

# دهمین همایش ملی حسابداری ایران

## جلد ششم

حسابداری بخش عمومی، سیستم های اطلاعاتی، تاریخ،  
مذهب و مالیات

۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

تهران - دانشگاه الزهرا (س)



# دهمین همایش ملی حسابداری ایران

۳ و ۴ خرداد ماه ۱۳۹۱

## مجموعه مقالات

جلد ششم

حسابداری بخش عمومی، سیستم های اطلاعاتی، تاریخ،  
مذهب و مالیات

---

۹۷۸-۶۰۰-۵۰۰۲-۵۲-۲

شابک:

---

## فهرست مطالب

حسابداری در امپراتوری هخامنشیان .....	۱
شکرالله خواجوی، حمیدرضا رضایی، احمد آقایی	
ارائه یک مدل ساختاری جهت اخذ مالیات الکترونیکی .....	۲۳
مهدی مشکى، مرتضى مريمى يعقوبیان، مهدى همتى آسیابركى	
حسابداری اجتماعی بعنوان ضامن نظم و توسعه اجتماعی: ارتباط بین جامعه‌شناسی و حسابداری. ۴۹	
محمد تقى شیخى	
مسئولیت اجتماعی شرکت ها و نظریه نهادى .....	۵۹
فرزانه جلالی علی آبادی	
سهمی از رویای تعهدی .....	۷۱
امیر محمدی	
بررسی تأثیر اندازه شرکت در توسعه سیستم های اطلاعاتی حسابداری رایانه‌ای (CAIS) در	
شرکت های تولیدی استان بوشهر .....	۸۳
جواد مرادى، حسین حیدرى، محمد رضا پژوهى	
طراحی مدلی به منظور ارزیابی میزان اثربخشی سیستم های اطلاعات حسابداری در بانکها.....	۱۰۳
محمد ابراهیم پورزرنندى، مجید شهریارى	
حسابداری خمس .....	۱۱۳
حمید رضا کیهانی	
بررسی رابطه بین رضایت شغلی کارکنان و رضایتمندی از سیستم اطلاعاتی حسابداری .....	۱۲۱
الهام جمالی، مصطفی امامی	





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## حسابداری در امپراتوری هخامنشیان

شکرا... خواجهی\*

دانشیار حسابداری دانشگاه شیراز

حمید رضا رضایی

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شیراز

احمد اسحاقی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شیراز

### چکیده

تاریخ حسابداری از جمله موضوعاتی است که جایگاه آن در ادبیات حسابداری بسیار محدود بوده و نسبت به آن کم توجهی و یا بی توجهی شده است. این موضوع حتی در عصر حاضر و به خصوص در دهه های اخیر که پیشرفت های شگرفی در کلیه ابعاد علم حسابداری به وقوع پیوسته نیز به وضوح قابل مشاهده است. همانطور که می دانیم حسابداری با تمدن همزاد است و در واقع یکی از الزامات شکل گیری تمدن، پیدایش حسابداری بوده است. حال چطور ممکن است ملتی مانند ایران تمدن چند هزار ساله داشته باشد و یکی از الزامات ایجاد تمدن، یعنی سیستم حسابداری متناسب با هر مرحله از تمدن را نداشته باشد؟ در این مقاله سعی شده است تا شواهدی دال بر استفاده از روش های اعجاب انگیز و حسابداری و حسابرسی در عصر دوره هخامنشیان بیابیم. زمانی که در واقع وسعت و عظمت ایران، به ویژه در زمان کورش و داریوش، همواره موجب مباهات و افتخار ایرانیان بوده است. حکومت های مرکزی با تمرکز بر ساختارهای نظامی و اجتماعی و اقتصادی سیستم های پیچیده ی دولتی را به وجود می آوردند که ده ها نفر کارمند و کارگر و سرباز در آن مشغول به فعالیت بوده اند. در این حالت استفاده از روش های منظم جهت پرداخت حقوق، انجام فعالیت های عمرانی، دریافت مالیات و کنترل مخارج ضروری بوده است. در این حالت، کلیه ی فعالیت های ثبت، کنترل و به فراخور نیاز گزارش هایی ارائه می شده که در این مقاله سعی بر بررسی این موارد شده است.

---

\* نویسنده مسئول: shkhajavi@rose.shirazu.ac.ir

## مقدمه

استفاده از مفاهیم علم حساب که امروزه شکل تکامل یافته ی آن در حسابداری تبلور یافته است، با تمدن بشر همزاد است که در گذر زمان همراه با توسعه ی جوامع و افزایش مبادلات بازرگانی گسترش یافته است. بررسی **هاموید** این واقعیت است که از گذشته دور نظام های منظم جهت ثبت و کنترل داده های مالی و ارائه ی گزارش وجود داشته است. کنکاش پیرامون تاریخچه ی این علم اغلب ما را به سده های اخیر رهنمود می سازد. اما با نگاهی واقع گرایانه با اسناد تاریخی، شاهد این واقعیت هستیم که حسابداری از اعصار کهن به عنوان یک ضرورت اقتصادی - اجتماعی و تاریخی مطرح بوده است (محمدی فر، ۱۳۸۵: ۲۱۴) و نمی توان اروپا را ابداع کننده آن دانست، هندریکسن در این باره می نویسد:

"بررسی سابقه حسابداری از لحاظ تاریخی در اقوام پیشین نشان می دهد که مدتها پیش از آن که اروپا از زندگی پراکنده و نیمه بدوی خارج شود، تمدنهای پیشرفته ای در میانه و شرق دور شکوفا شده بود (هندریکسن و وان براد، ۱۳۸۸: ۱۹)."

بنابراین کشور ما با این تمدن کهن نیز دارای سیستم اقتصادی و حسابداری بوده است و نمی توان حکومتی با این عظمت را جدا از یک سیستم مدون و سازمان یافته اقتصادی دانست.

نخستین گام در ساماندهی اقتصاد در عصر هخامنشیان بر داشته شد. مناسبات اداری، نبود گمرکات و اصل حمایت بازرگانی و بانکداری پیشرفته، همه از عواملی بود که برای یک ملت با تجربه در امور بازرگانی تشویق و جهش بزرگی محسوب می شد (احتشام، ۱۳۵۵: ۱۱۸). وجود امپراطوری های عظیم مانند امپراطوری هخامنشی که بر منابع اقتصادی سیطره ی مطلق داشته اند و فعالیت های نظامی و سیاسی و اجتماعی و عمرانی را کنترل می کرده اند، ضرورت استفاده از سیستم های پویا جهت ثبت و پردازش داده های مالی را مشخص می کند. و برای بررسی این دوره باید به مرکز اداری این امپراطوری و سنگ نبشته ها و دیگر منابع موجود در این مرکز رجوع کنیم.

بسیاری از محققان معتقدند که تخت جمشید به دلیل دور افتادگی نمی توانند مرکز اداری شاهنشاهی هخامنشی بوده باشد و مرکزیت اداری این شاهنشاهی گسترده را به شوش نسبت می دهند و به سبب ویژگی های خاص تخت جمشید و شکوه و عظمت ویرانه های آن، مدتها چنین گمان می رفت که تخت جمشید تنها به منظور نشان دادن زرق و برق داریوش و برگزاری آیین

های نوروزی بنا شده است (واسر، ۱۹۸۰: ۸). ولی در حال حاضر که بیشترین تعداد منابع مکتوب از دوره هخامنشیان در تخت جمشید کشف شده است و همچنین پر هزینه ترین معماری یادمانی این دوره و دشتی که بیش از هزار محل باستانی را در خود جای داده و در روزگار هخامنشیان بیش از ۴۰ هزار نفر در آن زندگی می کردند و به کارهای صنعتی و کشاورزی اشتغال داشتند در این مکان قرار داشته است، همگی شاهد بر این مدعا است که "پارسه" مهمترین پایتخت هخامنشیان بوده است. از دیگر دلایل بر تایید مرکز اداری بودن تخت جمشید این است که، جاده شاهی که راه اداری شاهنشاهی هخامنشی بود، بر خلاف تصور عموم از شوش آغاز نمی شد، بلکه ابتدای آن در حدود تخت جمشید بوده و در واقع این مرکز هخامنشی را به سارد در غرب آسیای صغیر مرتبط می سازد (پیرنیا، ۱۳۴۱: ۱۹۲). با توجه به مرکز اداری بودن تخت جمشید در دوران هخامنشیان باید آثار وجود سنگ نبشته و آثار دیگری مبنی بر وجود سیستم اقتصادی، حسابداری، انبارداری و حقوق و دستمزد را این مکان جستجو کرد.

الواح موجود در تخت جمشید که مدت زمان زیادی از دسترسی به آنها نمی گذرد و هنوز در آغاز خواندن آنها هستند، لوحهای گلی پخته شده شکننده‌ای هستند با متن های کوتاه مربوط به محاسبات دیوانی تخت جمشید، مرکز امپراتوری هخامنشیان. این لوحها که در سالهای ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴، ضمن کاوش در تخت جمشید به دست آمده‌اند، چندین هزار لوح گلی با متن هایی به خط میخی عیلامی را شامل می شوند. این مجموعه بخش کوچکی از بایگانی واقعی داریوش است (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۹). الواح در خزانه تخت جمشید، به صورت خام نگهداری می شدند، اما وقتی اسکندر در سال ۳۳۰ پ. م پس از تسخیر تخت جمشید مجموعه کاخ ها را به آتش کشید، در حالی که بیشتر آنها برای همیشه نابود شدند، به گونه ای تصادفی بخشی از آنها در لهیب آتش بزرگ پخته شدند و برای ما محفوظ ماندند. تعدادی از این الواح توسط موسسات و نهادهای فرهنگی غربی بازخوانی شده‌اند (محمدی فر، ۱۳۸۵: ۲۲۳). این الواح کشف شده بر خلاف دیگر کتیبه های هخامنشی تخت جمشید که بیانیه‌ها و گفتارهایی رسمی برای همگان و برای آیندگان بوده، برای خواندن عموم نوشته و عرضه نشده بوده اند و در واقع اسناد داخلی و حسابداری و حسابرسی کارکنان تخت جمشید و یک بایگانی اداری بوده است (احتشام، ۱۳۵۵: ۱۰۸).

با توجه به گزارش های مالی و اسناد شگفت انگیز مالی عصر هخامنشیان و ده ها هزار لوح گلی به دست آمده مربوط به ثبت اطلاعات مالی، می توان به پیچیده بودن سیستم های حسابداری عصر کهن پی برد. در این مقاله بخشی از تاریخ علم حسابداری که با تاریخ تمدن بشری گره خورده، در قلمرو ایران باستان به ویژه در عصر هخامنشیان که به دلیل وسعت جغرافیایی و استفاده از ده ها هزار نفر نیروی انسانی جهت اجرای طرح های اقتصادی از سیستم های دقیق اقتصادی برخوردار بوده است، با نگاهی فنی مورد بررسی قرار می گیرد.

### تشکیل امپراتوری هخامنشی و سیاست توسعه طلبی آن و علل پیشرفت

#### اقتصادی

اطلاعات ما در باره روش اقتصادی و اجتماعی طوایف آریایی قبل از استقرار در سرزمین ایران و هم چنین تمدن مادها بسیار ناقص و نارساست، شالوده اقتصاد آریایی ها قبل از ورود به ایران و تا مدت زیادی بعد از ورود به ایران بیشتر بر اساس زندگی شیبانی و دام بوده است و شاید به اندازه ای ورود آنها به فلات ایران ناشی از روش اقتصادی آنها و برای بدست آوردن مراتع تازه بوده است (مزارعی، ۱۳۴۸: ۲۱). سپس آنها تحت تاثیر تمدن های آشوری و بابلی زندگی شهرنشینی را بطور محدود شروع کردند ولی تمدن و اقتصاد شهری در ماد به معنی واقعی هیچ گاه به پای بابل، شهرهای یونان نرسید به همین دلیل تجارت و صنعت بین آریایی ها توسعه زیادی پیدا نکرد. ایرانی ها ابتدا در زیر ریاست قوم ماد و بعدا در زیر فرمان پارس ها موفق گردیدند بزرگترین امپراتوری دنیای آن روز را بوجود آورند و این آغاز تاریخ اقتصادی ایران می باشد (همان منبع، ۱۳۴۸: ۲۴).

قبل از تشکیل امپراتوری هخامنشی، بعضی از مللی که بعدا به تابعیت ایران درآمدند از قرن ها قبل دارای فعالیت وسیع بازرگانی و اقتصاد پولی بودند و بعد از بوجود آمدن دولت هخامنشی و تشکیل امپراتوری وسیع ایران و حکومت یگانه در تمام حوزه آسیای غربی بازرگانانی از روش ناحیه ای خارج و وارد عصر جهانی گردید (مزارعی، ۱۳۴۸: ۲۵). غیر از تشکیل حکومت واحد و از بین رفتن موانع محلی و برقرای امنیت بیشتر که همه موجب رونق تجارت گردید توسعه بی



سابقه بازرگانی عهد هخامنشی معلول یک سلسله اقدامات از طرف دولت مرکزی ایران بود (همان منبع، ۱۳۴۸: ۳۵).

امپراتوری هخامنشی که از اقوام و سرزمین‌های مختلف تشکیل می‌گردید و در حقیقت وسیع‌ترین شاهنشاهی دنیای قدیم محسوب می‌شد، نماینده یک سیستم اقتصادی مختلط، همگانی و بین‌المللی در عهد باستان بوده است. اقتصاد امپراتوری ایران از انواع و اقسام فعالیت‌های معیشتی که هر یک متمم یکدیگر و مجموعاً یک واحد عظیم اقتصادی را بوجود آورده بود، تشکیل شده است (مزارعی، ۱۳۴۸: ۲۹). این دولت در آغاز نه مانند مصر از یک اقتصاد کشاورزی نیرومند برخوردار بود و نه مثل لیدی و بابل و دولت شهرهای یونان دارای یک اقتصاد تجارتي و پولی بود، بنابراین برای اداره این امپراتوری وسیع و حفظ موقعیت خود در برابر قدرت‌های بزرگ دنیای قدیم خواه ناخواه دولت جوان هخامنشی می‌بایست در صدد یافتن منابع دیگر برآمده باشد (همان منبع، ۱۳۴۸: ۲۶).

جالب‌ترین و سریع‌ترین منبع تهیه این درآمد بسط دامنه فرمانروایی این دولت و تسلط بر اقوام ثروتمند همسایه بود. به طور طبیعی این امپراتوری به طرف یک سیاست توسعه طلبی و خراج‌گیری سوق داده شد. این واحد بزرگ اقتصادی و سیاسی علیرغم از بین بردن استقلال سیاسی ملت‌ها در تحمیل یک سلسله خراج‌ها و مالیاتها در بسیاری از موارد مانند ایجاد وسائل ارتباطی منظم، فراهم کردن تسهیلات پولی و وسائل تبدیل، و از بین رفتن محدودیت‌های محلی و موانع ناحیه‌ای و امکانات دیگر که به آن‌ها اشاره خواهد شد موجب گردید فعالیت‌های اقتصادی ملل مختلف به صورت بارزتر و ثمر بخش‌تر آشکار گردد. تعلق و وابستگی به یک قدرت بزرگ سیاسی، نظامی و اقتصادی مانند ایران باعث می‌گردید که بعضی ملل کوچکتر عضو امپراتوری مثل فنیقی‌ها بدون وحشت از تجاوز همسایگان و عدم امنیت ناحیه‌ای با پشتکار و نیروی بیشتری به فعالیت‌های اقتصادی و تجارتي خود پردازند (همان منبع، ۱۳۴۸: ۲۹). اقداماتی نظیر توسعه وسائل ارتباط، اصلاح وضع پولی و.... گرچه در مرحله اول به منظور اداره بهتر امپراتوری و تسهیل وصول مالیات بوده است اما در عین حال به خودی خود موجب آسان کردن روش تبدیل و تبادل، افزایش ارتباط بین ملل و اقوام مختلف و در نتیجه ترقی فوق‌العاده بازرگانی گردید (همان منبع، ۱۳۴۸: ۳۵).

بنابراین ابتدا باید به شرح منابع تامین مالی دوران هخامنشیان پردازیم. در بخش بعد به تفصیل در مورد مالیات و خراج بحث می شود و این به خاطر تلقی شدن مالیات و خراج به عنوان، عمده ترین و سریع ترین منبع تامین مالی در ابتدای تشکیل این حکومت برای مخارج و هزینه های مملکت است.

### منابع تامین مالی

از چگونگی سیستم های مالی و نحوه نگهداری حساب ها در ایران قبل از اسلام آثار مکتوب قابل توجهی زیاد در دست نیست. آنچه مسلم است این است که در امپراتوری هخامنشی حجم بزرگی از فعالیت های دیوانی و حکومتی به گرفتن باج و خراج از حکام ایالات و ولایات برای پرداخت موجبات سپاهیان و دیگر عوامل حکومتی اختصاص داشته که جهت نگهداری اطلاعات آن قطعاً سیستم های دقیق و مناسبی وجود داشته است، ولی متأسفانه به جز نوشته های تاریخی معدودی از محققین آثار مستند دیگری در این مورد در دست نیست. شش منابع تامین مالی را مورخان برای اداره حکومت ذکر کردند که در این قسمت به شرح آن می پردازیم.

خراج و مالیات: مالیات و خراج را می توان به عنوان مهمترین و عمده ترین منبع ذکر کرد. برای اثبات این ادعا مطالب ذیل از مورخان با توجه به مستندات کشف شده آورده شده است:

مالیات و خراج که بوسیله ملل تابعه پرداخت می گردید رکن عمده درآمد شاهنشاهی هخامنشی بوده است، حکام و فرماندهان هر ناحیه به طور درست خراج معین می پرداختند گاهی نیز مالیات ها به صورت هدایا و پیشکش پرداخت می شد (مزارعی، ۱۳۴۸: ۳۹).

و یا در جایی دیگر برای اهمیت و تاکید بر مالیات به عنوان درآمد عمده امپراتوری داریم که: در سندی از جیره کارمندی صحبت می شود که در حال سفر برای شمارش مردم است. از اینجا معلوم می شود که سیستم سرشماری برای اخذ مالیات معمول بوده و به طور قطع در کنار آن آمارگیری از املاک و اموال نیز وجود داشته که اساس تعیین مالیات قرار می گرفته. سرشماری نفوس احتمالاً برای سربازگیری هم مفید بوده و بر آن کنترل ویژه ای اعمال می شده است (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸). این مطلب خود دلیلی بر دقیق و مناسب بودن سیستم مالیاتی این امپراتوری نیز می توان به شمار آید.

محتمل است که در عصر دو پادشاه اول هخامنشی (کوروش و کمبوجیه)، مدیران پارسی عموماً از شیوه‌ها و روشهای مالیاتی که در سرزمین‌های تصرف شده معمول بوده است، به نفع خود استفاده کرده باشند. فرض دیگر آن که در برخی مناطق که آنجا دفاتر ثبت خراج (که بعداً توسط داریوش عمومیت یافت) وجود نداشته است، داریوش به منظور ساختن پایتخت‌های تازه پرسپولیس و شوش، برای لشکرکشی‌های نظامی، هدایا و دیگر نیازهای درباری خود چاره‌ای نداشت جز آنکه از درآمدهای عظیم و منظم مالی برخوردار باشد. یکی از مهمترین منابع درآمدی آن زمان گرفتن مالیات است، همچنان که به آن اشاره شد با روی کار آمدن داریوش نظام مالیاتی سرو سامان گرفت. هرودوت در مورد خراج‌های داریوش می‌نویسد: داریوش و مشاوران او شتابان برای تجدید سازمان خراجگذاری امپراتوری به کوشش برخاستند. هرودوت این شتاب را با ذکر این نکته تصریح می‌کند که «بعد از آن، داریوش در امپراتوری پارس بیست ایالت (ساتراپی) مستقر کرد که هر یک می‌بایست خراج سالانه ثابتی می‌پرداختند. خراج همه آنها غیر از ساتراپی بیستم که هند بود، مقدار معینی نقره تعیین شده بود؛ و چنین به نظر می‌رسد که داریوش مایل بود سکه‌های او وسیله رایج پرداخت باشد. هرودوت صورتی از حوزه‌های خراجگذاری تهیه کرده و به دقت معلوم می‌کند که کدام یک از اقوام امپراتوری مشمول مالیات و مقدار خراج هر یک چقدر است که در نگاره زیر آمده است (بریان، ۱۳۷۷: ۸۰۹).

تقسیمات اداری	اقوام	خراج	پرداختهای دیگر
یکم	یونیه ای ها، مگنزی های آسیا، انولی ین ها، لیکه ای ها، میلی ین ها، پامفی لی ین ها،	۴۰۰ تالان	
دوم	می سی ین ها، لیدبائی ها، لاسکونی ها، کبلی ین هاهی سته نی ها	۵۰۰ تالان	
سوم	فریگه ای ها، هلسپونتی، تراکبه ای های آسیا، پفلغونی ها، می ریاندپنی ها، سوریه ای ها	۳۶۰ تالان	
چهارم	کیلیکه ای ها	۵۰۰ تالان	۳۶۰ اسب سید
پنجم	از پوزنیدن به مصر (منهای اعراب)	۳۵۰ تالان	
ششم	مصر، لیبایی هامرزی، سیرن، برقه	۷۰۰ تالان	محصولات ماهیگیری دریاچه موثری + ۱۲۰۰۰۰ مدیمن گندم برای پادگان پارسی مقیس
هفتم	ست گیدی ها، گنداری ها، ددی ها، اپریت ها	۱۷۰ تالان	
هشتم	شوش و سرزمین کی سی ین ها	۳۰۰ تالان	
نهم	بابل و باقیمانده آسور	۱۰۰۰ تالان	
دهم	اکباتان، باقی مانده ماد، پریکانی ها، وارنوگری بانت ها	۴۵۰ تالان	
یازدهم	کسپی ین ها، پوزی ها، پتی مت ها، دریت ها،	۲۰۰ تالان	
دوازدهم	باختری ها	۳۶۰ تالان	
سیزدهم	پگی ها، ارمنی ها و اقوام همسایه تا دریای سیاه (پون - اوکسن)	۴۰۰ تالان	
چهاردهم	سگارتی ها، سانکی ها، تمانی ها، اوتی ها، میک ها و ساکنان دریای اریتره	۶۰۰ تالان	
پانزدهم	سکانی ها (شرقی) و کپی ین ها	۲۵۰ تالان	
شانزدهم	پارت ها، خوراسمی ها، سغدی ها، اری ین ها	۳۰۰ تالان	
هفدهم	پریکانی ها و حبشی های آسیا	۴۰۰ تالان	
هجدهم	متی ین ها، ساسپیری ها، الارودی ها	۲۰۰ تالان	
نوزدهم	مسکی ها، تی بارنی ین ها، ماکرون ها، موسی نک ها، مری ها	۳۰۰ تالان	
بیستم	هندی ها	۳۶۰ تالان	

نگاره ۱- خراج در زمان داریوش

در مورد کلمه تالان نگاره بالا باید توجه داشت که در قدیم دو نوع تالان وجود داشت، یکی تالان ایرانی و دیگری تالان بابلی. تالان ایرانی به نوبه خود شامل دو قسمت می شد: یک قسمت تالان طلا که ۲۵ کیلوگرم بوده است و دیگری تالان نقره که ۳۲ کیلوگرم وزن داشته است. ظاهراً تالان بابلی ۶۰ کیلوگرم بوده است. با توجه به اینکه تالان بابلی در دنیای قدیم رایج تر بوده، می توان قبول کرد که اساس مالیات در شاهنشاهی ایران بر مبنای تالان بابلی بوده است. بعضی از ایالات مالیات خود را به تالان نقره می پرداختند و بعضی به تالان طلا (مزارعی، ۱۳۴۸: ۴۱).

علاوه بر مالیات سالانه، اغلب ساتراپها پیشکشها یا هدایایی به صورت کالا به شاه تقدیم می کردند که از بهترین محصولات استان جمع آوری می شدند. نمونه هایی از این هدایا که توسط نمایندگان استانها تقدیم می شد در کنده کاریهای دیوار شرقی کاخ آپادانا در تخت جمشید نمایش داده شده است (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸).

داریوش اول هخامنشی به اصلاح قوانین مالیاتی پرداخت و عمدتاً ملاک اخذ و میزان مالیات را بر مرغوبیت زمین و حجم محصول برداشت شده نهاد و کنترل بر کارکرد زمین داران را نیز بطور مستمر و دقیق مد نظر داشت زیرا وسعت زمین در حالیکه یا آب کافی برای صاحب زمین در اختیار نباشد یا خاک زراعتی نا مرغوب باشد، طبعاً مالیات کمتری باید پرداخت شود (جوان، ۱۳۸۱: ۲۲۰). البته علاوه بر مسکوکات، جو، میوه مانند خرما و گردو، روغن، بز و گوسفند و همچنین گاو و اسب و پوست جانوران ذبح شده نیز از اقلام مالیاتی به حساب می آمده است (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸).

### گمرک و مبادلات تجاری

علاوه بر مالیات و خراج یکی دیگر از منابع تامین مالی برای امپراتوری را می توان منابع حاصل از گمرک و مبادلات تجاری دانست. چنانکه در غالب موارد معمول است، از طریق اشاره به مالیات و عوارض شاهی است که می توان اطلاعاتی درباره کالا و محصولات مشمول مالیات به دست آورد. وجود قرارگاه های گمرکی در شهرهای اوپیس و بابل، شکل پرداخت های عبور از شط و پرداخت های ورود به پل را مشخص و معلوم کرده است. گزارش می دهند که در بابل پرداخت حقوق گمرکی معمول بوده است: «یک مقررات قدیمی» که مطابق نوشته مورخان در دوران اسکندر به فراموشی سپرده شده است. «در بابل مجرا بوده است که بر اساس آن پرداخت

عشریه روی تمام کالاهایی که وارد کشور می شد اجباری بوده است.» در این خصوص، اطلاعات بسیار پر ارزشی در سال های بسیار نزدیک (اخیر) در یک سند که ناشران، آن را به دوران سلطنت خشایارشا، یعنی سال ۴۷۵ منسوب می دارند، به دست آمده است. این سند ظاهراً دفتر حساب یک پست گمرکی است که بر یکی از دهانه های رود نیل که محل عبور اجباری کشتی های فنیقی و یونیه ای بوده استقرار داشته است. این مالیات بر ارزش کالا هنگام ورود و خروج کشتی، وصول و به خزانه داری شاهی ریخته شده است (بریان، ۱۳۷۷: ۸۰۷).

۱. منافعی که از مکانهای تجارتنی به دست می آورند.

۲. مالیات های زمین و بازار.

۳. عوارض و رمه ها،

۴. مالیات هایی که بر اشخاص بسته اند و آن را به اسم مالیات فردی و عوارض پیشه وران موسوم کرده اند.

علاوه بر آنچه در بالا گفته شد رعایا مکلف بودند عوارض و مالیات های گوناگونی نیز به ساتراپ هابپردازند. هرودوت تصریح می کند که پرداخت های اقوام هدیه دهنده جدا از خراج محاسبه می شده است.

در هر حال اساس و اصل نظام خراج گذاری داریوش ساده بوده است؛ به این معنا که هر یک از اقوام امپراتوری می بایستی از تولیدات خود به پادشاه پرداخت می کردند و حتی اقوام کمتر شناخته شده ای مانند ساکنان جزیره های دریای ارتره (خلیج فارس) که شاه بزرگ افراد تبعیدی خود را به آنجا می فرستاد، نیز موظف به این پرداخت بودند.

### نگهداری و ثبت خراج و مالیات گرفته شده

در امپراتوری بزرگ هخامنشیان، جریان کالایی وسیعی وجود داشته که منشاء آن خراجها و مالیاتهای وصول شده از ایالتهای مختلف امپراتوری بوده است. این مالیاتها، ابتدا می بایستی به مرکز ایالت (ساتراپی) فرستاده می شد و در آنجا پس از جمع آوری مالیات همه ی شهرها و آبادیهای آن ایالت، برای مرکز امپراتوری (تخت جمشید) ارسال می داشتند. از آنجایی که حمل بعضی از کالاها از ایالتهای دور دست بسیار سخت بود، سعی می شد مالیات این ایالتها به صورت طلا، نقره، سنگهای قیمتی، جواهرات مختلف، پارچه و غیره تعیین شود (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸).

تمام مالیات‌هایی که به صورت فلز دریافت می شد در خزانه شاه پارس بدین ترتیب حفظ می شود: فلزات را آب کرده در کوزه های گلی میریزند، بعد ظرف گلی را برمیدارن و هر وقت وجهی لازم شود، شاه حکم می کند که قسمتی را از شمش ببرند (پیرنیا، ۱۳۷۴: ۱۴۷۰).

### سیستم انبارداری و بایگانی اطلاعات

کالاهای دریافتی از ایالت‌های مختلف بابت خراج و مالیات، نیاز به انبار کردن داشت و با توجه به تعدد انبارها در سراسر امپراتوری می‌بایستی نظام معینی برای دریافت، تحویل، و کنترل موجودی اقلام وجود می داشت. اسناد به دست آمده از تخت جمشید نشان می‌دهد که چنین نظامی وجود داشته و بسیار هم پیشرفته بوده است (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸). که در این بحث به چند مورد از آن‌ها سعی می‌کنیم اشاره کنیم:

### لوح گلی به جای فرم کاغذی

استفاده از لوح گلی پیش از ایران، در بین النهرین (بابل و آشور) و عیلام رایج بود. هخامنشیان که این شیوه را مفید یافته بودند، آن را در نظام اداری و دیوانی خود بکار گرفتند. این لوح ها قرص‌های بیضی شکلی به اندازه کف دست از جنس خاک رس بودند که در زمان مورد نیاز، سطح آنها صاف می شد و با خط میخی روی آنها نگاشته می‌شد. لوح ها بر حسب نیاز در چند نسخه تولید می شدند و افراد مسئول از طریق زدن مهر خود، محتوای آنها را تایید می کردند (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۶).

### دریافت و نگهداری کالا

کالاهای مختلفی به انبار ها و خزانه تخت جمشید تحویل می شد که اگر چه نحوه نگهداری هر یک، بسته به نوع کالا متفاوت بود، لیکن در مورد چگونگی نگهداری اسناد آنها (رسیدها و حواله‌ها) تفاوت عمده ای وجود نداشت. به کمک قلم مخصوص، نشان میخی را بر لوح گلی نرم می فشردند و مقدار کالای تحویل شده را به دقت ثبت می کردند، تحویل دهنده با مهر خود نوشته را تایید می کرد و دریافت کننده نیز نقش مهر خود را در بخش پایین نبشته می گذاشت (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸). نسخه ای مستقیماً به تخت جمشید ارسال می شد، به دلیل اینکه روزانه

الواح بسیار زیادی به تخت جمشید ارسال می شد، نگهداری آنها بسیار مشکل بود. بنابراین، مجبور به طبقه بندی آنها می شدند. برای جلوگیری از آشفته‌گی، الواح را بر اساس "مکان و سال" طبقه بندی می کردند و سپس در سبد می ریختند و سپس سبدها را در قفسه می گذاشتند. هر سبد بر چسبی ویژه داشت که تعدادی از این برچسبها یافت شده اند. معمولاً تکه ای نخ را به گوشه ای از سبد می بستند، سپس خمیر برچسب را به نخ می چسبانده‌اند. روی هر برچسب نام آن کالا، موضوع تحویل، محل صدور سند، نام مامور مسئول، و سال تحویل قید می شد. اما باید به این نکته توجه داشت که پیش از این که سندی در درون سبد جای گیرد، یک بار دیگر توسط فردی به دقت کنترل می شده است (ماری کخ، ۱۳۷۶: ۳۸).

### تحویل کالا

پیش از تحویل کالا، تحویل گیرنده باید ابتدا از یک مقام بالاتر مجوز دریافت کالا را می گرفت و سپس آن را به انباردار ارائه می داد. به هنگام تحویل کالا، نیز یک لوح که نقش حواله انبار را داشت صادر می شد و انباردار ابتدا صحت مهر دستور دهنده و سپس دلیل تحویل کالا را چک می کرد و در زمان تحویل کالا، نام دستوردهنده، نام تحویل گیرنده، دلیل تحویل، تاریخ و نام تحویل دهنده را ثبت و با زدن مهر خود آن را تایید می کرد. این حواله‌ها در محل ویژه‌ای که برای نگهداری آنها در نظر گرفته شده بود، بایگانی می شدند و در صورت بروز هر گونه اشتباه و یا در زمان انبار گردانی به این حواله‌ها (الواح) مراجعه می شد (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸).

باید قبول کنیم که در کل به بایگانی هایی بیش از چند دبیرخانه دسترسی پیدا نکرده ایم؛ و بایگانی دفاتر و دیوان های دیگر علاوه بر پرسپولیس که با توجه به اسناد حاصله از سایر قلمروهای پادشاهی و شرق میانی قدیم بوده اند مامور حفظ و نگهداری و اداره امور دارایی هایی از قبیل اشیاء قیمتی، سلاح ها، یا البسه بوده اند که در اختیار ما نیستند. و از طرفی این همان واقعیت مهمی است که روایات قدیمی، به سبک و روش خود، منتهی به وضوح و روشنی تمام آن را نقل کرده اند که همان غارت و تاراج پرسپولیس به وسیله مقدونیان است (بریان، ۱۳۷۷: ۸۸۲).



### بررسی اصول و مفروضات حسابداری در دوره هخامنشیان

حسابداری در جهان نزدیک به ۶۰۰۰ سال قدمت دارد و تاریخ نخستین مدارک کشف شده حسابداری به ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد برمی گردد. پیشینه حسابداری در ایران نیز به نخستین تمدنهایی بر می گردد که در این سرزمین پا گرفت، و مدارک حسابداری بدست آمده با ۲۵ قرن قدمت، گواه بر پیشرفت این دانش در ایران باستان است. در طول تاریخ، روشهای حسابداری متنوع و متعددی برای اداره امور حکومتی و انجام دادن فعالیتهای اقتصادی ابداع شد، که در پاسخ به نیازهای زمان، سیر تحولی و تکاملی داشته است. به طور قطع هخامنشیان برای اداره امور حکومتی و فعالیت های اقتصادی اصول و مفروضاتی داشته اند که بتواند در بهتر اداره کردن امور اقتصادی به آنها یاری رساند. در این بخش سعی شده مواردی را که با حسابداری در ارتباط است و در آن زمان نیز از آن بهره مند بودند ذکر شود.

### فرض تفکیک شخصیت

اگر حقیقتاً یک خانه شاهی و تعدادی خانه ی شاهزادگان وجود داشته است که جدا از سازمان اداری عمومی مملکت بوده اند، باید پرسید که روابط آنان با یکدیگر چگونه بوده است؟ در این خصوص یکی از لوحه‌ها جالب توجه است و در آن قید شده است:

"یک گاونر، در اختیار و مسئولیت فردی در انبار به شاه پرداخت شد."

ناشر لوح، این نوشته را جزء متونی قرار داده است که به تحویل مواد غذایی به شاه، و بی شک برای سفره شاهانه اشاره دارد. در چهار مورد بحث از خرید یک حیوان در برابر غله و حبوب از سوی سازمان اداری است و بنابراین معامله بین دو انبار است که یک مورد آن در همین جاست که ظاهراً معلوم می شود یک حیوان از رمة سازمان اداری برداشته شده و شاید از طریق مبادله، به ملک شاهانه انتقال داده شده است (بریان، ۱۳۷۷: ۹۷۱).

داریوش به شخصی فرمان می دهد تا از حساب یا خانه ی آنها چیزی برداشته شود و به اشخاص معین تحویل گردد. بنابراین ممکن است در متون کلاسیک آثاری از وجود یک خانه شاهی که جدا از سازمان مالی عمومی امپراتوری عمل می کرده است به دست آورد. یا آنکه می بینیم وقتی شاه سفر می کند، تمام دربار به علاوه خزانه ای که صدها چارپای بارکش آن را حمل

می کنند، با او همراه است و از طرفی اطمینانی وجود ندارد که این خزانه با آن گنجینه هایی که در پایتخت امپراتوری نگهداری می شود یکی و یکسان باشد (بریان، ۱۳۷۷: ۹۷۸).

در متون همان فرمول هایی دیده می شود که مولفان یونانی غالباً برای توصیف درآمدهایی که شاه برای شاهزاده خانم های پارسی (به عنوان هزینه های جامه، کفش ملکه و...) منظور کرده، به کار برده اند؛ و در اینجا می توان از این نوشته ها نتیجه گرفت که شاه برای تامین هزینه های شخصی خود گنجینه ای در اختیار داشته است که جدا از خزانه هایی بوده است که به وسیله خزانه داران موصوف در لوحه های پرسپولیس اداره می شدند. و با توجه به این نکته است که ما گمان می کنیم که در امپراتوری پارس، شاه فقط صاحب اختیار امپراتوری نیست بلکه به عنوان یک شخص خصوصی و رئیس خانواده یا خانه زندگی جداگانه ای دارد که نباید آن را با آنچه که به اقتصاد شاهی معروف است اشتباه گرفت (بریان، ۱۳۷۷: ۹۷۸).

### اصل فزونی منافع بر هزینه ها

امپراتوری هخامنشیان یکی از بزرگترین حکومت های دوره باستان به شمار می رود که در دوره خود بی نظیر بوده است. آنچه مسلم است این است که برای اداره این چنین امپراتوری نیاز به رعایت اصل فزونی منافع بر هزینه باید وجود داشته باشد و باید دارای مدیریتی باشد که بتواند درآمدها را با هزینه ها و مخارج تطابق دهد و سعی در فزونی مبلغ مابه التفاوت داشته باشد. در این خصوص مدارک کافی در دست نیست ولی به برخی مدارک موجود اشاره می کنیم.

در رابطه با تحمل هزینه ها، دقت به کار می رفت که کدام را می توان حذف کرد و در چه وقت، و کدام را باید به صورت پول نقد پرداخت و کدام را می توان به جای پرداخت پول با دادن کالا جبران کرد. با این تفاوت که در این جا بحث از نقره به مثابه پول نیست بلکه نقره به مثابه فلز نقره توزین شده است. بر اساس یک دستورالعمل دیگر که هزینه هان باید از درآمدها تجاوز نمایند، اصل مورد نظر اقتصاد شاهی این بود که مانند، تمام موارد دیگر، درآمدهای اقتصادی همواره باید در جهت افزایش باشند (بریان، ۱۳۷۷: ۹۵۰).

وجود فروشگاهها و موسسات تعاونی، نظم و ترتیب صحیح در امور محاسباتی و خزانه داری و جمع و خرج امور مالی کشور و دقت وافی نسبت به وصول درآمدها و به مصرف رسانیدن آن در جای خود و نگهداری حساب آنها و تنظیم لیست و تدوین همین صورت حسابها در لوحهای به

دست آمده (سامی، ۱۳۴۱: ۲۲۷). خود می تواند دلیلی برای تهیه صورت سود و زیان یا لیست مشابه آن که درآمدها را در مقابل هزینه هاتر قرار می دهد باشد.

### طبقه بندی داراییها

برخی شواهد و مدارک حاکی از این است که در این دوره برای دارایی های خود که بیشتر شامل موجودی هاجنسی مانند حبوب و دانه هاو یا چارپایان می شده طبقه بندی خاصی قائل بوده اند که از طبقات بالا ابلاغ می شده و می توان آن را به مشابه استانداردهای حسابداری دانست. در ذیل به متنی که می توان اینچنین برداشتی از آن داشت اشاره شده است:

"بر چندین سری از الواح جیره هایی که برای تغذیه چارپایان، از جمله در زمان جابه جایی آنها، پرداخت شده، ضبط شده است. این متون انواع طبقات را شامل می شده اند (اسب، گاو، گوسفند، شتر و انواع ماکیان) و همه بر اساس یک مدل تنظیم شده اند، به این معناکه مطابق دستوری که از بالا می رسیده بوده است. و حتی در برخی موارد طبقه بندی ریز و دقیق و مدونی وجود داشته مثلا اسب هارا، هم بر اساس کار و هم بر اساس سن و سال از هم جدا می کردند:" مانند: اسب های تندرو، اسب های جاده پیما (بریان، ۱۳۷۷: ۸۸۸).

از آنچه که از متن پیش گفته پیداست در آن زمان نیز صورتی از لیست دارایی های خود داشته اند که در آن دارایی هابه طبقات مختلف تقسیم شده است. ولی متنی قوی، که مستقیم به این مورد اشاره کند و دارایی هارا در مقابل بدهی هاتر قرار دهد در دست نیست.

### فرض واحد پولی

سکه های کوچک پول در سده هفتم ق.م در بعضی از کشورهای عهد قدیم رایج بود. اما یک سیستم واقعی پولی و مسکوک دو فلزی طلا و نقره برای نخستین مرتبه از طرف کروزس، پادشاه لیدیه، معمول گشته و این سیستم از طرف داریوش کبیر در تمام قلمرو سلطنت وی به موقع عمل درآمده است. تا قبل از داریوش در هر قسمت از ایالات و ممالک تابعه ایران تبدیل و تبادل بطریق خاص صورت می گرفت (جوان، ۱۳۸۱: ۲۲۰).

لیدیایی هاو یونانیان در سده ششم پیش از میلاد کاملاً با سکه های سیم و زر آشنا بودند و ارزش این فلزات (یعنی کیفیت وزن آنها) توسط مهر حاکم یا مقام اداری که آنها را ضرب می

کرد تضمین می شد؛ و این سکه هاهمچنان تا اوایل دوره هخامنشی ضرب می شدند. در عمل در بقیه مناطق شاهنشاهی ایران پول رایج نقره بود، اما بطور کلی به صورت شمش یا تکه های بریده شده نقره که هنگام معاملات بازرگانی به ناچار بودند آنها را وزن کنند (اومستد، ۱۳۴۵: ۱۳۳).

داریوش در حدود سال ۵۱۲ پ.م هنگام آشنایی با سارد و شهرهای یونانی و به پشتوانه طلای فراوانی که از هند به دست آورده بود و به موازات اینکه مسکوک هخامنشی به صورت غنایم در نزد سربازان وارد چرخه اقتصادی می شد و به وسیله تجار یونانی و مقدونی تا اروپا پیش رفت و همچنین ایجاد و توسعه عوامل اقتصادی و بسط تجارت، که موجب رفاه عمومی افراد امپراتوری می شد، توجه خود را به تاسیس یک ضربخانه و امور دیگری برای توسعه تجارت و داد و ستد معطوف داشتند (احتشام، ۱۳۵۵: ۱۱۸). داریوش برای اولین بار دریافت که اگر خودش سکه ضرب کند چه مزایایی دارد. پس او به ضرب دو نوع سکه طلا (دریک) و نقره پرداخت. به هر حال سکه "دریک" نخستین بار توسط داریوش ضرب شده است (جوان، ۱۳۸۱: ۲۲۱). هرودوت در مورد ضرب سکه دریک می گوید: «او شاهی بود که از خود یادبودی گذارد که هرگز هیچ شاهی از خود باقی نگذاشته بود». بنابراین می توان یکی از نوآوری های داریوش را ضرب سکه سلطنتی دانست.

