشد، در واقع تعادل بین نسلی نسخه ای است برای ثبت نرخ مالیات بین نسلها که سیمای یک جامعه ایده آل در بلندمدت را نمایان می سازد. شایان ذکر است در شرایط عدم اطمینان نمی توان انتظار داشت که

^۱ Raffelhusechen

اقتصاد در شرایط، با ثبات باقی بماند یا به تعادل نسلی نائل گردد ولی می‌توان انتظار داشت در بلند مدت، اقتصادی پویا با رشدی آهسته باشیم (کوتلیکف، ۱۹۹۷).

اهداف اساسی حسابداری نسلی

در مقدمه مقاله حاضر اشاره شد که دو هدف عمده حسابداری نسلی توجه به انتقال بار مالی از یک نسل به نسل دیگر و ارزیابی توانایی تحمل بار مالی توسط گروههای سنی متفاوت می‌باشد، اما چنانچه بخواهیم دقیق‌تر و عمیق‌تر به حسابداری نسلی بنگریم پاسخ به سوالات ذیل گویای هدفهای اصلی آن است:

- میزان بار مالی تحمیلی سیاستهای کنونی بر نسل آتی چقدر است؟
- آیا سیاستهای مالی بدون فدایکاری بخشی از نسل کنونی و نسلهای آتی قابل تحمل می‌باشد؟
- سیاستهای جایگزین مناسب برای ایجاد تعادل بین نسلهای کدامند؟ (سیاستی که در آن بار مالی کنونی مساوی بار مالی نسل آتی باشد و یا حداقل با میزان افزایش درآمدها سازگار باشد)
- روشهای مختلف موجود که نیل به تعادل بار مالی را ضمانت می‌کند کدامند؟ (کوتلیکف، ۱۹۹۹).

علاوه بر موارد مذکور هدفهای دیگری را نیز می‌توان برای حسابداری نسلی به شرح ذیل نام برد:

- ایجاد عدالت بین نسلهای مختلف
- تسهیم شفافی از مخارج دولت به گروههای سنی متفاوت
- ایجاد ارتباط بین بار مالیاتی و سیاستهای رفاهی قابل ارائه به مردم
- ایجاد بازتوزيع درآمد^۱ بین نسلها به منظور حصول تعادل بین نسلی (ابلت، ۱۹۹۶)
- ایجاد ارتباط بین منابع مالی نسل آتی با نسل فعلی (فرزنдан و والدین) (هالتر، ۲۰۱۱)

عوامل مؤثر در حسابداری نسلی

امروزه با پیشرفت‌هایی که در زمینه مسائل مالی و اقتصادی صورت پذیرفته است دائمًا شاهد ارتباط بیش از پیش عناصر مختلف با یکدیگر هستیم و این قاعده در خصوص حسابداری نسلی که دارای مفهوم نوپایی هست نیز صدق می‌کند، لیکن با توجه به آخرین اظهارنظرهای صاحب‌نظران

^۱ بازتوزيع: چنانچه دولتها در توزیع درآمد به شکل عادلانه موفق نباشند سیاستهایی اتخاذ می‌کنند تا درآمد توزیع شده مجددًا به نحوی مطلوب و عادلانه تر بازتوزیع شود و به نوعی تعدیل گردد.

حسابداری نسلی عوامل زیر می توانند به اندازه ای کم یا زیاد بر حسابداری نسلی موثر واقع شود که در این مقاله به شرح مختصری از آنها می پردازیم.

الف) نرخ (میزان) مالیات^۱:

مالیات را می توان مهمترین منبع درآمدزایی دولتها دانست که از مردم دریافت می گردد، لذا نرخ (میزان) آن بر شیوه زندگی نسلهای مختلف اثر گذار می باشد و از همین رو جایگاه حساس و مهمی در میان مردم دارد چرا که تغییر نرخ مالیاتها به سادگی و به وضوح قادر خواهد بود تعادل بین نسلها را بهم بزند.

ب) مخارج (هزینه های) دولت^۲:

در مقابل مالیاتهایی که دولت از مردم اخذ می نماید مخارجی نیز دارد که منجر به مصرف منابع می گردد. سیاستهای اتخاذی دولت در مصرف منابع نیز می تواند موجب ایجاد تعادل و یا عدم تعادل بین نسلها شود.

ج) استقراض های دولت^۳:

دولتها عموماً در شرایط مختلف اقدام به دریافت وام از بخش خصوصی یا سایر دولتها می نمایند، حال چنانچه مصرف این وامها نتواند در آینده رفاه مضاعفی برای نسل آتی فراهم نماید، یقیناً باعث تولید عدم تعادل بین نسلی می گردد.

د) انگیزه های نسل فعلی در سرمایه گذاری برای نسل آتی^۴:

در تحقیقات صورت گرفته توسط پژوهشگران مشخص گردید که میزان مالیات و مخارج آموزش عمومی اثری روشن بر ثبات درآمدی مردم دارد بدین ترتیب که افزایش مخارج دولت در بخش آموزش به همراه افزایش مالیاتها منتج به عدم ثبات درآمدها گشته و باعث کاهش توانایی و انگیزه والدین در سرمایه گذاری برای فرزندان می شود و طبیعتاً تناسب ضعیفی بین منابع مالی والدین و فرزندان بوجود می آید (هالت، ۲۰۱۱).



¹ Tax R

² Public

³ Public

⁴ Individu

۵) سیاستهای رفاهی^۱:

با فرض ثابت بودن نرخ مالیات در طولانی مدت ، چنانچه سیاستهای رفاهی دولت – شامل رفاه اجتماعی، بهداشت، پرداختهای رفاهی و... – در خصوص نسل آتی نسبت به نسل فعلی کاهش یابد، این مطلب عاملی موثر بر عدم تعادل بین نسلها قلمداد می شود (ایرباخ، ۱۹۹۴).

و) جمعیت^۲:

ما در حسابداری نسلی با پنج نسل متفاوت روبرو هستیم:

۱. کودکان (نسل آینده) که در آینده پرداخت کننده مالیات خواهند بود.
۲. جوانان کنونی که بزودی پرداخت کننده مالیات خواهند شد.
۳. جوانان کاری که طی سالهای متتمادی پرداخت کننده مالیات خواهند بود.
۴. پیر کاری که در حال حاضر مالیات می پردازند ولی به زودی دریافت کنندگان پرداختهای انتقالی دولت خواهند بود.
۵. پیر بازنشسته که اکنون دریافت کنندگان خالص پرداختهای انتقالی دولت می باشند.
اکنون با توجه به پنج نسل موجود - که در نگاره ذیل نیز قابل مشاهده است - تصور کنیم که ترکیب جمعیت کشوری به شکلی تغییر کند که پس از چند سال تعداد پیر کاری و پیر بازنشسته - که دریافت کنندگان خالص پرداختهای دولت هستند- افزایش یابد ولی در عوض تعداد جوانان کاری - که پرداخت کنندگان خالص مالیات به دولت هستند- کاهش یابد ، بر واضح است که این عامل می تواند بر حسابداری نسلی و سیاستهای اتخاذی دولت کاملاً موثر باشد.

¹ Welfare Policy(Social security)

² Population

نگاره ۲- نسلهایی که پشت سر هم قرار گرفته اند

					NFG	نسل آینده
					N NEW	جوانان کوونی
					N W1	جوان ترهای کاری
					N W2	پیرترهای کاری
					NOLD	پیرترهای فعلی
۵	۴	۳	۲	۱		دوره زمانی

(کرباسی یزدی، مجله دانش حسابرسی، ۱۳۸۵، شماره ۱۹، صفحه ۱۶)

توضیح نگاره ۲ : در خصوص نگاره فوق می توان گفت در یک دوره زمانی برای خانه های روشن، نسل مورد نظر دریافت کننده پرداختهای انتقالی دولت می باشد و برای خانه های تیره، نسل مربوطه پرداخت کننده مالیات می باشد. از این رو می توان در خصوص تعادل مالیاتهای پرداختی و دریافتهای انتقالی نسلهای مختلف به یک نتیجه گیری کلی دست یافت.

ز) سیاست^۱:

حسابداری نسلی فقط برای تبیین تعادل نسلی توسعه نیافته است بلکه گویای چگونگی تغییر سیاستها به منظور توزیع عدالت در نسل حاضر نیز می باشد. از همین رو سیاستمداران در تلاش برای رسیدن به اهداف خود ممکن است مبنای فعالیت خویش را مخارج و مصارف حاری قرار داده و از سرمایه گذاری بلند مدت و سرمایه گذاران غافل شوند، بنابراین آنها توانایی حمایت از نسل آتی را نخواهند داشت و ناگزیر به افزایش نرخ مالیات می شوند که این می تواند عاملی موثر در حسابداری نسلی و تعادل بین نسلی باشد. البته ذکر این نکته ضروری است از آنجا که حسابداری نسلی ارتباطی تنگاتنگ با اقتصادبخش عمومی و دولتمردان دارد سیاست، بخش جدایی ناپذیر آن محسوب می گردد و نمی توان نقش آن را در حسابداری نسلی نادیده انگاشت (کوتلیکف، ۱۹۹۷).

محاسبات حسابداری نسلی

تاکنون مدلهای مختلف و بعضی پیچیده ای در خصوص محاسبات مربوط به حسابهای نسلی و تعادل بین نسلی ارائه شده است و با توجه به عوامل موثر در حسابهای نسلی که پیشتر بدانها اشاره

¹ Policy

شد در این مقاله می کوشیم تا با ارائه مدلی ساده و قابل فهم درک بهتری از تعادل بین نسلی و حسابهای نسلی به خوانندگان منتقل گردد. اما آنچه قبل از محاسبات حسابداری نسلی باید بدانیم آگاهی از ساختار حسابهای نسلی است.

ساختار حسابهای نسلی:

- استخراج آمار مردم از نظرسن و جنس و محاسبه میانگین مالیاتها و پرداختهای انتقالی برای هر نسل در هر سال.
- محاسبه ارزش فعلی مخارج آتی دولت (با توجه به اینکه دریافتها و پرداختهای آتی دولت دارای ریسک هستند پیشنهاد می شود نرخ ریسک مورد استفاده بالاتر از نرخ موجود محاسبه گردد).

زمانیکه تساوی زیر (نگاره ۳) برقرار باشد می توانیم بگوییم چشم انداز بین نسلی کاملاً رعایت شده است:

نگاره ۳- چشم انداز تساوی بین نسلی

نگاره ۳- چشم انداز تساوی بین نسلی					
ارزش خالص فعلی	ارزش فعلی	ارزش داراییهای خالص	خالص داراییهای	خالص مخارج آتی	دولت(ثروت)
مالیاتها پرداختی نسل آتی	مالیات پرداختی نسل فعلی				

(ايرباخ ، گوخل و كوتليك، حسابداری نسلی: روشهای مفهومی برای ارزیابی سیاستهای مالی، نشریه اقتصاد امریکا ، ۱۹۹۴، جلد هشتم ، صفحه ۷۵)

نکته حائز اهمیت این است که اغلب صاحبنظران حیطه حسابداری نسلی بر این باورند که مقایسه حسابهای نسلی نوزادان کنونی و نوزادان آتی می تواند محاسبه ای دقیق از تعادل یا عدم تعادل نسلی فراهم سازد، چرا که این دو گروه در تمام دوره زندگی مشمول پرداختهای انتقالی دولت و مالیات بوده و قابلیت مطالعه و مقایسه را دارند (کوتليک، ۱۹۹۶). بهمین منظور حسابداری نسلی برای مقایسه نرخهای مالیاتی نسلهای آتی با نسلهای تازه متولد شده به محاسبه تغییرات ارزش فعلی خالص مالیاتها هر دو نسل می پردازد و با توجه به نتیجه این تغییرات در مورد سیاستهای مالی نتیجه گیری می نماید، برای مثال ارائه خدمات رفاهی به نسل پیر کنونی کمک زیادی به آنان می کند ولی به نسل جوان کنونی و نسلهای آینده آسیبی جدی وارد می سازد.

سیاستهای مالی پیشنهادی برای رسیدن به تعادل نسلی:

۱. افزایش درصدی ثابت برای درآمد مالیاتی دولت.

۲. کاهش درصدی ثابت برای پرداختهای انتقالی دولت.
۳. حذف درصدی ثابت از خریدهای دولت (کوتلیکف، ۱۹۹۶).

برای مثال اگر فرض شود نرخ بهره در سن صفر تا نسل آینده بین ۱۷ تا ۲۴ درصد رشد داشته باشد، چنانچه درآمد دولت و سیاستهای رفاهی به همان نسبت برنامه ریزی شده افزایش پیدا نکند، در شرایط مشابه نسلهای آتی با بار مالی بیش از ۱۷ تا ۲۴ درصد مواجه خواهند بود (ائرباخ، ۱۹۹۱).

محدودیتهای حسابداری نسلی

با توجه به مزایای فراوان عنوان شده برای حسابداری نسلی و همچنین عوامل موثر بر آن، محدودیتهایی نیز در اجرای آن وجود دارد که مهمترین آنها را در ذیل بر می شمریم:

- حسابهای نسلی شامل مالیاتها و پرداختهای انتقالی تمام سطوح دولتی (فدرال، ایالتی و محلی) می باشد، بنابراین اثر سطح خاصی از بودجه را به تنها بی نشان نمی دهد.
- حسابهای نسلی فقط مالیاتهای پرداختی و دریافت‌های انتقالی مردم را منعکس می کند و در تعیین ارزش خرید کالا و خدمات (مواردی چون آموزش، ساخت جاده ها، دفاع ملی و ...) ناتوان است. بنابراین منفعت یا بار مالی تحمیلی بر هر نسل که ناشی از سیاستهای مالی دولت است به طور کامل بدست نمی آید.
- حسابهای نسلی هنوز آنقدر تکامل نیافته اند که بتوانند در بازخورد رشد اقتصادی و نرخ بهره با سیاستهای مالی دولت همکاری داشته باشند.
- حسابداری نسلی مردم را فقط به دو طبقه مرد و زن تقسیم می کند در حالیکه جنسیتهای مختلف در خصوصیاتی از قبیل درآمد، طول عمر و ... تفاوت‌های عمده ای دارند (ائرباخ، ۱۹۹۳).
- در حسابداری نسلی فعالیتهای آینده دولت مطرح است که در صورت وجود عدم اطمینان و تغییرات گسترده و روزمره دولتها، عملانمی توان آن فعالیتها را مشخص نمود زیرا سیاستهای مالی شامل فرایندهایی پویا و دینامیک می باشد (کوتلیکف، ۱۹۹۷).
- حسابداری نسلی فاقد یک مدل متعادل، مفصل و مورد تأیید همگان است (کوتلیکف، ۱۹۹۶).

نتیجه گیری و ارائه پیشنهاد:

حسابداری نسلی را به شکل ساده و عامیانه می توان اینگونه شرح داد که سیاستهای مالی دولت (تغییر نرخ مالیات و پرداختهای انتقالی) برای نسل کنونی و نسلهای آتی، چه تاثیراتی بر وضعیت رفاه آنها دارد و به تعبیری مناسب تر بار مالی مضاعف ایجاد می کند یا خیر؟

آنچه سعی شد در این مقاله مورد بحث قرار گیرد کلیاتی در خصوص حسابداری نسلی بود که توجه زیادی به تعادل مالی بین نسلهای مختلف دارد. سپس عواملی که ممکن است به هر طریقی بر تعادل نسلی تأثیر داشته باشند مطرح شد از جمله میزان مالیات، پرداختهای انتقالی، استقراض دولت، انگیزه های شخصی در سرمایه گذاری، سیاستهای رفاهی، ترکیب جمعیت، سیاست و... . در نهایت مدلهایی برای محاسبه حسابهای نسلی بیان شد تا اینکه چگونه دریابیم در جامعه ای تعادل نسلی وجود دارد یا خیر؟ البته در این بین، حسابداری نسلی با محدودیتهایی نیز روبروست که اشاره ای اجمالی به آنها گردید. آنچه می توان عنوان یک نتیجه کلی برای این مقاله بیان نمود اهمیت زیاد حسابداری نسلی برای جوامعی است که می خواهند در بلند مدت ایده آل باشند و کمترین تبعیض را بین نسلهای مختلف خود داشته باشند و این میسر نمی شود مگر با برنامه ریزی بلند مدت و هدایت عوامل موثر به شکلی صحیح. به طور کلی پیشنهاد می شود؛ چنانچه ما هم بخواهیم در کشورمان شاهد پیشرفت اقتصاد و نیل به تعادل بین نسلهای مختلف باشیم می بایست زیرساختهای مورد نظر را برای طرح ریزی، اجرا و مدیریت برنامه های بلند مدت ایجاد نماییم. در این راستا اخذ مالیات به شکلی عادلانه، شفاف و قانونمند و در مقابل آن خرج درآمدهای مالیاتی در موارد مناسب – که موجب افزایش رفاه جامعه گردد – کمک شایانی به حصول نتیجه می نماید. استفاده از بودجه عملیاتی به عنوان ابزار عدالت بین نسلی در فرایند بودجه بندی کل کشور - که صرفه جویی و امکان اولویت بندی طرحها را به ارمنان می آورد و در محاسبه و شفاف سازی بهای تمام شده کالا و خدمات نیز موفق است – دیگر پیشنهادی است که می توان به منظور رسیدن به تعادل بین نسلی عنوان کرد. البته نباید فراموش نمود که برای محاسبات و اندازه گیری تعادل بین نسلهای مختلف از طریق حسابداری نسلی، دسترسی به آمار و اطلاعات دقیق ضروری است.

منابع

مقاله فارسی:

1. کرباسی یزدی، حسین. بهار ۱۳۸۵. حسابداری نسلی و انتقالات مربوط به نسلها. مجله دانش حسابرسی، شماره ۱۹، صفحات ۲۷-۱۵.

مقالات لاتین:

2- Alan J. Auerbach, Jagadeesh Gokhale, Laurence j. Kotlikoff, "Generational Accounting: A meaningful way to evaluate fiscal policy", 1994, Journal of Economic perspective, vol8,no.1,pp:73-94.

3- Alan J. Auerbach, Jagadeesh Gokhale, Laurence j. Kotlikoff, "Generational Accounting and lifetime tax rates 1900-1991", 1993, Economic Review-Federal reserve bank of Cleveland, P:2.

- 4- Alan J. Auerbach, Jagadeesh Gokhale, Laurence j. Kotlikoff, "Generational Accounts: A meaningful alternative to deficit accounting", 1991, Tax policy and the economy, vol5, Cambridge.
- 5- Auerbach, A., Gokhale, J. & Kotlikoff, "Generational Accounts", 1991.
- 6- Hans A. Holter, "Accounting for cross-country difference in Intergenerational Earnings: Persistence", University of Pennsylvania, January, 2, 2011.
- 7- James K. Galbraith, L. Randall Wray and Warren Mosler, "The Case Against Intergenerational Accounting", 2009, Public Policy Brief, no. 98.
- 8- John Ablett, "Generational Accounting and Intergenerational Balance", 1996, Agenda, vol3, no.4, PP:407-418.
- 9- Laurence j. Kotlikoff, "Reply to Diamond s & Cutler s Review Generational Accounting", 1997, National Tax Journal, vol 50, no.2, PP:303-314.
- 10- Laurence j. Kotlikoff, "Generational Accounting", 1996, Public and Aging Report, PP:4,5,6,17.
- 11- Laurence j. Kotlikoff, Bernd Raffelhusechen, "Generational Accounting around the world", 1999, The American Economic Review, PP:161-166.

Generational Accounting; A conceptual model to explain the generational accounting

Zohreh Hajiha

Faculty of Azad University

Abbas Goli*

Master of Accounting, Qom University

Abstract

This article is the first attempt to define and explain accounting purposes lead generation for the first time in 1982 and then expanded by Kotlikoff and colleagues. The article notes that the focus of generational accounting burden on government spending and taxes are paid on different age groups. However, other elements such as generational accounting statement is within the government's financial liabilities. Advocates and the fans really care about the imbalance between the

generations, generational accounting is not fair and should be eliminated. The only way to achieve a balance between the generation and use of generational accounting to know. Therefore, issues such as taxes , government spending , government borrowing , investment incentives parents for children , welfare policies , demographics , etc. as factors affecting the process of generational accounting knows that the text paper was mentioned. But what about the calculation of generational accounting is important in possession of accurate data and appropriate The minimum number of people , including age , gender and state taxes, transfer payments and receipts Per year , as well as determining the present value of future government spending is.

بررسی تاثیر اجرایی کنترل‌های داخلی بر کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی از دیدگاه ذیحسابان و مدیران مالی

احمد خدامی پور^۱، مجتبی ابراهیمی رومنجان^۲،

مسعود نیک آندیش^۳، عبدالناصر اشرفی

چکیده

طراحی و استقرار سامانه های کنترل داخلی در واحد های اقتصادی یکی از مهم ترین عوامل تحقق اثر بخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده های مالی به شمار می رود. در تحقیق حاضر، نقش کنترل داخلی بر کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی استان خراسان جنوبی از دیدگاه ذیحسابان و مدیران مالی بررسی شده است. جامعه آماری با در نظر گرفتن ویژگی های تعیین شده، تعداد ۲۰۰ نفر از افرادی بودند که در زمان تحقیق در بخش مالی دستگاههای اجرایی استان خراسان جنوبی مشغول

۱. دانشیار حسابداری دانشگاه باهنر کرمان

۲. دانشجوی دکتری حسابداری و مدیر گروه حسابداری علمی کاربردی جهادانشگاهی

Ebrahimi362@yahoo.com

۳. حسابرس دیوان محاسبات خراسان جنوبی، مدرس دانشگاه علمی کاربردی

بکار بودند. از جامعه مورد نظر تعداد ۱۳۱ نفر به صورت تصادفی و براساس جدول مورگان انتخاب گردیدند. برای این پژوهش ۵ فرضیه طراحی شد که هر یک از فرضیه‌ها با مؤلفه‌های مربوط از طریق پرسشنامه محقق ساخته با پایایی ۹۳ درصد مورد سنجش قرار گرفت. برای تحلیل پاسخ‌های پرسش شوندگان از نرم افزار spss و برای ارزیابی و سنجش مؤلفه‌ها و فرضیه‌ها از آزمون t ، با سطح اطمینان ۹۵ % و برای اعتبار ارزش سنجش از آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. نتایج حاصل بیانگر وجود رابطه مستقیم بین کنترل‌های داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی می‌باشد.

مقدمه

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاه های انتفاعی و غیرانتفاعی با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمانی و به منظور کسب اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. دامنه فعالیت های حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است. از مهمترین ساز و کارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی، کنترل های داخلی و به تبع آن حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی در تدوین روش های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی های ویژه را در دامنه کار خود دارد. محدوده فعالیت ها، روش ها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارشگری آن باید به روشنی مشخص بوده و افراد و گروه های ذیصلاح دائمآ عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی نمایند. مدیران نیز باید از نتایج فعالیت های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند.

امروزه دیگر موضوعاتی مثل نظام نوین راهبری بنگاهها، مدیریت ریسک و کنترل داخلی به قدری به موضوع تعالی سازمانی و بهبود عملیات در بنگاهها گره خورده که عدم توجه کافی به آنها بدون شک به معنی خروج از دنیای کسب و کارموفق است . جهان فعلی ما با چالشهای فراوان ناشی از اقتصاد دانش پایه ، شدت گرفتسرسام آور تغییرات درزمنیه های گوناگون، افزایش روز افزون انتظارات مشتریان ، افزایش رقابت در ابعاد مختلف ، افزایش آسیب پذیری جدی اقتصاد جهانی و بسیاری پدیده های نوظهور دیگر روبرو است.

پایداری بنگاهها در چنین محیط پر تلاطم کسب و کار، بطور یقین، مستلزم برخورداری از نظام راهبری اثر بخش، مدیریت هر چه بهتر ریسک دستیابی به اهداف راهبردی و استقرار کنترل داخلی مناسب به منظور حصول اطمینانی معقول برای تحقق اهداف یاد شده است.

طبق آخرین تعریف انجمن حسابرسان داخلی ، فعالیت حسابرسی داخلی عبارت است از یک واحد، بخش ، تیمی متشکل از مشاوران یا شخص (اشخاص) دیگری که خدمات مشاوره ای و اطمیناندهی مستقل و بیطرفانه ای را به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان ارائه می کند. فعالیت حسابرسی داخلی ، با ایجاد رویکردی منظم و روشنمند، به سازمان کمک می کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثر بخشی فرایندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی و بهبود بخشد.

تعریف حسابرسی عملیاتی نیز مطابق مصوبه کمیته ی حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی که مبتنی بر پژوهشی تطبیقی بوده، عبارت است از فرایند منظم و روشنمند ارزیابی اثر بخشی ، کارایی

و صرفه‌ی اقتصادی عملیات سازمان و گزارش ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات.

