

شناسایی مهم‌ترین شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی در ایران: گامی در جهت بهبود سیستم گزارشگری و ارتقای سطح پاسخگویی دولت

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۳/۶
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۴/۲۲

مهدی غفاری^۱

حمیدرضا جعفری^۲

عادل آذر^۳

بهاره بنی‌طالبی دهکردی^۴

چکیده:

هدف از انجام پژوهش حاضر تبیین مفهوم حقوق بین‌نسلی و شناسایی شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی با در نظر گرفتن الزامات قانونی کشور، منابع درآمدی، موقعیت جغرافیایی، وضعیت اقلیمی و ... کشور ایران می‌باشد چرا که گزارشگری حقوق بین‌نسلی، اهرمی جهت پاسخ‌خواهی در زمینه میزان مخارج جاری و سرمایه‌ای دولت و همچنین منبع تأمین آن است. این پژوهش در حوزه پژوهش‌های توسعه‌ای اکتشافی بوده و از نظر استراتژی و روش پژوهش پیمایشی می‌باشد. در مرحله اول با کمک بررسی تطبیقی و مطالعه الزامات قانونی و شیوه گزارشگری رسمی سایر کشورها و سایر منابع معتبر، شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی جهت کسب اجماع عمومی صاحب‌نظران و مدیران ارشد دولتی و حساب‌رسان خبره دستگاه‌های نظارتی تعیین و پیشنهاد شده است. در مرحله دوم، شاخص‌های پیشنهادی در اختیار نمونه آماری متشکل از افراد حرفه‌ای و خبرگان که در زمینه گزارشگری و افشاء اطلاعات دارای تجربه بوده و بر الزامات قانونی مسلط می‌باشند، قرار گرفت تا نسبت به تعیین نهایی شاخص‌های گزارشگری و رتبه‌بندی هر شاخص اظهارنظر گردد. بر اساس یافته‌های پژوهش مهمترین شاخص‌های گزارشگری در بعد تأمین مالی دولت مربوط به درآمد فروش نفت و گاز، بهره‌برداری از کلیه منابع طبیعی، تولید و بهره‌برداری منابع نفت و گاز و صندوق توسعه ملی می‌باشد. همچنین در بعد مخارج دولت شاخص‌های مخارج سرمایه‌ای دولت، هزینه‌های حفاظت از محیط زیست، سرمایه‌گذاری در پروژه‌های بلندمدت و هزینه‌های تحصیل و آموزش دارای بالاترین رتبه هستند.

واژه‌های کلیدی: حقوق بین‌نسلی، گزارشگری حقوق بین‌نسلی، تأمین مالی دولت، مخارج دولت، حسابرسی رعایت

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران.
۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران. (نویسنده مسئول) ایمیل: h.jafari@iaushk.ac.ir

۳. استاد، گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.
۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد شهرکرد، دانشگاه آزاد اسلامی، شهرکرد، ایران.

۱. مقدمه

برابر با اسناد یونسکو حقوق بین‌نسلی چنین تعریف شده است که "هر نسل باید منابع آب و هوا و خاک را خالص و بدون آلودگی، همانند زمانی که این منابع بر روی کره زمین بوده اند حفظ کرده و برای نسل بعد باقی گذارد". این تعریف همان چیزی است که توسعه پایدار بر آن تاکید می‌ورزد. توسعه پایدار، توسعه‌ای است که ضمن رفع نیازهای نسل حاضر، چگونگی برطرف کردن نیازهای نسل آینده را نیز مورد توجه قرار دهد (به نقل از پرمن^۱، ۱۳۸۲). در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخشی عمومی نیز حقوق بین‌نسلی بر این موضوع تأکید دارد که دولت‌ها باید بهای خدماتی را که در دوره جاری ارائه می‌دهند در همان دوره تأمین نمایند و این مخارج نباید به مالیات دهندگان نسل‌های آینده (یا حتی مالیات دهندگان در سال‌های آینده) تحمیل شود (تاندرو^۲ و همکاران، ۲۰۲۱؛ گزارش حقوق بین‌نسلی استرالیا، ۲۰۲۱، گزارش حسابرسی حقوق بین‌نسلی انگلیس، ۲۰۲۰، گزارش حقوق بین‌نسلی نیوزلند، ۲۰۲۱). اسمیت و دوکسی^۳ (۲۰۱۰) عنوان می‌دارند که در قوانین و مقررات مالی و استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی اغلب کشورها، به دولت‌ها توصیه شده است که بودجه متعادل تنظیم نمایند و منابع مالی مورد نیاز برای تملک دارایی‌های سرمایه‌ای از طریق خرید یا احداث به اشکال مختلف تأمین شود. بدین صورت که بخش در خور ملاحظه‌ای از این منابع از محل درآمدهای عمومی، بخشی دیگر از طریق استقراض و در برخی کشورها از محل وجوه حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای یعنی نفت و مشتقات آن و سایر منابع طبیعی و زیرزمینی، تأمین می‌شود (عبدی و همکاران، ۱۳۹۹). در برخی کشورهای توسعه یافته از جمله استرالیا، نیوزلند، انگلیس و ... به صورت دوره‌ای، گزارش‌هایی تحت عنوان گزارش حقوق بین‌نسلی منتشر و عملکرد دولت در خصوص رعایت حقوق بین‌نسلی ارزیابی می‌شود. در این کشورها شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی با توجه به شرایط اقلیمی و منابع درآمدی و مصارف دولت و ... تعیین شده و گزارش مزبور معمولاً توسط خزانه‌داری و نهادهای مربوط به مجلس تنظیم و تقدیم مجلس می‌شود. سپس در سایت خزانه‌داری آن کشور بارگذاری شده و در دسترس عموم قرار می‌گیرد.

علیرغم تدوین و انتشار گزارش‌های حقوق بین‌نسلی در کشورهای مختلفی از جمله استرالیا، نیوزلند، انگلیس و ...، این نوع از گزارشگری در کشور ایران که یکی از نفت خیز مناطق دنیا بوده و دارای منابع طبیعی بسیار است و از ترکیب جمعیتی ویژه‌ای برخوردار می‌باشد (تنوع و اندازه طبقات سنی (کودکان، جوانان کنونی، جوانان کاری، پیر کاری و بازنشسته‌ها) بر مخارج دولت و میزان پرداخت‌های انتقالی دولت مؤثر است) بلااقدام باقی مانده است. این در حالی است که با وجود الزامات قانونی و اسناد بالادستی از جمله سند چشم‌انداز ۲۰ ساله ۱۴۰۴ هجری شمسی، مواد ۱۶ و ۱۷ و ۶۴ قانون دائمی احکام توسعه کشور و ماده ۱۲۱، ۳ و ۸۰ و ۶۳ قانون برنامه ششم توسعه و ... و سایر الزامات قانونی جهت رعایت و پاسخگویی نسبت به حقوق بین‌نسلی،

1. Perman
2. Tjondro
3. Smith and Doxey

گزارشگری آن امری اجتناب‌ناپذیر است.

نظر به فقدان شاخصی الزام‌آور جهت پاسخگویی برای رعایت حقوق بین‌نسلی از سوی دستگاه‌های اجرایی، هدف از انجام پژوهش حاضر، مطالعه در زمینه حقوق بین‌نسلی و تدوین شاخص‌های رعایت حقوق بین‌نسلی به منظور گزارشگری آن است. با توجه به اینکه در حال حاضر گزارشگری حقوق بین‌نسلی در ایران انجام نمی‌گیرد، در این پژوهش ابتدا شاخص‌های مزبور در کشورهای پیشرو در این زمینه بررسی و سپس با تأکید بر الزامات قانونی و اسناد بالادستی و با توجه به ویژگی‌های اقلیمی و موقعیت خاص جغرافیایی، فرهنگی، اقتصادی و ... کشور ایران، شاخص‌های رعایت حقوق بین‌نسلی پیشنهاد، تدوین و رتبه‌بندی می‌شود. در ادامه چارچوب پژوهش در خصوص مفاهیم، ابعاد، مزایا و ... حقوق بین‌نسلی در ایران مطرح می‌گردد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱. تبیین مفهوم عدالت بین‌نسلی و حقوق بین‌نسلی

مباحث عدالت میان نسل‌ها و به خصوص نسل‌های آتی، سابقه اندکی در ادبیات عدالت دارد (ژانگ^۱، ۲۰۱۸). به طوریکه پارتریج^۲ (۱۹۸۰) عنوان می‌کند، حتی در اوج مباحث عدالت در دهه ۷۰ و ۸۰ تنها یک رساله دکترای در ایالات متحده مشاهده شده است که دغدغه آیندگان جزو مسایل آن باشد. اما امروزه این مبحث نه تنها در مباحث دانشگاهی بلکه در میان سیاستمداران، نهادهای مردمی و جوانان نیز مطرح می‌شود و به عنوان شاخصی مهم و کلیدی در پذیرش یا عدم پذیرش سیاست‌های گوناگون مورد استفاده است (کلین و هاووف^۳، ۲۰۱۷؛ کاخکی، ۱۳۹۴). یکی از دغدغه‌های جدی در زمینه عدالت بین‌نسلی، مصرف منابع تجدیدناپذیر مانند نفت خام، گازهای طبیعی و ... است (ژانگ، ۲۰۱۸). برنامه‌ریزی برای تبدیل عواید حاصل از فروش سرمایه‌های زیرزمینی نفت و گاز به انواع سرمایه‌های روی زمینی، از بزرگراه و جاده گرفته تا توسعه زیرساخت‌ها و مانند آن، علاوه بر تأثیر مناسب بر شتاب گرفتن روند توسعه اقتصادی کشور، گام بزرگی در راستای عدالت بین‌نسلی تلقی می‌شود (رویایی و دهکردی، ۲۰۱۳). به عبارت دیگر، همانطور که در برهه زمانی مشخص، وجود عدالت در بین ساکنان مکان‌ها و مناطق مختلف کشور از اهمیت برخوردار است، می‌توان در یک لایه عمیق‌تر، به مفهوم عدالت در طول زمان نیز توجه نمود (باسو^۴، ۲۰۲۰؛ باباجانی و پیفه، ۱۳۹۴).

حقوق بین‌نسلی که یکی از مباحث مشترک بین اقتصاد و حسابداری است و ریشه در سنن مذهبی، فرهنگی و حقوق عرفی دارد (باباجانی و پیفه، ۱۳۹۴)، برای اولین بار در سال ۱۹۷۴ توسط جیمز توبین^۵ مطرح شد که آن را به عنوان حفظ منافع آیندگان در مقابل دعوی نسل

1. Zhang
2. Partridge
3. Kleine & Hauff
4. Basu
5. James Tobin

حاضر تعریف نموده است (کارگروه حقوق همبستگی کمیسیون حقوق بشر اسلامی ایران؛ ۱۳۸۸). کمیسیون ملل متحد در محیط زیست و توسعه در "گزارش آینده مشترک ما" بر توسعه پایدار که پاسخگوی نیازهای نسل حاضر بدون به خطر انداختن ظرفیتها و نیازهای نسل آتی باشد، تأکید نموده است. کرباسی یزدی (۱۳۸۵) رعایت حقوق بین نسلی را از جنبه بودجه و با اشاره به توازن درآمدها، هزینهها و بدهیهای دولت بررسی می کند. وی اذعان می دارد که اگر هزینهها و بدهیهای دولت بیش از درآمدهای آن دولت باشد، با نامتوازی در بودجه مواجه می شود. لذا برای جبران این عدم توازن، نسلهای آینده محکوم به پرداخت مالیات بیشتر می شوند (تاندرو و همکاران، ۲۰۲۱). بنابراین حقوق بین نسلی تنها بر چگونگی مصرف عواید تمرکز ندارد، بلکه بر چگونگی تأمین مالی و تأمین منابع جهت هزینههای جاری و سرمایه‌ای نسلی فعلی نیز تمرکز دارد (بخردی نسب و ژولانژاد، ۱۳۹۷؛ باباجانی و پیغه، ۱۳۹۴). لذا در بودجه سالانه به عنوان سند مالی عملیات دولت، توجه به موضوع حقوق بین نسلی نقش مهمی در دستیابی به برنامه‌های بلند مدت دولت در توسعه کشورها دارد (حاجیها و گلی، ۱۳۹۴؛ حاجیها و سالاروند، ۱۳۹۳؛ فروغی و همکاران، ۱۳۹۲؛ اسمیت و دوکسی، ۲۰۱۰). اینها نگرش‌های اخلاقی هستند که ما را درگیر رعایت عدالت و ماهیت تعهدات اخلاقی نسبت به نسل‌های آینده می نمایند و لازم می دانیم که در برابر نسل آینده پاسخگو باشیم (جمشیدی نوید و همکاران، ۱۳۹۷؛ تامپسون، ۲۰۰۳).