کتیبه هایی که از حفاریات تخت جمشید بدست آمده، حکایت دارند که قسمتی از اجرت و مزد کارگران در ساختمان کاخ های پادشاهی به مسکوک نقدی پرداخت می شد و اقلام ریز این اجرت هادر کتیبه هابه تفضیل ذکر شده است. این امور به ضمیمه اصلاحاتی که در اوزان و مقادیر و واحد مساحی به عمل آمده و بالاتر از همه، رواج مسکوکات پول در قلمرو سلطنت داریوش سبب شدند که در تجارت داخلی و خارجی کشور ایران رونق فراوان پدید آمد و در نتیجه آن، در اقتصاد عمومی و ملی مردم ترقیات بسیار حاصل شد (جوان، ۱۳۸۱: ۲۲۱). از مدارک و گفته هافوق می توان این طور استنباط کرد که در این امپراتوری نیاز به یک واحد پولی ثابت احساس می شده و پادشاهان تلاش های قابل ملاحظه ای در این زمینه انجام داده اند که خود نیز دلیل با اهمیت بودن این فرض برای آنان است و تا حدودی ولی نه به طور کامل به یک واحد پولی ثابت در امپراتوری دست یافته اند. اما برای تهیه لیست دارایی ها، دارایی هارا به یک واحد پولی تبدیل نمی کردند و خود دارایی را ثبت می کردند به همین دلیل از نقطه ضعف مربوط به فرض واحد

پولی حال حاضر مبرا بوده است، یعنی وجود تورم نمی توانسته در لیست دارایی هاو ارزش آن نقطه ضعفی محسوب شود و دارایی هاهمیشه به ارزش جاری تلقی می شده. بنابراین کاربرد بیشتر این فرض همانطور که در مطالب بالا اشاره شد بیشتر مربوط به پرداخت هزینه حقوق و دستمزد بود.

### فرض دوره زمانی

در ایران کهن و به خصوص امپراتوری هخامنشیان این فرض به چشم می خورد. تفاوت فرض دوره مالی در آن دوران و حال، به هدف این فرض بر می گردد. در حال حاضر به دلیل وجود شرکت های فراوان تضامنی و یا سهامی، بحث سود مطرح می شود و یکی هدف های اصلی این فرض را می توان محاسبه راحت تر سود دانست همانطوری که هندریکسن می گوید:

"مقصود از دوره زمانی بیان این واقعیت است که حسابداران سود را برای یک دوره زمانی و منظم تقویمی مانند سال، سه ماهه یا یک ماهه محاسبه می کنند. اهمیت اصل مزبور در این واقعیت قرار دارد که با توجه به عمر یک پروژه می توان سود را راحت تر محاسبه کرد(هندریکسن، ۱۳۸۸: ۲۱۳)".

در جایی دیگر مورخان می نویسند: نظام کنترل شاهنشاهی هخامنشی، تنها در جمع آوری و بایگانی یکایک سندها خلاصه نمی شد. بلکه دارای سطوح بازرسی و کنترل متفاوتی بود. هر دو ماه یک بار بایستی گزارشی از عملکرد همه حوزه هاتهی می شد. این روند، کار کنترل مرکزی در تخت جمشید را آسانتر می کرد. علاوه بر گزارشهای عملکرد دو ماهه، می بایستی گزارشهای سالانه نیز تهیه و برای مرکز فرستاده می شد. نمونه هایی نیز از گزارشهای سالانه در دست است. در این گزارش هاهمه دریافتها و پرداختهای یک سال در یک جا، جمع بندی شده اند. حسابرسی نیز وجود داشته اند که مسئولیت همه حسابهای یک حوزه را به عهده داشتند. آنها در منطقه خود به همه جا سرکشی می کردند و موجودی محل را کنترل و صورت حساب تهیه می کردند. کار اینان بیشتر در پایان هر سال یا در ماههای نخستین سال بعد انجام می شد، زیرا نوبت رسیدگی به همه ترازنامه هاسالانه بود و در صورت عدم امکان بازرسی سالانه، گاهی حساب دو و یا چند سال را یکجا مورد بررسی قرار می دادند (ماری کخ، ۱۳۷۶: ۴۰). با توجه به مطالب فوق می توان وجود فرض دوره زمانی را در امپراتوری هخامنشیان قطعی دانست ولی در دوران هخامنشیان به دلیل عدم

وجود شرکت های تضامنی و سهامی و وجود اقتصاد دولتی، اصلی ترین هدف وجود این فرض را کنترل و بازرسی حساب ها و موجودی ها باید دانست که مربوط به سیستم پاسخگویی می باشد.

### حقوق و دستمزد

در جهان باستان که برده داری رواج داشت، در بسیاری از کشورها از این برده ها در مزارع بزرگ یا ساخت بناهای عظیم استفاده می کردند. لیکن به گواهی اسناد تاریخی، ایرانیان (پارسیها، پارتها و سایر اقوام ایرانی) با وجود پیروزیهای عظیمی که در دوران هخامنشی، اشکانی و ساسانی نصیب آنها شده بود، از بند کشیدن اقوام مغلوب و روانه کردن مردان، زنان و فرزندان آنها به بازارهای برده فروشی خود داری می کردند (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۶).

در سال ۱۳۱۲ شمسی هنگام خاکبرداری از گوشه شمال شرق تخت جمشید، کاوشگران از ایوان سرای تخت جمشید بیش از سی هزار لوح گلی، که بیشتر با حروف عیلامی که خط جهانی آن روز بود با مهرهایی با خط میخی پارسی که اسناد را تایید کرده اند پیدا نموده اند. تعدادی از کتیبه های گلی صورت دستمزد و تعداد صنعتگران و کارگران ایرانی و بیگانه ای که در تخت جمشید کار می کردند و دستمزد آنها ثبت شده است وجود دارد. تا آن روزگار پرداخت دستمزد برای هیچ کشوری معنی نداشته و این نخستین بار در تاریخ تمدن بشری که یک کشور فاتح و نیرومند کار مشقت بار و رایگان از کارگران و مردان زیر دست خود نخواسته و انصاف را رعایت کرده است (پور عبدالله، ۱۳۷۷: ۶۴).

«گیرشمن» می گوید: ازین چندین هزار لوح که در گنجینه اسناد در تخت جمشید یافته شده حتی یکی به پارسی نوشته نشده چند تای آنها به آرامی و بیشتر به عیلامی تحریر شده است. در بین کارگران، هنرمندان بابلی، مصری و ساردی و سایر کشورهای تابع شاهنشاهی هخامنشی که با کارگران پارسی و مادی همکاری کرده اند، دیده می شود و نشان می دهد که اغلب کارگران پارسی و مادی بوده اند، پرداخت پول نقره (گارشاک که معادل ۸۳ گرم طلا بوده) و شکل که یک دهم کارشاک می باشد، بوده است (گیرشمن، ۱۳۳۶: ۱۸۲). تا پیش از کشف و ترجمه این الواح عقیده اکثر باستان شناسان و مورخین بر این بود که احداث کاخهای هخامنشی مانند معابد و اهرم فراعنه مصر با بیگاری و به کمک اسرای ملل و مردم صورت گرفته است. پس از خواندن این

لیستهای محکم کارگری و وقوف بر دستمزد عادلانه جنسی و نقدی مسلم می‌گردید که در دستگاه هخامنشی ییگاری و کار بدون پاداش موضوعی نداشته و کلیه کارگران و کارکنان روزانه دستمزدی به فراخور شان و کار و سن و سال خود با پول نقره (کارشا) داشته‌اند و از خزانه دریافت می‌کردند (قدیانی، ۱۳۸۲: ۱۵۱). ظاهراً در شاهنشاهی ایران همه می‌توانستند با کسب مهارت بیشتر، میزان دریافتی‌های خود را افزایش دهند. در مجموع چنین می‌توان برداشت کرد که نظام دیوانی هخامنشی می‌کوشید تا هر کس به اندازه کاری که انجام می‌دهد، مزد بگیرد (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۷).

چگونگی سازماندهی و میزان دستمزد آنها (متناسب با زمان خود) بسیار هم پیشرفته بوده است. در سطور زیر به بررسی سیستم حقوق و دستمزد و میزان دستمزد هر یک از مشاغل روی الواح موجود در خزانه تخت جمشید، می‌پردازیم.

### نحوه پرداخت دستمزدها

از سال ۴۹۳ قبل از میلاد لاقلاً بخشی از اجرت و مزد کارگران به صورت پول (نقره) به آنها داده می‌شد و این افراد ظاهراً مواد غذایی دریافت می‌کردند. با آنکه چند مورد ناشناخته وجود دارد لیکن آنچه معلوم است این است که این روش پرداخت ایجاب می‌کرده قیمتی برای کالاها تعیین شود تا بتوان یک هماهنگی در پرداخت حقوق بوجود آورد (بریان، ۱۳۷۷: ۹۵۰). کتیبه‌هایی که از حفاریات تخت جمشید بدست آمده نیز حکایت دارند که قسمتی از اجرت و مزد کارگران در ساختمان کاخ‌های پادشاهی به مسکوک نقدی پرداخت می‌شد (جوان، ۱۳۸۱: ۲۲۱). اجرت و مزد در قبل از زمان مزبور به جنس از قیل گوشت، جو، گندم، شراب و امثال آنها پرداخت می‌گردید که خوراک عمده مردم بوده، ولی از آنجا که پرداخت حقوق به شکل کالا دشوار بود، از اواخر سلطنت داریوش کبیر پرداخت نقره به عنوان بخشی یا تمام حقوق متداول شد (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۷) و چنین پیداست که کار و تولید در پارس در چنان مقیاس عظیمی توسط اداره مرکزی سازمان یافته بود که نظیر آن از عهده بخش خصوصی بر نمی‌آید (اومستد، ۱۳۴۵: ۱۶۴).

در این دوران می‌توان به پرداخت مساعده نیز اشاره کرد. اشاره به تعرفه‌های سلطنتی مشخص می‌سازد که نرخهای اجناس و آذوقه ثابت، توسط مامورین و کارشناسان دیوانی تعیین و

اعلام می گردیده زیرا در چند لوحه به صراحت ذکر شده که آذوقه در عرض ماه به طور مساعده به کارگراها داده می شده و هنگام پرداخت دستمزد از روی نرخ می که در فرمان سلطنتی مقرر گردیده احتساب و از اجرت نقدی کارگر کسر می گردیده است (قدیانی، ۱۳۸۲: ۱۵۲).

### مزایای دیگر علاوه بر دستمزد

- دستمزد کارگرانی که درآمد و دستمزد آنان ناچیز بوده و کفاف معیشتشان را نمی داده به وسیله جیره های ویژه، کمک های آذوقه ای، پوشاک و ... از اینگونه افراد جامعه حمایت می شد (خدادیان، ۱۳۷۹: ۵۹۹). که مدارک برخی از آنها به شرح زیر می باشند (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۷):
۱. به برخی از کارکنان لباس دوخته داده می شد. در کارگاه های شاهی خزانه ها، صدها بانوی خیاط نه فقط لباسهای پر زرق و برق برای خلعت دادن شاه می دوختند، بلکه به استناد لیست های حقوق، لباسهای کاملاً معمولی نیز در این کارگاهها دوخته شده است که به احتمال زیاد مورد مصرف کارگران و کارکنان بوده است.
  ۲. در برخی از نقاط به کارکنان ناهار رایگان داده می شد. اسناد نشان می دهد که تعداد زیادی آشپز زن زیر نظر خزانه دار کار می کرده اند که برای کارگران غذا می پختند.
  ۳. برای نگهداری نوزادان بانوانی که در کارگاههای تخت جمشید کار می کردند مهد کودک ایجاد شده بود که آنها را در زمان خدمت بانوان نگهداری می کرد. اسنادی وجود دارد که حقوق و میزان پرداختی به مریبان مهد کودک را نشان می دهد.
  ۴. زنان دارای مرخصی زایمان بودند و در زمان مرخصی ۷۰ درصد حقوق ماهانه خود را می گرفتند. سندی وجود دارد که یکی از این زنان در زمان مرخصی زایمان ۲۰ لیتر غله از ۳۰ لیتر حقوق ماهانه خود را برای مدت ۵ ماه دریافت کرده است.
  ۵. به کارکنان زن، در زمان زایمان، پاداش داده می شد که برای فرزند پسر ۲۰ بن غله و برای نوزادان دختر نصف این مقدار بود.

### نتیجه گیری

با الواح کشف شده از تخت جمشید، برای نخستین بار به سرچشمه ای غنی از منابع موثق و معتبر سیستم اقتصادی آن دوره دست پیدا کردیم. این لوحها اطلاعات لازم را برای پاسخ به



پرسش‌های زیادی درباره مسائل دیوانی، شیوه زندگی مردم، مزدها و رفاه اجتماعی، موقعیت زن، رفتارهای مذهبی-فرهنگی، و همچنین جغرافیا و اقتصاد در اختیار ما قرار می‌دهند. در این مقاله سعی شده به راه‌های تامین مالی، سیستم انبارداری و بایگانی اطلاعات و برخی از اصول و مفروضات حسابداری که در این دوره بکار رفته است و همچنین سیستم حقوق و دستمزد پرداخته شود. اما همانطور که مشاهده شد هخامنشیان دارای سیستم‌های مالی و حسابداری و حسابرسی پیشرفته و دقیقی در زمان خود بودند و در اینجا فقط سعی در بیان شرح مختصری از این موارد شده است و نیاز به مطالعه و پژوهش بیشتر در این زمینه می‌باشد تا بتوان به مکانیزم‌های گذشته پر شکوه ایران باستان دست پیدا کرد و کمبود مطالعه در این زمینه احساس می‌شود که برای توجه بیشتر به این موضوع باید در دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی به موضوع تاریخ حسابداری در ایران و به خصوص در دوره با شکوه هخامنشیان پرداخته شود.

### منابع

۱. احتشام، مرتضی (۱۳۵۵). ایران در زمان هخامنشیان، چاپ اول، تهران: انتشارات شرکت سهامی کتاب‌های جیبی.
۲. اومستد، آلبرت تن آیک (۱۳۴۵). تاریخ شاهنشاهی هخامنشی، ترجمه: محمد مقدم، تهران: انتشارات امیر کبیر.
۳. بریان، پی‌یر (۱۳۷۷). تاریخ امپراتوری هخامنشی از کورش تا اسکندر، ترجمه: مهدی سمسار. جلد اول، تهران: انتشارات زریاب.
۴. پور عبدالله، حبیب‌الله (۱۳۷۷). تخت جمشید از نگاهی دیگر، نشر بنیاد فارس‌شناسی.
۵. پیرنیا، حسن (۱۳۴۱). تاریخ ایران باستان، تهران: انتشارات کتابهای جیبی.
۶. جوان، موسی (۱۳۸۱). تاریخ اجتماعی ایران باستان از آغاز مهاجرت به سرزمین قدیم ایران تا حمله اسکندر، تهران: انتشارات دنیای کتاب.
۷. حسین‌بر، رحمت‌ا... (۱۳۸۸). «مدیریت در ایران باستان». مجله ستبران، شماره ۵۳، ۴۵-۹۰.
۸. خدادیان، اردشیر (۱۳۷۹). تاریخ ایران باستان (هخامنشیان)، تهران: انتشارات به‌دید.

۹. سامی، علی (۱۳۴۱). تمدن هخامنشی. بخشی از مجموعه دروس علی سامی دانشکده ادبیات شیراز، انتشارات دانشگاه پهلوی.
۱۰. قدیانی عباس (۱۳۸۲). تخت جمشید دل انگیزترین ویرانه دنیا، تهران: انتشارات چکیده.
۱۱. گیرشمن، رمن (۱۳۴۹). ایران از آغاز تا اسلام، ترجمه: محمد معین، تهران: شرکت انتشارات علمی فرهنگی.
۱۲. ماری کخ، هاید (۱۳۷۶). از زبان داریوش، ترجمه: پرویز رجبی، انتشارات نیک، تهران.
۱۳. محمدی فر، یعقوب و یوسف محمدی فر (۱۳۸۵). «تحلیلی بر شیوه های حسابداری و حسابرسی در بین النهرین و ایران از اواخر هزاره ی چهارم قبل از میلاد تا پایان دوره ی هخامنشی». مجله ی مطالعات ایرانی، سال پنجم، شماره دهم، پاییز، مرکز تحقیقات و فرهنگ ایرانی، ۲۱۳-۲۳۳.
۱۴. محمدی فر، یوسف و یعقوب محمدی فر (۱۳۸۵). «نگاهی بر شیوه های کنترل حساب و نظارت مالی در عصر باستان». مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، سال هجدهم، شماره ۳.
۱۵. مزارعی، عدنان (۱۳۴۸). تاریخ اقتصادی، اجتماعی ایران و ایرانیان. تهران: انتشارات دهخدا.
۱۶. هندریکسون، الدن اس و مایکل اف ون براد (۱۳۸۸). تئوری حسابداری. ترجمه: علی پارسائیان، انتشارات ترمه، جلد اول.

17. Walser, B.G.(1980). Persepolis, P.8.



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## ارائه یک مدل ساختاری جهت اخذ مالیات الکترونیکی

مهدی مشکی

استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه پیام نور

مرتضی مریمی یعقوبیان\* (دانشجوی کارشناسی ارشد MBA گرایش مالی گیلان)

مهدی همتی آسیابری (کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی گرایش مالی گیلان)

### چکیده

امروزه نقش نظام مالیاتی در تامین اهداف عمده اجتماعی-اقتصادی و بودجه ای دولت بر کسی پوشیده نیست. اما شیوه جمع آوری آن باید به نحوی باشد که مؤدیان مالیاتی یا همان شهروندان، با صرف کمترین زمان و هزینه و به سهولت بتوانند مالیات خود را اظهار و آن را پرداخت نمایند. استفاده از اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی که از جمله مهمترین خدمات دولت الکترونیکی از نوع دولت به شهروندان G2C به شمار می رود، در دوران ابتدایی خود در ایران است. به نظر می رسد، این سرویس الکترونیکی برای آنکه به معنای واقعی استفاده و توسط شهروندان پذیرفته شود، با موانعی روبرو است. به همین دلیل این تحقیق بر آن است تا با بررسی اقتصاد دیجیتال، دولت الکترونیکی و سیستم اظهارنامه الکترونیکی در ایران، و همچنین با بررسی مدلها و نظریه های علمی رایج در این زمینه از جمله نظریه یکپارچه پذیرش و استفاده از فناوری، (UTAUT) مهمترین عواملی که بر روی پذیرش این سرویس الکترونیکی جدید دولت تاثیر دارند را شناسایی نماید. به همین منظور مدلی ارائه شد که عواملی همچون انتظار کارایی (سودمندی)، تاثیرات اجتماعی و تمایل به استفاده از اظهارنامه مالیاتی الکترونیک از جمله مهمترین عوامل تشکیل دهنده آن هستند. نتایج نشان می دهد عواملی که در تمایل به استفاده از این خدمت تاثیر دارند به ترتیب عبارتند از انتظار تلاش، تاثیرات اجتماعی و انتظار کارایی.

**واژگان کلیدی:** تجارت الکترونیکی، دولت الکترونیکی، مالیات الکترونیکی، اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی

---

\* نویسنده مسئول: skyman390@yahoo.com

### مقدمه

سیستم اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی در سال ۱۳۸۹ برای اولین بار در ایران پیاده‌سازی شد. ولی با یک نگاه اجمالی به فرآیند این سیستم، مشاهده میشود که نه تنها مراجعه حضوری در آن حذف نشده است، بلکه وقت بیشتری برای انجام این فرآیند مورد نیاز است و مؤدی باید علاوه بر تکمیل اظهارنامه به صورت الکترونیکی، آنرا پرینت گرفته و امضا نموده و سپس آنرا به ممیز مالیاتی مربوطه در اداره امور مالیاتی منطقه خود جهت محاسبه مالیات و ثبت در دبیرخانه تحویل نماید. در نهایت مبلغ محاسبه شده مالیات را نیز باید به صورت دستی به بانک پرداخت نماید. این مشکلات باعث میشود که پذیرش این سرویس با موانعی روبرو شود به طوریکه در سال ۱۳۸۹ علی‌رغم آموزش به تعدادی از کافی‌نت‌های استان فارس، ۷٪ از مؤدیان مالیاتی این استان از آن استفاده / تنها ۳۳ کردند. لذا این تحقیق بر آن آمد تا عوامل موثر بر پذیرش اظهارنامه الکترونیکی مالیاتی توسط پرداخت‌کنندگان مالیات (مؤدیان مالیاتی) را از طریق پرسشنامه بررسی کرده و با ارائه یک مدل به بررسی این عوامل بپردازد. به طور خاص اهداف اصلی این مطالعه عبارتند از:

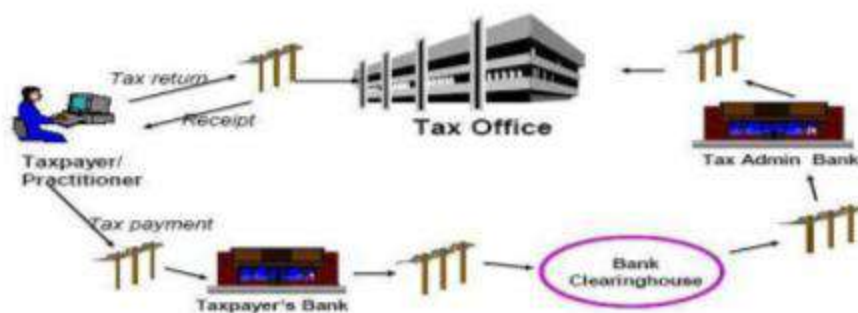
۱. بررسی میزان تمایل و استفاده از سیستم اظهارنامه الکترونیکی توسط مؤدیان مالیاتی در ایران به عنوان نمونه‌ای از یک کشور در حال توسعه.
۲. بررسی عوامل موثر بر تمایل و پذیرش اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی در ایران از طریق ارائه یک مدل
۳. ارزیابی مدل پیشنهاد شده و ارائه راهکارها و توصیه‌های سیاستی مناسب برای مقامات ذیصلاح جهت بهبود پذیرش و در نتیجه استفاده عملی و رضایتبخش از آن.

### سیستم اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی و مزایای آن

در مقایسه با دیگر خدمات آنلاین ارائه شده توسط دولت، تکمیل اظهارنامه مالیاتی به صورت الکترونیکی یکی از پیشرفته‌ترین و گسترده‌ترین خدماتی است که مورد استفاده قرار میگیرد. در بخش دولتی با حرکت به سمت خدمات آنلاین، مقامات مالیاتی تمایل دارند تا در استفاده از فناوری اطلاعات پیشرو باشند (Connolly and Bannister, 2008)

سیستم اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی زیر مجموعه ای از مالیات الکترونیکی است و به اظهار و دریافت مالیات به صورت الکترونیکی<sup>۱</sup> دلالت دارد که اگر از آن به شیوه درستی استفاده شود موجب صرفه جویی قابل توجهی در زمان و هزینه دولت و مردم خواهد شد. این صرفه جویی در هزینه در ایتالیا سالانه ۹۰ میلیون یورو، در سوئد ۲/۷ میلیون یورو؛ در ایالات متحده ۱۳۲ میلیون دلار (۱۱۰ میلیون یورو) و در کانادا ۱۲ میلیون دلار (۸/۵ میلیون یورو) می‌باشد. (Burgelman et al. 2005)

در حالت ایده‌آل، مؤدیان مالیاتی بدون حضور در واحد مالیاتی می‌توانند اطلاعات مربوط به درآمد و دارایی خود را به صورت الکترونیکی اظهار کرده و بدون حضور به بانک و یا واحد مالیاتی بدهی مالیاتی خود را پرداخت نمایند. از نظر (Denise Edwards 2008) یک سیستم اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی به همراه سیستم پرداخت الکترونیکی مالیات باید به صورت شکل ۱ باشد



نگاره ۱: یک سیستم ایده آل برای اظهار و پرداخت مالیات به صورت الکترونیکی (Denise Edwards 2008)

البته شکل بالا حالت کلی این سیستم را نشان می‌دهد. جزئیات این سیستم و در واقع عوامل موثر بر این سیستم جهت پذیرش آن توسط شهروندان، در قسمتهای بعد بررسی خواهد شد.

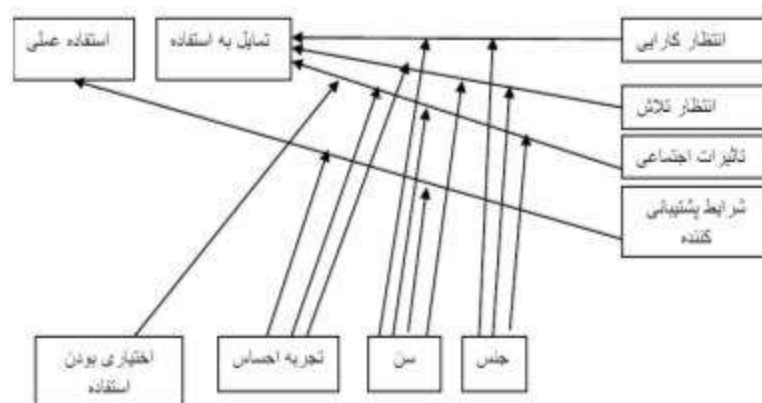
### نظریه های مطرح در زمینه پذیرش فناوری اطلاعات توسط کاربران

مطالعات بسیاری در خصوص پذیرش خدمات دولت الکترونیکی از جمله اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی با استفاده از مدلها و نظریه‌های پذیرش فناوری اطلاعات در جهان انجام شده که

مهمترین این مدل ها و نظریه ها عبارتند از: نظریه فعالیت منطقی (TRA)<sup>۲</sup> توسط Fishbein & Ajzen (1975) نظریه رفتار برنامه ریزی شده (TPB)<sup>۳</sup> توسط Ajzen 1991 مدل پذیرش فناوری (TAM)<sup>۴</sup> توسط Davis 1989، نظریه انتشار نوآوری (DOI<sup>۵</sup> یا IDT<sup>۶</sup>) توسط Venkatesh (1995)، نظریه یکپارچه پذیرش و استفاده از فناوری (UTAUT)<sup>۷</sup> توسط Venkatesh et al (2003). این مطالعات و مدلها بینش و زمینه مفیدی برای درک و فهم تمایل افراد برای پذیرش و استفاده از خدمات دولت الکترونیکی از جمله اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی فراهم میآورد. همچنین این مدلها تعداد زیادی از عوامل مهم تعیین کننده در پذیرش خدمات دولت الکترونیکی از جمله سودمندی،<sup>۸</sup> سهولت استفاده<sup>۹</sup>، ریسک پذیرفته،<sup>۱۰</sup> شده، قابلیت اعتماد<sup>۱۱</sup>، سازگاری<sup>۱۲</sup>، امنیت اینترنت<sup>۱۳</sup> میزان آمادگی افراد از نظر تکنولوژیکی<sup>۱۴</sup> و میزان توانایی و مهارت افراد در استفاده از فناوری<sup>۱۵</sup> و عواملی دیگری که اعتبار آنها در همین مطالعات به اثبات رسیده را فراهم میآورد تا با بینش و دید بهتری به فرآیند تحقیق پرداخته شود (Norazah M.Suki et al. 2010)

### نظریه یکپارچه پذیرش و استفاده از فناوری (UTAUT)<sup>۱۶</sup>

این مدل که توسط Venkatesh et al (2003) به وجود آمد ترکیبی از هشت مدل مشابه مطرح در این زمینه است که عبارتند از مدل TRA، مدل TAM، مدل TPB، مدل DOI، مدل انگیزشی<sup>۱۷</sup>، مدل استفاده از کامپیوتر<sup>۱۸</sup> و نظریه شناخت اجتماعی<sup>۱۹</sup> و مدل مرکب (Shafi Al Shafi et al 2009) TAM-TPB



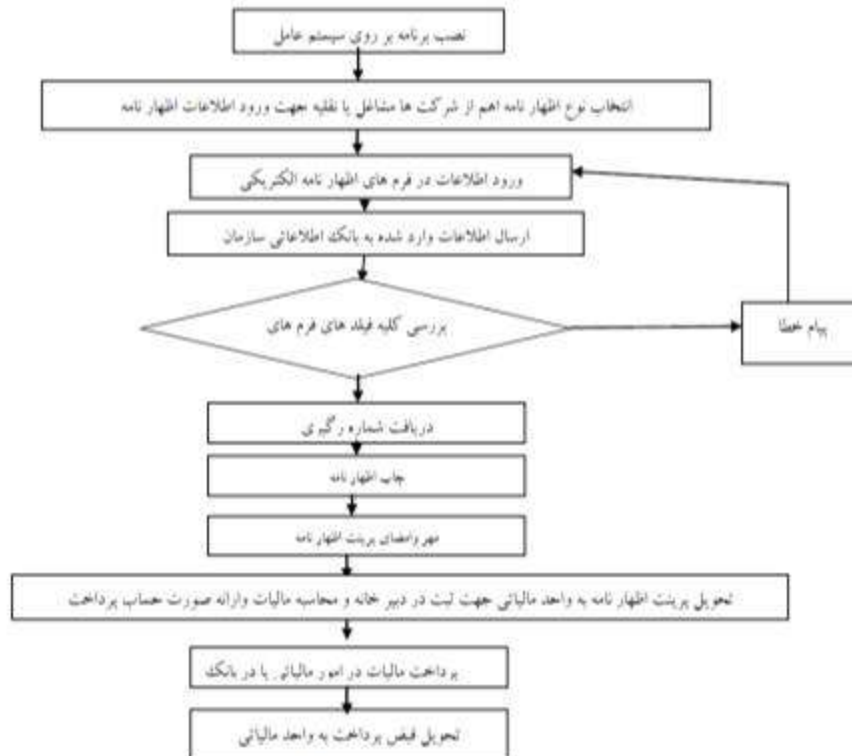
شکل ۲: مدل UTAUT (Venkatesh et al. 2003)

این مدل به صورت شکل ۲ است. همانطور که در این شکل مشاهده میشود در این مدل چهار عامل نقش دارند که عبارتند از: <sup>۲۰</sup> 'انتظار کارایی' که عبارت است از درجه‌ای که افراد اعتقاد دارند استفاده از یک سیستم، کارایی شغلی آنها را بهبود می‌بخشد "Compeau and Higgins 1995b انتظار تلاش" <sup>۲۱</sup> که عبارت است از: "درجه‌ای از سهولت مرتبط با استفاده از سیستم" (Moore and Benbasat, 1991). <sup>۲۲</sup> 'تأثیرات اجتماعی' که میزان تأثیری است که همکاران، دوستان و افراد جامعه بر روی کاربر جهت استفاده از این سیستم می‌گذارند، چه این تأثیر مثبت باشد و چه منفی

(Taylor and Todd , 1995) شرایط پشتیبانی کننده <sup>۲۳</sup> که "درجه‌ای از اعتقادات فردی نسبت به زیرساخت‌های فنی و سازمانی برای پشتیبانی از سیستم می‌باشد" (and Todd 1995a), Taylor Vishanth Weerakkody et. al 2009) به دلیل اینکه این مدل ترکیبی از کلیه هشت مدل قبلی ذکر شده بوده و در نتیجه از همه آنها کامل تر و جدیدتر می‌باشد به عنوان مدل پایه در این تحقیق استفاده میشود. به همین دلیل، در ادامه، عوامل موثر در این مدل به تفصیل توضیح داده خواهد شد. <sup>۲۴</sup> 'تمایل رفتاری' طبق نظریه‌ها و مدل‌هایی که تاکنون در مورد پذیرش تکنولوژی بررسی شد، اثر مثبت ویژه‌ای بر روی پذیرش و استفاده از تکنولوژی دارد.

## ارائه مدل جهت پذیرش اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی در ایران

با تجزیه تحلیل سیستم اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی در ایران، مهمترین عواملی که به نظر میرسد بر روی پذیرش این خدمت الکترونیکی موثر هستند، در نگاره ۱ تعریف شده‌اند.



شکل ۱: فرآیند اظهار نامه الکترونیکی در ایران (احصاء شده از Intamedia2010)



عامل	تعریف	منبع
انتظار تلاش	انتظار تلاش به عنوان درجه ای از سهولت مرتبط با استفاده از سیستم (اظهارنامه الکترونیکی) تعریف می‌شود.	Venkates hetal.,(2003)
انتظار کارایی	انتظار کارایی به عنوان درجه ای است که یک فرد معتقد است استفاده از یک سیستم (اظهارنامه الکترونیکی) برای رسیدن به مزایایی در کارایی شغلی، به وی کمک خواهد کرد.	Venkates hetal.,(2003)
تأثیرات اجتماعی	به عنوان درجه‌ای است که یک فرد تصور می‌کند افراد مهم پیرامون وی معتقد هستند که او باید از سیستم جدید استفاده نماید	Venkates hetal.,(2003)
شرایط پشتیبانی کننده	شرایط پشتیبانی کننده به عنوان درجه ای تعریف می‌شود که فرد معتقد است زیرساخت های فنی و سازمانی برای پشتیبانی سیستم به هنگام استفاده وجود دارد.	Venkates hetal.,(2003)
مسائل قانونی (امضاء دیجیتال)	حمایت قانونی از اظهارنامه الکترونیکی به وسیله تصویب قوانین مرتبط با خدمات الکترونیکی مثل تصویب و بکارگیری قانون امضای دیجیتال میباشد.	نویسنده
مباحث فنی و زیرساختی	زیرساختهای فنی از جمله قدرت کامپیوتر سرور مرکزی، سرعت و کیفیت اینترنت، پشتیبانی از پرداخت الکترونیکی، یکپارچه بودن بانک اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی کشور و بانک محلی استان ها و... میباشد.	Venkates hetal.,(2003)
تمایل به استفاده	تمایل به استفاده اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی یک عامل تعیین کننده برای استفاده واقعی و پذیرش آن است.	Venkates hetal.,(2003)
پذیرش	همان استفاده واقعی از فناوری جدید (اظهارنامه الکترونیکی) میباشد.	Venkates hetal.,(2003)

نگاره ۱: تعریف عوامل پیش‌بینی شده در مدل

با توجه به مدل ارائه شده میتوان فرضیه‌های زیر را مطابق نگاره ۲ مطرح نمود.

شماره	فرضیه‌ها
H1	بین عامل انتظار تلاش (سهولت استفاده) و تمایله استفاده از اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی یک رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد.
H2	بین عامل انتظار کارایی (سودمندی) و تمایل بهاستفاده از اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی یک رابطه مثبت و معنیدار وجود دارد
H3	بین عامل تأثیرات اجتماعی و تمایل به استفاده از اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی یک رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد.
H4	بین عامل شرایط پشتیبانی‌کننده و پذیرش اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی یک رابطه مثبت و معنیدار وجود دارد.
H5	حمایت قانون از اسناد الکترونیکی (مثل بکارگیری کامل امضاء دیجیتال) از طریق عامل انتظار کارایی تأثیر مثبت بر تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی دارد
H6	حمایت قانون از اسناد الکترونیکی (مثل بکارگیری کامل امضاء دیجیتال) از طریق عامل انتظار تلاش تأثیر مثبت بر تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی دارد
H7	مباحث فنی و زیرساختی مناسب، از طریق عامل انتظار کارایی، اثر مثبت بر تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی دارد
H8	مباحث فنی و زیرساختی مناسب، از طریق عامل انتظار تلاش، اثر مثبت بر تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی دارد
H9	بین تمایل به استفاده از اظهار نامه الکترونیکی و پذیرش آن یک رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد

نگاره ۲: فرضیه‌های استخراج شده از مدل

### عامل مباحث فنی و زیرساختی

طبق گزارش اکونومیست، ایران در معیار "عوامل فرهنگی و اجتماعی" مرتبط با فناوری اطلاعات، بالاترین امتیاز را در بین معیار های دیگر دارد (۴/۹۰ از ۱۰) نرخ سواد در ایران (۸۲/۳۰)، نرخ نفوذ کامپیوتر شخصی در ایران (۳۰/۲٪) نشان دهنده پتانسیل خوب ایران در

پذیرش فناوری اطلاعات و اظهار نامه الکترونیکی است. اما چرا عامل "پذیرش فناوری اطلاعات توسط ارباب رجوعان"، کمترین امتیاز را در بین کلیه معیار های در گزارش اکونومیست دارد؟ (۲/۳۳ از ۱۰) این در حالی است که طبق گزارش اکونومیست، نمره ایران در زمینه دیدگاه سیاست دولت در مورد 3 IT از ۱۰) و زیر ساخت های فنی و ارتباطی (۳/۲۰ از ۱۰) بسیار کم به نظر میرسد.

همچنین طبق گزارش سازمان ملل، ایران در سال ۲۰۱۰ در زمینه دولت الکترونیکی، با کسب امتیاز ۴۰۶۷/۰ از یک در جایگاه ۱۰۲ جهان قرار گرفت. در این گزارش معیار دولت الکترونیکی از سه عامل "خدمات آنلاین" و "زیرساخت های فنی و مخابراتی" و "نیروی انسانی" تشکیل شده است که در دو عامل اول، نمره خوبی به دست نیاورده است. (EIU, 2010)

همچنین ایران از نظر سرعت و کیفیت اینترنت در جهان در سال ۲۰۱۱ از بین ۱۷۲ کشور که توسط موسسه (Netindex 2010) بررسی شد. با متوسط سرعت ۰/۴۸ مگابیت بر ثانیه در جایگاه ۱۶۷ بعد از کشور لبنان قرار گرفت. نرخ نفوذ اینترنت پرسرعت در ایران (۴۳/۲٪) اینترنت دایال آپ و فقط ۰/۶٪ اینترنت پرسرعت) به دلیل کمبود پورت<sup>۲۵</sup> ADSL در مخابرات بسیار پایین است. این مسئله، دلیل دیگری بر ضعف زیرساخت های فنی و ارتباطی در ایران است.

در زمینه اظهارنامه الکترونیکی، عدم استفاده از پرداخت الکترونیکی، نداشتن مراکز داده ۲ قوی برای دریافت و پردازش اظهارنامه الکترونیکی در سراسر کشور و همچنین پهنای باند کم اختصاص داده شده به سرور مرکزی امور مالیاتی، نشانه های دیگری از ضعف زیرساخت های فنی و ارتباطی مرتبط با اظهارنامه الکترونیکی میباشد. پس به نظر میرسد که ایران پتانسل خوبی از نظر عوامل فرهنگی و اجتماعی و نیروی انسانی دارد، ولی ضعف زیرساخت های فنی و ارتباطی، بر روی کارایی و سهولت استفاده اظهارنامه الکترونیکی تاثیر منفی داشته باشد. به عبارتی به نظر می رسد عامل زیرساخت های فنی و ارتباطی نقش موثری در پذیرش اظهارنامه الکترونیکی از طریق عوامل سودمندی و سهولت استفاده در ایران بازی میکند.

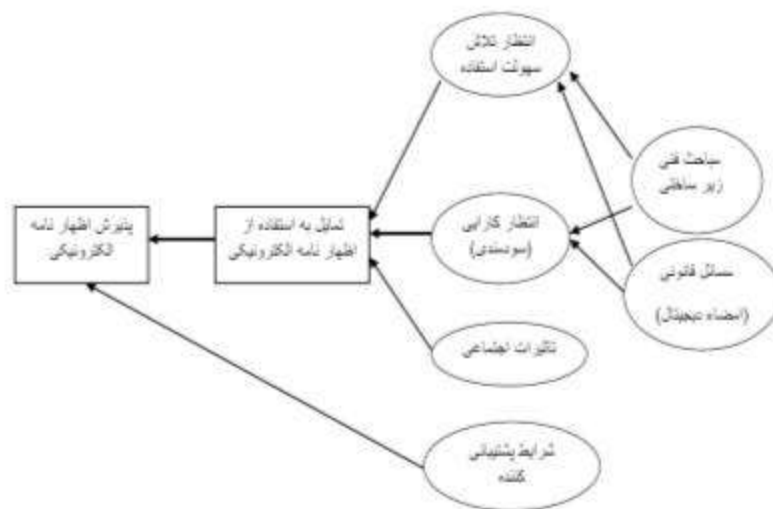
### عامل مسائل قانونی

طبق گزارش اکونومیست امتیاز ایران در پارامتر مسائل قانونی ۲/۴۰ از ۱۰ می باشد که بسیار مایوس کننده به نظر می رسد. عدم تصویب و قانونی شدن امضای دیجیتال به معنای واقعی، از جمله بزرگترین مشکلات تجارت الکترونیکی، دولت الکترونیکی و به ویژه اظهارنامه الکترونیکی است و الکترونیکی کردن کامل خدمات دولت بدون اجرایی شدن کامل امضاء دیجیتال، امری محال به نظر میرسد. چون در هر صورت برای اینکه اظهارنامه الکترونیکی جنبه قانونی پیدا کند، مؤدی مجبور به پرینت و امضای دستی آن شده و مجبور است برای تحویل پرینت امضاء شده به صورت حضوری به ۱ مورمالیاتی مراجعه نماید. پس به نظر میرسد مسائل قانونی مرتبط با دولت الکترونیکی، سهولت استفاده و سودمندی (صرفه در زمان و هزینه) مرتبط با استفاده از اظهارنامه الکترونیکی و در نتیجه پذیرش آن را تحت تاثیر قرار میدهد.

با این اوصاف میتوان مدل نشان داده شد در شکل ۵ را برای پذیرش اظهارنامه الکترونیکی در ایران ارائه کرد.

### روش جمع آوری داده ها

روش جمع آوری داده ها در این تحقیق پرسشنامه است که سوالات آن ابتدا از طریق مصاحبه با کارشناسان مالیاتی مرتبط با اظهارنامه الکترونیکی و مشاهده فرآیند اظهارنامه الکترونیکی بدست آمده است. همچنین با بررسی مدلهای مطرح در این زمینه در دیگر کشورها و نیز با توجه به دیگر عوامل تعیین کننده در زمینه دولت.



شکل ۵: مدل ارائه شده برای پذیرش اظهارنامه الکترونیکی در ایران

الکترونیکی از جمله مسائل قانونی (امضاء دیجیتال) و مباحث فنی و زیرساختی، عوامل موثر بر اظهارنامه الکترونیکی و در نتیجه مدل پیشنهادی استخراج شد و بر اساس این عوامل، پرسشنامه اولیه تدوین شد. این پرسشنامه اولیه بین متخصصان فناوری اطلاعات و کارشناسان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان فارس و تعدادی از مؤدیان مالیاتی پخش شده و پس از جمع آوری پرسشنامه‌ها و دریافت نظرات آن‌ها، اصلاحات لازم در پرسشنامه اعمال شد.

این پرسشنامه از دو قسمت تشکیل شده است. قسمت اول مربوط به اطلاعات دموگرافیک مؤدیان از قبیل سن، جنس، میزان تحصیلات و میزان تجربه آن‌ها در زمینه کامپیوتر میباشد. قسمت دوم مربوط به بررسی عوامل موثر بر پذیرش اظهارنامه الکترونیکی در ایران است. در این تحقیق برای اندازه‌گیری و امتیازدهی به سؤالات از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای به شرح نگاره ۴ استفاده شده است.

کاملاً مخالفم	مخالفم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم
۱	۲	۳	۴	۵

نگاره ۴: تعیین نمرات پرسشنامه

### جامعه آماری و روش نمونه گیری

جامعه آماری در این پژوهش در سطوح مختلف سنی، جنسیتی و تحصیلی مودیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان فارس میباشد. در این تحقیق، حجم جامعه یعنی تعداد مودیان مالیاتی در استان فارس بر (N) آماری اساس نگاره ۴ برابر ۸۲۰۸۴ میباشد. در این تحقیق برای نمونه گیری از روش تصادفی استفاده شده است.

