

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، شاخص‌های حکمرانی خوب و سطح ارتکاب جرایم: شواهدی تجربی از ۳۰ کشور جهان

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۶/۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۶/۲۲

■ سید مهدی پورحسینی حصار^۱

■ رضا حصارزاده^۲

■ محمدرضا عباس‌زاده^۳

■ محسن خلیلی^۴

چکیده:

هدف این پژوهش، بررسی ارتباط بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، وضعیت حکمرانی خوب و سطح ارتکاب جرایم می‌باشد. برای بررسی این موضوع، داده‌های مربوط به وضعیت نظام گزارشگری مالی بخش عمومی، شاخص‌های حکمرانی خوب و همچنین شاخص ارتکاب جرایم ۳۰ کشور از ۵ قاره جهان در بازه زمانی سال‌های ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹ جمع‌آوری گردید و با استفاده از مدل رگرسیون چند متغیره مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج تحقیق، نشان دهنده اثر مثبت و معنی‌دار بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر حکمرانی خوب می‌باشد. بعلاوه، یافته‌ها نشان می‌دهد ارتباط منفی و معنی‌داری بین حکمرانی خوب و سطح ارتکاب جرایم برقرار می‌باشد. افزون بر این، یافته‌های تکمیلی، حاکی از آن است که بین استفاده از مبنای تعهدی و کیفیت حکمرانی خوب رابطه مثبت معنی‌دار وجود دارد. همچنین، ارزیابی نقش تعدیلگر وضعیت توسعه یافتگی کشورها نشان می‌دهد که رابطه مثبت بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با حکمرانی خوب و نیز رابطه منفی بین حکمرانی خوب و شاخص ارتکاب جرایم، در کشورهای در حال توسعه قوی‌تر است. در مجموع، بر اساس شواهد این پژوهش، پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تاثیر مطلوبی بر کیفیت حکمرانی و بهبود شاخص‌های اجتماعی از جمله نرخ ارتکاب جرایم خواهد داشت.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی، حکمرانی خوب، بخش عمومی

۱. دانشجوی دکتری حسابداری دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد

۲. دانشیار گروه حسابداری دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد (نویسنده مسئول)، ایمیل:

hesarazadeh@um.ac.ir

۳. دانشیار گروه حسابداری دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد

۴. استاد گروه علوم سیاسی دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد

۱. مقدمه

از دهه ۸۰ میلادی تحولات گسترده‌ای در مدیریت بخش عمومی کشورهای توسعه یافته و سپس کشورهای در حال توسعه ایجاد شده است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲؛ نوز و ویلگاس، ۲۰۱۸). این تحولات، در سایه پارادایم جدیدی تحت عنوان مدیریت عمومی نوین^۱ آغاز گردیده است و حوزه‌های مختلف اداری، سیاسی و مالی را تحت تاثیر خود قرار داده است. اگرچه میزان و چگونگی تحولات صورت گرفته در بین کشورها متفاوت بوده است، با این حال وجه مشترک این تحولات، عموماً نتیجه محوری، تمرکز زدایی، افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی، توجه به نیازهای شهروندان و استفاده از رویکردهای بخش بازرگانی می‌باشد. به عبارت دیگر، اساس مدیریت عمومی نوین بر مفاهیم کارایی و اثر بخشی عملیات و بازاریابی استوار است (پسینا و همکاران، ۲۰۰۸).

با وجود دستاوردهای ارزشمند پارادایم مدیریت عمومی نوین، عواملی مانند رشد سیاسی جامعه مدنی، رشد فزاینده فناوری‌های نوین، افزایش مطالبات شهروندی، کاهش سرمایه‌های اجتماعی، رشد بی‌اعتمادی افکار عمومی به سیاستمداران و کارگزاران بخش عمومی، عدم وجود خرد جمعی در سیاست‌گذاری بخش عمومی، فاصله گرفتن سیاست‌ها از منافع ملی و سوء استفاده صاحبان قدرت سیاسی و اجرایی، پارادایم مدیریت عمومی نوین را با چالش‌ها و انتقادهای زیادی مواجه ساخته است و زمینه‌ساز پیدایش پارادایم‌های نوینی در حوزه مدیریت عمومی شده است که تحت عناوین حکمرانی خوب، مدیریت ارزش عمومی و خدمات عمومی نوین، اصول و ارزش‌های مشابهی را تعقیب می‌نمایند (سالار زهی، ۱۳۹۹؛ یوتاوات، ۲۰۱۸).

در حال حاضر مباحث مرتبط با حکمرانی خوب، چه در سطح ملی و چه در سطح بین‌المللی، مورد توجه عموم مردم، پژوهشگران و سازمان‌های بین‌المللی قرار گرفته است. در سطح ملی، رشد افکار عمومی و افزایش مطالبات عمومی، در کنار فعالیتهای نهادهای مدنی و قانونی یکی از عوامل مهم توجه به حکمرانی خوب می‌باشد (بیگی نیا و همکاران، ۱۳۹۱؛ استو، ۱۹۹۲). در سطح بین‌المللی، فشار سازمانها و نهادهای بین‌المللی از قبیل بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، منشا برخی تحولات با اهمیت از جمله تحول در وضعیت حکمرانی خوب در کشورها قلمداد میشود (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲؛ یاماموتو، ۱۹۹۹). محاسبه شاخص‌های حکمرانی خوب توسط بانک جهانی و رتبه بندی کشورها بر اساس امتیاز هر کشور، نمونه‌ای از تاثیر سازمانهای بین‌المللی بر روند تحولات حکمرانی خوب در کشورهاست.

بانک جهانی هر ساله کیفیت حکمرانی خوب کشورها را بر اساس شش شاخص حق اظهار نظر و پاسخ‌گویی، ثبات سیاسی، اثر بخشی دولت، کیفیت قوانین و مقررات، حاکمیت قانون و کنترل فساد، اندازه‌گیری و گزارش می‌نماید. با نگاهی به شاخصهای حکمرانی خوب مشخص می‌شود که کشور ایران در اکثر این شاخص‌ها در رتبه‌های پایین رده بندی قرار دارد. برای مثال، در رتبه بندی سال ۲۰۱۹ رتبه ایران در شاخصهای کنترل فساد، حاکمیت قانون، کیفیت

قوانین، اثر بخشی دولت، ثبات سیاسی و پاسخگویی در میان ۲۱۰ کشور به ترتیب ۱۷۶، ۱۵۷، ۱۹۳، ۱۳۱، ۱۸۸ و ۱۷۸ می‌باشد (بانک جهانی، ۲۰۲۰). از این رو شناسایی عوامل و محرک‌هایی که متناسب با محیط اقتصادی، فرهنگی و سیاسی خاص کشور بتواند مشخصه‌های حکمرانی خوب در کشور را ارزیابی و تجویزهای لازم در جهت بهبود آن را بعمل آورد، از اهمیت بالایی برخوردار است.

در تحولات اخیر صورت گرفته در بخش عمومی دانش حسابداری سهم مهمی داشته است (یاماموتو، ۱۹۹۹) حتی برخی معتقدند که اساس این تحولات بر اصلاح فرآیند و نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی متمرکز بوده است (پاور و لافلین، ۱۹۹۲). در این میان، استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در سطح دولت‌ها یک تحول فراگیر در ساختار گزارشگری مالی بخش عمومی بوده است. این تحول اثر قابل ملاحظه‌ای بر شاخص‌های شفافیت و پاسخگویی بخش عمومی داشته است (بنیاد بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۳؛ بلانکا، ۲۰۱۴). بهبود این شاخص‌ها در نهایت منجر به ارتقای کیفیت حکمرانی خوب خواهد شد. برغم اهمیت موضوع حکمرانی خوب و نقشی که نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی می‌تواند بر استقرار و ارتقای حکمرانی خوب داشته باشد، تا کنون پژوهش‌های تجربی اندکی در این حوزه انجام شده است. علاوه بر عمل، ابهام و آشفتگی مفهومی و نظری فراگیری در ادبیات حکمرانی خوب و نظام حسابداری بخش عمومی وجود دارد. همچنین، در اندک مطالعات قبلی انجام شده در حوزه حکمرانی خوب، رابطه حکمرانی خوب با متغیرهای اقتصادی مانند رشد و توسعه بررسی شده است، اما اثر حکمرانی خوب بر شاخص‌های اجتماعی مانند میزان ارتکاب جرایم کمتر مورد توجه قرار گرفته است. شفافیت و پاسخگویی از شاخص‌های مهم نظام حکمرانی خوب تلقی می‌شوند. همچنین بروز نگرش جدید در مدیریت بخش عمومی کشورها الزامات جدیدی را در حوزه ارتقای شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی به دنبال داشته است. به لحاظ نظری، انتظار می‌رود که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بهبود شفافیت و پاسخگویی عمومی را سبب می‌شود (ساموئل، ۲۰۱۷).