۲-۲. ضرورت گزارشگری حقوق بین نسلی

منشاء حقوق بین نسلی از دیدگاه حسابداری ریشه در بیانیه مفهومی شماره ۱ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ایالات متحده (GASB) با عنوان اهداف گزارشگری مالی دارد. در بیانیه مفهومی یاد شده این هیأت، حقوق بین نسلی با مسؤلیت پاسخگویی عمومی پیوند می خورد (آت مور، ۲۰۰۹). یکی از قدرتمندترین ابزارهای پاسخگویی، گزارشگری است و بررسی جنبه‌های مختلف گزارشگری حقوق بین نسلی در امر پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی، ضروری به نظر می رسد:

اولین دلیل اهمیت و ضرورت انجام پژوهش حاضر، وجود الزامات قانونی در زمینه گزارشگری حقوق بین نسلی است. همان گونه که پیش تر مطرح شد، علاوه بر اسناد بالادستی سال‌های قبل و پس از انقلاب اسلامی، از جمله بند ۸ سند چشم انداز ۲۰ ساله ۱۴۰۴ هجری شمسی، در بند ۱۴ ماده ۱۶ و مواد ۱۷ و ۱۶ قانون دائمی احکام توسعه کشور بر رعایت حقوق بین نسلی تأکید شده است. همچنین قانون گذار در ماده ۱۲۱ قانون برنامه ششم توسعه، دستگاه‌های اجرایی را به ارائه گزارش عملکردی ملزم ساخته است. قانون گذار در مواد ۳، ۶۴ و ۸۰ قانون برنامه ششم توسعه دولت را به مکلف به انجام تکالیفی نموده است که با رعایت حقوق نسل‌ها آینده و تبعات ناشی از بی توجهی به آن، ارتباط دارد. لذا قدر متیقن در شرایطی که الزامات قانونی جهت رعایت

1. Thompson

2. Attmore

و پاسخگویی نسبت به حقوق بین‌نسلی وجود دارد، گزارشگری آن امری اجتناب‌ناپذیر تلقی می‌شود.

دومین مساله با اهمیت در گزارشگری حقوق بین‌نسلی، بررسی و پیگیری موارد نقض حقوق بین‌نسلی در کشور است که تنها با گزارشگری و پاسخ‌خواهی از دستگاه‌های اجرایی امکان‌پذیر است. برای مثال:

- برداشت‌های بی‌رویه از صندوق توسعه ملی جهت مصارف و هزینه‌های جاری
- روش‌های تأمین مالی دولت از طریق انتشار گسترده اوراق مالی اسلامی و انتشار اوراق مشارکت ریالی - ارزی که هزینه‌های نسل فعلی را به نسل آینده تحمیل می‌کند و آنان را وادار به پرداخت مالیات بیشتر می‌نماید
- آسیب‌های وارده به محیط زیست و منابع طبیعی از جمله جنگل‌خواری، تشدید پدیده ریزگردها، زمین‌خواری و ...
- لزوم گزارشگری حقوق بین‌نسلی در ایران با توجه به منابع عظیم نفتی، طبیعی و ترکیب جمعیتی

انگیزه اصلی پژوهش حاضر با توجه به دلایل فوق‌الذکر، تعیین شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی و براداشتن گام توسعه‌ای در جهت ارتقای سطح پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی و رعایت حقوق بین‌نسلی بوده که دلالت بر اهمیت انجام پژوهش حاضر دارد.

۳-۲. گزارشگری حقوق بین‌نسلی در سایر کشورها

در برخی از کشورهای توسعه یافته از جمله استرالیا، انگلیس، نیوزلند، نروژ، سنگاپور و ... به صورت دوره‌ای گزارش‌هایی تحت عنوان گزارشگری حقوق بین‌نسلی و یا حسابرسی نسلی تهیه می‌شود. استرالیا و نیوزلند از جمله پیشروترین کشورها در زمینه گزارشگری حقوق بین‌نسلی هستند. چرا که موقعیت این کشورها جزیره‌ای بوده و در خط مقدم تغییرات اقلیمی قرار دارند. این گزارش معمولاً توسط خزانه‌داری و نهادهای مربوط به مجلس تنظیم و به مجلس تقدیم شده، در سایت خزانه داری آن کشور بارگذاری می‌شود و در دسترس عموم قرار می‌گیرد. در ادامه به بررسی اجمالی گزارش حقوق بین‌نسلی در چند کشور پرداخته شده است:

استرالیا

در سایت خزانه داری کشور استرالیا، هر پنج سال یکبار گزارشی تحت عنوان گزارش حقوق بین‌نسلی به امضای خزانه دار منافع مشترک استرالیا منتشر می‌شود. در این گزارش ضمن بررسی عملکرد گذشته دولت، چشم‌انداز ۴۰ سال آینده این کشور به تصویر کشیده می‌شود. به گونه‌ای که پایداری بلندمدت سیاست‌های فعلی دولت و چگونگی تأثیر تغییرات در اندازه جمعیت و مشخصات سنی استرالیا بر رشد اقتصادی، نیروی کار و منابع مالی ۴۰ سال آینده در این گزارش ارزیابی می‌شود. تا کنون پنج گزارش حقوق بین‌نسلی در سال‌های ۲۰۰۲، ۲۰۰۷

و ۲۰۱۰ و ۲۰۱۵ و ۲۰۲۱ تهیه و منتشر شده است. شاخص‌های حقوق بین‌نسلی که در این گزارش بررسی شده اند شامل تجزیه و تحلیل عوامل محرک اصلی رشد اقتصادی - جمعیت، مشارکت و بهره‌وری است و بررسی می‌کند که تغییرات پیش‌بینی شده در این زمینه‌ها برای استانداردهای زندگی و سیاست عمومی به چه معناست. این گزارش شامل بخش‌های مختلفی از جمله جمعیت و تغییرات جمعیتی، مطالعه مشارکت، بهره‌وری، پیش‌بینی‌های اقتصادی، موقعیت بودجه، هزینه‌های دولتی و جامعه، بدهی‌های بلند و کوتاه مدت، درآمد و تامین منابع مالی، هزینه سلامت، خدمات اجتماعی، آموزش، فرصت‌های آینده و ... است (گزارش حقوق بین‌نسلی استرالیا، سال ۲۰۲۱).

نیوزلند

سایت خزانه داری کشور نیوزلند نیز گزارش‌هایی تحت عنوان گزارش حقوق بین‌نسلی (IGR) منتشر می‌نماید. خزانه‌داری نیوزلند در این گزارش سعی دارد، تغییرات ۴۰ سال آینده این ایالت را در زمینه‌های جمعیت، اقتصاد و وضعیت دولت بر اساس روندهای جهانی و محلی و سیاست‌های فعلی پیش‌بینی کند. این گزارش چالش‌های کلیدی بلندمدت مرتبط با افزایش سن جمعیت، افزایش شکاف مالی بین درآمد حاصل از دولت و افزایش فشارهای هزینه‌ای و تحول سریع در اقتصاد را بررسی می‌کند. آنان معتقدند که رونق و پیشرفت نیوزلند در ۴۰ سال آینده به سه عامل اندازه و ساختار جمعیت، میزان مشارکت نیروی کار و سطح بهره‌وری بستگی دارد (گزارش حقوق بین‌نسلی ۲۰۲۲-۲۰۲۱)

انگلیس

در کشور انگلیس، ارزیابی عملکرد و پاسخگویی دولت در زمینه رعایت حقوق بین‌نسلی توسط دستگاه نظارتی تهیه و طی گزارشی تحت عنوان "حسابرسی حقوق بین‌نسلی" توسط وزیر مالی خزانه‌داری به مجلس ارائه می‌شود. گزارش حقوق بین‌نسلی در انگلیس در ۷ فصل تهیه می‌شود (گزارش حقوق بین‌نسلی انگلیس، ۲۰۲۰):

۱) انصاف و تأمین بین‌نسلی و بررسی چشم‌انداز آینده؛ ۲) بررسی بهبود فرآیندهای دولتی و داده‌های عدالت بین‌نسلی؛ ۳) چالش مسکن و افزایش هزینه‌های مسکن؛ ۴) آموزش و تحصیلات؛ ۵) اشتغال و نیروی کار؛ ۶) سیاست‌های مقابله با بی‌عدالتی نسلی؛ ۷) مالیات.

سنگاپور

گزارش حقوق بین‌نسلی با تأکید بر استقراض و بدهی‌های عمومی دولت، توسط مؤسسه مطالعات سیاسی سنگاپور انجام می‌شود. دولت سنگاپور در سال ۲۰۱۹ اعلام کرده که در حال ارزیابی استفاده از تأمین مالی بدهی برای پروژه‌های زیربنایی بزرگ است که دولت مستقیماً اجرای آن را بر عهده خواهد گرفت. گزارش حقوق بین‌نسلی در سنگاپور عمدتاً بر استقراض دولت

و آثار آن بر نسل آینده تمرکز دارد. بدنه اصلی این گزارش شامل ۴ بخش است: بخش اول در خصوص بدهی‌های عمومی و امور مالی کشور سنگاپور، بخش دوم در خصوص بدهی‌های عمومی و حقوق بین‌نسلی، بخش سوم در مورد اقتصاد کشور، بدهی عمومی و رفاه بین‌نسلی و بخش چهارم به مدیریت تأمین مالی و بدهی‌های دولت می‌پردازد (گزارش حقوق بین‌نسلی کشور سنگاپور، ۲۰۲۱)

۲-۴. تعیین شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی

گزارشگری حقوق بین‌نسلی نیز مانند گزارشگری در زمینه‌های دیگر، مستلزم تعریف ابعاد و شاخص‌های گزارشگری به منظور ارزیابی بهتر عملکرد، ارتقای سطح پاسخگویی و ترسیم چشم‌انداز برای انتخاب تصمیمات بهینه است. با در نظر گرفتن اهمیت سیاست‌های مالی دولت، پرداخت‌های دولت، تأثیر مالیات‌های پرداختی مردم بر گروه‌های سنی مختلف (جامسک^۱ و همکاران، ۲۰۰۹)، بار بدهی‌های مالی دولت و تأثیر آن بر نسل‌های آتی (هالتر، ۲۰۱۱)، در این پژوهش شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی از جنبه‌های مالی و در دو بعد تأمین مالی دولت و مخارج دولت بررسی می‌گردد.