### حجم نمونه و روش برآورد حجم نمونه

در این تحقیق برای تعیین حجم نمونه از فرمول کاکران که روش متداول در تعیین حجم نمونه است به طریق زیر استفاده میشود.

$$n = (N \times p \times q \times s^2) \div (N \times d^2 + p \times q \times s^2)$$

N=حجم جامعه آماری

S<sup>2</sup>=ضریب خطا

d=دقت احتمالی مطلوب (سرایی، ۱۳۷۲)

N=74248

d=0/5

در نتیجه :

$$n = 74282 * (1/96)^2 * (0/5 * 0/5) / ((74282 * (0/5)^2 + (1/96)^2 * 0/5 * 0/5)$$

$$n = 382 \text{ نفر}$$

در تحقیق حاضر حجم نمونه آماری پژوهش، شامل ۳۸۲ نفر از مودیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی است ان فارس هستند. به همین منظور، تعداد ۵۰۰ پرسشنامه در طول تیرماه سال ۱۳۹۰ در

اختیار مودیان مالیاتی امور مالیاتی استان فارس قرار گرفت که به محض دریافت ۳۸۲ پرسشنامه کامل و بدون نقص، ارزیابی آن توسط نرم افزار SPSS آغاز شد.

## روایی<sup>۳۶</sup>

روایی از واژه روا به معنای جایز و درست گرفته شده و به معنای صحیح و درست بودن است . (خاکی، ۱۳۷۸) برای اطمینان از روایی پرسشنامه گام های زیر برداشته شده است:

- مشاهده نرم افزار و فرآیند سیستم اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی
- مصاحبه با متخصصان فناوری اطلاعات و کارشناسان مالیاتی مرتبط با اظهارنامه مالیاتی در استان فارس
- مطالعه مدل های مطرح در زمینه پذیرش اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی در دیگر کشورها (تاریخچه پژوهش)
- تعیین مولفه های موثر بر پذیرش اظهارنامه الکترونیکی در ایران و ارائه یک مدل سفارشی شده
- تدوین پرسشنامه مقدماتی و اصلاح آن با مشورت متخصصان فناوری اطلاعات و کارشناسان ارشد مالیاتی

## پایایی

پایایی یکی از ویژگی های فنی ابزار اندازه گیری (پرسشنامه)ست. مفهوم یاد شده با این امر سروکار دارد که ابزار اندازه گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسان بدست میدهد. در این تحقیق پایایی پرسشنامه با استفاده از روش آلفای کرونباخ محاسبه شده که برای تعداد ۳۸۲ پرسشنامه جمع آوری شده این عدد برابر ۰/۸۳۲ می باشد که بالاتر از ۰/۷ می باشد. یعنی از پایایی بسیار خوبی برخوردار است. (خاکی، ۱۳۷۸)

### تجزیه و تحلیل آماری پژوهش

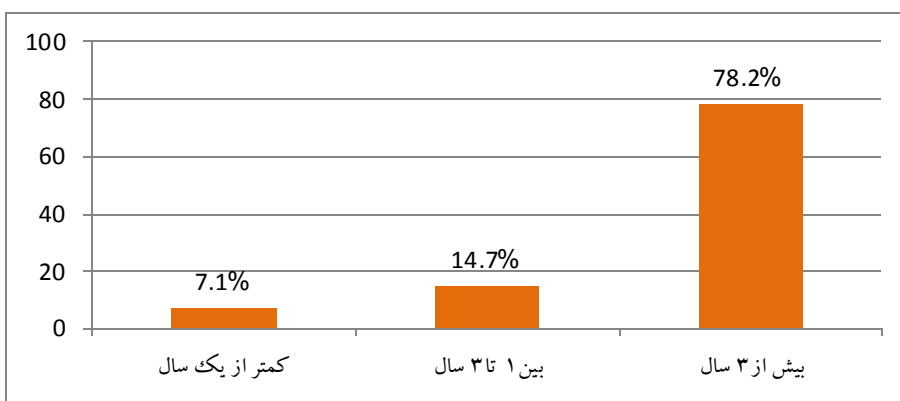
برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، با توجه به ماهیت آنها، روشهای مختلفی وجود دارد که پژوهشگر باید به کاربرد و سنخیت این روشها توجه کند تا در نهایت بتواند استنتاجها و نتیجه گیریهای معتبر و دقیقی به دست آورد. پس بطور کلی میتوان گفت که در تجزیه و تحلیل دادهها یک بعد کمی وجود دارد که شامل محاسبات آماری خاص است و یک بعد کیفی که تحلیلها، استدلالها و استنتاجهایی است که بر اساس نتایج محاسبات آماری صورت میپذیرد تا بتوان در نهایت آن را به جامعه آماری تعمیم داد. (خاکی، ۱۳۸۲)

در این بررسی برای آزمودن فرضیات تحقیق و یافتن شدت رابطه بین عوامل مختلف و تحلیل مسیر مدل پیشنهادی، از تحلیل رگرسیون در نرم افزار آماری SPSS استفاده شده است. کلیه نتایج آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ ( $\alpha = 0.05$ ) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

### توصیف داده های دموگرافیک

بر اساس این تحقیق ۵۹/۲ درصد از مودیان مالیاتی که از اظهارنامه الکترونیکی استفاده کرده اند بین ۲۱ تا ۳۵ سال سن دارند و به عبارتی جوان محسوب میشوند. افراد بین ۳۶ تا ۵۰ سال یا همان میان سالان نیز با ۳۲/۵ درصد در رتبه دوم قرار گرفته اند. افراد زیر ۲۰ سال ۴/۶ درصد و افراد بالای ۵۰ سال نیز، ۳/۷ درصد از مودیان مالیاتی استفاده کننده از اظهار نامه مالیاتی الکترونیکی را در سال ۱۳۹۰ در استان فارس تشکیل دادند. از نظر جنسیت نیز ۵۱/۹ درصد از مودیان مالیاتی که از اظهار نامه الکترونیکی استفاده کرده اند، مرد هستند و ۴۸/۱ درصد از آنها زن می باشند. همچنین از نظر سطح تحصیلات، ۵۴/۱ درصد از مودیان مالیاتی که از اظهار نامه الکترونیکی استفاده کرده اند، دارای مدرک لیسانس می باشند. همچنین ۲۵/۶ درصد از این مودیان، دارای مدرک دیپلم ۱۴/۳ درصد از آنها فوق دیپلم، ۵/۳ درصد از آنها دارای مدرک فوق لیسانس و تنها ۰/۷ درصد از این افراد دارای مدرک زیر دیپلم می باشند.

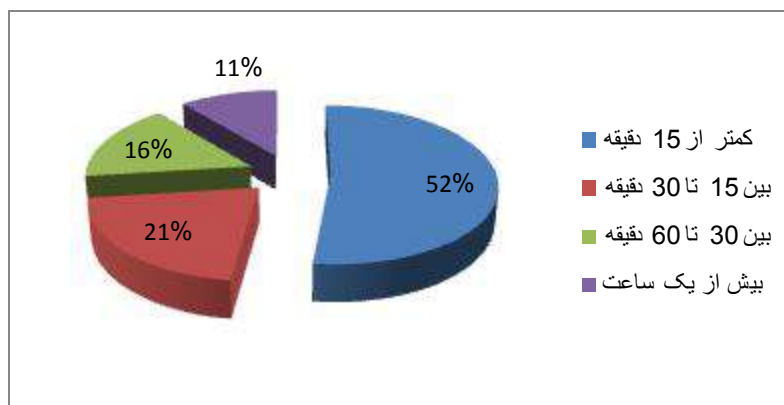




نگاره ۱: تجربه مؤدیان مالیاتی در استفاده از کامپیوتر

### مدت زمان استفاده از کامپیوتر

با توجه به نمودار ۱، ۷۸/۲ درصد از مؤدیانی که از اظهارنامه الکترونیکی استفاده کرده‌اند، برای مدت بیش از ۳ سال از کامپیوتر استفاده کرده‌اند. همچنین ۱۴/۷ درصد از آنها بین ۱ تا ۳ سال و ۷/۱ درصد از مؤدیان مالیاتی، کمتر از یکسال از کامپیوتر استفاده کرده‌اند.



نگاره ۲: مدت زمان صرف شده جهت تکمیل اظهارنامه الکترونیکی

### مدت زمان صرف شده جهت تکمیل اظهارنامه الکترونیکی

با توجه به نمودار ۲، ۵۲ درصد از مودیانی مالیاتی که از اظهار نامه الکترونیکی استفاده کرده اند، برای تکمیل آن، کمتر از ۱۵ دقیقه زمان صرف کرده اند. ۲۱ درصد از آن بین ۱۵ تا ۳۰ دقیقه زمان صرف کرده اند. ۱۶ درصد از آنها بین ۳۰ الی ۶۰ دقیقه زمان صرف کرده اند و تنها ۱۱ درصد از آنها زمانی بیش از یک ساعت برای تکمیل اظهار نامه الکترونیکی صرف کرده اند.

### تحلیل مسیر مدل پذیرش اظهارنامه الکترونیکی توسط آنالیز رگرسیون

فرآیند تحلیل مسیر توسط آزمون رگرسیون خطی انجام میشود و دارای چند گام است که در ادامه به آن پرداخته میشود.

### گام اول: آنالیز تاثیر عوامل پیش‌بینی شده بر تمایل به استفاده از

#### اظهارنامه الکترونیکی

در این مرحله طبق مدل پیشنهادی به بررسی تاثیر عوامل انتظار تلاش، انتظار کارایی و تاثیرات اجتماعی بر روی عامل تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی توسط رگرسیون خطی پرداخته میشود که نتایج آن به صورت جداول ۵ و ۶ میباشد.

مدل	ضریب همبستگی (R)	ضریب تعیین ( $R^2$ )	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای استاندارد
۱	۰/۴۸۹ (a)	۰/۲۹۸	۰/۲۹۰	۰/۶۲۵

نگاره ۵: تحلیل واریانس متغیر وابسته تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی

a متغیرهای مستقل: تاثیرات اجتماعی، انتظار تلاش یا سهولت استفاده، انتظار کارایی یا سودمندی

همانطور که از نگاره ۵ پیداست، متغیرهای مستقل انتظار تلاش، تاثیرات اجتماعی و انتظار کارایی به ضریب تعیین ۰/۳۱۵ متغیر وابسته تمایل به استفاده از اظهار نامه الکترونیکی را تعریف می‌نمایند ( $R_2 = 0.315$ ).

سطح معناداری (sig)	t	ضریب همبستگی استاندارد نشده	ضریب همبستگی استاندارد نشده		تمایل به استفاده (a)
		Beta	Std.Error	B	
**،/۰۰۰	۶/۵۳	۰/۳۱۲	۰/۰۰۹	۰/۰۴۸	انتظار تلاش
**،/۰۰۱	۲/۹۸	۰/۱۲۴	۰/۰۴۱	۰/۱۳۸	انتظار کارایی
**،/۰۰۰	۴/۵۲	۰/۲۲۰	۰/۰۳۲	۰/۲۲۰	تأثیرات اجتماعی

نگاره ۶: تحلیل رگرسیون متغیر وابسته تمایل به استفاده از اظهار نامه الکترونیکی

بر اساس نگاره ۶ عامل انتظار تلاش با ضریب همبستگی استاندارد شده (Beta) 312/0 بر روی تمایل به به استفاده از اظهار نامه الکترونیکی تأثیر مثبت و معنی دار دارد. زیرا سطح معنی داری آن  $(0/000)**$  (sig.) می‌باشد که کمتر از  $p=0/05$  می‌باشد. همچنین عامل انتظار کارایی با ضریب همبستگی ۱۲۴/۰ و سطح معنی داری  $0/001**$  و همچنین عامل تأثیرات اجتماعی با ضریب همبستگی ۲۲۰/۰ و سطح معنی داری  $0/000**$  تأثیر مثبت و معنی دار بر تمایل به استفاده از اظهار نامه الکترونیکی دارند.

### گام دوم: آنالیز تأثیر عوامل پیش بینی شده بر انتظار تلاش

در این مرحله طبق مدل پیشنهادی به بررسی تأثیر عوامل مباحث فنی و زیر ساختی، مسائل قانونی بر روی عامل انتظار تلاش توسط رگرسیون خطی پرداخته میشود که نتایج آن به صورت جداول ۷ و ۸ می‌باشد.

مدل	ضریب همبستگی (R)	ضریب تعیین ( $R^2$ )	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای استاندارد
۱	۰/۹۰۹ (a)	۰/۸۷۶	۰/۸۷۲	۰/۳۱۵

نگاره ۷: تحلیل واریانس متغیر وابسته انتظار تلاش

a متغیرهای مستقل: مباحث فنی و زیر ساختی، مسائل قانونی

همانطور که از نگاره ۷ پیداست، متغیر وابسته انتظار تلاش با ضریب تعیین  $0/876$  توسط عامل های پیش‌بینی شده تعریف میشود ( $R^2 = 0/876$ )

همانطوری که در نگاره ۸ نشان داده شده است، عامل مسائل قانونی با ضریب همبستگی  $0/008$  و سطح  $0/52$  بر روی عامل انتظار تلاش تاثیر معنی داری ندارد. همچنین عامل مباحث فنی - زیرساختی با ضریب همبستگی  $0/922$  و سطح معنی داری  $0/000$  بر انتظار کارایی تاثیر مثبت و معنی دار دارد.

سطح معنا داری (sig)	T	ضریب همبستگی استاندارد نشده	ضریب همبستگی استاندارد نشده		تمایل به استفاده (a)
		Beta	Std.Error	B	
0/52	0/498	0/008	0/014	0/008	مسائل قانونی
**0/000	42/36	0/922	0/011	0/945	مباحث فنی - زیر ساختی

نگاره ۸: تحلیل رگرسیون متغیر وابسته انتظار تلاش

a متغیر وابسته : انتظار تلاش

آنالیز تاثیر عوامل پیش‌بینی شده بر انتظار کارایی

در این مرحله طبق مدل پیشنهادی به بررسی تاثیر عوامل مباحث فنی و زیر ساختی، مسائل قانونی بر روی عامل انتظار کارایی توسط رگرسیون خطی پرداخته میشود که نتایج آن به صورت جداول ۹ و ۱۰ می باشد.

مدل	ضریب همبستگی (R)	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای استاندارد
۱	(a)0/525	0/229	0/225	0/752

نگاره ۹: تحلیل واریانس متغیر وابسته انتظار کارایی

متغیرهای مستقل: مباحث فنی و زیر ساختی، مسائل قانونی

همانطور که از نگاره ۹ پیداست، متغیر وابسته انتظار کارایی با ضریب تعیین  $0/229$  توسط عامل های پیش‌بینی شده تعریف می شود ( $R^2 = 0/229$ )

سطح معنا داری (sig)	t	ضریب همبستگی استاندارد نشده	ضریب همبستگی استاندارد نشده		تمایل به استفاده (a)
		Beta	Std.Error	B	
**،/،۰۰۰	۳/۲۱۰	۰/۲۰۱	۰/۰۳۱	۰/۲۱۱	مسائل قانونی
**،/،۰۰۰	۹/۳۴۵	۰/۳۹۸	۰/۰۲۲	۰/۴۲۲	مباحث فنی - زیر ساختی

نگاره ۱۰: تحلیل رگرسیون متغیر وابسته انتظار کارایی

a متغیرهای مستقل: انتظار کارایی

همان طور که در نگاره ۱۰ نشان داده شده است، عامل مسائل قانونی با ضریب همبستگی ۰/۲۰۱ و سطح معنی داری \*\*،/،۰۰۰ بر عامل انتظار کارایی تاثیر مثبت و معنی‌دار دارد. همچنین عامل مباحث فنی - زیرساختی نیز با ضریب همبستگی ۰/۳۹۸ و سطح معنی داری \*\*،/،۰۰۰ بر انتظار کارایی تاثیر مثبت و معنی دار دارد.

### گام سوم: آنالیز تاثیر عوامل پیش‌بینی شده بر پذیرش اظهارنامه الکترونیکی

در این مرحله طبق مدل پیشنهادی به بررسی تاثیر عوامل شرایط پشتیبانی کننده و تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی بر روی پذیرش اظهارنامه الکترونیکی توسط رگرسیون خطی پرداخته میشود که نتایج آن به صورت نگاره ۱۱ و ۱۲ میباشد.

مدل	ضریب همبستگی (R)	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای استاندارد
۱	۰/۶۴۸ (a)	۰/۶۰۱	۰/۵۹۸	۰/۲۴۲

نگاره ۱۱: ضریب تعیین در آنالیز رگرسیون متغیر وابسته پذیرش اظهارنامه الکترونیکی

a. متغیرهای مستقل: شرایط پشتیبانی کننده و تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی

همانطور که از نگاره ۱۱ پیداست، متغیر وابسته پذیرش اظهارنامه الکترونیکی با ضریب تعیین  $0/601$  توسط عوامل پیش بینی شده تعریف میشود ( $R^2=0/601$ )

همانطور که در نگاره ۱۲ مشاهده میشود، عامل شرایط پشتیبانی کننده با ضریب همبستگی استاندارد شده  $463/0$  (Beta) و سطح معنی داری  $0/000$  رابطه مثبت و معنی دار با پذیرش اظهارنامه الکترونیکی دارد. همچنین عامل تمایل به استفاده، با ضریب همبستگی استاندارد شده  $412/0$  (Beta) و سطح معنی داری  $0/000$  رابطه مثبت و معنی دار با پذیرش اظهارنامه الکترونیکی دارد.

سطح معنا داری (sig)	t	ضریب همبستگی استاندارد نشده	ضریب همبستگی استاندارد نشده		تمایل به استفاده (a)
		Beta	Std.Error	B	
$0/000$ **	۱۱/۱۸	۰/۴۶۳	۰/۰۱۸	۰/۳۴۲	شرایط پشتیبانی کننده
$0/000$ **	۱۰/۳۲	۰/۴۱۲	۰/۰۱۸	۰/۲۴۱	تمایل به استفاده

a متغیر وابسته : پذیرش اظهار نامه مالیاتی الکترونیکی

### مدل ارزیابی شده پذیرش اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی

با توجه به آزمون کای دو و تحلیل رگرسیون مشخص شد که عوامل تمایل به استفاده و شرایط پشتیبانی کننده به طرز معنی داری پذیرش اظهارنامه الکترونیکی را تحت تاثیر قرار می دهند. در نتیجه فرضیه های  $H10$  و  $H5$  پذیرفته میشوند. عوامل انتظار تلاش، انتظار کارایی و تاثیرات اجتماعی نیز بر تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی تاثیر بسزایی دارند. در نتیجه فرضیه های  $H1$  و  $H2$  و  $H3$  نیز پذیرفته می شوند.

همچنین تحلیل رگرسیون نشان داد که عامل مسائل قانونی تاثیر معنی داری بر انتظار تلاش ندارد. ولی بر روی انتظار کارایی تاثیر قابل توجهی دارد. در نتیجه فرضیه  $H7$  رد و فرضیه  $H6$  پذیرفته می شود. همچنین بر اساس تحلیل رگرسیون عامل مباحث فنی-زیرساختی بر روی دو عامل انتظار تلاش و انتظار کارایی تاثیر ویژه ای دارند. در نتیجه فرضیه های  $H8$  و  $H9$  نیز پذیرفته میشوند. حاصل این ارزیابی در شکل ۶ نشان داده شده است.

## نتیجه گیری

در بین عوامل موثر بر تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی، عامل انتظار تلاش یا همان سهولت استفاده، مهمترین تاثیر را در بین سایر عوامل داشت. این امر نشان می‌دهد که سهولت استفاده از نرم افزار اظهارنامه الکترونیکی برای مردم ایران و به ویژه استان فارس از اهمیت بالایی برخوردار است. طبق مدل عامل مباحث فنی-زیرساختی نیز تاثیر بسیار مهمی بر عامل انتظار تلاش دارد. این بدان معناست که طراحی مناسب و کاربرپسند نرم افزار اظهارنامه الکترونیکی، سرعت مناسب اینترنت و سرور مرکزی سازمان مالیاتی، یکپارچگی بانک اطلاعاتی مرکزی سازمان مالیاتی و بانک اطلاعاتی محلی ادارات امور مالیاتی استانها (که موجب محاسبه آنلاین مالیات بر اساس سوابق مالیاتی سال گذشته شده و پرداخت آنلاین مالیات را امکانپذیر می‌سازد) بر سهولت و راحتی استفاده از اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی تاثیر بسزایی دارد. ولی عامل مسائل قانونی (امضاء دیجیتال) تاثیر معنیداری بر پذیرش این خدمت الکترونیکی ندارد همچنین عامل موثر بعدی تاثیرات اجتماعی است. این امر نشان می‌دهد که مردم ایران و به ویژه استان فارس به نظرات افراد پیرامون خود به خصوص دوستان، همکاران و آشنایان در زمینه استفاده از اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی اهمیت زیادی می‌دهند. پس در نتیجه تبلیغات مناسب و اطلاع رسانی کافی می‌تواند اثر این عامل را افزایش داده و موجب افزایش پذیرش این سیستم جدید شود

عامل موثر بعدی که بر تمایل به استفاده از اظهارنامه الکترونیکی تاثیر مثبت معنیدار ولی جزئی دارد، عامل انتظار کارایی یا همان سودمندی است که البته تاثیر آن کمتر از بقیه عوامل است و این نشان می‌دهد که کاربران ایرانی برای استفاده از اظهارنامه الکترونیکی، احساس انگیزه و سودمندی زیادی نمی‌کنند که این نتیجه با واقعیت سازگار است. زیرا به جز قرعه‌کشی و دادن جایزه به افرادی که از این سیستم استفاده می‌کنند، سودمندی قابل توجهی از جمله کاهش مدت زمان استرداد مالیاتی و یا افزایش مهلت تسلیم اظهارنامه برای افرادی که از این سیستم استفاده می‌کنند دیده نمی‌شود. حتی صرفه جویی در زمان و هزینه که حداقل سودمندی ممکن در تراکنشهای آنلاین به حساب می‌آید به دلیل عدم استفاده از امضاء دیجیتال و پرداخت آنلاین و حذف نشدن مراجعه حضوری در این سیستم دیده نمی‌شود. زیرا مؤدی ناچار است برای تحویل اظهارنامه پرینت شده به صورت حضوری به اداره امور مالیاتی مراجعه و برای پرداخت آن به بانک

مراجعه نماید. این واقعیت با نتیجه حاصل از ارزیابی مدل سازگار است. زیرا عواملی همچون مباحث فنی-زیرساختی و امضاء دیجیتال، عامل انتظار کارایی را به طور قابل توجهی تحت تاثیر قرار میدهند.

## پی نوشت

- <sup>۱</sup> E-tax declaration ,e-declaration ,tax e-filing
- <sup>۲</sup> Theory of Reasoned Action (TRA)
- <sup>۳</sup> Theory of Planned Behavior (TPB)
- <sup>۴</sup> Technology Acceptance Model (TAM)
- <sup>۵</sup> Diffusion of Innovation (DOI)
- <sup>۶</sup> Innovation Diffusion Theory
- <sup>۷</sup> Unified Theory of Acceptance and Use of Technology
- <sup>۸</sup> usefulness
- <sup>۹</sup> ease of use
- <sup>۱۰</sup> perceived risk
- <sup>۱۱</sup> trustworthiness
- <sup>۱۲</sup> compatibility
- <sup>۱۳</sup> Internet safety
- <sup>۱۴</sup> Technology readiness
- <sup>۱۵</sup> Self efficacy
- <sup>۱۶</sup> Unified theory of acceptance and use of technology
- <sup>۱۷</sup> Motivational model
- <sup>۱۸</sup> Model of pc utilization
- <sup>۱۹</sup> social cognitive theory
- <sup>۲۰</sup> Performance Expectancy
- <sup>۲۱</sup> Effort Expectancy
- <sup>۲۲</sup> Social Influence
- <sup>۲۳</sup> Facilitating Conditions
- <sup>۲۴</sup> Behavioral intention
- <sup>۲۵</sup> Asymmetric Digital Subscriber Line
- <sup>۲۶</sup> Validity

## منابع

۱. خاکی، غلامرضا. ۱۳۷۸. "روش تحقیق با رویکرد پایان نامه نویسی". انتشارات بازتاب



۲. اسکندری، مهدی. ۱۳۹۰. "طراحی و ارائه مدلی جهت پذیرش اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی"، پایان نامه کارشناسی ارشد تجارت الکترونیک. دانشگاه شیراز
3. Alexander McLeod, Sonja Pippin, Richard Mason. 2009, "Individual Taxpayer Intention to Use Tax Preparation Software: Examining Experience, Trust, and Perceived Risk", Journal of Information Science and Technology.
  4. Ajzen, I. 1991."The theory of planned behavior. Organizational Behavior and Human Decision Process",50, 179-211.
  5. Burgelman, J.C ,Centeno C, Van Bavel R. 2005. "A Prospective View of e-Government in the European Union", The Electronic Journal of e-Government, Volume 3 Issue 2, pp 59-66, available online at [www.ejeg.com](http://www.ejeg.com)
  6. Compeau, D. R., and Higgins, C. A. 1995 "Computer Self-Efficacy: Development of a Measure and Initial Test," MIS Quarterly (19:2), pp. 189-211.
  7. Connolly, R. and Bannister, F., 2008. "eTax Filing & Service Quality: The Case of the Revenue Online Service", Proceedings of World Academy of Science, Engineering and Technology Volume 28 April 2008 issn 1307- 6884
  8. Denise Edwards.2008, "E-Filing and EPayments – The Way Forward", Paper presented at Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly Belize City, July 2008
  9. Davis, F. D. 1989. "Perceived usefulness, perceived ease of use and user acceptance of information technology".MIS Quarterly, 13(3), 319-340.
  10. Fatimah, A. and M.L. Lai, 2008. "Embracing electronic tax filing: Survey evidence from members of Malaysian institute of taxation". Proceeding of the International Accounting and Business Conference 2008: Globalizing Business and Financial Integrity Towards Economics, Aug. 18-19, The Puteri Pacific, Johore Bahru
  11. Fishbein, M., & Ajzen, I. 1975. "Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research. Reading", MA: Addison-Wesley.

12. Iranian Taxation Official Web site. 2010,"Electronic innovation in Iranian taxation system"
13. <http://www.intamedia.ir/ShowNews.aspx?os=h/j/YsDyubmk=&id=186>
14. Lai, M. L. (2006a). "Electronic Tax Filing System: Benefits and Barriers to Adoption of System. The Chartered Secretaries Malaysia". Journal of the Malaysian Institute of Chartered Secretaries and Administrators, July/August, 14-16.
15. Lai, M. L, Choong Kwai Fatt,(2010),"Motivators, Barriers and Concerns in Adoption of Electronic Filing
16. System:Survey Evidence from Malaysian Professional Accountants", American Journal of Applied Sciences 7 (4): 562-567, 2010
17. Lai, M. L., Sheikh Obid, S. N., & Mydin Meera, A. K. 2005. "Tax practitioners and electronic filing system: an empirical analysis". Academy of Accounting and Financial Studies Journal (a publication of Allied Academies, Inc. USA), 9(1), 93-107.
18. Moore, G. & Benbasat, I. 1991 "Development of an Instrument to Measure the Perceptions of
19. Adopting an Information Technology Innovation". Information Systems Research, 2, 192-222.
20. Norazah Mohd Suki, T. Ramayah 2010, "User Acceptance of the E-Government Services in Malaysia: Structural Equation Modelling Approach", Interdisciplinary Journal of Information, Knowledge, and Management Volume 5, 2010
21. Rogers, E. 1995. "Diffusion of innovations". New York: Free Press.
22. Shafi Al-Shafi,Vishanth Weerakkody. 2009, "factors affecting e-government adoption in the state of Qatar", European and Mediterranean Conference on Information Systems 2010.
23. Taylor, S., and Todd, P. A. "Assessing IT Usage: The Role of Prior Experience," MIS Quarterly, (19:2), 1995a, pp.561-570
24. The Star. (2006a, 27 April, 2006). "Good response to e-filing". The Star, Section N, p.3.
25. The Star, 2009. "Amount of Malaysians Choosing e-filing up by 30%."
26. <http://www.allvoices.com/news/3110620-malaysians-filing>
27. Venkatesh, V., Morris, M., Davis, G., & Davis, F. 2003. "User acceptance of information

28. technology: Toward a unified view". MIS Quarterly, 27(3), 425-478.
29. Yusniza Kamarulzaman and Anna A. Che Azmi 2010, "Tax E-filing Adoption in Malaysia :A Conceptual Model", Journal of EGovernment Studies and Best Practices, Vol. 2010 (2010), Article ID 175966, 6 pages:<http://www.ibimapublishing.com/journals/JEGSBP/jegsbp.html>.





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## حسابداری اجتماعی بعنوان ضامن نظم و توسعه اجتماعی:

### ارتباط بین جامعه شناسی و حسابداری

محمد تقی شیخی\*

استاد و عضو هیئت علمی گروه علوم اجتماعی دانشگاه الزهراء

#### چکیده

هدف این مقاله، ارائه تصویری از رابطه بین جامعه شناسی و موضوع (علم) حسابداری است. در این راستا اهمیت ارزیابی شاخص های اجتماعی که همواره در حال تغییرند، مورد ارزیابی قرار گرفته است؛ به نحوی که پیامدهای آن به لحاظ اجتماعی و اقتصادی برای گروههای اجتماعی به طور خاص، و جامعه به طور عام مفید و مؤثر خواهد بود. موضوع حسابداری اجتماعی گرچه به عنوان بخشی از مسئولیت اجتماعی شرکت ها مورد استفاده قرار می گیرد، لیکن در قالب جامعه شناسی عملی، اهمیت و کاربرد فراوان دارد. سنجش شاخص های اجتماعی به برنامه ریزان اجتماعی کمک می کند تا بودجه لازم رابه بخش های مختلف تخصیص دهند؛ به نحوی که از منابع مختلف بهره برداری مطلوب به عمل آید، و در نهایت کیفیت زندگی بهبود یابد. از آنجا که به لحاظ جامعه شناسی روش زندگی افراد همواره در معرض تغییر است، پیش بینی شاخص های اجتماعی یا به تعبیری حسابداری اجتماعی از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. از این رو، امروزه باید ارتباط نزدیک و معناداری بین جامعه شناسی و حسابداری برقرار گردد. توسعه مبتنی بر حسابداری اجتماعی یکی از اهداف تحقیق است. حلقه مفقوده بین توسعه پایدار از یکسو و حسابداری از سوی دیگر، که همانا جامعه شناسی است، در این تحقیق مورد کنکاش قرار گرفته است. به علاوه، در بخشی دیگر از مقاله به تناسب پیشنهاداتی ارائه، و در پایان به نتیجه گیری و بیان ارتباط بین زمینه ها پرداخته شده است.

**واژه های کلیدی:** حسابداری اجتماعی، توسعه اجتماعی، شاخص های اجتماعی، برنامه ریزی

اجتماعی، بهره برداری مطلوب

---

\* نویسنده مسئول: mts hykhi@yahoo.com

## مقدمه

هدف از طرح موضوع مورد نظر ارتباط دادن دو زمینه جامعه‌شناسی و علم حسابداری است که تا بحال کمتر در ایران به آن پرداخته شده است. در حالیکه علم حسابداری به تنظیم تراز نامه‌های مالی درون شرکت‌ها و بین شرکت‌ها در قالب هزینه‌ها، درآمدها و نظایر آن می‌پردازد، جامعه‌شناسی در سطوحی کلان به بررسی و شاخص‌های اجتماعی می‌پردازد، و به نوعی آنها را حسابداری می‌نماید. در صورتیکه این عمل به موقع و به جا صورت گیرد، نظم و توسعه اجتماعی که از ضرورت‌های تراز اول جوامع انسانی است، تحقق می‌یابد. امروزه جوامعی پیشرفته به حساب می‌آیند که حسابداری اجتماعی بطور مستمر در آنها صورت می‌گیرد؛ یعنی در آن، ترازنامه‌های اجتماعی همواره ارزیابی و بهنگام می‌گردد. این بدان معناست که شاخص‌های اجتماعی در چه شرایطی قرار دارند، و چگونه می‌بایست بهنگام گردند. ارزیابی کیفیت زندگی که امروزه در جوامع صنعتی و توسعه یافته بطور مستمر صورت می‌گیرد، خود ضمن اینکه نوعی جامعه‌شناسی کاربردی را احیاء می‌کند، تصویری عینی نیز از جامعه ارائه می‌دهد، و بدینوسیله براساس وضعیت موجود، آینده بهتر و عینی‌تری را می‌توان زمینه‌سازی و ترسیم کرد؛ یعنی آنچه که در این مقاله از آن بعنوان حسابداری اجتماعی یاد شده است.

همینطور، در حالیکه حسابداری همواره به دنبال این است تا خلأهای مالی را برطرف کرده، و تراز نامه منطقی و سنجیده‌ای ترسیم نماید، جامعه‌شناسی نیز بالطبع می‌بایست چنین شیوه‌ای را با توجه به متغیرهای اجتماعی دنبال کرده، تا نظم و توسعه اجتماعی را دست‌یافتنی نماید. در این مقاله تلاش بر این است تا پیوندی بین جامعه‌شناسی و حسابداری ایجاد گردد.

در تبیین حسابداری اجتماعی عمدتاً به بررسی شاخص‌های اجتماعی پرداخته می‌شود. منظور از شاخص‌های اجتماعی مجموعه‌اشکالی است گواه بر ارزیابی وضع موجود و جهات آینده (Bauer:1996). از آنجا که شیوه حرکت شاخص‌های اجتماعی همواره تحت تأثیر تغییرات اجتماعی و فرهنگی در معرض تغییر هستند، نظارت بر این شاخص‌ها یا همان حسابداری اجتماعی خود از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. در حالیکه امروزه توسعه جوامع را بیشتر با شاخص‌های رشد اقتصادی، درآمد، هزینه‌ها و نظایر آن می‌سنجند، و در این حرکت حسابداری به معنای عام آن مسیر حرکت خود را می‌یابد، و فعال می‌گردد، ارزیابی زمینه‌ها و شاخص‌های اجتماعی

نیز در جای خود بعنوان پیش زمینه فعل و انفعالات اقتصادی از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. بعبارت دیگر، شاخص‌ها صرفاً مادی نیستند؛ نظیر ارقامی که با رشد اقتصادی پیوند دارند، بلکه غیرعادی نیز هستند؛ نظیر آنچه که به ارزشها یا اهداف مربوط می‌گردد (Giovannini et al., 2009). حسابداری اجتماعی خود به تبیین نشانه‌های فرهنگی، میزان‌های آماری ساده و تأثیر سیاست‌هایی که در برطرف کردن مشکلات اجتماعی مؤثر هستند، می‌پردازد (Frones, 2001; OECD, 2007). بنابراین، حسابداری اجتماعی زمینه برطرف کردن مسائل اجتماعی را فراهم می‌آورد، و از بروز چالش‌های احتمالی آتی پیش‌گیری بعمل می‌آورد؛ یعنی همانطور که علم حسابداری زمینه عملکرد دخل و خرج بهتر مالی شرکت‌ها را فراهم می‌آورد.

### اهمیت موضوع

حسابداری اجتماعی به شرکت‌ها و مؤسسات اقتصادی، مالی و تولیدی فرصت می‌دهد تا از موقعیت اجتماعی، شاخص‌های اجتماعی و روند حرکت جامعه مطلع گردند؛ و بدانوسیله فعالیت‌های خود را به گونه‌ای آگاهانه‌تر انجام دهند. بعبارت دیگر، از این طریق و با آشنائی بیشتر با شاخص‌های اجتماعی، با پی بردن به رفتار اجتماعی شهروندان و نحوه عملکرد آنها، کارگزاران مالی و حسابداری معیارها و تکنیک‌های متناسبی می‌توانند جهت عملکرد و توسعه بهتر اجتماعی پیش‌گیرند. همین‌طور، حسابداری اجتماعی موجبات تعامل دقیق‌تر و سنجیده‌ای را بین جامعه و سازمانها فراهم می‌آورد.

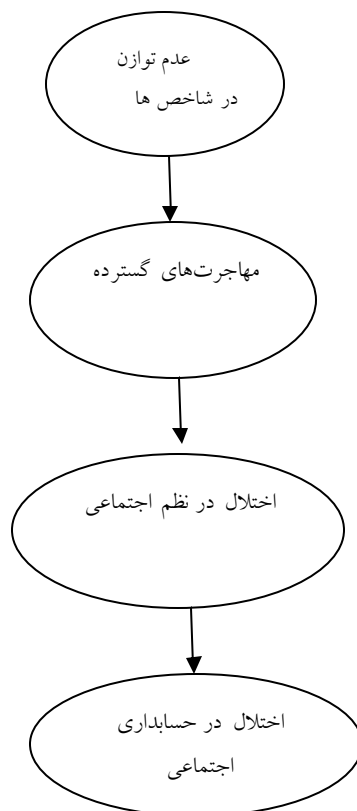
حسابداری اجتماعی علاوه بر اینکه فضای هنجاری‌تری را ایجاد می‌نماید، آن خود باعث می‌گردد تا فضای محیطی سالم‌تری نیز در یک جامعه مورد نظر ایجاد گردد؛ یعنی آنچه که خود موجبات ارتقاء کیفیت زندگی را نیز برای شهروندان فراهم می‌آورد.

### محدوده تحقیق

محدوده مطالعه شاخص‌های اجتماعی، و به تعبیری حسابداری اجتماعی نه تنها به یک شهر، استان و کل کشور محدود نمی‌گردد، بلکه به دنبال توسعه مناسبات اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جوامع با یکدیگر، از مرزهای بین‌المللی نیز تجاوز کرده، و قالبی جهانی به خود گرفته است؛ به

نحوی که عدم توازن در شاخص های اجتماعی یک کشور، نهایتاً دیگر کشورها را به تدریج و با گذشت زمان تحت تأثیر قرار می دهد. بطور مثال، وجود نرخ بیکاری بالا در افغانستان ایران را نیز تحت تأثیر قرار داده است، و یا غیراستاندارد بودن بعضی شاخص ها در دیگر استانها، شهرهای بزرگ و بارونق را وسیعاً در ایران تحت تأثیر قرار داده است. بنابراین، ارزیابی پیوسته و عملی شاخص های اجتماعی، خود ضمن اینکه از بروز چالش های محلی پیشگیری بعمل میآورد، به حفظ نظم منطقه ای و جهانی نیز کمک می نماید.

نمودار ۱. روند اختلال در حسابداری اجتماعی





### ضرورت حسابداری اجتماعی

این خود یک حقیقت غیر قابل جدل است که بی اهمیت تلقی کردن شاخص‌های اجتماعی، ابعاد مختلف زندگی اجتماعی و اقتصادی ما را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین، یکی از وظایف مستقیم و بلامنازع ما شناخت پیدا کردن نسبت به پیامدهای اجتماعی - محیطی شاخص‌های اجتماعی است. بنابراین، نادیده گرفتن و یا کم بهادادن به حسابداری اجتماعی خود به اضمحلال شرایط اجتماعی، بی‌نظمی اجتماعی و ضعف در توسعه اجتماعی می‌انجامد. از این رو، این خود ضروری است که هر چه بیشتر به مدیریت اجتماعی و محیطی پرداخت، و از منابع بهره‌برداری مطلوب و بجا بعمل آورد. در چنین شرایطی، عامه مردم، مسئولین، مدیران و سازمان‌های دولتی و غیردولتی همگی می‌بایست نسبت به مسائل اجتماعی و محیطی و ریشه‌های پیدائی آن‌ها حساس باشند؛ یعنی حسابداری اجتماعی نوعی قاعده‌مندی بخود گیرد؛ با اولویت بالا بکار گرفته شود و نظایر آن. این جریان باعث می‌گردد تا کنش‌ها، عادات و نگرش‌ها بطور منظم دنبال گردند؛ در غیر این صورت پیامدهای اجتماعی و محیطی نابهنجاری در انتظار جوامع خواهد بود. بعبارت دیگر و از دیدگاه جامعه‌شناسی، کاتاسروف<sup>۲</sup>ها و مصیبت‌های اجتماعی اجتناب‌ناپذیر خواهد بود. حسابداری اجتماعی نه تنها مدیریت اجتماعی را موجب می‌گردد، بلکه اصول مدیریت محیطی را نیز ارتقاء می‌بخشد. در حالیکه بسیاری از مسائل اجتماعی گیج‌کننده و پیچیده است، حسابداری اجتماعی بطور مستمر می‌بایست اعمال گردد، تا از پیچیدگی‌های بیشتر بتوان پیشگیری بعمل آورد. پیچیدگی‌های اجتماعی خود ناشی از تغییرات اجتماعی است که در مواردی عمدی، اما اغلب برنامه‌ریزی نشده صورت می‌گیرد (Macionis:1977).

### ارزیابی و پیش‌بینی شاخص‌های اجتماعی

با پرداختن به پیش‌بینی شاخص‌های اجتماعی از موارد زیادی از بحران‌ها و دامنه فقر در جوامع می‌توان کاست (WDI:2010)<sup>۳</sup>. در حالیکه بحران‌های جهانی نیز هر از چند گاه یکبار ظاهر می‌گردند؛ نظیر رکود اقتصادی ۲۰۰۸ غرب (آمریکا)، بحران‌های مالی، بلایای طبیعی (زلزله، سونامی) و ...، انجام پیمایش<sup>۴</sup>ها و مطالعات اجتماعی از شاخص‌های اجتماعی، خود از اهمیت بسزائی برخوردار است.

در حالیکه میانگین ها در سطح جهانی بسیار با یکدیگر متفاوت اند؛ بطور مثال میانگین درآمد سالانه بین ۲۸۰ دلار تا ۶۰ هزار دلار (آمریکا) در نوسان است، و یا شاخص امید زندگی بین ۴۴ سال تا ۸۳ سال در سطح جهان متفاوت است، جوامع مختلف جهانی ضمن اینکه نمی بایست از رؤیت اینگونه آمارها مأیوس گردند، بلکه با مطالعه، ارزیابی و پیش بینی این قبیل شاخص ها، نسبت به اصلاح و ارتقاء آنها همواره می بایست اقدام نمایند. ارزیابی و پیش بینی شاخص های جمعیتی یا به تعبیری حسابداری اجتماعی در زمینه های مختلف **جمعیتی**: از نوع تغییرات جمعیتی، ساختار نیروی کار، اشتغال و فعالیت اقتصادی، بیکاری، و کودکان کار و شاخص های **محیطی**: از نوع نهاده<sup>۵</sup> های کشاورزی، ستانده<sup>۶</sup> های کشاورزی و بهره وری، آب پاکیزه، آلودگی آب، تولید و مصرف انرژی، روند گلخانه ها و گازهای گلخانه ای، شهرنشینی و اسکان شهری، حمل و نقل و تراکم وسائل نقلیه، آلودگی هوا و ...، **شاخص های اقتصادی** از نوع رشد تولید، ساختار تولید، ساختار خدمات صادرات و واردات، ساختار تقاضا و **شاخص های فقر** از نوع فقر در سطح ملی، خطوط فقر، نهاده های آموزشی، شکاف های آموزشی، خدمات بهداشتی، تولید مثل و بهداشت، تغذیه، مرگ و میر و ... از جمله مواردی هستند در حسابداری اجتماعی می بایست در دستور کار قرار گیرند.