با این توضیح، هدف این پژوهش بررسی این پرسش است که آیا بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر حکمرانی خوب اثرگذار است؟ علاوه بر آن، حکمرانی خوب با شاخص سطح ارتکاب جرایم رابطه‌ای دارد؟ لذا، در این تحقیق ابتدا اثر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر کیفیت حکمرانی خوب و سپس رابطه حکمرانی خوب با شاخص ارتکاب جرایم در جامعه آماری متشکل از کشورهای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران بررسی می‌شود. انتظار می‌رود نتایج این تحقیق ضمن گسترش ادبیات نظری مرتبط با عوامل اثرگذار بر حکمرانی خوب در بخش عمومی، موثر باشد. در ادامه پس از بیان مبانی نظری و بسط فرضیه‌های تحقیق، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌های تحقیق و در انتها نتیجه‌گیری و پیشنهادات ارائه خواهد شد.

۲. مبانی نظری و بسط فرضیه

۲-۱. حکمرانی خوب

حکمرانی خوب از دهه ۸۰ میلادی توسط برخی نهادهای بین‌المللی مانند بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، موسسات وابسته به سازمان ملل متحد، و سازمان شفافیت بین‌المللی وارد ادبیات توسعه شده است (شانکار، ۲۰۱۸؛ مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۳۹۲). اولین مرجع معتبری که در این زمینه مباحثی را مطرح کرده است بانک جهانی است که در سال ۱۹۸۹ حکمرانی خوب را به عنوان ارائه خدمات عمومی کارآمد، نظام قضایی کارآمد و نظام اداری پاسخگو تعریف کرده است (استو، ۱۸۸۲). برخی از پژوهشگران حکمرانی خوب را بعنوان سبک و مدلی از حکمرانی می‌دانند که به نتایج اجتماعی و اقتصادی مطلوب و مطالبه شده توسط شهروندان منجر می‌گردد. عده ای دیگر، حکمرانی خوب را به عنوان چارچوب اداره جامعه و الگویی برای اصلاح بخش عمومی، تقویت جامعه مدنی و تسریع در مشارکت بخش خصوصی می‌دانند (بیگی نیا و همکاران، ۱۳۹۱). بعضی از پژوهشگران، با نگاهی عملگرایانه، در تعریف حکمرانی خوب از شاخصهای آن بهره جستند تا ضمن تبیین حکمرانی خوب با استفاده از شاخص‌ها به اندازه‌گیری و سنجش آن در جوامع مختلف بپردازند (سردارنیا و شاکری، ۱۳۹۳). در این راستا، سازمانهای بین‌المللی، نهادهای ملی، پژوهشگران دانشگاهی و مراکز پژوهشی هر کدام شاخصها، معیارها، ویژگی‌ها و مولفه‌هایی را برای معرفی، سنجش و ارزیابی حکمرانی خوب بر شمرده اند، که هر یک گویای جنبه خاصی از مفهوم حکمرانی خوب می‌باشد. در ادبیات پژوهش، متداولترین شاخص‌های مربوط به حکمرانی خوب، متعلق به بانک جهانی است. بانک جهانی حکمرانی خوب را براساس شش شاخص حق اظهارنظر و پاسخ‌گویی، ثبات سیاسی، کارایی و اثربخشی دولت، کیفیت قوانین و مقررات، حاکمیت قانون، و کنترل فساد تعریف می‌نماید (بالستروز و بیسگنو، ۲۰۲۰).

افزون بر این، بر اساس تئوری نمایندگی، شهروندان هر کشور از طریق پرداخت مالیات و عوارض بخش مهمی از منابع مالی مورد نیاز دولت‌ها را تامین می‌نمایند. در مقابل، شهروندان از مدیران بخش عمومی انتظار دارند در مورد نحوه مصرف وجوه عمومی، پاسخگویی مناسب داشته باشند. بنابراین پاسخگویی عمومی از شاخص‌های مهم نظام حکمرانی دولت‌ها تلقی می‌شود. علاوه بر این، تغییر نقش دولت‌ها مبتنی بر فرضیه اطلاعات و اهمیت باز توزیع نقش‌ها میان کلیه ذینفعان و همچنین تغییر در نحوه مدیریت عمومی و تمرکز زدایی در فرایند تصمیم‌گیری و انتقال از سیستم‌های نمایندگی دموکراتیک به سیستم‌های مشارکتی دموکراتیک از دیگر عوامل اهمیت و افزایش توجه به مفهوم حکمرانی خوب است (امل عبدالله، ۲۰۲۰).

در حالی که کارایی و اثربخشی، مفاهیم کلیدی پارادایم مدیریت عمومی نوین بوده اند، در پارادایم‌های جدید از جمله پارادایم حکمرانی خوب، ارزش‌هایی فراتر از کارایی و اثربخشی مورد توجه می‌باشند. در این پارادایم‌ها، تاکید اصلی بر خلق و دستیابی به ارزش‌های عمومی است. بر

اساس تئوری ارزش عمومی^۱ که یکی از پارادایمهای مرتبط با حکمرانی خوب در بخش عمومی میباشد (وال و گراف، ۲۰۱۳)، هدف نهایی از اجرای برنامه‌ها و فعالیت‌های عمومی خلق و دستیابی به ارزش‌های عمومی است (رهنورد، ۲۰۱۱). این ارزش‌های عمومی به عنوان ارزش‌های عمومی مورد قبول در نظام‌های حکمرانی مردم سالار تعریف می‌شود (یوتاتوت، ۲۰۱۸). بر این اساس، از دیدگاه مور (۱۹۹۵) ارزش‌های عمومی، تصمیمات و اقداماتی هستند که مقامات بخش عمومی و شهروندان در یک بستر انتخاب جمعی و مردم سالارانه دنبال می‌کنند. در واقع، مدیریت ارزش عمومی از دیدگاه وی، فرآیندی است که از عرضه خدمات عمومی آغاز می‌شود و در نهایت تامین کننده رضایت شهروندان و افزایش اطمینان و اعتماد آنان می‌باشد.

بوزمان (۲۰۰۷) ضمن مخالفت با تاکید صرف بر ارزش‌های نئولیبرال مدیریت نوین دولتی، بیان می‌دارد که ارزش‌های عمومی علاوه بر حقوق (و مطالبات) شهروندان، باید شامل تعهدات شهروندان در قبال جامعه و اصول هدایت کننده سیاستگذاری دولت نیز گردد. همچنین، مینهارت (۲۰۱۵) خاطر نشان می‌کند که ارزش‌های عمومی می‌تواند ارزش‌های جامعتری نظیر ارزش‌های انسانی تثبیت شده در بخش عمومی و کل جامعه را در بر گیرد. مور (۲۰۱۳) با بازبینی تعریف اولیه خود، بیان می‌دارد که نهادهای بخش عمومی می‌توانند از طریق یک مثلث استراتژیک (شامل سه ضلع بخش عمومی، بخش خصوصی و جامعه مدنی) به خلق ارزش عمومی بپردازند. بنابراین، با این دیدگاه بازبینی شده، ارزش‌های عمومی تنها شامل یک جنبه نمی‌شوند، بلکه ترکیبی از مفاهیم را دربرمی‌گیرند.

این ارزشها در بستری از حکمرانی و فعالیت شبکه‌هایی از کنشگران بخشهای مختلف دولت، بازار و جامعه مدنی شکل می‌گیرد و شامل ارزش‌های اخلاقی، فرهنگی و اجتماعی، حرفه‌ای و سازمانی، اقتصادی، حقوقی، پایداری، خواهد بود (سالارزهی، ۱۳۹۹). از منظر عملیاتی، ارزش‌های عمومی عملا در ویژگیهایی نظیر حاکمیت قانون، وجود افق راهبردی، مشارکت، کارآیی و اثربخشی، شفافیت، عدالت اجتماعی، پاسخگویی، وظیفه شناسی و اجماع متبلور می‌باشد (یعقوبی، ۲۰۱۰). در میان همه این ویژگی‌ها، "پاسخگویی"، به عنوان یک ویژگی محوری مورد توجه نظریه پردازان و پژوهشگران قرار گرفته است.