باتوجه به تعاریف یاد شده، به نظر می‌رسد بیان مطالب بیشتر درمورد نقش مؤثر حرفه‌ی حسابرسی داخلی و عملیاتی برای تعالی سازمانی و بهبود عملیات بنگاهها، در مقدمه این مقاله اطالة کلام باشد. زیرا در بخش‌های مربوط این موضوع در حد لازم مورد بحث قرار گرفته است.

بیان مسئله تحقیق

کنترل داخلی به عنوان یکی از شواهد مهم برای اظهار نظر حسابرسان در گزارش‌های حسابرسی است. هرگونه ضعف یا نقص در کنترل داخلی شرکت‌ها در صورت اهمیت داشتن و تأثیر بر عملکرد مالی و ارائه نتایج و گزارش‌های مالی ناصحیح می‌تواند منجر به صدور گزارش‌های حسابرسی غیر مقبول گردد. حسابرسی داخلی وظیفه‌ی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت سازمان برای بررسی سامانه‌ی کنترل داخلی ایجاد می‌شود و کفايت سامانه‌ی کنترل داخلی را از لحاظ درست و مناسب، اقتصادی، اثر بخش و کارآمد بودن استفاده از منابع سازمان، آزمون، ارزیابی و گزارش می‌کند. حسابرسی داخلی جایگاه والایی در سامانه‌ی کنترل داخلی دارد و مدیریت واحدها را در انجام دادن مسئولیت‌ها و وظایف خود، از طریق تقویت کنترل‌ها، یاری می‌کند. حسابرسی داخلی به منظور کمک به مدیریت واحدهای اقتصادی به وجود می‌آید، اما می‌تواند اطمینان‌های دیگری را چون اطمینان دادن به مراجع قانونی و سایر مراجع ذینفع نیز فراهم کند (کمالی زارع و همکاران، ۱۳۹۰). از طرف دیگر گسترش و پیچیدگی روز افزون و شتاب آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفت‌های امروز، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت و وجود انواع مخاطرات در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری، اهداف و سیاست‌های سازمانی را از درون و بیرون به شدت تهدید می‌کنند (کرراهی مقدم، ۱۳۹۰). از طرفی قانون گرایی در سرلوحه‌ی سیاست‌های دولت قرار دارد و بدون وجود امکانات کافی از جمله سامانه‌ی منسجم و مطلوب کنترل داخلی، این هدف میسر نیست.

کنترل داخلی به دنبال سیاست‌ها، نظام‌ها و روش‌هایی برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف سازمانی است. در هر سازمانی برای رسیدن به اهداف عملیاتی، اهداف رعایت و گزارش مالی، کنترل داخلی مناسب با آن طراحی و تدوین می‌گردد، برای دستیابی به حسابرسی مطلوب، می‌باید بر بهبود کنترل داخلی در یگان‌های تابعه تأکید شود. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، رکن اصلی پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه و از ملزمومات است؛ از این رو مسئولان کشوری و لشکری برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های از پیش تعیین شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع، دارایی‌ها و تحقیق مسئولیت پاسخگویی و حساب دهی نسبت به فعالیت‌های انجام شده، مصرف بهینه و درست بیت‌المال می‌باید در راستای بهبود حسابرسی داخلی اقدام قابل توجهی

صورت پذیرد. تحقیق حاضر با هدف بررسی تأثیر پیاده سازی کنترل های داخلی در کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی استان خراسان جنوبی طراحی شده است.

پیشینه تحقیق

صدقت نژاد (۱۳۸۷) به بررسی میزان تأثیر حسابرسی داخلی بر عملکرد مالی واحدهای تابعه ی دستگاههای دولتی جمهوری اسلامی ایران پرداخت و به این نتیجه رسید که حسابرسی داخلی یکی از اساسی ترین ملزمومات در سازمان ها و یگان های نظامی است؛ به عنوان بهترین ابزار برای بررسی عملکرد قسمت ها، شعبه ها و رده های پایین دستی، می تواند قسمت های اجرایی را در مسیر درست و همسو با اهداف سازمان قرار دهد و سازمان ها و یگان های اجرایی را از مسیر انحراف دور و با شناسایی به موقع، ضعف ها و انحرافات احتمالی و تخلفات عمدی وغیر عمدى در سالم نگه داشتن محیط و شفاف سازی فعالیت های انجام گرفته بسیار مؤثر است و عملکرد یگان را افزایش می دهد.

محمودی (۱۳۸۵) به بررسی تأثیر بخش حسابرسی داخلی در شرکت ملی نفت ایران پرداخته است. در این راستا ارتباط (اهمیت) هر یک از عوامل شناسایی شده بر اثربخشی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. براساس نتایج، ملاحظه گردید در حسابرسی داخلی شرکت نفت ایران، عوامل استقلال حسابرسی داخلی از فعالیت ها و عملیاتی که رسیدگی می کند، وجود اهداف تعیین شده، در برگرفتن جنبه ی مالی کنترل های داخلی، استفاده از نیروهای زبده از نظر علمی و تجربی، وجود دستورالعمل های مدون برای اجرای عملیات حسابرسی رعایت دستورالعمل های موجود، تبعیت از موازین رفتار و آیین حرفه ای رعایت می شود.

همتی (۱۳۸۱) به بررسی تأثیرات ضعف کنترل داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادر بر گزارش حسابرس و بازرس قانونی سازمان حسابرسی پرداخت و به این نتیجه رسید که بیشترین ضعف سامانه ی کنترل داخلی، که منجر به صدور گزارش های غیر مقبول حسابرسی شده است، مربوط به سرفصل موجودی مواد و کالا و پس از آن سرفصل حساب های دریافتی و دارایی های ثابت بوده است.

نتیجه تحقیقات لین^۱ (۲۰۱۱) در خصوص تأثیر کارکنان بر کنترل های داخلی نشان داد که کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل های قوی بر گزارش دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل های داخلی در سازمان می شوند.

کاترین شکسپیر^۱ (۲۰۱۰) به بررسی ضرورت وجود کنترل های داخلی در بخش عمومی پرداخت و به این نتیجه رسید که نیاز کنترل داخلی امروزه در بخش های عمومی به خوبی احساس می شود؛

^۱. Lin

زیرا اگر سامانه‌ی کنترل داخلی به درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سامانه‌های اطلاعاتی می‌شود و کیفیت گزارش‌های بخش عمومی را بهبود می‌بخشد و مطابقت آن با قوانین موضوعه را سبب می‌شود.

نتایج تحقیقات هاج برگ^۱ (۲۰۰۹) نشان داد که وجود کنترل‌های داخلی موجب گزارشگری مالی قابل فهم، دقیق، صحیح و درست می‌شود. این امر برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان حیاتی است و اعتماد آن‌ها را نسبت به گزارش‌های ارائه شده جلب می‌کند.

التمرو^۲ (۲۰۰۹) به بررسی میزان تأثیرگذاری نظارت کنترل داخلی بر گزارش‌های مالی پرداخته (با توجه به بحران‌های اخیر مالی دنیا). آن‌ها به این نتیجه رسیدند که نیازمندی‌های کنترل داخلی که توسط FDICIA اجباری شده است، موجب افزایش پایداری درآمدها، قابلیت پیش‌بینی نقدینگی و همچنین کاهش محافظه‌کاری حسابداری می‌گردد. او با توجه به بررسی‌های انجام شده در تحقیق مورد بحث پیشنهاد نموده است که بهتر است حضور حسابرس بزرگ‌تر، جایگزین نظارت کنترل داخلی شود.

جفری و بل^۳ (۲۰۰۷) به بررسی عوامل ضعف کنترل داخلی بر گزارشگری مالی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که شرکت کوچک، جوان و از نظر مالی ضعیف، با مشکلات کنترلی جدیتری مواجه هستند؛ در حالی که شرکت‌هایی با تشکیلات حسابداری و عملیات پیچیده، به سرعت در حال تغییر می‌باشند. این شرکت‌ها از نظر مالی سالم‌تر هستند و در نهایت این نتیجه حاصل شد که با توجه به دلایل خاص ضعف مواد اولیه، برآوردها متفاوت است و در عین حال هر شرکتی با گروهی از چالش‌های کنترل داخلی منحصر به خود مواجه است.

آشبق (۲۰۰۷) به بررسی تأثیر نقص‌های کنترل داخلی و نحوه‌ی تصحیح آن‌ها (درمان ضعف کنترل‌های داخلی) با کیفیت گردآوری شده‌ی اطلاعات پرداختند و این که شرکت‌ها را به دو دسته تقسیم نمودند: ۱- شرکت‌هایی که ضعف‌های کنترل داخلی‌شان را گزارش می‌کنند؛ ۲- شرکت‌هایی که ضعف‌های کنترل داخلی‌شان را گزارش نمی‌کنند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که بازرسان آن‌ها نسبت به درمان نقص‌های کنترل داخلی قبل‌اً گزارش شده اقدام می‌کنند، در سطح بهبود کنترل داخلی نسبت به شرکت‌هایی که مشکلات خود را درمان نمی‌کنند افزایشی نشان می‌دهد؛ همچنین این که ضعف‌های کنترل داخلی، با احتمال بیشتری به

^۱.catherineshakespeare

^۲.Hachbreg

^۳.Altamuro

^۴.jeffrey double

خطاهای غیر عمدی منجر می شوند که موجب اضافه شدن توجه به تحقیقات می گردد. در نهایت این که شرکت هایی که نظر های حسابرس داخلی متفاوتی را در سال های پشت سر هم دریافت می کنند تغییراتی در کیفیت سازگاری با انجام تغییرات، در کیفیت کنترل داخلی از خود نشان می دهند.

جانتان^۱ (۲۰۰۵) به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر تقویت کنترل های داخلی می پردازند و بیان می دارند که مدیریت واحد حسابرسی داخلی، توانایی های حرفه ای و بی طرفی حسابرسان داخلی بر توانایی سامانه ای کنترل داخلی در امر پایشگری شرکت تأثیر قابل ملاحظه ای دارد و مراحلی از حسابرسی که با ارزیابی سامانه ای کنترل داخلی انجام می شود را تحت تأثیر قرار می دهد. این موضوع خود سبب مخاطرات ناشی از کار حسابرسی می شود. در نهایت نیز بیان می دارند که گزارش حسابرس مستقل، به شدت متأثر از اعمال مختلف سامانه ای کنترل داخلی و از همه مهم تر واحد حسابرسی داخلی است. همچنین از نظر محقق، اگر چه تکامل حرفه ای حسابرسی داخلی و تغییرات ایجاد شده در آن در یکصد سال گذشته به کندي رخ داده است، توسعه و بکارگیری واحد حسابرسی داخلی به صورت شتاب آمیزی رواج یافته است و میزان تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل های داخلی در حال افزایش است.

فرضیه های تحقیق

با مطالعه ادبیات موجود، فرضیات زیر مطرح و مورد آزمون قرار گرفتند:

۱. پیاده سازی کنترل های محافظتی باعث کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی می شود.
۲. پیاده سازی کنترل های صحت باعث کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی می شود.
۳. بین ویژگی های انسانی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
۴. بین مستندسازی کسب شناخت از سامانه ای کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
۵. بین ارزیابی صحیح خطرهای مربوط به کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

^۱.janatan

روش تحقیق و گردآوری اطلاعات

این تحقیق از نوع توصیفی - پیمایشی و به لحاظ هدف کاربردی می باشد. جامعه آماری آن شامل ۲۰۰ تن از ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه های دولتی استان خراسان جنوبی بوده و نمونه آماری بصورت تصادفی طبقه ای و با استفاده از جدول مورگان تعداد ۱۳۱ نفر محاسبه و پرسشنامه محقق ساخته تحقیق با تعداد ۲۸ سؤال که روایی آن به تأیید صاحب نظران رسیده با پایایی ۹۳ درصد، بین آن ها توزیع و جمع آوری شد. پرسشنامه در سه قسمت طراحی که در قسمت اول مقدمه و هدف تحقیق برای پاسخگویان تشریح شد و در قسمت دوم اطلاعات جمعیت شناختی از آنها خواسته شده بود و در قسمت سوم سؤالات مربوط به پرسشنامه مطرح شده است.

تجزیه و تحلیل متغیر ها و فرضیه ها؛ آزمون نرمال بون متغیرها

این آزمون برای بررسی ادعای مطرح شده در مورد توزیع داده های یک متغیر کمی مورد استفاده قرار می گیرد و معمولاً از آزمون کولموگروف اسمیرینوف برای نرمال بودن متغیرها استفاده می شود. در این آزمون فرض H_0 صفر نرمال بودن متغیر و فرض H_1 غیر نرمال بودن متغیر است.

جدول ۱: جدول کولموگروف - اسمیرینوف

		فرضیه ۱	فرضیه ۲	فرضیه ۳
Normal Parameters ^{a,b} (متغیرهای مورد نظر در بررسی)	(تعداد داده ها) (میانگین)Mean Std. Deviation (انحراف معیار در توزیع نرمال)	۱۳۱	۱۳۱	۱۳۱
Most Extreme Differences (قر مطلق مقدار بیشترین انحراف)	Absolute Positive Negative (بیشترین انحراف مثبت) (بیشترین انحراف منفی)	.۱۰۰ .۰۰۷۷ -.۱۰۰	.۱۲۸ .۱۰۱ -.۱۲۸	.۱۰۱ .۰۸۳ -.۱۰۱
Kolmogorov – Smirnov Z	(مقدار آماره Z)	۱.۱۴۶	۱.۴۶۰	۱.۱۵۲
Normal Parameters ^{a,b} (متغیرهای مورد نظر در بررسی)	(تعداد داده ها) (میانگین)Mean Std. Deviation (انحراف معیار در توزیع نرمال)	۱۳۱	۱۳۱	۱۳۱
Most Extreme Differences (قر مطلق مقدار بیشترین انحراف)	Absolute Positive Negative (بیشترین انحراف مثبت) (بیشترین انحراف منفی)	.۱۰۰ .۰۰۷۷ -.۱۰۰	.۱۲۸ .۱۰۱ -.۱۲۸	.۱۰۱ .۰۸۳ -.۱۰۱
Kolmogorov – Smirnov Z	(مقدار آماره Z)	۱.۱۴۶	۱.۴۶۰	۱.۱۵۲

		Asymp . Sig (2-tailed)	.144	.128	.14
Normal Parameters ^{a,b}	(متغیرهای مورد نظر در بررسی)	فرضیه ۴ N(تعداد) Mean (میانگین) Std. Deviation (انحراف معیار در توزیع نرمال)	۱۳۱ ۴.۳۴۷۳ .۴۸۶۹۲۰	فرضیه ۵ ۱۳ ۴.۵۱۵۲ .۰۲۴۳۲۴	
Most Extreme Differences	(قدر مطلق مقدار بیشترین انحراف)	Absolute (قدر مطلق بیشترین انحراف)	.۰۲۱۳	.۰۱۱۰	
		Positive (بیشترین انحراف مثبت)	.۰۲۱۳	.۰۰۵۴	
		Negative (بیشترین انحراف منفی)	-.۱۸۵	-.۱۱۰	
Kolmogorov – Smirnov Z	(مقدار آماره Z)		۲.۴۳۳	۱.۳۱۴	
Normal Parameters ^{a,b}	(متغیرهای مورد نظر در بررسی)	فرضیه ۴ N(تعداد) Mean (میانگین) Std. Deviation (انحراف معیار در توزیع نرمال)	۱۳۱ ۴.۳۴۷۳ .۴۸۶۹۲۰	فرضیه ۵ ۱۳ ۴.۵۱۵۲ .۰۲۴۳۲۴	
Most Extreme Differences	(قدر مطلق مقدار بیشترین انحراف)	Absolute (قدر مطلق بیشترین انحراف)	.۰۲۱۳	.۰۱۱۰	
		Positive (بیشترین انحراف مثبت)	.۰۲۱۳	.۰۰۵۴	
		Negative (بیشترین انحراف منفی)	-.۱۸۵	-.۱۱۰	
Kolmogorov – Smirnov Z	(مقدار آماره Z)		۲.۴۳۳	۱.۳۱۴	
	Asymp . Sig (2-tailed)		.۰۰۶۰	.۰۰۶۲	
	سطح معناداری				

بنابراین با توجه به سطوح معناداری که برای فرضیه های یک تا پنج این پژوهش بیشتر از ۵٪ است، پس فرضیه H_0 صفر رد نمی شود؛ یعنی تمام متغیر ها نرمال هستند و می توان از آزمون t که یک آزمون پارامتریک است برای آزمون فرضیه های پژوهش استفاده کرد.

تجزیه و تحلیل فرضیه ی شماره ۱: پیاده سازی کنترل های محافظتی باعث کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی می شود.

فرضیه ی ۱ این پژوهش با ۱۴ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان کننده ی این مطلب بوده که بیش از ۹۰٪ پرسش شوندگان به گزینه های تأثیر گذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول ۲: درصد پاسخ پرسش شوندگان به هر یک از گزینه های طیف لیکرت

گزینه های طیف لیکرت	۱	۲	۳	۴	۵	جمع

نتیجه‌ی آزمون شامل دو خروجی می‌باشد؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و این که مقدار میانگین نمونه ۴.۴۶۷۳ کوچک‌تر از ۵ است ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول ۳: آمار توصیفی فرضیه ۱

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Std. Error (خطای انحراف معیار)	Mean
فرضیه ۱	۱۳۱	۴.۴۶۷۳	۰.۳۷۴۴۴	۰.۰۳۲۷۷	

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می‌کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد ۴۴.۸۵۰، درجه آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰.۰۰۰ است و آنجایی که sig کوچک‌تر از ۰.۵ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H_1 تأیید می‌گردد. اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱.۴۶۷۲۸ و فاصله‌ی اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱.۴۰۲۶ و ۱.۵۳۲۰ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می‌توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است، پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ‌تر است. تجزیه و تحلیل فرضیه‌ی شماره ۲: پیاده سازی کنترل‌های صحت باعث کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی می‌شود. آماره‌های مربوط به تحلیل فرضیه دوم تحقیق در جدول شماره ۴ آورده شده‌اند.

جدول ۴: درصد پاسخ پرسش شوندگان به هر یک از گزینه‌های طیف لیکرت

مجموع	۵	۴	۳	۲	۱	طیف گزینه‌های لیکرت
۱۰۰	۵۷.۱۰۱۰۲	۲۶.۴۳۷۶۶	۶.۳۶۱۳۲۳	۰	۰	درصد

نتیجه‌ی آزمون شامل دو خروجی می‌باشد؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می‌کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده‌ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان می‌دهد و این که مقدار میانگین نمونه ۴.۵۰۸۴ کوچک‌تر از ۵ است ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول ۵: آمار توصیفی فرضیه ۲

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Std. Error (خطای انحراف معیار)	Mean
فرضیه ۲	۱۳۱	۴.۵۰۸۴	۰.۳۷۷۷۹	۰.۰۳۳۰۱	

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی فرضیه دوم تحقیق است و نتایج آزمون را ارائه می کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد 45.699 ، درجه ای آزادی عدد 130 ، sig برابر 0.000 است و از آنجایی که sig کوچک تر از 0.05 است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H_1 تأیید می گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون 1.50840 و فاصله ای اطمینان 95 درصدی آن بین 1.4431 و 1.5737 است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ تر است.

جدول ۶: آمار استنباطی فرضیه ۲

T	df (درجه آزادی)	Sig. (2-tailed) میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون (سطح معناداری)	Mean Difference میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون (سطح معناداری)	95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)		Test Value = \bar{z}
				Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)	
فرضیه ۲	۴۵.۶۹۹	۱۳۰	۰.۰۰۰	۱.۵۰۸۴۰	۱.۴۴۳۱	۱.۵۷۳۷

تجزیه و تحلیل فرضیه ی شماره ۳: بین ویژگی های انسانی (شامل رازداری، درستکاری، تعهد و غیره) و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه ی ۳ این پژوهش با ۱۱ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان کننده ی این مطلب بوده که حدود 93% پرسش شوندگان به گزینه های تأثیر گذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول ۷: درصد پاسخ شوندگان به هریک از گزینه های طیف لیکرت

گزینه های طیف لیکرت	۱	۲	۳	۴	۵	جمع
درصد	۰	۰	۶.۹۹۰۴۳۴	۴۰.۵۴۴۵۲	۵۲.۴۶۵۰۵	۱۰۰

نتیجه ی آزمون شامل دو خروجی می باشد خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان می دهد و این که مقدار میانگین نمونه ی 4.4858 کوچک تر از 5 است، ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول ۸: آمار توصیفی فرضیه ۳

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (انحراف معیار)	Std. Error Mean (خطای انحراف معیار)
فرضیه ۳	۱۳۱	۴.۴۸۵۸	۰.۳۲۲۴۵	۰.۰۲۸۱۷

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد ۵۲۷۳۸، درجه ی آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰۰۰ است؛ از آنجایی که sig کوچک تر از ٪۵ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H_1 تأیید می گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱.۴۸۵۷۷ و فاصله ی اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱.۴۳۰۰ و ۱.۵۴۱۵ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ تر است.

جدول ۹: آمار استنباطی فرضیه ۳

Test Value = 3						
T	df	Sig. (2.tailed)	Mean Difference	95% Confidence of the Difference		
			(اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون) (سطح معناداری) (درجه آزادی) آزمون	اطمینان		
فرضیه ۳	۵۲.۷۳۸	۱۳۰	۰.۰۰۰	۱.۴۸۵۷۷	۱.۴۳۰۰	۱.۵۴۱۵

تجزیه و تحلیل فرضیه ی شماره ۴: بین مستند سازی کسب شناخت از سامانه ی کنترل داخلی (پرسشنامه، بازبینه و نمودگر سامانه) و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه ی مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ی ۴ این پژوهش با ۴ شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت ۵ گزینه ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان کننده ی این مطلب بوده که بیش از ۸۸٪ پرسش شوندگان به گزینه های تأثیر گذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول ۱۰: درصد پاسخ پرسش شوندگان به هریک از گزینه های طیف لیکرت

درصد	لیکرت	گزینه ۱	گزینه ۲	گزینه ۳	گزینه ۴	گزینه ۵	جمع
۱۰۰	۰	۰	۱۱.۲۵۹۵۴	۴۲.۷۴۸۰۹	۴۵.۹۹۲۳۷	۱۰۰	۴۵.۹۹۲۳۷

نتیجه ی آزمون شامل دو خروجی است؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معیار میانگین را نشان می دهد و این که مقدار میانگین نمونه ی ۴.۳۴۷۳ کوچک تر از ۵ است، ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول ۱۱: آمار توصیفی فرضیه ۴

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (خطای انحراف معیار)	Std. Error Mean (انحراف معیار)
فرضیه ۴	۱۳۱	۴.۳۴۷۳	۰.۴۸۶۹۲	۰.۰۴۲۵۱

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد 31.670 ، درجه آزادی عدد 130 ، $sig = 0.000$ است و از آنجایی که sig کوچک تر از 0.05 است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H_1 تأیید می گردد. اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون 1.34733 و فاصله ی اطمینان 95 درصدی آن بین 1.2632 و 1.4315 است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ تر است.

جدول ۱۲: آمار استنباطی فرضیه ۴

T	Df (درجه آزادی)	Mean میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون (سطح معناداری)	Sig. (2-tailed) (اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون) (.05)	Test Value = 3		
				95% Confidence Interval of the Difference (سطح اطمینان)	Lower (حد پایین)	Upper (حد بالا)
فرضیه ۴	۳۱.۶۷۰	۱۳۰	.000	۱.۳۴۷۳۳	۱.۲۶۳۲	۱.۴۳۱۵

تجزیه و تحلیل فرضیه ۵: بین ارزیابی صحیح خطرهای مربوط به کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه ی مثبت و معناداری وجود دارد. فرضیه ۵ این پژوهش با 12 شاخص از طریق پرسشنامه و طیف لیکرت 5 گزینه ای مورد آزمون قرار گرفت و بیان کننده ی این مطلب بوده که بیش از 94% پرسش شوندگان به گزینه های تأثیر گذاری زیاد و خیلی زیاد رای دادند.

جدول ۱۳: درصد پاسخ پرسش شنودگان به هریک از گزینه های طیف لیکرت

برصد	.	.	.	.	گزینه ۱	گزینه های طیف لیکرت
۱۰۰	۵۶.۸۷۰۲۳	۳۷.۷۸۶۲۶	۵.۳۴۳۵۱۱	۳	۵	۵
جمع						

نتیجه ی آزمون شامل دو خروجی است؛ خروجی اول آمار توصیفی مربوط به آزمون فرض را ارائه می کند و اعداد ارائه شده به ترتیب تعداد داده ها، میانگین، انحراف معیار و خطای معيار میانگین را نشان می دهد و این که مقدار میانگین نمونه ی 4.5153 کوچک تر از 5 است ولی این موضوع باید از طریق آمار استنباطی (آزمون فرض) تأیید شود.