### جامعه شناسی کمی

پژوهشهای اجتماعی علاوه بر اینکه در قالب جامعه شناسی کیفی صورت می گیرد، روشهای کمی نیز بکار گرفته می شود تا از آن طریق شاخص ها و متغیرهای اجتماعی را بتوان مورد سنجش قرار داد. نتیجه اینگونه مطالعات کمی جهت تدوین سیاست های اجتماعی بکار گرفته می شود. تاریخ استدلال جامعه شناختی حتی به قبل از پیدایش رشته جامعه شناسی برمی گردد. همینطور آغاز مطالعات مبتنی بر پیمایش؛ یعنی جمعآوری اطلاعات از نمونه هایی از افراد خود به سال ۱۰۸۶ میلادی برمی گردد (Halsey:2004; Mitchell:1970).

اگوست کُنت<sup>۷</sup> بنیان گذار جامعه شناسی (۱۷۹۸-۱۸۵۶)، در سال ۱۸۳۸ میلادی واژه جامعه شناسی را بکار برد تا بعنوان روشی نوین جامعه را توصیف نماید. کُنت حتی قبل از بکار بردن اصطلاح جامعه شناسی، از آن بعنوان فیزیک اجتماعی<sup>۸</sup> نام برده است. در حالیکه موضوع جامعه

شناسی در دوران صنعتی شدن اروپا وسیعاً توسط اُگوست کنت و کارل مارکس<sup>۹</sup> مورد استفاده قرار گرفت، این علم در عصر حاضر نیز در جوامع رو به توسعه کاربرد فراوان دارد، و زمینه ساز توسعه اجتماعی و اقتصادی است. با اندازه گیری شرایط اجتماعی بطور ادواری یا مستمر، ضمن پدید آمدن نظم اجتماعی، توسعه اجتماعی نیز بخوبی تحقق می یابد. به دنبال توسعه اجتماعی - اقتصادی جوامع، جامعه شناسی نیز ضمن کمی شدن، به شاخه های مختلف تخصصی خود انشعاب یافته است.

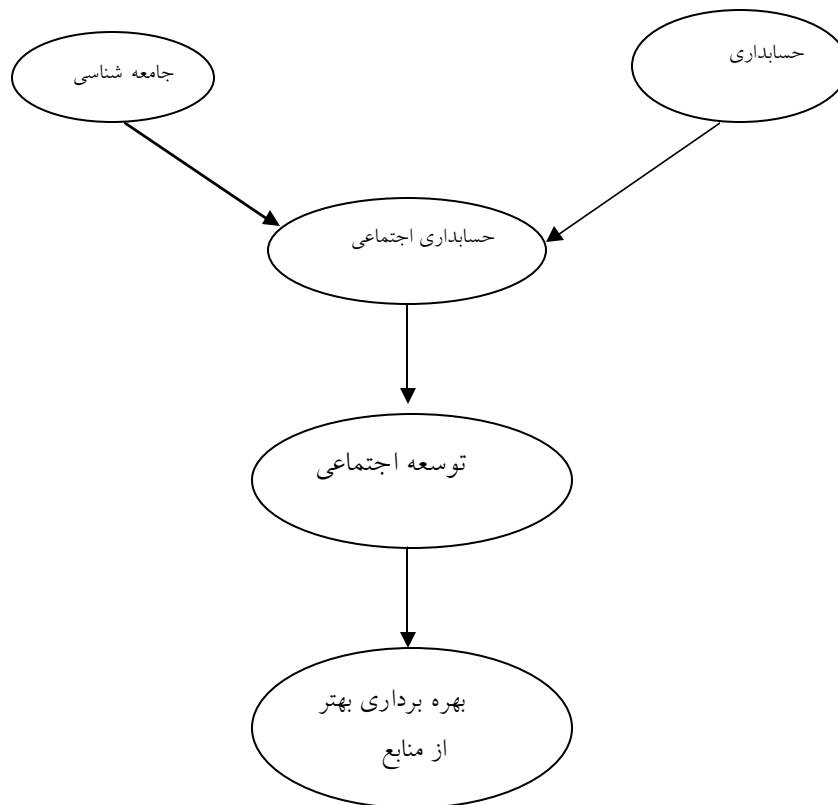
جامعه شناسی با استفاده از دو نوع **آمارهای اجتماعی و آمارهای حیاتی** روند تغییر شاخص های اجتماعی را مورد سنجش قرار می دهد، و بدینگونه همواره تصاویری<sup>۱۰</sup> جدید از جامعه بدست می دهد. منظور از آمارهای حیاتی عمدتاً وقایع مربوط به ورود به زندگی و خروج از دور زندگی مضاف بر ازدواج و احیاناً طلاق است (Kuper&Kuper:1996). از آنجا که تغییرات اجتماعی امروزه بیش از هر زمانی دیگر در گذشته اتفاق می افتد، انتظارات همواره رو به تغییرند و گروههای مختلف اجتماعی روشهای زندگی جدیدی را دنبال می نمایند، اهمیت بکارگیری جامعه شناسی بیش از هر زمانی در گذشته بچشم می خورد. جامعه شناسی همچنین ابعاد انسانی مسائل محیطی را مورد مطالعه قرار می دهد؛ یعنی آثار اجتماعی اینگونه مسائل را بررسی می نماید، و به ارائه راه حل در خصوص آنها می پردازد.

### ارتباط بین حسابداری و جامعه شناسی

در حالیکه حسابداری عمدتاً ارتباطات مالی و تجاری را دنبال می نماید، و در ابعاد مختلف ترازنامه بین نهاده ها و ستانده ها را مشخص می نماید، جامعه شناسی نیز متغیرهای اجتماعی را محاسبه و مشخص می نماید. نتیجه کار هر دو مکمل یکدیگر می باشند. بعبارت دیگر، نتایج کار جامعه شناسان به حسابداران اجتماعی کمک می نماید تا ترازنامه های هر چه بیشتر بهنگام از یک جامعه مورد نظر، و در یک زمان مورد نظر ارائه دهند. بدینگونه ارتباطی موجه بین این دو زمینه علمی وجود دارد. ضمن اینکه یافته های جامعه شناسی دیدی نوین به حسابداران می دهد، روشهای محاسباتی حسابداری نیز جامعه شناسان را در مطالعات کمی خود کمک می نماید.

گرچه تاکنون چنین پُلی بین این دو زمینه (رشته) وجود نداشته است، لیکن در صورت ایجاد این پُل، توسعه اجتماعی زودتر دستیافتنی می گردد.

نمودار ۲. ارتباط بین دو زمینه حسابداری و جامعه شناسی



### پیشنهادهای

۱. درحالیکه در عصر حاضر نظارت بر نظام اجتماعی ضروریست، شناسایی شاخص های اجتماعی از طریق آمارهای اجتماعی هر چه بیشتر توصیه می گردد.
۲. دریافت تصاویری گویا و شفاف از شرایط بیکاری، جرائم، امید زندگی، موقعیت سلامت، جمعیت محصل، سلامت و ...، تبدیل آنها به نسبت ها و درصدها بنحوی که در دوره های مختلف با یکدیگر قابلیت مقایسه داشته باشند، خود برنامه ریزی اجتماعی را

تسهیل

می نماید.

۳. آماری الفکر کردن جامعه شناسان جوان، خود قابلیت تولید از یکسو، و بهره برداری مناسب از منابع از سوی دیگر را موجب می گردد.

### نتیجه

بکارگیری حسابداری اجتماعی و معرفی هر چه بهتر آن، خود مدیریت اجتماعی را هر چه بیشتر تسریع می نماید. زمینه های مختلف هر گونه توسعه ای در آینده خود مبتنی بر شاخص های اجتماعی است، که خود از طریق حسابداری اجتماعی قابل حصول است. در حالیکه اصطلاح شاخص های اجتماعی از دهه ۱۹۶۰ در جوامع صنعتی مطرح و مورد سنجش قرار گرفته است، در جوامع کمتر توسعه یافته، کمتر به آنها پرداخته شده است، و آن خود موجبات کمتر توسعه یافتگی اینگونه جوامع را فراهم آورده است.

همینطور، با آشناسدن به وضعیت موجود، آینده را بهتر می توان پیش بینی کرد؛ یعنی شاخص های اجتماعی امکان آنرا فراهم می آورد. از طرف دیگر، حسابداری اجتماعی زمینه از میان برداشتن یا به حداقل رساندن مسائل اجتماعی را فراهم می آورد؛ یعنی آنچه که نهایتاً نظم اجتماعی را در پی دارد. ایجاد تعاملی مؤثر بین جامعه و سازمانها نیز عمدتاً از طریق ارزیابی مستمر شاخص های اجتماعی امکان پذیر است. دستیابی به فضای محیطی سالم نیز از طریق ارتباط بین جامعه شناسی و حسابداری امکان پذیر است. نظم شهری، سلامت شهری، پیشگیری از گسترش جرائم و انحرافات، حفظ سلامت محیط زیست، کنترل فقر، رشد تولید، کنترل کودکان کار و ...، هر یک در جای خود در گرو داشتن آمار و اطلاعات از آنهاست.

همینطور، با بهره گیری از جامعه شناسی کمی که خیلی متقارن با حسابداری است، تصویری هر چه گویا تر از جامعه می توان ترسیم کرد. در حالیکه آمارهای اجتماعی جوامع توسعه یافته را متحول کرده است، پیش گرفتن این روند در جوامعی چون ایران نیز خود می تواند بسیار تأثیرگذار باشد.

## پی نوشت

- <sup>۱</sup> - Organization for Economic Co-operation and Development (OECD).
- <sup>۲</sup> - Catasrophe
- <sup>۳</sup> - World Development Indicators
- <sup>۴</sup> - Survey
- <sup>۵</sup> - Input
- <sup>۶</sup> - Output
- <sup>۷</sup> - Auguste Conte
- <sup>۸</sup> - Social Physics
- <sup>۹</sup> - Karl Marx
- <sup>۱۰</sup> - Perspective

## منابع

1. Bauer, R.A. 1966, Social Indicators, Cambridge: MIT Press.
2. Frones, I. Theorizing Indicators on Indicators, Signs and Trends. Social Indicators Research 2007; 83:5-23.
3. Giovannini, E. et al., 2009, Draft OECD Working Paper.
4. Halsey, A.H. 2004, A History of Sociology in Britain: Science, Literature and Society, P.34.
5. Kuper, A. and J.Kuper, 1996, The Social Science Encyclopedia, 2<sup>nd</sup> Edition, New York: Routledge.
6. Macionis, J.J., et al., 1997, Sociology: A Global Introduction, New Jersey: Prentice- Hall.
7. Michell, G.D. 1970, A New Dictionary of Sociology, London: Farlex.
8. OECD. Society at a Glance: OECD Social Indicators. 2001, Paris: OECD.
9. The World Bank, World Development Indicators 2010, Washington DC. Green Press.
10. Uberoi, N.K. 2003, Environmental Management, New Delhi: Excel Books.



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## مسئولیت اجتماعی شرکت ها و نظریه نهادی

فرزانه جلالی علی آبادی \*

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

### چکیده

به سختی می توان کتاب یا مقاله ای در زمینه ی مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR) یافت که به مقاله میلتنون فریدمن در سال ۱۹۷۰ اشاره نکرده باشد [۵]. مقاله ای که در آن فریدمن به تندی از CSR انتقاد می کند. نظریه نهادی جدید، CSR را به عنوان شکلی از حاکمیت مورد بررسی قرار می دهد. این دیدگاه پیشنهاد می کند که CSR را فرای یک رفتار اختیاری شرکت بدانیم و در مورد اینکه چرا و چگونه شرکت ها باید مسئولیت اجتماعی خود را ایفا نمایند از نظر تاریخی و سیاسی درک بیشتری بیابیم [۲].

طرفداران CSR معتقدند که شرکت ها در صورت اجرای مسئولیت های اجتماعی خود، در بلند مدت سود بیشتری کسب می کنند، در حالی که منتقدان از جمله فریدمن، اعتقاد دارند که توجه به مسئولیت های اجتماعی، شرکت را از مسئولیت های اقتصادی خود دور می کند و تنها جنبه ی نمایشی دارد و در جهت دخالت دولت بر شرکت های بزرگ و پررنگ کردن نقش دولت مطرح می شود [۵].

در این مقاله به بررسی بیشتر این موضوعات و بیان یک مثال کاربردی از نظریه نهادی می پردازیم. یک الگوی نهادی که توسط لوسبری (۱۹۹۷) پیشنهاد شده است، یکی از کاربردهای عملی برای نظریه نهادی جدید است. جعبه ابزار نهادی یک ماتریس دو بعدی از رویکردهای نهادی است که به توضیحات در زمینه حسابداری اجتماعی و تغییر، کمک می کند [۱].

**واژه های کلیدی:** مسئولیت اجتماعی شرکت، نظریه نهادی، جعبه ابزار نهادی

---

\* نویسنده مسئول: fajalali@gmail.com

## مقدمه

مسئولیت اجتماعی شرکتها یا CSR یکی از انواع نظم خودکار شرکتی<sup>۱</sup> است که در مدل تجاری<sup>۲</sup> شرکت منعکس شده و سیاست های آن به عنوان مکانیزمی برای اطمینان از تطابق واحد تجاری با قوانین، استانداردهای اخلاقی و قواعد بین المللی کاربرد دارد. هدف CSR بالابردن مسئولیت سازمان در قبال محیط، مشتریان، کارکنان، اجتماع، ذی نفعان و تمام اعضای محیط است که در جرگه‌ی ذینفعان قرار می‌گیرند [۸].

طرفداران CSR معتقدند که شرکت‌ها در صورت اجرای مسئولیت های اجتماعی خود، در بلند مدت سود بیشتری کسب می‌کنند، در حالی که منتقدان اعتقاد دارند که توجه به مسئولیت های اجتماعی شرکت را از مسئولیت های اقتصادی خود باز می‌دارد. برخی هم بیان می‌کنند که CSR طبق تئوری مشروعیت<sup>۳</sup> تنها جنبه‌ی نمایی داشته و یا بیشتر در جهت دخالت دولت بر شرکت های بزرگ و پررنگ کردن نقش دولت مطرح می‌شود [۵][۱].

از جمله اقداماتی که در رابطه با CSR انجام شده است می‌توان به گزارشگری چند گانه (TBL)<sup>۴</sup>، ISO 26000<sup>۵</sup> و اصولی اشاره کرد که سازمان ملل متحد برای سرمایه‌گذاری با مسئولیت ایجاد کرده که به عنوان راهنمایی برای واحدهای تجاری به کار می‌رود [۸][۱]. با این تفاسیر می‌توان گفت CSR مشابه بسیاری از اصول است با این تفاوت که الزامات اجرایی ندارد.

## تاریخچه و تعاریف CSR

واژه‌ی "مسئولیت اجتماعی سازمان" در اواخر دهه‌ی ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ پس از واژه‌ی "ذی نفع"، به معنای افرادی که تحت تاثیر فعالیت های سازمان هستند، مورد استفاده قرار گرفت. این واژه برای این استفاده شد که مالکان سازمان را فرای سهامداران نشان دهد. این رویکرد در نتیجه‌ی کتاب تاثیر گذار ادوارد فریمن<sup>۶</sup> به نام "مدیریت استراتژیک: با رویکرد ذینفع"، بود که در سال ۱۹۸۴ منتشر شد [۸].

به طور تاریخی مفهوم غالب CSR در بازار اقتصادی آزاد وارد حوزه‌ی نهادی گردید. کشمکش میان محرک های اقتصادی و شکل چندذینفعی از CSR به سطحی رسید که شکل و



معنای CSR وارد بحث شد. بنابراین تحقیقات و فعالیت های CSR در یک تناقض میان مفهوم آزادی و مشارکت داوطلبانه و در نقطه‌ی مقابل مسئولیت اجباری اجتماعی مانده است [۲].

تعریف CSR در میان سازمان ممکن است از تعریف سخت گیرانه "موثر بر ذی نفعان" متفاوت باشد و شامل تلاش های خیرخواهانه و داوطلبانه هم باشد. CSR ممکن است مبتنی بر منابع انسانی، توسعه تجاری یا ارتباطات عمومی بخش های یک سازمان باشد یا می‌تواند یک واحد جداگانه باشد که به مدیرعامل گزارشگری می‌کند یا مستقیماً به هیئت مدیره گزارش دهد. حتی برخی شرکت ها ممکن است ارزش های از نوع CSR را بدون یک تعریف یا تیم اجرایی به اجرا برسانند [۳] [۶].

### رویکردهای CSR

روند تاریخی نشان می‌دهد که مفسران میان مکتب کانادایی و آنگلوساکسن برای CSR تمایز قائل می‌شوند. رویکرد معمول در مورد CSR نودوستانه<sup>۷</sup> است. این رویکرد شامل اهداهای پولی به سازمان های محلی ست که برای توسعه‌ی کشورها به کار می‌رود. برخی سازمان ها این رویکرد را از جهت که توانایی های افراد را بالا نمی‌برد، نمی‌پسندند. رویکرد دیگر به CSR مشارکت مستقیم استراتژی های CSR در استراتژی های سازمان است. رویکرد دیگر که ایجاد ارزش تسهیم شده (CSV) نام دارد مبتنی بر این عقیده است که موفقیت شرکت و رفاه اجتماعی با هم ارتباط دارند. واحد تجاری به نیروهای کار سالم و تحصیل کرده و منابع پایدار نیاز دارد تا بتواند اثر بخش باشد. برای اینکه اجتماع بتواند پیشرفت کنند، باید تجارت های سودآور و رقابتی ایجاد شوند و سود، درآمد مالیات و فرصت برای نودوستانی ایجاد کنند.

برخی شرکت ها نیز از استراتژی الگوبرداری<sup>۸</sup> برای رقابت با صنعت خود در زمینه سیاست ها، اجرا و اثربخشی CSR استفاده می‌کنند. این استراتژی شامل مروری بر پیشگامان عرصه CSR و اندازه گیری و ارزیابی اثرات آن سیاست ها بر اجتماع و محیط است و اینکه چگونه مشتریان استراتژیهای رقابتی CSR را درک می‌کنند [۸].

رویکرد نهادی اما مسئولیت شرکت در قبال اجتماع را به صورت انتظارات اجتماع از شرکت تعریف می‌کند. با این وجود ماهیت تاریخی و سیاسی نهادها نشان می‌دهد که تعریف دقیق و درستی از CSR وجود ندارد [۲].

## حسابداری اجتماعی و CSR

ماهیت وجودی CSR برای این بوده است که شرکت‌ها مسئولیت فعالیت‌های خود را بر عهده بگیرند و برای اینکه یک واحد تجاری مسئولیت تمام فعالیت‌هایش را بر عهده بگیرد باید پاسخگو باشد. حسابداری اجتماعی مفهومی است که ارتباط میان اثرات اجتماعی و محیطی فعالیت‌های اقتصادی سازمان در مورد منافع گروه خاصی در اجتماع یا کل اجتماع را به تصویر می‌کشد و بر مفهوم پاسخگویی اجتماعی تاکید دارد، بنابراین عنصر مهمی از CSR است [۷]. در حقیقت حسابداری اجتماعی رویکردی برای گزارشگری فعالیت‌های سازمان است که اهمیت تفکیک رفتارهای مربوط به اجتماع، تعیین افرادی که شرکت در قبال آن‌ها نسبت به عملکرد اجتماعی خود پاسخگوست و توسعه مقیاس‌ها و تکنیک‌های گزارشگری را بیان می‌کند [۳].

مقیاس و ماهیت و مزایای CSR برای سازمان‌ها می‌تواند براساس ماهیتشان متفاوت باشد و کمی‌سازی آن دشوار است. برخی تحقیقات میان فعالیت‌های اجتماعی و محیطی و عملکرد مالی ارتباط پیدا کرده‌اند [۶]. با این وجود امکان دارد شرکت‌ها در پی بازده‌های مالی کوتاه مدت در قبال استراتژی‌های CSR خود نباشند.

## انتقادهای در مورد CSR

منتقدان به CSR همچون طرفداران مواردی مرتبط با آن را عنوان می‌کنند. این موارد شامل ارتباط CSR با هدف و ماهیت کسب و کار و انگیزه‌ی سوال برانگیز برای مشارکت در CSR است که شامل نگرانی در مورد ریاکاری و عدم صداقت است.

میلتون فریدمن یکی از افرادی است که در زمینه CSR نظریات قابل بحثی دارد. وی در مقاله‌ای تحت عنوان "مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها افزایش سودشان است"، بحث می‌کند که هدف شرکت حداکثر کردن بازده سهامداران است و از آن‌جا که تنها افراد می‌توانند مسئولیت اجتماعی داشته باشند، شرکت‌ها تنها نسبت به سهامدارانشان مسئولیت دارند نه در مقابل کل جامعه. شرکت‌ها از دید فریدمن مصنوعی هستند و مسئولیت‌های مصنوعی دارند. وی معتقد است مدیران نماینده افرادی هستند که شرکت را تاسیس کرده‌اند و بنابراین اولین مسئولیت مدیران در

قبال آن هاست. با انجام فعالیت‌هایی خارج از مسیر سوددهی شرکت توسط مدیران، در حقیقت منابع مالی سهامداران، کارکنان و حتی مشتریان را در راهی مصرف می‌شود که شاید آن‌ها مایل نباشند. وی بیان می‌کند افراد می‌توانند در صورت تمایل خودشان بخشی از وجوه خود را از طریق سازمان‌های مربوطه برای فعالیت‌های اجتماعی مصرف کنند. وی به علاوه اشاره می‌کند ورود سازمان‌ها به حیطه‌ی فعالیت‌های اجتماعی در حقیقت ورود آن‌ها به حوزه‌ای تخصصی شامل شناسایی نیازها، تخصیص منابع و فعالیت‌هایی از این دست است که مسلماً نهادهای تخصصی از قبیل دولت در اجرای آن موفق‌ترند و هزینه‌ی کمتری صرف می‌کنند در مقایسه با اینکه هر یک از شرکت‌ها به تنهایی به این حوزه وارد شود. به طور کلی با وجود اینکه فریدمن معتقد است شرکت‌ها بایستی قوانین جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کنند رعایت کنند ادعا می‌کند شرکت‌ها هیچ مسئولیت دیگری نسبت به اجتماع ندارند [۵].

برخی منتقدان معتقدند که CSR در دست شرکت‌هایی چون BP، مک دونالد و BAT است تا بدین وسیله بر فعالیت‌های مخرب خود سرپوش بگذارند یا بسیاری شرکت‌ها از استراتژی‌های CSR برای جلب حمایت عمومی و حضور در بازار جهانی استفاده می‌کنند. به علاوه از آنجا که مصرف‌کنندگان روز به روز با خطراتی که محیط زیست و منابع طبیعی محدود را تهدید می‌کند آشنا می‌شوند به مصرف محصولات روی می‌آورند که هر چه بیشتر دغدغه‌های اخلاقی و محیطی آن‌ها را اجرایی می‌کنند [۴].

### معرفی تئوری نهادی

واژه‌ی "نهاد" طبقه‌بندی را در ذهن تداعی می‌کند که تحت شرایط خاص  $X$ ، نوع خاصی از  $Y$ ، عمل  $Z$  را انجام دهد. نوع خاصی از انجام کار نهادی در نظر گرفته می‌شود در صورتی که فعالیت خلاف آن انتظار برود با اعتراض اجتماعی روبرو شود. این هم شامل شکل رسمی و هم غیر رسمی نهادها را در بر می‌گیرد [۲].

نظریه نهادی و "بنیادگرایی جدید"، "یک چارچوب ذهنی برای تحقیق در زمینه جامعه شناسی سازمانی" به وجود می‌آورد. در این نظریه سازمان‌ها به صورت نهادی مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند. هدف اصلی در این تجزیه و تحلیل توجه به جنبه‌های دستوری (هنجاری)<sup>۹</sup> در حسابداری اجتماعی و زیست محیطی<sup>۱۰</sup> است [۱].

نظریه نهادی معتقد است که شرکت باید با محیطی که در آن فعالیت می‌کند تطابق داشته باشد. چنین تطابقی منجر به افزایش پایایی<sup>۱۱</sup>، مشروعیت و دستیابی به منابع می‌شود. هم چنین نظریه نهادی موافق پابندی به قوانین و مقررات خارجی است. بنابراین موضوعات مرتبط با مسئولیت اجتماعی و رفتار زیست محیطی و دیگر مسائل اخلاقی که در "حسابداری جدید" مطرح شده است، از نظر نظریه نهادی لازم الاجراست [۱].

یک الگوی نهادی یا "جعبه ابزار"<sup>۱۲</sup> که توسط لوسبری در سال ۱۹۹۷ پیشنهاد شده است، یکی از کاربردهای عملی برای تئوری نهادی جدید است. جعبه ابزار نهادی<sup>۱۳</sup> یک ماتریس دو بعدی از رویکردهای نهادی است که به توضیحات در زمینه حسابداری اجتماعی و تغییر، کمک می‌کند.

### تئوری نهادی و CSR

تحقیقات و فعالیت های CSR در یک تناقض میان مفهوم آزادی و مشارکت داوطلبانه و در نقطه‌ای مقابل مسئولیت اجباری اجتماعی مانده است. تئوری نهادی به نظر می‌رسد می‌تواند توضیح دهد چگونه مرزهای میان تجارت و اجتماع به شیوه های مختلف ساخته می‌شود و درک ما از اثربخشی CSR در حوزه‌ی گسترده نهادی از حاکمیت اقتصادی را بالا می‌برد [۲].

علاوه بر اینکه CSR به عنوان یک عمل داوطلبانه در نظر گرفته می‌شود، تئوری نهادی CSR را در یک حوزه‌ی وسیع تر از حاکمیت اقتصادی قرار می‌دهد و با شکل های مختلف از قبیل بازار و قوانین توصیف می‌کند. تئوری های نهادی اقتصاد بازار را در ترکیب با حوزه‌ی وسیع تری از شبکه های اجتماعی، ارتباطات تجاری و قواعد سیاسی می‌دانند.

با تاکید بر نقش نهادی CSR، می‌توان CSR را از جنبه های دیگر مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. با نگاه متفاوت و به صورت نهادی به CSR مشخص می‌شود که هنوز اجزای تشکیل دهنده‌ی آن در حاله‌ای از ابهام قرار دارند. تا چه حد شرکت ها باید این مقوله را مورد توجه قرار دهند (C)، چه استاندارد هایی برای مسئولیت اجتماعی مورد قبول است (S) و شرکت نسبت به چه کسانی پاسخگوست (R)؟ [۲].

### جعبه ابزار نهادی، کاربرد عملی تئوری نهادی در CSR

یک الگوی نهادی یا "جعبه ابزار"<sup>۱۴</sup> که توسط لوسبری در سال ۱۹۹۷ پیشنهاد شده است، یکی از کاربردهای عملی برای تئوری نهادی جدید است. جعبه ابزار نهادی<sup>۱۵</sup> یک ماتریس دو بعدی از رویکردهای نهادی است که به توضیحات در زمینه حسابداری اجتماعی و تغییر، کمک می‌کند... ۲ بعد این ماتریس همانطور که در شکل ۱ دیده می‌شود عبارتند از: نظریه کنش و سطح توضیح.

در نظریه لوسبری رویه‌ها از نظر کنش از یک دیدگاه می‌تواند به عنوان عادت یا مسائل روتین در نظر گرفته شود. در سوی دیگر این دیدگاه، رویکردهایی هستند که توصیفاتشان بر مبنای ارزش‌ها و علایق است.

سطح توضیح هم می‌تواند در سطح کلان یا خرد باشد. توضیحات خرد در زمینه ایجاد یا تغییر نهادی، بر این تمرکز دارد که چه طور فعل و انفعالات میان مردم یا سازمان‌ها موتور محرک هستند. از طرف دیگر، توضیحات ممکن است بر این متمرکز باشد که چه طور عوامل با ساختارهای کلان مثل رفتارهای جمعی، سازمان‌های اجتماعی، سیستم‌های فرهنگی، و دولت عوامل کلیدی هستند که تغییرات نهادی را موجب می‌شوند.<sup>۱۶</sup> پیش از این، تلاش‌ها در زمینه حسابداری زیست محیطی و اجتماعی تنها بر توضیحات خرد و پیوند میان سازمان و جامعه متمرکز بود.

سطح توضیح		
کلان	خرد	نظریه کنش
سیستم فرهنگی	فعل و انفعالات	عادات/روتین‌ها
سازمان اجتماعی	کار و سازمان	علایق/ارزش‌ها

### بخش اول - سازمان اجتماعی - سطح کلان توضیح درباره اینکه چگونه

#### کنش به وسیله ارزش‌ها و منافع انجام می‌شود

در اینجا تمرکز تحقیق در مورد این است که سیستم‌های اجتماعی کلان چگونه ساخته می‌شوند و چگونه فعالیت آتی را درون این سیستم‌ها شکل می‌دهند". بنابراین دید کلان/منافع

حاکی از تمایلات اجتماعی بین دولت، شرکت های بزرگ، شهروندان و طرفداران محیط زیست است.

### **بخش دوم- کار و سازمان- توضیح در سطح خرد درباره اینکه چگونه عمل به وسیله ارزش ها و منافع اجرا می شود**

همانند بخش اول، تاکید بر توضیحات مبتنی بر ارزش ها و منافع است. با این وجود، به جای نگاه به سیستم های اجتماعی با مقیاس بزرگ<sup>۱۷</sup> و فعالیت در این سیستم ها، موضوع مورد بحث فعالیت های درون سازمان یا بین یک سازمان و محیط جانبی آن است و اینکه چه میزان فشار برای تغییر در سازمان وجود دارد.

### **بخش سوم- فعل و انفعالات-توضیح در سطح خرد درباره اینکه چگونه عمل به وسیله عادات انجام می شود**

دردید خرد/عادات، حسابداری زیست محیطی را به عنوان یک عمل که صرفاً برای تطابق انجام می شود در نظر می گیرد. با این وجود، توجه به حسابداری محیطی به میزانی که تنها برای حفظ ظاهر و تشریفات به کار می رود، هم در این بخش می تواند توضیح داده شود.

### **بخش چهارم- سیستم فرهنگی<sup>۱۸</sup>- توضیح در سطح کلان در مورد اینکه چگونه فعالیت به وسیله عادات برانگیخته می شود**

بخش چهارم توجه را به سطح کلان توضیحات در زمینه کنش ها که به وسیله عادات و روزمرگی مشخص شده است، جلب می کند. رویکردهای تحقیق و مطالعات موجود در بخش چهارم بر سیستم های دانشی وسیع تر مثل فرهنگ، آیین و مراسم و چارچوب های سطح بالاتر تاکید دارند.

ناپایداری در چشم انداز سیاسی می تواند به ما کمک کند تا درک کنیم که چگونه زمان بندی، سازماندهی و پذیرش طرح های حسابداری زیست محیطی طبق محتوای ملی متفاوت است. محققان ساختار و تغییر سازمانی را با این پیش فرض شرح می دهد که افراد ترجیح می دهند عدم

اطمینان را کاهش دهند و فرایندهای نهادی عدم اطمینان را رفع کرده اند. فرایندهای تقلیدی (که به معنی پذیرش عناصر موفقیت دیگران است) هم یک عنصر فرهنگی هستند<sup>۱۹</sup> [۱].

### تئوری نهادی و انتقادات به CSR

یکی از مهمترین منتقدان به CSR همانطور که اشاره شد میلیتون فریدمن است که در یکی از مقالات خود به تندی از CSR انتقاد می‌کند. با توجه به مباحث مطرح شده در مورد تئوری نهادی و کاربرد آن در CSR، این بحث و جدل دیگر جایی ندارد چرا که دیگر CSR معنای قبلی خود را به عنوان مجموعه‌ای از فعالیت‌های اختیاری و داوطلبانه شرکت یا مدیریت را از دست داده است. کاربرد این تعریف افسانه‌ای این بود که CSR می‌تواند به عنوان دکور استفاده شود، چرا که شرکت‌ها به صورت داوطلبانه و اختیاری دست به فعالیت‌های اجتماعی می‌زدند. از دیدگاه نهادی CSR به عنوان یک عمل داوطلبانه، مختص یک شرکت<sup>۲۰</sup> و اختیاری بین تجارت و جامعه شکست خورده به حساب می‌آید.

تئوری نهادی توجه محققان را به این مسئله ساده جلب می‌کند که شرکت به عنوان یک واحد تجاری در میان نهادهای "سیستم‌های تجاری" قرار دارد. در مفهوم انگلوساکسن ممکن است به معنای سیاست‌ها و برنامه‌های داوطلبانه باشد اما در سایر مفاهیم، بخش R در CSR از طریق قانون، عرف، مذهب و سایر نهادها شکل می‌گیرد. این واقعیت که CSR داوطلبانه است نمی‌تواند به درستی رابطه واحد تجاری و اجتماع را بیان کند و خواستگاه آن رابه درستی منعکس کند.

### نتیجه گیری

واژه‌ی نهاد این معنا معنای اجبار را در ذهن تداعی می‌کند. اگر مسئولیت‌های اجتماعی سازمان را به عنوان یک مسئولیت نهادی در نظر بگیریم، آنگاه مفهوم داوطلبانه بودن و اختیاری بودن آن از بین می‌رود. جعبه ابزار نهادی که در این مقاله به آن اشاره شد فعالیت‌های اجتماعی سازمان را از چهار جنبه مجزا مورد بررسی قرار داد و این موضوع را نشان داد که این فعالیت‌ها می‌تواند منشا و علل متفاوتی داشته باشد و در صورت اجباری بودن آن باید به تمام این جنبه‌ها

توجه کرد چرا که اجرای مسئولیت های اجتماعی در سازمان نیازمند تغییر است و باید دید این تغییر چه بخش هایی از سازمان را تحت تاثیر قرار می دهد.

با این تفاسیر اگر نظرات میلتنون فریدمن در زمینه مسئولیت اجتماعی شرکت را به یاد بیاوریم، وی معتقد بود وجوهی که مدیریت برای انجام مسئولیت اجتماعی بکار می برد در شرکت های سهامی متعلق به سهامداران و در شرکت های تک مالکی متعلق به کارکنان یا مشتریان است و مدیریت وجوهی را استفاده می کند که آنها اگر تمایل داشتند خودشان از محل وجود در دست خود مسئولیت اجتماعی خود را انجام می دادند. حال اگر به CSR طبق تئوری نهادی به عنوان یک اجبار نگاه کنیم این انتقاد کمرنگ می شود. چرا که اختیار مدیریت در انجام فعالیت های اجتماعی و جنبه ی داوطلبانه ی CSR کمرنگ می شود.

### پی نوشت

- <sup>۱</sup> منظور از نظم خودکار در اینجا این است که شرکت بدون اینکه تحت نظارت دولتی یا هر گونه نظارت خارجی باشد مسائل اخلاقی و قانونی را رعایت کند.
- <sup>۲</sup> مدل تجاری جنبه های حیاتی واحد تجاری از قبیل اهداف، استراتژی ها، مسائل زیربنایی، ساختار سازمانی و فرایندهای عملیاتی شرکت را در بر می گیرد.
- <sup>۳</sup> طبق نظریه مشروعیت (Legitimacy theory)، واحدهای تجاری به دنبال این هستند که از نگاه اشخاص خارج از سازمان مشروعیت داشته باشند. اساس نظری مشروعیت بر این است که میان واحد تجاری و جامعه قرارداد اجتماعی وجود دارد.
- <sup>۴</sup> حسابداری اجتماعی و زیست محیطی به این نکته توجه دارد که عملکرد واحد تجاری تنها در حوزه مالی و اقتصادی نیست و علاوه بر آیین ها باید به عملکرد های اجتماعی و زیست محیطی نیز توجه نمود. این تفکر به ایجاد شیوه ی جدید گزارشگری به نام گزارشگری ۳ گانه (Triple Bottom-Line Reporting) منجر گردید.
- <sup>۵</sup> ISO 26000 استاندارد جهانی است که در رابطه با CSR اعطا می شود
- <sup>۶</sup> R. Edward Freeman
- <sup>۷</sup> Philanthropy
- <sup>۸</sup> Benchmark
- <sup>۹</sup> نظریه های حسابداری را می توان بر حسب دستوری بودن و توصیفی بودن طبقه بندی کرد. تئوری های دستوری یا هنجاری که در این جا به آن اشاره شده است، از قضاوت های ارزشی استفاده می کند. در چنین تئوری



هایی حداقل یک فرض وجود دارد که می‌گوید چیزها چگونه باید باشند. طرفداران تئوری هنجاری یا دستوری سعی دارند برای یک رویداد مالی بهترین روش حسابداری را کشف و ارائه کنند در حالی که طرفداران تئوری های توصیفی سعی دارند به روابطی که واقعا وجود دارند و افراد به کار می‌برند، دست یابند.

<sup>۱۰</sup> حسابداری اجتماعی و زیست محیطی به این نکته توجه دارد که عملکرد واحد تجاری تنها در حوزه مالی و اقتصادی نیست و علاوه بر این ها باید به عملکرد های اجتماعی و زیست محیطی نیز توجه نمود. این تفکر به ایجاد شیوه ی جدید گزارشگری به نام گزارشگری ۳ گانه (Triple Bottom-Line Reporting) منجر گردید.

<sup>11</sup> stability

<sup>12</sup> Tool kit

<sup>13</sup> Institutional tool kit

<sup>14</sup> Tool kit

<sup>15</sup> Institutional tool kit

<sup>۱۶</sup> وجود یک فرایند فرهنگی اساس فرایند تصمیم گیری و قضاوت را تعیین می‌نماید. فرهنگ از طریق عناصر، ابعاد و اجزای تشکیل دهنده خود موارد زیر را تعیین می‌کند: ساختار سازمانی مورد پذیرش، رفتار سازمانی و محیط حسابداری. هر فرهنگی الگوهایی را می‌پذیرد که مورد قبول اعضای جامعه خود است. بنابراین افراد به این دلیل خود را با نوعی رفتار خاص وفق می‌دهند که رفتار مزبور می‌تواند نوعی نیاز فرهنگی آن ها را تامین کند

<sup>17</sup> Large-scale

<sup>۱۸</sup> . محیط فرهنگی به عنوان یک سیستم ملی یا منطقه‌ای شامل زبان، آداب و رسوم، مذهب، قانون، آموزش و سازمان های اجتماعی، فناوری و فرهنگ مادی است. هافستد در سال ۱۹۹۷ فرهنگ را به این صورت تعریف نموده است: تمایل به ترجیح وظایف یا امور خاص نسبت به دیگری و ارزش های فرهنگی طریق ویژه‌ای از رفتارند که به وسیله جامعه یا فرد ترجیح داده می‌شوند.

<sup>۱۹</sup> در این جا به چند مورد از ابعاد فرهنگی ارائه شده توسط هافستد اشاره می‌شود که عبارتند از اجتناب از عدم اطمینان، فرد گرایی و فاصله قدرت. اجتناب از عدم اطمینان میزانی است که اعضای یک فرهنگ در موقعیت های مبهم و ناشناخته احساس تهدید و ترس می‌کنند. فرد گرایی متعلق به جوامعی است که همبستگی میان افراد ضعیف است و هر شخص از خود و خانواده اش محافظت می‌کند. فاصله قدرت اندازه‌ای است که اعضای کمتر قدرتمند انجمن ها و سازمان ها درون یک جامعه انتظار دارند و می‌پذیرند که قدرت به صورت نامساوی توزیع شده است.

<sup>20</sup> Ad hoc

## منابع

1. Ball Amanda, Craig Russell (2010), "Using neo-institutionalism to advance social and environmental accounting, Critical Perspectives on Accounting", 21, pp283-293
2. Brammer Stephen, Jackson Gregory, Matten Dirk (2012) "Corporate Social Responsibility and institutional theory: new perspectives on private governance", Socio-Economic Review 10, pp 3-28

3. D. Crowther, "Social and Environmental Accounting" (London: Financial Times Prentice Hall, 2000), p. 20
4. Eisingerich, A.B.; Rubera, G.; Seifert, M.; Bhardwaj, G. (2011). "Doing Good and Doing Better Despite Negative Information? The Role of Corporate Social Responsibility in Consumer Resistance to Negative Information". Journal of Service Research, 14, pp 60–75
5. Friedman, Milton, "The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits". The New York Times Magazine 1970-09-13
6. Orlitzky, Marc; Frank L. Schmidt, Sara L. Rynes (2003). "Corporate Social and Financial Performance: A Meta-analysis" Organization Studie 24 (3): 403–441.
7. R.H. Gray, D.L.Owen & K.T.Maunders, Corporate Social Reporting: Accounting and accountability (Hemel Hempstead: Prentice Hall, 1987) p. IX
8. [www.Wikipedia.com/corporate](http://www.Wikipedia.com/corporate) social responsibility



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## سهمی از رویای تعهدی

امیر محمدی \*

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

### چکیده

استفاده از مدل حسابداری شبه‌بازرگانی در چارچوب گزارشگری بخش عمومی سازمان حسابرسی همزمان با استفاده از این مدل در حسابداری بخش عمومی برخی کشورها و بیانیه‌های مفهومی بخش عمومی هیئت تدوین استانداردهای مالی بین‌المللی، راه را برای استفاده از تجربه کشورهای پیشرو در این زمینه مهیا می‌سازد. این تحقیق با بهره‌گیری از مطالعات جدید در حوزه به کارگیری مدل شبه‌بازرگانی و بادر نظر گرفتن شرایط محیطی و اقتصادی کشور با رویکردی کتابخانه‌ای به بررسی و نقد استفاده از مدل شبه‌بازرگانی در چارچوب گزارشگری بخش عمومی سازمان حسابرسی پرداخته است. با در نظر گرفتن مباحث پیرامون این مدل و استفاده از مبنای تعهدی در پیش‌نویس بخش اول چارچوب نظری گزارشگری بخش عمومی سازمان حسابرسی تحت عنوان "اهداف گزارشگری مالی" در این نوشتار سعی در بررسی ابعاد گوناگون موضوع گردیده است.

در نتیجه این بررسی، سوالاتی به شرح زیر مطرح گردید:

آیا در مدیریت بخش عمومی، تحولی ایجاد شده، که در راستای آن نظام گزارشگری هم متحول گردیده است؟

دلیل اصلی وجود تحول در گزارشگری بخش عمومی برخاسته از این پیش‌نویس، کدام است؟

در این چارچوب نظری، با چه رویکردی بر حسابداری تعهدی تاکید شده است؟

آیا حسابداری تعهدی در بخش خصوصی به درستی عمل می‌کند، تا در بخش عمومی هم مناسب

باشد؟

**واژه‌های کلیدی:** مدیریت نوین بخش عمومی، مدیریت مالی نوین بخش عمومی، مدل

شبه‌بازرگانی، حسابداری تعهدی و چارچوب نظری گزارشگری بخش عمومی سازمان حسابرسی.

---

\* نویسنده مسئول: amirmohamadi82@yahoo.com

## مقدمه

مدیریت نوین و مدیریت مالی نوین بخش عمومی در اواخر قرن بیستم در بسیاری از کشورها آغاز گردید. با این دو رویکرد جدید، دولت‌های مختلف با ساختارهای سیاسی متفاوت اصلاحات گوناگونی به ویژه استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی را اجرا نمودند. این اصلاحات شامل نوآوری‌های جدید در بحث ادبیات گزارشگری مالی نبود بلکه بخش اعظم آن بر مبنای دیدگاه‌ها و روش‌های سنتی مدیریت کسب و کار بخش خصوصی می‌باشد که به بخش عمومی منتقل شده‌اند.