۲-۴-۱. بعد تأمین مالی دولت

گزارشگری شیوه‌های تأمین مالی دولت در طول زمان و تحلیل آن، آثار مثبت و منفی هر یک از روش‌های تأمین مالی را معلوم می‌سازد. کمیته مشترک حساب‌های عمومی^۲ (JCPA) اظهار می‌دارد که رعایت حقوق بین‌نسلی، عنصر اصلی یک سیاست مالی مناسب برای جلوگیری از تحمیل هزینه‌های بی‌رویه نسل فعلی بر نسل آتی است (JCPA, ۱۹۹۵). یکی از روش‌هایی که نامتعادلی نسبی میان نسل‌ها را برطرف و موجب تعادل بین پرداخت‌ها می‌شود، استفاده از نوع تأمین مالی دولت در بخش عمومی است (احمدی و همکاران، ۱۴۰۰). استفاده از روش‌های تأمین مالی که منجر به پرداخت مالیات مضاعف نسل فعلی برای خدمات رسانی به نسل آینده می‌شود یا روش‌هایی که منجر به تضييع حقوق نسل آینده می‌گردد، از سوی جامعه مورد واکنش قرار می‌گیرد (پورخانی و جهان‌شاد، ۱۴۰۰). به عبارت دیگر، این که دولت چگونه باید مخارج خود را در طول زمان تأمین مالی کند، تا فشار بر دوره‌ها و پرداخت‌های آینده نباشد و تعادل بین پرداخت‌ها رعایت شود، از اهمیت خاصی برخوردار است. لذا دولت‌ها نباید فقط به فکر توازن بودجه در کوتاه مدت باشند بلکه باید آینده‌نگری نیز داشته باشند (اورباخ، ۱۹۹۴). بر این مبنا به نظر می‌رسد رویکرد حقوق بین‌نسلی، فاکتوری مهم برای برنامه‌ریزی مالی دراز مدت و تحلیل سیاست‌های مالی در کشور باشد. چرا که بخش عمده‌ای از روش‌های تأمین مالی دولت و سیاست‌های مالی از طریق واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (مانند نفت و گاز) به عنوان منابع طبیعی و سرمایه ملی انجام می‌شود که این منابع متعلق به همه نسل‌هاست. همچنین وام‌های خارجی به عنوان

1. Jamesk

2. Joint Committee of Public Accounts

3. Auerbach

یکی از شیوه‌های تأمین مالی دولت، بیشترین کاربرد را در جبران تعهدات و هزینه‌های دولت دارد (باسو، ۲۰۲۰؛ بیوندی^۱، ۲۰۱۶). روش‌های شناخته شده و متعارف تأمین مالی دولت‌ها در جهان با توجه به ساختارهای اقتصادی آن‌ها متفاوت است اما به طور کلی روش‌های تأمین مالی شامل بودجه عمومی دولت، بانک‌ها و استقراض داخلی و خارجی، بورس و سرمایه‌گذاری خارجی است (توحیدی نیا، ۱۳۹۴). این سازوکارها در بخش عمومی دولت ایران عبارت است از درآمد حاصل از مالکیت دولت، درآمد حاصل از خدمات و فروش کالا، درآمد حاصل از جرایم و خسارت، درآمدهای مالیاتی، واگذاری دارایی‌های مالی و سرمایه‌ای، استقراض‌های داخلی و خارجی و فروش ارز که در رعایت حقوق بین‌نسلی نقش دارد.

از آنجا که شیوه‌های تأمین مالی دولت بر تعادل نسلی مؤثر است، گزارشگری آن در اتخاذ شیوه‌های مناسب در رعایت حقوق بین‌نسلی و دستیابی به بودجه متعادل ضروری است (کلین و هاووف، ۲۰۱۷؛ مک کارتی^۲ و همکاران، ۲۰۱۱). با توجه به منابع درآمدی دولت و الزامات قانونی، گزارش‌های رسمی حقوق بین‌نسلی در سایر کشورها و پژوهش‌های داخلی و خارجی و ... شاخص‌های زیر جهت تأیید و رتبه بندی به شرح جدول ذیل پیشنهاد شده است:

جدول ۱. شاخص‌های پیشنهادی حقوق بین نسلی در بعد تأمین مالی دولت

شاخص گزارشگری	منبع	نشانگر شاخص
صندوق توسعه ملی	ماده ۱۶ قانون احکام دائمی برنامه توسعه کشور	q1
تولید و بهره بردای از نفت و گاز	اورباخ (۱۹۹۹)، کردارلی و همکاران (۲۰۰۰)، تاکایاما و کیتامورا (۱۹۹۹)، باباجانی و پیفه (۱۳۹۴)، ماده ۱۶ قانون احکام دائمی کشور	q2
درآمد فروش نفت و گاز	اورباخ (۱۹۹۹)، کردارلی و همکاران (۲۰۰۰)، تاکایاما و کیتامورا (۱۹۹۹)، باباجانی و پیفه (۱۳۹۴)، ماده ۱۶ قانون احکام دائمی کشور	q3
بهره برداری از منابع طبیعی	اورباخ (۱۹۹۹)، کردارلی و همکاران (۲۰۰۰)، تاکایاما و کیتامورا (۱۹۹۹)، باباجانی و پیفه (۱۳۹۴)، توحیدی نیا (۱۹۹۴)، ماده ۱۶ قانون احکام دائمی کشور	q4
فروش آب	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)	q5
فروش خاک	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)	q6
فروش جنگل	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)	q7
فروش انرژی	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)	q8
درآمد عوارض آلاینده‌گی	بخردی نسب و ژلانژاد (۱۳۹۷)، گزارش حقوق بین نسلی کشور نیوزلند (۲۰۲۱)	q9

1. Biondi
2. McCarthy

نشانهگر شاخص	منبع	شاخص گزارشگری
q10	جمشیدی نوید (۱۳۹۲)، کوراک (۱۹۹۸)	انتشار اوراق مشارکت
q11	کوراک (۱۹۹۸)، کرباسی یزدی (۱۳۸۵)	استقراض از بانک مرکزی
q12	کوراک (۱۹۹۸)، کرباسی یزدی (۱۳۸۵)	استقراض از بخش خصوصی
q13	توحیدی نیا (۱۹۹۴)، کوراک (۱۹۹۸)، بیوندی (۲۰۱۶)	استقراض خارجی
q14	کرباسی یزدی (۱۳۸۵)	استقراض از صندوق توسعه ملی
q15	ریان (۲۰۰۱)؛ کولکن (۲۰۱۰)، حاجیها و گلی (۱۳۹۴)، گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)، گزارش حقوق بین نسلی کشور نیوزلند (۲۰۲۱)	درآمد مالیات های مستقیم
q16	ریان (۲۰۰۱)؛ کولکن (۲۰۱۰)، حاجیها و گلی (۱۳۹۴)، گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)، گزارش حقوق بین نسلی کشور نیوزلند (۲۰۲۱)	درآمد مالیات بر ارزش افزوده
q17	بند ۵ تبصره ۱۰ بخش ۳ برنامه پنج ساله ششم توسعه	فروش اسناد خزانه
q18	کرباسی یزد (۱۳۸۵)	فروش ارز
q19	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۱۵)، گزارش بودجه نروژ (۲۰۱۶ و ۲۰۲۰)	درآمدهای متفرقه
q20	کرباسی یزدی (۱۳۸۵)	درآمد حاصل از جرایم و عوارض

۲-۴-۲. بعد مصارف دولت

سیاست های اتخاذی دولت در مصرف منابع می تواند موجب ایجاد تعادل و یا عدم تعادل بین نسل ها شود (حاجیها و گلی، ۱۳۹۴). بدون تردید، ثروت زیرزمینی نفت و گاز، علاوه بر نسل فعلی به نسل های آتی نیز تعلق دارد. بنابراین اگر فرض کنیم که نسل فعلی تمام ذخیره نفتی کشور را به فروش برساند و تمام عواید حاصل هم صرف هزینه های جاری شود، چنین فرآیندی معادل تزییع حقوق نسل بعدی توسط نسل فعلی خواهد بود. از طرفی برنامه ریزی در راستای تبدیل ثروت زیرزمینی حاصل از فروش نفت به انواع سرمایه گذاری های دیگر و ثروت های روی زمینی، به منزله تحقق هر چه بیشتر عدالت بین نسلی قلمداد می شود (اسمیت و دوکسی، ۲۰۱۰؛ باباجانی و پیغه، ۱۳۹۴).

بنابراین لازم است که عواید حاصل از منابع طبیعی صرف مخارج سرمایه ای، دارایی های ثابت و زیر بنایی شود تا نسل های بعد نیز از آن منتفع گردند. البته از دیدگاه اقتصادی مخارج مربوط به آموزش، بهداشت و درمان نیز جزو مخارج سرمایه ای محسوب می شوند. چرا که تربیت نسلی سالم و آموزش دیده و متخصص، بار هزینه های نسل آینده را کاهش داده و پتانسیل توسعه و

پیشرفت نسل آینده را بالا می‌برد (باسو، ۲۰۲۰؛ کلین و هاووف، ۲۰۱۷؛ اورباخ، ۱۹۹۹؛ ریان، ۲۰۰۱؛ باباجانی و همکاران، ۱۳۹۴؛ بخردی نسب و ژولانزاد، ۱۳۹۷).

لذا دولت نباید بهای خدماتی را که شهروندان در دوره جاری دریافت می‌کنند را از محل حقوق بین‌نسلی بپردازد بلکه شهروندان باید بهای خدمات دریافتی در دوره جاری را بپردازند و این هزینه‌ها نباید به مالیات دهندگان نسل‌های آینده (یا حتی به مالیات دهندگان در سال‌های آینده) منتقل شود (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۴).

در بخش تامین مالی دولت نیز با توجه به ساختار جمعیتی، هزینه‌های تعریف شده در قانون بودجه، الزامات قانونی از جمله قانون احکام دائمی کشور و گزارشگری حقوق بین‌نسلی در سایر کشورها و ... شاخص‌های زیر جهت گزارشگری حقوق بین‌نسلی پیشنهاد شده است:

جدول ۲. شاخص‌های پیشنهادی حقوق بین‌نسلی از بعد مصارف دولت

شاخص‌های گزارشگری	منبع	نشانگر شاخص
مخارج بهداشت و دارو	گزارش حقوق بین‌نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)، گزارش حقوق بین‌نسلی کشور انگلیس (۲۰۲۰)، گزارش حقوق بین‌نسلی کشور نیوزلند (۲۰۲۱)	q21
مخارج درمان	گزارش حقوق بین‌نسلی کشور استرالیا (۲۰۱۵ و ۲۰۲۱)	q22
هزینه‌های تحصیلی و آموزش	حاجیها و گلی (۱۳۹۴)، اورباخ (۱۹۹۹)، لورنس کاتلیکوف و رافل هاسچن (۱۹۹۹)، باباجانی و پیغه (۱۳۹۴)، گزارش حقوق بین‌نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)، گزارش حقوق بین‌نسلی کشور نیوزلند (۲۰۲۱)، گزارش حقوق بین‌نسلی کشور انگلیس (۲۰۲۰)	q23
هزینه تحقیق و توسعه	لورنس کاتلیکوف و رافل هاسچن (۱۹۹۹)	q24
هزینه‌های رفاهی	حاجیها و گلی (۱۳۹۴)، محمدیان و مهتری (۱۳۹۳)	q25
هزینه‌های بیمه	گزارش حقوق بین‌نسلی کشور استرالیا (۲۰۱۵ و ۲۰۲۱)	q26
هزینه‌های دفاعی	بند ث ماده ۲ برنامه پنج ساله ششم توسعه، گزارش حقوق بین‌نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)	q27
هزینه حفاظت از محیط زیست	رضانی قوام آبادی (۱۳۹۲)	q28
پرداختی به بازنشستگان	اورباخ (۱۹۹۹)، گزارش حقوق بین‌نسلی استرالیا (۲۰۲۱)، گزارش حقوق بین‌نسلی کشور انگلیس (۲۰۱۹)	q29
مخارج جاری دولت	اورباخ (۱۹۹۹)، باباجانی و پیغه (۱۳۹۴)، حاجیها و گلی (۱۳۹۴)، ریان (۲۰۰۱)، گزارش حقوق بین‌نسلی کشور انگلیس (۲۰۱۹)	q30

شاخصگر شاخص	منبع	شاخص‌های گزارشگری
q31	اورباخ (۱۹۹۹)، باباجانی و پیغه (۱۳۹۴)، حاجیه‌هاو گلی (۱۳۹۴)، ریان (۲۰۰۱)	مخارج سرمایه‌ای دولت
q32	اورباخ (۱۹۹۹)	هزینه‌های بیمه معلولان
q33	قانون برنامه ششم توسعه	هزینه‌های پیشگیری و کاهش آسیب‌های اجتماعی
q34	اورباخ و همکاران (۱۹۹۱) و کولکن (۲۰۱۰)	سرمایه‌گذاری در پروژه‌های کوتاه‌مدت
q35	اورباخ و همکاران (۱۹۹۱) و کولکن (۲۰۱۰)	سرمایه‌گذاری در پروژه‌های بلندمدت

۲-۵. پیشینه پژوهش

تا کنون در میان پژوهش‌های داخلی، پژوهشی در زمینه تدوین مدل گزارشگری حقوق بین‌نسلی انجام نشده و به تبع، شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی نیز، به گونه‌ای که یک یا چند بعد از گزارشگری را پوشش دهند، معرفی نگردیده است و صرفاً در برخی از پژوهش‌ها به کلیت و اهمیت رعایت حقوق بین‌نسلی پرداخته‌اند.