جدول ۱۴: آمار توصیفی فرضیه ۵

	N (تعداد)	Mean (میانگین)	Std. Deviation (خطای انحراف معیار)	Std. Error Mean (انحراف معیار)
فرضیه ۵	۱۳۱	۴.۵۱۵۳	۰.۲۴۳۲۴	۰.۰۲۱۲۵

خروجی دوم مربوط به آمار استنباطی است و نتایج آزمون را ارائه می کند. بر این اساس مقدار آماره t عدد ۷۱.۲۹۹، درجه ی آزادی عدد ۱۳۰، sig برابر ۰۰۰ است و از آنجایی که sig کوچک تر از ۵٪ است فرض H_0 رد و ادعای پژوهشگر یا همان H_1 تأیید می گردد.

اختلاف میانگین نمونه با مقدار مورد آزمون ۱.۵۱۵۲۷ و فاصله ی اطمینان ۹۵ درصدی آن بین ۱۰.۴۷۳۲ و ۱۰.۵۵۷۳ است. با توجه به مقادیر حد بالا (Upper) و حد پایین (Lower) می توان گفت چون حد پایین و بالا هر دو مثبت است پس میانگین از مقدار مورد آزمون بزرگ تر است.

در جدول شماره ۱۵ خلاصه نتایج استخراج شده از فرضیات تحقیق آورده شده است.

جدول ۱۵: نگاه کلی به فرضیات تحقیق

ناماره فرضیه	عنوان فرضیه	سطح معنی داری	تأیید فرضیه رد فرضیه
۱	بین کنترل های محافظتی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه ی مثبت وجود دارد.	*	...
۲	بین کنترل های صحت و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه ی مثبت وجود دارد.	*	...
۳	بین ویژگی های انسانی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه ی مثبت وجود دارد.	*	...
۴	بین مستند سازی کسب شناخت از سامانه ی کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه ی مثبت وجود دارد.	*	...
۵	بین ارزیابی صحیح خطرهای مربوط به کنترل داخلی و کاهش تخلفات مالی در دستگاه های دولتی رابطه ی مثبت وجود دارد.	*	...

نتیجه گیری و پیشنهادات

در این تحقیق با توجه به نرمال بودن داده ها برای ارزیابی و سنجش مؤلفه ها و فرضیه ها با کمک قضیه حد مرکزی از آزمون t که یکی از روش های آماری پارامتریک است و با سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شد. در نهایت تمامی فرضیه های این تحقیق مورد تأیید قرار گرفتند. به عبارت دیگر می توان اینطور بیان نمود که از دیدگاه ذیحسابان و مدیران مالی پیاده سازی کنترل های داخلی در دستگاه های دولتی در ابعاد حفاظتی و صحت اطلاعات باعث کاهش تخلفات مالی شده و از طرف دیگر نتایج نشان داد که ویژگی های نیروی انسانی نظیر رازداری نیز در کاهش این تخلفات مؤثر می باشد. نتایج حاصل از این فرضیه تحقیق همسو با نتایج تحقیق لین(۲۰۱۱) می باشد. از دیگر نتایج بدست آمده در این تحقیق می توان به این مورد اشاره نمود که مستند سازی شاخت کسب

شده از سیستم کنترل داخلی و همچنین ارزیابی صحیح از خطرهای موجود در این سیستم‌ها نیز می‌تواند در کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی مؤثر واقع شود. بر اساس یافته حاصل از این تحقیق پیشنهاد می‌شود که برای افزایش سطح کیفی و همچنین کفایت سامانه کنترل داخلی از لحاظ درست و مناسب، اقتصادی، اثر بخش و کارآمد بودن استفاده از منابع سازمان واحد حسابرسی داخلی می‌باید تحت نظرارت کمیته‌ی حسابرسی و یا هیئت مدیره فعالیت کند. دستگاههای دولتی نسبت به تشکیل مدیریت مستقل حسابرسی داخلی زیر نظر مدیریت دستگاههای دولتی و با هماهنگی دیوان محاسبات اقدام کنند. علاوه بر این باتوجه به تأثیر نیروی انسانی در بهبود کنترل داخلی، پیشنهاد می‌شود، دلایل ایجاد انگیزه در کارکنان حوزه‌ی مالی – که در نهایت به دستیابی اهداف از پیش تعیین شده منجر می‌گردد مورد مطالعه و پژوهش قرار گیرد. همچنین با توجه به اطلاعات محقق از سامانه‌ی مالی دستگاههای دولتی و همچنین با نگرش به نتایج به دست آمده و تأثیر زیاد کنترل‌های محافظتی، کنترل‌های صحت و فناوری اطلاعات در بهبود حسابرسی مسئولان مالی مانع از کارکرد دستی بخش‌های اینبار مالی به منظور صرفه جویی در وقت و تحقق حداقل دقت گرددند. از طرف دیگر یکی از موارد بسیار مهم در حوزه‌ی فعالیت‌های مالی، ایجاد انگیزه منفی یا همان وسوسه است که پیشنهاد می‌گردد تأثیر افزایش کنترل‌های داخلی در راستای کاهش انگیزه وسوسه اختلاس و سوء استفاده‌های مالی را با در نظر گرفتن شرایط اقتصادی و تأمین نسبی نیازهای مادی افراد شاغل در بخش مالی مورد تحقیق قرار گیرد.

منابع

۱. آذر، عادل و منصور، مومنی، کاربرد آمار در مدیریت، انتشارات سمت، ۱۳۸۱
۲. انصاری، عبدالمهدي، بررسی تأثیر متغيرهای حسابرسی داخلی بر برنامه‌ی حسابرسی، فصلنامه‌ی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸، ۱۳۸۸
۳. بازرجان، عباس و زهره سردم، روش‌های پژوهش در علوم رفتاری، چاپ هشتم، تهران: آگه، ۱۳۸۳
۴. پوریا نسب، امیر، کنترل داخلی چارچوب یکپارچه، ۱۳۹۰
۵. حافظ نیا، محمد رضا، مقدمه‌ای بر روش پژوهش در علوم انسانی، چاپ اول، تهران: سمت، ۱۳۷۷
۶. حسینی، سید یعقوب، آمار ناپارامتریک: روش پژوهش و نرم افزار SPSS. چاپ اول، دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۷۲

۷. رجبی، روح الله و همکاران، هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳، ۱۳۸۷
۸. علی همتی، مهدی، تأثیرات ضعف کنترل داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادر بر گزارش های حسابرسی و بازرگانی قانونی سازمان حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات تهران، ۱۳۸۱
۹. صداقت نژاد، علی، بررسی میزان تأثیر حسابرسی داخلی بر عملکرد مالی یگان های نزاجا، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فرماندهی و ستاد ارتش جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۸۷
۱۰. قبیریان، رضا، کنترل های داخلی از گذشته تا به امروز، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۳۹۰، ۲۳۷
۱۱. کرباسی یزدی، حسین، استانداردهای کنترل داخلی در دولت، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۵، ۱۳۸۴
۱۲. کرراهی، مقدم، حسابرسی داخلی در قرن ۲۱، فصلنامه حسابدار رسمی، ۱۳۹۰
۱۳. کمالی زارع، علی و همکاران، حسابرسی داخلی اثر بخش، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۳۹۰، ۱۳۶
۱۴. محمدی، جمال، اصول حسابرسی، انتشارات رسپینا، چاپ اول، ۱۳۸۷
۱۵. محمودی، ابوالفضل، بررسی اثر بخشی حسابرسی داخلی در نظام بانکی ایران، پایان نامه دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۵
۱۶. مومنی، منصور و همکاران، تحلیل آماری با استفاده از spss، ۱۳۸۹
۱۷. نوروز، ایرج، حسابرسی جلد ۱ و ۲، ۱۳۹۰ و ۱۳۸۹

18. ACFE, 2008 Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse.
Available at www.acfe.com, 2008

19. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit Function in an Audit of Financial Statements.

20. Chenhall R. Management Control Systems Design with in Its Organizational Context: Finding from Contingency – based Research and

Direction for Future, Accounting Organization and Society, 28(2-3). 2003, 127-163

21. Chorafas Dimitris N., Strategic Business Planning for Accountants: Methods, Tools and Case Studies, CIMA Publishing is an Imprint of Elsevier, First Edition. 2007 Internal Audit Departments under SAS No.9: Criteria for Judging Competence, Objectivity. And Performance, the Woman CPA, 22-July-, 1980,8-11

22. COSO, Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. Internal Control Integrated Framework , New York: AICPA. 1992

23. COSO, Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission. Internal Control Integrated Framework , New York: AICPA. 1994

24. Fadzil F.H., H. Haron; M. Jantan. Internal Auditing Practices and Internal Control System, Managerial Auditing Journal, 20 (8), 2005, P.844

25. Gallegos Fredrick , Sandra Senft, Daniel P. Mason and Gonzales Carol, Information Technology Control and Audit, Auerbach publication, Second Edition,2004

26. Hedley Timothy P. and Ori Ben-Chorin, Auditing and Monitoring Activities Help Uncover Fraud and Assess Control Effectiveness. The CPA Journal, June 2011- pp.68-71

27. Hirth R.B., Better Internal Audit Leads to Better Controls, Journal of Financial Executive 24 (9): 49,2008

28. Institute of internal Auditors. The standards for the professional practice of internal Auditing. The institute of internal Auditors Research Foundation, Altamonte Spring, FL.,2000

29. Jokipii Annukka. Determinants and Consequences of internal Control in Firms: A Contingency Theory Based Analysis. Journal of Management and Governance, ISSN 1385-3457 (Print) 1572-963X (Online). 2009.pp.1-30

30. Jones Michael John. Internal Control. Accountability and Corporate Governance: Medieval and Modern Britain Compared. Accountability Auditing & Accountability Journal. Vol. 21. No. 7. 2008, pp. 1052-1075

31. Kagermann Henning. William Kinney. Karlheins Kutting and Weber Claus-Peter. Internal Audit Handbook: Management with the SAP-Audit Road Map. Springer Publishing, first Edition, 2008

32. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated with an Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 2. Washington, D. C., Available at-<http://www.pcaobus.org/standards/Auditing/> pages, Auditing- standard – 5. Aspx,.2007a

بررسی رابطه بین بهرهوری نیروی انسانی و وظیفه مالیات سtanی

در سازمان امور مالیاتی کشور^۱

رضا جامعی^۲، فایزه رضایی یمین^۳

چکیده

بهبود بهرهوری نیروی انسانی سازمان‌ها یکی از ویژگی‌های جوامع پیشرفته امروزی است. با توجه به اهمیت نیروی انسانی در موقیت سازمان‌های امروزی، این پژوهش با هدف بررسی رابطه‌ی بین بهرهوری نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی کشور، انجام گرفته است.

جامعه آماری این پژوهش شامل ممیزان کل مالیاتی در حوزه شرکت‌ها (اشخاص حقوقی) طی سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۲ که فعال بوده‌اند، را شامل می‌شود. روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی-همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون پیرسون و رگرسیون استفاده شده است.

نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که بین عوامل رضایت شغلی، امنیت شغلی، کیفیت شغلی، توانمندسازی کارکنان، بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقاء شغلی و وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین با استفاده از آزمون تحلیل مسیر داده‌های پژوهش، برآش بسیار خوبی با مدل مفهومی مشاهده شده است.

نتایج این پژوهش به در مورد بهبود بهرهوری نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی به مدیران و مسئولان اجرایی کمک خواهد کرد.

واژگان کلیدی: بهرهوری نیروی انسانی، مالیات‌ستانی، سازمان امور مالیاتی، توانمندسازی

۱. این مقاله به صورت پذیرش پوستری می‌باشد.

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

frjamei@yahoo.com

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه کردستان

مقدمه

بهره‌وری یکی از شاخص‌های مهم در رشد اقتصادی کشور است. البته یکی از مشکلات اصلی در ساختار اقتصادی ایران نیز بهره‌وری است. در این راستا بررسی و اندازه‌گیری بهره‌وری در سطح بخش‌های مختلف اقتصادی می‌تواند علاوه بر بیان عملکرد اقتصادی کشور در این زمینه، بیان‌گر ظرفیت تولیدی بخش‌های مختلف باشد (اعتمادی، کوشکی، گنجی، ۱۳۸۸).

عنصر اساسی در ایجاد و بهبود بهره‌وری، نیروی انسانی است؛ نیروی انسانی در مورد بهترین شیوه برای بهبود کیفیت تصمیم می‌گیرد و هدایتگر هرگونه تلاش برای بهبود بهره‌وری است، به این دلیل که نیروی انسانی سازمان‌ها تنها منبعی است که کمیاب بوده و به راحتی نمی‌تواند توسط رقبا کپی‌برداری شود، در نتیجه موجب ایجاد مزیت رقابتی پایدار برای سازمان می‌شود (چو، وودز، جانگ، ۲۰۰۶).

یکی از مهم‌ترین اهداف در هر سازمان ارتقای سطح بهره‌وری به ویژه در خصوص نیروی کار است (نصرپور، ۱۳۸۲).

در سازمانی همچون سازمان امور مالیاتی کشور، این عنصر می‌تواند از اهمیتی دوچندان برخوردار باشد. از سویی، اهمیت تکیه بر عنصر مالیات به عنوان مهم‌ترین منبع درآمد دولت و بهترین اهرم و ابزار مالی دولت در جهت تأمین منابع مالی و ثبت اقتصادی و توزیع بهینه درآمد و ثروت افراد با توجه به توافق عمومی بر این مطلب که فاصله تدریجی از اقتصاد وابسته به درآمد حاصل از فروش نفت و حرکت به سمت و سویی که منجر به شکل‌گیری اقتصاد بدون اتكاء به درآمدهای نفتی باشد، برکسی پوشیده نیست، و از سوی دیگر، در یک نگاه گذرا به نظام‌های مالیاتی دیگر کشورها، می‌توان گفت که عمدت‌ترین عامل مؤثر در وصول مالیات، پس از درآمد ملّی نیروی انسانی است. به گونه‌ای که سایر عوامل از قبیل تجهیزات سرمایه‌ای و تکنولوژی نه تنها به عنوان عوامل جایگزین کامل نیروی انسانی تلقی نمی‌شوند، بلکه در یک ترکیب بهینه با آن می‌توانند به افزایش کارایی نیروی انسانی کمک کنند. اصلاحات مالیاتی در کشورهای مختلف، نقش نیروی انسانی در افزایش بازدهی نظام مالیاتی را مورد توجه قرار داده‌اند (انصاری و دیگران، ۱۳۸۸).

اهمیت و ضرورت پژوهش

بدون تردید داشتن آینده پویا و توسعه یافته و ایستادگی اقتصادی در دنیای پر رقابت امروزی، نیازمند افزایش بهره‌وری و استفاده حداقل حداقل امکانات هستیم. امروزه همه کشورهای توسعه یافته و یا در حال توسعه به اهمیت بهره‌وری به عنوان یکی از ضرورت‌های توسعه اقتصادی و کسب برتری رقابتی پی بردۀ‌اند. به این ترتیب اغلب کشورهای در حال توسعه به منظور اشاعه فرهنگ نگرش ویژه به بهره‌وری و تعمیم به کارگیری فنون و روش‌های بهبود آن، سرمایه‌گذاری‌های قابل توجهی انجام داده‌اند. در ایران اهمیت توجه به مقوله بهره‌وری به دلایل

مختلفی از جمله حاکم نبودن فرهنگ و نگرش درست به بهره‌وری در جامعه مورد غفلت واقع گردیده است (صدری، ۱۳۹۲: ۵۰).

با توجه به موارد گفته شده در بالا، در این پژوهش بررسی رابطه بین بهره‌وری نیروی انسانی و مالیات سtanی در سازمان امور مالیاتی کشور پرداخته می‌شود. با انجام این پژوهش انتظار می‌رود جایگاه واقعی نظام نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی کشور و نارسانی‌های عمده و نقاط قوت آن مشخص و زمینه‌های لازم برای انجام اصلاحات بنیادی در سازمان مزبور فراهم گردد.

مبانی نظری پژوهش

بهره‌وری

شروع استفاده از کلمه بهره‌وری در فرهنگ‌های اقتصادی، مربوط به دو قرن قبل است. در بسیاری از نقاط جهان، به ویژه کشورهای صنعتی بهره‌وری به عنوان یک طرز فکر و فرهنگ، تفکر پیشبرد و بهبود آن‌چه که وجود دارد، تلقی می‌شود (رضایی، ۱۳۸۴).

معیارهای بهره‌وری را می‌توان به صورت معیارهای کل و جزء از یکدیگر متمایز کرد. معیار بهره‌وری کل عبارت از تقسیم کل برونداد بر کلیه عوامل تولید (نهاده‌ها) است. معیارهای بهره‌وری جزء، از تقسیم کل برونداد سازمان بر یکی از عوامل تولید مانند مواد، نیروی کار، انرژی و سرمایه به دست می‌آید (چن، لیاو، لی، ۲۰۰۳).

بهره‌وری نیروی انسانی

بهره‌وری نیروی انسانی مهم‌ترین معیار بهره‌وری است. زیرا بهره‌وری نیروی انسانی با اغلب تجزیه و تحلیل‌های سازمانی در ارتباط است و نیز نیروی انسانی راحت‌ترین داده قابل اندازه‌گیری است.

عنصر اساسی در هر گونه تلاش برای بهبود بهره‌وری، نیروی انسانی است (نصرپور، ۱۳۸۲). برای اندازه‌گیری بهره‌وری نیروی انسانی در سطح یک بخش اقتصاد، می‌توان از نسبت ارزش افزوده به تعداد شاغلان استفاده کرد. در صورتی که علاوه بر اطلاع از تعداد شاغلان، اطلاعات در مورد ساعات کار انجام شده یا ساعات کار پرداخت شده نیز موجود است، می‌توان به جای تعداد شاغلان از سایر اطلاعات مذکور برای مثال نفر-ساعت کار مصرف شده استفاده کرد و در نتیجه بهره‌وری نیروی کار با دقت بیشتری به دست می‌آید. به شکل ساده می‌توان بهره‌وری نیروی انسانی را به عنوان میزان تولید انجام شده تقسیم بر ساعات کار تعریف کرد (توماس، ۱۹۹۴). البته می‌توان بهره‌وری نیروی انسانی را با استفاده از نسبت درآمد ایجاد شده به کل نیروی انسانی سنجید (سویان، ۲۰۰۲).

با این وجود بهره‌وری نیروی انسانی پدیده‌ای پیچیده است که به عوامل زیادی مانند محیط، در دسترس بودن مواد اولیه، آب و هوا، انگیزه، کنترل و نظارت و شیوه مدیریت بستگی دارد و غالباً نیز

دلیل عمدہ‌ای که سبب ناکامی سازمان‌ها در دستیابی به اهداف خود می‌شود، نبودن بهره‌وری نیروی انسانی است (اینشاسی، ۲۰۰۷).

عوامل مؤثر بر افزایش بهره‌وری نیروی انسانی

در تعیین عوامل مؤثر بر بهره‌وری نظرات متفاوتی وجود دارد و هر یک از دانشمندان و صاحب‌نظران عوامل را به عنوان عامل مؤثر مشخص کردند و به طور اجمالی عواملی چون آموزش شغلی مستمر مدیران و کارکنان، ارتقاء انگیزش میان کارکنان برای کار بهتر و بیشتر، ایجاد زمینه‌های مناسب به طور ابتکار و خلاقیت مدیران و کارکنان، برقراری نظام مناسب پرداخت مبتنی بر عملکرد و برقراری نظام تنبیه و تشویق، وجودان کاری و انصباط اجتماعی، تحول در سیستم و روش‌ها که نقش حساس و کلیدی دارند، تقویت حاکمیت و تسلط سیاست‌های سازمان بر امور، صرفه جوئی به عنوان وظیفه ملی در بهره‌وری مؤثر می‌باشد.

ولی تمام مؤلفان این رشتہ تقریباً در این باب اتفاق نظر دارند که برای افزایش سطح بهره‌وری تنها یک علت خاصی را نمی‌توان ارائه نمود، بلکه عنوان می‌کنند که ارتقاء بهره‌وری را باید معلوم ترکیبی از عوامل گوناگون دانست.

- رفتار مطلوب و کردار درست رهبران و مدیران: مسئولیت خطیر مدیریت و رهبری باید به افرادی سپرده شود که ضمن برخورداری از ویژگی‌های شخصیتی خاص، شیوه‌های رهبری و مدیریت مناسب را به کارگیرند و از نظر اخلاقی نیز الگو باشند.

- فراهم کردن شرایط لازم پیشرفت‌های شغلی برای همه افراد.

- دوره‌های آموزش ضمن خدمت و آموزش کارکنان: باید دوره‌های آموزش ضمن خدمت و آموزش کارکنان را به عنوان یک امر حیاتی و مستمر و مداوم تلقی کرد، زیرا تنها از طریق آموزش می‌توان تلاش‌های کارکنان را با امکانات موجود و پیشرفت‌های علمی جدید هماهنگ کرد.

- باید کلیه وظایف و دستورالعمل‌ها و مقررات و قوانین برای کارکنان واضح و روشن باشد و هیچ جای ابهامی برای آن‌ها وجود نداشته باشد.

- دادن اختیارات کافی به کارکنان، تا آن‌ها در انجام کارهای خود احساس مسئولیت بیشتری کنند.

- در زمان استخدام سعی شود افراد کارآمد و متخصص جذب شوند. جهت انتخاب آن‌ها اجرای آزمون‌های شفاهی و کتبی ضرورت دارد.

- سعی شود تا کارکنان را در تصمیم گیری‌ها و تدوین اهداف و برنامه‌ها مشارکت داد. نتیجه این عمل باعث خواهد شد که کارکنان در اجرای فعالیت‌ها احساس مسئولیت کنند و در دستیابی به اهداف سازمانی تلاش بیشتری بروز دهند.

- باید از برنامه‌های گردشی شغلی، غنای شغلی و توسعه شغلی در جهت افزایش توان و مهارت کارکنان و همچنین جهت افزایش اعتماد به نفس کارکنان استفاده نمود.

- برقراری نظام مناسب پرداخت مبتنی بر عملکرد و برقراری نظام تنبیه و تشویق
- تحول در سیستم و روش‌ها که نقش حساس و کلیدی دارند.
- وجودان کاری و انضباط اجتماعی که عامل خود کنترلی است. (پیرنیاکان، ۳۹۲۱).

وظیفه مالیات‌ستانی

منتسبکیو در روح القوانین گفته است که در کار مالیات دو ضرورت با هم آشتب داده می‌شوند: "برای تامین درآمدهای دولت باید، هم به ضرورت‌های دولت توجه شود و هم به ضرورت‌های مردم".

با امعان نظر به ضرورت‌های فوق می‌توان به تعریفی از مالیات دست یافت به این مضمون: "مالیات عبارت است از توزیع هزینه‌های مندرج در بودجه بین افراد بر حسب توانایی پرداخت آنان". این تعریف اجازه می‌دهد که از سه خصوصیت اصلی مالیات سخن به میان آید. اول آن که مالیات قبل از هرچیز به توزیع هزینه‌های دولتی اشاره دارد و این‌که این مخارج علت برقراری مالیات است. دوّم اینکه چون وصول آن ضرورت دارد بنابراین منطقی و صحیح است و لذا الزامی و اجباری است. و سوم این‌که، تحمل این مخارج بستگی به قدرت پرداخت افراد دارد. بنابراین موضوع عدالت در پرداخت مالیات پیش می‌آید که با برابری در مقابل آن تضاد دارد.

در نگاه اول، حقوق مالیاتی، مجموع مقررات حقوقی مربوط به مالیات را در بر می‌گیرد و این‌که مجموع این مقررات حقوقی، در مورد اشخاص و یا اموالی اعمال می‌شود که، به موجب قوانین مالیاتی تعریف و بیان شده‌اند. بنا به تعریفی دیگر، حقوق مالیاتی رشته‌ای از حقوق عمومی است که مقررات مالیاتی و مزایای اجرای آن‌ها را مقرر می‌دارد. به عبارت دیگر، حقوق مالیاتی عبارت است از، درخواست و گرفتن اموال به صورتی که در قوانین مالیاتی آمده و به صورت وسیله‌ای برای توزیع مخارج عمومی (دولتی) بین افراد به کار می‌رود.