هدف اصلی مدیریت نوین بخش عمومی افزایش کارایی و اثربخشی و در نتیجه کاهش اندازه و گستره بخش عمومی برپایه تئوری انتخاب عمومی و هم‌چنین تخصیص کارآمد منابع محدود براساس قیمت‌های رقابتی است. در نتیجه حسابداری تعهدی و سازوکار قیمت‌گذاری در کنار تصمیم‌گیری غیرمتمرکز و بودجه‌بندی عملیاتی به‌عنوان سازوکارهای افزایش کارایی بخش عمومی در مدیریت نوین بخش عمومی مورد توجه قرار گرفت (Olson and etal; 2007).

در ایران نیز همگام با این تغییرات و احساس نیاز به تدوین چارچوبی نظری برای گزارشگری مالی بخش عمومی، در سال ۸۸ پیش‌نویسی از مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی با عنوان "بخش اول: اهداف گزارشگری مالی" جهت نظرخواهی توسط سازمان حسابرسی منتشر شد. اگر چه ارائه این پیش‌نویس همراه با مسائل و مشکلاتی بوده اما به اعتقاد صاحب‌نظران گزارشگری بخش عمومی، آغاز این حرکت و ادامه آن در مسیری همراه با آگاهی و شناخت کافی از ویژگی‌های محیطی و براساس مطالعات پذیرفتنی، امری در خور و پسندیده می‌نماید (باباجانی، ۱۳۸۹).

هدف اصلی این نوشتار بحث در مورد نقاط قوت و ضعف چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی منتشره از سوی سازمان حسابرسی نمی‌باشد، بلکه با استفاده از دیدگاه‌های رایج در باب تحول در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی برخی موارد مهم در این زمینه مورد بررسی قرار گرفته‌است.

### مدیریت نوین و مدیریت مالی نوین بخش عمومی

اصلاحات مدیریت نوین و مدیریت مالی نوین بخش عمومی عنصر اساسی تغییر ساختار بخش عمومی و تغییرات اساسی در سازمانهای عمومی، رفتار سازمانی و انتظارات اجتماعی در سال‌های اخیر به‌شمار می‌رود. این اصلاحات در سال‌های اخیر اثرات قابل ملاحظه‌ای بر گستره، ماهیت، ارائه و مدیریت خدمات عمومی گذارده‌است.

تئوری‌های مختلفی از طریق شناسایی و تجزیه و تحلیل نقش و محرک‌های تحولات مدیریتی در بخش عمومی، در تبیین این تحولات نقش داشته‌اند که از مهمترین این تئوری‌ها می‌توان به تئوری انتخاب عمومی اشاره نمود. براساس این تئوری، سیاست‌مداران و دیوان‌سالاران دولتی بیش از آن‌که به منافع عموم فکر کنند، مطلوبیت‌های شخصی خود را در اشکال گوناگون دنبال می‌کنند. این رفتار حداکثرسازی مطلوبیت و فعالیت‌های منافع‌محور منجر به بودجه‌های پرخرج و اضافه عرضه خدمات عمومی گردیده و منجر به اسراف، هزینه‌های بالا و بنابراین، عدم کارایی خواهد گردید.

همچنین در این نوع مدیریت، از طریق تحریف جریان اطلاعات، از نظارت بخش عمومی ممانعت به عمل می‌آید، زیرا برخلاف رابطه نمایندگی ساده در بخش خصوصی، در بخش عمومی لایه‌های مختلفی از نمایندگان وجود دارد و در نتیجه وجود عدم تقارن اطلاعاتی، دیوان‌سالاران نسبت به عموم مردم از مزیت رقابتی برخوردار بوده و این امر موجب گزینش نادرست و خطرات اخلاقی در اقدامات مدیران بخش عمومی می‌گردد (Pina and etal;2006).

باباجانی (۱۳۸۹) بیان می‌کند که مدیریت نوین بخش عمومی بر روندی تاکید می‌کند که به سوی برون‌سپاری بیشتر وظایف دستگاه‌های اجرایی و تمرکز بیشتر بر رقابتی کردن خدمات نهادهای این بخش چشم دوخته است. اصلاحاتی که مدیریت عمومی نوین پرچمدار آن است، بیشتر بر افزایش کارایی و کاهش بهای خدمات در نهادهای بخش عمومی، از طریق سازوکارهای مورد استفاده در موسسه‌های بخش خصوصی که مبتنی بر بازار رقابتی و همراه با مدیریت ضابطه‌مند به اجرا در می‌آید، تحقق می‌یابد. به بیان دیگر، تحت این رویکرد مدیریتی، دولتها در این اندیشه هستند که منابع بالقوه‌ای می‌تواند از سوی نهادهای بخش خصوصی و از طریق مشارکتها، برون‌سپاری خدمات و اجرای طرحها و پروژه‌های مبتنی بر تامین مالی مشترک دولت و

بخش خصوصی، به بخش عمومی انتقال یابد. از این رو، برخی اظهار می‌دارند که این بدین معنی است که مدل‌های مدیریت بخش خصوصی، فعالیت‌های سنتی بخش عمومی را در بر گرفته است. برخی دیگر بر این عقیده می‌باشند که در چنین رویکردی، بخش عمومی از طریق انعقاد قرارداد و یا از طریق مشارکت در ارائه خدمات به شهروندان با نهادهای بخش خصوصی به طور کامل همکاری می‌کنند (Barret, 2004).

بنابراین، هدف اصلی این اصلاحات در بخش عمومی، ایجاد تحولاتی با محوریت کارایی و اثربخشی در ارائه خدمات عمومی بوده است. هم‌چنین در کنار مدیریت نوین بخش عمومی، مدیریت مالی نوین بخش عمومی به منظور ارائه راه‌حلی برای مسائل روزافزون مالی در فرآیند اصلاح مدیریت بخش عمومی در مرکز اهمیت قرار گرفته است.

با بروز مفاهیم مدیریت مالی نوین بخش عمومی، اساسی‌ترین اصلاحات، حرکت به سوی حسابداری تعهدی است که گامی اساسی و برگشت ناپذیر در بخش عمومی می‌باشد. حسابداری تعهدی از این منظر بیانگر علائق دولت‌ها در بهبود پاسخگویی، شفافیت و مشارکت شهروندان به عنوان نمادهای حاکمیت نوین و ارتقای اعتماد شهروندان به دولت می‌باشد.

از دیدگاه باباجانی (۱۳۸۹)، مفاهیم مدیریت نوین بخش عمومی، بر فرآیندی تأکید می‌نماید که با تنظیم اهداف در قالب بودجه‌بندی عملیاتی آغاز گردیده و با تخصیص منابع به عنوان ورودی‌ها و اجرای فعالیت‌ها ادامه می‌یابد تا محصولاتی نظیر کالا و خدمات، تولید یا خریداری و ارائه گردد. در واقع با نگاهی اجمالی به ویژگی‌های اصلی رویکرد مدیریت نوین عمومی، گویای این واقعیت است که این رویکرد اساساً برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت‌ها تمرکز می‌نماید و به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی اهمیت چندانی نمی‌دهد.

چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی "اهداف گزارشگری مالی" ایران

در سال ۸۸، سازمان حسابرسی با انتشار پیش نویس بخش اول چارچوب نظری گزارشگری بخش عمومی با عنوان "اهداف گزارشگری مالی" سعی در شروع حرکتی برای تدوین چارچوبی مدون برای گزارشگری در بخش عمومی نمود. با بررسی کلی این پیش‌نویس می‌توان به راحتی به این نکته پی برد که تمرکز اصلی این بیانیه بر پاسخگویی عملیاتی به جای پاسخگویی مالی می‌باشد و از این منظر در بند ۲۳ بیان می‌گردد که استفاده از مبنای تعهدی به منظور انعکاس تمام دارایی‌ها

و بدهی‌ها و همه درآمدها و هزینه‌ها امری اجتناب ناپذیر می‌باشد. با توجه به این موارد می‌توان گفت که هدف اصلی این پیش‌نویس ایجاد تحول در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی می‌باشد و مرکز ثقل این تحول همان استفاده از مبنای تعهدی می‌باشد. همان موضوعی که در مفاهیم مدیریت مالی نوین بخش عمومی تبلور یافته‌است. اما این موضوع که آیا تحول در مدیریت بخش عمومی منجر به تحول در نظام گزارشگری بخش عمومی می‌گردد یا بالعکس بحث بیشتری می‌طلبد. البته هم‌راستا بودن این دو موضوع از منظر این نوشتار به دور نبوده‌است، اما به‌رحال باید توجه داشت که سیستم حسابداری و گزارشگری بخش عمومی در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی از منظر ایجیری (Ijiri; 1983) به عنوان طرف سوم، تنها تسهیل‌کننده فرآیند پاسخگویی و پاسخ‌خواهی می‌باشد و صرفاً نظام گزارشگری مبتنی بر ایفای مسئولیت پاسخگویی باعث افزایش پاسخگویی نمی‌گردد بلکه نیاز به پاسخگویی و پاسخ‌خواهی از این منظر مقدم بر نظام گزارشگری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی می‌باشد. با این اوصاف، سوال نخست در این باره می‌تواند بدین شکل مطرح گردد که "آیا در مدیریت بخش عمومی تحولی ایجاد شده است که نظام گزارشگری هم در راستاری آن متحول گردیده است؟"

این مباحث را می‌توان بیشتر در ادبیات مربوط به تحول در نظام گزارشگری بخش عمومی دنبال نمود.

### تحول در حسابداری بخش عمومی

مدل اصلی و اصلاحی اقتضایی تحول در گزارشگری بخش عمومی تحت عنوان مدل لادر (Luder; 2001) اذعان می‌دارد، تحولاتی که برخی از کشورها در نظام گزارشگری بخش عمومی خود ایجاد نموده‌اند، از عوامل محیطی، ساختاری و رفتاری تاثیر پذیرفته‌است. در این مدل وجود محرک‌هایی هم‌چون بحران‌های مالی و اقتصادی، رسوایی‌های مالی، ظهور ایده‌های نوین و احساس نیاز به تحول از عوامل اصلی یک تحول برشمرده شده‌است. همچنین در این مدل، در اجرای تحول نظام گزارشگری بخش عمومی بر وجود نهادهای حرفه‌ای، دانشگاهیان، هیئت‌های تدوین استاندارد و سایر نهادهای درگیر به عنوان گردانندگان تحول در کنار مقامات دولتی و

سیاست گذاران (پیش برندگان سیاسی تحول) و مرتبط با ساختارهای قانونی، حکومتی، اداری و فرهنگی و نحوه چیدمان تحول، تاکید شده است.

از منظر تحلیل باباجانی در سال ۸۹ و پس از انتشار پیش‌نویس چارچوب نظری گزارشگری بخش عمومی از سوی سازمان حسابرسی، تمامی موارد ذکر شده در مدل تحول لادر در حدی نیست که از آن بتوان به صورت مطمئنی به عنوان دلایل اصلی تحول در گزارشگری مالی بخش عمومی یاد کرد.

با توجه به این تحلیل، سوال دومی که در اینجا پیش می‌آید این است که "دلیل اصلی وجود تحول در گزارشگری بخش عمومی برخاسته از این پیش‌نویس کدام است؟" علاوه بر این، گادفری و دلوین (۱۹۹۶)، با شناسایی عواملی که منحصراً به کشورهای در حال توسعه مربوط می‌شوند، بیان می‌کنند که تقاضای سازمان‌های بین‌المللی در ازای اعطای کمک‌های مالی می‌تواند به طور مستقیم یا غیرمستقیم فرایند تحول را تحریک نماید و یا بهبود اعتبار و شهرت بین‌المللی نیز موجب تحول در این کشورها می‌گردد (Luder;2001) که اظهار نظر در مورد این موارد برای کشورمان نیاز به بررسی و تحقیق بیشتر دارد.

### حسابداری تعهدی؛ تحول یا ابزار تحول

هر چند استفاده از حسابداری تعهدی منجر به شناسایی هزینه‌ها و درآمدها در زمان وقوع آنها می‌شود، اما در مورد مالیات‌ها و پرداخت‌های انتقالی امکان به کارگیری مبنایی به جز مبنای نزدیک به مبنای نقدی ممکن نمی‌باشد. علاوه بر این، در حسابداری بخش عمومی، مفهوم تطابق نیز یک مساله مشکل‌ساز می‌باشد، چرا که معیار مناسبی برای تطابق پرداخت‌ها و دریافت‌ها وجود ندارد و همچنین در این مورد رابطه مستقیمی بین خدمات و درآمدها وجود ندارد. از این‌رو، استفاده از مبنای تعهدی به عنوان مدل حسابداری نمی‌تواند بیانگر تحول در حسابداری بخش عمومی باشد (Luder;2001).

براساس مدل‌های فرآیندهای اقتصادی بخش عمومی، ساختار حسابداری سازمانهای عمومی نسبت به بستر متناظر آن در شرکت‌های بخش خصوصی، پیچیده‌تر می‌باشد. بنابراین مدل



حسابداری جداگانه‌ای برای استفاده در سازمانهای عمومی تحت عنوان حسابداری کمرال<sup>۱</sup> ایجاد گردیده‌است. حسابداری کمرال براساس نظر ناسی و مونسن (۱۹۹۶) سه ویژگی مهم دارد:

الف- در این نوع از حسابداری، مدیریت پولی و کنترل نقدی در کانون توجه می‌باشد.

ب- وظیفه اصلی این نوع حسابداری، حصول اطمینان از اجرای بودجه مصوب می‌باشد چرا که بودجه نقش حیاتی در اقتصاد بخش عمومی بازی می‌کند.

ج- در این شیوه، ترازنامه جامعی وجود ندارد چرا که هدف، اندازه‌گیری دارایی‌ها یا محاسبه سود نمی‌باشد.

ناسی و مونسن با برشمردن این سه ویژگی بیان می‌کنند که حسابداری کمرال در تحول حسابداری بخش عمومی بیشتر کشورها موثر بوده و در سالهای اخیر تعداد فزاینده‌ای از کشورها درصدد جایگزینی آن با حسابداری تعهدی در بخش عمومی می‌باشند.

از سوی دیگر، مطابق با تئوری نهادی<sup>۲</sup> سازمان‌ها به فشارهای ایجادشده از جانب محیط‌های نهادی خود پاسخ داده و در واکنش به تغییرات در انتظارات و قواعد رسمی، ساختارها و رفتارهایی را اتخاذ می‌نمایند که بیشترین ارزش اجتماعی را داشته باشد (Deegan; 2006).

براساس این تئوری، پذیرش حسابداری تعهدی را می‌توان به عنوان فرایند مطابقت با تمایلات و خواسته‌های ذی‌نفعان و محیط بیرونی قلمداد نمود. بنابراین اگر حسابداری تعهدی را بتوان به عنوان نمادی از مسئولیت‌پذیری دانست، می‌توان گفت که سازمان‌ها این رویکرد را مورد پذیرش قرار خواهند داد. اما به‌رحال، این گونه به‌نظر می‌رسد که پذیرش حسابداری تعهدی در پیش‌نویس مزبور و شیوه عمل شهرداری تهران، از نوع تقلیدی مفهوم هم‌ریختی<sup>۳</sup> در تئوری نهادی می‌باشد.

علاوه براین، صاحب نظرانی همچون کریستنسن و رومل (Christiaens, J.; Rommel, J.; 2008) و راب و نیوبری (Alen, R.; Newberry, S.; 2007) بیان می‌کنند که به‌کارگیری استانداردهای حسابداری واحدهای انتفاعی علی‌رغم تغییرات زیاد تحت عنوان مدل حسابداری شبه بازرگانی، به‌دلیل وجود تفاوت‌های بنیادی قابل پذیرش نمی‌باشد. همچنین، باید دانست که ظهور حسابداری شبه بازرگانی ریشه در تفکر افرادی دارد که از کشورهای هم‌چون استرالیا و نیوزلند در کمیته بخش عمومی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی<sup>۴</sup> وارد شده‌اند؛ تا جایی که وورملن رئیس این کمیته بیان می‌کند که "حسابداری، حسابداری است و حسابرسی،

حسابرسی... روش‌هایی که در بخش عمومی و خصوصی به کار می‌رود، یکسان است. من متوجه نمی‌شوم که چرا حساب‌های دولت، که چیزی به جز یک شرکت بزرگ نمی‌باشد، باید متفاوت از حساب‌های سایر شرکت‌ها باشد..." (Alen, R; Newberry, S.; 2007).

از منظر راب و نیوبری، استفاده از مدل گزارشگری شبه‌بازرگانی تنها ناشی از فرآیندهای سیاسی و بدون در نظر گرفتن قانون اساسی در نظام گزارشگری بخش عمومی وارد شده‌است. آنها با استفاده از مدل حل مسئله "سطل نخاله"<sup>۵</sup> بیان می‌کنند که مدل حسابداری شبه‌بازرگانی تنها یک راه‌حل در دسترس و راحت برای افراد بانفوذ برای حل مشکل گزارشگری بخش عمومی می‌باشد. راه‌حلی آماده و بدون هزینه که با نفوذهای سیاسی موجبات استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی را فراهم می‌سازد.

با توجه به مقایسه نحوه استانداردگذاری بخش عمومی در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا و بیانیه‌های منتشره توسط این دو نهاد می‌توان به روشنی تفاوت در حل مسئله را به نظاره نشست. آنجا که باباجانی (۱۳۸۹) نیز بیان می‌کند که راه تدوین یک چارچوب نظری مناسب برای بخش عمومی در ایران از گستره مطالعات تطبیقی گسترده و در نظر گرفتن عوامل محیطی و ساختاری کشورمان می‌گذرد. بنابراین، سوال سوم؛ "در این چارچوب نظری، با چه رویکردی بر حسابداری تعهدی تاکید شده‌است؟"

### حسابداری تعهدی در عمل

حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب جلب توجه بیش از حد به ابعاد مالی در گزارش‌های مالی دوره‌ای می‌گردد. حسابداری تعهدی در بخش بازرگانی عمدتاً برای اطلاع‌رسانی به تامین‌کنندگان منابع مالی شرکت دارای اهمیت می‌باشد. چارچوب اصلی حسابداری تعهدی بر مبنای ارائه اطلاعات مربوط به پیامد عملیات شرکت و اثر آن بر ثروت خالص سرمایه‌گذار در شرکت طراحی شده‌است. هم‌چنین این چارچوب؛ اطلاعات سودمندی را برای سایر استفاده‌کنندگان مانند اعتباردهندگان فراهم می‌سازد. با این حال، مربوط بودن اطلاعات در بخش خصوصی باز هم در سایه رسوایی‌های اخیر (نظیر انرون و ورلداکام) زیر سوال رفته‌است.

علاوه بر این، در بخش عمومی هیچ سرمایه‌گذاری وجود ندارد، و حسابداری تعهدی اطلاعاتی مشابه بخش خصوصی فراهم می‌سازد که در جهت علایق سرمایه‌گذاران می‌باشد و در نتیجه تمام استفاده‌کنندگان بخش عمومی نیز باید از آن بهره‌برند.

علاوه بر این، در بخش خصوصی علاوه بر وجود سرمایه‌گذاری برای کسب بازده، میان خدمات ارائه شده و درآمدهای کسب شده رابطه مستقیم وجود دارد، در حالی که در بخش عمومی نه تنها سرمایه‌گذاری با هدف کسب بازده وجود ندارد بلکه میان مالیات‌های اخذ شده و خدمات ارائه شده رابطه مستقیمی وجود ندارد و همچنین مباحثی همچون دموکراسی، کالاها و رفاه عمومی و منافع عمومی وجود دارد.

هم‌چنین، حسابداری تعهدی در بخش خصوصی به درستی از سوی تهیه‌کننده و استفاده‌کننده درک نمی‌شود چه برسد به بخش عمومی که اکثر استفاده‌کنندگان آن، سیاستمدارانی هستند که به راحتی حسابداری تعهدی را درک نمی‌کنند. بنابراین می‌توان گفت که یکی از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان اطلاعات در بخش عمومی یعنی سیاست‌مداران به کلی در نظر گرفته نمی‌شود (Olson and etal;2007).

و در نهایت، سوال چهارم، آیا حسابداری تعهدی در بخش خصوصی به درستی عمل می‌کند، تا در بخش عمومی هم مناسب باشد؟

### نتیجه‌گیری

در این نوشتار با بیان مباحثی پیرامون تحول در نظام گزارشگری بخش عمومی، مدل حسابداری شبه‌بازرگانی و حسابداری تعهدی و هم‌چنین در نظر گرفتن شرایط محیطی و ساختاری کشورمان، موضوعاتی در مورد حسابداری تعهدی در بخش عمومی بیان گردید. در این راستا با طرح چهار سوال اساسی پیرامون این موضوع، شامل:

آیا در مدیریت بخش عمومی، تحولی ایجاد شده است که در راستای آن نظام گزارشگری هم متحول گردیده است؟

دلیل اصلی وجود تحول در گزارشگری بخش عمومی برخاسته از این پیش‌نویس، کدام است؟

در این چارچوب نظری، با چه رویکردی بر حسابداری تعهدی تاکید شده است؟  
آیا حسابداری تعهدی در بخش خصوصی به درستی عمل می کند، تا در بخش عمومی هم مناسب باشد؟

سعی در ارائه مباحثی در زمینه تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی بخش عمومی شد تا استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی بدون شناخت کافی در مورد مبانی نظری مبانی حسابداری و معیارهای اندازه گیری و همچنین شرایط استفاده از این مبنا در سایر کشورها و به خصوص کشورهای پیشروی نظام گزارشگری بخش عمومی نباشد.

## پی نوشت

<sup>1</sup> Cameral Accounting

<sup>2</sup> Institutional Theory

<sup>3</sup> Isomorphism

<sup>4</sup> IFAC

<sup>5</sup> Garbage Can

## منابع

۱. سازمان حسابرسی. (۱۳۸۸). مفاهیم نظری گزارشگری بخش عمومی، بخش اول، اهداف گزارشگری مالی. تهران.
۲. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۹). "ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و چالشهای فراروی آن". فصلنامه حسابرسان. شماره ۴۹.
3. Alen, R; Newberry, S. (2007). "Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards". Socio-Economic Review. Volume 5, Issue 4, pp. 725-754.
4. Barrett P.j., (2004). "Financial Management in the Public Sector- How accrual accounting and budgeting enhances governance and accountability", Driving Governance and Accountability CPA Forum.
5. Christiaens, j.; Rommel, j. (2008). "Accrual accounting reforms: only businesslike (part of) governments". Financial Accountability & Management, Volume 24, Issue 1, pages 59-75.

6. Deegan, c. (2006). Financial Accounting Theory. McGraw-Hill Australia.
7. Ijiri, y. (1983). "On the accountability-based conceptual framework of accounting". Journal of Accounting and Public Policy .vol. 2.
8. Luder, k. (2004). "Research in comparative governmental accounting over the last decade achievement and problems, 7th CIGAR Conference.
9. Olson, O.; Humphrey, C.; Guthrie, J. (2007). "Into the Shadows – A Reflection on International Developments in Public Sector Accounting". Working Paper.
10. Pina, V.; Torres, L.; Yetano, A. (2006). "Accruals accounting in the public sector: why this successful trajectory?" 4th international conference on accounting, auditing and management in public sector reforms.





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## بررسی تأثیر اندازه شرکت در توسعه سیستم های اطلاعاتی حسابداری رایانه ای (CAIS) در شرکت های تولیدی استان بوشهر

جواد مرادی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت

محمد رضا پژوهی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه شیراز

حسین حیدری \*

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت

### چکیده

این تحقیق به بررسی تأثیر اندازه شرکت در توسعه سیستم های اطلاعاتی حسابداری رایانه ای در شرکت های تولیدی استان بوشهر پرداخته است. به این منظور تأثیر عامل اندازه شرکت (تعداد کارکنان) روی عوامل مؤثر در توسعه سیستم های اطلاعاتی در شرکت های تولیدی مورد بررسی قرار گرفته و تأثیر عامل اندازه روی هر یک از عوامل در قالب یک فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ آزمون شده است. داده های پژوهش با استفاده از روش پرسشنامه ای از ۹۰ شرکت که با روش نمونه گیری تصادفی انتخاب شده اند، جمع آوری شده است. یافته های پژوهش حاکی از این است که استفاده مدیران از خروجی های سیستم، دانش IT مدیران، دانش حسابداری مدیران، تعهد مدیران، مهارت حسابداران در زمینه رایانه، یافتن طراحان ذیصلاح و استفاده از متخصصین در شرکت های با بیش از ۱۵۰ کارمند، تفاوت معنی داری با شرکت های کمتر از ۱۵۰ کارمند دارد؛ و در شرکت های با بیش از ۱۵۰ کارمند، سیستم ها توسعه یافته تر هستند.

**کلیدواژگان:** سیستم اطلاعات حسابداری، سیستم حسابداری رایانه ای، توسعه سیستم حسابداری، اندازه شرکت.

---

\* نویسنده مسئول: h\_headari521@yahoo.com

## مقدمه

در محیط بسیار رقابتی امروز، اطلاعات برای موفقیت سازمان جنبه حیاتی دارد (فوویزا و نسرین، ۲۰۱۱: ۳).<sup>۱</sup> استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی، سازمان‌ها را در رسیدن به نقطه بهینه کمک می‌کند زیرا استفاده مؤثر از این ابزار منجر به شناخت رقبا و دیگر مزیت‌های رقابتی می‌شود (مالین، ۲۰۰۴).<sup>۲</sup> برای موفقیت یک سازمان در بلندمدت، داشتن یک سیستم اطلاعاتی مؤثر، ضروری است زیرا بدون ابزار نظارتی مناسب، نمی‌توان کیفیت عملکرد سازمان را سنجید. مدیریت جهت تصمیم‌گیری، نیازمند اطلاعاتی است که عموماً به‌وسیله سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری فراهم می‌شود (حیدری، ۱۳۸۵). سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری (AIS) برای تمامی سازمان‌ها جنبه حیاتی دارد (محمدسوری، ۲۰۱۰: ۳۶).<sup>۳</sup> گزارش‌های حسابداری، منبع اصلی اطلاعات برای مدیریت می‌باشد (اسماعیل و متزین، ۲۰۰۹: ۱).<sup>۴</sup> مالکان و مدیران شرکت‌ها، برای حفظ و بقا خود در بازار به اطلاعات حسابداری به‌روز، صحیح و به‌هنگام نیاز دارند (آمیدو و دیگران، ۲۰۱۱: ۱۴۶).<sup>۵</sup> اطلاعات سیستم اطلاعاتی حسابداری، به عنوان ابزار مدیریت در تصمیم‌گیری تلقی می‌گردد و هدف از ایجاد و گسترش آن کمک به مدیریت می‌باشد، اگر مدیریت به هر دلیلی از آن اطلاعات استفاده ننماید، آن اطلاعات هیچ‌گونه ارزشی نخواهد داشت (بهرام‌فر و رسولی، ۱۳۷۷). یکی از عوامل مهم عدم استفاده مدیران از اطلاعات، این است که اطلاعات کیفیت لازم را نداشته باشد. این مطلب که اطلاعات مالی دارای کلیه ویژگی‌های کیفی باشد بسیار مطلوب است اما ویژگی‌های کیفی و به‌ویژه دو ویژگی "مربوط بودن" و "قابلیت اتکا" غالباً با هم رابطه معکوس داشته و تقویت یکی به‌بهای تضعیف دیگری تمام می‌شود و همین موجب گردیده که نتوان تمام ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری را به‌طور هم‌زمان یکجا جمع کرد (مشکی و مقدم، ۱۳۸۳). رایانه ابزاری است که به‌وسیله آن، اطلاعات حسابداری می‌تواند هم ویژگی مربوط بودن (تهیه اطلاعات در مدت زمان مناسب) و هم ویژگی قابلیت اتکا (صحت و دقت) را یکجا داشته باشد (اسماعیل و متزین، ۲۰۰۹).<sup>۶</sup>

پیشرفت‌های IT، باعث پیشرفت و ارتقاء کامپیوترها شده است (دال‌سی و نسی‌تیس، ۲۰۰۳: ۴۵-۴۶).<sup>۷</sup> امروزه، تقریباً تمام سازمان‌ها در امور تجاری روزمره‌شان از کامپیوتر استفاده می‌کنند. روز به روز که کامپیوترها کوچک‌تر، سریع‌تر، ارزان‌تر و از نظر کاربردی آسان‌تر می‌شوند،



کامپیوتری کردن کارهای حسابداری نیز توسعه خواهد یافت. سازمان‌هایی که فعالیت‌های حسابداری‌شان را قبلاً به‌طور دستی انجام می‌دادند، امروزه می‌توانند به‌وسیله کامپیوتر آن فعالیت‌ها را به‌صورتی مؤثرتر و کارآمدتر از قبل انجام دهند (فوویزا و نسرين، ۲۰۱۱: ۲).<sup>۸</sup> تحول مستمر در تکنولوژی اطلاعات (IT)، تأثیر مهمی بر سیستم اطلاعات حسابداری (AIS) داشته است (دالسی و نسی‌تانیس، ۲۰۰۳: ۴۵-۴۶).<sup>۹</sup> سیستم‌های حسابداری، در موفقیت یا شکست یک مؤسسه تجاری امروزی، نقش حیاتی ایفا می‌کنند (آمیديو و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۴۶).<sup>۱۰</sup> سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری خوب، می‌توانند به ارزیابی عملکرد سازمان و مدیران آن کمک کنند. شرکت‌هایی که سیستم حسابداری مطلوب و خوبی دارند در جلب نظر مثبت و مطلوب ارائه‌کنندگان سرمایه‌های مالی موفق‌ترند (آمیديو و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۵۵). سیستم اطلاعات حسابداری به‌ویژه سیستم اطلاعات حسابداری رایانه‌ای، به‌عنوان یک منبع اولیه اطلاعات، برای ایجاد اطلاعات به‌موقع و مربوط به‌منظور کمک به سازمان‌ها در مدیریت کردن تجارت‌شان، حیاتی است (اسماعیل و مت‌زین، ۲۰۰۹: ۱).<sup>۱۱</sup> سیستم اطلاعات حسابداری رایانه‌ای، سرعت تهیه صورت‌های مالی را بالا می‌برد و بر نقاط ضعف انسانی در پردازش داده‌ها، غلبه می‌کند (محمد-سُری، ۲۰۱۰، ص ۳۶).<sup>۱۲</sup> علی‌رغم اهمیت سیستم‌های حسابداری رایانه‌ای و استفاده گسترده از آن، تحقیقات نسبتاً کمی در این حوزه صورت گرفته است. تعداد زیادی از نویسندگان در کشورهای مختلف، در مورد کمبود تحقیقات در حوزه AIS نقطه نظرات مشابهی دارند (آمیديو و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۴۶).<sup>۱۳</sup> بنابراین این مطالعه می‌تواند به پرکردن این شکاف کمک کند.

### مبانی نظری

در برخی از سیستم‌ها، تقریباً تمام گزارش‌های تولید شده برای مدیران تولید، هرگز خوانده نمی‌شود. این گزارش‌ها به عنوان گزارش‌های بی‌ارزش تلقی می‌شوند و مملو از ارقامی است که هیچ تاثیری بر فرآیند اتخاذ تصمیم یا تجزیه و تحلیل ندارد (عرب‌مازازی‌زدی، فتح‌اللهی و کامرانی، ۱۳۸۶: ۴۲). مدیران شرکت‌ها و مؤسسات نسبت به اهمیت و نقش اطلاعات تهیه شده توسط کامپیوترها در جهت اتخاذ تصمیمات منطقی و صحیح آگاه نیستند (پژوهی و عرب‌مازار-یزدی، ۱۳۷۳: ۴۸). تصمیم‌گیری‌های مالی از نظر مدیران مالی شرکت‌های ایرانی آنقدر اهمیت

ندارد که لزومی به تهیه اطلاعات مالی توسط کامپیوترها وجود داشته باشد (همان منبع). اکثر مالکان یا مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط از ارزش اطلاعات حسابداری آگاهی ندارند و از این اطلاعات در تصمیمات خود استفاده نمی‌کنند (اسماعیل و متزین، ۲۰۰۹، ص ۶)<sup>۱۴</sup>.

پایین بودن دانش IT مالک یا مدیر، پایین بودن دانش حسابداری مالک یا مدیر، بالا بودن هزینه‌ها، عدم استفاده از خدمات مشاوره‌ای شرکت‌های حسابداری و نبود یک نرم‌افزار مناسب در بازار، از مهم‌ترین دلایل عدم توسعه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری رایانه‌ای در شرکت‌های کوچک و متوسط غیرتولیدی مالزی می‌باشند (اسماعیل و متزین، ۲۰۰۹: ۴). در استرالیا، شرکت‌های کوچکی که از CAS استفاده نمی‌کنند یکی از مهم‌ترین دلایلی که عنوان کرده‌اند این بوده است که مدیران و مالکان‌شان فاقد دانش و مهارت‌های IT هستند (برین و همکاران، ۲۰۰۳: ۹)<sup>۱۵</sup>. مدیران ارشد کسانی هستند که اهداف سازمان و جهت‌گیری‌های سازمان را درک کرده‌اند. اگر سطح بالایی از دانش حسابداری داشته باشند می‌توانند نیازهای اطلاعاتی سازمان را بهتر درک نمایند و اگر سطح بالایی از دانش IT داشته باشند به دلیل این که با تکنولوژی‌های جدید آشنایی دارند می‌توانند نرم‌افزاری متناسب با نیازهای اطلاعاتی سازمان تهیه نمایند (اسماعیل و کینگ، ۲۰۰۷، ص ۴)<sup>۱۶</sup>. سطح دانش IT مالک یا مدیر، تحصیلات و توانایی مالک یا مدیر در کارکردن با رایانه، از عوامل مهم و تأثیرگذار در پذیرش سیستم‌های حسابداری رایانه‌ای در شرکت‌های کوچک می‌باشند (برین و همکاران، ۲۰۰۳، ص ۳)<sup>۱۷</sup>.

تعهد و مشارکت مدیران عامل مهمی در موفقیت سیستم اطلاعاتی است (سجادی و جان - جانی، ۱۳۸۸: ۶۴). اگر مدیران ارشد تعهد درازمدتی برای فعالیت‌های سازمان داشته باشند تلاش برای توسعه سیستم اطلاعاتی بیشتر خواهد شد (دال، ۱۹۸۵)<sup>۱۸</sup>. اگر پروژه‌های سیستم‌های اطلاعاتی، پشتیبانی و تعهدات مدیریت را در سطوح مختلف دارا باشند، در این صورت احتمال زیادی دارد که این فرآیند از نظر کاربران نهایی و هم از نظر افراد فنی سیستم‌های اطلاعاتی و کارکنان آن‌ها به دید مثبت نگریسته شود (سجادی و جان‌جانی، ۱۳۸۸: ۶). حمایت مدیریت اطمینان می‌دهد که به اندازه کافی بودجه و منابع برای پیاده‌سازی موفق سیستم در اختیار می‌باشد. تغییرات در فرآیندها و عادات کاری، تغییرات سازمانی که به همراه سیستم جدید است زمانی از سوی کاربران پذیرفته می‌شود که از حمایت مدیریت برخوردار باشد. (لادن و لادن، ۲۰۰۲)<sup>۱۹</sup>. در

شرکت‌هایی که مالکین و مدیران از سطوح بالایی از تعهد برخوردارند، هم‌ترازی بین سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری رایانه‌ای با نیازهای اطلاعاتی سازمان بیشتر است نسبت به شرکت‌هایی که مالکین و مدیران آن‌ها از این خصیصه بی‌بهره‌اند (اسماعیل و کینگ، ۲۰۰۷: ۴) <sup>۲۰</sup>.

شرط کافی برای اینکه یک سیستم اطلاعاتی حسابداری مبتنی بر کامپیوتر مناسب و درخور استفاده تولید شود این است که متخصص کامپیوتر، پیشاپیش دانش و فن حسابداری را در حد عمومی تجربه کرده باشد و متخصص حسابداری که با وی مشورت می‌شود نیز با سیستم‌های کامپیوتری آشنا باشد، در غیر اینصورت نتیجه ممکن است درخور استفاده باشد اما چندان مطلوب نخواهد بود. (میزگرد سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، ۱۳۷۴). پرسنل شرکت نقش اساسی در استانداردسازی سیستم‌ها دارند و مهارت و دانش این گروه ضرورت بسیاری دارد. این مهارت و دانش از طریق آموزش و تعلیم آن‌ها ایجاد می‌شود (مالیان، ۲۰۰۴) <sup>۲۱</sup>.

وجود یک کادر حسابداری تمام‌وقت در سازمان می‌تواند به مدیران و مالکان شرکت‌ها کمک نماید تا بتوانند نیازهای اطلاعاتی سازمان را بهتر درک نمایند. در عین حال، وجود یک کادر IT نیز می‌تواند به مدیران کمک نماید تا نرم‌افزاری متناسب با نیازهای اطلاعاتی سازمان تهیه نمایند (اسماعیل و کینگ، ۲۰۰۷، ص ۵) <sup>۲۲</sup>.

### روش تحقیق

تحقیق حاضر، تحقیقی کیفی از نوع کاربردی است و روش تحقیق آن نیز توصیفی-پیمایشی است. این تحقیق در سال ۱۳۹۰ انجام شده است و قلمرو مکانی آن نیز محدود به شرکت‌های تولیدی استان بوشهر است.

### فرضیات تحقیق

به منظور رسیدن به هدف تحقیق، فرضیه‌های زیر مطرح و مورد آزمون قرار می‌گیرد:

- ۱- بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر استفاده مدیران از خروجی‌های سیستم، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

- ۲- بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر دانش IT مدیران، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
- ۳- بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر دانش حسابداری مدیران، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
- ۴- بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر تعهد مدیران، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
- ۵- بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر مهارت حسابداران در زمینه رایانه، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
- ۶- بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر مشکلات مربوط به یافتن طراح ذیصلاح، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.
- ۷- بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر استفاده از منابع مشورتی (متخصصین)، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

### متغیرهای تحقیق

#### متغیرهای مستقل

متغیر مستقل این تحقیق اندازه شرکت است که با توجه به تعریف اسماعیل و کینگ (۲۰۰۷)، شرکت‌هایی با تعداد کارکنان ۲۰ تا ۴۹ نفر، شرکت کوچک و شرکت‌هایی با تعداد کارکنان ۵۰ تا ۱۴۹ نفر، شرکت متوسط و شرکت‌هایی با بیش از ۱۵۰ کارمند، شرکت بزرگ محسوب می‌شوند.

#### متغیر وابسته

متغیر وابسته عوامل مؤثر بر توسعه‌یافتگی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری رایانه‌ای است. این عوامل عبارتند از استفاده مدیران از خروجی‌های سیستم اطلاعاتی در امر تصمیم‌گیری، دانش IT مدیران، دانش حسابداری مدیران، تعهد مدیران، مهارت حسابداران در زمینه رایانه، وجود طراح مناسب برای طراحی سیستم و استفاده از متخصصین. برای اندازه‌گیری متغیرهای وابسته، شاخص‌هایی به شرح نگاره زیر ارائه شده است.

مجموعه مقالات (۶): حسابداری بخش عمومی، سیستم‌های اطلاعاتی، اجتماع

ردیف	شاخص	متغیر	فرضیه
۱	استفاده مدیران از اطلاعات ترازنامه	استفاده مدیران از خروجی‌های سیستم	فرضیه اول
۲	استفاده مدیران از صورت حساب سود و زیان		
۳	به موقع بودن اظهارنامه مالیاتی		
۴	استفاده از قابلیت‌های سیستم مالی موجود		
۵	استفاده از صورت جریان وجوه نقد و بودجه نقدی		
۶	اعتماد مدیریت به اطلاعات تهیه شده توسط بخش مالی		
۷	تأکید بر گزارش‌های درون سازمانی نظیر بودجه‌ها		
۸	علاقه‌مندی مدیریت به مقایسه اطلاعات شرکت با اطلاعات شرکت‌های دیگر		
۹	به موقع بودن صورت‌های مالی اساسی		
۱۰	به موقع بودن اطلاعات مورد نیاز سازمان‌هایی مانند تأمین اجتماعی و اداره دارایی		
۱۱	فروش کالاها و محصولات از طریق اینترنت	دانش IT مدیران	فرضیه دوم
۱۲	تبلیغ محصولات از طریق ایمیل		
۱۳	آگاهی مدیران از قابلیت‌های بسته‌های نرم‌افزاری آماده حسابداری موجود در بازار		
۱۴	آشنایی مدیران با مهارت‌های ICDL		
۱۵	استفاده از اینترنت در راستای مقاصد مالی		
۱۶	سطح دانش مدیران در ارتباط با ABC	آگاهی مدیران از دانش حسابداری	فرضیه سوم
۱۷	سطح دانش مدیران در ارتباط با کایزن و تولید به همگام		
۱۸	آموزش‌های لازم برای استفاده از اطلاعات مالی		
۱۹	سطح کلی دانش حسابداری مالی مدیران		
۲۰	آشنایی با فرآیندهای حسابداری و توانمندی‌های سیستم مالی موجود		
۲۱	مشارکت در طراحی سیستم و تعریف نیازهای اطلاعاتی	تعهد مدیران	فرضیه چهارم
۲۲	مشارکت در مرحله انتخاب سخت‌افزار و نرم‌افزار سیستم		
۲۳	مشارکت در مرحله پیاده‌سازی سیستم		
۲۴	مشارکت در برنامه‌ریزی برای توسعه IT در آینده		
۲۵	توانایی کار با برنامه کاربردی معمولی حسابداری Excel	مهارت حسابداران در زمینه رایانه	فرضیه پنجم
۲۶	توانایی کار با نرم‌افزار مایکروسافت Word		

فرضیه ششم	مشکلات مربوط به یافتن طراحان ذیصلاح	آموزش‌های لازم در زمینه رایانه	۲۷
		توانایی کار با نرم‌افزارهای مورد استفاده	۲۸
		توانایی سیستم‌های رایانه‌ای و مالی موجود در جهت رفع نیازهای مالی	۲۹
		میزان استفاده از تکنیک‌های حسابداری در طراحی سیستم‌های مورد استفاده	۳۰
		دانش حسابداری طراحان	۳۱
		رفع مشکلات سیستم توسط طراحان	۳۲
		درک نیازهای اطلاعاتی مدیران توسط طراحان	۳۳
		دیدگاه مدیران مالی	۳۴
فرضیه هفتم	منابع مشورتی (متخصصین)	استخدام یک کادر حسابداری تمام وقت	۳۵
		استخدام یک کادر IT تمام وقت	۳۶
		استفاده از خدمات مشاوره‌ای شرکت‌های حسابداری	۳۷
		استفاده از خدمات مشاوره‌ای طراحان سیستم‌های رایانه‌ای	۳۸

### جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق شامل مجموعه‌ای از کارشناسان و مدیران مالی شرکت‌های تولیدی استان بوشهر می‌باشد. تعداد واحدهای صنعتی استان بوشهر در حال حاضر (۱۳۹۰) برابر با ۶۷۶ فقره است. با توجه به موضوع تحقیق، ضرورت داشت که جامعه آماری تحقیق از ویژگی‌های خاصی برخوردار باشد. ویژگی‌های فعال بودن و داشتن یک سیستم اطلاعاتی حسابداری رایانه‌ای موجب محدود شدن تعداد شرکت‌های تولیدی از ۶۷۶ شرکت به ۲۲۷ شرکت شده است. جامعه مذکور به گونه‌ای انتخاب شده است که از جامعیت لازم برخوردار باشد و قابلیت تعمیم به کلیه شرکت‌های همسان را داشته باشد. برای این که احتمال شرکت‌هایی که از سیستم حسابداری رایانه‌ای استفاده می‌کنند در نمونه‌گیری افزایش یابد شرکت‌های بسیار کوچک (کمتر از ۲۰ کارمند) از این مطالعه مستثنی شده‌اند.