از جمله باباجانی و پیغه (۱۳۹۴) که درآمد حاصل از فروش نفت را به عنوان حقوق بین‌نسلی در نظر گرفته‌اند. آن‌ها نشان دادند چنانچه دولت‌ها در جهت حفظ منافع سیاسی و دستیابی به اهداف کوتاه مدت در دوره تصدی خویش، درآمد حاصل از فروش نفت و مشتقات آن را در بودجه جاری مصرف نمایند، حقوق بین‌دوره‌ای را رعایت نکرده‌اند.

بخردی‌نسب و ژولانژاد (۱۳۹۶) اهمیت تأثیر روش‌های تأمین مالی دولت بر حسابداری نسلی را بررسی کردند. آنها نشان دادند که درآمدهای دولتی از جمله درآمد حاصل از مالکیت دولت، درآمد حاصل از خدمات و فروش کالا، درآمد حاصل از جرایم و خسارات، درآمدهای مالیاتی، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، واگذاری دارایی‌های مالی، فروش ارز و استقراض دولت از بانک‌های خارجی بر حسابداری نسلی اثر قابل ملاحظه‌ای دارد.

تعادل نسلی در نظام بودجه‌ریزی دولتی ایران مورد توجه جمشیدی نوید (۱۳۹۷) بوده است. وی سعی نموده با استفاده از مدل بومی حسابداری نسلی، تعادل نسلی را در نظام بودجه‌ریزی دولتی پیش‌بینی کند. نتایج پژوهش وی نشان داد که با فرض تداوم سیاست‌های مالی کنونی، هر چه نرخ رشد GDP در کشور بالاتر و نرخ تنزیل پایین‌تر باشد، میزان عدم تعادل نسلی بیشتر خواهد شد و عدم تعادل نسلی به سود نسل آتی و ضرر نسل فعلی می‌باشد.

اگرچه تا کنون مدلی برای گزارشگری حقوق بین‌نسلی ارائه نشده است لیکن حاجیه‌ها و گلی (۱۳۹۴) از طریق ارائه مدلی مفهومی برای حسابداری نسلی سعی کردند نشان دهند تنها

راه رسیدن به تعادل بین نسلی استفاده از حسابداری نسلی است و مواردی چون مالیات، مخارج دولت، استقراض دولت، انگیزه‌های سرمایه‌گذاری، سیاست‌های رفاهی، ترکیب جمعیت و ... را بر حسابداری نسلی مؤثر می‌دانند.

زی^۱ و همکاران (۲۰۱۹) به تخصیص بهینه آب مبتنی بر رعایت حقوق بین نسلی برای دستیابی به توسعه پایدار تاکید کرده‌اند، لذا به منظور پاسخگویی به تقاضای آب منطقه ای و بهبود مدیریت بهینه سازی منابع آب، یک الگوی اختصاصی منابع چند منظوره برای آینده ای پایدار تدوین نموده اند که در آن عدالت، کارآیی و پایداری به عنوان اصول تخصیص برای به حداکثر رساندن عدالت و مدیریت آب بدون به خطر انداختن پایداری اکوسیستم آب، در نظر گرفته شده است. با این دیدگاه که حسابداری نسلی روشی برای ارزیابی سیاست مالی قلمداد شود.

اسپیکرز^۲ (۲۰۱۸) پژوهشی در خصوص اجماع جهانی در زمینه حقوق بین الملل در مورد اصل برابری بین نسلی با اهداف توسعه پایدار (SDGs) انجام داده است. از این پژوهش می‌توان دو نتیجه کلی گرفت: در بورسیه حقوق بین الملل و در SDGs و اعلامیه‌های قبلی، زمین عموماً به عنوان منبعی در نظر گرفته می‌شود که توسط افراد حال و آینده مورد استفاده قرار می‌گیرد و نه به عنوان چیزی که صرفاً مستلزم احترام است و برای انسان ارزش دارد. دوم، چالش اصلی یافتن تعادل مناسب بین برابری نسلی - بین افراد حال و آینده - و برابری نسلی - بین ثروتمندان و فقرای نسل کنونی است.

ژانگ^۳ (۲۰۱۸) نیز عدالت و همبستگی بین نسلی در چین را با در نظر گرفتن ناپایداری‌های محیطی مورد مطالعه قرار داده است. نتایج نشان داد که هر چه سن افراد بالاتر می‌رود، آنان بیشتر نگران مساله عدالت نسلی می‌شوند. نسل‌های قدیمی تر بیشتر نگران علت تغییرات آب و هوایی و تغییرات محیطی هستند و مسولیت‌پذیری در خصوص مشکلات زیست محیطی با تغییرات سنی رابطه معناداری را نشان می‌دهد.

اورباخ و همکاران (۱۹۹۴) در پژوهشی به بررسی حسابداری نسلی به عنوان روش معنی دار برای ارزیابی سیاست مالی در ایالات متحده پرداختند. آنها بیان می‌کنند که حسابداری نسلی ارزش فعلی خالص مالیاتی را که افراد یا گروه‌های سنی مختلف باید بپردازند تعیین می‌کند.

در پژوهش‌های پیشین به اهمیت رعایت حقوق بین نسلی، روند مصرف منابع و اثر روش‌های تامین مالی بر حسابداری نسلی پرداخته اند لیکن تا کنون شاخص‌ها و ابعاد گزارشگری حقوق بین نسلی مورد بحث و بررسی قرار نگرفته است. وجه تمایز پژوهش حاضر با پژوهش‌های پیشین در این است که اولاً به دنبال شفاف سازی و معرفی خاستگاه قانونی و تبیین الزامات قانونی گزارشگری حقوق بین نسلی بوده و ثانیاً گامی در جهت عملیاتی نمودن گزارشگری حقوق بین نسلی برداشته است. هدف پژوهش شناسایی شاخص‌های حقوق بین نسلی جهت گزارشگری آن

1. Xu

2. Spijkers

3. Zhang

توسط توسط مراجع نظارتی می‌باشد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های توسعه‌ای اکتشافی بوده و از نظر استراتژی و روش پژوهش، پیمایشی می‌باشد. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۰ است. جامعه آماری پژوهش متشکل از افراد حرفه‌ای و خبرگان و صاحب‌نظران در میان رؤسا و مدیران کل دستگاه‌های نظارتی و اجرایی، اساتید دانشگاه و مدیران ارشد دولتی است که در زمینه گزارشگری و افشاء اطلاعات با تجربه هستند و بر اختیارات و الزامات قانونی مسلط می‌باشند که در انتخاب شاخص‌های گزارشگری از ایشان نظر سنجی به عمل می‌آید. نمونه پژوهش بر اساس سه شرط تخصص کافی، آگاهی عمیق در موضوع پژوهش و وسعت نظر در ارتباط با زمینه پژوهش به صورت انتخابی تعیین شده است. داده‌های اصلی پژوهش طی دو مرحله و با استفاده از روش پرسشنامه جمع‌آوری شده است. ابعاد کلی پرسشنامه در بعد تأمین مالی دولت مشتمل بر ۱۶ شاخص و در بعد مخارج دولت مشتمل بر ۲۰ شاخص، طبقه‌بندی شده‌اند.

مرحله اول: بر اساس دیدگاه‌های مختلف در خصوص رعایت حقوق بین‌نسلی، الزامات قانونی کشور و اسناد بالادستی از جمله قانون احکام دائمی کشور در رعایت حقوق بین‌نسلی و گزارشگری آن و بیانیه‌های مفهومی شماره ۱ و ۲ حسابداری دولتی (GASB) و پژوهش‌های مرتبط داخلی و خارجی، سند چشم‌انداز ۲۰ ساله ۱۴۰۴، قانون برنامه ششم توسعه و ... و پژوهش‌های معتبر داخلی و خارجی و ... جنبه‌های مختلفی از پاسخگویی دولت‌ها و شاخص‌های پیشنهادی گزارشگری حقوق بین‌نسلی تعیین شده است. سپس به منظور بررسی روایی محتوا و برای اعتبار سنجی و رسیدن به یک نقطه نظر مشترک (کسب توافق جمعی و اجماع نظر) در مورد شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی، که از مرحله مطالعات کتابخانه‌ای حاصل شده است، شاخص‌های پیشنهادی طی فرم‌های نظرخواهی به صورت پایلوت در اختیار تعداد محدودی از صاحب‌نظران و مدیران دستگاه‌های اجرایی و نظارتی و اساتید دانشگاه قرار داده می‌شود و نظرات آنها اخذ، ارزیابی و در فرم پرسشنامه محقق ساخته، اعمال می‌گردد.

مرحله دوم؛ پرسشنامه در اختیار اعضای نمونه قرار گرفت و از پاسخ دهندگان درخواست شد، شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی که در کشور ایران می‌تواند مورد بررسی و توجه قرار گیرد را انتخاب و بر اساس درجه اهمیت، برای هر یک از شاخص‌های انتخابی، امتیازی از ۱ تا ۱۰ در نظر گیرند. همچنین از پاسخ دهندگان درخواست می‌شود چنانچه شاخصی مدنظر دارند که در پرسشنامه پیش‌بینی نشده، آن را به محقق پیشنهاد نمایند.

به منظور انتخاب شاخص‌های نهایی از آزمون دوجمله‌ای و جهت رتبه‌بندی آنها از آزمون رتبه‌بندی کندال استفاده شده است.

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱. آزمون توصیفی

جدول شماره ۳ نظرخواهی از نمونه آماری شامل ۶۲ نفر را نشان می‌دهد که ۲۷٪ نمونه را زن و ۷۳٪ را مرد تشکیل می‌دهد. بیشترین میزان تحصیلات مربوط به مقطع دکترا و بالاتر بوده که ۵۸٪ نمونه را شامل می‌شود. بیشترین اعضای واجد شرایط در انتخاب نمونه انتخابی شامل مدیران کل و مدیران ارشد اجرایی با فراوانی به ترتیب ۳۵٪ و ۳۴٪ بوده که عمدتاً در گروه سابقه کار ۱۰ تا ۲۰ سال و ۲۰ تا ۳۰ می‌باشند که این توزیع با توجه به تصدی پست سازمانی ایشان، منطقی است. همچنین این آماره که تنها ۲۴٪ از اعضای نمونه در رشته‌های سایر تحصیل نموده‌اند نشانگر این است که علی‌رغم اینکه رؤسا و مدیران دستگاه‌های نظارتی و اجرایی در رشته‌های مختلف دانشگاهی تحصیل نموده‌اند، لیکن در این پژوهش تلاش شده که بیشترین اعضای نمونه انتخابی، در رشته‌های مرتبط با موضوع مورد تحقیق تحصیل نموده باشند.