لازم است که، در اعمال وظیفه مالیات‌ستانی، به روابط دو طرف یعنی هم دستگاه مالیاتی و هم مؤدیان مالیاتی بایستی توجه خاصی داشته باشیم. این روابط بر می‌گردد به روابط قدرت‌های واگذار شده به دستگاه مالیاتی از یک طرف، حقوق مؤدیان مالیاتی از طرف دیگر. کاستن از اختیارات و قدرت دستگاه مالیاتی کاهش درآمدهای دولت را به دنبال دارد، سو کاستن از حقوق مؤدیان مالیاتی نیز موجب فرار مالیاتی، و اگر غیر قابل تحمل شود، موجب اختلالات در درآمدهای مالیاتی می‌گردد، و در هر دو حالت دولت نمی‌تواند مخارج خود را تامین کند. بنابراین تمام مسئله این است که بین آن‌که قدرت را اعمال می‌کند (دستگاه مالیاتی) و آن‌که آن را تحمل می‌نماید (مودی مالیاتی) تعادل برقرار باشد. ولیکن چون این رابطه، یک رابطه پولی است، اصل رضایت به پرداخت مالیات که حقوق مالیاتی بر آن تکیه دارد یک اصل قدیمی و مهمی است. بنابراین اعمال قدرت مالیاتی عبارت است از جستجوی هم‌کاری بین دستگاه مالیاتی و پرداخت‌کننده مالیات. برخلاف عقیده رایج، دستگاه مالیاتی به هیچ وجه دوست ندارد درمورد مودی، به تفتیش و الزام و اجبار روی

آورد، بلکه بیشتر روی شرکت داوطلبانه آنان در پرداخت مالیات حساب می‌کند و لذا خوداظهاری مالیاتی با رعایت الزامات قانونی، یک اصل پذیرفته شده‌ای در سازمان امور مالیاتی می‌باشد.

مروی بر پیشینه پژوهش

پژوهش‌های داخلی

سید مهدی الوائی و پرویز احمدی (۱۳۸۰) در مقاله‌ای با عنوان "طراحی الگوی جامع مدیریت عوامل مؤثر بر روی بهره‌وری نیروی انسانی" به بررسی بهره‌وری نیروی انسانی پرداخته‌اند. مفروضه اصلی این مقاله این است که منابع انسانی و طرز تفکر انسان، مهم‌ترین نقش را در بهره‌وری دارند. آن‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که بهره‌وری یک حالت و وضعیت ذهنی است که تحقق بخش اصلی آن انسان و به عبارتی، نیروی انسان می‌تواند از سایر عوامل بهره‌وری به نحو احسن استفاده کند یا آن‌ها را ضایع کرده و موجب عدم بهره‌وری گردد.

علیرضا خان جان (۱۳۸۵) در مقاله‌ای با عنوان "تحلیلی بر تعویق مالیات" عوامل مؤثر بر تعویق مالیات را از دید کارگزاران امور مالیاتی بررسی کرده است. یافته‌های تحقیق نشانگر آن است که مأموران مالیاتی کاستی‌های مربوط به "منابع" سازمان (از جمله کمبود منابع فیزیکی، مالی و انسانی) را به عنوان مهم‌ترین عامل مؤثر بر تعویق مالیات برشمده‌اند، آن‌ها همچنین عوامل مربوط به پیشینه مالیات‌ستانی (از جمله عوامل نهادی نظیر اخلاق و تأثیر رویه‌های گذشته بر حال و آتی) در ایران را حائز اهمیت دانسته‌اند.

ولی رستمی و احمد کتابی‌رودی (۱۳۹۱) در مقاله‌ای تحت عنوان "بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرای مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان" به تحقیق و بررسی ضمانت‌های اجرایی در قالب ضمانت‌های اجرایی اداری، کیفری، مدنی و سایر ضمانت‌های اجرایی در مالیات‌ستانی در دو کشور ایران و انگلستان پرداخته‌اند. مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به شمار می‌رود و به عنوان مهم‌ترین منبع درآمد عمومی نقش برجسته‌ای در تأمین هزینه‌های عمومی دارد. نتایج بیان‌گر آنست که در حقوق مالیاتی کشورمان در مقایسه با انگلستان، نظام ضمانت اجرایی مالیات تا حدودی از پراکندگی و پیچیدگی بیشتری رنج می‌برد که با پیشنهاد لایحه تحول نظام مالیاتی بیشتر به سمت افزایش مشارکت اجتماعی از طریق بهبود ساختار نظام مالیاتی و زمینه‌سازی برای به روزآوری دستگاه مالیاتی و تقویت ضمانت‌های اجرایی مالیات‌ستانی از جمله حذف عنوان تشخیص علی الرأس، گسترش محرومیت از تسهیلات متنوع اقتصادی-اجتماعی و ایجاد نظام متمرکز‌جرایم کیفری مالیاتی پیش رفته‌ایم. البته نباید این نکته را از ذهن دور داشت که اراده و خواست مردم، عمدت‌ترین نقش را در اجرای قانون مالیات‌ها و اعمال ضمانت‌های اجرایی ایفا می‌کند و بدین لحاظ مؤثرترین عامل موفقیت در تضمین اجرای این قوانین، همانا جلب مشارکت و همکاری مؤدیان و در رأس آن ارتقای فرهنگ مالیاتی جامعه خواهد بود.

شیما پیرنیاکان(۱۳۹۲) در مقاله‌ای تحت عنوان "عوامل اثرگذار در ارتقای بهرهوری نیروی انسانی" به بررسی اهمیت بهرهوری و عوامل مؤثر در ارتقاء، ایجاد شرایط لازم برای بهبود بهرهوری نیروی انسانی پرداخته است. آنچه در سازمان‌ها مزیت رقابتی ایجاد می‌کند، بهرهوری به معنای به کارگیری و ترکیب مؤثر منابع موجود در سازمان است. از آنجایی که نیروی انسانی هسته اصلی هر سازمانی را تشکیل می‌دهد و نقش اساسی و حیاتی را در هر سازمان به عهده دارد، افزایش بهرهوری نیروی انسانی در نهایت منجر به افزایش بهرهوری کل سازمان خواهد شد. بهبود مستمر تمامی امور کلید دستیابی به کیفیت و بهرهوری برتر می‌باشد و این امر میسر نمی‌شود مگر با جلب مشارکت تمامی کارکنان.

پژوهش‌های خارجی:

تریپ استارا و روزل (۱۹۹۴) تحقیقی بر روی شرکت‌های در حال افول انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های با عملکرد بالا، رویکرد راهبردی به نیروی انسانی را برگزیده‌اند. در حالی که شرکت‌های با عملکرد پایین رویکردهای سنتی به نیروی انسانی را به کار بردند. هاسیلد (۱۹۹۵) در مطالعه‌ای که در خصوص ۷۰۰ شرکت انجام داد، رابطه بین رویدهای مناسب نیروی انسانی و عملکرد را مورد سنجش قرار داد. بر اساس نتایج تحقیق وی شرکت‌هایی که رویدهای خوب نیروی انسانی شامل انتخاب، طراحی مشاغل، تسهیم اطلاعات، سیستم‌های ارتقاء، ارزیابی عملکرد، سنجش نگرش‌ها را به کار بردند، عملکرد مالی بهتری داشتند.

بکر و گرهارت (۱۹۹۶) در تحقیقی با عنوان "مدیریت منابع انسانی: فرایندها و چشم‌انداز" بیان می‌کنند که تصمیمات مرتبط با مدیریت نیروی انسانی مانند تیمهای کاری خودگردان، گردش شغلی، حلقه‌های کنترل کیفیت، سیستم پیشنهادات، رسیدگی به شکایات از طریق بهبود کارایی سازمان(که به کاهش هزینه‌ها منجر می‌شود) یا افزایش درآمدهای سازمان، موجب ارتقای عملکرد سازمان می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

پژوهش حاضر به بررسی رابطه بین بهرهوری نیروی انسانی کارکنان و وظیفه مالیات‌ستانی در سازمان امور مالیاتی کشور می‌پردازد. با توجه به مبانی نظری مطرح شده در پژوهش، فرضیه‌هایی به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: بین رضایت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین امنیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین کیفیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

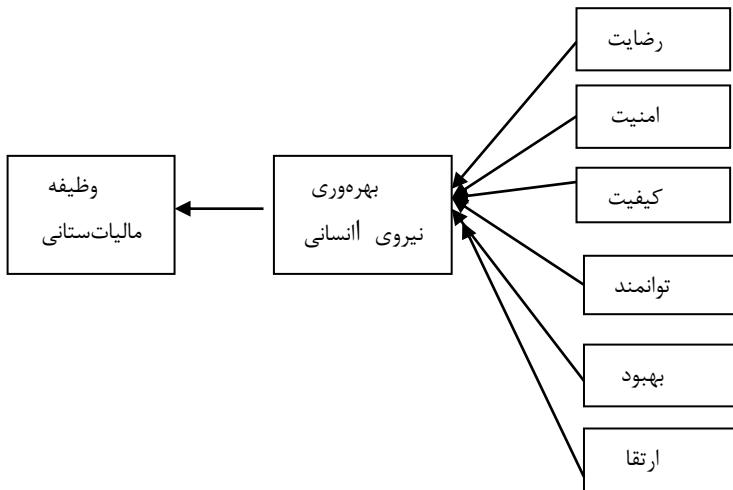
فرضیه چهارم: بین توانمندسازی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین بهبود آموزش کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ششم: بین ارزیابی ارتقاء شغلی و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

مدل مفهومی پژوهش

با توجه به متغیرهای پژوهش، ارتباط معنایی و مسیر آن به شرح زیر تبیین می‌شود:



۱-مدل مفهومی پژوهش

روش پژوهش

روش پژوهش به محقق کمک می‌کند، شیوه و روشی را انتخاب و آغاز کند تا بتواند هر چه سریع‌تر به پاسخ یا پاسخ‌هایی که برای پرسش‌های خود در نظر گرفته است، دست یابد. در پژوهش حاضر به رابطه بین متغیرها توجه می‌شود، بنابراین پژوهش حاضر از نوع توصیفی- همبستگی و از تحلیل مسیر می‌باشد.

در این پژوهش برای تعیین رگرسیون از رابطه زیر استفاده می‌گردد؛

$$Y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4 + b_5x_5 + b_6x_6$$

Y : متغیر وابسته که

در این پژوهش انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی می‌باشد

a : عرض از مبدأ

x_1, x_2, \dots, x_6 : متغیر مستقل مورد استفاده در پژوهش که به ترتیب رضایت شغلی، امنیت شغلی، کیفیت شغلی، توانمند سازی کارکنان، بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقاء شغلی کارکنان می‌باشد.

b_1, b_2, \dots, b_n : ضریب رگرسیونی متغیرهای پژوهش.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش ممیزان کل مالیاتی حوزه شرکت‌ها (اشخاص حقوقی) در تهران و مراکز استان‌ها طی سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۲ که فعال بوده‌اند را شامل می‌شود. از میان آن‌ها ۹۶ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شده‌اند.

ابزار گردآوری داده‌ها

در این پژوهش به منظور جمع آوری اطلاعات به روش میدانی و ابزار پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه شامل ۲۶ سؤال می‌باشد که سؤالات ۱ الی ۵ پرسشنامه مربوط به متغیر رضایت شغلی کارکنان و سؤالات ۶ الی ۹ مربوط به متغیر امنیت شغلی کارکنان، سؤالات ۱۰ الی ۱۴ متغیر کیفیت شغلی را بیان می‌کنند و سؤالات ۱۵ الی ۱۷ مربوط به متغیر توانمندسازی، سؤالات ۱۸ الی ۲۱ متغیر بهبود آموزش کارکنان و سؤالات ۲۲ الی ۲۶ ارزیابی ارتقاء شغلی را بیان می‌کنند.

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش داده‌ها به دو صورت توصیفی و استنباطی مورد تفسیر وارزیابی قرار گرفتند، که در آمار توصیفی از شاخص‌های فراوانی، درصد فراوانی در قالب نگاره استفاده گردیده است و میانگین و انحراف معیار، حداقل و حداکثر کلیه مؤلفه‌های مورد مطالعه نیز محاسبه شده است. معیار قضاوت در ارزیابی داده‌ها بر اساس امتیاز لیکرت بوده است، به این صورت که امتیاز ۱ تا ۳ وضعیت شاخص را نامطلوب، امتیاز ۴ متوسط و امتیاز بالاتر از ۴ وضعیت مطلوب را برآورد کرده است. از ضریب همبستگی پیرسون نیز جهت محاسبه شدت یا میزان رابطه معناداری بین متغیرهای مستقل و وابسته استفاده شده است. همچنین جهت بررسی میزان تأثیرگذاری هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته از آزمون آماری تحلیل رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. کلیه پردازش داده‌ها با استفاده از نرم افزار Lisrel و Spss به انجام رسیده است.

آمار توصیفی

نگاره (۱) نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. مطابق نگاره ۱ تعداد ۱۱ نفر از پاسخ دهنده‌گان به پرسشنامه از نظر سطح تحصیلات در مقطع لیسانس قرار دارند و ۸۵ نفر آنها بالاتر از لیسانس هستند.

(نگاره شماره (۱)-آمار توصیفی)

درصد فراوانی	فراوانی مطلق	آمار توصیفی ویژگی	
۱۱۵	۱۱	لیسانس	سطح تحصیلات
۸۸۵	۸۵	بالاتر از لیسانس	
۱۰۰	۹۶	جمع کل	

**آمار سنتنبلاتی
آزمون همبستگی پیرسون**

همبستگی معیاری است که برای تعیین میزان ارتباط دو متغیر استفاده می‌شود. در این پژوهش ارتباط بین شاخص‌های بهره وری نیروی انسانی و وظیفه مالیات‌ستانی از لحاظ آماری توسط ضریب همبستگی پیرسون در نگاره ۲ سنجیده شده است.

(نگاره ۲)-نتایج ماتریس همبستگی شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی و وظیفه مالیات‌ستانی)

متغیرها	مالیات ستانی	رضایت شغلی کارکنان	امنیت شغلی کارکنان	کیفیت شغلی کارکنان	توانمند سازی کارکنان	بهبود آموزش کارکنان	ارتقاء شغلی کارکنان
مالیات ستانی	۱						
رضایت شغلی کارکنان	۰/۵۹۳	۱					
امنیت شغلی کارکنان	۰/۵۶۷	۰/۶۲۹	۱				
کیفیت شغلی کارکنان	۰/۶۸۲	۰/۶۰۸	۰/۵۹۷	۱			
توانمند سازی کارکنان	۰/۹۰۲	۰/۶۴۷	۰/۶۰۷	۰/۷۸۴	۱		

بهبود آموزش کارکنان	۰/۴۱۹	۰/۴۰۱	۰/۲۸۱	۰/۴۳۱	۰/۵۱۷	۱	
ارتقا شغلی کارکنان	۰/۴۶۶	۰/۳۳۴	۰/۲۲۸	۰/۳۶۲	۰/۴۶۸	۰/۴۴۱	۱

نتایج نگاره ۲ نشان می‌دهد که شاخص وظیفه مالیات‌ستانی در سطح معناداری $P < 0.01$ با رضایت شغلی و امنیت شغلی و کیفیت شغلی و توانمندسازی و بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقاء شغلی رابطه معناداری دارند. به عبارت بهتر می‌توان ادعا کرد، هرچه وظیفه مالیات‌ستانی تغییر کند، به طور مستقیم و معناداری، رضایت شغلی و امنیت شغلی و کیفیت شغلی و توانمندسازی و بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقاء شغلی نیز تغییر می‌کند. میزان ضریب همبستگی بین وظیفه مالیات‌ستانی و رضایت شغلی و امنیت شغلی و کیفیت شغلی و توانمندسازی و بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقاء شغلی به ترتیب برابر 0.593 ، 0.567 ، 0.682 ، 0.902 ، 0.419 ، 0.466 است، که نشان دهنده رابطه بین این دو متغیر است.

در سطح $P < 0.01$ میزان ضریب همبستگی بین شاخص‌های وظیفه مالیات‌ستانی و توانمندسازی کارکنانف برابر 0.902 به دست آمده که رابطه قوی بین این دو متغیر را مستقیم و معنادار نشان می‌دهد. همچنین میزان ضریب همبستگی بین توانمندسازی کارکنان و رضایت شغلی و کیفیت شغلی کارکنان به ترتیب برابر 0.647 و 0.784 است که نشان دهنده رابطه قوی، مستقیم و معنادار بین این سه شاخص است.

(نگاره(۳)- نتیجه تحلیل عاملی تأییدی برای شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی)

ضریب استاندارد	شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی
0.593	رضایت شغلی کارکنان
0.567	امنیت شغلی کارکنان
0.682	کیفیت شغلی کارکنان
0.902	توانمندسازی کارکنان
0.419	بهبود آموزش کارکنان
0.466	ارتقاء شغلی کارکنان

از ضریب استاندارد شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی نگاره ۳ می‌توان دریافت که مدل از نظر شاخص‌های تناسب در وضعیت مناسبی به سر می‌برد. به طوری ضریب استاندارد مسیر شاخص‌های بهره‌وری نیروی انسانی، رضایت شغلی کارکنان (۰/۵۹۳)، امنیت شغلی کارکنان (۰/۵۶۷)، کیفیت شغلی کارکنان (۰/۶۸۲)، توانمندسازی کارکنان (۰/۹۰۲)، بهبود آموزش کارکنان (۰/۴۱۹) و ارتقا شغلی کارکنان (۰/۴۶۶) است. نتیجه‌گیری نهایی آن است که شاخص‌های توانمندسازی کارکنان، کیفیت شغلی کارکنان، رضایت شغلی کارکنان، امنیت شغلی کارکنان، ارتقا شغلی کارکنان و بهبود آموزش کارکنان به ترتیب بیشترین اثر را روی شاخص وظیفه مالیات‌ستانی شرکت‌های مورد مطالعه دارد.

گفتنی است در پژوهش حاضر برای بررسی چهارچوب نظری پژوهش و روابط علی بین متغیرها از مدل معادلات ساختاری (SEM) و نرم‌افزار Lisrel استفاده شد.

برای ارزیابی مدل پیشنهادی توسط برنامه Lisrel چند شاخص همچون شاخص برازنده‌گی (GFI)، شاخص برازش تطبیقی (CFI)، شاخص ریشه دوّم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA) و کای دو (χ^2) به کار گرفته شد. نگاره ۵ مقادیر به دست آمده برای شاخص‌های مدل ساختاری (SEM) به چهارچوب مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد.

(نگاره ۴)-شاخص‌های برازنده‌گی مدل معادلات ساختاری مربوط به بهره‌وری نیروی انسانی)

شاخص	مقدار گزارش شده
مجذور کای دو / (درجه آزادی ۳)	۲/۱۳۴
(GFI)	۰/۹۷۵
(CFI)	۰/۹۸۶
ریشه دوّم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA)	۰/۰۷۹

یافته‌های پژوهش

فرضیه اول بیان می‌دارد که بین رضایت شغلی و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد. برای این فرضیه سؤالات شماره ۱ تا ۵ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرم‌افزار آماری همان‌طور که نگاره شماره ۴ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر ۰/۰۰۰ می‌باشد که کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد. در نتیجه فرضیه اول پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین رضایت شغلی و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوّم بیان می‌دارد بین امنیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد. برای این فرضیه سؤالات شماره ۶ تا ۹ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه

و تحلیل آماری بوسیله نرمافزار آماری همان‌طور که نگاره شماره ۴ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر ۰/۰۵ می‌باشد که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. در نتیجه فرضیه دوم پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین امنیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم بیان می‌دارد بین **کیفیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد**. برای این فرضیه سؤالات شماره ۱۰ تا ۱۴ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرمافزار آماری همان‌طور که نگاره شماره ۴ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر ۰/۰۵ می‌باشد که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. در نتیجه فرضیه سوم پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین کیفیت شغلی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم بیان می‌دارد بین **توانمندسازی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد**. برای این فرضیه سؤالات شماره ۱۵ تا ۱۷ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرمافزار آماری همان‌طور که نگاره شماره ۴ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر ۰/۰۵ می‌باشد که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. در نتیجه فرضیه چهارم پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین توانمندسازی کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم بیان می‌دارد بین **بهبود آموزش کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد**. برای این فرضیه سؤالات شماره ۲۱ تا ۲۴ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرمافزار آماری همان‌طور که نگاره شماره ۶ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر ۰/۰۵ می‌باشد که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. در نتیجه فرضیه چهارم پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین بهبود آموزش کارکنان و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود ندارد.

فرضیه ششم بیان می‌دارد بین **ارزیابی ارتقاء شغلی و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد**. برای این فرضیه سؤالات شماره ۲۵ تا ۲۸ در نظر گرفته شده بود. پس از تجزیه و تحلیل آماری بوسیله نرمافزار آماری همان‌طور که نگاره شماره ۶ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برابر ۰/۰۵ می‌باشد که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. در نتیجه فرضیه ششم پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر بین ارزیابی ارتقاء شغلی و انجام مؤثر وظیفه مالیات‌ستانی رابطه معناداری وجود دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

بهبود بهرهوری نیروی انسانی در سازمان‌ها یکی از ویژگی‌های جوامع پیشرفته امروزی است. با توجه به نقش و اهمیت مالیات در اقتصاد ایران و نقش نیروی انسانی در افزایش بازدهی نظام مالیاتی در این پژوهش رابطه بین بهرهوری نیروی انسانی و وظیفه مالیات‌ستانی مورد بررسی قرار گرفت. عوامل متعددی بر بهره‌وری نیروی انسانی تأثیر دارند، اما در این پژوهش با توجه به مبانی نظری مطرح شده، شش عامل رضایت شغلی، امنیت شغلی، کیفیت شغلی، توانمندسازی کارکنان، بهبود آموزش کارکنان و ارزیابی ارتقاء شغلی به عنوان عوامل مؤثر بر بهرهوری نیروی انسانی یا به عبارتی همان متغیرهای مستقل و وظیفه مالیات‌ستانی به عنوان متغیر وابسته مورد مطالعه قرار گرفتند.

پس از جمع‌آوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آماری و با توجه به سطح معناداری محاسبه شده برای هر یک از عوامل فوق، شش فرضیه مطرح شده در این پژوهش مورد تأیید قرار گرفته است. به عبارتی نتایج بدست آمده از پژوهش نشان داده است که تمامی عوامل مطرح شده در فرضیه‌های پژوهش، بر وظیفه مالیات‌ستانی تأثیرگذارند یا به عبارت دیگر بین تمامی عوامل مطرح شده و وظیفه مالیات‌ستانی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به طوری که توجه به عوامل فوق منجر به منجر به ارتقای عملکرد سازمان امور مالیاتی در انجام وظیفه مالیات‌ستانی می‌شود. نتیجه این پژوهش با نتایج پژوهش بکر و گرhardt (۱۹۹۶) مطابقت دارد. آنان نتیجه گرفتند که تصمیمات مرتبط با بهرهوری نیروی انسانی مانند تیمهای کاری خودگردان، گردش شغلی، حلقه‌های کنترل کیفیت، سیستم پیشنهادات، رسیدگی به شکایات از طریق بهبود کارایی سازمان (که به کاهش هزینه‌ها منجر می‌شود) یا افزایش درآمدهای سازمان، موجب ارتقای عملکرد سازمان می‌شود. با عنایت به نتایج بدست آمده از این پژوهش به منظور ارتقاء بهرهوری نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه گردیده است:

- ۱- افزایش آموزش‌های لازم جهت بالا بردن بهرهوری کارکنان آموزش داده شده، در صورتی که در عمل به کار گرفته شود، می‌تواند سطح بهرهوری را افزایش دهد.
- ۲- استفاده از مکانیزم‌های انگیزشی اعم از سیاست‌های انگیزشی بلندمدت و کوتاه‌مدت نظیر ارتقای شغلی، چرخش شغلی، پاداش مالی، مرخصی تشویقی، تشویق کتبی و...
- ۳- تنظیم نظام ارتقای شغلی بر اساس اصول شایستگی و لیاقت.
- ۴- دادن اختیارات کافی به کارکنان و افزایش احساس مسئولیت در آنان.
- ۵- تقویت وجود کاری و انضباط اجتماعی که عاملی خود کنترلی می‌باشد.

فهرست منابع

اعتمادی، حسین؛ گنجی، حمیدرضا؛ مهرانی کوشکی، علی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین بهرهوری نیروی انسانی و بازده سهام شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران. چشم‌نداز مدیریت، شماره ۳۳، ۸۵-۱۰۳.