۲-۲. بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

بروز بحرانهای مالی و اقتصادی در دهه‌های اخیر و نارسایی‌های نظام حسابداری دولتی در ارائه اطلاعات دقیق و به موقع برای تصمیم‌گیری و پاسخ‌خواهی شهروندان سبب شده است تا تحقیقات گسترده‌ای در زمینه تغییر نظام حسابداری در بخش عمومی صورت گیرد. تمرکز اصلاحات نظام حسابداری بخش عمومی بر استقرار سیستم‌های مبتنی بر نظام تعهدی و انطباق با استانداردهای حسابداری و استفاده از مدل حسابداری واحدهای بازرگانی بوده است (لادر و جونز، ۲۰۰۳). کشورهای استرالیا، نیوزلند و انگلستان پیشگامان اجرای این اصلاحات بوده‌اند

(بارتون، ۲۰۰۷). بسیاری از کشورهای توسعه یافته آنگلو ساکسون، اتحادیه اروپا، اروپای مرکزی و شرقی و برخی کشورهای در حال توسعه در سایر نقاط جهان نیز، در دو دهه اخیر اقداماتی برای تغییر نظام مالی مبتنی بر روش تعهدی را در پیش گرفتند و مجامع بین‌المللی و حرفه‌ای نیز کشورها را به استقرار نظام نوین مالی بخش عمومی ترغیب می‌کنند. شکل‌گیری این تحولات اساساً تحت تاثیر افزایش مطالبه‌گری عمومی برای استقرار نظام‌های پاسخگویی است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ وینسنت تاویه، ۲۰۲۱). شکل‌گیری این تحولات اساساً تحت تاثیر افزایش مطالبه‌گری عمومی برای استقرار نظام‌های پاسخگویی است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ وینسنت تاویه، ۲۰۲۱).

در مطالعات دانشگاهی حسابداری در بخش عمومی، پاسخگویی و نیز عوامل و پیامدهای آن بیشترین سهم را به خود اختصاص داده است. پاسخگویی در بخش عمومی مفهومی پیچیده و مشتمل بر ابعاد مختلف است. زیرا برخلاف بخش خصوصی، بخش عمومی با ذینفعان متعدد خود به طیف گسترده‌ای از فرم‌های پاسخگویی و بازنمایی ارزش‌هایی فراتر از بُعد مالی نیاز دارد. از اینرو یکی از مهمترین تحولات صورت گرفته در فرآیند حسابداری و حسابرسی گزارشگری بخش عمومی، تغییر از حسابداری و حسابرسی مالی سنتی و حرکت به سمت حسابداری و حسابرسی مبتنی بر نظام پاسخگویی عمومی است (پالیت و بکارت، ۲۰۰۰).

تعاریف متعدد و متنوعی از پاسخگویی ارائه شده است. وجه اشتراک تمام تعاریف، تعهد شخص مسئول جهت ارائه گزارشی مشروح نسبت به اعمالی است که انجام داده است. ساده‌ترین تعریف از پاسخگویی عبارتست از وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، دلایل و مستندات قانع‌کننده‌ای برای ادای مسئولیت‌هایی که برعهده داشته‌اند فراهم می‌کنند و گزارش‌های لازم را ارائه می‌نمایند (بونز، ۲۰۰۵؛ باباجانی، ۱۳۷۸).

یوجی ایجیری در سال ۱۹۸۳ با طرح چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، رویکرد نوینی را برای تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی ارائه کرد. وی ادعا کرد این چارچوب بر چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم که تا آن زمان تنها رویکرد حاکم بر چارچوب‌های نظری موجود بود، برتری دارد. از این زمان به بعد، رویکرد حاکم بر تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولتهای مرکزی، ایالتی و محلی (شهرداریها) به رویکرد پاسخگویی تبدیل شد. به عقیده ایجیری اگر نظام حسابداری و گزارشگری مالی بر اساس مسئولیت پاسخگویی بنا نهاده شود ضمن برقراری جریان صحیح اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه، حقوق هر دو طرف مورد حمایت قرار می‌گیرد (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

تمرکز اصلاحات نظام حسابداری بخش عمومی بر استقرار سیستم‌های مبتنی بر نظام تعهدی و انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری و استفاده از مدل حسابداری واحدهای بازرگانی بوده است (لادر و جونز، ۲۰۰۳). کشورهای استرالیا، نیوزلند و انگلستان پیشگامان اجرای این اصلاحات بوده‌اند (بارتون، ۲۰۰۷). بسیاری از کشورهای توسعه یافته آنگلو ساکسون، اتحادیه اروپا، اروپای مرکزی و شرقی و برخی کشورهای در حال توسعه در سایر نقاط جهان، در دو دهه اخیر اقداماتی

برای تغییر نظام مالی مبتنی بر روش تعهدی را در پیش گرفتند و مجامع بین‌المللی و حرفه‌ای نیز کشورها را به استقرار نظام نوین مالی بخش عمومی ترغیب می‌کنند.

تا کنون مطالعات زیادی اثرات مثبت استفاده از مبنای حسابداری تعهدی را نشان داده‌اند. به عنوان مثال استفاده از مبنای تعهدی، امکان برآورد مناسب بهای تمام شده خدمات و برنامه‌ها، ارزیابی دقیق‌تر کارایی و اثر بخشی عملیات، شناسایی بهتر بدهی‌ها و تعهدات، ارزیابی مناسب استراتژی‌های برون‌سپاری و برآورد جامع‌تری از انعطاف‌پذیری مالی و توسعه پایدار را امکان‌پذیر می‌نماید (برگمن، ۲۰۱۲). شواهد نشان می‌شود مبنای تعهدی در مقایسه با سایر مبنای حسابداری به نحو موثری نیاز اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و مشارکت‌کنندگان بازار سرمایه را تامین نموده (کاپرچین و سالواتری، ۲۰۱۲) و اطلاعات بهتری در مورد قدرت نقدینگی و توان ایفای تعهدات و بهای تمام شده خدمات عمومی فراهم می‌نماید (پینا و تورس، ۲۰۰۳).

فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۸۶ با هدف تقویت حسابداری و پاسخگویی، کمیته بخش عمومی را تأسیس کرد. این کمیته در نوامبر سال ۲۰۰۴ به هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تغییر نام داد. این هیئت، استانداردهای خود را بر مبنای حسابداری تعهدی تدوین می‌کند و کشورها را در حرکت از مبنای نقدی به مبنای تعهدی، مورد تشویق و یاری قرار می‌دهد. زیرا هیئت معتقد است اعمال استانداردهای یکسان در حسابداری بخش عمومی از طریق دستیابی به یکنواختی، باعث ارتقای کیفی هدفهای گزارشگری و مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی می‌شود. لذا هیئت، دولت‌ها و استانداردها را ملای را ترغیب می‌کند تا استانداردهای بین‌المللی را بکارگیری نمایند.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی، گام مهمی در پیاده‌سازی مدیریت نتیجه محور بوده و استفاده از استانداردهای شناخته شده، اعتبار، اتکاپذیری و شفافیت گزارشهای مالی را در سطح سازمان تقویت و با رویه‌های جهانی منطبق می‌سازد و همچنین، مقایسه‌پذیری با سازمانهای مشابه را افزایش می‌دهد. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری است که برای استفاده نهادهای عمومی تمام کشورها در تهیه گزارشهای مالی منتشر شده است. هدف اولیه این استانداردها بهبود کیفیت گزارشگری مالی با مقاصد عمومی و کمک به فرآیند تصمیم‌گیری و تخصیص منابع می‌باشد. پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی این اطمینان را ایجاد می‌نماید که گزارشگری مالی بخش عمومی بنحو صحیح و مطلوب منعکس‌کننده وضعیت مالی سازمان‌های دولتی بوده و موجب شفافیت و پاسخگویی در مدیریت منابع عمومی می‌شود. گزارش فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۲۱) در مورد وضعیت کشورها از نظر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نشان می‌دهد که ۵۷ درصد کشورها از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تبعیت نموده، ۱۹ درصد کشورها در حال بررسی موضوع و باقی مانده از استانداردهای ملی استفاده می‌نمایند.

از دیدگاه نظری تئوری‌های فراوانی در توجیه استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی وجود دارد. تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی اولین موضوعی است که به دلیل

تفاوت در منافع گروه‌های درگیر در بخش عمومی مطرح می‌شود (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶). همچنین، بر اساس تئوری نمایندگی، شهروندان و مالیات‌دهندگان که تامین بخش مهمی از منابع عمومی کشورها را برعهده دارند، در جایگاه کارگمار، مایل‌اند در راستای شفافیت و پاسخگویی نمایندگان خود، هزینه‌های استقرار و اصلاح سیستم‌های مالی و حسابداری در بخش عمومی را پرداخت نمایند، تا در مقابل از طریق تهیه گزارش‌های مالی صحیح و به موقع بتوانند بر فعالیت کارگزاران خود نظارت نمایند (ساموئل، ۲۰۱۷). بر این اساس، تئوری نمایندگی در توجیه به کارگیری سیستم‌ها و استانداردهای جدید حسابداری توسط نهادهای بخش عمومی به کار می‌رود (فخاری همکاران، ۱۳۹۸).