جدول ۳: آزمون توصیفی

شماره	گروه	فراوانی	درصد فراوانی
۱	جنسیت	زن	۲۷,۴٪
	مرد	۴۵	۷۲,۶٪
۲	میزان تحصیلات	کارشناسی	۴,۸٪
		کارشناسی ارشد	۲۳
		دکترا و بالاتر	۳۶
۳	جایگاه سازمانی	مدیر کل	۳۵,۵٪
		مدیران ارشد اجرایی	۲۱
		عضو جامعه حسابداران رسمی	۵
		هیات علمی دانشگاه	۱۴
۴	سابقه کار	۵ تا ۱۰ سال	۱۱,۳٪
		۱۰ تا ۲۰ سال	۲۶
		۲۰ تا ۳۰ سال	۳۸,۷٪
		بالای ۳۰ سال	۵

شماره	گروه	فراوانی	درصد فراوانی
۵	حسابداری	۲۰	۳۲,۳٪
	اقتصاد	۱۵	۲۴,۲٪
	مدیریت	۱۲	۱۹,۴٪
	سایر	۱۵	۲۴,۲٪

۴-۲. آزمون های آماری

بر اساس نتایج حاصل از آزمون کلموگروف اسمیرنوف داده های پژوهش از توزیع نرمال برخوردار نمی باشند. لذا جهت انتخاب شاخص های نهایی گزارشگری از آزمون دوجمله ای و جهت رتبه بندی آنها از آزمون کندال استفاده می شود.

جدول شماره ۴. آزمون کلموگروف اسمیرنوف

شاخص	آزمون کلموگروف اسمیرنوف		شاخص	آزمون کلموگروف اسمیرنوف	
	آماره T	معناداری		آماره T	معناداری
Q1	۰,۵۴۰	۰,۰۰	Q19	۰,۴۸۴	۰,۰۰
Q2	۰,۵۴۰	۰,۰۰	Q20	۰,۴۶۹	۰,۰۰
Q3	۰,۵۳۵	۰,۰۰	Q21	۰,۵۳۰	۰,۰۰
Q4	۰,۵۳۵	۰,۰۰	Q22	۰,۴۷۶	۰,۰۰
Q5	۰,۵۴۰	۰,۰۰	Q23	۰,۵۳۵	۰,۰۰
Q6	۰,۵۳۸	۰,۰۰	Q24	۰,۵۴۰	۰,۰۰
Q7	۰,۵۳۸	۰,۰۰	Q25	۰,۴۵۳	۰,۰۰
Q8	۰,۵۳۰	۰,۰۰	Q26	۰,۳۹۴	۰,۰۰
Q9	۰,۵۴۰	۰,۰۰	Q27	۰,۵۱۹	۰,۰۰
Q10	۰,۵۱۹	۰,۰۰	Q28	۰,۵۳۸	۰,۰۰
Q11	۰,۴۹۱	۰,۰۰	Q29	۰,۴۶۱	۰,۰۰
Q12	۰,۳۸۶	۰,۰۰	Q30	۰,۵۱۹	۰,۰۰
Q13	۰,۵۴۰	۰,۰۰	Q31	۰,۵۴۰	۰,۰۰
Q14	۰,۵۳۰	۰,۰۰	Q32	۰,۴۱۱	۰,۰۰

آزمون کلموگروف اسمیرنوف		شاخص	آزمون کلموگروف اسمیرنوف		شاخص
معناداری	آماره T		معناداری	آماره T	
۰,۰۰	۰,۵۳۰	Q33	۰,۰۰	۰,۵۲۵	Q15
۰,۰۰	۰,۴۰۳	Q34	۰,۰۰	۰,۵۰۶	Q16
۰,۰۰	۰,۵۳۵	Q35	۰,۰۰	۰,۵۴۰	Q17
			۰,۰۰	۰,۴۲۸	Q18

آزمون دو جمله ای یا نسبت

در این پژوهش جهت تأیید شاخص های پیشنهادی گزارشگری حقوق بین نسلی، اجماع نظر بالای ۷۰٪ درصد در نظر گرفته شده است. به این ترتیب که چنانچه شاخصی مورد تأیید بیش از ۷۰٪ اعضای جامعه باشد، تأیید می گردد در غیر این صورت حذف می شود. در تجزیه و تحلیل حاصل از آزمون دو جمله ای به معناداری آزمون نیز توجه می شود. چنانچه سطح معناداری کمتر از مقدار خطا باشد چنان استنباط می شود که فرض صفر رد شده و نسبت موافقان و مخالفان برابر نبوده و تفاوت معنادار داشته اند.

۱-۲-۴. آزمون دو جمله ای در بعد تأمین مالی دولت

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۵، در بعد تأمین مالی دولت شاخص استقراض از بخش خصوصی با اجماع نظر ۵۹٪ و شاخص فروش ارز با اجماع نظر ۶۷٪ حذف گردید. از جمله دلایل حذف شاخص استقراض از بخش خصوصی این مطلب بود که معمولاً شرایط بازپرداخت استقراض مزبور مربوط به دوره های کوتاه مدت می باشد و همچنین فروش ارز نیز از مصادیق آینده فروشی نمی باشد.

جدول ۵: نتایج آزمون دو جمله ای (بخش شاخص های گزارشگری حقوق بین نسلی در بعد تأمین مالی دولت)

نماد شاخص	شرح شاخص	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
Q1	صندوق توسعه ملی	بلی	۵۸	۰,۹۵	۱,۰۴	۶,۹۱۴	۰,۰۰
		خیر	۳	۰,۰۵			
Q2	تولید و بهره برداری از نفت و گاز	بلی	۵۹	۰,۹۷	۱,۰۳	۷,۱۷۰	۰,۰۰
		خیر	۱۲	۰,۰۳			

۰,۰۰	۷,۴۲۶	۱,۰۱	۰,۹۸	۶۰	بلی	درآمد فروش نفت و گاز	Q3
			۰,۰۲	۱	خیر		
۰,۰۰	۷,۴۲۶	۱,۰۱	۰,۹۸	۶۰	بلی	بهره برداری از منابع طبیعی	Q4
			۰,۰۲	۱	خیر		
۰,۰۰	۶,۹۱۴	۱,۰۴	۰,۹۵	۵۸	بلی	فروش آب	Q5
			۰,۰۵	۳	خیر		
۰,۰۰	۶,۶۵۸	۱,۰۶	۰,۹۳	۵۷	بلی	فروش خاک	Q6
			۰,۰۷	۴	خیر		
۰,۰۰	۶,۶۵۸	۱,۰۶	۰,۹۳	۵۷	بلی	فروش جنگل	Q7
			۰,۰۷	۴	خیر		
۰,۰۰	۶,۱۴۶	۱,۰۹	۰,۹۰	۵۵	بلی	فروش انرژی	Q8
			۰,۱۰	۶	خیر		
۰,۰۰	۷,۱۷۰	۱,۰۳	۰,۹۷	۵۹	بلی	درآمد عوارض آلاینده‌گی	Q9
			۰,۰۳	۲	خیر		
۰,۰۰	۵,۶۳۴	۱,۱۳	۰,۸۷	۵۳	بلی	انتشار اوراق مشارکت	Q10
			۰,۱۳	۸	خیر		
۰,۰۰	۴,۶۰۹	۱,۱۹	۰,۸۰	۴۹	بلی	استقراض از بانک مرکزی	Q11
			۰,۲۰	۱۲	خیر		
۰,۲۰	۱,۲۸۰	۱,۴۰	۰,۵۹	۳۶	بلی	استقراض از بخش خصوصی	Q12
			۰,۴۱	۲۵	خیر		
۰,۰۰	۶,۹۱۴	۱,۰۴	۰,۹۵	۵۸	بلی	استقراض خارجی	Q13
			۰,۰۵	۳	خیر		
۰,۰۰	۶,۱۴۸	۱,۰۹	۰,۹۰	۵۵	بلی	استقراض از صندوق توسعه ملی	Q14
			۰,۱۰	۶	خیر		

Q15	درآمد مالیات‌های مستقیم	بلی	۵۴	۰,۸۸	۱,۱۱	۵,۸۹۰	۰,۰۰
			۷	۰,۱۲			
Q16	درآمد مالیات بر ارزش افزوده	بلی	۵۱	۰,۸۴	۱,۱۶	۵,۱۲۱	۰,۰۰
			۱۰	۰,۱۶			
Q17	فروش اسناد خزانه	بلی	۵۸	۰,۹۵	۱,۰۴	۶,۹۱۴	۰,۰۰
			۳	۰,۰۵			
Q18	فروش ارز	بلی	۴۱	۰,۶۷	۱,۳۲	-۲,۵۶۱	۰,۱۰
			۲۰	۰,۳۳			
Q19	درآمدهای متفرقه	بلی	۴۸	۰,۷۹	۱,۲۱	-۴,۳۵۳	۰,۰۰
			۱۳	۰,۲۱			
Q20	درآمد حاصل از جرایم و عوارض	بلی	۴۶	۰,۷۵	۱,۲۴	۳,۸۴۱	۰,۰۰
			۱۵	۰,۲۵			

۲-۲-۴. آزمون دوجمله ای در بعد مصارف دولت

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۶ آزمون دو جمله ای، در بعد مخارج دولت شاخص هزینه بیمه با اجماع نظر ۶۰٪ و شاخص هزینه معلولان با اجماع نظر ۶۴٪ و شاخص سرمایه گذاری کوتاه مدت با اجماع نظر ۶۲٪ حذف می‌شوند. در خصوص حذف شاخص هزینه معلولان ذکر این نکته ضروریست که اگرچه سطح معناداری آماره برای این شاخص کمتر از ۵٪ است، لیکن ملاک در حذف این شاخص اجماع نظر کمتر از ۷۰٪ پاسخ دهندگان بوده و سطح معناداری بدست آمده صرفاً بدین معناست که نسبت موافقان و مخالفان برابر نبوده و تفاوت معنادار داشته اند. از جمله دلایل رد شاخص‌های بیمه و هزینه معلولان این بود که اگرچه گزارش دولت در خصوص هزینه‌های بیمه معلولان مطابق با طرح ملی بیمه معلولیت (آژانس ملی بیمه معلولیت)، مکلف است هزینه سرانه مراقبت و پشتیبانی هر نفر از معلولان را محاسبه و نرخ رشد آن را در سال‌های آینده پیش‌بینی نماید لیکن این هزینه‌ها در دوره کوتاه مدت پرداخت و خرج می‌شود و نسل‌های آینده را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد. همچنین اجرای پروژه‌های کوتاه مدت به این دلیل که احتمال اتمام و بهره برداری از آن‌ها جهت نسل فعلی بیشتر است، شاخص مؤثری در گزارشگری حقوق بین نسلی نمی‌باشد.