- الوانی، سید مهدی؛ احمدی، پروین. (۱۳۸۰). طراحی الگوی جامع مدیریت عوامل مؤثر بر بهره‌وری نیروی انسانی. *مجله مدرس*، شماره ۱۵، دوره ۵، ۱-۱۹.
- پیر نیاکان، شیما. (۱۳۹۲). عوامل اثرگذار در ارتقای بهره‌وری نیروی انسانی در سازمان‌ها. *نشریه روش*، شماره ۱۳۵ و ۱۳۶، ۳۰-۳۴.
- خان جان، علیرضا. (۱۳۸۵). تحلیلی بر تعویق مالیات. *مجله اقتصادی*، شماره‌های ۶۳ و ۶۴، ۳۷-۵۵.
- رستمی، ولی؛ کتابی رودی، احمد. (۱۳۹۱). بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرای مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان. *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۱۴، ۱۶۹-۲۰۳.
- رضایی، اردشیر. (۱۳۸۴). مدیریت سازمان‌ها و بهره‌وری نیروی انسانی. *تدبیر*، شماره ۱۳۱، ۷۳-۷۷.
- سرایی، حسن. (برگداخته). (۱۳۸۴). رگرسیون چند متغیری در پژوهش رفتاری، تهران: انتشارات سمت.
- سعیدی، شهرام؛ صدری، آزو؛ فناجانچی، مریم. (۱۳۹۲). افزایش بهره‌وری نیروی انسانی با استفاده از مدل‌های تصمیم‌گیری چند معیاری فازی در شرکت صوفیان. *ماهنامه فن‌وری سیمان*، شماره ۵۹، ۴۹-۵۹.
- قاسمی، وحید. (۱۳۸۹). مدلسازی معادله ساختاری در پژوهش‌های اجتماعی با کاربرد Amos Graphic، *Amos Graphic*. تهران: انتشارات جامعه‌شناسی.
- منصوری‌فر، کریم. (۱۳۷۹). روش‌های آماری، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
- نصرپور، حمید. (۱۳۸۲). ضرورت توجه به بهره‌وری نیروی انسانی و عوامل مؤثر بر روی آن. *تعاون*، شماره ۱۴۱، ۲۳-۲۵.
- هوشمند همدانی، نوشین. (۱۳۹۰). فرهنگ سازمانی و تأثیر آن بر بهره‌وری کارکنان. *نشریه بانک و اقتصاد*، شماره ۱۵، ۱۴-۲۲.
- هومن، حیدرعلی. (۱۳۸۴). مدل‌بایی معادلات ساختاری با کاربرد نرم‌افزار لیزرل، تهران: انتشارات سمت.
- Becker, B., and Gerhart, B. (1996). The Impact of Human Resource Management on Organizational Performance: Progress and Prospects" *Academy of Management Journal*, 39, (4), 779–801.
- Chen, Liang-Hsuan; Liaw, Shu-Yi, and Lee, Tzai-Zang. (2003)."Using an HRM Practices Pattern Approach to Examine the Productivity of Manufacturing Firms-an Empirical Study". *International Journal of Manpower*, 24, (3), 299-318.
- Cho, Seonghee; Woods, Robert H; Jang, SooCheong, and Erdem, Mehmet (2006). "Measuring the impact of human resource Management Practices on Hospitality Firms' Performance". *Hospitality Management*, 25, 262-277.
- EnShassi, Adnan; Mohamed, Sherif; Mayer, Peter, and Abed, Karem. (2007). "Benchmarking Masonry Labor Productivity" *International Journal of Productivity and Performance Management*. 56, (4), 358-368.
- Huselid, M. A., and Becker, B. E. (1996). "Methodological Issues in Cross-Sectional and Panel Estimates of the Human Resource-Firm". *Industrial Relations*, 35, 400-22.

Sauian, Mohd. S. (2002). "Labor Productivity: An Important Business Strategy in Manufacturing" *Integrated Manufacturing Systems*, 13 (6), 435-438.

The relationship between labor productivity and Taxation of the State Tax

Reza Jamei

Assistant Professor Accounting in University of Kurdistan (UOK)

Faezeh Rezaei Yamin

M.A Student in Accounting in University of Kurdistan (UOK)

Abstract:

Improving the productivity of labor in organizations is one of the characteristic of modern advanced societies. Given the importance of human resources in the success of modern organizations, this study aims to examine the relationship between labor productivity in the State Tax has been made.

The population of this research includes the total amount of tax within the companies (legal entities) during the years 1385 to 1392 that have been activated. In order to gather information, library research and questionnaires methods were used. The research method is descriptive correlation and the target is applied. In order to investigate the hypotheses used in this research, the Prison Correlation and Regression test has been used.

The results of the study show that among the factors of job satisfaction, job security, job quality, employee empowerment, improve staff training and career assessment and taxation task is a meaningful relationship. The data was analyzed using path analysis, a conceptual model has very good fit.

The results of this research will help managers and executives in the organization's tax to improve the productivity of human resources.

Key words:productivity of labor, Taxation, State Tax.

JEL classification: M40

پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی بخش

دولتی در دستگاه‌های اجرایی ایران

حمید سلیمانی^۱، حجت سلیمانی^۲

چکیده

با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح گردید، مواجهه با این شرایط نه تنها نیاز به بهبود روش‌ها و رویه‌های بودجه‌بندی موجود برای افزایش هماهنگی سیستم را مطرح ساخت، بلکه بعد جدیدی برای تصمیم‌گیری در مدیریت و مدیریت مالی دولتی افروز یعنی سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را برای بازنگری و ارزیابی مدیریت فعالیت‌های دولتی مطرح ساخت. در ارزیابی و مقایسه نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولتی، ظرفیت، مسئولیت پاسخگویی نقش اساسی ایفا می‌کند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی می‌تواند به عنوان معیاری اساسی در ارزیابی قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت مورد استفاده قرار گیرد. هدف از این تحقیق بررسی رابطه بین پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی می‌باشد به این منظور پرسشنامه‌ای حاوی ۳۰ سوال تهیه و در اختیار ۱۵۲ نفر از عوامل مرتبط با بودجه‌بندی در دستگاه‌های اجرایی منتخب خراسان رضوی قرار گرفت بر اساس نتایج این تحقیق رابطه بین بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و افزایش مسئولیت پاسخگویی (در سطوح مختلف) در دستگاه‌های اجرایی منتخب مورد تایید قرار گرفت.

واژگان کلیدی: بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، مسئولیت پاسخگویی، بخش عمومی

۱. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز hsoleymani54@yahoo.com

۲. عضو هیات علمی دانشگاه پیام نور، حسابدار رسمی

استفاده از یک سیستم بودجه‌ریزی مناسب می‌تواند در راستای تخصیص بهینه و استفاده صحیح از منابع در دسترس بسیار مؤثر باشد، بودجه‌ی عملیاتی یک برنامه‌ی سالانه به همراه بودجه‌ی سالانه است که رابطه‌ی میان میزان وجوده تخصیص‌بافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. بودجه شاهرگ حیاتی دولت است، زیرا دولت تمام فعالیت‌های مالی خود، اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه‌ها برای اجرای برنامه‌های متعدد و متنوع خود را در چارچوب قانون بودجه انجام می‌دهد بنابراین بودجه آیینه تمام نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت بوده و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه اقتصادی ملی ایفا می‌نماید. با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح گردید تا تصمیم‌گیرندگان را قادر سازد دید وسیع تری پیداکرده و اطلاعات وسیعی در مورد نتایج عملکردها و هزینه‌های اجرای فعالیت‌ها داشته باشد. این امر موجب توجه دولت‌ها به اقتصادی بودن، کارایی و اثربخشی منابع دولت به عبارتی مدیریت مالی دولت شد. مواجهه با این شرایط نه تنها نیاز به بهبود روش‌ها و رویه‌های بودجه‌بندی موجود برای افزایش هماهنگی سیستم را مطرح ساخت، بلکه بعد جدیدی برای تصمیم‌گیری در مدیریت و مدیریت مالی دولتی افزود یعنی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی و برنامه‌ای را برای بازنگری و ارزیابی مدیریت فعالیت‌های دولتی مطرح ساخت.

۲- مروری بر مبانی نظری و پیشینه تحقیق

بودجه‌بندی بیان نتایج مورد انتظار یک برنامه، پروژه یا استراتژی است، این تعریف بین بودجه‌ریزی سنتی و بودجه‌ریزی جدید تفاوت قائل می‌شود زیرا در بودجه‌ریزی، آینده مطرح است با وجودی که معمولاً بودجه‌ها می‌توانند درباره‌ی یک موضوع یا پروژه‌ی خاصی باشد ولی بر حسب ارقام مالی ارائه می‌شود. این تعریف بودجه بر حسب واژه‌های مالی نمی‌باشد. زیرا سیستم‌های بودجه‌بندی کامل می‌توانند شامل نیروی انسانی، زمان و سایر اطلاعات نیز باشد به طور کلی بودجه بیان کننده وظایفی همچون هماهنگی بین فعالیت‌ها، ارتباط دهنده‌ی وظایف، ایجاد کننده‌ی انگیزه، کنترل کننده‌ی فعالیت‌ها و در نهایت روشی برای ارزیابی عملکرد یک سازمان می‌باشد (اسوارج هاگ، ۱۹۸۷).

نظام بودجه‌ریزی مناسب موجب افزایش بهبود هماهنگی و ارتباط می‌گردد و چارچوبی مناسب برای کنترل، اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد پرسنل فراهم آورده و فعالیت‌های واحد را در جهت اهداف سازمان هدایت می‌کند (سعادت، ۱۳۸۰).

۱-۲- بودجه‌بندی عملیاتی

اداره کل حسابداری ایالت آمریکا (GAO) بودجه‌ریزی عملیاتی را اینگونه تعریف می‌کند سبکی از بودجه‌ریزی که اطلاعات عملکرد را به بودجه ارتباط می‌دهد (اسعدی، ابراهیمی و بابا شاهی، ۱۳۸۶). بودجه‌بندی عملیاتی در جستجوی پیوند دادن عملکرد اجرایی و تخصیصات منابع می‌باشد. گرچه چنین پیوندهای اغلب ضعیف هستنداما اطلاعات درباره اجرا افزایش عملکرد بهتر شده است (بانک جهانی، ۲۰۰۳). بودجه عملیاتی، عبارت است از بودجه‌ای است که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌های تنظیم می‌شود که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آنها را به عهده دارند. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای تو جه به کالاهای خدماتی که دولت خریداری می‌کند و یا به عبارتی، به جای توجه به وسائل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت مخارج کارهایی مورد توجه قرار می‌گیرد گه انجام شود (ایدی و صیدزاده، ۱۳۸۵).

پارادایم‌های بودجه ریزی در جهان و ایران:

بودجه ریزی اقلام هزینه‌ای: که در سالهای آغازین دهه ۱۹۴۰ از انگلستان ظهرور و در ایران نیز از در سالهای ۱۳۴۳-۱۲۸۹ پارادایم غالب بوده است.

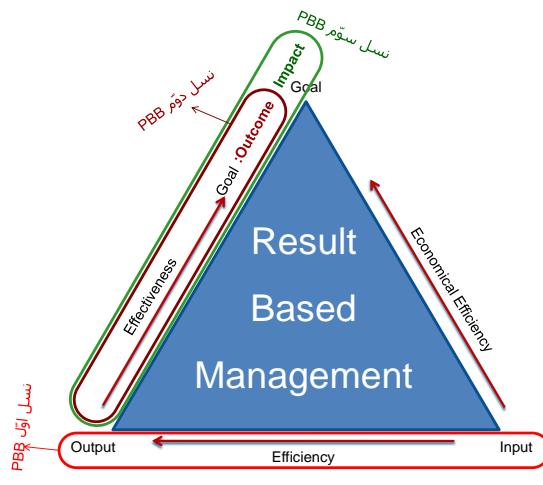
بودجه ریزی بر مبنای عملکرد نسل اول: که از سال ۱۹۴۹ در آمریکا ظهرور و بنیان گذار آن نیز کمیسیون هوور بوده است.

بودجه ریزی برنامه‌ای: که در دهه ۱۹۵۰ در آمریکا ظهرور و بنیان گذار آن نیز کمیسیون هوور بوده است. این پارادایم بودجه ریزی از سال ۱۳۴۳ شمسی مصادف با ۱۹۶۴ میلادی وارد ایران نیز شده است.

نظام بودجه ریزی طرح و برنامه: که از سال ۱۹۶۵ میلادی در آمریکا ظهرور و بنیان گذار آن نیز جانسون ریسیس جمهور آمریکا بوده است.

بودجه‌ریزی بر مبنای صفر: در سال ۱۹۷۳ به صورت تئوریک توسط قیر ارائه و جیمز کارتر ریسیس جمهوری آمریکا آن را به حیطه اجرا در آورد.

بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد نسل دوم: در دهه ۱۹۹۰ در کشورهای آمریکا و نیوزیلند و استرالیا پارادایم غالب بوده و مبتنی بر گسترش طرح کمیسیون هوور است. ظهرور تئوریک این پارادایم در ایران از سال ۱۳۸۳ شمسی می‌باشد.



۲-۲- اهمیت مسئولیت پاسخگویی

اعتقاد به پاسخگویی عقیده‌ای است که به عصر باستان بر می‌گردد، به زمانیکه ارسسطو اظهار نمود، برای جلوگیری از اختلاس دارایی‌های دولتی می‌بایست منابع مالی به نحوی تخصیص یابد که در معرض آگاهی همه شهروندان قرار گیرد. پس از آن طی سالهای ۱۹۷۰ به بعد اغلب دولتها به گسترش وسیع نظامهای پاسخگویی برای اندازه‌گیری و گزارش گیری از عملکرد برنامه‌های دولتی مبادرت ورزیدند. به عنوان مثال در کشور آمریکا مواردی نظیر حکمرانی براساس نتایج (۱۹۷۰)، تصویب قوانین مربوط به بودجه ریزی عملیاتی (۱۹۷۰)، تصویب قانون دولت ونتایج عملکرد (۱۹۹۳) تدوین و ابلاغ گردید.

بطور کلی سیستم‌های پاسخگویی باوجود داشتن اشکال گوناگون دارند، عمدتاً در ابعاد ذیل وجوده اشتراک دارند:

۱- شفاف سازی اهداف و مأموریتها و اولویتهای برنامه.

۲- تدوین اهداف متناسب با اولویتها.

۳- تدوین ابزاری برای ارزشیابی عملکرد مطلوب به منظور تحقق اهداف.

۴- تفویض اختیارات لازم جهت تخصیص بودجه براساس عملکرد.

۳-۲- بودجه‌بندی عملیاتی و نقش آن در ایفای مسئولیت پاسخگویی

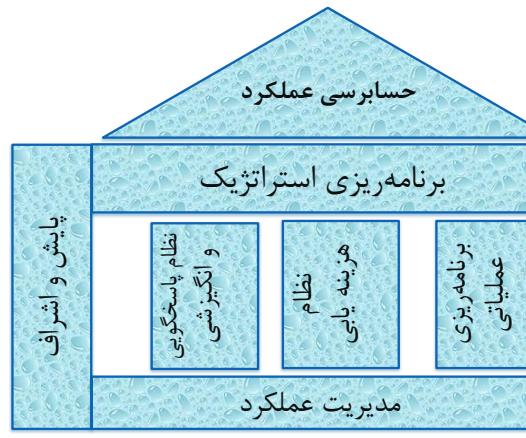
بودجه‌بندی عملیاتی با الزام دستگاههای اجرایی به تمرکز بر نتایج برنامه‌ها، سعی در بهبود اثربخشی، کارایی و پاسخگویی برنامه‌های دولت دارد. این سیستم از طریق تولید و ارائه بهتر در مورد اثربخشی هزینه‌ها و برنامه‌های دولت، به دنبال کمک به مدیران برای بهبود عملکرد برنامه‌ها می‌باشد و هدف آن ایجاد پیوندی روشتر و نزدیکتر بین منابع و نتایج می‌باشد. این سیستم در جهت تخصیص هدفمند اعتبارات به برنامه‌ها و فعالیت‌ها، شفاف سازی فرآیند بودجه ریزی، ایجاد ارتباط بین بودجه ریزی و نتایج عملکرد، سنجش اثربخشی و کارایی برنامه‌ها و فعالیتها گام بر می‌دارد.

بودجه ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوده تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معنی است که با میزان مشخص مخارج انجام شده در هر برنامه، باید مجموعه معین از اهداف تأمین شود.

وظیفه برنامه ریزان ارشد و سیاست‌گذاران (در سطوح بالا) تعیین اهداف و مقاصد برنامه‌ها است. آن‌ها باید بطور تقریبی میزان منابعی را که انتظار می‌رود برای پشتیبانی و کمک به تحقق این اهداف مورد نیاز است را تعیین کنند. علاوه بر این، سیاست‌گذاران باید شاخص‌های نتیجه را که مشخص کننده درجه تحقق اهداف با توجه به میزان منابع به مصرف رسیده می‌باشد، تعیین کنند. مدیران سطوح پائین تر باید اهداف، مقاصد، میزان منابع و شاخص‌های سنجش نتایج را تدوین کرده باشند.

مدیران و سازمان‌های تحت پوشش آنها در موقعیتی قرار دارند که می‌توانند برنامه سالانه ارائه شده از سوی برنامه ریزان و سیاست‌گذاران را تحقق بخشنند. آنان به خوبی ساز و کاراً جرایی برنامه‌ها را می‌شناسند و می‌توانند فعالانه به سیاست‌گذاران در تعریف و بازنگری برنامه‌های سالانه سازمان‌های خود یاری رسانند. از طرف دیگر، برنامه ریزان و سیاست‌گذاران تنها در همکاری نزدیک با سطوح اجرایی است که می‌توانند از پاییندی مدیران اجرایی به اهداف تعیین شده مطمئن شوند و در یابند که آیا مدیران سطوح رابطه برنامه و بودجه عملیاتی را کاملاً مدنظر قرار می‌دهند؟

دستورالعمل بودجه‌ریزی



در واقع بودجه ریزی عملیاتی به دنبال افزایش درک تصمیم گیران از پیو ند های منابع درخواستی و نتایج عملیات مورد نظر است. این مسأله برای حفظ و نهادینه کرن اصلاح مدیریت عملیاتی نیز دارای اهمیت است. اگر نتیجه این عمل، اطلاعات عملکردی بهتر و قابل اتقا تر باشد، می تواند فرآیند بودجه ریزی را به عنوان مهمترین فرآیندهای مالی سالیانه دولت که به بررسی و بازبینی منظم برنامه ها و فعالیت ها می پردازد، بهبود بخشد. (خدماتی پور، زینالی، ۱۳۸۶)

۲-۶- فرضیات تحقیق

با توجه به اهداف تحقیق فرضیه زیر مطرح می گردد تا اطلاعات بر مبنای آنها جمع آوری و سپس نسبت به پاسخ به آن:

فرضیه اصلی

بین پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد و مسئولیت پاسخگویی ارتباط وجود دارد.

۲-۷- مروری بر پیشینه تحقیق

در خصوص ارتباط پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی و مسئولیت پاسخگویی تحقیق کاربردی خاصی در کشور ما انجام نگردیده است ذیلا به برخی تحقیقات مرتبط با موضوع اشاره می گردد.

سلیمانی (۱۳۹۱) به شناسایی چالشهای پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در دستگاه های اجرایی منتخب خراسان رضوی پرداخت، بر اساس نتایج حاصل از تحقیق ایشان لزوم توجه به عوامل فنی یعنی آن چه به زیر ساخت های پیاده‌سازی بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد می پردازد مورد تاکید قرار گرفت.

رسولی و باباجانی (۱۳۹۰) به بررسی عوامل موثر بر پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی از نظر مدیران و کارشناسان بودجه معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور بر اساس مدل سه شاخصی پرداختند، نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که تمامی پاسخ دهنده‌گان در ارتباط با عوامل طرح شده از نظر محققین توافق نظر داشتند به جز در یک مورد که عبارت بود از مقاومت مدیران و کارشناسان در برابر بودجه‌ریزی عملیاتی که در این ارتباط نظر موافق باشد بسیار کمتری ارائه شده بود.

باباجانی (۱۳۸۶) به بررسی نقش حسابداری و حسابرسی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات پرداختند. نتایج بدست آمده این است که تغییرات مناسب در قانون دیوان محاسبات کشور و پیش‌بینی احکام مناسب برای انجام حسابرسی عملیاتی، ارتباط نزدیک و مستمر با نهادهای بین‌المللی، انجام تحقیقات لازم دانشگاهی در خصوص وضعیت موجود، استفاده از تجارب کشورهایی که زمینه حسابرسی تجربه دارند باعث بهبود نظام بودجه‌ریزی عملیاتی می‌گردد

خدماتی پور و زینالی (۱۳۸۶) به این نتیجه رسیدند که بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد با الزام دستگاه‌های اجرایی به تمرکز بر نتایج برنامه‌ها باعث بهبود، اثر بخشی، کارایی و پاسخگویی برنامه‌های دولت می‌شود. سیستم بودجه‌بندی عملیاتی از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع، کاهش هزینه‌ها و افزایش رضایت مصرف کنندگان بهبود می‌یابد.

مهدوی، (۱۳۸۵) به تدوین بودجه عملیاتی برای دستگاه‌های اجرایی استان کرمان پرداخت در نتیجه انجام مطالعات میدانی و تبیین نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و قیمت تمام شده و تدوین فرم‌ها و کاربرگها مورد نیاز برای بودجه نویسی عملیاتی و ارائه کلاسهای آموزشی جهت ارتقاء و افزایش آشنایی با نظام بودجه‌ریزی عملیاتی ضروری است.

اسعدی، ابراهیمی و باباشهی (۱۳۸۴) به بررسی شناسایی موانع استقرار بودجه عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل چشم انداز آینده پرداختند. نتایج بدست آمده از تحقیق آنان نشان می‌دهد که عدم توانایی کافی در ارزیابی عملکرد، عدم توانایی کمی کیفی نیروی انسانی، عدم توانایی فنی و کافی، عدم وجود اختیار قانونی، عدم وجود اختیار رویه ای و سازمانی از موانع اجرای نظام بودجه‌ریزی در گمرک می‌باشد.

لاورن (۲۰۰۵) به بررسی و تحلیل درباره کاربرد سیستم‌های بودجه‌بندی عملیاتی در نمایندگی‌های ترانزیت شهری کالیفرنیا پرداخت. نتایج بدست آمده شامل: ۱- کاربرد بودجه‌بندی عملیاتی در سیستم‌های ترانزیت شهری کالیفرنیا علیرغم گستردگی استفاده از نظر معیار عملکردی، خیلی محدود است ۲- کارمندان حرفه ای بودجه بعید است که بودجه‌بندی عملیاتی را اجرا کنند.

۳- استفاده از بودجه‌بندی عملیاتی با تصمیم گیری در تخصیص منابع بهبود یافته همراه است.

۴- تصمیم گیری تخصیص منابع به طور مثبت با عملکرد ترانزیت اصلاح شده همراه باشد

رابینسون و برامی (۲۰۰۴) به بحث درباره اینکه آیا بودجه‌بندی عملیاتی کار می‌کند (یک بررسی تحلیلی از دانش تجربی) پرداخت. نتیجه بدست آمده از این تحقیق نشان می‌دهد که متاسفانه دانش تجربی درباره بودجه‌بندی عملیاتی در سطح گسترده دولت فقط در حوزه متدولوژی محدود شده و اساسی را برای نتیجه گیری‌های قاطع درباره کارایی سیستم فراهم نمی‌آورد و این امکان وجود دارد تا با استفاده از سیستم بودجه‌بندی کارایی و اثر بخشی افزایش یابد.

۳- روش تحقیق

روش تحقیق مورد استفاده در این پژوهش پیمایشی بوده است تحقیق از نظر هدف کاربردی است که با هدف بررسی رابطه بین پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی و پاسخگویی در دستگاه‌های اجرایی استان خراسان رضوی صورت گرفته است.

۱-۱- روایی ابزار تحقیق

برای افزایش روایی پرسشنامه ابتدا تعدادی پرسشنامه بین جمعی از متخصصین امر توزیع گردید و کلیه ابهامات در رابطه با سؤالات مشخص شد. بدین ترتیب تعدادی سؤالات حذف و تعدادی دیگر جایگزین شد و در نهایت پس از شفاف شدن و رفع ابهامات پرسشنامه نهایی تهیه و توزیع گردید.

۱-۲- پایایی ابزار تحقیق

برای برآورد اعتبار پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. آلفای کرونباخ برآورده از پایایی ابزارهای پژوهش محسوب شده و ارتباط و همبستگی ابزارهای داخلی پژوهش را مشخص می‌کند. ضریب پایایی (آلفای کرونباخ) تابعی از تعداد سؤال‌ها در پرسشنامه تقسیم بر نمونه‌های ناهمگن در پاسخ به سؤال‌ها می‌باشد (کرونباخ، ۱۹۵۱؛ نونالی، ۱۹۷۸).

جدول زیر نتایج آزمون پایایی در خصوص هر دسته از متغیرهای تحقیق، به روش‌های مختلف را نشان می‌دهد.