بر اساس تئوری ذینفعان تاثیر اقدامات و سیاست‌هایی دولت‌ها (کارگزاران) بر کارگماران (مردم) چنان عمیق و اثرگذار است که دولت‌ها باید به تمام ابعاد عمومی و نیازهای ذینفعان توجه نموده و در مقابل اعمال خود پاسخگو باشند. تئوری ذینفعان ایجاب می‌نماید که کارگزاران دولتی در خصوص عملکرد خود در حوزه محیط زیست و حتی نسل‌های آینده پاسخگویی داشته باشند. برای ایفای بهتر مسئولیت پاسخگویی به ذینفعان لازم است چارچوب و استانداردهای مشخصی وجود داشته باشد (غلامی و همکاران، ۱۳۹۸). بر اساس تئوری نهادی، دولت‌ها از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، برای برآورده نمودن الزامات برون سازمانی، ارائه تصویری مناسب از منطقی بودن و کارایی عملیات خود و کسب مشروعیت استفاده می‌نمایند (بریگنال و مدل، ۲۰۰۰).

اخیرا با توجه به ناکارآمدی و عدم پاسخگویی مناسب نهادهای بخش عمومی، تئوری جدید مدیریت نوین بخش عمومی برای توضیح به کارگیری سیستم‌های جدید حسابداری مطرح شده است (رایز و استیو، ۲۰۱۷). مطابق این تئوری، نهادهای بخش عمومی علاوه بر پاسخگویی در مورد فرآیندها و نحوه عمل فعالیت‌ها باید در مورد نتایج عملکرد خود نیز پاسخگو باشند. در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، فلسفه اصلی گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعات مفید برای ایفای مسئولیت پاسخگویی و کمک به فرآیند تصمیم‌گیری می‌باشد. ضرورت استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی علاوه بر خود آگاهی کشورها ناشی از تشویق نهادها و سازمانهای بین‌المللی مانند هیات استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بوده است، هرچند آهنگ حرکتی آن در بین کشورها از شدت و ضعف برخوردار بوده است (آدام، موساری و جونز، ۲۰۱۱) و در روند اجرایی آن ابهامات و مشکلاتی وجود داشته است.

۳-۲. بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و حکمرانی خوب

اصول حکمرانی خوب که شامل شفافیت، پاسخگویی و یکپارچگی (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۱) است ضرورت مدرن سازی و انجام اصلاحات اساسی در سیستم‌های گزارشگری مالی دولتی را اجتناب ناپذیر نموده است (براسکا و مارتینز، ۲۰۱۶). در دهه اخیر، با درک نیاز

به انجام اصلاحات در نظام حسابداری دولتی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به عنوان مرجعی قابل اتکا جهت ارتقای کیفیت استانداردهای حسابداری، بیش از پیش مطرح شده است (بنیتو و همکاران، ۲۰۱۶). نهادهای بین‌المللی از قبیل صندوق بین‌المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و بانک جهانی به منظور اطمینان از قابلیت مقایسه، شفافیت و کنترل فساد، دولت‌ها را ملزم به اعمال استانداردهای بین‌المللی حسابداری نموده‌اند (آلن، ۲۰۰۹؛ روسی و همکاران، ۲۰۱۶). در گام اول برخی از سازمان‌های بین‌المللی مانند اتحادیه اروپا، سازمان ملل و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی با هدف تاکید بر اهمیت اعمال استانداردهای حسابداری یکسان در سازمان‌های دولتی، خود اقدام به بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نموده‌اند (گروسی و سورچیا، ۲۰۱۱).

حرکت به سمت نظام مدیریت مالی عمومی نوین ضرورت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و ایجاد هماهنگی در رویه‌های حسابداری مورد عمل در سازمان‌های دولتی را سبب گشته است (بنیتو و همکاران، ۲۰۱۶). انتظار می‌رود بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری، شفافیت و قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی دولتی را افزایش دهد (کوهن و کارتریماس، ۲۰۱۵). ریکاردو (۲۰۱۵) ادعا می‌کند که استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری میزان اطمینان مشارکت بخش عمومی - خصوصاً را افزایش می‌دهد. گومز و همکاران (۲۰۱۵) بیان می‌دارند که استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری، کیفیت پاسخگویی مالی و عمومی دولت‌ها را رضایت بخش تر می‌نماید. همچنین استانداردهای بین‌المللی حسابداری با تهیه گزارش‌های مالی قابل اتکا، جامع و به موقع عامل بالقوه محدود کننده و کنترل فساد می‌باشد (بنیتو و همکاران، ۲۰۱۶).

گزارش‌های مالی جامع و قابل اتکا حاصل از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری مشارکت موثر شهروندان در مدیریت وجوه عمومی را افزایش داده و از این طریق عامل تصمیمات بهینه دولتمردان و کنترل فساد خواهد شد (جاستیک و همکاران، ۲۰۰۶). بالستروز و همکاران (۲۰۱۹) با تحقیق خود نشان دادند که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری میزان فساد را در سطح کشورهای عضو سازمان توسعه همکاری‌های اقتصادی از طریق بهبود کیفیت و سطح افشای اطلاعات برای شهروندان، کاهش داده است. وینسنت تاویه (۲۰۲۱) در یک تحقیق به دنبال بررسی اثر اتخاذ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر کنترل فساد در کشورهای در حال توسعه بوده است. نتایج این تحقیق نشان دهنده وجود رابطه معنی دار منفی بین استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری مبتنی بر نظام تعهدی با شاخص فساد در کشورهای مورد بررسی بوده است.

شهروندان بر مبنای اطلاعات مرتبط با شاخص‌های اجتماعی و اقتصادی، وضعیت مالی و عملکرد فعلی و آتی، دولت‌ها را قضاوت می‌نمایند (باستیدا و بنیتو، ۲۰۰۷). در این راستا، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به عنوان یکی از کانال‌های اطلاعاتی، با تاکید بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، منجر به گزارشگری مالی قابل اتکا، جامع، به موقع، قابل

فهم و قابل مقایسه خواهد شد (باستیدا و بنیتو، ۲۰۰۷). اولین گام در استقرار سیستم‌های اطلاعاتی مالی نوین و یکی از پیشرفت‌های مهم و قابل ملاحظه در حوزه حسابداری دولتی تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است (چان، ۲۰۰۳). استانداردهای بین‌المللی حسابداری ابزاری جهت ارتقای کارایی، شفافیت و پاسخگویی است و بصورت همزمان فرصت و زمینه بروز فساد را کاهش می‌دهد. نقش کلیدی استانداردهای بین‌المللی حسابداری ایجاد یکنواختی و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی است (بنیتو و همکاران، ۲۰۰۷).

افزایش تقاضای عمومی برای ایفای پاسخگویی عامل مهمی است که مدیران بخش دولتی را وادار می‌سازد اطلاعات کافی و مناسبی را برای عرضه به عموم فراهم نمایند. چنانچه اطلاعات و گزارش‌های مالی ارائه شده فاقد ویژگیهای کیفی لازم باشند سودمندی آنها کاهش می‌یابد. بهبود کیفیت اطلاعات در بخش عمومی مشکل نمایندگی بین مدیران و مردم را با کاهش مزیت اطلاعاتی برای مدیرانی که ممکن است منافع آنها در راستای منافع جامعه و رفاه مردم نباشد را حل می‌نماید. با حداقل نمودن رفتارهای فرصت طلبانه مدیران، عملکرد دولت بهبود یافته و شاخص‌های حکمرانی خوب ارتقاء خواهد یافت (بالستروز و بیسگنو، ۲۰۲۰).

پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، کیفیت اطلاعات را بهبود بخشیده و شهروندان را به مشارکت بیشتر در مدیریت عمومی تحریک و تشویق می‌نماید. انتظار می‌رود این اصلاحات، فرآیند تصمیم‌گیری دولت‌ها را تقویت نموده و مدیریت و سیاست‌های عمومی را اثر بخش تر نماید، تا در نهایت سبب ارتقای حکمرانی خوب گردد (وینست تاویه، ۲۰۲۱). تا کنون در مورد مزایا و چالش‌های حسابداری تعهدی و استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی و دلایل حامیان و منتقدین آن پژوهش‌های زیادی انجام شده است. اما ادبیات آکادمیک اندکی در مورد رابطه بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با توسعه ملی و همچنین نقش آن در بهبود عملکرد دولت و کارایی و اثر بخشی سیاست‌های بخش عمومی وجود دارد. با درک این نیاز و بر اساس مبانی نظری و استدلال‌های پیش‌گفته، در این تحقیق اثر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر شاخص‌های حکمرانی خوب بررسی خواهد شد. بر این اساس فرضیه اول تحقیق بشرح بیان می‌شود:

فرضیه اول: رابطه معنی داری بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری با حکمرانی خوب وجود دارد.

۴-۲. حکمرانی خوب و ارتکاب جرایم

در ادبیات پژوهش، پژوهش‌های نظری متنوعی پیرامون پیامدهای حکمرانی خوب انجام شده است. نتایج این پژوهش‌ها نشان دهنده پیامدهای مطلوب حکمرانی خوب می‌باشد. با این حال، شواهد تجربی اندکی در این خصوص وجود دارد. بطور خاص، این پژوهش، تاثیر حکمرانی خوب بر ارتکاب جرایم را مورد بررسی قرار می‌دهد. چرا که به لحاظ نظری، با توجه به اثرات معنی دار حکمرانی خوب بر متغیرهای اقتصادی و اجتماعی انتظار می‌رود بین حکمرانی خوب و ارتکاب

جرایم رابطه معنی‌دار و منفی برقرار باشد (آندرا و آسونگو، ۲۰۱۳). آسونگو و اسپس (۲۰۱۳) در یک تحقیق محلی، رابطه منفی بین شاخص‌های کیفی حکمرانی خوب با شاخص ارتکاب جرایم رسیده‌اند. همچنین عبدالحمید (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین حکمرانی خوب و نرخ جرم در کشور مالزی پرداخت. نتایج تحقیق وی نشان داد که حکمرانی خوب می‌تواند کاهنده نرخ انواع جرم در کشور باشد.

علیرغم اهمیت اثرات حکمرانی خوب بر سطح ارتکاب جرایم، بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد که تا کنون در سطح بین‌المللی در مورد رابطه بین حکمرانی خوب و سطح ارتکاب جرایم تحقیقی انجام نشده است. بر این اساس به منظور گسترش ادبیات نظری حکمرانی خوب رابطه حکمرانی خوب با یکی از مهمترین شاخص‌های اجتماعی یعنی نرخ جرم که خود بر متغیرهای اقتصادی اثرگذار است در قالب فرضیه زیر بررسی می‌شود:

فرضیه دوم: رابطه معنی‌داری بین شاخص کلی حکمرانی خوب و سطح ارتکاب جرایم وجود دارد.

۳. روش‌شناسی پژوهش ۳-۱. داده‌ها و نمونه آماری

داده‌های مورد نیاز این پژوهش شامل شاخص‌های حکمرانی خوب از پایگاه داده‌های آماری بانک جهانی^۱، وضعیت نظام حسابداری بخش عمومی کشورها از پایگاه اطلاعاتی فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۲ و شاخص جرم کشورها از پایگاه نامبو^۳ استخراج شده است. داده‌های مرتبط با متغیرهای کنترلی این پژوهش نیز از پایگاه داده‌های بانک جهانی جمع‌آوری شده است. بازه زمانی سال ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹ قلمرو زمانی تحقیق را تشکیل می‌دهد. به دلیل ضرورت دسترسی به داده‌های آرشویی متغیرهای تحقیق، نمونه آماری پژوهش، متشکل از کشورهای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران شامل ۳۰ کشور از ۵ قاره جهان می‌باشد. به عبارت دقیق‌تر، از هر یک از قاره‌های آسیا، اروپا، آفریقا و آمریکا بصورت مساوی ۷ کشور و از قاره اقیانوسیه ۲ کشور بعنوان نمونه آماری انتخاب شده‌اند.

۳-۲. مدل و متغیرهای تحقیق

به منظور بررسی فرضیه اول، مبنی بر رابطه بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و شاخص کلی حکمرانی خوب، از مدل برازش شده زیر (مدل شماره ۱) استفاده شده است. اندیس‌های I و t مربوط به کشور و سال می‌باشند.

1. <http://info.worldbank.org/governance/wgi/>. Worldwide Governance Indicators (WGI).

2. <https://www.ifac.org/IFAC>. International Standards: 2019 Global Status Report. Accounting Basis by Country

3. <https://www.numbeo.com/crime/>. Crime index

مدل (۱):

$$WGI_{it} = \beta_0 + \beta_1 IPSAS_{it} + \beta_2 GLOB_{it} + \beta_3 EDU_{it} + \beta_4 \ln GDP_{it} + \beta_5 System_{it} + \beta_6 Ideo_{1it} + \beta_7 Ideo_{2it} + \beta_8 \ln Density_{it} + \beta_9 Frag_{it} + YEAR_{FE} + COUNTRY_{FE} + \varepsilon_{it}$$

در مدل (۱)، WGI_{it} نماد حکمرانی خوب می‌باشد. این متغیر بر اساس امتیازات مندرج در سایت بانک جهانی بخش شاخص‌های حکمرانی خوب کشورها^۱ محاسبه می‌شود. به بیان دقیق‌تر، برای محاسبه این متغیر، شش شاخص زیر مجموعه حکمرانی خوب به شرح زیر، که همگی در سایت یاد شده ارائه شده است، تجمیع می‌گردد. شایان ذکر است، در بخش آنالیز حساسیت این مقاله، مدل (۱) مجدداً بر اساس این شش شاخص برآزش می‌گردد:

VA_{it} نماد صدا و پاسخگویی؛ PS_{it} نماد ثبات سیاسی؛ GE_{it} نماد اثر بخشی دولت؛ کیفیت قانونگذاری؛ RL_{it} نماد حاکمیت قانون و CC_{it} نماد کنترل فساد می‌باشند.

هر کدام از شاخص‌ها ارزشی بین ۲/۵- تا ۲/۵ دارد و بنابراین برای تجمیع آنها و محاسبه حکمرانی خوب از جمع جبری این شاخص استفاده می‌شود. در نتیجه ارقام حکمرانی خوب بین ۱۵- و ۱۵ در نوسان خواهند بود. علامت منفی شاخص نشان دهنده وضعیت بد حکمرانی و علامت مثبت نشان دهنده وضعیت خوب حکمرانی کشورها است. بنابراین، در مجموع، هر چه ارقام WGI_{it} بزرگتر باشد، نشان دهنده سطح بالاتر حکمرانی خوب است.

در مدل بالا، $IPSAS_{it}$ نماد بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی است که بر اساس وضعیت پیاده سازی آن استانداردها در هر کشور، دارای دو کد یک (یعنی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی) و صفر (یعنی عدم بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی) می‌باشد.

سایر متغیرها، متغیرهای کنترلی است که بر اساس ادبیات پژوهش (برای مثال، گارسیا سانچز و همکاران، ۲۰۱۳. بالستروز و بیسگنو، ۲۰۲۰)، در مدل گنجانده شده است و شامل موارد زیر می‌گردد:

$\ln GDP_{it}$ نماد تولید ناخالص داخلی؛ EDU_{it} نماد نرخ با سواد؛ $GLOB_{it}$ نماد جهانی شدن اقتصاد؛ $System_{it}$ نماد نوع سیستم انتخاباتی؛ $Ideo_{it}$ نماد ایدئولوژی سیاسی؛ $\ln Density_{it}$ نماد تراکم جمعیت؛ و $Frag_{it}$ نماد تنوع قومی - زبانی می‌باشند. $COUNTRY_{FE}$ ، $YEAR_{FE}$ نیز نشان دهنده آثار ثابت کشور و سال می‌باشد.

برای بررسی فرضیه (۲) یعنی اثر حکمرانی خوب بر شاخص ارتکاب جرایم از مدل زیر مدل (۲) استفاده می‌شود. اندیس‌های i و t مربوط به کشور و سال می‌باشند.