در این تحقیق خطای برآورد معادل ۸٪ و فاصله اطمینان ۹۵٪ در نظر گرفته شده و برآوردهای اولیه در مورد تأیید فرضیه‌ها توسط مشاهدات، معادل ۵/۰ در نظر گرفته می‌شود. همچنین نمونه انتخاب شده برابر با ۹۰ می‌باشد.

### نمونه و روش نمونه‌گیری

روش نمونه‌گیری به طریق تصادفی طبقه‌ای<sup>۲۳</sup> بوده است. بدین صورت که جامعه آماری به ۹ صنعت (طبقه) تقسیم گردیده، سپس براساس تعداد اعضاء هر صنعت به نسبت تعداد کل جامعه، تعداد نمونه در هر صنعت تعیین شده است و در مرحله بعد از میان هر صنعت، تعداد نمونه تعیین شده به صورت تصادفی انتخاب شده است. تعداد شرکت‌های عضو نمونه آماری به تفکیک نوع صنعت در نگاره زیر ارائه شده است.

ردیف	نوع صنعت	جامعه		نمونه	
		درصد	تعداد	درصد	تعداد
۱	صنایع غذایی	۰/۲۲	۵۱	۰/۲۲	۲۰
۲	کانی غیرفلزی	۰/۱۵	۳۵	۰/۱۵	۱۴
۳	فلزی	۰/۰۷	۱۵	۰/۰۷	۶
۴	ماشین‌سازی	۰/۰۲	۴	۰/۰۲	۲
۵	نساجی	۰/۰۳	۸	۰/۰۳	۳
۶	شیمیایی	۰/۲۶	۶۰	۰/۲۶	۲۳
۷	برق	۰/۰۴	۱۰	۰/۰۴	۴
۸	نیرو محرکه	۰/۱۴	۳۲	۰/۱۴	۱۳
۹	سلولزی	۰/۰۷	۱۲	۰/۰۷	۵
جمع			۲۲۷		۹۰

نگاره توزیع شرکت‌های عضو جامعه و نمونه آماری

### ابزار اندازه‌گیری و روش جمع‌آوری اطلاعات

روش‌های گردآوری اطلاعات در این تحقیق آمیزه‌ای از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. در روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعات کتابخانه‌ای شامل: کتب، مجلات هفتگی و ماهنامه‌ها، سازمان‌ها و نهادهای آموزشی و اجرایی، پایان‌نامه‌های تحصیلی، جستجو در پایگاه‌های الکترونیکی اطلاعات مثل اینترنت، ادبیات موضوع و پیشینه تحقیق و نیز چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم شد. برای جمع‌آوری اطلاعات در مورد متغیرهای تحقیق از پرسش‌نامه استفاده شد.

روایی پرسشنامه با مشاوره با اساتید دانشگاه تأیید شد و پایایی پرسشنامه هم از طریق آزمون آلفای کرونباخ با مقدار ۰/۹۲۰۳ که توسط نرم افزار SPSS محاسبه شد، تأیید گردید.

### آزمون فرضیه‌ها

آمار توصیفی تحقیق که با استفاده از نرم افزار SPSS تهیه شده است، شامل جنسیت، سمت، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، تجربه و تعداد کارکنان شرکت است. از نظر جنسیتی، اکثر پاسخ‌دهندگان (۸۳/۳٪) را مردان تشکیل می‌دهند. از نظر سمت، اکثر آزمودنی‌ها (۵۶/۷٪) مدیران مالی و ۱۸/۹٪ آن‌ها حسابداران هستند. اکثر پاسخ‌دهندگان (۵۶/۷٪) دارای مدرک کارشناسی می‌باشند. رشته تحصیلی اکثر آزمودنی‌ها (۶۸/۹٪) حسابداری می‌باشد. از لحاظ تجربه کاری، ۴۳/۳٪ پاسخ‌دهندگان بیشتر از ۱۵ سال سابقه دارند و ۳۸/۹٪ آن‌ها در گروه ۱۵-۶ سال قرار دارند. اکثر شرکت‌های تولیدی استان (۸۵/۶٪)، تعداد کارمندانشان کمتر از ۱۵۰ کارمند می‌باشد. بنابراین، طبق تعریف اسماعیل و کینگ (۲۰۰۷)<sup>۲۴</sup>، ۸۵/۶٪ شرکت‌های تولیدی استان بوشهر، شرکت‌های کوچک و متوسط می‌باشند.<sup>۲۵</sup>

### آمار استنباطی

تحلیل‌های آماری با استفاده از آزمون لوین، مقایسه چندگانه ال اس دی، واریانس یک طرفه در سطح خطای ۵٪ انجام می‌شوند.

شماره فرضیه	تعداد کارمندان	Main Difference	درجه اهمیت
فرضیه اول	۴۹-۲۰	۱۵۰-۵۰	۰/۰۰۵
		بیشتر از ۱۵۰	۰/۰۰۰
	۱۵۰-۵۰	۴۹-۲۰	۰/۰۰۵
		بیشتر از ۱۵۰	۰/۰۰۰
	بیشتر از ۱۵۰	۴۹-۲۰	۰/۰۰۰
		۱۵۰-۵۰	۰/۰۰۰
فرضیه دوم	۴۹-۲۰	۱۵۰-۵۰	۰/۸۹۴
		بیشتر از ۱۵۰	۰/۰۰۰
	۱۵۰-۵۰	۴۹-۲۰	۰/۸۹۴
		بیشتر از ۱۵۰	۰/۰۰۰



مجموعه مقالات (۶): حسابداری بخش عمومی، سیستم‌های اطلاعاتی، اجتماع

۰/۰۰۰	۱/۱۷۷۲	۴۹-۲۰	بیشتر از ۱۵۰	فرضیه سوم
۰/۰۰۰	۱/۱۶۵۰	۱۵۰-۵۰		
۰/۰۵۷	-۰/۱۶۲۱	۱۵۰-۵۰	۴۹-۲۰	
۰/۰۰۰	-۰/۶۶۵۳	بیشتر از ۱۵۰		
۰/۰۵۷	۰/۱۶۲۱	۴۹-۲۰	۱۵۰-۵۰	فرضیه چهارم
۰/۰۰۰	-۰/۵۰۳۱	بیشتر از ۱۵۰		
۰/۰۰۰	۰/۶۶۵۳	۴۹-۲۰	بیشتر از ۱۵۰	
۰/۰۰۰	۰/۵۰۳۱	۱۵۰-۵۰		
۰/۱۷۵	-۰/۱۶۴۸	۱۵۰-۵۰	۴۹-۲۰	فرضیه پنجم
۰/۰۰۰	-۱/۱۲۷۶	بیشتر از ۱۵۰		
۰/۱۷۵	۰/۱۶۴۸	۴۹-۲۰	۱۵۰-۵۰	
۰/۰۰۰	-۰/۹۶۲۸	بیشتر از ۱۵۰		
۰/۰۰۰	۱/۱۲۷۶	۴۹-۲۰	بیشتر از ۱۵۰	فرضیه ششم
۰/۰۰۰	۰/۹۶۲۸	۱۵۰-۵۰		
۰/۴۰۸	-۰/۰۷۲۰	۱۵۰-۵۰	۴۹-۲۰	
۰/۰۰۰	-۱/۲۴۰۷	بیشتر از ۱۵۰		
۰/۴۸۰	۰/۰۷۲۰	۴۹-۲۰	۱۵۰-۵۰	فرضیه هفتم
۰/۰۰۰	-۱/۱۶۸۷	بیشتر از ۱۵۰		
۰/۰۰۰	۱/۲۴۰۷	۴۹-۲۰	بیشتر از ۱۵۰	
۰/۰۰۰	۱/۱۶۸۷	۱۵۰-۵۰		
۰/۰۲۵	-۰/۱۹۷۰	۱۵۰-۵۰	۴۹-۲۰	فرضیه هشتم
۰/۰۰۰	-۰/۸۵۵۰	بیشتر از ۱۵۰		
۰/۰۲۵	۰/۱۹۷۰	۴۹-۲۰	۱۵۰-۵۰	
۰/۰۰۰	-۰/۶۵۸۰	بیشتر از ۱۵۰		
۰/۰۰۰	۰/۸۵۵۰	۴۹-۲۰	بیشتر از ۱۵۰	فرضیه نهم
۰/۰۰۰	۰/۶۵۸۰	۱۵۰-۵۰		
۰/۲۳۱	-۰/۱۱۳۶	۱۵۰-۵۰	۴۹-۲۰	
۰/۰۰۰	-۱/۱۲۹۴	بیشتر از ۱۵۰		
۰/۲۳۱	۰/۱۱۳۶	۴۹-۲۰	۱۵۰-۵۰	فرضیه دهم
۰/۰۰۰	-۱/۰۱۵۷	بیشتر از ۱۵۰		
۰/۰۰۰	۱/۱۲۹۴	۴۹-۲۰	بیشتر از ۱۵۰	
۰/۰۰۰	۱/۰۱۵۷	۱۵۰-۵۰		

نگاره نتایج آزمون مقایسه چندگانه LSD در سطح ۵٪ برای تک تک فرضیات

### آزمون فرضیه اول: بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر استفاده مدیران از خروجی‌های سیستم، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

برای بررسی وجود تفاوت معنی‌دار بین دسته‌های مختلف تعداد کارمندان از نظر استفاده مدیران از خروجی‌های سیستم از آنالیز واریانس یک‌طرفه استفاده می‌شود. در ابتدا برای تعیین یکنواختی واریانس در گروه‌ها آزمون لوین به کار برده می‌شود. بر اساس آزمون همگنی واریانس (لوین)، چون سطح معنی‌داری بیشتر از ۵٪ است؛ لذا واریانس گروه‌ها یکنواخت است، بنابراین می‌توان از آنالیز واریانس و مقایسه چندگانه به روش ال‌اس‌دی استفاده نمود.

حال برای بررسی وجود تفاوت معنی‌دار در گروه‌ها از آزمون واریانس یک‌طرفه استفاده می‌کنیم. با استفاده از این آزمون مشخص می‌شود آیا تفاوت معنی‌داری بین میانگین گروه‌های انتخاب شده وجود دارد یا این که می‌توان اختلاف بین آن‌ها را معلول تصادف دانست. طبق نتایج حاصل از این آزمون چون سطح معنی‌داری کمتر از ۵٪ است؛ لذا تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای پیدا کردن گروه‌های متفاوت از مقایسه چندگانه استفاده می‌شود. طبق نتایج آزمون مقایسه چندگانه، استفاده مدیران از خروجی‌های سیستم در گروه ۵۰-۲۰ تفاوت معنی‌داری با گروه ۱۵۰-۵۰ و این گروه نیز تفاوت معنی‌داری با گروه بیشتر از ۱۵۰ دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که هرچه تعداد کارکنان بیشتر شود استفاده مدیران از خروجی‌های سیستم نیز افزایش می‌یابد.

### آزمون فرضیه دوم: بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر دانش IT مدیران، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

برای بررسی وجود تفاوت معنی‌دار بین دسته‌های مختلف تعداد کارمندان از نظر دانش IT مدیران، از آنالیز واریانس یک‌طرفه استفاده می‌شود: ابتدا برای تعیین یکنواختی واریانس در گروه‌ها از آزمون لوین استفاده می‌شود.

بر اساس آزمون همگنی واریانس، چون سطح معنی‌داری بیشتر از ۵٪ است؛ لذا واریانس گروه‌ها یکنواخت است، بنابراین می‌توان از آنالیز واریانس و مقایسه چندگانه به روش ال‌اس‌دی استفاده نمود.

حال برای بررسی وجود تفاوت معنی‌دار در گروه‌ها، از آزمون واریانس یک‌طرفه استفاده می‌کنیم. نتایج حاصل از این آزمون نشان‌دهنده این است که سطح معنی‌داری کمتر از ۵٪ است؛ لذا تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای پیدا کردن گروه‌های متفاوت از مقایسه چندگانه استفاده می‌شود. نتایج آزمون مقایسه چندگانه نشان می‌دهد که دانش IT مدیران در گروه ۵۰-۲۰ تفاوت معنی‌داری با گروه ۱۵۰-۵۰ ندارد. اما بین این دو گروه و گروه بیشتر از ۱۵۰، تفاوت معنی‌داری وجود دارد و مدیران شرکت‌های بیش از ۱۵۰ کارمند، از دانش IT بالاتری نسبت به مدیران شرکت‌های کمتر از ۱۵۰ کارمند، برخوردارند.

#### **آزمون فرضیه سوم: بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر دانش حسابداری مدیران، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.**

بر اساس آزمون همگنی واریانس، چون سطح معنی‌داری بیشتر از ۵٪ است؛ لذا واریانس گروه‌ها یکنواخت است، حال برای بررسی وجود تفاوت معنی‌دار در گروه‌ها، از آزمون واریانس یک‌طرفه استفاده می‌شود. چون سطح معنی‌داری بدست آمده در این آزمون کمتر از ۵٪ است؛ لذا تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای پیدا کردن گروه‌های متفاوت از مقایسه چندگانه استفاده می‌شود. نتایج آزمون مقایسه چندگانه نشان می‌دهد که دانش حسابداری مدیران در گروه ۵۰-۲۰ تفاوت معنی‌داری با گروه ۱۵۰-۵۰ ندارد. اما بین این دو گروه و گروه بیشتر از ۱۵۰، تفاوت معنی‌داری وجود دارد و مدیران در شرکت‌های با بیش از ۱۵۰ کارمند، از دانش حسابداری بالاتری نسبت به مدیران شرکت‌های کمتر از ۱۵۰ کارمند برخوردارند.

### آزمون فرضیه چهارم: بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر تعهد مدیران، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

بر اساس آزمون همگنی واریانس، چون سطح معنی‌داری بیشتر از ۵٪ است؛ لذا واریانس گروه‌ها یکنواخت است، برای بررسی وجود تفاوت معنی‌دار در گروه‌ها، از آزمون واریانس یک‌طرفه استفاده می‌کنیم. طبق نتایج حاصل از این آزمون، چون سطح معنی‌داری کمتر از ۵٪ است لذا تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای پیدا کردن گروه‌های متفاوت از مقایسه چندگانه استفاده می‌شود. نتایج آزمون مقایسه چندگانه نشان می‌دهد که تعهد مدیران در گروه ۵۰-۲۰ تفاوت معنی‌داری با گروه ۱۵۰-۵۰ ندارد. اما بین این دو گروه و گروه بیشتر از ۱۵۰، تفاوت معنی‌داری وجود دارد و مدیران شرکت‌های با بیش از ۱۵۰ کارمند، از تعهد بالاتری نسبت به مدیران شرکت‌های کمتر از ۱۵۰ کارمند برخوردارند.

### آزمون فرضیه پنجم: بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر مهارت حسابداران در زمینه رایانه تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

بر اساس آزمون همگنی واریانس، چون سطح معنی‌داری بیشتر از ۵٪ است؛ لذا واریانس گروه‌ها یکنواخت است، طبق آزمون واریانس یک‌طرفه، چون سطح معنی‌داری کمتر از ۵٪ است لذا بین میانگین گروه‌های انتخاب شده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای پیدا کردن گروه‌های متفاوت از مقایسه چندگانه استفاده می‌شود. نتایج آزمون مقایسه چندگانه نشان می‌دهد که مهارت حسابداران در زمینه رایانه، در گروه ۵۰-۲۰ تفاوت معنی‌داری با گروه ۱۵۰-۵۰ ندارد اما بین این دو گروه و گروه بیشتر از ۱۵۰، تفاوت معنی‌داری وجود دارد و حسابداران شرکت‌های با بیش از ۱۵۰ کارمند، از مهارت رایانه‌ای بالاتری نسبت به حسابداران شرکت‌های کمتر از ۱۵۰ کارمند برخوردارند.

### **آزمون فرضیه ششم: بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر مشکلات مربوط به یافتن طراح ذیصلاح تفاوت معنی‌داری وجود دارد.**

بر اساس آزمون همگنی واریانس، چون سطح معنی‌داری بیشتر از ۵٪ است؛ لذا واریانس گروه‌ها یکنواخت است. حال برای بررسی وجود تفاوت معنی‌دار در گروه‌ها از آزمون واریانس یک‌طرفه استفاده می‌کنیم. طبق نتایج حاصل از این آزمون، چون سطح معنی‌داری کمتر از ۵٪ است لذا بین میانگین گروه‌های انتخاب شده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای پیدا کردن گروه‌های متفاوت از مقایسه چندگانه استفاده می‌شود. نتایج آزمون مقایسه چندگانه نشان می‌دهد که مشکلات مربوط به یافتن طراح ذیصلاح در گروه ۵۰-۲۰ تفاوت معنی‌داری با گروه ۱۵۰-۵۰ و این گروه نیز تفاوت معنی‌داری با گروه بیشتر از ۱۵۰ دارد؛ یعنی هرچه تعداد کارکنان بیشتر می‌شود یافتن طراح ذیصلاح راحت‌تر می‌شود و مشکلات مربوط به یافتن طراح ذیصلاح نیز کاهش می‌یابد.

### **آزمون فرضیه هفتم: بین شرکت‌ها با اندازه‌های مختلف از نظر استفاده از منابع مشورتی (متخصصین) تفاوت معنی‌داری وجود دارد.**

بر اساس آزمون همگنی واریانس، چون سطح معنی‌داری بیشتر از ۵٪ است؛ لذا واریانس گروه‌ها یکنواخت است، حال برای بررسی وجود تفاوت معنی‌دار در گروه‌ها از آزمون واریانس یک‌طرفه استفاده می‌کنیم. طبق نتایج حاصل از این آزمون چون سطح معنی‌داری کمتر از ۵٪ است لذا تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای پیدا کردن گروه‌های متفاوت از مقایسه چندگانه استفاده می‌شود. نتایج آزمون مقایسه چندگانه نشان می‌دهد که استفاده از منابع مشورتی (متخصصین)، در گروه ۵۰-۲۰ تفاوت معنی‌داری با گروه ۱۵۰-۵۰ ندارد. اما بین این دو گروه و گروه بیشتر از ۱۵۰، تفاوت معنی‌داری وجود دارد و استفاده از منابع مشورتی، در شرکت‌های با بیش از ۱۵۰ کارمند نسبت به شرکت‌های کمتر از ۱۵۰ کارمند بیشتر است.

### نتیجه گیری

نتایج نشان داد که بین شرکت های کوچک، متوسط و بزرگ از نظر استفاده مدیران از خروجی های سیستم و یافتن طراح ذیصلاح تفاوت معنی داری وجود دارد و هر چه اندازه شرکت بزرگتر می شود استفاده مدیران از خروجی های سیستم بیشتر و مشکلات مربوط به یافتن طراح ذیصلاح کمتر می شود. همچنین نتایج نشان داد که بین شرکت های کوچک و متوسط از نظر دانش IT مدیران، دانش حسابداری مدیران، تعهد مدیران، مهارت حسابداران در زمینه رایانه و استفاده از متخصصین تفاوت معنی داری وجود ندارد ولی بین این دو گروه و گروه سوم (شرکت های بزرگ) از لحاظ موارد فوق الذکر تفاوت معنی داری وجود دارد و در شرکت های بزرگ دانش IT و حسابداری مدیران به مراتب بیشتر است و مدیران از میزان تعهد بالاتری برخوردارند و حسابداران آنها مهارت رایانه ای به مراتب بالاتری دارند. همچنین شرکت های بزرگ از متخصصین داخلی و خارجی به مراتب بیشتر از شرکت های کوچک و متوسط استفاده می کنند. بنابراین می توان به این نتیجه رسید که بزرگ بودن شرکت ها باعث بهبود و کارایی سیستم اطلاعاتی حسابداری رایانه ای آنها می شود و می توان یکی از دلایل اصلی عدم توسعه سیستم های اطلاعاتی حسابداری رایانه ای در استان بوشهر را اندازه شرکت ها دانست زیرا اکثر شرکت های تولیدی استان، شرکت هایی کوچک و متوسط هستند و منابع کافی در اختیار ندارند.

### پی نوشت

- <sup>1</sup> Fowzia & Nasrin
- <sup>2</sup> Malin
- <sup>3</sup> Muhamad Sori
- <sup>4</sup> Ismail & Mat Zin
- <sup>5</sup> Amidu et al
- <sup>6</sup> Ismail & Mat Zin
- <sup>7</sup> Dalci & Naci Tanis
- <sup>8</sup> Fowzia & Nasrin
- <sup>9</sup> Dalci & Naci Tanis
- <sup>10</sup> Amidu et al
- <sup>11</sup> Ismail & Mat Zin
- <sup>12</sup> Muhamad Sori

- <sup>13</sup> Amidu et al
- <sup>14</sup> Ismail & Mat Zin
- <sup>15</sup> Breen et al
- <sup>16</sup> Ismail & king
- <sup>17</sup> Breen et al
- <sup>18</sup> Dall
- <sup>19</sup> laudon & laudon
- <sup>20</sup> Ismail & King
- <sup>21</sup> - Malian
- <sup>22</sup> - Ismail & King
- <sup>23</sup> - Stratified Random Sampling

<sup>۲۴</sup> - اسماعیل و کینگ (۲۰۰۷): شرکت‌هایی که تعداد کارکنان آنها بین ۱۵۰-۲۰۰ کارمند است، شرکت‌هایی کوچک و متوسط هستند.

<sup>۲۵</sup> - برای اندازه‌گیری شرکت‌ها، مبنای دیگری مانند درآمد فروش سالیانه نیز وجود دارد، اما به دلیل این که اطلاعات مربوط به درآمد فروش شرکت‌ها، در اداره صنایع و معادن استان وجود نداشت، لذا مینا برای اندازه‌گیری شرکت‌ها، تعداد کارکنان آنها در نظر گرفته شده است.

### منابع

۱. بهرام‌فر، نقی و رسولی، ولی‌اله (۱۳۷۷). «ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیریت». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۴ و ۲۵
۲. پژوهی، محمدرضا و عرب‌مازازی، محمد (۱۳۷۲). «بررسی وضعیت کاربرد کامپیوتر و بسته‌های نرم‌افزاری آماده در تهیه اطلاعات مالی توسط شرکت‌های ایرانی». فصل‌نامه تحقیقات مالی، شماره ۱
۳. حیدری، امیدپور (۱۳۸۵). «اهمیت ویژگی‌های اطلاعات مرتبط تصمیمات راهبردی و نقش آنها در طراحی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری». دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۴.
۴. رفعت، محسن (۱۳۷۴). «میزگرد سیستم اطلاعاتی حسابداری». مجله حسابداری، شماره ۱۱۲.
۵. سجادی، سیدحسین و جان‌جانی، رضا (۱۳۸۸). «عوامل مؤثر بر سودمندی سیستم اطلاعاتی حسابداری». مجله حسابداری، شماره ۲۰۷.

۶. سجادی، سیدحسین و طباطبایی نژاد، سیدمحسن (۱۳۸۷). «سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری». جلد اول. انتشارات دانشگاه شهید چمران.
۷. عرب‌مازازی، محمد (۱۳۸۵). «تهدیدات امنیتی در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری رایانه‌ای». مجله حسابداری، شماره ۱۷۹.
۸. عرب‌مازازی، محمد (۱۳۷۳). «ضرورت بازنگری جایگاه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در آموزش و حرفه حسابداری». فصل‌نامه علمی و پژوهشی بررسی‌های حسابداری. \*\*\*
۹. عرب‌مازازی، محمد و فتح‌اللهی، مهدی و جواد کامرانی (۱۳۸۶). «دلایل موفقیت و شکست در پیاده‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی». مجله حسابداری، شماره ۱۸۴.
۱۰. فتحیان، محمد و مهدوی‌نور، سیدحاتم (۱۳۸۷). «مبانی و مدیریت فناوری اطلاعات». انتشارات دانشگاه علم و صنعت ایران.
۱۱. مشکى، مهدى و مقدم، عبدالکریم (۱۳۸۳). "حسابداری میانه ۱". دانشگاه پیام‌نور.
۱۲. مک‌لئود (۱۳۸۵). «سیستم‌های اطلاعاتی در مدیریت با کاربردهای تجارت الکترونیک و اینترنت». ترجمه محمد راد، نشر نگاه دانش.
۱۳. نمازی، محمد (۱۳۷۵). «خصوصیات سیستم‌های حسابداری صنعتی استان فارس». فصل‌نامه علمی و پژوهشی بررسی‌های حسابداری.
۱۴. نمازی، محمد و امیر افسر (۱۳۸۹). «کاربرد رایانه در حسابداری». انتشارات سمت.

15. Amidu, Mohammed. Effah, John. Abor, Joshua. (2011). "E- Accounting Practices among Small and Medium Enterprises in Ghana". <http://printfu.org>
16. Breen, John, Sciulli, Nick, Calvert. Cheryl, (2003), "The Use of Computerised Accounting Systems in Small Business", A Paper for the Small Enterprise Association of Australia and New Zealand 16 Annual Conferences, Ballarat.
17. Chang, R.D. & Chan. Y.W, (2003), "the effect of MAS characteristics and organizational support on the performance of MAS---Using task uncertainty as the moderator". Taiwan Accounting Review.



18. Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*. 16, 297-334.
19. Dall, W. J. (1985). "Avenues for Top Management Involvement Insuccessful MIS Development". 17-35.
20. Dalci, Ilhan. Naci Tanis, Veyis. (2003). "Benefits of Computerized Accounting Information Systems on the JIT Production Systems". <http://printfu.org>
21. Fowzia, Rehana. Nasrin, Mahmuda. (2011). "Appreciation of Computerized Accounting System in Financial Institutions in Bangladesh". Pp. 1-9 , <http://printfu.org>
22. Ismail, N, A., King, M, C. (2007). "Factors Influencing The Alignment Of Accounting Information Systems In Small And Medium Sized Malaysian Manufacturing Firms". *Journal of Information Systems and Small Business*. <http://printfu.org>
23. Ismail, Noor Azizi & Malcolm, King. (2005), "Firm Performance and AIS Alignment in Malaysian Smes". *International Journal of Accounting Information Systems*.
24. Ismail, Noor Azizi. Mat Zin, Rosliza. (2009). "Usage of Accounting Information among Malaysian Bumiputra Small and Medium Non-Manufacturing Firms".
25. Laudon, K. C., Laudon, J.P. (2002), "Management Information Systems", Prentice Hall.
26. Malian. Smion Rouben, (2004), "A Study of Information System Designs Used by Successful Young Australian IT Entrepreneurs, "Proceedings of the Second Australian Undergraduate Students". Computing Conference.
27. Muhamad Sori, Zulkarnain. (2010). "Accounting Information Systems (AIS) and Knowledge Management". A Case Study. *American Jornal of Scientific Research*. pp. 36-44.





دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## طراحی مدلی به منظور ارزیابی

### میزان اثربخشی سیستم های اطلاعات حسابداری در بانکها

محمد ابراهیم پورزرندی\*

دانشیار دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

مجید شهریاری

دانشجوی دوره دکتری مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

#### چکیده

سیستم های اطلاعاتی حسابداری از اهمیت زیادی در اتخاذ تصمیمات مدیران بانکی برخوردار می باشند. تحقیقات بسیاری در خصوص چگونگی طراحی و ایجاد چنین سیستم هایی انجام شده است، اما در حوزه سنجش میزان حصول به اهداف تعیین شده برای این سیستم ها، امکان انجام بررسی های بیشتر وجود دارد. در این تحقیق به دنبال طراحی مدلی هستیم تا بر مبنای شناسایی ذینفعان این سیستم در یک بانک تجاری و شاخص های مورد نظر آن ها، اثربخشی سیستم اطلاعات حسابداری در آن بانک را مدنظر قرار دهد.

نتایج حاصل از مدل ارائه شده در این تحقیق در یکی از بانک های تجاری مورد استفاده قرار گرفته و میزان اثربخشی آن اندازه گیری شده است.

**واژگان کلیدی:** سیستم های اطلاعات حسابداری، اثربخشی، گروه ذینفعان.

---

\* نویسنده مسئول: Pourzarandi@yahoo.com

## معرفی

یکی از مهم ترین عوامل تأثیر گذار بر موفقیت تصمیمات مالی در یک بانک را می توان به میزان اثربخشی سیستم های اطلاعات حسابداری آن نسبت داد. به عبارت دیگر هرچه میزان انطباق ویژگی های این سیستم با نیازمندی های اطلاعاتی مدیران تصمیم گیر در بانک بیشتر باشد، اتخاذ تصمیمات در فضای مطمئن تری صورت خواهد گرفت. بنا به تعریف، سیستم اطلاعات حسابداری را می توان به عنوان سیستمی مبتنی بر کامپیوتر که اطلاعات مالی سازمان را مورد پردازش قرار داده و بدین وسیله از فرآیندهای تصمیم گیری در سازمان پشتیبانی می کند، دانست (نیکولا، ۲۰۰۰). تحقیقات بسیاری در این حوزه به مدلسازی رابطه میان سیستم اطلاعات حسابداری در یک سازمان و سایر جنبه های سازمانی همچون فناوری، ساختار و محیط پرداخته اند (مکیتاش و دفت ۱۹۸۷، چن هال و موریس ۱۹۸۶، گوردن و میلر ۱۹۷۶، گوردن و نارایانان ۱۹۸۴، کیم ۱۹۸۸، میا و چن هال ۱۹۹۴)، همچنین میزان انطباق این سیستم ها با نیازمندی های سازمان و نقش آنها در بهبود فضای تصمیم گیری نیز از جمله موضوعات مورد توجه در پژوهش ها بوده است (سجادی و همکاران ۲۰۰۸، نیکولا ۲۰۰۰، کوزر و همکاران ۲۰۱۱). در ادامه به برخی از مطالعات به عمل آمده در خصوص میزان انطباق سیستم اطلاعات حسابداری در یک سازمان با اهداف تعیین شده اشاره می گردد. از منظر کریستیانسن و همکاران (۱۹۹۴)، موفقیت یک سیستم اطلاعات حسابداری را می توان در میزان تناسب آن با سه عامل دیدگاه غالب سازمانی از شرایط فعلی سازمان، فناوریهای موجود در سازمان و در نهایت فرهنگ سازمانی دانست. همچنین در برخی از بررسی ها کیفیت خروجی حاصل از این سیستم ها می تواند به اثربخشی آن منجر شود (دلون و مک لین ۱۹۹۲، کامرون ۱۹۸۶).

از منظر دفت و لنگل ۱۹۸۶، گالبرث ۱۹۷۳، توشمن و نادلر ۱۹۷۸، سیستم اطلاعات حسابداری را می توان در دو رویکرد کنترل و هماهنگی سازمان به کار برد. در منظر کنترل می توان به افشای گزارشات مالی در دوره های مشخص ماهیانه و سالیانه اشاره داشت که ذینفعان یک بانک از آن طریق به بررسی وضعیت و نتایج تصمیمات اتخاذ شده در حوزه مالی خواهند پرداخت و از سوی دیگر در رویکرد هماهنگی می توان جریان مناسبی از اطلاعات مالی در یک بانک را مبنای اتخاذ تصمیمات در فضای مطمئن دانست. بر این اساس بدیهی است که ساختار سازمانی

بانک، میزان رسمیت آن و نیز سطوح تمرکز آن از جمله عوامل تأثیرگذار در بهبود جریان اطلاعات در سطح بانک می باشند. بر این اساس با طراحی یک ساختار اطلاعات حسابداری مطمئن و مناسب می توان تا حدود زیادی از میزان هماهنگی و کنترل در فرآیندهای سازمانی اطمینان یافت.

به اعتقاد دیوید و همکاران (۲۰۰۰)، سیستم اطلاعات حسابداری باید اطلاعات را در موقع لزوم به قسمی فراهم نماید که قابلیت فهم و مقایسه داشته و استفاده کنندگان آن بتوانند آنها را به مفاهیم اقتصادی مورد نیاز خود تبدیل کنند. از نظر دال (۱۹۸۵)، مدیران هر مؤسسه می توانند نقش مهمی در موفقیت یک سیستم اطلاعاتی ایفا نمایند. به عبارت دیگر مدیران ارشد سازمان فراهم سازی بستر لازم برای پیاده سازی فعالیت های یک سیستم اطلاعاتی دارند. از نظر چو (۱۹۹۶)، نیاز به پیدایش یک سیستم اطلاعاتی می تواند نقش مهمی را در موفقیت آن ایفا نماید. در غیر این صورت ممکن است مشکلات بسیاری در مسیر ایجاد و راه اندازی و عملکرد آن ایجاد می شود. به تعبیر دیگر، نگرش مثبت کاربران نسبت به سیستم اطلاعاتی، مشارکت در طراحی و موفقیت آن را افزایش خواهد داد (تایت و وسی، ۱۹۸۸).

### مدل تحقیق

با تعریف هدف به عنوان وضعیت مطلوب یک سیستم در آینده، اثربخشی<sup>۱</sup> را می توان به درجه یا میزانی که سیستم به اهداف خود نایل می شود، نسبت داد (اتزیونی، ۱۹۶۴). اثربخشی در یک مفهوم کلی در برگیرنده تعدادی از متغیرهاست که برای تعیین آن لازم است تا میزانی که اهداف چندگانه سازمان تأمین شده اند، اندازه گیری شده و مورد قضاوت قرار گیرد (دفت، ۱۹۹۸).

در اندازه گیری اثربخشی یک سیستم، بخش های مختلفی از آن مورد توجه قرار خواهند گرفت. براین اساس می توان الگوهای متفاوتی را در این زمینه مورد نظر قرار داد. روش مبتنی بر هدف به جنبه های خروجی یک سیستم توجه دارد و اینکه آیا سیستم به خروجی های مورد نظر خود رسیده است (استراسر و همکاران، ۱۹۸۱). در رویکرد سنجش اثربخشی مبتنی بر تأمین مواد اولیه، به نقطه آغازین سیستم توجه شده و اینکه آیا برای ارائه یک عملکرد خوب، منابع لازم به

طور موثر جذب شده اند. برای اندازه گیری اثربخشی سیستم با روش مبتنی بر فرآیندهای درونی، با استفاده از شاخص های کارآیی و سلامت سیستم، اثربخشی آن اندازه گیری می گردد (دفت، ۱۹۹۸).

در یکی دیگر از جنبه های ارزیابی اثربخشی سیستم، می توان به روش مبتنی بر توجه به ذینفعان اشاره کرد. در این روش گروه های مختلفی که بر عملکرد سیستم نقش دارند به عنوان ذینفعان مورد توجه قرار خواهند گرفت. به عبارت دیگر در روش مبتنی بر تأمین رضایت گروه های ذینفع، تعیین میزان رضایت این گروه ها به عنوان شاخص عملکرد سیستم به حساب می آید (توسی، ۱۹۹۰، فومبراون و شینلی، ۱۹۹۰، کانلی و همکاران، ۱۹۸۰). در این حالت برای هریک از گروه های ذینفع سیستم، شاخص خاصی تعریف خواهد شد. اگرچه در این روش می توان با دیدی جامع به بررسی اثربخشی سیستم پرداخت، اما نکته مهم آنکه دستیابی به اهداف مدنظر تمامی گروه های ذینفع به طور همزمان عملاً بسیار دشوار خواهد بود. در مقاله حاضر تلاش خواهد شد تا با در نظر گیری اهم گروه های ذینفع یک سیستم اطلاعات حسابداری در یک بانک و تعریف شاخص های متناسب با هر کدام، به بررسی اثربخشی این سیستم پرداخت.

با در نظر گیری یک سیستم اطلاعات حسابداری در یک بانک، اهم ذینفعان آن و نیز شاخص های لازم برای سنجش میزان رضایت مندی ایشان را می توان به نحو زیر برشمرد:

الف) مدیریت ارشد: مدیران ارشد ضمن ایفای نقش در ثبت برخی از داده ها (با ماهیت سیاستگذاری) در سیستم اطلاعات حسابداری همچون میزان ریسک قابل پذیرش، همواره در تصمیم گیری های خود به اطلاعات پردازش شده حاصل از این سیستم نیازمند هستند. بر این اساس می توان کاربرد اطلاعات مختلف مالی همچون میزان منابع در دسترس، حجم تسهیلات پرداختی، میزان منابع مالی جذب شده و .. را در بسیاری از تصمیمات کلان مدیریتی یک بانک ملاحظه نمود. بدین ترتیب می توان شاخص توانایی ارائه گزارشات مالی به صورت ترکیبی از وضعیت داخل و خارج از بانک را برای مدیران ارشد بانک مطرح نمود.

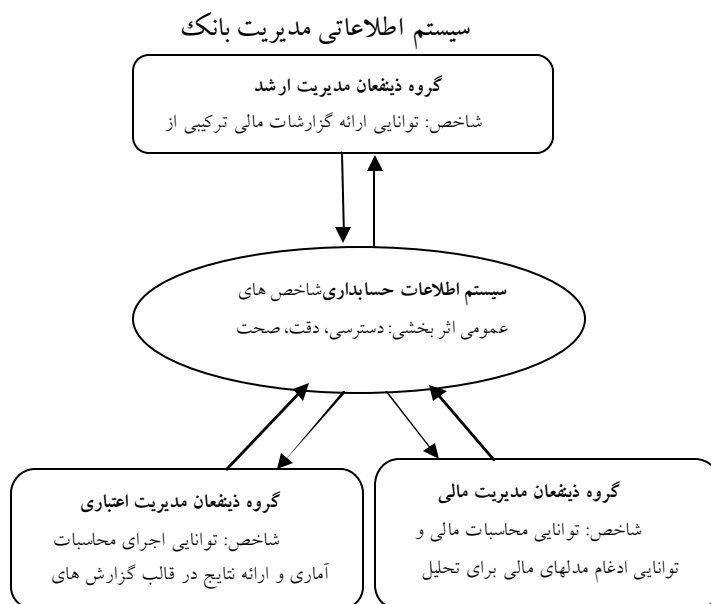
ب) مدیریت امور مالی: امور مالی هر بانک علاوه بر ورود داده های مربوط به تراکنش های عملیاتی بانک، گزارشات متفاوتی را در رویکرد وضعیت جذب منابع، ترکیب ترازنامه، هزینه سرمایه و نرخ موردنظر برای حضور در پروژه های سرمایه گذاری را از سیستم دریافت می کنند.

بدین ترتیب می‌توان دو شاخص توانایی گزارش دهی بر مبنای محاسبات مالی و نیز توانایی گزارش دهی تحلیلی بر مبنای ادغام مدلهای مالی را به عنوان شاخص های اثربخشی این گروه معرفی نمود.

ج) مدیریت امور اعتبارات: امور اعتباری بانک با هدف تصمیم گیری در خصوص چگونگی تخصیص منابع مالی بانک، به ثبت تراکشن های عملیات اعتباری بانک پرداخته و از سوی دیگر به گزارشاتی چون حجم منابع در دسترس، حجم تسهیلات اعطایی و ریسک پرتفوی اعتباری نیازمند می‌باشد. بدین ترتیب می‌توان به شاخص توانایی ارائه گزارشات بر مبنای تحلیل های آماری و نمایش آن در قالب نمودارهای متفاوت اشاره داشت.

با در نظر گیری سه گروه ذینفع فوق و شاخص های اندازه گیری هر کدام، می‌توان مدل سنجش اثر بخشی این تحقیق را به شکل زیر تبیین نمود:

شکل ۱: مدل تحقیق شامل گروه های ذینفع در سیستم های اطلاعات حسابداری یک بانک تجاری



### روش شناسی تحقیق

به منظور سنجش میزان حصول به شاخص های مورد نظر هریک از گروه های ذینفع و به دنبال آن اندازه گیری اثربخشی سیستم اطلاعات حسابداری در بانک مربوطه، از روش محاسباتی متوسط موزون ساده<sup>۲</sup> استفاده شده است. پیش از پرداختن به ادامه رویه، به مروری بر این روش محاسباتی خواهیم پرداخت:

روش SAW: روش ساده مجموع امتیاز موزون که به لحاظ سادگی در محاسبه و نیز ارائه نتایج منطقی در بسیاری از مسائل دنیای واقعی کاربرد دارد. در این حالت ابتدا به بی مقیاس کردن امتیاز هر شاخص در هر یک از گروه ها پرداخته و سپس با استفاده از وزن های محاسبه شده برای هر شاخص آن را موزون می کنیم، در نهایت نیز مجموع امتیازات موزون هر شاخص، مبنای اثربخشی آن خواهد بود. فرمول محاسباتی این روش به صورت زیر است:

$$S_i = \sum_{j=1}^M w_j r_{ij} \quad \text{for } i = 1, 2, \dots, N \quad (1)$$

که در این رابطه:

$S_i$ : امتیاز شاخص مورد نظر؛

$r_{ij}$ : امتیاز نرمال شده هر شاخص در گروه های مختلف؛

$w_j$ : وزن هر شاخص؛

$N$ : تعداد گروه ها؛

$M$ : تعداد شاخص ها.