جدول ۶: نتایج آزمون دو جمله ای (بخش شاخص های گزارشگری حقوق بین نسلی در بعد مخارج دولت)

نماد شاخص	شرح شاخص	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری																																																																																																																				
Q21	مخارج بهداشت و دارو	بلی	۵۵	۰٫۹۰	۱٫۰۹	-۶٫۱۴۸	۰٫۰۰																																																																																																																				
		خیر	۶	۰٫۱۰				Q22	مخارج درمان	بلی	۴۷	۰٫۸۰	۱٫۲۲	-۴٫۰۹۷	۰٫۰۰	خیر	۱۴	۰٫۲۰	Q23	هزینه های تحصیلی و آموزش	بلی	۶۰	۱٫۰۰	۱٫۰۱	۷٫۴۲۶	۰٫۰۰	خیر	۱	۰٫۰۰	Q24	هزینه تحقیق و توسعه	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q25	هزینه های رفاهی	بلی	۴۴	۰٫۷۲	۱٫۲۷	-۳٫۳۲۹	۰٫۰۰	خیر	۱۷	۰٫۲۸	Q26	هزینه های بیمه	بلی	۳۷	۰٫۶۰	۱٫۳۹	۱٫۵۳۶	۰٫۱۲	خیر	۲۴	۰٫۴۰	Q27	هزینه های دفاعی	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	-۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q28	هزینه حفاظت از محیط زیست	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۱٫۰۶	۶٫۶۵۸	۰٫۰۰	خیر	۴	۰٫۰۷	Q29	پرداختی به بازنشستگان	بلی	۴۵	۰٫۷۴	۱٫۲۶	۳٫۵۸۵	۰٫۰۰	خیر	۱۶	۰٫۲۶	Q30	مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶
Q22	مخارج درمان	بلی	۴۷	۰٫۸۰	۱٫۲۲	-۴٫۰۹۷	۰٫۰۰																																																																																																																				
		خیر	۱۴	۰٫۲۰				Q23	هزینه های تحصیلی و آموزش	بلی	۶۰	۱٫۰۰	۱٫۰۱	۷٫۴۲۶	۰٫۰۰	خیر	۱	۰٫۰۰	Q24	هزینه تحقیق و توسعه	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q25	هزینه های رفاهی	بلی	۴۴	۰٫۷۲	۱٫۲۷	-۳٫۳۲۹	۰٫۰۰	خیر	۱۷	۰٫۲۸	Q26	هزینه های بیمه	بلی	۳۷	۰٫۶۰	۱٫۳۹	۱٫۵۳۶	۰٫۱۲	خیر	۲۴	۰٫۴۰	Q27	هزینه های دفاعی	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	-۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q28	هزینه حفاظت از محیط زیست	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۱٫۰۶	۶٫۶۵۸	۰٫۰۰	خیر	۴	۰٫۰۷	Q29	پرداختی به بازنشستگان	بلی	۴۵	۰٫۷۴	۱٫۲۶	۳٫۵۸۵	۰٫۰۰	خیر	۱۶	۰٫۲۶	Q30	مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴	خیر	۲۲	۰٫۳۶						
Q23	هزینه های تحصیلی و آموزش	بلی	۶۰	۱٫۰۰	۱٫۰۱	۷٫۴۲۶	۰٫۰۰																																																																																																																				
		خیر	۱	۰٫۰۰				Q24	هزینه تحقیق و توسعه	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q25	هزینه های رفاهی	بلی	۴۴	۰٫۷۲	۱٫۲۷	-۳٫۳۲۹	۰٫۰۰	خیر	۱۷	۰٫۲۸	Q26	هزینه های بیمه	بلی	۳۷	۰٫۶۰	۱٫۳۹	۱٫۵۳۶	۰٫۱۲	خیر	۲۴	۰٫۴۰	Q27	هزینه های دفاعی	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	-۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q28	هزینه حفاظت از محیط زیست	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۱٫۰۶	۶٫۶۵۸	۰٫۰۰	خیر	۴	۰٫۰۷	Q29	پرداختی به بازنشستگان	بلی	۴۵	۰٫۷۴	۱٫۲۶	۳٫۵۸۵	۰٫۰۰	خیر	۱۶	۰٫۲۶	Q30	مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴	خیر	۲۲	۰٫۳۶																	
Q24	هزینه تحقیق و توسعه	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰																																																																																																																				
		خیر	۳	۰٫۰۵				Q25	هزینه های رفاهی	بلی	۴۴	۰٫۷۲	۱٫۲۷	-۳٫۳۲۹	۰٫۰۰	خیر	۱۷	۰٫۲۸	Q26	هزینه های بیمه	بلی	۳۷	۰٫۶۰	۱٫۳۹	۱٫۵۳۶	۰٫۱۲	خیر	۲۴	۰٫۴۰	Q27	هزینه های دفاعی	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	-۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q28	هزینه حفاظت از محیط زیست	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۱٫۰۶	۶٫۶۵۸	۰٫۰۰	خیر	۴	۰٫۰۷	Q29	پرداختی به بازنشستگان	بلی	۴۵	۰٫۷۴	۱٫۲۶	۳٫۵۸۵	۰٫۰۰	خیر	۱۶	۰٫۲۶	Q30	مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴	خیر	۲۲	۰٫۳۶																												
Q25	هزینه های رفاهی	بلی	۴۴	۰٫۷۲	۱٫۲۷	-۳٫۳۲۹	۰٫۰۰																																																																																																																				
		خیر	۱۷	۰٫۲۸				Q26	هزینه های بیمه	بلی	۳۷	۰٫۶۰	۱٫۳۹	۱٫۵۳۶	۰٫۱۲	خیر	۲۴	۰٫۴۰	Q27	هزینه های دفاعی	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	-۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q28	هزینه حفاظت از محیط زیست	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۱٫۰۶	۶٫۶۵۸	۰٫۰۰	خیر	۴	۰٫۰۷	Q29	پرداختی به بازنشستگان	بلی	۴۵	۰٫۷۴	۱٫۲۶	۳٫۵۸۵	۰٫۰۰	خیر	۱۶	۰٫۲۶	Q30	مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴	خیر	۲۲	۰٫۳۶																																							
Q26	هزینه های بیمه	بلی	۳۷	۰٫۶۰	۱٫۳۹	۱٫۵۳۶	۰٫۱۲																																																																																																																				
		خیر	۲۴	۰٫۴۰				Q27	هزینه های دفاعی	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	-۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q28	هزینه حفاظت از محیط زیست	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۱٫۰۶	۶٫۶۵۸	۰٫۰۰	خیر	۴	۰٫۰۷	Q29	پرداختی به بازنشستگان	بلی	۴۵	۰٫۷۴	۱٫۲۶	۳٫۵۸۵	۰٫۰۰	خیر	۱۶	۰٫۲۶	Q30	مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴	خیر	۲۲	۰٫۳۶																																																		
Q27	هزینه های دفاعی	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	-۵٫۶۳۴	۰٫۰۰																																																																																																																				
		خیر	۸	۰٫۱۳				Q28	هزینه حفاظت از محیط زیست	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۱٫۰۶	۶٫۶۵۸	۰٫۰۰	خیر	۴	۰٫۰۷	Q29	پرداختی به بازنشستگان	بلی	۴۵	۰٫۷۴	۱٫۲۶	۳٫۵۸۵	۰٫۰۰	خیر	۱۶	۰٫۲۶	Q30	مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴	خیر	۲۲	۰٫۳۶																																																													
Q28	هزینه حفاظت از محیط زیست	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۱٫۰۶	۶٫۶۵۸	۰٫۰۰																																																																																																																				
		خیر	۴	۰٫۰۷				Q29	پرداختی به بازنشستگان	بلی	۴۵	۰٫۷۴	۱٫۲۶	۳٫۵۸۵	۰٫۰۰	خیر	۱۶	۰٫۲۶	Q30	مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴	خیر	۲۲	۰٫۳۶																																																																								
Q29	پرداختی به بازنشستگان	بلی	۴۵	۰٫۷۴	۱٫۲۶	۳٫۵۸۵	۰٫۰۰																																																																																																																				
		خیر	۱۶	۰٫۲۶				Q30	مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	۵٫۶۳۴	۰٫۰۰	خیر	۸	۰٫۱۳	Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴	خیر	۲۲	۰٫۳۶																																																																																			
Q30	مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۱٫۱۳	۵٫۶۳۴	۰٫۰۰																																																																																																																				
		خیر	۸	۰٫۱۳				Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰	خیر	۳	۰٫۰۵	Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴	خیر	۲۲	۰٫۳۶																																																																																														
Q31	مخارج سرمایه ای دولت	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۱٫۰۴	۶٫۹۱۴	۰٫۰۰																																																																																																																				
		خیر	۳	۰٫۰۵				Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴	خیر	۲۲	۰٫۳۶																																																																																																									
Q32	هزینه های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۱٫۳۶	۲٫۰۴۹	۰٫۰۴																																																																																																																				
		خیر	۲۲	۰٫۳۶																																																																																																																							

نماد شاخص	شرح شاخص	نوع جواب	تعداد	نسبت	میانگین	انحراف استاندارد	سطح معناداری
Q33	هزینه‌های پیشگیری و کاهش آسیب‌های اجتماعی	بلی	۵۵	۰,۹۰	۱,۰۹	۶,۱۴۶	۰,۰۰
		خیر	۶	۰,۱۰			
Q34	سرمایه‌گذاری در پروژه‌های کوتاه‌مدت	بلی	۳۸	۰,۶۲	۱,۳۷	-۱,۷۹۳	۰,۰۷
		خیر	۲۳	۰,۳۸			
Q35	سرمایه‌گذاری در پروژه‌های بلندمدت	بلی	۶۰	۰,۹۸	۱,۰۱	۷,۴۲۶	۰,۰۰
		خیر	۱	۰,۰۲			

۳-۴. آزمون کندال

پس از کسب اجماع عمومی در خصوص شاخص‌های گزارشگری حقوق بین نسلی این سوال مطرح است که بر اساس دیدگاه خبرگان و صاحب نظران از بین شاخص‌های مطرح شده، کدامیک در اولویت قرار دارند؟ بنابراین جهت بررسی داشتن یا نداشتن تفاوت معنادار بین میانگین پاسخ‌های داده شده برای هر شاخص باتوجه به توزیع غیر نرمال داده‌ها از آزمون کندال استفاده می‌شود. بر اساس نتایج حاصل از آزمون کندال، در دو بعد مخارج دولت و تأمین مالی دولت آماره کای دو به ترتیب برابر با ۲۲۶,۵۹۵ و ۲۲۸,۹۷۴ در سطح ۵٪ معنادار است. لذا از دیدگاه خبرگان اهمیت شاخص‌های گزارشگری یکسان نبوده و میانگین رتبه‌های مربوط برابر نمی‌باشد.

جدول ۷: نتایج آزمون کندال

ابعاد	درجه آزادی	آماره کای دو	سطح معناداری
بعد مخارج دولت	۱۱	۲۲۶,۵۹۵	۰,۰۰
بعد تأمین مالی دولت	۱۷	۲۲۸,۹۷۴	۰,۰۰

۳-۴-۱. نتایج رتبه بندی آزمون کندال در بعد تأمین مالی دولت

نتایج حاصل از آزمون نشان می‌دهد که از دید صاحب نظران و خبرگان، مهمترین شاخص‌های گزارشگری حقوق بین نسلی در بعد تأمین مالی دولت معطوف به درآمد فروش نفت و گاز، بهره برداری از منابع طبیعی، تولید و بهره برداری از نفت و گاز و صندوق توسعه ملی به ترتیب با

میانگین رتبه ۱۲.۵۹، ۱۲.۵۰، ۱۲.۴۷ و ۱۱.۸۰ دارای بیشترین رتبه‌ها هستند و گزارشگری فروش و مصرف عواید حاصل از فروش سایر منابع طبیعی همچون خاک و آب در درجه بعدی اهمیت قرار دارند.

شاخص‌های انتشار اوراق مشارکت، درآمد حاصل از سایر جرایم و عوارض، درآمدهای متفرقه و استقراض از بانک مرکزی به ترتیب با میانگین رتبه ۷.۴۳، ۷.۲۰، ۵.۹۷ و ۵.۳۶ دارای کمترین رتبه‌ها هستند.