مدل (۲):

$$Crime_{it} = \beta_0 + \beta_1 WGI_{1it} + \beta_2 GINI_{1it} + \beta_3 \ln GDP_{1it} + \beta_4 EDU_{1it} + \beta_5 Trade_{1it} + \beta_6 Unemp_{1it} + \beta_7 Health Exp_{1it} + YEAR_{FE} + COUNTRY_{FE} + \varepsilon_{it}$$

در مدل بالا، $Crime_{it}$ نماد شاخص ارتکاب جرایم می‌باشد. این متغیر بر اساس امتیازات مندرج در سایت نامبئو^۱ محاسبه می‌شود. به بیان دقیق‌تر، این متغیر با فرموله و تجزیه و تحلیل اطلاعات حاصل از نظر سنجی‌های انجام شده از میزان جرایم کشورها حاصل می‌شود. همچنین، WGI_{it} نماد حکمرانی خوب است که توضیحات آن، در ذیل مدل (۱) ارایه گردید. سایر متغیرها، متغیرهای کنترلی است که بر اساس ادبیات پژوهش (برای مثال، عبدالحمید، ۲۰۱۶؛ انسر و همکاران، ۲۰۲۰؛ چینی و همکاران، ۲۰۲۱؛ سلیمی و آدین، ۲۰۱۹)، در مدل گنجانده شده است و شامل موارد زیر می‌گردد:

$GINI_{it}$ نماد ضریب جینی؛ $lnGDP_{it}$ نماد تولید ناخالص داخلی؛ EDU_{it} نماد نرخ با سواد؛ $Trade_{it}$ نماد تجارت آزاد؛ $Unemp_{it}$ نماد نرخ بیکاری و $HealthExp_{it}$ نماد مخارج بهداشت می‌باشند.

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، میانسه، انحراف معیار، کمینه، بیشینه و چارکهای اول و سوم در نگاره (۱) ارائه شده است. شش شاخص صدا و پاسخگویی، ثبات سیاسی، اثر بخشی دولت، کیفیت قوانین، حاکمیت قانون و کنترل فساد تشکیل دهنده شاخص کلی حکمرانی خوب بوده و ارزشی بین ۲/۵- تا ۲/۵ دارند. منفی بودن شاخص نشان دهنده وضعیت بد حکمرانی و علامت مثبت نشان دهنده وضعیت خوب حکمرانی کشورها است. بنابراین شاخص کل حکمرانی خوب که از جمع جبری این شاخص‌ها حاصل می‌شود ارزشی بین ۱۵- و ۱۵ خواهد گرفت. میانگین شاخص کلی حکمرانی خوب معادل ۲/۳۲ می‌باشد که نشان دهنده کیفیت پایین حکمرانی خوب در بین کشورهای مورد بررسی می‌باشد. در میان شاخص‌های حکمرانی خوب بالاترین میانگین با ارزش ۰/۵۴ مربوط به اثر بخشی دولت و پایین‌ترین آن با ارزش ۰/۰۵- مربوط به ثبات سیاسی می‌باشد. در تحقیق بالستروز و بیسگنو (۲۰۲۰) میانگین شاخص کلی حکمرانی خوب در بین ۳۰ کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی معادل ۷/۱۴ و بالاترین و پایین‌ترین شاخص به ترتیب با مقدار ۱/۳۳ و ۰/۷۲ ترتیب مربوط به اثر بخشی دولت و ثبات سیاسی است.

میانگین متغیر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در بین کشورهای مورد بررسی معادل ۰/۶۷ می‌باشد. با توجه به دو ارزشی بودن این متغیر (صفر برای کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی را اجرا ننموده و یک برای کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پیاده‌سازی نموده‌اند) مقدار میانگین نشان دهنده بکارگیری استانداردهای بین‌المللی در اکثریت (۶۷٪) کشورهای مورد بررسی می‌باشد. در تحقیق بالستروز و بیسگنو (۲۰۲۰) میانگین متغیر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در سطح

1. Numbeo- Crime Index by Country

کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی معادل ۰/۷۶ بوده است، که بیانگر سطح بالای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری توسط کشورهای عضو می‌باشد.

میانگین متغیر شاخص ارتکاب جرایم در کشورهای مورد بررسی معادل ۴۸ شده است. در تحقیق انسر و همکاران (۲۰۲۰) میانگین شاخص جرم در بین ۱۶ کشور انتخابی معادل ۱۲ می‌باشد. این بدین معناست که سطح ارتکاب جرایم در نمونه پژوهش حاضر، بالاتر از تحقیق مورد اشاره است.

نگاره (۱) آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

متغیرها	نماد	مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	چارک اول	چارک سوم
حکمرانی خوب	WGI	۱۵۰	۲/۲۳	۲/۸۸	۶/۰۰	-۱۱/۵	۱۱/۱۶	-۱/۷۸	۸/۰۵
صدا و پاسخگویی	VA	۱۵۰	۰/۳۸	۰/۵۴	۰/۹۰	-۱/۵۱	۱/۵۷	-۰/۲۷	۱/۱۴
ثبات سیاسی	PS	۱۵۰	۰/۵۰-	۰/۱۱	۱/۰۰	-۲/۴۳	۱/۵۹	-۰/۸	۰/۶۸
اثر بخشی دولت	GE	۱۵۰	۰/۵۴	۰/۵۳	۱/۰۳	-۱/۸۹	۲/۲۳	-۰/۲	۱/۴۸
کیفیت قوانین	RQ	۱۵۰	۰/۵۰	۰/۶۷	۱/۱۲	-۲/۲۸	۲/۱۸	-۰/۲۸	۱/۴۴
حاکمیت قانون	RL	۱۵۰	۰/۴۶	۰/۳۹	۱/۰۸	-۱/۸۲	۱/۹۵	-۰/۴۱	۱/۵۷
کنترل فساد	CC	۱۵۰	۰/۴۱	۰/۲۲	۱/۱۶	-۱/۶۳	۲/۲۸	-۰/۳۴	۱/۵۲
شاخص جرم	Crime	۱۵۰	۴۷/۶۷	۴۶/۵۷	۱۶/۱۲	۱۳/۷۳	۷۸/۴۳	۳۹/۱۵	۶۳/۰۵
بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ^۱	IPSAS	۱۵۰	۰/۶۷	۱	۰/۴۷	۰	۱	۰	۱
تولید ناخالص داخلی	lnGDP	۱۵۰	۶/۸۸	۷/۳	۲/۳۷	۱/۸۵	۱۱/۰۹	۵/۳۳	۸/۵۳
جهانی سازی	GLOB	۱۵۰	۰/۶۰	۰/۶۲	۰/۱۶	۰/۲۶	۰/۹۴	۰/۴۵	۰/۷۱
شاخص با سواد	EDU	۱۵۰	۰/۹۱	۰/۹۷	۰/۱۲	۰/۵۱	۱	۰/۸۶	۰/۹۹
سیستم انتخاباتی	System	۱۵۰	۰/۵۷	۱	۰/۵۰	۰	۱	۰	۱
ایدئولوژی سیاسی	Ideo	۱۵۰	۲/۲۵	۳	۰/۸۵	۱	۳	۱	۳
تراکم جمعیت	lnDensity	۱۵۰	۴/۲۶	۴/۴۱	۱/۵۹	۱/۱۳	۸/۹۸	۳/۲۱	۵/۳۱
تنوع قومی - زبانی	Frag	۱۵۰	۰/۸۰	۰/۶۶	۰/۵۵	۰/۰۳	۱/۷۵	۰/۳۳	۱/۲۹
ضریب جینی	GINI	۱۵۰	۰/۴۰	۰/۳۸	۰/۰۸	۰/۲۹	۰/۶۴	۰/۳۳	۰/۴۴
مخارج بهداشت	Health Exp	۱۵۰	۰/۰۸	۰/۰۸	۰/۰۳	۰/۰۳	۰/۱۷	۰/۰۴	۰/۰۹
نرخ بیکاری	Unemp	۱۵۰	۰/۰۸	۰/۰۶	۰/۰۵	۰/۰۲	۰/۲۷	۰/۰۴	۰/۰۹
تجارت آزاد	Trade	۱۵۰	۰/۶۹	۰/۵۸	۰/۵۳	۰/۲۵	۳/۲۷	۰/۴۰	۰/۷۴
توسعه یافتگی	Develop	۱۵۰	۰/۵۷	۱	۰/۵۰	۰	۱	۰	۱

۱. فراوانی کدهای یک (صفر)، مطابق با میانگین برای مجموعه ۱۵۰ مشاهده، ۱۰۰ (۵۰) مشاهده می‌باشد.

۲-۴. آزمون فرضیه‌های پژوهش

۱-۲-۴. آزمون فرضیه اول

بر اساس فرضیه اول، رابطه‌ای معنی دار بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری و شاخص کلی حکمرانی خوب انتظار می‌رود. نتایج رگرسیون مدل فرضیه اول در نگاره (۲) ارائه شده است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل معادل ۰/۷۹ می‌باشد که نشان می‌دهد ۹۹ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی مدل قابل توضیح است. با توجه سطح معنی داری آماره فیشر که برابر ۰/۰۰۰ بوده و از ۰/۰۱ کوچکتر است، می‌توان نتیجه گرفت که با ۹۹ درصد اطمینان فرض صفر مبنی بر عدم کفایت مدل رد می‌شود. بنابراین مدل از صلاحیت و برازش لازم برخوردار است.