نگاره (۱): نتایج آزمون پایایی متغیرهای تحقیق به روش‌های مختلف

نتیجه	ضریب دو نیمه سازی گاتمن	اسپیرمن- براون	آلفای کرونباخ	متغیر
تایید پایایی پاره آزمون	۰/۸۸۳	۰/۹۳۱	۰/۸۸۹	پاسخگویی مالی
تایید پایایی پاره آزمون	۰/۹۱۲	۰/۹۵۱	۰/۹۴۱	پاسخگویی در برابر شهر وندان
تایید پایایی پاره آزمون	۰/۹۳۶	۰/۹۰۹	۰/۹۰۲	پاسخگویی در برابر قانونگذاران
تایید پایایی پاره آزمون	۰/۸۹۷	۰/۹۲۸	۰/۸۸۰	پاسخگویی در برابر دستگاه اجرایی
تایید پایایی پاره آزمون	۰/۹۴۲	۰/۹۳۱	۰/۹۳۱	پاسخگویی در خصوص خط و مشی و برنامه ها
تایید پایایی پاره آزمون	۰/۹۶۳	۰/۹۲۸	۰/۸۹۰	پاسخگویی در خصوص عملکرد
تایید پایایی پاره آزمون	۰/۸۹۲	۰/۹۰۷	۰/۸۵۶	مسئلولیت پاسخگویی در خصوص فرآیندها
تایید پایایی پاره آزمون	۰/۹۳۹	۰/۹۰۶	۰/۸۹۳	پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف وجوده

در این تحقیق برای آزمون نرمال بودن توزیع پاسخهای مربوط به هر عامل از آزمون کلموگورف- اسمیرنف استفاده شده است. این آزمون جهت بررسی ادعای مطرح شده در مورد نرمال بودن توزیع داده های یک متغیر کمی مورد استفاده قرار می گیرد. فرض های آماری در این آزمون به صورت زیر می باشد:

$$H_0 : \text{توزیع داده نرمال است.}$$

$$H_1 : \text{توزیع داده نرمال نیست.}$$

در صورت تایید H_0 (یعنی $p-value > 0.05$) توزیع انحرافات نرمال می باشد (مومنی و فعال، ۱۳۸۶). نتایج این آزمون به شرح زیر می باشد:

نگاره (۲): نتایج آزمون نرمال بودن داده ها

کلموگورف- اسمیرنف			متغیر
سطح معنی داری	درجه	آماره	

	آزادی		
۰/۱۲۸	۱۳۹	۰/۱۱۹	عوامل پاسخگویی

مطابق اطلاعات جدول فوق نتیجه آزمون کولموگروف- اسمیرنف برای هیچ یک از متغیرهای مورد مطالعه معنی دار نیست، لذا توزیع متغیرها نرمال می باشد.

۳-۳- روش بررسی سوالها و فرضیات تحقیق

در این تحقیق برای بررسی سوالات و فرضیات تحقیق از آزمون T استیودنت یک نمونه ای استفاده می کنیم. این آزمون برای ارزیابی میزان همکوارگی یا یکسان بودن و نبودن میانگین نمونه ای با میانگین جامعه در حالتی به کار می رود که انحراف معیار جامعه مجھول باشد. این آزمون در زمانی که خطای استاندارد جامعه نامعلوم و خطای استاندارد نمونه معلوم باشد به کار می رود. نحوه محاسبه آماره این آزمون به شرح زیر است.

$$t = \frac{X - \mu}{\frac{s}{\sqrt{n-1}}}$$

فرآیند کار به این صورت اجرا می شود که در سطح اطمینان ۹۵٪ و سطح معنی داری ۵٪ به آزمون فرضیه مناسب پرداخته شده و مقدار معناداری هر یک از متغیرهای پژوهش به دست می آید. برای جمع آوری اطلاعات جهت پاسخ به پرسش های تحقیق و آزمون فرضیات پژوهش اقدام به تهیه و تدوین و ارسال پرسشنامه گردید که بر این اساس تعداد کل پرسشنامه های توزیعی شامل ۱۵۲ پرسشنامه می باشد که از آن تعداد ۱۲ پرسشنامه پس از ارسال های مکرر به علت عدم همکاری نمونه های انتخابی وصول نگردید و اطلاعات ۱۴۰ مورد از پرسشنامه ها که کامل بودند برای تجزیه و تحلیل وارد نرم افزار SPSS گردید. در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده های موجود در پرسش نامه از نرم افزار SPSS نگارش ۱۸ استفاده شده است. همان طور که پیشتر نیز آمد، پرسش نامه پژوهش بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه ای، طراحی شده است و امتیازاتی که به هر سؤال داده شده در طیفی با دامنه ۱ تا ۵ قرار می گیرد؛ بنابراین، میانگین طیف یا نقطه متوسط فرضیه های پژوهش، عدد ۳ خواهد بود و می توان میانگین مؤلفه های پژوهش را نسبت به میانگین فرضی ۳، مورد سنجش و آزمون قرار داد. اگر میانگین پاسخ های داده شده، از لحاظ آماری به صورت معناداری بالاتر از ۳ باشد، بیانگر تأیید فرضیه و اگر میانگین پاسخ های داده شده از لحاظ آماری به صورت معناداری کمتر از ۳ باشد، بیانگر رد فرضیه پژوهش خواهد بود. برای آزمون این که آیا میانگین محاسبه شده برای هر فرضیه که برابر میانگین کل امتیازات داده شده به سؤال های

مرتبط با هر فرضیه است از لحاظ آماری به صورت معناداری از نقطه بی تفاوتی طیف متفاوت است یا خیر از آزمون، α استیودنت یک نمونه ای استفاده شده است.

۴- یافته های تحقیق

فرضیه اصلی تحقیق: بین پیاده سازی بودجه بندی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی ارتباط معنی داری وجود دارد.

در این ارتباط با توجه به لایه های مختلف پاسخگویی جمما ۳۰ سال به شرح سوالات شماره ۱ تا ۳۰ مطرح گردیده است لذا جهت بررسی فرضیه مذکور از اطلاعات حاصله از این سوالات استفاده می شود. نتایج آزمون T در خصوص سطوح مختلف پاسخگویی در نگاره شماره ۳ قابل مشاهده است. با توجه به جداول فوق و یافته های پژوهش با توجه به این که در تمامی سطوح پاسخگویی مقدار آماره T محاسبه شده از آماره جدول در سطح معنی داری ۹۵ درصد بیشتر است بنابراین همه سطوح صدر الاشاره ارتباط معنی داری با پیاده سازی بودجه بندی بر مبنای عملکرد دارند.

نگاره ۳: نتایج آزمون مقایسه میانگین یک گروهی سطوح مختلف پاسخگویی

مقایسه با میانگین نظری							متغیرهای پژوهش
فاوت میانگین	p-value	رد آزادی	آره T	پیانگین نظری	پیانگین	تعادل	
1.05	0.000	۱۳۹	10.66	3.00	4.05	۱۴۰	پاسخگویی مالی
1.46	0.000	۱۳۹	27.59	3.00	4.46	۱۴۰	پاسخگویی در برابر شهروندان
1.59	0.000	۱۳۹	32.39	3.00	4.59	۱۴۰	پاسخگویی در برابر قانونگذاران
0.89	0.000	۱۳۹	9.78	3.00	3.89	۱۴۰	پاسخگویی در برابر دستگاه اجرایی
1.34	0.000	۱۳۹	2.63	3.00	4.34	۱۴۰	پاسخگویی در خصوص خط و مشی و برنامه ها
1.60	0.000	۱۳۹	5.04	3.00	4.60	۱۴۰	پاسخگویی در خصوص عملکرد
1.38	0.000	۱۳۹	14.83	3.00	4.38	۱۴۰	مسئولیت پاسخگویی در خصوص فرآیندها
1.35	0.000	۱۳۹	21.99	3.00	4.35	۱۴۰	پاسخگویی التزام و مشروعیت مصرف وجهه

با توجه به جداول فوق و یافته های پژوهش با توجه به این که در تمامی عناصر عوامل انسانی مقدار آماره T محاسبه شده از آماره جدول در سطح معنی داری ۹۵ درصد بیشتر است بنابراین همه سطوح پاسخگویی فوق در ارتباط با پیاده سازی نظام بودجه بندی عملیاتی در دستگاه های اجرایی منتخب استان خراسان رضوی می باشند.

۵- بحث و نتیجه گیری

در کشور های پیشرفته، مسئولیت پاسخگویی، جایگاه ویژه ای در چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتها پیدا کرده و به اصلی ترین عامل ارزیابی و مقایسه نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتها بدل شده است. در ارزیابی و مقایسه نظامهای حسابداری و گزارشگری مالی

دولتی، ظرفیت، مسئولیت پاسخگویی نقش اساسی ایفا می کند و مطلوبیت سودمندی نظامهای حسابداری دولتی در گرو قابلیت‌های این گونه نظامهای اطلاعاتی در تهیه اطلاعات سودمند و در خور استفاده برای ادای مسئولیت پاسخگویی دولتها از یک سود و تهیه اطلاعات برای ارزیابی این مسئولیتها توسط شهروندان از سوی دیگر است. مفهوم مسئولیت پاسخگویی می تواند به عنوان معیاری اساسی در ارزیابی قابلیت‌های نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت مورد استفاده قرار گیرد (باباجانی، ۱۳۷۹). بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، ابزار ارزشمندی برای ایجاد درک بنیادی و اساسی از تلفیق میان منابع به کار گرفته شده و عملکرد ایجاد شده است. در نتیجه مسئولان برنامه ها، فرصتی برای بررسی اثر متقابل درونی میان منابع و نتایج مورد انتظار در دست دارند. این تجربه به شکل مطلوبی مدیریت کلی برنامه ها را بهبود می بخشد. در این تحقیق دسته ای از مهمترین عوامل مربوط به افزایش پاسخگویی مورد بررسی قرار گرفت، با توجه به این که عامل پاسخگویی در برابر دستگاه های اجرایی (با میانگین ۴۸۹) و پاسخگویی در خصوص عملکرد (با میانگین ۴۶۰) در زمرة مهمترین سطوح پاسخگویی شناسایی گردید. لذا با پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد در دستگاه های اجرایی یا الزام دستگاههای اجرایی به تمرکز بر نتایج برنامه ها باعث بهبود اثر بخشی، کارایی و پاسخگویی برنامه های دولت می شود. سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد از طریق استفاده از مدیریت کیفیت جامع و کاهش هزینه ها و همچنین افزایش رضایت مصرف کنندگان باعث بهبود عملکرد دولت شده و در واقع منجر به بهره برداری اثر بخشتر از منابع سازمان خواهد شد و مدیران می توانند از منابع موجود در راستای دستیابی به هدفهای مورد انتظار تبیین شده در بودجه به طور اثر بخش تری بهره برداری کنند. نتایج این تحقیق همسو با نتایج تجربی و مشاهدات انجام شده توسط جوردن و هاکبارت نشان داد که هدف اصلی از استقرار سیستم بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، بهبود مسئولیت پاسخگویی برنامه ای در برابر فرایند بودجه و تخصیص آن است. بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد، ابزار ارزشمندی برای ایجاد درک بنیادی و اساسی از تلفیق میان منابع به کار گرفته شده و عملکرد ایجاد شده است. در نتیجه مسئولان برنامه ها، فرصتی برای بررسی اثر متقابل درونی میان منابع و نتایج مورد انتظار در دست دارند. این تجربه به شکل مطلوبی مدیریت کلی برنامه ها را بهبود می بخشد. مسئولیت پاسخگویی عمومی مفهوم گسترده‌ای دارد که بخشی از آن به مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اختصاص می‌یابد. تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی در هر کشوری، علاوه بر نیاز به پیش‌بینی اصول بنیادی برای آن در قانون اساسی، مستلزم تصویب قوانین عادی الزام‌آور و طراحی و تدوین سازوکارهای عملی برای ایفای آن خواهد بود. در طول سال‌های پس از انقلاب، به دلایل مشکلاتی که وجود داشته است، قوانین و مقررات شفاف و سازوکارهای عملی برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی در مورد منابع مالی مصرف شده و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی برای برنامه‌های مصوب، مورد توجه و تأکید کافی قرار نگرفته است؛ بنابراین طرح‌هایی که بخواهد سازوکارهای

عملی برای پاسخگو نمودن واقعی دولت و واحدهای تابع فراهم نماید و حق پاسخخواهی ملت را بر اساس چارچوب‌های مشخص و از طریق ابزارهای مناسب تحقق بخشد، ارائه نشده و قوانین عادی الزام‌آوری هم برای انجام این مهم به تصویب نرسیده است. لذا با توجه به مباحث ذکر شده تدوین قوانین مدونی جهت الزام دستگاه‌های اجرایی مختلف در خصوص پاسخگویی نیز ضروری به نظر می‌رسد.

منابع فارسی:

آذر عادل، شمس السادات زاهدی و طبیبه امیر خانی، طراحی مدل پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد پویایی سیستم، فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال پنجم، شماره ۱۸، تابستان ۱۳۸۹، صص ۲۹-۵۳.

باباجانی، جعفر. مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه ۳۴ (GASB) پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، سال سوم، شماره هشتم، سال ۱۳۸۲.

پناهی، علی، (۱۳۸۴). مفاهیم و الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی، مجلس و پژوهش، ۳۰-۱۱. خدامی پور، احمد. زینالی، مهدی. "سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد و اثر آن بر عملکرد و مسئولیت پاسخگویی دولت" حسابرس، شماره ۳۷، شهریور ۸۶. صص ۵۶-۶۰. سپهردوست، حسن. ذکوری، وجیه الله. ۱۳۸۶، بررسی موانع اجرایی بودجه‌ریزی عملیاتی، کنفرانس بودجه‌ریزی عملیاتی، ص ۱۶.

سلیمانی، حمید، ۱۳۹۱، شناسایی چالش‌های پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی منتخب خراسان رضوی و ارائه راه کار مناسب، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

صیدزاده حیدر، ایدی محمد. کاربرد روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در سازمان‌های دولتی، حسابدار، ۱۳۸۵، ۷۷-۷۰.

فرزیب، علیرضا، ۱۳۸۴، نظام نوین بودجه‌ریزی در ایران، تهران، انتشارات کارآفرینان فرهنگ و هنر. فروغی داریوش، محمد حقیقی پرایری و امیر رسائیان، امکان سنجی اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی مطالعه موردنی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان، مجله حسابداری سلامت، شماره ۱، بهار ۱۳۹۱، صص ۴۷-۶۲.

کریمی خرمی، احمد، ۱۳۸۶، بررسی موانع بودجه‌بندی بانک‌های سپه استان یزد، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد یزد.

منابع انگلیسی:

Allen, R., and P. Gertler, 1991, "Regulation and the Provision of Quality to Heterogeneous
Brech, M., 1995, The Principle and Practice of Manoyment, IMF.

Chod O., Consul T., 2004, Budget Needs Assessment, Journal of Monetotry Economics, P.25

Frank. J., 2004, Application of Budgeting Methods, Accountiny review.

Francio.y., 2005, Planing, Prograning and Budgeting System, Sons.

Gack d., 2003, From Program to Performance Budgeting the Challenge for Emerging Morket Economies, Accounting and Business research, P.25-28

Mark B., 2003, Performance – Based Bused Budgeting Beyond Rohetoric,World Bank, p.14

Marc R., Jim B., 2005, Does Performonce Budgeting Work, Accountiny review, p.18-22.

Robinson, Marc. "Performance Budgeting: models and key issues". (2008). Available at: www.fazenda.sp.gov.br. Accessed December 2009

Robert, m., Francois m., 2001, Examining the Prospects for Performance Budgeting in the Federal Goveernment, Journal Management.

Tyrone, M., 2004, Output Based Badgeting the Managment of Performance, IMF.

Shah, Anwar, (۱۴۰۹), The Future of Performance Budgeting, International Conference: Improvement and Development of Performance Based Budget System as a Tool for Multi-Annual Planning and Public Financial Management, Warsaw, Poland, ۲۵-۲۶ June ۱۴۰۹.

Willoughby, Katherine & Benson, Paul, (۱۴۱۰), Program Evaluation, Performance Budgeting and PART: The U.S. Federal Government Experience, International Studies Program Working Paper ۱۲-۱۱, May ۱۴۱۱,

Relationship between the implementation of performance-based
budgeting
and accountability (Case Study of Khorasan Razavi)

abstract:

With the rapid development and increasing government spending and public duties associated with the general state of the economy , controlling spending, their significance lost need to improve at planning systems control administration and the public of resources Facing This not only needGovernmental accounting and financial reporting systems to evaluate and compare the capacity , accountability is crucial to the usefulness and desirability of governmental accounting systems depends

on the capabilities of such information systems in providing useful information and appropriate for the one hand and the preparation of the state accountability tribute information to assess risks by citizens of the other. The concept of accountability as an essential criterion in the evaluation of accounting and financial reporting capabilities of the system to be used . The aim of this study was to investigate the relationship between the implementation of performance-based budgeting and accountability of the executive to the questionnaire contained 30 questions related to procurement and budgeting in most 152 executive Khorasan was selected based on the study of the relationship between performance-based budgeting , and increase accountability (at various levels) were approved by the elected executive .

بررسی عوامل اثرگذار بر قضاوت در زمینه سطح اهمیت در رسیدگی به صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی

(حسابرسی دولتی)

غلامحسین مهدوی^۱، علی فعال قیومی^۲

چکیده

پژوهش حاضر به دنبال شناسایی عوامل کمی و کیفی تاثیرگذار بر سطح اهمیت در رسیدگی به صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی از دیدگاه حسابرسان دولتی و اولویت‌بندی آن‌ها می‌باشد. به علاوه در این پژوهش ضرورت ارائه یک رهنمود کاربردی در مورد تعیین سطح اهمیت مورد بررسی قرار گرفته است. بدین منظور بر اساس ادبیات موجود عوامل موثر در قضاوت مربوط به سطح اهمیت شناسایی و سپس با استفاده از پرسشنامه و در یک بررسی میدانی مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد عوامل کمی در مقایسه با عوامل کیفی اثرگذاری کمتری بر قضاوت مربوط به سطح اهمیت در رسیدگی به صورت‌های مالی دستگاه‌های اجرایی دولتی دارد. به علاوه عوامل کیفی شناسایی شده در این پژوهش به ترتیب اولویت شامل تجربه گذشته در زمینه موضوع مورد رسیدگی، عدم کفايت کنترل‌های داخلی، توجه افکار عمومی به موضوع مورد رسیدگی، ماهیت حساب مستقل و اهمیت سیاسی موضوع مورد رسیدگی می‌باشد. نتایج این تحقیق همچنین نشانگر ضرورت تدوین یک رهنمود کاربردی در این خصوص می‌باشد که در این زمینه نتایج این تحقیق و تحقیقات مشابه می‌تواند مفید فایده واقع شود.

واژه‌های کلیدی: سطح اهمیت، قضاوت‌های حسابرس، عوامل کیفی موثر در تعیین سطح اهمیت و عوامل کمی موثر در تعیین سطح اهمیت.

^۱. دانشیار حسابداری دانشگاه شیراز

^۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز

بررسی میزان اتكای حسابرسان مستقل بر انواع شواهد

حسابرسی در نوع گزارش حسابرسی در دستگاه های دولتی

دکتر عزیز گرد^۱، حسین کردهستانی^۲، سید حسام وقفی^۳

چکیده

پژوهش حاضر میزان قابلیت اتكای حسابرسان مستقل بر انواع شواهد حسابرسی را، به عنوان یک عامل زیربنایی در ارائه گزارش حسابرسی در دستگاه های دولتی را، در ۲۰۰ نفر از حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی بررسی می نماید. عوامل و شواهد حسابرسی متعددی می تواند بر ارائه گزارش حسابرسی در دستگاه های دولتی تأثیرگذار باشدند که در مقاله حاضر قابلیت اتكای حسابرسان مستقل بر انواع شواهد حسابرسی را به عنوان یکی از عوامل بسیار تأثیرگذار بر ارائه گزارش حسابرسی در دستگاه های دولتی، مورد بررسی قرار می گیرد. به منظور جمع آوری اطلاعات لازم برای انجام پژوهش، از پرسشنامه ای مناسب با ماهیت و موضوع پژوهش توسط پژوهشگران پژوهش حاضر طراحی گردید. این پرسشنامه شامل پنج بخش: نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتكای حسابرسان مستقل، درجه بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی، میزان درجه قابلیت اتكای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی، انواع شواهد حسابرسی و قابلیت اتكای آنها با گزارش حسابرسی و انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت اتكای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد، که هر بخش در بردارنده ۹ شواهد حسابرسی بوده که با ۴۵ سؤال بسته پاسخ (لیکرتی) مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش تحلیل آماری داده ها با استفاده از نرم افزارهای SPSS 21 و LISREL استفاده شده است نتایج در دو بخش یافته های توصیفی و یافته های استنباطی ارائه شد. در بخش یافته های توصیفی از مقادیر فراوانی، درصد فراوانی، نمودار دایره ای و ستونی چهت توصیف متغیرهای جمعیت شناختی و اصلی استفاده شد. در بخش یافته های استنباطی از آزمون های تی تک نمونه ای و آزمون فریدمن استفاده شد. پایایی ابزار پژوهش با استفاده از روش همسازی درونی و محاسبه آلفای کرونباخ ارزیابی شد. اعتبار با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی و محاسبه بار عاملی (ضریب استاندارد شده) ارزیابی شد. نتایج پژوهش نشان می دهد که مهمترین شواهد دارای ارتباط با درجه قابلیت اتكای شواهد حسابرسی، به ترتیب شواهد حسابرسی عبارتند از روشهای تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه هستند. پژوهش حاضر در پی یافتن ارتباط بین نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتكای آنها برای حسابرسان مستقل در گزارش حسابرسی در دستگاه های دولتی می باشد که موجب جدید و نو بودن پژوهش حاضر شده است.

واژه های کلیدی: شواهد حسابرسی، قابلیت اتكای شواهد حسابرسی، حسابرس مستقل، گزارش حسابرسی، دستگاه های دولتی

^۱- استادیار حسابداری، دانشگاه پیام نور تهران

^۲- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد واحد اصفهان (خوارسگان)

^۳- مریم حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه پیام نور

مقدمه

حسابرسی فرآیندی است منظم و باقاعدۀ جهت جمع‌آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاهای از معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع. نظر به این که، شواهد حسابرسی شالوده اظهارنظر حسابرسی است، ارزش حسابرسی بر مبنای میزان بی‌طرفانه بودن فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد تعیین می‌شود. بی‌طرفانه بودن به عنوان عاری بودن از سوگیری و تضاد منافع تعریف شده است. براساس استانداردهای حسابرسی ایران، لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به اصول بنیادی درستکاری، بی‌طرفی و رفتار حرفه‌ای است. از آنجا که وظیفه حسابرس اعتباربخشی به صورتهای مالی است، این امر مستلزم کیفیت حسابرسی و صلاحیت حسابرسان است. نقش اصلی حسابرس مستقل، اعتمادبخشیدن و اعتباربخشی به صورتهای مالی است. صورتهای مالی مرکز ثقل و محور گزارش‌ها و اطلاعات مالی است. صورتهای مالی ابزار پاسخگویی و تصمیم‌گیری شناخته می‌شود. این صورتها زمانی در تصمیم‌گیری و پاسخگویی مفید واقع می‌شود که قابل اعتماد، شفاف و دارای کیفیت مناسب باشد. طبیعی است که اطلاعات مالی با کیفیت مطلوب، در تصمیم‌گیری‌ها و تخصیص بهینه منابع و کارایی بازار اثر مثبت دارد که خود رشد، توسعه و رفاه اجتماعی را به دنبال دارد. اعتباربخشی، حسابرسی بر اعتبار اطلاعات می‌افزاید؛ زیرا استفاده کنندگان اطمینان می‌یابند که عوامل کنترل کننده بر فرآیند گزارشگری مالی حاکم بوده و سبب بهبود کیفیت اطلاعات شده است. بسیاری استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی، انتظار دارند که حسابرسان تمامی تقلب‌ها و اقدام‌های غیرقانونی را کشف و به عموم اطلاع دهند؛ حال آنکه هدف حسابرسی صورتهای مالی آنست که حسابرس بتواند درباره انطباق صورتهای مالی تهییشده از جنبه‌های بالهمیت و با استفاده از استانداردهای حسابداری، اظهارنظر کند. با در نظر گرفتن این که میزان درخور توجهی از اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان توسط مدیریت بنگاه‌های اقتصادی تهییه، پردازش و گزارش می‌شود، به دست آوردن اطمینان نسبی از کیفیت این اطلاعات، ضروری به نظر می‌رسد. هدف گزارش که محصول نهایی فعالیت حسابرسی است، بهینه کردن گزارشگری مالی از طریق افزودن اعتبار به اطلاعات گزارش شده است؛ اعتباری که بر مبنای شواهد به دست آمده و در نتیجه درخور توجیه است. اگر گزارش حسابرسی توان ارائه نتایج حسابرسی را نداشته باشد، در حقیقت هدف‌های حسابرسی تحقیق نیافته و بنابراین حسابرسی فاقد هرگونه ارزش اقتصادی خواهد بود.