جدول ۸. رتبه بندی بر اساس آزمون کندال- بعد تامین مالی دولت

ردیف	نماد	شاخص	میانگین رتبه
۱		درآمد فروش نفت و گاز	۱۲,۵۹
۲		بهره برداری از منابع طبیعی	۱۲,۵۰
۳		تولید و بهره برداری از نفت و گاز	۱۲,۴۷
۴		صندوق توسعه ملی	۱۱,۸۰
۵		درآمد عوارض آلاینده‌گی	۱۰,۴۹
۶		فروش خاک	۱۰,۴۴
۷		فروش آب	۱۰,۳۷
۸		فروش جنگل	۱۰,۳۱
۹		فروش اسناد خزانه	۹,۸۵
۱۰		درآمد مالیات‌های مستقیم	۹,۵۸
۱۱		استقراض خارجی	۹,۱۰
۱۲		درآمد حاصل از مالیات بر ارزش افزوده	۸,۹۷
۱۳		فروش انرژی	۸,۷۵
۱۴		استقراض از صندوق توسعه ملی	۷,۸۳
۱۵		انتشار اوراق مشارکت	۷,۴۳
۱۶		درآمد حاصل از جرایم و عوارض	۷,۲۰
۱۷		درآمدهای متفرقه	۵,۹۷
۱۸		استقراض از بانک مرکزی	۵,۳۶

۳-۴-۲. نتایج رتبه‌بندی آزمون کندال در بعد تأمین مالی دولت

در بعد مخارج دولت شاخص‌های مخارج سرمایه‌ای دولت با میانگین ۹.۲۱، شاخص حفاظت از محیط زیست با میانگین ۸.۰۷ و شاخص سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت با میانگین ۸.۰۶ بیشترین رتبه را به خود اختصاص داده‌اند. شاخص‌های پرداختی به بازنشستگان و هزینه‌های رفاهی نیز به ترتیب با میانگین رتبه ۳.۲۸ و ۳.۲۶ دارای کمترین رتبه‌ها هستند.

جدول ۸. رتبه‌بندی بر اساس آزمون کندال - بعد مخارج دولت

ردیف	نماد	شاخص	میانگین رتبه
۱	مخارج سرمایه‌ای دولت	Q10	۹,۲۱
۲	هزینه حفاظت از محیط زیست	Q7	۸,۰۷
۳	سرمایه‌گذاری در پروژه‌های بلندمدت	Q12	۸,۰۶
۴	هزینه‌های تحصیلی و آموزش	Q3	۷,۹۹
۵	مخارج جاری دولت	Q9	۷,۶۴
۶	هزینه تحقیق و توسعه	Q4	۶,۷۹
۷	هزینه‌های پیشگیری و کاهش آسیب‌های اجتماعی	Q11	۶,۷۵
۸	مخارج بهداشت و دارو	Q1	۵,۹۶
۹	مخارج درمان	Q2	۵,۵۰
۱۰	هزینه‌های دفاعی	Q6	۵,۴۹
۱۱	پرداختی به بازنشستگان	Q8	۳,۲۸
۱۲	هزینه‌های رفاهی	Q5	۳,۲۶

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادات

نظر به اهمیت ایفای مسولیت پاسخگویی دولت‌ها نسبت به عملکردشان و هم‌راستا بودن آن با اهداف توسعه پایدار، می‌تواند دریچه‌ای جدید از گزارشگری ابعاد مالی و غیر مالی دستگاه‌های اجرایی مورد توجه و تحقیق قرار گیرد تا گامی مؤثر در راستای ارتقای حکمرانی مطلوب، دستیابی به اهداف توسعه پایدار، رعایت حقوق بین‌نسلی و پیش‌بینی مسایل و نیازهای آتی برداشته شود. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، همانند قوانین اساسی سایر کشورها، بر پایه اصل تفکیک قوا، قوه مجریه را در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی پاسخگو دانسته است. از این رو قوه مجریه دربارہ رعایت قوانین و مقررات حاکم بر تحصیل و مصرف منابع و حدود اختیاراتی که از طریق بودجه سالانه کل کشور و برنامه‌های پنج‌ساله توسعه تفویض می‌شود، در قبال نمایندگان مجلس

شورای اسلامی و عموم مردم، ملزم به پاسخگویی است (حبشی، ۱۳۹۵؛ باباجانی، ۱۳۹۰). یکی از ابزارهای کلیدی ایفای مسئولیت پاسخگویی، گزارشگری است. دولت از طریق تنظیم و انتشار گزارش‌های عملکرد، مسئولیت پاسخگویی خود را ایفا می‌کند. لذا گزارشگری حقوق بین‌نسلی در راستای حمایت از مالیات دهندگان فعلی و آتی، اطمینان بخشی در رابطه با رعایت حقوق بین‌نسلی و ارائه اطلاعات در خصوص مخارج دولت، روش‌های تأمین مالی، درآمدهای دولت، مخارج سرمایه‌ای و ... مرتبط با حقوق بین‌نسلی به شفافیت هر چه بیشتر عملکرد مالی و عملیاتی دولت و بررسی تصمیمات بلندمدت آن کمک می‌نماید (حاجیپها و گلی، ۱۳۹۴؛ خسروی و همکاران، ۱۴۰۰).

در این پژوهش ضرورت گزارشگری حقوق بین‌نسلی، به منظور ارزیابی بهتر عملکرد دستگاه‌های اجرایی در نظر گرفته شده است. در حال حاضر گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی و دولت، کلیه اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و رعایت حقوق بین‌نسلی را ارائه نمی‌دهند (ریان، ۲۰۰۱). به طور خاص، مفهوم حقوق بین‌نسلی در حیطه‌ی گزارشگری، مورد بی‌توجهی قرار گرفته است و شاخصی الزام آور جهت پاسخگویی برای رعایت حقوق بین‌نسلی از سوی دستگاه‌های اجرایی، تعریف نشده است. با توجه به دلایل فوق‌الذکر، تعیین شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی گام توسعه‌ای در جهت ارتقای سطح پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی و رعایت حقوق بین‌نسلی بوده است و پژوهش حاضر علاوه بر شناسایی شاخص‌های مزبور به دنبال تعیین رتبه بندی آنها در ابعاد مصارف و تأمین مالی دولت می‌باشد.

بر اساس نتایج حاصل از پژوهش، در بعد تأمین مالی دولت ۱۸ شاخص جهت گزارشگری حقوق بین‌نسلی با اجماع نظر بالای ۷۰٪ مورد تأیید قرار گرفت. براساس رتبه بندی انجام شده، مهمترین شاخص‌های مطروحه در بعد تأمین مالی دولت، مربوط به وجوه و عواید حاصل از بهره برداری و فروش نفت و گاز و منابع طبیعی و صندوق توسعه ملی می‌باشد. لذا با مذاقه در نتایج حاصل از پژوهش، چنین استدلال می‌شود که از دید خبرگان و صاحب‌نظران وجوه حاصل از فروش نفت خام و گاز طبیعی (شامل میعانات و مایعات گازی) تولید شده پس از کسر هزینه‌های تولید، به عنوان درآمد دولت تلقی نمی‌شود و گزارش تبدیل وجوه حاصل از فروش نفت خام و گاز طبیعی (شامل میعانات و مایعات گازی) تولید شده پس از کسر هزینه‌های تولید، به سرمایه مولد، در گزارشگری حقوق بین‌نسلی ضروری است. همچنین صندوق توسعه ملی یکی از اصلی‌ترین ابزارها جهت حفظ سهم نسل‌های آینده از منابع نفت و گاز و فرآورده‌های نفتی است و برداشت‌های بی‌رویه از صندوق توسعه ملی جهت مصارف و هزینه‌های جاری دولت، دلالت بر نقض حقوق بین‌نسلی دارد و تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی به مخارج جاری باعث کاهش رشد اقتصادی خواهد شد. این نتایج تأیید کننده گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۸۹) است که بیان می‌دارد که تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی به مخارج جاری باعث بروز مشکلاتی از قبیل تضعیف نهادهایی مانند نظام مالیاتی، گسترش کسری حساب جاری، از دست دادن رقابت پذیری بخش صنعت و کشاورزی و غیره و

در نهایت کاهش رشد اقتصادی کشور خواهد شد.

همچنین شاخص های درآمد حاصل از جرایم و عوارض و درآمد متفرقه و استقراض از بانک مرکزی دارای کمترین رتبه بوده اند. لذا می توان نتیجه گرفت که درآمد حاصل از سایر جرایم و عوارض متعلق به نسل حاضر است و درآمدهای متفرقه از آنجا که منبع درآمد دائمی نباشند، باید صرف هزینه های جاری شود. در خصوص شاخص استقراض و یا فروش اوراق مشارکت نیز ذکر این نکته لازم است که ایجاد بدهی های بلند مدت ناشی از واگذاری دارایی های مالی، نظیر انتشار و فروش اوراق مشارکت و وام ها و اعتبارات داخلی به منظور اجرای طرح ها و تملک دارایی های سرمایه ای و زیربنایی، دارای اثر بین دوره ای هستند و نهادهای بخش عمومی مکلفند منابع مالی را که استقراض می کنند، منحصراً صرف خرید و یا احداث دارایی های سرمایه ای نمایند که حداقل عمر مفید آن ها دو برابر با دوره بازپرداخت کامل و جوه استقراضی باشد.

در بعد مخارج دولت ۱۲ شاخص جهت گزارشگری حقوق بین نسلی مورد تأیید قرار گرفت که بر اساس رتبه بندی، شاخص های مخارج سرمایه ای دولت، هزینه حفاظت از محیط زیست و سرمایه گذاری در پروژه های بلند مدت در درجه بالاتری از اهمیت قرار دارند. بر اساس یافته ها چنین استدلال می شود که افزایش مخارج سرمایه ای، عواید حاصل از منابع طبیعی را برای نسل های آینده حفظ می کند و حرکت در جهت تبدیل درآمد نفت و گاز به دارایی های مولد، راهی برای پایدارسازی فرآیند توسعه و تخصیص و بهره برداری بهینه از منابع است. با سرمایه گذاری منابع پایان پذیر در دارایی های سرمایه ای، می توان مسیری برای رشد پایدار اقتصاد تصور نمود. همچنین بررسی میزان سرمایه گذاری دولت در محیط زیست بر توانایی نسل های آینده برای اتکا به محیط زیست برای فعالیت های اقتصادی اثر دارد. در خصوص سرمایه گذاری در پروژه های بلندمدت توجه به این مساله ضروری است که پروژه های بلندمدت ممکن است در زمانی که درآمدها کاهش پیدا کرده اند به دلیل منافع سیاسی کوتاه مدت رها شوند. همچنین وزارتخانه های دولتی که مسول تثبیت شرایط اقتصادی هستند مانند وزارتخانه های مسکن، بهداشت، رفاه و ... ، ممکن است با پروژه های بلند مدت مخالف باشند.

موضوع حقوق بین نسلی یکی از موضوعاتی است که منافع نسلی فعلی و آینده را متأثر می نماید. لذا تصمیماتی که دولت در زمینه کسب درآمد، مخارج، سرمایه گذاری های کوتاه مدت و بلند مدت، طرح های ملی، طرح های عمرانی، مالیات سستانی و ... اتخاذ می نماید، با حقوق بین نسلی ارتباط مستقیم دارد. دستگاه های اجرایی در مقابل اختیارات و مسولیتی که بر عهده دارند باید توان پاسخگویی مناسب و شفافیت عملکردشان را در مقابل نسل پاسخ خواه داشته باشند و این پاسخگویی جز از طریق نظارت و کنترل در همه ابعاد آن ممکن نمی شود. لذا گزارشگری حقوق بین نسلی اهمی جهت پاسخی در زمینه میزان مخارج جاری و سرمایه ای دولت و همچنین منبع تأمین آن، ضروری است و در این پژوهش سعی شده گامی در جهت شناسایی ابعاد و معیارهای گزارشگری حقوق بین نسلی برداشته شود. انجام چنین پژوهشی، رویکردی گام به گام جهت توسعه گزارشگری خواهد بود.