ضریب مثبت متغیر استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۲۰/۳۴) و مقدار احتمال آن (۰/۰۰۴) نشان دهنده وجود رابطه مثبت معنی دار بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری با شاخص کلی حکمرانی خوب می‌باشد. در نتیجه فرضیه اول تایید می‌شود. بر این اساس بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در بخش عمومی باعث ارتقای شاخص کلی حکمرانی خوب در کشورها خواهد شد. در ارتباط با متغیرهای کنترلی یافته‌ها نشان می‌دهد که بین نوع سیستم انتخاباتی و تنوع قومی - زبانی با شاخص کلی حکمرانی خوب کشورها رابطه مثبت معنی دار و بین تراکم جمعیت و کیفیت حکمرانی خوب رابطه منفی معنی دار وجود دارد.

نگاره (۲) رابطه بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری با شاخص کلی حکمرانی خوب (آزمون فرضیه اول)

سایر متغیرها	نماد	متغیر وابسته: حکمرانی خوب		
		ضریب	انحراف استاندارد	t آماره
معنی داری سطح				
بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی	IPSAS	۲۰/۳۴***	۷/۰۰	۲/۹۰
تولید ناخالص داخلی	lnGDP	۰/۵۴	۰/۳۴	۱/۵۸
جهانی‌سازی	GLOB	۳/۳۷	۲/۶۵	۱/۲۷
شاخص سواد	EDU	۰/۳۴	۳/۸۳	۰/۰۹
سیستم انتخاباتی	System	۷/۰۱***	۱/۲۵	۵/۶۲
ایدئولوژی سیاسی	Ideo	۰/۰۶	۰/۱۰	۰/۶۵
تراکم جمعیت	lnDensity	-۷/۶۵***	۲/۳۱	-۳/۳۱
قومی - تنوع زبانی	Frag	۱۵۹/۷۴***	۵۱/۹۳	۳/۰۸
اثرات سال و کشور		کنترل شد		

۷۹/۰	ضریب تعیین تعدیل شده
۰/۰۰	سطح معنی‌داری آماره فیشر
۱۵۰	مشاهدات

*** نماد سطح خطای ۱ درصد؛ ** نماد سطح خطای ۵ درصد؛ و * نماد سطح خطای ۱۰ درصد است

۲-۲-۴. آزمون فرضیه دوم

بر اساس فرضیه دوم، رابطه معنی‌داری بین شاخص کلی حکمرانی خوب و شاخص جرم پیش‌بینی می‌شود. نتایج رگرسیون مدل فرضیه دوم در نگاره شماره (۳) آمده است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل معادل ۰/۶۹ شده است که نشان می‌دهد ۶۹ درصد تغییرات متغیر وابسته شاخص جرم توسط متغیر مستقل حکمرانی خوب و متغیرهای کنترلی مدل قابل توضیح است. مقدار احتمال مربوط به معنی‌داری کل مدل نزدیک صفر بوده و بنابراین با ۹۹ درصد اطمینان مدل از صلاحیت لازم برخوردار است. همچنین ضریب و سطح معنی‌داری مربوط به حکمرانی خوب به ترتیب معادل ۰/۴۳- و ۰/۰۹ می‌باشد که نشان‌دهنده تاثیر معنی‌دار و منفی حکمرانی خوب بر شاخص ارتکاب جرایم می‌باشد. بر این اساس فرضیه اصلی شماره دو مبنی بر وجود رابطه معنی‌داری بین شاخص کلی حکمرانی خوب و شاخص جرم تایید می‌گردد. می‌توان گفت هر چقدر کیفیت حکمرانی خوب در کشوری بالاتر باشد شاخص ارتکاب جرایم در آن کشور پایین‌تر است.

ضریب مثبت متغیر کنترلی ضریب جینی معادل ۸۱/۸۰ و مقدار احتمال آن حاکی از آن است که با ۹۹ درصد اطمینان ارتباط مستقیم و معنی‌داری بین دو متغیر ضریب جینی و شاخص جرم وجود دارد. بر این اساس ضریب جینی که نشان‌دهنده توزیع ناعادلانه درآمد و ثروت میان مردم یک کشور است با نرخ جرم رابطه مستقیمی دارد به این معنی که هر چقدر توزیع ثروت در کشور ناعادلانه‌تر باشد نرخ وقوع جرم بالاتر می‌رود. ضرایب منفی متغیرهای کنترلی تولید ناخالص داخلی، شاخص سواد و تجارت آزاد و معنی‌داری سطح احتمال آنها نشان‌دهنده ارتباط معکوس و معنی‌دار آنها با شاخص جرم است. بهبود شاخص تولید ناخالص داخلی به عنوان یکی از مهمترین شاخص‌های اقتصادی، ارتقای سطح فرهنگی و بهبود شاخص باسواد و توسعه تجارت آزاد، کاهش در نرخ وقوع جرایم کشورها را دنبال خواهد داشت.

نگاره (۳) رابطه بین شاخص کلی حکمرانی خوب با شاخص ارتکاب جرایم (آزمون فرضیه دوم)

متغیر وابسته: شاخص جرم				نماد	سایر متغیرها
سطح معنی‌داری	t آماره	انحراف استاندارد	ضریب		
۰/۰۹	-۱/۶۹	۰/۲۶	*-۰/۴۳	WGI	حکمرانی خوب
۰۰/۰	۵/۹۱	۱۳/۸۳	***۸۱/۸۰	GINI	ضریب جینی

۰/۵۷	۰/۵۶	۴۲/۴۰	۲۳/۹۰	Health Exp	مخارج بهداشت
۰۰/۰	-۳/۵۴	۰/۴۴	-۱/۵۷***	lnGDP	تولید ناخالص داخلی
۰۰/۰	-۳/۲۱	۹/۴۲	-۳۰/۲۰***	EDU	شاخص سواد
۰/۸۲	-۰/۲۲	۱۶/۷۵	-۳/۷۶	Unemp	نرخ بیکاری
۰۰/۰	-۲/۹۰	۱/۹۰	-۵/۵۰***	Trade	تجارت آزاد
کنترل شد					اثرات سال و کشور
۶۹/۰					ضریب تعیین تعدیل شده
۰/۰۰					سطح معنی‌داری آماره فیشر
۱۵۰					مشاهدات

*** نماد سطح خطای ۱ درصد؛ ** نماد سطح خطای ۵ درصد؛ و * نماد سطح خطای ۱۰ درصد است

۴-۳. تحلیل حساسیت یافته‌های پژوهش

۴-۳-۱. رابطه بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، شاخص

کلی حکمرانی خوب و سطح ارتکاب جرایم به تفکیک قاره‌ها

در این بخش، اولاً فرضیه اول تحقیق که معطوف رابطه بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با شاخص کلی حکمرانی خوب می‌باشد به تفکیک هر قاره بررسی می‌شود. مطابق با نگاره ۴ مدل‌ها از معنی‌داری مناسب برخوردار هستند. بر اساس مقادیر ضرایب و سطح اطمینان، وجود رابطه مثبت معنی‌داری بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با شاخص کلی حکمرانی در اکثر قاره‌ها مشاهده می‌شود. با این حال، در قاره آمریکا رابطه معنی‌داری بین شاخص کلی حکمرانی خوب و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی وجود ندارد.

ثانیاً، با توجه به فرضیه دوم که به بررسی رابطه بین شاخص کلی حکمرانی خوب با شاخص ارتکاب جرایم می‌پردازد، فرضیه یادشده به تفکیک هر قاره نیز بررسی می‌شود. ضرایب تعیین و سطح معنی‌مدل‌ها همانگونه که در نگاره ۵ پیداست، برازش مناسب مدل و معنی‌داری آن را نشان می‌دهد. بر اساس مقدار ضرایب و سطح اطمینان مندرج در جدول، وجود رابطه منفی معنی‌دار بین شاخص کلی حکمرانی خوب با شاخص ارتکاب جرم در قاره‌های اروپا و آمریکا مشاهده می‌شود. در مورد قاره آسیا، اقیانوسیه و آفریقا رابطه معنی‌داری بین شاخص کلی حکمرانی خوب و شاخص ارتکاب جرم مشاهده نمی‌شود. در توجیه عوامل احتمالی این پدیده، در مورد قاره اقیانوسیه می‌توان تعداد مشاهدات اندک که سبب کاهش توان آزمون می‌شود را مورد توجه قرار داد. همچنین در مورد دو قاره دیگر، اولاً معنی‌داری در سطح خطای ۱۵٪ برقرار است و ثانیاً به نظر می‌رسد وجود سایر زمینه‌هایی نظیر سطح آگاهی نسبتاً پایین مردم در استفاده از مکانیزم‌های حکمرانی خوب، باعث شده است که سطح معنی‌داری در دو قاره یادشده، اندک باشد.