در ادامه، از هریک از گروه های ذینفع فوق دعوت شده است که در مرحله اول نسبت به تعیین وزن اهمیت هر یک از شاخص های مورد نظر گروه خود اقدام نمایند. برای این منظور از بازه عددی یک تا ده استفاده شده است که در آن یک کمترین وزن اهمیت و ده بیشترین وزن اهمیت را دارا می باشد. در ادامه و با تعیین وزن اهمیت هر شاخص، توانایی سیستم اطلاعات حسابداری مورد نظر در تأمین هریک از شاخص ها مورد امتیازدهی قرار خواهد گرفت. برای این



منظور از بازه عددی صفر تا یک استفاده شده است که در آن صفر کمترین توانایی و یک بیشترین توانایی را دارا می‌باشد. در نهایت نیز با در نظر گیری همزمان وزن اهمیت و نیز امتیاز عملکردی سیستم اطلاعات حسابداری، می‌توان به برآوردی از میزان اثربخشی آن دست یافت. جداول ذیل نتایج محاسبات را نشان می‌دهند:

نمرات SAW در شاخص های عمومی			تعداد نفرات مورد استفاده در محاسبات	نام گروه ذینفع
دقت	دسترسی	صحت		
$(0.7 \times 9)$	$(0.3 \times 7)$	$(0.5 \times 7)$	۳	مدیران ارشد
$(0.8 \times 8)$	$(0.4 \times 8)$	$(0.8 \times 6)$	۱۱	مدیریت امور مالی
$(0.5 \times 9)$	$(0.2 \times 8)$	$(0.7 \times 7)$	۷	مدیریت امور اعتبارات
۱۷.۲	۶.۹	۱۳.۲	مجموع امتیازات (از ۳۰ امتیاز کل)	

نگاره ۱: محاسبه اثربخشی سیستم اطلاعات حسابداری در شاخص های عمومی

بر اساس داده های نگاره فوق، سیستم اطلاعاتی فعلی در بانک مورد نظر از منظر میزان در دسترس بودن، با رضایت گروه های ذینفعان فاصله بسیاری دارد، این در حالی است که از منظر دقت و صحت اطلاعات، از موفقیت بیشتری برخوردار بوده است. در ادامه به نتایج حاصله در خصوص شاخص های مخصوص هر گروه می‌پردازیم:

نمرات نرمال شده SAW در شاخص های خاص هر گروه		تعداد نفرات مورد استفاده در محاسبات	نام گروه ذینفع
شاخص ۱	شاخص ۲		
$(0.4 \times 9)$		۳	مدیران ارشد
$(0.8 \times 9)$	$(0.3 \times 7)$	۱۱	مدیریت امور مالی
$(0.6 \times 8)$	$(0.4 \times 6)$	۷	مدیریت امور اعتبارات

نگاره ۲: محاسبه اثربخشی سیستم اطلاعات حسابداری در شاخص های اختصاصی

بر مبنای امتیازات حاصل از شاخص های مخصوص هر یک از گروه های ذینفع می‌توان به برخی از نقاط ضعف و قوت سیستم اطلاعات حسابداری مذکور دست یافت. به عنوان مثال

می‌توان به توانایی بالای آن در گزارش دهی بر مبنای محاسبات مالی از یکسو و ضعف نسبی آن در ارائه گزارشات ترکیبی اطلاعاتی از درون و بیرون سازمان اشاره داشت. بدین ترتیب مشخص است که سیستم اطلاعات حسابداری فعلی بانک از نظر شاخص‌های عمومی (به جز شاخص دسترسی)، برای تمام گروه‌های ذینفع از اثربخشی نسبی برخوردار است. اما از منظر شاخص‌های اختصاصی هر گروه، برخی از گروه‌های ذینفع همچون امور مالی آنرا اثربخش دانسته و برخی دیگر همچون مدیران ارشد، آنرا فاقد اثربخشی لازم می‌دانند.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

اگرچه سیستم‌های اطلاعات حسابداری نقش بسزایی را در تصمیم‌گیری مدیران هریک از بانک‌های تجاری ایفا می‌کنند، اما میزان انطباق ویژگی‌های این سیستم با شاخص‌های مورد نظر گروه‌های ذینفع آن، خود از نکات قابل توجه می‌باشد. بر این اساس، در این مقاله با طراحی یک مدل به اندازه‌گیری میزان اثربخشی بک سیستم اطلاعات حسابداری بر مبنای شاخص‌های موردنظر ذینفعان آن پرداخته شده است. با محاسبه امتیازات حاصل از این مدل می‌توان به برآوردی از میزان حصول به اهداف متصور برای این سیستم در بانک دست یافت.

### پی‌نوشت

<sup>1</sup> Effectiveness

<sup>2</sup> Simple Average Weighting

### منابع

۱. دفت. ریچارد، مبانی تئوری و طراحی سازمان، ترجمه پارسایان، اعرابی، دفتر پژوهش‌های فرهنگی، ۱۳۷۸.
۲. سجادی، سید حسین، جان جانی، رضا. عوامل مؤثر بر سودمندی سیستم اطلاعاتی حسابداری، حسابداری، ۱۳۸۸، شماره ۲۰۷، ص ۶۴ تا ۶۷.

۳. فخاریان، ابوالفضل، نقش سیستم های اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری مدیریت،

۱۳۷۸.

4. Cheo. J (1996), The relationships among performance of accounting information systems, influence factors, and evolution level of information systems, *Journal of Management Information Systems*, Vol. 12, No.4, pp 215-239.
5. Dall. W (1985), Avenues for top Management Involvement in Successful MIS Development, *MIS Quarterly*, Vol. 9, No. 1, pp. 17-35.
6. Tait. P, Vessey. I (1988), The Effect of User Involvement on System Success: A Contingency Approach, *MIS Quarterly*, Vol. 12, No. 1, pp 91-108.
7. David. J, Donnel. E (2000), How information systems influence user decisions: a 5- research framework and literature review, *International Journal of Accounting Information systems*, 1, pp 178-203.
8. Nicolaou. A (2000), contingency model of perceived effectiveness in accounting information systems: Organizational coordination and control effects, *International Journal of Accounting Information Systems*, 1 , 91-105.
9. Chenhall. R, Morris. D (1993), The role of post-completion audits, managerial learning, environmental uncertainty and performance, 5:170-86.
10. Gordon. L, Miller. D (1976), A contingency framework for the design of accounting information systems, 1:59-69.
11. Gordon. L, Narayanan. V (1984), Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation, 9(1):33-47.
12. Kim. K (1988), Organizational coordination and performance in hospital accounting information systems: An empirical investigation, 63:472-89.
13. Daft. R, Macintosh. N (1987), Management control systems and departmental interdependencies: An empirical study, 12:49-61.
14. Chenhall. R, Mia. L (1994), The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness, 19:1-13.
15. Dastgir. M, Hashemnejad. H, Sajady. H (2008), Evaluation of the Effectiveness of Accounting Information Systems, *International*

- Journal of Information Science and Technology, Volume 6, Number 2.
16. Kouser. R, Rana. G, Shahzad. F (2011), Determinants of AIS Effectiveness: Assessment thereof in Pakistan, International Journal of Contemporary Business Studies, Vol: 2, No: 12.
  17. Delone. W, Mclean. E (1992), Information systems success: The quest for the dependent variable, 3:60-95.
  18. Cameron. K (1986), A study of organizational effectiveness and its predictors, 32:87-112.
  19. Christiansen. J, Mouritsen, J (1994), Information Resource Management: A Critical Analysis of New Intellectual Technology, Proceedings from The Second European Conference on Information Systems, 30-31 May, Breukelen, the Netherlands: Nijenrode University Press.
  20. Daft. R, Lengel. R (1986), Organizational information requirements, media richness and structural design, 32:554-71.
  21. Galbraith. J (1973), Designing complex organizations, New York: Addison-Wesley.
  22. Tushman. M, Nadler. D (1978), Information processing as an integrating concept in organizational design, 3:613-24.
  23. Etzioni. A (1964), Modern Organizations, Prentice-Hall.
  24. Strasser. S, Eveland. J, Cummins. G, Deniston. L, Romani. J (1981), Conceptualizing the Goal and System Models of Organizational effectiveness – Implications for Comparative Evaluation Research, Journal of Management Studies, 18: 321-40.
  25. Tusi. A (1990), A Multiple- Constituency Model of Effectiveness: an Empirical Examination at the Human Resource Subunit Level, Administrative Science Quarterly, 35:458- 483.
  26. Fombrun. C, Shanley. M (1990), What is in a name? Reputation Building and Corporate Strategy, Academy of Management Journal, 33: 233- 58.
  27. Connolly. T, Conlon. E, Deutsch. S (1980), Organizational Effectiveness: A Multiple - Constituency Approach, Academy of Management Review, 5: 211- 17.



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## حسابداری خمس

حمید رضا کیهانی\*

حسابدار رسمی

### چکیده

در قرآن کریم آیه ۴۱ از سوره مبارکه انفال، به خمس اختصاص یافته و بدین گونه بیان شده است " بدانید هر گونه غنیمتی به دست آورید، خمس آن برای خدا، برای پیامبر، برای نزدیکان، یتیمان و مسکینان و واماندگان در راه، است، اگر ..... ". در شأن نزول آیه خمس چنین بیان شده است که در بامداد روز جمعه ۱۷ ماه رمضان سال دوم هجری، در نخستین درگیری بین مسلمانان و قریش در کنار چاه های بدر، مسلمانان پیروز شدند و غنیمت فراوانی نصیب آنها گشت. در تقسیم آن، بین جنگاوران، نگهبانان شخص پیامبر و گرد آورندگان غنائم نزاع درگرفت که نزول آیات سوره انفال تکلیف را مشخص نمود. از آن زمان خمس یکی از موضوعات مهم برای مسلمانان و به خصوص شیعیان است. در این نوشتار ضمن معرفی خمس، نحوه و مبتای محاسبه آن و نیز وجوه اشتراک و افتراق آن با رویه های متداول در حسابداری مورد بررسی قرار می گیرد. چالش های حسابداری خمس نیز یکی از موضوعات مهمی است که به اختصار به آن پرداخته شده است.

---

\* نویسنده مسئول: info@hadihesab.com

### مقدمه

همانگونه که مالیات بعنوان یکی از عوامل مهم تعدیل ثروت و از ابزارهای مهم دولتها در اداره مملکت و تصمیم گیری های اقتصادی است، چنانچه خمس نیز به واقع در مصارف مشخص شده خود خرج شود، آثار به سزایی در تعدیل ثروت و ریشه کن کردن فقر در جامعه داشته و نمایش دهنده فرهنگ غنی شیعه می باشد.

از آنجائیکه خمس یکی از فروع دین بوده و اجرای آن از دیرباز در زمان ائمه معصومین (ع) و متعاقباً بعد از غیبت صغری امام زمان (عج)، توسط نواب اربعه ایشان و سپس توسط مجتهد جامع الشرایط جمع آوری و در امورات تعیین شده مصرف می شده است، این نوشتار به این مهم پرداخته است و امید است زمینه ای برای رونق مجدد آن فراهم گردد.

### محاسبه خمس

طبق نظر علمای شیعه و برگرفته از فقه اسلامی در خصوص محاسبه خمس، موارد ذیل را باید در نظر داشت:

### داشتن حساب سال خمسی

در محاسبه خمس، عیناً رویه متداول در حسابداری لازمه تعریف یک دوره مالی، مفروض است. لذا شخص در ابتدا باید برای خود "سال خمسی" یا به عبارتی "دوره مالی" تعریف کند. این دوره مالی یکسال است که می تواند "شمسی" یا "قمری" باشد.

### تعیین مبداء سال خمسی

در محاسبه خمس، تاریخ اولین درآمد شخص را تاریخ شروع و مبداء سال خمسی منظور و یکسال بعد آن نیز پایان سال خمسی قرار می دهند. البته شخص می تواند پایان اولین سال خمسی را با توجه به نحوه فعالیت و الگوی درآمد خود انتخاب کند. در حسابداری مبدأ شروع سال مالی می تواند اولین ثبت یک رویداد مالی یا تاریخ شروع فعالیت شخص باشد.

### مبنای محاسبه خمس

خمس بر ۷ چیز واجب است که شامل ۱- منفعت کسب ۲- معدن ۳- گنج ۴- مال حلال مخلوط به حرام ۵- جواهری که از طریق غواصی از دریا بدست آید ۶- غنیمت جنگ ۷- زمینی که کافر ذمی از مسلمان بخرد.

یکی از مواردیکه خمس به آن تعلق می‌گیرد، منفعت کسب است. لذا در این مقاله به جهت اختصار فقط به نحوه محاسبه خمس از منفعت کسب می‌پردازیم.

محاسبه خمس از طریق منفعت کسب

هرگاه انسان از طریق تجارت، صنعت یا کسب‌های دیگر، مالی به دست آورد که بیش از مخارج سال خود او و افراد تحت تکفلش باشد باید خمس، یعنی یک پنجم آن را پرداخت نماید. در رویه‌های حسابداری و عرف متداول، بجای خمس، مالیات به منفعت کسب که در واقع سود خالص ناشی از کلیه جریان‌های انتفاعی پس از کسر کلیه هزینه‌های عملیاتی و غیر عملیاتی طی دوره است تعلق می‌گیرد. در محاسبه خمس منظور از مال، همان خالص جریان وجوه نقد ناشی از جریان عملیات ورود و خروج نقدینگی در طی یک دوره مالی با لحاظ نمودن موارد خاص بشرح ذیل است:

مبلغ - ریال	شرح
xx	موجودی نقد و بانک در پایان سال
xx	دارایی‌های جاری ایجادشده طی سال
xx	دارایی‌های ثابت مشهود ایجاد شده طی سال
xx	سرمایه گذاری‌های بلند مدت و کوتاه مدت
xx	جمع دارایی‌ها
	کسر می‌شود:
xx	اموال و تجهیزات بکار گرفته شده در زندگی در حدود شئونات فرد
xx	بدهی‌های جاری
xx	حصه جاری بدهی‌های بلند مدت
xx	موارد معاف از خمس (موارد مندرج در یادداشت ۲-۳)
xx	جمع کسورات
xx	درآمد مشمول محاسبه خمس

در حسابداری برای محاسبه خالص جریان وجوه نقد، از سود و زیان دوره آغاز و پس از اعمال تغییرات ناشی از افزایش و کاهش دارایی ها و بدهیهای جاری طی سال نسبت به سال قبل (تحت عنوان جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی) و نهایتاً تأثیر جریانهای سرمایه گذاری و تأمین مالی، مالیات بر درآمد پرداختی و وجوه ناشی از فعالیتهای سرمایه گذاری و تأمین مالی به خالص وجه نقد در طی سال می رسد که پس از کسر وجه نقد ابتدای سال، به مانده وجه نقد در پایان سال می رسد. لیکن همانگونه در بند ۱-۳-۴ اشاره شد برای محاسبه درآمد مشمول خمس و به جهت راحتی در عمل، کلیه عملیات ناشی از جریانهای مالی اعم از وجه نقد، اموال و تجهیزات و دارایی های جاری و پس از کسر دارایی و بدهیهای اشاره شده در تاریخ پایان سال خمسی، ملاک محاسبه درآمد خمس قرار می گیرد.

ذکر این نکته ضروری است که وجوه نقد شامل مسکوک (طلا) و وجوه ارزی نیز عیناً بمانند رویه مورد عمل در حسابداری باید به ارزش متعارف و اموال و تجهیزات و موجودیهای جنسی به بهای تمام شده، ملاک انعکاس در محاسبه فوق قرار خواهند گرفت.

### موارد معاف از خمس

به موارد ذیل خمس تعلق نخواهد گرفت، یعنی چنانچه موارد ذیل بعنوان وجه نقد در پایان سال خمسی شخص موجود باشد، باید آن را از دارایی مشمول خمس خارج ساخت. بدیهی است به این نکته باید توجه داشت که اموال و تجهیزات موجود در سال خمسی عیناً رویه مورد عمل در حسابداری، چنانچه در سال یا سالهای بعد فروخته شوند، باید سود حاصل از اضافه ارزش آن در سال فروش مشخص و تحت عنوان سود حاصل از فروش اموال و تجهیزات موجود در سنوات قبل و فروخته شده در طول سال خمسی در محاسبه خمس محسوب گردد.

اگر از غیر کسب، مالی به دست آورد مثلاً چیزی به او بخشیده شود. این مورد در حسابداری بعنوان هبه تلقی و مشمول مالیات خواهد شد.

مهری را که زن می گیرد.

ارثی که به انسان می رسد و همچنین پول حاصل از فروش آنها. که در حسابداری مشمول مالیات بر ارث قرار خواهد گرفت.



مالی که از کافر یا کسی که به دادن خمس عقیده ندارد به دست آید .

اگر قیمت جنسی که برای تجارت خریده بالا برود و آن را بفروشد و در بین سال خمسی قیمتش پایین آید مقدار بالا رفته خمس ندارد. که روش مذکور عیناً بمانند روش مورد عمل در حسابداری بوده و بعد از فروش مشمول مالیات قرار خواهد گرفت .

آنچه از منافع کسب در طی سال خمسی به مصرف خوراک، پوشاک، اثاثیه، خرید منزل، عروسی، جهیزیه دختر، زیارت و مانند اینها برسد، در صورتی که از شأن او زیادتر نبوده باشد. مطابق با رویه حسابداری تنها هزینه های مرتبط با فعالیت شرکت قابل کسر از درآمد و قابل منظور در مالیات بر درآمد می باشد .

مالی را که فقیر بابت خمس و زکات و صدقه مستحقی گرفته باشد

پولی را که به عنوان امانت نزد انسان باشد . طبق رویه مورد عمل در حسابداری نیز مشمول مالیات نمی باشد .

مالی که خمس آن داده شده است که طبق رویه مورد عمل در حسابداری به سود انباشته نیز مالیات تعلق نمی گیرد .

مالی که قرض گرفته شود . طبق رویه مورد عمل در حسابداری مشمول مالیات نمی باشد، همچنین اقساط پرداختی آن در طی سال .

خسارت های پرداخت شده توسط بیمه که طبق رویه مورد عمل در حسابداری بعنوان درآمد تلقی خواهد شد .

ودیعه مسکن در صورتی که برای اجاره مسکن، نیاز به آن داشته باشد . که طبق رویه مورد عمل در حسابداری مشمول مالیات عملکرد نیست.

### چالش حسابداری خمس: رویکرد ترازنامه یا سود و زیان، روش نقدی یا

#### تعهدی

همانگونه که در بالا اشاره شد از نظر حسابداری منفعت کسب یعنی کسر کلیه هزینه های انجام گرفته در طی سال مالی از کلیه درآمدهای حاصل شده در همان سال که آن را سود خالص سال می نامیم و این رقم می تواند بیانگر سود یا زیان حاصل از فعالیت یک شخص یا یک شرکت در طی یک سال مالی باشد . اما، در محاسبه خمس مفاهیم دیگری دخیل است، در محاسبه خمس

کلیه جریانات ورودی و خروجی نقدی و کلیه حسابهای ترازنامه ای و سود و زیانی و به شیوه ای بسیار روشن دخالت دارند .

با توجه به آنچه گذشت می توان نتیجه گرفت که روش شناسایی درآمد در محاسبه خمس تعهدی است و بر خلاف آنچه که در بعضی از اذهان جا افتاده، نقدی نیست و لذا آنچه در رساله های عملیه تحت عنوان منفعت مطرح است با مفهوم منفعت در حسابداری یکی نیست. ما در حسابداری منفعت را سود حاصل از عملیات خرید و فروش، پس از کسر کلیه هزینه ها میدانیم در حالیکه تعریف منفعت در محاسبه خمس در عبارت درآمد منهای هزینه نمی گنجد بلکه بطور کلی شامل کلیه جریانات نقدی ورودی ناشی از کسب درآمد ( و نه درآمدهای اتفاقی و هبه) بعلاوه دارایی های جاری و بلند مدت ایجاد شده طی سال اعم از مطالبات، موجودیهای جنسی، اموال و تجهیزات خریداری و بکار گرفته در جهت کسب درآمد از یکطرف، منهای کلیه جریانات نقدی خروجی در جهت کسب درآمد و مخارج جاری و سرمایه ای شخص ( در حد شئونات ) و بدهیهای جاری می باشد و لذا صرفاً حسابهای سود و زیانی در محاسبه لحاظ نمی شود. بنظر می رسد با توجه به موارد فوق، جهت محاسبه خمس طبق جدول ذیل باید محاسبه شود.

دارایی ها - ریال	بدهی ها - ریال
جوه نقد و بانک ( به ارزش متعارف )	حسابها و اسناد پرداختنی
×	×
موجودی مواد و کالا	پیش دریافتها
×	×
حسابها و اسناد دریافتنی	تسهیلات دریافتی
×	×
سفارشات و پیش پرداختها	مالیات پرداختی
×	×
سرمایه گذاری های بلند مدت و کوتاه مدت	سایر بدهیها و ذخایر
×	×
ارزاق و کالاهای مصرفی	جمع بدهیهای جاری
×	×
دارائیهای بکار گرفته شده در تحصیل درآمد	حصه جاری بدهیهای بلند مدت
×	×

کسر می شود :

	×	
		-موارد معاف از خمس ( طبق یادداشت ۲ -
	×	۳-۴ فوق )
		-اموال و تجهیزات بکار گرفته شده در
	×	امورات زندگی مشتمل بر ساختمان وسایط
		نقلیه، اثاثیه ..... در حد شئون فرد
جمع دارائیهای بلند مدت و کوتاه مدت		جمع بدهیها کوتاه مدت و حصه کوتاه مدت
		بدهیهای بلند مدت
	$A-B = C$	درآمد مشمول محاسبه خمس
	$<D>$	کسر می شود : مال مخمس ( مال خمس
		داده شده سال قبل )
	$C-D=E$	درآمد مشمول محاسبه خمس

لازم به توضیح است، در جدول فوق غیر از مسکوک طلا و دارایی ها و بدهیهای پولی ارزی که می بایست به ارزش متعارف قیمت گذاری شود، الباقی سرفصل ها به قیمت تمام شده لحاظ می گردد.

به هر حال جدول تطبیق بین اقلام صورتهای مالی و اقلام مندرج در محاسبه خمس به خوبی تبیین نشده است و نیاز به بررسی و مطالعه بیشتری دارد.

### نتیجه گیری

بحث حسابداری خمس در متون حسابداری ایران تاکنون ملاحظه نشده است و این نوشته نیز قطعاً دارای نواقص و کاستی هایی می باشد که با ورود صاحب نظران به پیشرفت و توسعه بحث منجر خواهد شد . لازم به ذکر است که محاسبه و پرداخت صحیح خمس باعث تعدیل ثروت و مصرف درست آن در جامعه، باعث ریشه کن شدن فقر خواهد شد . امیدوارم که در این دوران و شرایط خاص جامعه این امر مهم دینی و معنوی، با همت دانشوران و با استعانت از خدای مهربان، تبیین و ترویج شود. اگر چه بحث حسابداری زکات در کشورهای حوزه خلیج فارس یکی از دروس اصلی حسابداری است و حتی در سطح دکتری برای مثال در دانشگاه ملک سعود عربستان تدریس می شود، ولی تا کنون در ایران به آن پرداخته نشده است. در گام اول مباحث حسابداری

خمس و زکات در کار گروه های متشکل از پژوهشگران حسابداری و فقها باید طرح و تنظیم شود و به مرور وارد سر فصل دروسی همچون مسائل جاری در حسابداری و یا مباحث جاری در حسابداری گردد. مطمئناً این حوزه جدیدی برای تدوین پایان نامه های کارشناسی ارشد و دکتری می باشد. نتایج این پژوهش ها همچنین می تواند منجر به طرح مباحث تحلیل سیستم حسابداری خمس در دروس سیستم های اطلاعاتی حسابداری و تهیه نرم افزارهای مناسب خمس و زکات شود.

### منابع

۱. عبدالرحمن، انصاری و مصطفی آخوند (۱۳۸۰) بررسی تاریخی و فقهی خمس، قم، نشر بوستان کتاب قم
۲. ضیاء آبادی، سید محمد (۱۳۸۰) مباحثی پیرامون خمس، تهران نشر اسپید
۳. هیات تحریریه انتشارات بنیاد قرآن و عترت (۱۳۸۵) خمس فریضه الهی، تهران، نشر بنیاد قرآن و عترت



دهمین همایش ملی حسابداری ایران  
۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱

## بررسی رابطه بین رضایت شغلی کارکنان و رضایتمندی از سیستم اطلاعاتی حسابداری

(مطالعه موردی در سازمان‌های دولتی استان کرمانشاه)

الهام جمالی\*

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران

مصطفی امامی

دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه، باشگاه پژوهشگران جوان

### چکیده

مطالعات اخیر نشان داده است که رضایت شغلی به شکل مثبت و قطعی با رضایتمندی استفاده‌کنندگان اطلاعات ارتباط دارد. از دید این مطالعات، رضایت شغلی از دو جهت هم در سطح فردی و هم در سطح سازمانی بر اجرا و عملکرد مؤثر خواهد بود. این پژوهش به بررسی رضایت حسابداران از سیستم حسابداری کامپیوتری و تأثیر آن بر رضایت شغلی حسابداران سازمان‌های دولتی استان کرمانشاه می‌پردازد. سایر تحلیل‌ها شامل جنسیت، نوع سیستم اطلاعاتی حسابداری، تعداد وظایف، دفعات استفاده از کامپیوتر و سواد کامپیوتری می‌باشد. جامعه آماری شامل ۴۳ نفر حسابدار شاغل در سازمان‌های دولتی استان کرمانشاه است. نتایج نشان می‌دهد که رضایت شغلی حسابداران به طور قطع با رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری آنها ارتباط مثبت دارد. همچنین رضایت شغلی بالاتر با دفعات بیشتر استفاده از کامپیوتر مرتبط است. شواهدی دال بر وجود ارتباط دیگری بین سایر متغیرها با رضایت شغلی و رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری بدست نیامد. نتیجه این مطالعات پیشنهادی است که طراحان سیستم حسابداری باید استفاده‌کنندگان را بیشتر متوجه و درگیر استفاده از سیستم کامپیوتری نمایند.

**واژه‌های کلیدی:** رضایت شغلی، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، سازمان‌های دولتی استان کرمانشاه.

\* نویسنده مسئول: Jamali.accounting@gmail.com

### مقدمه

در دنیای امروز که دنیای سازمان‌هاست، نیروی انسانی به عنوان با ارزش‌ترین منابع سازمانی، محور رویکردها و فعالیت‌های سازمانی بوده و در اعتلای اهداف و آرمان‌های سازمان نقش اساسی ایفا می‌کند. منابع انسانی به سازمان معنا و مفهوم بخشیده و زمینه‌های تحقق اهداف سازمانی را فراهم می‌کنند. لسترتارو مهمترین مزیت رقابتی را برای سازمان‌ها در هزاره سوم میزان هوش و دانایی و دانش خردمندانه انسانی می‌داند. او معتقد است که دیگر نفت و منابع طبیعی نمی‌توانند منابع ثروت آفرینی باشند. بلکه هوش و خرد انسان‌هاست که می‌تواند جامعه را به سمت رشد و تعالی حرکت دهد. اگر انسان‌ها می‌خواهند در این چالش جدید یعنی فرایند جهانی نقش داشته باشند هیچ راهی ندارند مگر اینکه به نقش دانایی و هوشمندی در توسعه جامعه تمام عیار خود اندیشه کنند (Durkin & Bennett, 1999).

از طرفی دیگر کار عنصر مهم و البته سازنده جوامع و سازمان‌ها است. برای این که کار با از خود بیگانگی همراه نباشد، باید از نظر فنی، فیزیولوژیک و روانشناسی مساعد باشد. باید اوضاع اقتصادی و اجتماعی ای که کار در آن انجام می‌شود به گونه‌ای باشد که کارگر احساس کند کارش منصفانه و به تناسب مهارت و کوشش اوست و دستمزد وی نیز متناسب با دستمزد سایر گروه‌های کاری پرداخت می‌شود (Omalley & William, 2000).

اکنون موقعیت به صورتی درآمده که داشتن کارکنان راضی، پراثری و خلاق با سرمایه انسانی متعهد، مهمترین منبع سازمانی محسوب می‌شود (شاقلی، ۱۳۷۸). لذا توجه به نیازهای کارکنان و چگونگی تأمین این نیازها توسط مدیریت یک سازمان، می‌تواند منجر به رضایت‌مندی شغلی نیروی انسانی و در نتیجه تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای آنان در سازمان متبوع گردد (پات، ۱۳۷۸).

انسان یکی از مهمترین منابع سازمان‌ها است. مدیریت ضعیف انسان ممکن است که جریان موثر سازمان‌ها را دچار مخاطره نماید. اگر کسانی که سازمان‌ها را اداره می‌کنند از شغلشان راضی نباشند؛ تأثیر عدم رضایت آنها ممکن است بر روی اداره امور اثر بگذارد. اشرف در سال ۱۹۹۲ متوجه شد سازمانی‌هایی که تعداد کارمندان راضی آنها بیشتر است میزان و گرایش تأثیرگذاری (مفید بودن) آنها بیشتر از سازمان‌هایی است که تعداد کارمندان راضی آنها کمتر است.

رضایت شغلی کارکنان ممکن است خود تحت تأثیر عوامل دیگری باشد، زفانس<sup>۱</sup> در مطالعات خود در سال ۱۹۹۴ متوجه شد که رضایت شغلی ممکن است تحت تأثیر آمار نفوس، وظیفه محوله یا مربوطه و عوامل مربوط به کامپیوتر قرار گیرند. هر چند که توسعه و میزان کامپیوتری شدن امور تأثیر کلی بر رضایت افراد دارد

فناوری اطلاعات یک منبع یا پدیده کاملاً جدیدی است که در دسترس سازمان‌ها قرار می‌گیرد. امروزه فناوری اطلاعات در سازمان‌ها با کار بردها و عملکردهای مختلفی از جمله حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. این پیشرفت و ترقی توانسته است ولی از آنجایی که این پیشرفت به وسیله پرسنل غیر حسابداری صورت گرفته، لذا یک سؤال در مورد رضایت حسابداران از سیستم حسابداری کامپیوتری ناشی می‌شود. چون اجزاء عناصر شغلشان ممکن است بواسطه استفاده از این سیستم خیلی کاهش یافته است.

آیا آنها از وظایف جاری خود راضی خواهند بود به طوریکه این امر موجب کاهش وظایف روزمره می‌شود؟ این امر باعث به وجود آمدن مشکلی می‌شود که این تحقیق برای بررسی آن تلاش می‌کند.

وقتی کارکنان توسعه سیستم حسابداری را به دیگران محول می‌کنند، حسابداران ممکن است رضایتمندی کمتری نسبت به این سیستم داشته باشند. این امر زمانی بوجود می‌آید که طراح نیازهای استفاده‌کنندگان دقیقاً نمی‌دانند علاوه بر نارضایتی نسبت به سیستم، حسابداران ممکن است رضایتشان را نسبت به شغلشان از دست بدهند و این به خاطر عدم رضایت از خود سیستم و یا به خاطر تغییر وظایفشان باشد.

در مطالعاتی که در سال ۱۹۹۸ توسط چو<sup>۲</sup> در زمینه سیستم مدیریت حسابداری به عمل آمد، نتایج نشان داد وقتی که وظیفه سنگین و نامعینی وجود داشته باشد، شرکت استفاده‌کنندگان زیاد در طراحی سیستم احتمالاً به عملکرد خوب سیستم منجر خواهد شد. از طرفی وقتی که نامعلولی و یا ابهام وظیفه کمتر باشد سطح مشارکت استفاده‌کنندگان در جهت اجرای خوب سیستم حسابداری بی ربط یا نامناسب می‌شود. به علاوه گلدمن<sup>۳</sup> در سال ۱۹۹۸ متوجه شد که ارتباط بین رضایت استفاده‌کنندگان از سیستم و عملکرد سازمان خوب و قابل توجه است. بنابراین اگر میزان رضایت از سیستم حسابداری بر رضایت شغلی حسابداری تأثیر بگذارد این امر بسیار مهمی خواهد

بود برای پیشرفت و یا توسعه سیستمی که نیازهای استفاده‌کنندگان را بر آورده و عملی نماید ( یعنی آنها را با توجه به نیازهایشان ارضاء نماید). این مطالعه به منظور پاسخ به این سؤال سه هدف را مشخص کرده و ما را نسبت به آن ترغیب می‌نماید. به منظور پیدا کردن هر نشانه‌ای که احتمالاً به تعقیب این اهداف کمک کند نوشته‌های زیادی مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

### رضایت شغلی

اغلب گفته می‌شود که «کارمند خوشحال کارمند کارا است» و یک کارمند خوشحال بایستی با شغلش ارضاء شود. اهمیت رضایت شغلی از آن جا ناشی می‌شود که بیشتر افراد تقریباً نیمی از ساعات بیداری خود را در محیط کاری می‌گذرانند.

رضایت شغلی<sup>۴</sup> عبارتست از حدی از احساسات و نگرش‌های مثبت که افراد نسبت به شغل خود دارند. وقتی یک شخص می‌گوید دارای رضایت شغلی بالایی است، این بدان مفهوم است که واقعاً شغلش را دوست دارد، احساسات خوبی درباره کارش دارد و برای شغلش ارزش زیادی قائل است. نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که کارکنان با رضایت شغلی بالاتر، از نظر فیزیک بدنی و توان ذهنی وضعیت خوبی دارند (اکرون، ۲۰۰۸: ۴۰).

رضایت شغلی نتیجه ادراک کارکنان است که محتوا و زمینه شغل آن چیزی را که برای کارمند ارزشمند است، فراهم می‌کند. رضایت شغلی یک حالت احساسی مثبت یا مطبوع است که پیامد ارزیابی شغلی یا تجربه فرد است. این حالت احساسی مثبت، کمک زیادی به سلامت فیزیکی و روانی افراد می‌کند. از نظر سازمانی، سطح بالای رضایت شغلی منعکس‌کننده جو سازمانی بسیار مطلوب است که منجر به جذب و بقاء کارکنان می‌شود.

بسیاری از ویژگی‌های شغل و محیط کار رضایت شغلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. با طراحی مجدد شغل و محیط‌های کار، برای مدیریت این امکان فراهم خواهد گردید که رضایت شغلی و بهره‌وری را بالا ببرد. دیگر عوامل موقعیتی که ممکن است رضایت شغلی را تحت تأثیر قرار دهند عبارت انداز: پیچیدگی وظیفه<sup>۵</sup> و زوج‌های کاری<sup>۶</sup>.

تحقیقات نشان داده‌اند که پیچیدگی شغل بالا؛ فراتر نبودن از سطح دانش، مهارت و توانایی‌های کارکنان؛ با رضایت شغلی بالا رابطه دارد. مطالعات همچنین نشان داده‌اند که برای



تعدادی از مردان متأهل داشتن همسری که بیرون از خانه شاغل است، با رضایت شغلی و رضایت کلی از زندگی رابطه منفی وجود دارد.

ویژگی‌های شخصی که رضایت شغلی و نگرش‌های کاری را تحت تأثیر قرار می‌دهند عبارتند از: سن، جنس، نژاد، هوش، استفاده از مهارت‌ها و تجربه شغلی. اگر چه این عوامل نمی‌توانند به وسیله سازمان‌ها تغییر یابند ولی برای پیش‌بینی رضایت شغلی در میان گروه‌های مختلف کارکنان می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند. به طور کلی می‌توان متغیرهای تأثیرگذار بر رضایت شغلی را در چهار گروه قابل طبقه‌بندی کرد (مقیم ۱۳۸۵: ۳۸۵):

۱. عوامل سازمانی

۲. عوامل محیطی

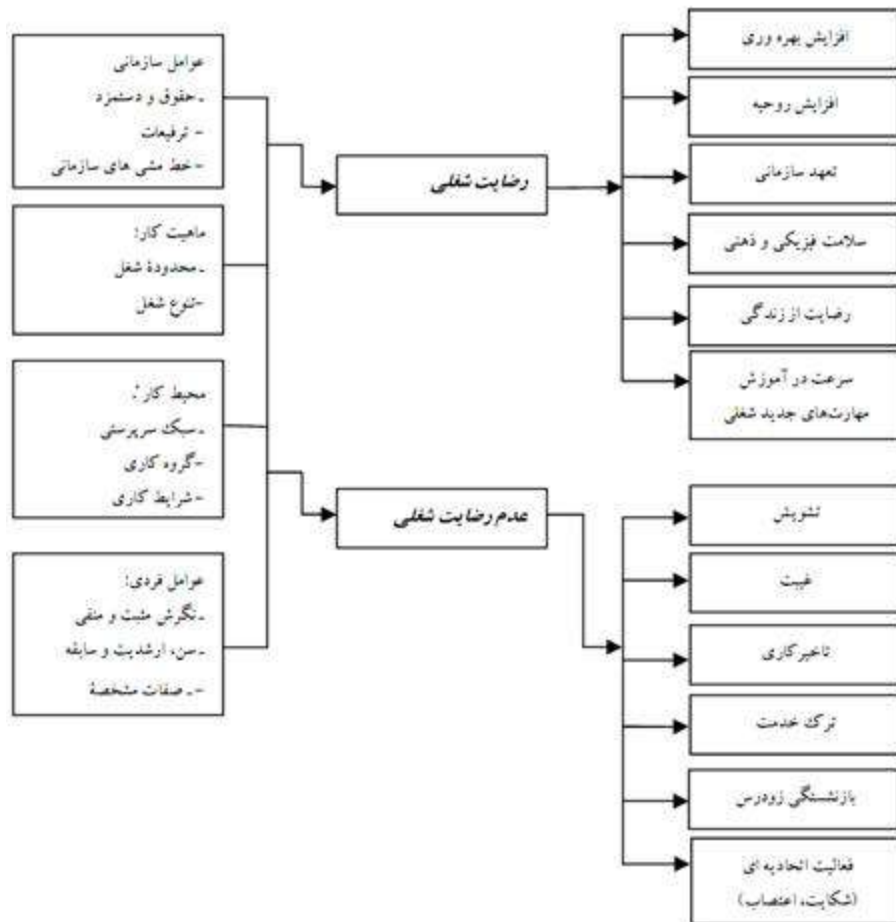
۳. ماهیت کار

۴. عوامل فردی

این عوامل به طور خلاصه در نگاره ۱ آمده است.

رضایت شغلی باعث افزایش بهره‌وری فرد می‌شود؛ فرد نسبت به سازمان متعهد می‌شود، سلامت فیزیکی و ذهنی فرد تضمین می‌شود، روحیه فرد افزایش یابد، از زندگی راضی باشد و مهارت‌های جدید شغلی را به سرعت آموزش ببیند؛ عدم رضایت شغلی باعث کاهش روحیه کارکنان می‌شود که روحیه پایین در کار بسیار نامطلوب است. مدیران وظیفه دارند که علائم روحیه پایین و عدم رضایت شغلی را بطور مستمر زیر نظر بگیرند و در اولین فرصت اقدامات لازم انجام دهند.

برای بعضی از کارکنان، رضایت شغلی امری ثابت است و این افراد ویژگی‌های شغل را متحمل می‌گردند و به ویژگی‌های شغل مستقل از چهره شغل نگاه می‌کنند، تغییرات در جایگاه شغلی، دستمزد، شرایط کاری و اهداف کمترین تأثیر در رضایت شغلی این قبیل افراد ندارد تمایل شغلی افراد به طرف رضایت و یا ناراضی در تمام زمان و موقعیت‌ها اندکی تغییر می‌کنند.



نگاره (۱) عوامل مؤثر بر رضایت شغلی (مقیمی ۱۳۸۵: ۳۸۴)

تحقیقات مربوط الگوهای متفاوت رضایت شغلی را که شامل نگرش های مربوط به کار و نگرش های شخصی است که ممکن است افراد متفاوت را توصیف کند، پیشنهاد می نماید. یک مطالعه ۳۹۰ مرد فارغ التحصیل دانشگاه را بعد از این که ۵ تا ۶ سال به صورت تمام وقت در یک شغل مشغول به کار بودند مورد مطالعه قرار داد که این مطالعه نیمرخ رضایت شغلی را به شرح زیر ارائه می کند (Geartner; 1999: 479-493):

۱. به طور کلی راضی از زندگی؛ رضایت بالا در شغل و غیر از شغل.
۲. جبران کننده در غیر شغل؛ بالا در رضایت شخصی، پایین در رضایت شغلی.

۳. جبران کننده در شغل؛ به طور کلی ناراضی از فعالیت‌های شغلی و غیر شغلی اما راضی از دستمزد.

۴. ذاتاً ناراضی (اساساً ناراضی)؛ به طور کلی ناراضی از محیط کار و دستمزد.

۵. ناراضی از زندگی به طور کلی؛ پایین در رضایت شغلی و غیر شغلی.

اطلاعات به دست آمده نشان داد که کارکنان به طور کلی راضی (گروه یک) بیشتر متمایل اند که در شغل فعلی شان باقی بمانند. افراد جبران کننده در شغل بیشتر تمایل داشتند که شغلشان را تغییر دهند. تعدادی از مطالعات نشان می‌دهد که رضایت شغلی به رضایت از تمام جنبه‌های زندگی مربوط است. افرادی که نگرش‌های مثبت به شغلشان دارند مایلند که نسبت به زندگی شخصی و خانوادگی شان احساس مثبت داشته باشند اطلاعات به دست آمده از مردان سیاه میانسال و زنان سیاه میانسال، مردان و زنان سفید میانسال نشان می‌دهد که برای هر چهار گروه رضایت شغلی به طور مثبتی با رضایت از زندگی ارتباط دارد.

### سیستم اطلاعاتی حسابداری

سیستم اطلاعاتی حسابداری مؤلفه و عنصری از شرکت است که به وسیله پردازش رویدادهای مالی، اطلاعات مالی و اطلاعات مبنای تصمیم‌گیری را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد.

سیستم اطلاعاتی حسابداری دو هدف عمده دارد:

۱. آرایه اطلاعات برای عملیات و نیازهای قانونی.

۲. آرایه اطلاعات برای تصمیم‌گیری.

برای رسیدن به این هدف‌ها دو فعالیت عمده وجود دارد:

الف) پردازش مبادلات

ب) پردازش اطلاعات

گرچه سیستم اطلاعاتی ممکن است به عنوان یک بخش تکنیکی مورد توجه و بررسی قرارگیرد اما ارزشیابی آن نسبتاً ذهنی است. تعیین اینکه آیا یک سیستم اطلاعاتی در حد انتظارات و توقعات عمل می‌کند یا خیر نسبتاً مشکل است ادبیات بر بوی اندازه‌های جانشینی عملکرد سیستم

اطلاعاتی و مطالعاتی انجام داده بود. یکی از وسیع ترین اندازه‌های قابل عملکرد سیستم اطلاعاتی عبارت است از رضایت استفاده‌کنندگان. هر چند اندازه گیری رضایت استفاده‌کنندگان به خودی خود بسیار مشکل ساز است. نویسنده مطالعات متعددی یافته بود که تعدادی راه حل‌های ابزاری را برای اندازه گیری رضایت استفاده‌کنندگان گسترش می‌داد.

بیلی و پیرسون<sup>۷</sup> در سال ۱۹۸۳ پرسشنامه‌ای شامل ۳۹ قلم را در هفت قسمت تنظیم کردند. ایوس و همکاران<sup>۸</sup> در ۱۹۸۳ این را به فاکتورهای پرسشنامه‌ای کوتاه که فقط شامل چهار سؤال می‌شود تقلیل دادند. مطالعات آنها نشان می‌داد که سیستم رضایت میزان استفاده را افزایش می‌دهد. کیم<sup>۹</sup> در سال ۱۹۸۸ از یک پرسشنامه هفت تعلق استفاده کرد تا رضایت استفاده‌کنندگان را در مطالعات خودش در بیمارستان اندازه گیری کند هر چند گالتا و لدر<sup>۱۰</sup> در سال ۱۹۸۹ در میزان رضایت استفاده‌کنندگان تجدید نظر هایی به عمل آوردند، دل و ترکزاده<sup>۱۱</sup> در ۱۹۹۱ کردند، آزمایش کردند و دوباره آزمایش‌ها را تکرار کردند. یک پرسشنامه ۱۲ سؤالی برای اندازه گیری رضایت استفاده‌کنندگان نهایی تنظیم کردند. گلدمن<sup>۱۲</sup> در سال ۱۹۹۸ از این وسیله استفاده کرد با حذفاتی چند از اقدام اولیه و چند سؤال جدید تا اصلاح کند ساختار ارزشیابی را که قبلاً خیلی بالا و زیاد بود.