پیشنهادات

- گزارشگری حقوق بین‌نسلی نیز مانند گزارشگری در زمینه‌های دیگر، مستلزم تعریف ابعاد و شاخص‌های گزارشگری به منظور ارزیابی بهتر عملکرد، ارتقای سطح پاسخگویی و ترسیم چشم‌انداز برای انتخاب تصمیمات بهینه است. ابعاد گزارشگری حقوق بین‌نسلی تنها به ابعاد مالی محدود نمی‌شود و جنبه‌های جمعیت‌شناسی، فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و ... را در برمی‌گیرد.
- با توجه به اینکه پژوهش حاضر در رشته حسابداری و از دیدگاه مالی انجام شده است، پیشنهاد می‌گردد سایر ابعاد گزارشگری با تخصص رشته‌های دیگر از جمله رشته مدیریت، اقتصاد، روابط بین‌الملل و ... نیز مورد بررسی قرار گیرد. چرا که یکی از اهداف گزارشگری حقوق بین‌نسلی ترسیم چشم‌انداز سال‌های آینده است و بررسی ابعادی همچون سیاست‌گذاری و جمعیت‌شناسی پیشنهاد می‌گردد.
 - نظر به اینکه تا کنون مدلی جهت گزارشگری حقوق بین‌نسلی تدوین نشده است، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی مدل گزارشگری جهت عملیاتی نمودن گزارش مزبور ارائه گردد.
 - با توجه به اینکه گزارشگری حقوق بین‌نسلی تا کنون در ایران اجرایی نشده است، پیشنهاد می‌شود موانع اجرای گزارشگری آن از جنبه‌های مختلف فرهنگی، سیاسی، فنی، قانونی و ... بررسی گردد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. احمدی، سید عبدالرحیم؛ ساعی، احمد؛ مطلبی، مسعود؛ کاویانی، رضا. (۱۴۰۰). بررسی پیامدهای عملکرد دولت نهم و دهم در زمینه سیاست‌گذاری توسعه اقتصادی در ایران؛ مطالعه موردی استان خوزستان. پژوهش‌های جغرافیای سیاسی، دوره ۶، شماره ۲، شماره پیاپی ۲۲.
۲. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). بررسی تطبیقی فراز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی دولتی در سده گذشته. دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴۴، صص ۳۷-۷۳.
۳. باباجانی، جعفر؛ پیغه، احمد (۱۳۹۴). ارزیابی روند تحقق حقوق بین‌دوره‌ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و مشتقات آن از دیدگاه حسابداری، مجله دانش حسابداری، سال ششم، شماره ۲۰، صص ۷-۳۳.
۴. باباجانی، جعفر؛ پیغه، احمد، تقوی فرد، محمدتقی (۱۳۹۴). ارزیابی روند تحقق حقوق بین‌دوره‌ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و مشتقات آن از دیدگاه اقتصادی، مجله دانش حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۸، صص ۵-۲۷.
۵. بخردی نست، وحید؛ ژولانژاد، فاطمه (۱۳۹۷). تأثیر تامین مالی دولت بر حسابداری نسلی، مجله حسابداری سلامت، سال هفتم، شماره اول، پیاپی ۱۹، صص ۳۲-۵۶.
۶. پرمین راجرز، بوما و مک‌گیل، ری جیمز (۲۰۰۳). اقتصاد محیط زیست و منابع طبیعی، حمیدرضا ارباب، تهران، نشر نی، اول.
۷. پورخانی ذاکله بری، مظفر؛ جهانشاد، آرزینا (۱۴۰۰). "ارائه الگو برای افشاء پایداری شرکتی و ارزیابی عوامل مرتبط با تئوری مشروعیت بر گزارشگری آن"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۴۹، شماره پیاپی ۴۹، صص ۱۷۷-۲۰۴.
۸. توحیدی نیا، ابوالقاسم (۱۳۹۴). همسویی تحقق عدالت بین‌نسلی در بهره‌برداری از درآمد منابع هیدروکربوری با رفاه اقتصادی بلندمدت در ایران. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال ۲۳، شماره ۷۶، صص ۳۳-۵۴.

۹. جمشیدی نوید، بابک. (۱۳۹۷). مطالعه وضعیت تعادل نسلی در نظام بودجه ریزی دولتی ایران با استفاده از مدل بومی حسابداری نسلی. حسابداری دولتی، دوره ۵، شماره ۱، پیاپی ۹، صص ۲۱-۳۸.
۱۰. حاجیها، زهره؛ گلی، عباس (۱۳۹۴). تبیین مدل مفهومی حسابداری نسلی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال پنجم، شماره ۱۹، صص ۱-۱۳.
۱۱. حاجیها، زهره؛ سالاروند، علی (۱۳۹۳). شناسایی و رتبه بندی عوامل محیطی مؤثر بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی در ایران. حسابداری سلامت، دوره ۲، شماره ۲، پیاپی ۴، صص ۳۳-۵۰.
۱۲. حبشی، نعمت (۱۳۹۵). مطالعه نحوه گزارشگری دیوان محاسبات (موسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران -نعمت حبشی. دانش حسابرسی. ۱۶ (۶۳): صص ۱۹۳-۲۳۶.
۱۳. خسروی، حسن، آذر، عادل، موسی خانی، مرتضی، مرتضوی، مهدی. (۱۴۰۰). بررسی عوامل اثرگذار بر ارزیابی عملکرد ذیحسابان. فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، شماره ۴۷، صص ۱-۱۰.
۱۴. کارگروه حقوق همبستگی (۱۳۸۸). آشنایی با حقوق همبستگی (برابری نسل‌ها یا عدالت بین نسلی). شماره ۶. رضائی قوام آبادی، محمدحسین (۱۳۹۲). حفاظت از محیط زیست در حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران. دیدگاه‌های حقوق قضایی. ۱۸ (۶۳): ۱۴۰-۹۳
۱۶. عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد. (۱۳۹۹). گزارشگری پایداری: رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌ها. پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۲، شماره پیاپی ۳۶، صص ۷۱-۱۱۴.
۱۷. فروغی، داریوش؛ حقیقی پراپری، محمد؛ رسائیان، امیر (۱۳۹۲). امکان سنجی اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان). حسابداری سلامت، دوره ۱، شماره ۱، صص ۴۷-۶۲.
۱۸. کرباسی یزدی، حسین (۱۳۸۵). حسابداری نسلی و انتقالات مربوط به نسل‌ها. مجله دانش حسابرسی، شماره ۱۹، صص ۱۵-۲۷.
۱۹. محمدیان، محمد؛ مهتری، زینب. (۱۳۹۳). ساختار نظام حسابداری حاکم بر بودجه بندی عملیاتی: چالش‌ها و اصلاحات. مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹، صص
۲۰. مرتضوی کاخکی، مرتضی؛ ناجی میدانی، علی اکبر؛ مهدوی عادل، محمدحسین؛ حسین زاده، محمدحسین (۱۳۹۴). نقد و بررسی نظرات عدالت بین نسلی لیبرال. فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات اقتصاد اسلامی، سال نهم، شماره ۲ (پیاپی ۱۸)، صص ۳۱-۵۸.

ب- منابع خارجی:

1. Attmore, R.; (2009); Inter – period Equity: what it is and why it matters; the journal of Government Financial Management; vol.58; No.2; pp. 8-9.
2. Auerbach, A. J.; Gokhale, J.; and L. J. Kotlikoff (1994). “Generational Accounting: A Meaningful Way to Evaluate Fiscal Policy”, Journal of Economic Perspectives, Vol. 8, No. 1, pp. 73-94.
3. Ablett, J.; Kotlikoff, L. J.; and W. Leibfritz (1999). “Generational Accounting in Australia”, Generational Accounting Around the World, Vol. 3, No. 43, pp. 141-160.
4. Basu, R. (2020). “Intergenerational Equity, the Public Trust Doctrine, Norway and North Sea Oil”, MPRA Paper No. 102856, posted 17 Sep 2020 13:38 UTC.
5. Biondi, Y. (2016). “Accounting Representations of Public Debt and Deficits in European Central Government Accounts: An Exploration of Anomalies and Contradictions”, Accounting Forum, Vol. 40, No. 3, pp. 205-219.
6. Colquhoun, P.; (2010); Intergenerational equity in municipal accounting: New Zealand 1910S ; Available at: <http://www.victoria.ac.nz>
7. Corak, M. (1998). Government Finances and Generational Equity, 1st Edition, Canada: Published by Authority of the Minister Responsible for Statistics Canada.
8. Cardarelli, R.; Sefton, J.; and L. J. Kotlikoff (2000). “Generational Accounting in UK”,

- The Economic Journal, Vol. 110, No. 467, pp. 547- 574.
9. Hans A.Holter, "Accounting for cross-country difference in Intergenerational Earning: Persistence", University of Pennsylvania, January, 2, 2011.
 10. GASB (1994), Government Accounting Standards Board, Concepts Related to Service Efforts and Accomplishments Reporting, GASB.
 11. James K. Galbraith, L. Randall Wray and Waren Mosler, "The Case Against Intergenerational Accounting", 2009, Public Policy Brief, no.98.
 12. JCPA 1995, Joint Committee Public Accounts, Report 338: Accrual Accounting – a Cultural Change, August, AGPS.
 13. Kleine, A., M. von Hauff. (2017), "Sustainability-driven Implementation of Corporate Social Responsibility", Application of the Integrative Sustainability Triangle. J. Bus. Ethics 85, 517e533. <https://doi.org/10.1007/s10551-009-0212-z>.
 14. Laurence j. Kotlikoff, Bernd raffelhusechen, "Generational Accounting around the world", 1999, The American Economic Review, PP:161-166.
 15. McCarthy, D.; Sefton, J.; and M. Weale (2011). "Generational Accounts for the United Kingdom", National Institute of Economic and Social Research Discussion, Paper Series, No. 377, pp. 547-574.
 16. Partridge, E. (1980). Responsibilities to Future Generations: Environmental Ethics.
 17. Royae, R. and Dehkordi, B. (2013) Role of corporate governance in organization. GSTF Business Review 2(3): 84–89.
 18. Ryan, c. and Robinson, M. and Grigg, T.; (2000); Financial performance indicators for Australian local Governments; Accounting, Accountability and performance; Vol.6; No.2; pp.89-106.
 19. Smith, S. and Doxey, R., (2010), An intergenerational equity approach to the costs and benefits of war; Journal of Business and Educational Leadership, 2, 27-33.
 20. Spijkers, O. (2018). "Intergenerational Equity and the Sustainable Development Goals", Journal of Sustainability, 10(11), 3836; <https://doi.org/10.3390/su10113836>.
 21. Takayama, N. and Y. Kitamura (1999). "Lessons from Generational Accounting in Japan", American Economic Review, Vol. 89, No. 2, pp. 171-175.
 22. hompson, Janna, (2003) "Intergenerational Equity: Issues of Principle in the Allocation of Social Resources Between this Generation and the Next", Research <http://www.aph.gov.au/library/Paper> , No. 7.
 23. Tjondro, E. Fernando, F. Soegihono, A. and Wanandi, F. (2021). "Intergenerational Perception of Tax Audit and Voluntary Tax Compliance". Advances in Economics, Business and Management Research, volume 103.
 24. Zhang, M. (2018). "Intergenerational Justice and Solidarity on Sustainability in China: A Case Study in Nanjing, Yangtze River Delta", Journal of Sustainability, 10(11), 4296; <https://doi.org/10.3390/su10114296>