فلینت^۱ (۱۹۸۸) به اهمیت طرح پرسش‌های مناسب توسط حسابرس به منظور اجتناب از فهم نادرست و سایر ایرادهای مرتبط با شواهد شفاهی توجه ویژه‌ای دارد. همچنین وی به عنصری به نام شهود اشاره می‌نماید که می‌تواند به حسابرس در شناسایی وضعیت‌های نامعلوم و غیرمنتظره کمک کند. این عنصر در ارتباط نزدیک با میزان دانش، مهارت و تجربه حسابرس است و در شناسایی شواهد مربوط نقشی انکارناپذیر ایفا می‌کند. کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا^۲ (۱۹۷۳)، از تمایل به خطای احتمالی در مشاهدات حسابرس و کاهش این گونه موارد، به عنوان یکی دیگر از عوامل مرتبط با حسابرس اشاره می‌کند. در نهایت، کاستر و پینکوس^۳ (۱۹۹۶) به معرفی پیش‌بینی شواهد به عنوان عاملی اثربار بر قابلیت اعتماد شواهد می‌پردازد و می‌گوید شواهدی که انتظار پیش‌بینی از آنها وجود ندارد، از مقاعد کنندگی کمتری برخوردارند.

صفرازده و رفیعی^۴ (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان "قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی: رویکردهای مطالعاتی" بیان کرده اند که گردآوری شواهد، جمع و ترکیب آن‌ها در قالب یک مجموعه، ارزیابی قابلیت اعتماد و مقاعد کنندگی مجموعه شواهد، قبل از انجام قضاؤت حروفی الزامی می‌باشد.

پژوهشی با عنوان «نقش روش‌های ارائه مشکلات در فرآیند تصمیم‌گیری حسابسان در روش‌های تحلیلی» توسط بدارد و بیگز^۵ (۱۹۹۹) انجام گرفت. هدف این پژوهش این بود که ببینند، چگونه روش‌های ارائه مسایل می‌تواند حسابسان را به دید بهتری در مورد تبیین احتمالی مغایرت‌ها سوق داده و فرآیند تصمیم‌گیری حسابسان را در روش‌های تحلیلی بهبود بخشد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که دستیابی به یک اظهارنظر موثر در مورد مشکل فرآیند تصمیم‌گیری، رسیدن به فرآیند تصمیم‌گیری موثر و تشخیص اشتباه مورد بررسی در روش‌های تحلیلی، حیاتی است.

ماتز و شرف^۶ (۱۹۶۱) یک فصل از کتاب فلسفه‌ی حسابرسی خود را به مفهوم "شواهد" اختصاص داده اند و بسیاری از نویسندها، جنبه‌های خاصی از موضوع را مد نظر قرار داده‌اند. ترکیب و تجمیع نتایج این پژوهش‌ها با استفاده از یک رویکرد منظم و دارای ساختار، اهمیت بسیار دارد و ما را به پیشرفت علمی در این زمینه رهنمون می‌سازد. همچنین در مورد مدارک مؤید اذعان می‌کنند: «مدارک مؤید بخش ضروری فرآیند حسابرسی به شمار می‌روند، زیرا به حسابرس این اجازه را می‌دهند که برای دفاع از اظهارنظر خود در مورد کیفیت صورتهای مالی حسابرسی شده دلیل بیاورد». در واقع حسابسان با مهارت‌های چندگانه‌ای که در ارتباط با شواهد حسابرسی دارند می‌توانند در مورد محتوای شواهد قضاؤت کنند و در نهایت این شواهد را به منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی به کار گیرند. اظهارنظری که هم مربوط بودن و هم قابل انتکا بودن را در بر می‌گیرد

1. Flint, David

2. American Accounting Association (AAA)

3. Caster, Paul and Pincus, Karen V

4. Bedard, Jean C. and Stanley F. Biggs

5. Mautz, R. K. and Sharaf, Hussein A

هتلی^۱ (۱۹۸۰) بر اهمیت ارزیابی کلی فرایند ایجاد شواهد به منظور قضاوت در خصوص قابلیت اعتماد شواهد تاکید ویژه‌ای دارد. اسکنال^۲ (۱۹۷۸) نیز عنوان می‌کند که شیوه گردآوری داده‌ها و شرایطی که شواهد بر اساس آن تهیه می‌شوند، عوامل مهمی هستند که بر ارزش شواهد اثرگذار می‌باشند. فلینت^۳ (۱۹۸۸) بر دقت و توجه در تهیه شواهد مستند و اهمیت حفظ آنها توجه خاصی دارد. ویندال^۴ (۱۹۶۱) نیز به تلاش‌های لازم توسط دریافت کننده به منظور پردازش تاییدیه‌ها اشاره می‌کند. بنابراین ملاحظه می‌شود که تمامی این عوامل، افزایش قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی را به دنبال دارد.

کینان و اندرسن^۵ (۱۹۷۹) به معرفی مفاهیمی مرتبط در خصوص "کanal انتقال اطلاعات" (صراحت و تمایز بین انواع شواهد) پرداخته اند. آخرین متغیر این دسته، رسمیت ارتباط می‌باشد. آنها عنوان می‌کنند که اطلاعات گردآوری شده از کanal های رسمی در مقایسه با اطلاعات به دست آمده از سایر کanal ها، قابل اعتمادترند.

صفرازده و رفیعی (۱۳۸۹) همچنین در مورد عوامل مرتبط با ترکیب شواهد بیان داشته‌اند که قابلیت اعتماد مجموعه شواهد می‌تواند از طریق افزایش تعداد اجزاء شواهد (افزایش کمیت و تمامیت شواهد) افزایش یابد. همچنین می‌توان از طریق کسب شواهد متقاعد کننده از منابع مستقل مختلف، قابلیت اعتماد شواهد را افزایش بخشید؛ در چنین مواردی قابلیت اعتماد مجموعه شواهد ممکن است از قابلیت اعتماد شواهد منفرد بیشتر باشد. همچنین شواهد ناسازگار می‌تواند منجر به کاهش قابلیت اعتماد شواهد گردد. در چنین مواردی به منظور رفع این ناسازگاری‌ها، به شواهد اضافی نیازمندیم.

همچنین پژوهش‌های تجربی برای دیدگاه عام در رویکردهای کیفی درباره ویژگی‌های شواهد و رابطه آنها با ادعاهای مندرج در گزارش‌های مالی - به ویژه در مورد اطلاعات مربوط - صورت گرفته است. نتایج پژوهش‌های انجام شده حاکی از آن است که حسابرسان با تجربه از توانایی بیشتری در شناسایی اطلاعات مربوط و تمرکز بهتر در استفاده از این اطلاعات برخوردارند (اسمیلیاسکاس و اسمیت، ۱۹۹۰).

حساس یگانه و رحیمیان (۱۳۸۴) در پژوهشی با عنوان «تأثیر تجربه بر استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان» بیان می‌کند که تجربه، تاثیر اطلاعات نامربوط روی قضاوت حسابرسان را کاهش می‌دهد.

ماتز و شرف^۷ (۱۹۶۱) مفهوم استقلال حسابرسی را در سه بعد بیان کرده‌اند، به نظر آنها حسابرس باید در مراحل برنامه‌ریزی، گردآوری و ارزیابی شواهد و گزارشگری این شواهد مستقل باشد. آنها این موضوع را نیز مورد بحث قرار می‌دهند که حسابرسان باید با استقلال شروع کنند، با استقلال انجام دهند و پیام آشکاری

-
1. Hatherly, David J
 2. Schandl, Charles W
 3. Flint, David
 4. Windal, Floyd W
 5. Keenan, Denis and Anderson, John
 1. Smiliauskas, W., and L, Smith
 2. Mautz, R. K. and Sharaf, Hussein A

ارائه کنند مبنی بر این که مستقل هستند. در حقیقت، استقلال باید به عنوان شرایطی در نظر گرفته شود که در تمام مراحل انجام حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی مورد نیاز است. استقلال برای اطمینان استفاده کنندگان ضروری است و باید در تمام مراحل حسابرسی وجود داشته باشد تا اعتبار فرآیند حسابرسی حفظ شود. وجود استقلال پیش‌فرض کیفیت حسابرسی صورتهای مالی است. به عبارت دیگر، با توجه به وظایف حسابرس، استقلال حسابرس یک مفهوم چند‌بعدی است.

از طرفی، نگرانی ناشی از آثار روابط درازمدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی موجب تدوین قوانینی مبنی بر محدود کردن این روابط شده است (لی، ۲۰۰۷).

گول^۳ (۱۹۸۹) طی پژوهشی در کشور مالزی تأثیر چند عامل از جمله رقابت، کمیته حسابرسی صاحبکار و اندازه مؤسسه حسابرسی را بر استقلال حسابرس مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که رقابت میان مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبتی بر استقلال حسابرس داشته اما اندازه مؤسسه حسابرسی دارای تأثیر منفی بوده و کمیته حسابرسی نیز از دیدگاه آزمودنی ها مهم نبود.

آگاسر و دوپنیک^۴ (۱۹۹۱) تأثیر خدمات غیرحسابرسی، حق الزرحمه معوق، اندازه شرکت مورد حسابرسی و شاغل بودن همسر حسابرس در شرکت مورد حسابرسی را بر استقلال حسابرس در سه کشور آمریکا، آلمان و فیلیپین مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که به جز حق الزرحمه معوق سایر عوامل تأثیر تعیین کننده ای بر استقلال حسابرس ندارند.

تئوه و لیم^۵ (۱۹۹۴) طی پژوهشی در کشور مالزی تأثیر چند عامل از جمله کمیته حسابرسی صاحبکار بر استقلال حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که از دیدگاه حسابرسان مستقل و حسابداران شاغل در شرکت های تولیدی وجود کمیته حسابرسی صاحبکار بر استقلال حسابرس تأثیر افزاینده دارد.

کاتاناک و واکر^۶ (۱۹۹۹) مدلی معرفی کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس است. این عوامل عبارتند از: اجرای حرفاخی (استقلال، عینیت، مراقبت حرفة ای، تضاد منافع و قضاوت) و توانایی های حسابرس (دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) می‌باشند.

رهنمودهای کیفیت حسابرسی^۷ (۲۰۰۴) کیفیت را مرتبط با چند ویژگی ذاتی و اصلی حسابرسی می‌دانند می‌دانند که بی‌طرفی یکی از این ویژگی هاست:

بی‌طرفی - آیا حسابرسی به صورت منصفانه و به دور از تبعیض انجام شده است؟ آیا حسابرس ارزیابی ها و نظرات خود را بر مبنای حقیقت و تحلیل های صحیح انجام داده است؟

3. Li, D

4. Gul F.A

5. Agaser, G.M., and T. S. Doupnik

1. Teoh H.Y., and Ch. Lim

2. Cantach A.H. Jr. and P.L. Walker

3. Guidelines on Audit Quality

آن دسته از صورتهای مالی که توسط مدیریت شرکت تهیه و قبل از حسابرسی یا بررسی حسابرسان مستقل به استفاده کنندگان خارج از شرکت ارائه می‌شود، اعتبار کمی دارد، صورتهای مالی حسابرسی نشده به دلایل مختلف از قبیل اشتباها تصادفی، تخطی از اصول حسابداری، تعصب ناگاهانه و تحریف عمدی، بسیار کمتر از صورتهای مالی حسابرسی شده قابل اتكا می‌باشد. از طرف دیگر با توجه به موارد قانونی ذکر شده در ذیل نقش حسابرسی در زمینه مالیات‌ها و تعیین درآمد مشمول مالیات حائز اهمیت می‌باشد (کمیته بررسی و تدوین دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۷۳، ۱۴۲).

واتر و زیمرمن (1983) برای دفاع از این نظریه که حسابرسان در بازار سرمایه از شهرت حرفه‌ای خود دفاع می‌کنند، به نمونه‌های تاریخی استناد کرده‌اند. شهرت انگیزه‌ای برای حفظ استقلال حسابرسان است. به هر حال، انگیزه کسب شهرت ساز و کار خود ناظارتی برای حفظ استقلال است.

پژوهش‌های انجام شده در زمینه تخصص حسابرسان بیانگر آن است که بین نوع صنعتی که حسابرسان در حسابرسی آن تبحر دارند و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به عبارت دیگر، حسابرسانی که در صنعت موردنظر تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در یک صنعت کسب دهد، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند. برای نمونه، بنیتو آراندا^۳ (۲۰۰۰) نشان داد که حسابرسان با تخصص ویژه در حسابرسی صنعت خاص، به دو دلیل عمدۀ از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند. اول، آشنایی بیشتر با مسائل و مشکلات حسابداری و حسابرسی آن صنایع به دلیل اجرای مدام حسابرسی دوم، انگیزه برای کسب و حفظ شهرت در حسابرسی آن گروه خاص از صنایع.

ارزش نهایی فعالیت حسابرسی در کمک به استفاده کننده برای تشخیص کیفیت اطلاعات دریافت شده است، از این رو استفاده کنندگان اطلاعات باید صلاحیت حسابرس را پذیرفته تا به اظهار نظر او اعتماد کنند و در شرایطی که اطمینان استفاده کنندگان جلب نشود، هدف‌های حسابرسی به صورت کامل تحقق نمی‌یابد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹)

فلاح دوست (۱۳۸۳) به بررسی اثر گزارش‌های حسابرسی بر کیفیت صورتهای مالی شرکت‌های دولتی پرداخت. در این پژوهش سودمندی اثر گزارش‌های حسابرسی بر ارتقا کیفیت صورتهای مالی شرکت‌های دولتی از دیدگاه مدیران و کارشناسان امور مجامع شرکت‌های دولتی (استفاده کنندگان از صورتهای مالی برای هدف‌های تصمیم‌گیری) بررسی و نتایج پژوهش نشان می‌دهد که از نظر مدیران و کارشناسان امور مجامع شرکت‌های دولتی گزارش‌های حسابرسی بر ارزش اطلاعات تهیه شده بوسیله فرآیند حسابداری موثرند و کیفیت اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی شرکت‌های دولتی موثر است و باعث ارتقای آن می‌

4. Watts, Zimmerman
1. Benito Arrunada

شود.

محصول نهایی حسابرس مستقل، یک اظهارنظر صریح حرفه‌ای است که نسبت به مطلوبیت صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بالهمیت در انطباق با اصول استانداردهای حسابداری انجام می‌شود. اظهارنظر به نتیجه‌گیری و نظر صریح درباره مجموعه صورتهای مالی گفته می‌شود (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۶).

حساب یگانه و خالقی (۱۳۸۳) به بررسی فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد، تفاوت معناداری بین فاصله انتظاراتی حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل وجود دارد.

آن دسته از صورتهای مالی که توسط مدیریت شرکت تهیه و قبیل از حسابرسی یا بررسی حسابرسان مستقل به استفاده کنندگان خارج از شرکت ارائه می‌شود، اعتبار کمی دارد، صورتهای مالی حسابرسی نشده به دلایل مختلف از قبیل اشتباهات تصادفی، تخطی از اصول حسابداری، تعصب ناآگاهانه و تحریف عمدى، بسیار کمتر از صورتهای مالی حسابرسی شده قابل اتكا می‌باشد. از طرف دیگر با توجه به موارد قانونی نقش حسابرسی در زمینه مالیات‌ها و تعیین درآمد مشمول مالیات حائز اهمیت می‌باشد (کمیته بررسی و تدوین دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۷۳، ۱۴۲).

بارلت ۱ (۱۹۹۳) استقلال واقعی را به عنوان «فقدان گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد» تعریف کرده است. بنابراین استقلال واقعی با بیطرفي، و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد.

صفرازده و رفیعی (۱۳۸۹) در پژوهش خود دریافتند که در حوزه حسابرسی، "شواهد" از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند زیرا شواهد، پشتونهای برای تمامی انواع تصمیمات حسابرس به شمار می‌روند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۱) بند ۱۷ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، تجدیدنظر شده (۱۳۹۱) برای دستیابی به اطمینان معقول، حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، جمع‌آوری کند به‌گونه‌ای که بتواند به نتایج معقولی که مبنای اظهارنظر قرار می‌گیرد، دست یابد.

۲- روش پژوهش

در این پژوهش با توجه به ماهیت موضوع پژوهش از روش پژوهش پیمایشی استفاده شده است. از نظر درجه کنترل و نوع نظارت، این پژوهش در زمرة پژوهش‌های میدانی قرار دارد. چرا که پژوهشگر متغیرها را در حالت طبیعی آنها بررسی می‌کند.

جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل کلیه حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات

1. Bartlett, R.W

حسابرسی در پست های سازمانی شریک یا مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس می باشد. با توجه به این که حجم جامعه آماری(حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی) در این پژوهش نامشخص است، بنابراین حجم نمونه به کمک رابطه زیر تعیین شده است: رابطه (۱)

$$n = \frac{z_{1-\frac{\alpha}{2}}^2 pq}{d^2}$$

$n =$ حجم نمونه آماری

$d =$ اشتباہ قابل قبول در برآورد مقدار کل یا میانگین صفت مورد بررسی (کران خطأ)

$\alpha =$ سطح معنی داری که معمولاً برابر 0.05 در نظر گرفته می شود و در این صورت: $z_{1-\frac{\alpha}{2}} = 1.96$

$p =$ نسبت (درصد اهمیت) وجود صفت در جامعه آماری 50%

$q =$ نسبت عدم وجود صفت در جامعه آماری 50%

با در نظر گرفتن 50% و 50% حجم نمونه مورد نیاز به صورت زیر برآورد می شود:

رابطه (۲)

$$n = \frac{(1.96)^2 * 0.50 * 0.50}{(0.07)^2} = 196$$

روش نمونه گیری در پژوهش حاضر، روش تصادفی ساده است به گونه ای که در آن هر کدام از اعضای جمعیت دارای احتمال بالاتر از صفر برای انتخاب شدن است؛ و احتمال پیوستن به نمونه برای همه اعضای جامعه آماری وجود دارد. به کمک این روش تعداد ۳۹۴ نفر از جامعه مورد نظر انتخاب و مورد بررسی قرار گرفتند که از میان آنان تعداد ۲۶۹ نمونه نهایی انتخاب و پرسشنامه بین آنان توزیع شد که در نهایت ۲۲۷ پرسشنامه جمع آوری گردید که از این تعداد ۲۰۰ پرسشنامه سالم بود و در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفت، که این تعداد نمونه در مجموع بیشتر از اندازه نمونه تعیین شده است.

حداکثر مقدار سطح اطمینان در این پژوهش نیز 95% در نظر گرفته شده است، به عبارت دیگر حداکثر سطح خطای آلفا جهت آزمون فرضیه ها 0.05 است. سطح خطای آلفا، خداکثر احتمال رد اشتباہ فرض صفر است که پژوهشگر حاضر به پذیرش آن است. این معیار در کنار مقدار P برای تعیین معنی دار بودن یک آماره از نمونه به کار می رود (آردان، ۱۳۸۷: ۱۲۳).

در پژوهش حاضر متغیرها بر اساس نقشی که بر عهده دارند شامل متغیر مستقل و وابسته می باشد. متغیر مستقل شواهد حسابرسی(سندرسی، ردیابی، دریافت تاییدیه، آزمون انقطاع زمانی، پرس و جو، محاسبه مجدد، مشاهده عینی، روشهای تحلیلی و تاییدیه مدیران) و متغیر وابسته درجه قابلیت اتکای آنها می باشد. از آنجایی که پرسشنامه استاندارد شده ای جهت بررسی موضوع وجود نداشت، لذا به منظور جمع آوری اطلاعات لازم جهت انجام پژوهش، پرسشنامه ای متناسب با نیازهای اطلاعاتی پژوهش و مطابق با مبانی

نظری و پژوهش های موجود و برای بررسی فرضیه های پژوهش از پرسشنامه پژوهشگر ساخته استفاده شده است. این پرسشنامه شامل پنج بخش که با ۴۵ سؤال بسته پاسخ (لیکرتی) مورد بررسی قرار گرفت:

- ۱ نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت انتکای حسابرسان مستقل
- ۲ درجه بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی
- ۳ میزان درجه قابلیت انتکای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی
- ۴ انواع شواهد حسابرسی و قابلیت انتکای آنها با گزارش حسابرسی و
- ۵ انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت انتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد.

به منظور برآورده میزان روایی پرسشنامه و سوالات مطرحه در آن، از نظر خبرگان، کارشناسان و اساتید مسلط به موضوع پژوهش و پرسشنامه استفاده می شود. اعمال نظر و اصلاحات خبرگان و اساتید، پژوهشگر را از روایی پرسشنامه و تطابق موضوع با سوالات و قابلیت استفاده و به جا بودن سوالات مطرحه مطمئن ساخته و مشخص خواهد نمود که سوالات پرسشنامه تا چه اندازه قدرت توضیح دهنده مدل و آزمون فرضیات را خواهند داشت. به این منظور ابتدا پرسشنامه اولیه تهیه شد، و به متخصصان و اساتید ارائه گردید متخصصان حسابرسی سوالات و تطابق موضوع با سوالات و قابلیت استفاده و به جا بودن سوالات مطرحه بررسی کردند و سوالاتی را حذف و اضافه کردند و در نهایت بعد از اصلاحات لازم، پرسشنامه مورد تأیید اساتید و متخصصان حسابرسی و حسابداری قرار گرفت. نتایج نظرات متخصصان و اساتید نشان داد که این پرسشنامه از روایی محتوایی مطلوبی برخوردار است.

برای بررسی سوالات نظرسنجی و لیکرتی با فواصل یکسان بیشتر از روش آلفا کرونباخ استفاده شد. بنابراین برای بررسی پایایی این پرسشنامه هم از این روش استفاده شده است. آزمون پایایی به روش آلفای کرونباخ بر روی متغیرهای اصلی پژوهش صورت گرفت و با توجه به اینکه پایایی فراتر از ۰/۷۰ مطلوب است، بررسی مقادیر پایایی متغیرها و پایایی ابعاد نشان داد که مقدار آلفای کرونباخ اکثر متغیرها بیشتر از ۰/۷۰ است. پایایی متغیر درجه بندی انواع شواهد حسابرسی کمتر از ۰/۶۸ است اما چون نزدیک به ۰/۷۰ است با کمی تساهله مورد تأیید قرار می گیرد.

برای برآورده ضرایب اعتبار پرسشنامه از فرمول آلفای کرونباخ ۹ استفاده شد. با توجه به نتایج جدول زیر می توان گفت که پرسشنامه شواهد حسابرسی و درجه قابلیت انتکای حسابرسان مستقل و زیر مقیاس های آن از پایایی بالایی برخوردار است.

جدول شماره ۱-۳

بررسی میزان پایایی به روش همسازی درونی (آلفای کرونباخ)

متغیر ها	تعداد سوال	آلفای کرونباخ
----------	------------	---------------

۰/۸۰	۹	درجه قابلیت انتکای حسابرسان مستقل
۰/۶۸	۸	درجه بندی انواع شواهد حسابرسی
۰/۷۲	۹	درجه قابلیت انتکای شواهد حسابرسی
۰/۷۶	۹	گزارش حسابرسی
۰/۷۶	۹	هزینه و منفعت کسب شواهد
۰/۹۳	۴۴	کل پرسشنامه

در این پژوهش تحلیل آماری داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS 21 و LISREL استفاده شده است. نتایج در دو بخش یافته‌های توصیفی و یافته‌های استنباطی ارائه شد. در بخش یافته‌های توصیفی از مقادیر فراوانی، درصد فراوانی، نمودار دایره ای و ستونی جهت توصیف متغیرهای جمعیت شناختی و اصلی استفاده شد. در بخش یافته‌های استنباطی از آزمون های تی تک نمونه ای و آزمون فریدمن استفاده شد. پایابی ابزار پژوهش با استفاده از روش همسازی درونی و محاسبه آلفای کرونباخ ارزیابی شد. اعتبار با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی و محاسبه بار عاملی (ضریب استاندارد شده) ارزیابی شد.

فرضیه‌های پژوهش:

- بین نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت انتکای حسابرسان مستقل دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد (فرضیه اصلی).
- بین درجه بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد.
- بین میزان درجه قابلیت انتکای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی در دستگاه‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.
- بین انواع شواهد حسابرسی و قابلیت انتکای آنها با گزارش حسابرسی در دستگاه‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.
- بین انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت انتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد برای ارائه گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

۳- یافته‌ها و نتایج پژوهش

نتایج بدست آمده از پاسخ‌های بخش اول پرسشنامه‌ها و بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی آزمودنی‌ها نشان می‌دهد ۸۵ درصد از پاسخگویان مرد و ۱۵ درصد زن هستند. از نظر پست سازمانی نیز ۹ درصد افراد شریک یا مدیر ارشد هستند، ۴۷ درصد مدیر یا حسابرس سرپرست و ۴۴ درصد حسابرس ارشد یا

حسابرس هستند. رشته تحصیلی اکثر پاسخگویان (۸۶/۵ درصد) حسابداری است. ۵/۵ درصد در رشته مدیریت، ۶/۵ درصد در رشته اقتصاد و ۱/۵ درصد در سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند. این نشان میدهد که تقریباً تمام نیروهای به کار گرفته شده در مؤسسات حسابرسی از رشته حسابداری می‌باشند. میزان تحصیلات اکثر پاسخگویان (۶۲/۵ درصد) کارشناسی ارشد است. ۲/۵ درصد افراد میزان تحصیلات آنها کاردانی و ۳۵ درصد افراد میزان تحصیلات پاسخگویان کارشناسی است. سوابط خدمت ۱۹ درصد افراد بین ۱ تا ۵ سال، ۲۴/۵ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال، ۲۱/۵ درصد بین ۱۰ تا ۱۵ سال و ۳۵ درصد بیش از ۱۵ سال است. که انتظار می‌رود نتایج پژوهش بیشتر تحت تأثیر این دو سطح تحصیلات باشد.

جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t تک نمونه‌ای زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که یک نمونه از جامعه داشته باشیم و می‌خواهیم میانگین آن را با یک حالت معمول یا استاندارد و یا حتی با یک عدد فرضی و مورد انتظار مورد مقایسه کنیم. در این آزمون ما میانگین نمونه را با مقدار ۳ که مقدار متوسط است مورد مقایسه قرار می‌دهیم. چنانچه مقدار هر کدام از متغیرها بیشتر از ۳ باشد و دارای اختلاف معنی‌داری با این مقدار مفروض باشد، نشان از وجود رابطه بین دو متغیر دارد و در نتیجه فرضیه پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد. هر چقدر میانگین متغیرها بزرگ‌تر از مقدار تعیین شده ۳ باشد نشان از رابطه بیشتر دو متغیر دارد متغیر دارد. در این قسمت نتایج تحلیلی فرضیات، به تفکیک گزارش می‌شود.

فرضیه اول: بین نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتكای حسابرسان مستقل دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که بین نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتكای حسابرسان مستقل دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد ($P < 0.001$). سطح معنی‌داری به دست آمده کمتر از مقدار 0.001 است و بدین معناست که از جنبه آماری بین نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتكای حسابرسان مستقل دستگاه‌های دولتی رابطه وجود دارد. میانگین به دست آمده برابر با 3.42 است که دارای تفاوت معنی‌داری با عدد 3 است. در نتیجه فرضیه پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. که نتایج این پژوهش با نتایج مطالعات هتلی (۱۹۸۰)، صفرزاده و رفیعی (۱۳۸۹) و گیز (۱۹۹۷) و ویندال (۱۹۶۱) و همچنین تالیفات مائز و شرف (۱۹۶۱) همسو می‌باشد. بر اساس بند 9 استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده شماره ۵۰۰ ، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۴)، بیان می‌دارد قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی متاثر از منبع و ماهیت آن است و به شرایط کسب شواهد نیز بستگی دارد. قواعد کلی درباره قابلیت اعتماد انواع مختلف شواهد حسابرسی می‌تواند مطرح شود، اما این قواعد همواره با استثناهای مهمی همراه است. حتی در مواردی که شواهد حسابرسی از منابع مستقل برون‌سازمانی کسب می‌شود، شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که بر قابلیت اعتماد اطلاعات کسب

شده، اثر گذارد. برای مثال، شواهد حسابرسی کسب شده از یک منبع مستقل برون‌سازمانی در شرایطی که آن منبع، از موضوع مورد نظر آگاه نیست نمی‌تواند شواهد قابل اعتمادی باشد..

فرضیه دوم: بین درجه‌بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد.

نتایج بهدست آمده از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد، که بین نوع درجه‌بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد ($P < 0.001$). سطح معنی‌داری بهدست آمده کمتر از مقدار 0.001 است و بدین معناست که از جنبه آماری بین درجه‌بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه وجود دارد. میانگین بهدست آمده برابر با 3.24 است که دارای تفاوت معنی‌داری با عدد 3 است. در نتیجه فرضیه دوم پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. که نتایج این پژوهش با نتایج مطالعات صفرزاده و رفیعی (۱۳۸۹) و ویندال (۱۹۶۱) و همچنین تالیفات ماتز و شرف (۱۹۶۱) و کاستر و پینکوس (۱۹۹۶) همسو می‌باشد. بر اساس بند $13-z$ ، استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده شماره 200 ، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۱)، اطلاعات مورد استفاده توسط حسابرس برای دستیابی به نتایجی که مبنای اظهارنظر وی قرار می‌گیرد شواهد حسابرسی نام دارد. شواهد حسابرسی شامل اطلاعات موجود در سوابق حسابداری مبنای تهیه صورتهای مالی و سایر اطلاعات است.

فرضیه سوم: بین میزان درجه قابلیت اتكای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی در دستگاه‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج بهدست آمده از آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد، که بین میزان درجه قابلیت اتكای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی در دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد ($P < 0.001$). سطح معنی‌داری بهدست آمده کمتر از مقدار 0.001 است و بدین معناست که از جنبه آماری بین میزان درجه قابلیت اتكای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی در دستگاه‌های دولتی رابطه وجود دارد. میانگین بهدست آمده برابر با 3.26 است که دارای تفاوت معنی‌داری با عدد 3 است. در نتیجه فرضیه سوم پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. که نتایج این پژوهش با نتایج مطالعات حسامی یگانه (۱۳۸۵)، بدارد و بیگز (۱۹۹۹)، ویندال (۱۹۶۱) و همچنین تالیفات ماتز و شرف (۱۹۶۱) همسو می‌باشد. بر اساس بند 14 استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده شماره 500 ، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۴). حسابرس برای رسیدن به اظهارنظر حسابرسی، همه اطلاعات موجود را رسیدگی نمی‌کند، زیرا عموماً می‌تواند با استفاده از روش‌های نمونه‌گیری و سایر روش‌های انتخاب اقلام برای آزمون نیز به نتیجه برسد. همچنین، حسابرس عموماً ناگزیر است بر شواهدی اتكا کند که مت怯اعده‌کننده است و نه قطعی؛ از این رو، حسابرس برای کسب اطمینان معقول، با شواهدی که مت怯اعده‌کننده نباشد، قانع نمی‌شود. حسابرس

برای ارزیابی کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و در نتیجه، کافی و مناسب بودن آن به عنوان پشتونه اظهارنظر حسابرسی، از قضاوت حرفای استفاده می‌کند و تردید حرفای را به کار می‌گیرد.

فرضیه چهارم: بین انواع شواهد حسابرسی و قابلیت اتکای آنها با گزارش حسابرسی در دستگاههای دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که بین انواع شواهد حسابرسی و قابلیت اتکای آنها با گزارش حسابرسی در دستگاههای دولتی ارتباط معناداری وجود دارد ($P < 0.001$). سطح معنی‌داری به دست آمده کمتر از مقدار 0.001 است و بدین معناست که از جنبه آماری بین انواع شواهد حسابرسی و قابلیت اتکای آنها با گزارش حسابرسی در دستگاههای دولتی رابطه وجود دارد. میانگین به دست آمده برابر با $3/21$ است که دارای تفاوت معنی‌داری با عدد 3 است. در نتیجه فرضیه چهارم پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. که نتایج این پژوهش با نتایج مطالعات توبا و همکاران (۱۹۷۵)، اسکنдал (۱۹۷۸)، صفرزاده و رفیعی (۱۳۸۹) و ویندال (۱۹۶۱) و همچنین تالیفات ماتز و شرف (۱۹۶۱) و استیفنز (۲۰۰۳) همسو می‌باشد. بر اساس بند 17 استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده شماره ۲۰۰ ، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۱) برای دست‌یابی به اطمینان معقول، حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، جمع‌آوری کند به‌گونه‌ای که بتواند به نتایج معقولی که مبنای اظهارنظر قرار می‌گیرد، دست‌یابد.

فرضیه پنجم: بین انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت اتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد برای ارائه گزارش حسابرسی دستگاههای دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که بین انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت اتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد برای ارائه گزارش حسابرسی دستگاههای دولتی ارتباط معناداری وجود دارد ($P < 0.001$). سطح معنی‌داری بدست آمده کمتر از مقدار 0.001 است و بدین معناست که از جنبه آماری بین انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت اتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد برای ارائه گزارش حسابرسی دستگاههای دولتی رابطه وجود دارد. در نتیجه فرضیه پنجم پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. میانگین به دست آمده برابر با $3/22$ است که دارای تفاوت معنی‌داری با عدد 3 است. که نتایج این پژوهش با نتایج مطالعات کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی همسو می‌باشد. بر اساس بند 13 استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده شماره ۵۰۰ ، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۴) بیان می‌دارد که حسابرس رابطه هزینه کسب شواهد حسابرسی را با سودمندی اطلاعات حاصل از آن، مورد توجه قرار می‌دهد. اما، دشواری کسب شواهد یا هزینه آن، به خودی خود، مبنای معتبر برای حذف یک روش حسابرسی بدون جایگزین نمی‌باشد.

رتبه‌بندی کلی انواع شواهد حسابرسی

از آزمون فریدمن جهت اولویت‌بندی (رتبه‌بندی) ۹ شاهد حسابرسی استفاده شد و نتایج در جدول ۱-۴ آمده است. مطابق با یافته‌ها می‌توان اینرا کرد که با توجه به مقدار کای اسکوئر (Chi Square) که برابر با ۲۴۲.۳۸ شده است. و در سطح خطای کمتر ۰/۰۱ معنی‌دار است، بین ۹ شاهد حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد و پاسخگویان در ۹ شاهد حسابرسی رتبه‌بندی متفاوتی دارند.

مقایسه میانگین رتبه‌ها (جدول ۱-۴) نشان می‌دهد که روش‌های تحلیلی دارای بالاترین رتبه در میان شواهد حسابرسی دیگر بوده و میانگین رتبه آن برابر با ۶/۴۷ بودست آمده است. بعد از آن متغیر مشاهده عینی با میانگین رتبه ۶/۳۸ قرار دارد و رتبه سوم در میان شواهد حسابرسی، مربوط متغیر دریافت تاییدیه (برون‌سازمانی) با میانگین رتبه ۶/۰۸ است. نتایج بدین معناست که مهمترین شواهد حسابرسی، به ترتیب شواهد حسابرسی روش‌های تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه است.

جدول شماره ۱-۴

رتبه‌بندی کلی شواهد حسابرسی

متغیرها	میانگین رتبه
روش‌های تحلیلی	۶.۴۷
مشاهده عینی	۶.۳۸
دریافت تاییدیه (برون‌سازمانی)	۶.۰۸
محاسبه مجدد	۴.۷۴
ردیابی	۴.۵۲
تاییدیه مدیران	۴.۵۱
آزمون انقطاع زمانی (CUT OFF)	۴.۴۶
سندرسی	۴.۱۵
پرس‌وجو	۳.۷۰

۴- نتیجه گیری

پژوهش حاضر به منظور بررسی میزان درجه قابلیت انتکای حسابرسان مستقل بر انواع شواهد حسابرسی برای ارائه نوع گزارش حسابرسی در دستگاه‌های دولتی انجام شده است. در این پژوهش انواع شواهد حسابرسی که شامل: سندرسی، ردیابی، دریافت تاییدیه، آزمون انقطاع زمانی، پرس‌وجو، محاسبه مجدد، مشاهده عینی، روش‌های تحلیلی و تاییدیه مدیران مورد بررسی قرار گرفته است.

اطلاعات استخراج شده از پاسخ به سوالات عمومی پرسشنامه، مربوط به خصوصیات فردی آزمودنی‌ها، نشان می‌دهد که اکثریت پاسخ‌دهندگان از نیروهای متخصص و آشنا به حسابرسی و حسابداری هستند.

بنابراین با توجه به یافته‌های پژوهش، اتکا به پاسخ‌های این افراد به سؤال‌های پرسشنامه پژوهش مبنای اصلی علمی لازم برای بررسی میزان اتکای حسابرسان مستقل بر انواع شواهد حسابرسی را فراهم می‌کند. تحلیل توصیفی داده‌های بهدست آمده از سؤال‌های تخصصی پرسشنامه نشان می‌دهد که آزمودنی‌ها در اکثر موارد برای پاسخ به سؤالات پرسشنامه، گزینه‌های ۶۰٪/۸۰٪ و ۸۰٪/۱۰۰٪ را انتخاب کردند. بنابراین می‌توان گفت از شواهد حسابرسی و ارتباط آنها با درجه قابلیت اتکای حسابرسان مستقل (فرضیه اصلی)، روشهای تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه به عنوان شواهد حسابرسی دارای بیشترین درصد فراوانی در دو گزینه ۶۰٪/۸۰٪ و ۸۰٪/۱۰۰٪ هستند.

همان‌گونه که در فصل چهارم اشاره شد تجزیه و تحلیل پاسخ سؤال‌های مربوط به میزان درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی نشان می‌دهد که مهمترین شواهد دارای ارتباط با درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی، بهترین شواهد حسابرسی عبارتند از روشهای تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه هستند.

-۵- پیشنهادات اجرایی

با توجه به مطالعات صورت گرفته در فرایند پژوهش و نتایج بدست آمده می‌توان پیشنهاداتی را برای قابلیت اعتماد بیشتر شواهد حسابرسی در گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارائه کرد که اهم این موارد به شرح زیر می‌باشد :

- ۱- به منظور درجه‌بندی قابلیت اتکای حسابرسان مستقل ، مهمترین نوع شواهدی که حسابرسان باید به آنها بیشتر اتکا کند بهترین شواهدی تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه هستند و حسابرسان بهتر است این درجه‌بندی قابلیت اعتماد شواهد را در جمع‌آوری شواهد مورد توجه خاصی قرار دهند.
- ۲- به منظور رتبه‌بندی انواع شواهد حسابرسی، مهمترین نوع شواهد برای حسابرسان مستقل باید بهترین مشاهده عینی، دریافت تاییدیه (برون‌سازمانی) و ردیابی هستند و بر همین اساس این نوع از شواهد برای حسابرسان مستقل از اهمیت بیشتری برای حسابرسان برخوردار می‌باشد.
- ۳- به منظور درجه‌بندی قابلیت اتکای شواهد حسابرسی برای حسابرسان مستقل، مهمترین نوع شواهدی که حسابرسان می‌تواند به آنها بیشتر اتکا کند بهترین شواهد حسابرسی مشاهده عینی، روشهای تحلیلی و دریافت تاییدیه باشدند.
- ۴- به منظور رتبه‌بندی انواع شواهد حسابرسی برای ارائه گزارش حسابرسی، مهمترین نوع شواهدی که حسابرسان برای گزارش حسابرسی آنها را مد نظر خود قرار دهند بهترین شواهد حسابرسی مشاهده عینی، روشهای تحلیلی و دریافت تاییدیه باشند و بنابراین برای حسابرسان اهمیت دارد که این رتبه‌بندی را مورد توجه خود قرار دهند .
- ۵- به منظور درجه‌بندی انواع شواهد حسابرسی که دارای بیشترین درجه هزینه و منفعت کسب شواهد برای حسابرسان مستقل هستند، بهترین شواهدی تحلیلی، دریافت تاییدیه و مشاهده عینی هستند و به همین جهت حسابرسان باید این اولویت‌بندی را در کسب شواهد در نظر بگیرند.

پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

طی هر پژوهشی، پژوهشگر ابعاد گستردگر و تازه‌تری از موضوع را کشف می‌نماید که خود می‌تواند نقطه آغازینی برای پژوهش‌های بعدی شود. پاره‌ای از پیشنهادات به شرح زیر است :

بررسی تاثیر میزان انتکای حسابرسان به تفکیک انواع شواهد حسابرسی در گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار.

بررسی تاثیر انواع شواهد حسابرسی بر انواع گزارش حسابرسی مقبول، مشروط، مردود و عدم اظهارنظر.

بررسی درجه قابلیت انتکای شواهد حسابرسی بر انواع گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار.

بررسی درجه قابلیت انتکای شواهد حسابرسی بر انواع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی.

بررسی تاثیر هزینه و منفعت کسب شواهد حسابرسی بر انواع گزارش حسابرسی مقبول، مشروط، مردود و عدم ظهارنظر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار.

موانع و محدودیت‌های پژوهش

هر پژوهشی همواره با مشکلات و محدودیت‌هایی روبرو می‌شود و از محدودیت‌های این پژوهش می‌توان عوامل زیر را ذکر کرد :

۱- نارسایی مرتبط با روش پژوهش درباره استفاده از پرسشنامه کتبی که دلیل آن محدودیت‌های ذاتی این ابزار اندازه‌گیری و انتکای نتایج پژوهش به نظرات افراد می‌باشد.

۲- عدم رغبت کافی برای افراد مورد پژوهش برای پاسخگویی به سؤالات که کاملاً تخصصی طرح شده است به عنوان یکی از عامل‌های محدودیت تلقی می‌شود

۳- عدم همکاری نمونه آماری، به طوری که پس از چندین بار ارسال پرسشنامه ، سرانجام تعداد پرسشنامه‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل دریافت شد.

۴- نتایج پژوهش تنها به گروه‌های شاغل در سازمان حسابرسی و سایر حسابرسانی که ویژگی حسابدار رسمی را دارند و به حسابرسی دستگاه‌های دولتی می‌پردازند ، قابل تعمیم است.

۵- نارسایی مرتبط با روش پژوهش درباره استفاده از پرسشنامه کتبی که دلیل آن محدودیت‌های ذاتی این ابزار اندازه‌گیری و انتکای نتایج پژوهش به نظرات افراد می‌باشد.

فهرست منابع

۱. آردان، تیمoto اس (۱۳۸۷). آمار به زبان ساده در پژوهش های آموزشی، روانشناسی و علوم اجتماعی، ترجمه عبدالوهاب خادمی شمامی، تهران: نشر نی.
۲. حافظنیا، محمد رضا (۱۳۸۳). مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، سمت، چاپ دهم، تهران.
۳. حبیب پور، کرم و صفری شالی، رضا (۱۳۸۸). راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی، تهران: لویه، متفکران.
۴. حساس یگانه، یحیی و مقصودی (۱۳۸۹). تاثیر آینین رفتار حرفه ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، مجله حسابدار رسمی، شماره ۹.
۵. حساس یگانه یحیی، خالقی بایگی احمد. فاصله انتظاری بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل. فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۳: ۲۹-۳۵؛ ۴۴-۴۶.
۶. حساس یگانه یحیی، فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۸۴.
۷. دانایی فرد، حسن، الوانی، سیدمهدي و آذر، عادل (۱۳۸۳). روش شناسی پژوهش کمی در مدیریت: رویکردی جامع، انتشارات صفار- اشراقی، چاپ اول.
۸. دلاور، علی (۱۳۸۰). مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، انتشارات رشد، تهران.
۹. حساس یگانه یحیی، رحیمیان، نظام الدین و توکل نیا، اسماعیل. بررسی تاثیر تجربه روی استفاده از شواهد نامریوط در قضاوت حسابرسان. مجله حسابدار، شماره ۱۷۰، اسفند ۱۳۸۴: ۱۰-۷.
۱۰. صفرزاده م ح، رفیعی ا (۱۳۸۹). قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی: رویکردهای مطالعاتی، مجله دانش حسابرسی، دوره جدید. سال دهم، شماره ۲ پاییز ۸۹-۹۲.
۱۱. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی شماره ۲۰۰، اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، تجدید نظر شده ۱۳۹۱، تهران، سازمان حسابرسی.
۱۲. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی شماره ۵۰۰، شواهد حسابرسی، تجدیدنظر شده ۱۳۸۵، تهران، سازمان حسابرسی.
۱۳. کمیته فنی سازمان حسابرسی. ۱۳۷۷، استانداردهای حسابرسی ، تهران، سازمان حسابرسی، ۱۲۴.
۱۴. مقصودی، امید، حساس یگانه، یحیی، تاثیر آینین رفتار حرفه ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، فصلنامه حسابداری و حسابرسی، شماره ۹ (پیاپی ۲۱)، بهار ۱۳۸۹ (۲).
۱۵. میز، لاورنس اس و گامست، گلن و گارینو، اجی (۱۳۹۱). پژوهش چند متغیری کاربردی (طرح و تفسیر)، ترجمه حسن پاشا شریفی و دیگران، تهران: رشد.
۱۶. نایبی، هوشنگ (۱۳۸۸). آمار توصیفی برای علوم اجتماعی، تهران: سمت.
۱۷. نیکخواه آزاد علی، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۹.
۱۸. نیکخواه آزاد، علی (برگردانده). مفاهیم بنیادی حسابرسی، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۲۱.

- 2- Agaser, G.M., and T. S. Doupnik, (1991), "Perceptions of Auditor Independence: A Cross-cultural Study", International Journal of Accounting. 6: 220 – 237.
- 3- Bartlett, R.W. (1993), "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept", Accounting, Auditing and Accountability Journal. 6(2): 52- 67.
- 4- Bedard, Jean C. and Stanley F. Biggs. (1999). *the Role of Problem Representation Shifts In Auditor Decision Processes in Analytical Procedures*, Journal of Practice & Theory, 18, 1
- 5- Cantach A.H. Jr. and P.L. Walker (1999) A Descriptive and Normative View. The Illinois Auditing Symposium. "The international debate over Mandatory Auditor Rotation: A conceptual Research Framework".Journal Of International Accounting, Auditing & Taxation.8 (1), pp.43-66
- 6- Caster, Paul and Pincus, Karen V. (1996), "An Empirical Test of Bentham's Theory of the Persuasiveness of Evidence", Auditing: A Journal of Practice & Theory, pp. 1-22.
- 7- Flint, David (1988). *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, Hound mills.
- 8- Gibbs, E. (1997); "A General Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory: A Comment", The Accounting Review, pp: 751-758.
- 9- Gul F.A. (1989), "Bankers Perceptions of Factors Affectig Auditor Independence", Accounting, Auditing & Accountability Gournal, 2(3), pp.40-51
- 10- Hatherly, David J. (1980). The Audit Evidence Process, London.
- 11- <http://www.donya-e-eqtesad.com/news/525987/>
- 12- <http://www.audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx>
- 13- <http://www.iacpa.ir/portals/0/pdf/faslnameh/faslnameh9/4/HassasYeganehMaghsodi4.pdf>
- 14- Keenan, Denis and Anderson, John (1979). "Evidence and the auditor (Part 2)", Accountancy, pp. 119-120.
- 15- Li, D. (2007). "Auditor tenure and accounting conservatism" PHD Thesis, Georgia Institute of Technology
- 16- Mautz, R. K. and Sharaf, Hussein A. (1961). The Philosophy of Auditing, Sarasota (Seventeenth Printing 1993).
- 17- Schandl, Charles W. (1978). Theory of Auditing: Evaluation, Investigation, and Judgment, Houston.
- 18- Smieliuskas, W., and L, Smith (1990); "A theory of evidence based on audit assertions", Contemporary Accounting Research, pp: 407-426.
- 19- Stephens, G. (2003); "An Investigation of the Descriptiveness of the General Theory of Evidence and Auditing", Auditing: A Journal of Practice & Theory, pp: 55-74.

- 20- Teoh H.Y., and Ch. Lim, (1994), “*Perceptions of Auditor Independence: A Malaysian Study*”, Report Prepared for the Malaysian Institute of Accounts, April.
- 21- Toba, Yoshihide (1975), “*A General Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory*”, The Accounting Review, pp. 7-24.
- 22- Watts, R. L. and J. L.Zimmerman.(1983).“*Positive accounting theory*”. Prentice Hall International.
- 23- Windal, Floyd W. (1961). “*Standards of Reliability for Audit 22-Evidence*”, The New York Certified Public Accountant; pp. 394-400.

A Survey on Reliance measure on independent auditors to assess the types of audit evidence in an audit report of the Governmental agencies

Abstract

Study of the reliability of the independent auditors on the types of audit evidence, as a fundamental factor in the audit report in the state's agencies, The 200 employees of the independent auditors in audit organization and other audit firms auditing Institution. Factors and audit evidence Several can influence the state of the audit report In this paper, the reliability of audit evidence as the independent auditors on a variety of factors influencing the audit report on the state system, studied. To collect the necessary information for the study, a questionnaire was used, so the questionnaire according to the nature and subject of the present study was designed by researchers. The questionnaire consists of five sections: the reliability of audit evidence and degree of independent

auditors, rating types of audit evidence and audit reports, The degree of reliability of audit evidence and audit reports, variety and reliability of audit evidence to the audit report and the types of audit evidence and the reliability of their evidence of costs and benefits, Each section consists of 9 audit evidence that the 45 questions (Likert) were studied. In this study, analyzed the data using SPSS 21 and LISREL software's used analytical results and findings were presented in two parts: a descriptive study. In the descriptive findings of plenty, frequency, and the pie chart and the column was used to describe the main demographic variables. In the analytical results from one sample t-test and Friedman test was used. The reliability of the instrument was assessed using Cronbach's alpha and internal harmony. Validated using confirmatory factor analysis and calculation of load factor (standardized coefficients) were evaluated. The results indicate that the most important evidence in relation to the degree of reliability of audit evidence, as audit evidence Analytical methods include observation and approvals are received. This study seeks to find the relationship between the type and degree of reliability of audit evidence they for auditors in the audit report on the state of research is that new leads.

Keywords: audit evidence, the reliability of audit evidence, the independent auditor, the audit report, state's agencies