مطالعات مختلف عواملی را که به میزان رضایت استفاده‌کنندگان به سوی سیستم اطلاعاتی حسابداری کمک می‌کرد یافتند، ناچمن و ایگباریا<sup>۱۳</sup> در ۱۹۹۰ دریافتند که شکل راهبردی و هدایت، قابلیت دستیابی و دسترسی به نرم افزار، سخت افزار، پیش زمینه کامپیوتری کاربران، دیدگاه استفاده‌کنندگان نسبت به تخمین ها، بر آوردهای استفاده‌کنندگان نهایی و سودمندی سیستم به طور مشخص و مثبت با رضایت استفاده‌کنندگان وابسته است. از طرف دیگر نگرانی در استفاده از کامپیوتر و سن استفاده‌کنندگان به طور معکوس (منفی) با رضایت شغلی وابسته است. چو<sup>۱۴</sup> در سال ۱۹۹۶ در تحقیقاتش در مورد توسعه و مدیریت در شرکتهای تجاری کره‌ای کشف کرد که مشارکت استفاده‌کنندگان و اندازه سازمان به طور قطعی و مثبت با رضایت استفاده‌کنندگان وابستگی داشت. این تحقیق معتقد است که سواد کامپیوتری حسابداران ممکن است در تضمین رضایت آنها نسبت به سیستم حسابداری تأثیر داشته باشد همچنین این تحقیق فکر

می‌کند که رضایتمندی حسابداری نسبت به سیستم حسابداری باعث استفاده بیشتر آنها از سیستم خواهد شد.

از آنجائیکه مشارکت استفاده‌کنندگان در طراحی یک سیستم اطلاعاتی به رضایت بیشتر استفاده‌کنندگان منجر می‌شود، بنابراین انتظار می‌رود مشارکت استفاده‌کنندگان به کارایی بیشتر منجر شود. از آنجائیکه مشارکت استفاده‌کنندگان در طراحی یک سیستم اطلاعاتی به رضایت بیشتر استفاده‌کنندگان منجر می‌شود، بنابراین انتظار می‌رود مشارکت استفاده‌کنندگان به کارایی بیشتر منجر شود. کسپر و سرونی<sup>۱۵</sup> در مطالعات آزمایش خود بر روی دانشجویان MBA که مجازات مشابهی استفاده کرده‌اند دریافتند وقتی که استفاده‌کنندگان خودشان درگیر و مرتبط با برنامه ریزی و برنامه نویسی هستند در مقایسه با سطحی که برای استفاده‌کنندگان برنامه نویسی شده است کاربران اعمال محوله را بهتر انجام می‌دهند.

مطالعات مختلف تأثیرات رضایت استفاده‌کنندگان را بر سایر ویژگی‌ها کشف کرده است، گلدمن<sup>۱۶</sup> در ۱۹۹۸ دریافت که رضایت استفاده‌کنندگان به طور چشمگیری به عملکرد آنها مربوط است.

یاوریام<sup>۱۷</sup> در سال ۱۹۸۸ اینگونه استدلال کرد فاکتورهایی که به رضایت بیشتر استفاده‌کنندگان منجر می‌شود باید رضایت شغلی بیشتر نیز منجر شود. چنی<sup>۱۸</sup> در ۱۹۸۲ دریافتند که رضایت اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و رضایت شغلی با عرضه و شناسایی بناهای جدید اطلاعاتی کامپیوتر افزایش یافت.

مطالعات آنی و کاه<sup>۱۹</sup> در ۱۹۹۷ بر روی ۱۴۴ کارمند یک شرکت فعال در سنگاپور نشان داد که رضایت شغلی و رضایت استفاده‌کنندگان به مقدار زیادی به هم وابسته بودند. آنها شامل سن، سطح تحصیلات، تصدی شغل و موقعیت سازمانی به عنوان متغیرهای آماری بودند. دفعات استفاده آموزش استفاده‌کنندگان و سواد کامپیوتری نیز به عنوان تجربه و پیش زمینه کامپیوتر می‌باشند.

عبدالله<sup>۲۰</sup> در ۱۹۹۸ این مطالعات را بر روی هفت نفر از سازمان در مانی تکرار کرد که نتایج مشابهی را دریافت. این تحقیق نیز معتقد است که هیچ رابطه خاصی میان رضایت شغلی، با هر یک از موارد دفعات استفاده یا سواد کامپیوتری وجود ندارد همان طوریکه این امر توسط آنی و کاه<sup>۲۱</sup> در ۱۹۹۷ بیان شده بود در هر حال این نظریه دوباره آزمون خواهد شد زیرا ممکن است

تفاوت‌هایی از نظر نمونه در مطالعه که در اینجا حسابداران هستند وجود داشته باشد که در مقابل تحقیقات جدید که شامل استفاده‌کنندگان سطوح مختلف سازمان بود قرار می‌گیرد.

بر مبنای مروری بر تحقیقات انجام شده این مطالعه محدود شده به شناسایی، جنسیت به عنوان یک متغیر آماری، دفعات استفاده از کامپیوتر و سواد کامپیوتری به عنوان تجربه به استفاده از کامپیوتر، به قطور وجود احتمالی یک رابطه مشخص و معیت با رضایت شغلی و رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری. علاوه بر این، این مطالعه معتقد است که متغیرهای از دست داده شده‌ای که با رضایت استفاده‌کنندگان و رضایت شغلی مربوط است وجود دارد.

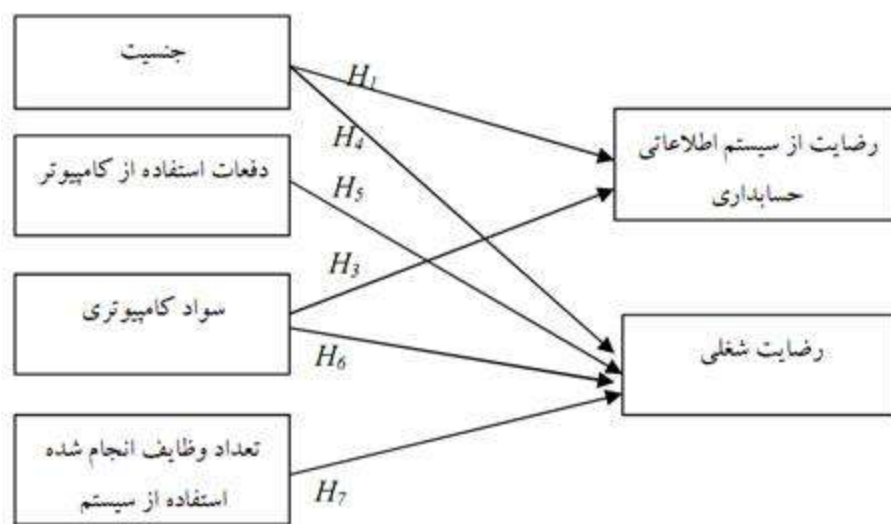
این متغیرهای از دست رفته ممکن است وظایف خاصی که توسط حسابداران انجام می‌شود، باشد که از اطلاعات یا ستاره‌های سیستم اطلاعاتی حسابداری استفاده می‌کند. این تحقیق معتقد است زمانی که حسابداران از وظایف خود راضی هستند همچنین از شغل خود راضی خواهند بود.

اگر چه این تحقیق به شناسایی آن دسته از وظایفی که به خروجی‌های سیستم حسابداری کامپیوتری نیاز دارد، محدود شده است و بررسی می‌کند آیا تعداد وظایف با رضایت شغلی وابسته است یا خیر این مطالعه بر این است که رابطه مشخصی وجود ندارد.

در آینده، تحقیقات ممکن است از متغیرهای پیشرفته‌تری در جستجوی یافتن ارتباط بین رضایت استفاده‌کنندگان و رضایت شغلی مشخص وجود ندارد.

در آینده، تحقیقات ممکن است از متغیرهای پیشرفته‌تری در جستجوی یافتن ارتباط بین رضایت استفاده‌کنندگان رضایت شغلی، استفاده کنند.

این تحقیق به طور خاص ارتباط بین متغیرهای مربوط را همان طور که در نگاره ۲ آمده است بررسی و آزمایش می‌کند.



نگاره (۲) چهارچوب مفهومی ارتباط میان رضایت شغلی و رضایتمندی از سیستم اطلاعاتی حسابداری

نگاره ۲ چهارچوب مفهومی برای تشریح ارتباط میان رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری و رضایت با سایر متغیرهای مربوط این چهارچوب مفهومی روابط میان متغیرهایی که امتحان شده برای جواب هدف‌های زیر را خلاصه کرده است.

برای تشریح روابط بین تجربه استفاده از کامپیوتر ( دفعات استفاده از کامپیوتر و سواد کامپیوتری ) جنسیت، نوع سیستم حسابداری و رضایت از میزان وظایفی که با سیستم اطلاعاتی انجام می‌شود. این تحقیق معتقد است که یک حسابداری که بیشتر از کامپیوتر استفاده می‌کند و سواد کامپیوتری بیشتری دارد بدون توجه به زن یا مرد بودن او، از سیستم حسابداری کامپیوتری راضی‌تر است.

برای توضیح روابط بین تجربه استفاده از کامپیوتر (دفعات استفاده از سواد کامپیوتری)، جنسیت، میزان وظایف و رضایت نسبت به سیستم اطلاعاتی حسابداری با رضایت شغلی، این است که یک حسابداری که از سیستم حسابداری کامپیوتری راضی است بدون توجه به جنسیت و تجربه استفاده از کامپیوتر، دفعات استفاده از کامپیوتر و تعداد وظایفی که با استفاده از این سیستم انجام می‌شود، از شغلش هم راضی‌تر است.

برای شناخت وظایفی که از خروجی‌های (یا ستاده) سیستم حسابداری کامپیوتری استفاده می‌کنند.

گردآورنده بازخورها از یک نمونه از حسابداران، نتیجه‌گیری و استنتاج درباره هدف‌های مذکور انجام شده بر روی تمام جمعیت حسابداران در ایران برای دستیابی به این اهداف نظرات زیر که به عنوان فرضیه بیان شده امتحان خواهد شد.

فرضیه ۱: هیچ تفاوت خاصی در رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری بیان مذکور و مونث وجود ندارد.

فرضیه ۲: بین دفعات استفاده از کامپیوتر و رضایت حسابداران از سیستم اطلاعاتی حسابداری رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۳: بین سواد کامپیوتری و رضایت حسابداران از سیستم اطلاعاتی رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۴: هیچ تفاوت خاص و مشخص میان رضایت شغلی بین حسابداران زن و مرد وجود ندارد.

فرضیه ۵: هیچ رابطه مشخص میان دفعات استفاده از کامپیوتر و رضایت شغلی حسابداران وجود ندارد.

فرضیه ۶: هیچ رابطه مشخص میان سواد کامپیوتری و رضایت شغلی حسابداران وجود ندارد.

فرضیه ۷: هیچ رابطه‌ای خاصی میان تعداد وظایف انجام شده با استفاده از سیستم اطلاعاتی حسابداری و رضایت شغلی حسابداران وجود ندارد.

فرضیه ۸: بین رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری و رضایت شغلی حسابداران رابطه مثبت وجود دارد.

### روش تحقیق

جمعیت مورد مطالعه حسابداری سازمانی‌های دولتی استان کرمانشاه می‌باشد. از این چهار چوب ۱۵۰ سازمان به صورت نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند و پرسشنامه‌ها به منظور کسب اطلاعات برای آنها فرستاده شد.



در پرسشنامه جنسیت نوع سیستم حسابداری کامپیوتری که مورد استفاده است، وظایف محوله پیش زمینه استفاده کامپیوتر و رضایت آنها از سیستم اطلاعاتی حسابداری و شغل آنها سؤال شده است.

از کل ۱۵۰ پرسشنامه‌ای که برای حسابداران یا کارکنان مشابه ۱۵۰ سازمان مختلف فرستاده شده ۴۳ تای آنها پاسخ داده شد که میزان پاسخ‌ها ۲۸/۷ درصد بود. بین ۴ تا ۴۲ روز کاری برای رسیدن پرسشنامه‌هایی که پست شده بودند طول کشید که به طور متوسط این زمان ۱۲ روز است. پاسخ‌دهندگان شامل ۲۳ مرد و ۲۰ زن هستند تمام پاسخ‌دهندگان از تعدادی سیستم حسابداری کامپیوتری در سازمانشان استفاده می‌کنند. نگاره ۳، نوع سیستم حسابداری کامپیوتری که مورد استفاده قرار می‌گیرد توسط نمونه‌های پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد.

فراوانی	در صد	
۳۳	۷۶/۷	بسته‌های نرم افزاری
۴	۹/۳	نرم افزارهای اختصاصی
۶	۱۴	ترکیبی از هر دو گروه
۴۳	۱۰۰	کل

نگاره (۳) نوع سیستم اطلاعاتی حسابداری کامپیوتری مورد استفاده

نگاره ۴ نشان دهنده تعداد بسته‌های نرم افزاری رایج حسابداری که تعدادی از پاسخ‌دهندگان از آنها استفاده می‌کنند، است این چنین به نظر می‌رسد که نرم افزار Accpac معروف ترین نرم‌افزار حسابداری در میان پاسخ‌دهندگان است.

نرم افزار حسابداری	تعداد استفاده کنندگان	درصد
Accpac	۱۵	۳۴/۹
UBS	۳	۷
FACT	۳	۷
SAP	۳	۷
Hipersaf	۲	۴/۷
jDEdwards	۲	۴/۷
oracle	۲	۴/۷

نگاره (۴) سیستم حسابداری و تعداد استفاده کنندگان

این تحقیق از پاسخ دهندگان در مورد وظایفی که آنها با استفاده از سیستم حسابداری کامپیوتری یا خروجی های حاصل از آن انجام می دهند، سؤال کرده است. نگاره ۵، تعداد پاسخ دهندگان و وظایف خاصی را که با استفاده از سیستم حسابداری کامپیوتری انجام می دهند نشان می دهد.

نوع وظیفه	تعداد پاسخ دهندگان	درصد
گزارشگری مالی	۴۳	۱۰۰
گزارشگری مربوط به دواير	۲۰	۴۶/۵
بودجه بندی	۲۰	۴۶/۵
ارزیابی عملکرد	۱۷	۳۹/۵
تعمیر و نگهداری دارایی	۱۱	۲۵/۶
تصمیمات مربوط به مخرج سرمایه ای	۴	۹/۳
سرمایه گذاری و ارزیابی پروژه ها	۰	۰

نگاره (۵) وظایف و تعداد پاسخ دهندگان

تمام پاسخ دهندگان که برای مقاصد گزارشگری مالی از سیستم حسابداری کامپیوتری استفاده می کنند تقریباً نیمی از پاسخ دهندگان (۴۶/۵ درصد) از سیستم حسابداری کامپیوتری برای

گزارش‌های مربوط به دواير و بودجه بندی استفاده می‌کنند. ساير کارها بر حسب تعداد پاسخ‌ها شامل ارزیابی عملکرد، نگهداشت و روایی‌ها و تصمیم در مورد مخارج سرمایه‌ای است. هیچ پاسخی برای سرمایه‌گذاری یا ارزیابی پروژه‌ها وجود نداشته است. در کنار این هفت وظیفه، پاسخ‌دهندگان وظایف دیگری نظیر هزینه یابی و حقوق دستمزد را پیشنهاد کرده‌اند.

تنها یکی از پاسخ‌دهندگان این وظایف را پیشنهاد کرده است. به طور خلاصه، پاسخ‌دهندگان با توجه به وظایفشان پاسخ می‌دهند، نگاره ۶ تعداد پاسخ‌دهندگان را همراه با تعداد وظایفی که آنها با استفاده از سیستم اطلاعاتی کامپیوتری حسابداری انجام می‌دهند، نشان می‌دهد.

تعداد وظیفه	فراوانی	درصد
۱	۱۴	۳۲/۶
۲	۷	۱۶/۳
۳	۵	۱۱/۶
۴	۱۱	۲۵/۶
۵	۶	۱۴
کل	۴۳	۱۰۰

نگاره (۶) توزیع فراوانی تعداد وظایف

میانگین امتیاز برای رضایتمندی از سیستم اطلاعاتی حسابداری برای ۴۳ پاسخ‌دهنده ۳/۷۰ است. بنابراین به طور متوسط این نمونه حسابداران تقریباً بیشتر اوقات از سیستم اطلاعاتی حسابداری کامپیوتری سازما نشان راضی هستند. امتیاز رضایتمندی از سیستم اطلاعاتی حسابداری برای پاسخ‌دهندگان بین ۲/۲۵ تا ۵ است میزان انحراف استاندارد رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری ۰/۶۲ است.

ضریب اطمینان  $\alpha$  (آلفا) استفاده کنندگان نهایی، سنجش رضایتمندی برای اندازه گیری میزان رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری ۹۳۵۵/۰ است. بنابراین این ابزار برای استفاده در این تحقیق مناسب است.

Doll, Torkzadeh در ۱۹۹۸ هر کدام به طور جداگانه ضریب آلفا را ۰/۹۲ و ۰/۹۶ گزارش کردند.

میانگین رضایت شغلی ۴۳ نمونه حسابداران ۱/۹۴۰۶ است که با استفاده از جدول راهنمای توصیف مشاغل اندازه گیری شده است. بیشترین و کمترین میزان رضایت شغلی در میان پاسخ دهندگان به ترتیب ۳ و ۲۲/۰ است. انحراف استاندارد رضایت شغلی برای این نمونه ۰/۶۹۹۵ است.

این تست قابل اتکا میزان آلفا را ۰/۹۰۳۴ برای رضایت شغلی نشان می دهد بنابراین از جدول راهنمای توصیف مشاغل به عنوان یک ابزار مناسب برای اندازه گیری رضایت شغلی استفاده شده است.

### تجزیه و تحلیل آماری

آزمون هایی در سطح هنجار ( استاندارد ) و بدون پاسخ برای اطمینان از اعتبار نتیجه گیری ها و استنتاج ها از جمعیت مبنای اطلاعات نمونه حسابداران، انجام شده است. با توجه به نمودار هیستوگرام رضایت شغلی از سیستم اطلاعاتی حسابداری، آزمون T نشان می دهد که هیچ تفاوت مشخصی میان میانگین رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری بین پاسخ دهندگان اولیه و پاسخ دهندگان اخیر وجود ندارد. در حالیکه مقدار احتمال (p-value) ۰/۲۶۴ است. یک جدول مشابه همچنین نشان می دهد که هیچ تفاوت اساسی در رضایت شغلی در میان پاسخ دهندگان اولیه و پاسخ دهندگان اخیر در سطح با معنی بودن ( معناداری ) ۵ درصد وجود ندارد در حالیکه مقدار احتمال ۰/۰۶۹ است بنابراین هیچ گرایشی در نمونه نسبت به بی پاسخی وجود ندارد.

مبتنی بر درست انجام شدن این تحقیق مطمئناً نمونه می تواند مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد و نتایج آن می تواند بر جمعیت مورد نظر تعمیم داده شود.

فرضیه ۱: هیچ تفاوتی میان رضایت شغلی از سیستم اطلاعاتی حسابداری میان زن و مرد حسابدار وجود ندارد تفاوت در مقدار رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری بین زن و مرد پاسخ

دهده ۲۸۲ / ۰ است. بنابراین فرض صفر رد نشده است و حاوی این موضوع است که تفاوت مشخصی در رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری بین حسابداران زن و مرد وجود ندارد.

فرضیه‌های زیر همچنین برای رضایت شغلی امتحان شده است.

فرضیه ۴: هیچ تفاوتی خاصی در رضایت شغلی میان حسابداران زن و مرد وجود ندارد.

تفاوت مقدار در رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداران زن و مرد ۰/۸۵۶ است. بنابراین فرض صفر رد نشده است به این معنی که تفاوت مشخصی در رضایت شغلی بین حسابداران زن و مرد وجود ندارد.

در این تحقیق فرض شده است که یک رابطه بین تجربه استفاده از کامپیوتر ( دفعات استفاده و تعداد سال‌های استفاده از کامپیوتر در کار) و رضایت از سیستم اطلاعات حسابداری وجود دارد. با توجه به این امر دو فرض آزمون شده با استفاده از فاکتور ANOVA دفعات از کامپیوتر به عنوان فاکتور اول و سال‌های استفاده از کامپیوتر در کار به عنوان فاکتور دوم می‌باشد. ابتدا:

فرضیه ۲: یک رابطه مثبت بین دفعات استفاده از کامپیوتر و رضایت حسابداران از سیستم اطلاعاتی حسابداری وجود دارد.

ارزش  $F$ ، ۶۷۳ / ۰ است. فرض صفر در سطح معناداری ۵ در صد رد نمی‌شود بنابراین یک رابطه مشخص بین دفعات استفاده از کامپیوتر و رضایت حسابداران از سیستم اطلاعاتی حسابداری وجود ندارد.

فرضیه ۳: یک رابطه مثبت بین سواد کامپیوتری و رضایت حسابداران از سیستم اطلاعاتی وجود دارد نتایج مقدار  $F$  را ۵۸۵ / ۰ نشان داده است. فرض صفر رد نشده است بنابراین هیچ تصادفی میان رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری در میان حسابداران متعلق به ۴ گروه در تعداد سال‌های استفاده از کامپیوتر در کار وجود ندارد بنابراین هیچ ارتباطی میان سواد کامپیوتری و رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری وجود ندارد.

در یک آزمون برای اثر متقابل با ارزش  $F$  ۹۰۴ / ۰ نتیجه شد که این دو هیچ اثر متقابلی بر تأثیر رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری وجود ندارد.

یک لیست مشابه ANOVA انجام شده برای تعیین رابطه دفعات استفاده از کامپیوتر و تعداد سال‌های استفاده از کامپیوتر در کار با رضایت شغلی. برای تعیین این رابطه فرض‌های زیر آزمایش شده است:

فرضیه ۵: هیچ رابطه‌ای میان دفعات استفاده از کامپیوتر و رضایت شغلی حسابداری وجود ندارد.

نتایج آزمون ANOVA ارزش  $F_{27/0}$  را نشان می‌دهد. بنابراین فرض صفر رد شده است و یک رابطه مشخص بین دفعات استفاده از کامپیوتر و رضایت شغلی حسابداران وجود دارد. این آزمونها T در داخل گروه‌ها اجرا شدند تا نشان دهند هر کدام از گروه‌ها از لحاظ معنای رضایت شغلی با هم تفاوت دارند. نگاره ۷ تفاوت‌های مهم و مشخص در رضایت شغلی در میان گروه‌ها را خلاصه و تشریح می‌کند.

گروه	رابطه
بین ۱۰ تا ۲۰ ساعت	کمتر از ۱۰ ساعت
بین ۲۰ تا ۳۰ ساعت	کمتر از ۱۰ ساعت
بیشتر از ۳۰ ساعت	کمتر از ۱۰ ساعت
بیشتر از ۳۰ ساعت	بین ۲۰ تا ۳۰ ساعت

نگاره (۷) رابطه مشخص بین گروه‌های دفعات استفاده از کامپیوتر در اصطلاح رضایت شغلی.

مشاهده گسترده این ارتباطات یک الگو را پیشنهاد می‌کند به طوریکه دفعات بالای استفاده از کامپیوتر، رضایت شغلی بالاتری برای حسابداران به همراه دارد. سپس ارتباط بین سال‌های استفاده از کامپیوتر در کار و رضایت شغلی بررسی شده است. فرض‌های زیر امتحان شده است.

فرضیه ۶: یک رابطه مثبت بین سواد کامپیوتری و رضایت شغلی حسابداران وجود دارد. مقدار  $F_{62/0}$  است بنابراین فرض صفر رد نمی‌شود و نبود یک رابطه مشخص بین تعداد سال‌های استفاده از کامپیوتر در کار و رضایت شغلی نتیجه می‌شود.

معادله رگرسیون  $Y_1 = a_0 + a_1 X_1 + a_2 X_2$  برای جواب فرضیه در در زمینه رضایت شغلی امتحان شده است این معادله به صورت زیر تعریف شده است:

$$Y_1 = \text{رضایت شغلی}$$

$$a_1 = a_0 = \text{ضریب رگرسیون}$$

$$X_1 = \text{تعداد وظایف}$$

$$X_2 = \text{رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری}$$

از نتیجه رگرسیون قدم به قدم، مدل رگرسیون نهایی تنها شامل رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری به عنوان یک متغیر مستقل می‌باشد  $R^2 = 0.98$  نشان می‌دهد که ۹۸ درصد تغییر در رضایت شغلی تنها به وسیله تغییر در مدل رگرسیون که شامل رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری می‌شود می‌تواند توضیح داده شود: مقدار  $F$  برای این مدل ۰/۰۴۱ است بنابراین فرض صفر رد می‌شود و یک مدل معتبر نتیجه گیری می‌شود.

ضریب همبستگی بین رضایت شغلی و رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری ۰/۳۱۴ است این ضریب این مطلب را می‌رساند که برای هر واحد افزایش در میزان رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری ۰/۴۱ است برای یافتن پاسخ فرض‌های زیر شده است:

فرضیه ۸: یک رابطه مثبت بین رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری و رضایت شغلی حسابداران وجود دارد.

فرض صفر رد شده است بنابراین یک رابطه مثبت و مشخص بین رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری و رضایت شغلی حسابداران وجود دارد. برای تعیین رابطه بین رضایت شغلی با تعداد فرض زیر ارائه شده:

فرضیه ۷: هیچ ارتباطی میان تعداد وظایفی که با استفاده از سیستم اطلاعاتی حسابداری انجام می‌شود و رضایت شغلی حسابداران وجود ندارد.

این مدل تعدادی از وظایف را به عنوان متغیر مستقل مستثنی کرده است این مقدار ضریب همبستگی با رضایت شغلی ۰/۹۶۵ است پس فرض صفر رد نمی‌شود بنابراین یک رابطه مشخص بین تعداد وظایف و رضایت شغلی وجود ندارد.

### نتیجه گیری و پیشنهادات

حسابداران نقش مهمی در سازمان‌ها بازی می‌کنند. پیش از این تحقیقات نشان داد که عملکرد سازمان‌ها مربوط به رضایت کارکنان می‌باشد بنابراین اطمینان از رضایت شغلی حسابداران که عضو مهمی در سازمان‌ها هستند بسیار حائز اهمیت است.

در این عصر مبادله اطلاعات، حسابداران از مسئولیت تهیه گزارش‌های مالی سالانه راحت شده‌اند. سیستم‌های حسابداری کامپیوتری امکان تغییر وظایف معمولی و خسته کننده را برای آنان فراهم آورده است بنابراین آنها می‌توانند روی بسط مفید اطلاعات برای تصمیمات مدیران تمرکز کنند.

با این همه سیستم‌های حسابداری عاری از نقص نیست و مستعد آماده داشتن کمبودهای می‌باشد این تحقیق روی حسابداران ۴۳ شرکت و سازمان دولتی استان کرمانشاه با هدف شناسایی اینکه آیا رضایت حسابداران نسبت به سیستم حسابداری رضایت شغلی شان را افزایش خواهد داد یا نه، انجام شده است.

نتایج، پنج مورد از نظریه‌ها را تأیید و سه مورد از آنها را رد می‌کنند. این مطالعه وجود یک رابطه مثبت و مشخص را بین رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری و رضایت شغلی بیان می‌کند. به بیان دیگر هر چه میزان رضایتمندی یک حسابدار از سیستم اطلاعاتی کامپیوتری حسابداری بالاتر باشد احتمال اینکه این حسابدار از شغل خود راضی باشد بیشتر است. این زمینه یافته‌ها فرض‌های تحقیق را تأیید کرده و از مطالعات آتی و کاه<sup>۲۲</sup> (۱۹۹۷) عبدالله<sup>۲۳</sup> (۱۹۹۸) پشتیبانی می‌کند.

معنی و مفهوم این نتایج برای مدیران به منظور بهتر اداره کردن سازمانشان مفید است. در ابتدا برای اطمینان حاصل کردن از اینکه حسابداران از شغلشان راضی هستند مدیران باید به صورت جدی به سیستم اطلاعاتی جاری و پتانسیل‌های آن توجه کنند.

دقت، قدرت و توانایی آشکاری، اما استفاده آسان از سیستم به حسابداران امکان دسترسی، تولید، گزارشگری نمایش اطلاعات مالی را در زمان مناسب و به هنگام می‌دهد. وقتی حسابداران به نتایج و آنچه مورد انتظار است می‌رسند احساس امنیت بیشتری نسبت به شغل و پیشرفت شغلی (ارتقاء و درجه) خود پیدا می‌کنند و این رضایت شغلی را افزایش می‌دهد شرکت کردن



حسابداران در توسعه و انتخاب یک سیستم حسابداری ممکن است قابلیت پذیرش سیستم را افزایش دهد.

متغیر دیگری که قطعاً به رضایت شغلی وابسته است دفعات استفاده از کامپیوتر است که این نظر مطالعه را مبنی بر نبود یک رابطه مشخص نقض می‌کند یاربام<sup>۲۴</sup> در ۱۹۸۸ یافته متضادی را گزارش کرد در حالیکه آنی و کاه<sup>۲۵</sup> در ۱۹۹۷ دریافتند که هیچ رابطه مشخصی میان این دو وجود ندارد. یاربام<sup>۲۶</sup> در ۱۹۸۸ دریافت استفاده کنندگانی که وظایف معمولی دفتری را انجام می‌دهند تجربه خستگی (ملالت) از نبود روابط میان فردی را دارند. مطالعات آنی و کاه<sup>۲۷</sup> بر روی سطوح سازمانی بسیار وسیع‌تری از کارکنان انجام شد.

توضیح ممکنه برای این تفاوت مطالعات انجام شده بر روی حسابداران (یک شرایط سازمانی خاص) است که چه وظایفی کمتر معمولی‌اند و بیشتر به سمت استفاده از سیستم پردازش و خلاصه سازی اطلاعات برای تصمیمات غیر متمرکز می‌باشند. زفان<sup>۲۸</sup> در ۱۹۹۴ در این مورد یک توضیح بیان کرده بود او در مطالعاتش فهمید در جایی که استفاده از کامپیوتر مربوط به وظایف است تنوع زیاد وظایف، رضایت شغلی را افزایش می‌دهد.

مدیران ممکن است این امر را به عنوان تشویق و پیشبرد نتیجه تلقی کنند، همانگونه که این امر ممکن است توجیه خوبی برای محاسبه استفاده کنندگان باشد مثلاً مجهز کردن حسابداران با کامپیوترها و اجازه دادن به آنها برای انجام نیازهای اطلاعاتی خودشان.

علیرغم ارتباطش با رضایت شغلی آنها متوجه شدند که استفاده مکرر از کامپیوتر هیچ ارتباط مهمی با رضایت از سیستم اطلاعات حسابداری ندارد. این یافته با مطالعات بارودی و همکارش<sup>۲۹</sup> در ۱۹۸۳ متناقض است آنها گزارش کردند که در جاهایی که استفاده اجباری است وقتی که سیستم‌ها به صورت گسترده و وسیع‌تری مورد استفاده قرار می‌گیرند مفید به نظر می‌رسند.

هر قدر این سیستم به صورت مکرری استفاده شود رضایت استفاده کننده کسب اطلاعات استفاده می‌کنند وظیفه اصلی آنها از تفسیر نتایج مالی و ارائه آنها به گروه‌های علاقمند به صورت off-line...انجام می‌شود. بنابراین اگر تنها آنها اطلاعات لازم و مورد نیاز را در مدت زمانی کوتاه بدست آورند آنها از سیستم راضی خواهند بود و زمان کمتری صرف استفاده از کامپیوتر خواهند

کرد. یک روش ساده برای مدیران به منظور استفاده از این دست آورد این است که کامپیوترها و حسابداران برای استفاده آنها تشویق شوند. این طور استنباط شد که جنسیت ارتباط چندانی با رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری و رضایت ندارد. این یافته‌ها اعتقاد محققین را تثبیت کرد که با اطمینان بگویند که اختلافات واضح و آشکاری در رضایت از سیستم‌های حسابداری و رضایت شغلی بین حسابداران زن و مرد وجود ندارد. نتایج حاصله از مطالعات اسمیس و همکارش<sup>۳۰</sup> در ۱۹۶۳ که بر روی کارگران زن انجام شده توضیحات متعددی در مورد اجبار وجود دارد. اولاً شرایط و موقعیت شغلی و پاداش‌ها تفاوت اساسی بین حسابداران و کارگران به وجود می‌آورد. وارد و همکارش<sup>۳۱</sup> در ۱۹۸۶ قبلاً دریافته بودند که حسابداران زن در آمریکا از مشاغل خود خیلی راضی هستند دواماً این مطالعات چهل سال بعد صورت گرفت که در آن زمان سازمان‌هایی که در جهت حقوق زنان مبارزه می‌کردند مانند قارچ ظاهر شدند. (منظور تعداد زیادی از این سازمان‌های مدافع حقوق زنان است)

نتیجه این شد که دریافتند سواد کامپیوتری هیچ ارتباط مهمی با رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری ندارد و همچنین رضایت شغلی یک عقیده را تثبیت و اما دیگری را نفی می‌کند. آنی و همکارش<sup>۳۲</sup> در ۱۹۹۷ دریافتند که ارتباط مهمی بین سواد کامپیوتری و شغل وجود ندارد. یک حسابدار بدون دانش کامپیوتری هنوز هم می‌تواند به طور مؤثر کار خود را انجام دهد. او ممکن است برای اجرای کارهای اطلاعاتی خود، از پرسنل هر دو امر کامپیوتر و سطح پایین استفاده کند و بنابراین رضایت شغلی حسابداران تحت تأثیر قرار نخواهند گرفت. از طرف دیگر عدم ارتباط همه بین سواد کامپیوتر و رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری بسیار شگفت آمده است. کسپر و همکارش<sup>۳۳</sup> در ۱۹۸۵ گفته بودند که تجربه بیشتر استفاده‌کنندگان از کامپیوتر احتمال موفقیت را افزایش می‌دهد. همین‌طور این مطالعه از حسابدارانی که تجربه کامپیوتری بیشتر داشته‌اند توقع داشت که سیستم رضایت بیشتری داشته باشند.

یک توضیح احتمالی بر این تناقض این است که برنامه‌های کامپیوتری در این هزاره جدید آسانتر مورد استفاده قرار گرفته است در مقایسه با برنامه‌های موجود در دهه ۱۹۸۰ سیستم‌های حسابداری بر مبنای ویندوز نوشتاری در ذهن استفاده‌کنندگان نهایی پیشرفت حاصل می‌کند.

فرد یاب دانش حسابداری کافی اما تجربه محاسبات محدود قادر خواهد بود که بدون هیچ اشکالی از نرم افزارهای حسابداری استفاده کند.

این مطالعات سعی داشت که ارتباط بین تعدادی از وظایف که با استفاده از سیستم اطلاعاتی حسابداری انجام می‌شوند را بررسی نماید اما هیچ ارتباطی وجود نداشت. این مطالعه نسبت به اینکه، مقدار وظایفی که یک حسابدار انجام می‌دهد با استفاده از کامپیوتر ممکن است بر رضایت شغلی او تأثیر بگذارد، مشکوک است اما هر چه وظایف محاسباتی و نادیده گرفتن پیچیدگی وظایف بیشتر باشد این روش بیشتر انحرافی و بی ثباتی خواهد بود. در مطالعات آتی ممکن است پیچیدگی وظایف را به عنوان یک تعدیل کننده در رضایت از سیستم اطلاعاتی حسابداری و ارتباط با رضایت شغلی بررسی نماید.

با توجه به وظایفی که از سیستم استفاده می‌کند، همه پاسخ‌دهندگان به گزارشگری مالی به عنوان یکی از آن وظایف اشاره کرده‌اند. بنابراین واضح است که دلیل عمده استفاده و تلاش برای کسب سیستم حسابداری در شرکت‌ها، کمک به حسابداران در جهت گزارشگری مالی است تقریباً نیمی از پاسخ‌دهندگان از این سیستم برای گزارشات مربوط به بخش‌ها و دوائر استفاده می‌کنند. همانند گزارشگری مالی، این هم به عنوان یک هدف مهم که همان استفاده از سیستم حسابداری کامپیوتری است، در سازمان‌هایی دارای چندین دایره و بخش می‌باشد. درصدی مشابه نیز برای استفاده از سیستم حسابداری در بودجه‌بندی وجود دارد. حسابداران ممکن است در صورت استفاده از کاربرگ‌های معمولی برای طرح و تنظیم بودجه‌ها راحت‌تر باشند زیرا کاربرگ‌ها کاربردی‌تر ممکن هستند.

تنها یک سوم پاسخ‌دهندگان (۳۹/۵ درصد) از سیستم حسابداری برای ارزیابی عملکرد و مدیریت استفاده می‌کند. ارزیابی عملکرد مدیریت نیاز به انحراف بین عملکرد واقعی و شکل استاندارد دارد - طوریکه حسابداران ممکن است به راحتی با محاسبات سالانه به آن دست یابند. این حالت در مورد نگهداشت دارایی رایج است به طوریکه تنها یک چهارم پاسخ‌دهندگان از سیستم حسابداری برای اجرای این وظیفه استفاده می‌کنند.

همچنین برای تصمیمات در مورد ارزیابی مخارج سرمایه‌ای پروژه‌ها، سهم کمتر نمونه از سیستم حسابداری کامپیوتری برای این مقاصد استفاده می‌کنند. دلیل عمده ممکن است این باشد

که وظایف بیشتر درگیر و مرتبط با اطلاعاتی مربوط به آینده هستند تا اطلاعات تاریخی و واقعی. اطلاعات آتی از طریق نرم افزارهای حسابداری در دسترس نیست در حالیکه اطلاعات و داده‌های اولیه (ورودی) کلاً به صورت تاریخی و یا جاری هستند.

سایر پاسخ‌ها هزینه‌یابی و حقوق و دستمزد است این وظایف تنها توسط یک پاسخ دهنده پیشنهاد شده است اگر چه نرم افزارهای حسابداری وجود دارند که وظیفه آنها حقوق دستمزد است این نرم افزارهای مختص حقوق و دستمزد معمولاً بیشتر توسط ارگان‌ها و سازمان‌ها استفاده می‌شود زیرا آنها به گونه‌ای برنامه‌ریزی شده‌اند با سیستم حقوق و دستمزد و قوانین مربوط به کارگران و قوانین کار هماهنگ باشند.

### محدودیت‌های تحقیق

این تحقیق به مطالعات انجام شده بر روی حسابداری که در یک محیط زندگی می‌کنند بجای یک محیط تنظیم شده وابسته است.

بنابراین نتایج تحقیق به نمونه محدود شده، که آیا هیچ رابطه‌ای بین رضایت استفاده‌کنندگان و رضایت شغلی وجود دارد. اما نتیجه‌گیری بر اساس پیامدهای سطحی کافی نیست. اعم از اینکه رضایت استفاده‌کنندگان، رضایت شغلی حسابداران را تحت تأثیر قرار دهد و بر عکس. نتایج این مطالعات تنها به حسابداران سازمان‌های سودآور بر می‌گردد. کارکنان حسابداری سایر سطوح، ممکن است میزان رضایتمندی متفاوتی داشته باشند و آن هم به دلیل متفاوت بودن وظایف و مسئولیت‌هاست. همچنین حسابداران از اشکال مختلف شرکت‌ها ممکن است سطح رضایت متفاوتی داشته باشند به دلیل شرایط سازمانی مختلف.

نتایج این تحقیق تنها شامل یک تعریف محدود از رضایت شغلی نمی‌باشد. این تحقیق تعریف رضایت شغلی را به رضایت از شغلی که به طور مستقیم یا غیر مستقیم به استفاده از اطلاعات یک سیستم حسابداری مربوط است محدود می‌کنند بنابراین رضایت شغلی تعریف شده، رضایت از شغلی که درگیری استفاده از سیستم حسابداری کامپیوتر نیست نمی‌باشد. هر چند که بخش عمده کار حسابداران شامل استفاده از سیستم حسابداری است امروزه بیشترین اطلاعات مالی توسط سیستم اطلاعاتی حسابداری کامپیوتری پردازش می‌شود.

## پیوست

1. zeffance
2. choe
3. Geldeman
4. Job Satisfaction
- <sup>5</sup> Job Complexity
- <sup>6</sup> Working Spouses
7. Bailey, Pearson
8. Ives et al
9. Kim
10. Galleta , Lederrer
11. Doll , Torkzade
12. Gelderman
13. Igbaria, Nachman
14. Choe
15. kasper , Cervený
16. Gelderman
17. Yaverbaum
18. Cheney
19. Any, kah
20. Abdullah
21. Any, Kah
22. Any, Kah
23. Abdullah
24. Yauerbaum
25. Any, Kah
26. Yauerbaum
27. Any, Kah
28. Zeffan
29. Baroudi et al
30. smith et al
31. Ward et al
32. Any et al
33. Kasper et al

## منابع

۱. ترابی، اختر (۱۳۷۶). «رابطه رضایت شغلی با سطح نیازهای کارکنان اداره آموزش و پرورش استثنایی خراسان» پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده روانشناسی و علوم تربیتی دانشگاه فردوسی مشهد.
۲. شفیع آبادی، عبدالله (۱۳۷۸). «راهنمایی و مشاوره شغلی و حرفه‌ای و نظریه‌های انتخاب شغل» تهران، وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی.
۳. صادقی، منصوره (۱۳۷۵). «تجزیه و تحلیل شغل در شرکت سپاد خراسان» مشهد، سپاد.
۴. کاظمی حقیقی، ناصرالدین (۱۳۷۸). «روانشناسی برای کار و مدیریت» تهران، انتشارات سایه نما.
۵. مقیمی، محمد (۱۳۸۳). «سازمان و مدیریت رویکردی پژوهشی» چاپ سوم، تهران، انتشارات ترمه.
۶. هومن، حیدر علی (۱۳۸۱). «تهیه و استاندارد ساختن مقیاس رضایت شغلی» تهران: موسسه عالی آموزش و پژوهش سازمان مدیریت و برنامه ریزی.
7. Acorn S, Ratner PA, Crawford M (2008). "Decentralization as determinant of autonomy, job satisfaction, and organizational commitment among nurse manager". Nurse Res, Vol33, No3, pp.80-88. ..
8. Antall, Gloria, F.(2008). "Assessing Job Candidates for Fit". Merlin Press.
9. Beer, Duane, P (2004) "Psychology and work today an introduction to industrial an organizational psychology". Macmillan co.
10. Bennett, H. (2002) "Employee commitment: the key to absence management in local government? Leadership & Organization Development Journal", Vol.23, No. 8, pp.430-441.
11. Brunk, R (2005) "The nature of work". London: Macmillan.
12. Chinoy, E, (2008). "Automobile workers and the American Dream" New York: Beacon press.
13. David, T(۲۰۰۷) "A quantitative review of the relationship between person-organization fit and outcome". Journal of Industrial Teacher Education. Vol44, No2.

14. Durkin, M. and Bennett, H. (1999) "*Employee commitment in retail banking: identifying and exploring hidden dangers*", International Journal of Bank Marketing, Vol.17, No.2, pp.80-88.
15. Fricco, Paule (2006) "*E. industrial and organizational psychology*". John wiley & sons, Inc.
16. Hosaka, Takaashi & et al.(2008). "*Assessing Person-Organization Fit to Reduce Turnover (Presented to 24th Annual IMPAAC Conference on Personnel Assessment)*"
17. Mc Kenna, S.(2005). "*Organizational commitment in the small entrepreneurial business in Singapore*", Cross Cultural Management,, Vol.12,No.2, pp.16-37.
18. Geartner, S (1999). "*Structural determinants of job satisfaction and organizational commitment in turnover models*", Hum Resource Manage R; 9(4):479-493
19. Paul AK, Anantharaman RN. (2006). "*Influence of HRM practice on organizational commitment: A study among software professional in India*" Hum Resource Manage R Voll6, No4, pp.46-87.
20. Van couver, Tony (2003) "*Professions in the class system of present day societies*". Currnt sociology.