نگاره (۴) رابطه بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با شاخص کلی حکمرانی خوب به تفکیک قاره‌ها

قاره آمریکا		قاره اروپا		قاره اقیانوسیه		قاره آسیا		قاره آفریقا		نماد	سایر متغیرها
معنی داری	فیزبر	معنی داری	فیزبر	معنی داری	فیزبر	معنی داری	فیزبر	معنی داری	فیزبر		
۰/۳۵	۶/۳۲	۰/۰۹	۲/۲۰*	۰/۰	۷/۴۰***	۰/۲۳	۲/۲۵	۰/۰	۳/۰۳***	IPSAS	بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی
۰/۷۷	-۵/۱۰۰	۰/۲۲	۱/۱۸	۰/۰	۴/۶۰***	۰/۰	۶/۰۳***	۰/۸۵	-۰/۱۰	lnGDP	تولید ناخالص داخلی
۰/۲۵	۵/۴۰	۰/۳۹	۷/۵۱	۰/۷۷	۱/۵۴	۰/۳۵	-۵/۷۹	۰/۹۵	-۰/۴۱	GLOB	جهانی سازی
۰/۳۹	-۱۳/۶۵	۰/۰۳	۷۰/۴۷**	۰/۰	۱۸۵/۵۹***	۰/۳۵	-۲۵۵/۷۳	۰/۷۷	-۱/۱۲	EDU	شاخص سواد
۱۴/۰	-۶۴/۳۰	۱۳/۰	۳/۱	۰/۱۲	-۱۲/۸۵	۰/۱۷	-۱۹۸/۶۳	۰/۰	۷/۲۸***	System	سیستم انتخاباتی
۰/۹۵	-۰/۰	۰/۶۴	-۱/۶۴	۰/۰	-۳۷/۸۹***	۰/۵۷	۲/۱/۰	۰/۶۷	۰/۱۰	Ideo	ایدئولوژی سیاسی
۰/۰۸	-۱۷/۷۲*	۰/۲۰	۸-۷۲	۰/۰	۲/۹۰***	۰/۱۹	-۱۱/۶۴	۳/۱۰	-۰/۹۰	lnDensity	تراکم جمعیت
۰/۱۲	۴۴/۰۴	۰/۶۷	۴-۱۲۷	۰/۰	۴۱/۹۱***	۰/۲۴	-۲۳۴/۶۵	۰/۰	۲۴/۷۳***	Frag	تنوع قومی - زبانی
کنترل شد											اثرات سال و کشور
۰/۰۰		۰/۰۰		۰/۰۰		۰/۰۰		۰/۰۰			سطح معنی داری آماره فیشر
۳۵		۳۵		۱۰		۳۵		۳۵			مشاهدات

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

نگاره (۶) رابطه بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با هر یک از شاخص‌های حکمرانی خوب

سایر متغیرها	نماد	صدا و پاسخگویی		ثبات سیاسی		اثر بخشی دولت		کیفیت قوانین		حاکمیت قانون		کنترل فساد	
		مغنی داری	ز. پ.	مغنی داری	ز. پ.	مغنی داری	ز. پ.	مغنی داری	ز. پ.	مغنی داری	ز. پ.	مغنی داری	ز. پ.
بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی	IPSAS	۰/۰	۵۴۲***	۴۰۵	۰/۲۱	-۰/۸۷	۰/۶۶	۲/۹۵*	۰/۰۹	۴/۲۰**	۰/۰۱	۴/۶۱***	۰/۰
تولید ناخالص داخلی	lnGDP	۰/۰۵	۰/۵۶	۰/۰۳	۰/۸۴	۰/۱۲	۰/۲۲	۰/۲۱**	۰/۰۱	-۰/۰۸	۰/۹۲	۰/۱۶*	۰/۰۵
جهانی‌سازی	GLOB	۰/۲۵	۰/۶۶	۰/۹۷	۰/۴۲	۰/۴۴	۰/۵۶	۱/۵۱**	۰/۰۲	-۰/۱۰	۰/۸۸	۰/۳۳	۰/۵۸
شاخص سواد	EDU	-۰/۶۰	۰/۴۸	۰/۸۱	۰/۶۵	-۲/۰۹*	۰/۰۶	-۰/۲۳	۰/۷۳	۱/۹۹**	۰/۰۳	۰/۰۸	۰/۹۳
سیستم انتخاباتی	System	۱/۳۴***	۰/۰	۰/۴۹	۰/۴۰	۲/۰۹***	۰/۰	۳/۱۱***	۰/۰	۰/۴۲	۰/۱۵	۱/۳۷***	۰/۰
ایدئولوژی سیاسی	Ideo	۰/۰۴	۰/۰۶	۰/۰۳	۰/۵۴	-۰/۰۲	۰/۳۶	-۰/۰	۰/۸۱	-۰/۰	۰/۹۷	۰/۰۲	۰/۱۷
تراکم جمعیت	lnDensity	-۱/۵۷***	۰/۰	-۱/۹۱*	۰/۰۸	-۰/۱۱	۰/۸۸	-۱/۲۳**	۰/۰۲	-۱/۱۸**	۰/۰۴	-۱/۶۷***	۰/۰
تنوع قومی - زبانی	Frag	۳۹/۱۸***	۰/۰	۳/۳۱	-۰/۲۱	-۱/۹۵	۰/۹۰	۲۵/۶**	۰/۰۴	۳/۲۷**	۰/۰۲	۳۶/۶۹***	۰/۰
اثرات سال و کشور	کنترل شد												
سطح معنی داری آماره فیشر	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
مشاهدات	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰

*** نماد سطح خطای ۱ درصد؛ ** نماد سطح خطای ۵ درصد؛ و * نماد سطح خطای ۱۰ درصد است

۲-۳-۴. رابطه بین بکارگیری مبنای تعهدی با شاخص کلی حکمرانی خوب

نتایج آماری حاصل از آزمون فرضیه اول، نشان دهنده رابطه مثبت و معنی دار بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با حکمرانی خوب است. با توجه به اینکه سنگ بنای تحولات در بخش عمومی به کارگیری مبنای تعهدی در گزارگری مالی بخش عمومی است (پسینا، ۲۰۰۸) و پیش‌نیاز بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، بکارگیری مبنای تعهدی است، بعنوان یک آزمون اضافی، مدل (۱) پژوهش پس از جایگزینی متغیر مبنای تعهدی با متغیر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، مجدداً برازش می‌شود. نتایج حاصل از رگرسیون انجام شده همانگونه که در نگاره ۷ آمده نشان دهنده ضریب مثبت متغیر مستقل مبنای تعهدی (۱/۵۸) با سطح معنی داری نزدیک به صفر می‌باشد. بر این اساس رابطه مثبت و معنی دار در سطح ۹۹ درصد بین مبنای تعهدی و حکمرانی خوب وجود دارد. این نتیجه با یافته حاصل از مدل اصلی شماره یک مطابقت دارد. از این رو می‌توان نتیجه گرفت که بکارگیری مبنای تعهدی بهبود کیفیت حکمرانی خوب کشورها را به دنبال دارد. در واقع با جایگزینی مبنای تعهدی بجای استانداردهای حسابداری در مدل شماره ۱ رابطه مثبت بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حکمرانی خوب تقویت شده است.

نگاره (۷) رابطه بین بکارگیری مبنای تعهدی با شاخص کلی حکمرانی خوب

متغیر وابسته: حکمرانی خوب				نماد	سایر متغیرها
سطح معنی داری	t اماره	انحراف استاندارد	ضریب		
۰/۰۰	۴/۳۰	۰/۳۷	۱/۵۸***	AB	مبنای تعهدی
۰/۷۷	-۰/۳۰	۰/۱۷	-۰/۰۵	lnGDP	تولید ناخالص داخلی
۰/۰۰	۸/۵۵	۲/۴۸	۲۰/۷۵***	GLOB	جهانی سازی
۰/۲۵	۱/۱۶	۳/۹۹	۴/۶۱	EDU	شاخص سواد
۰/۴۱	۰/۸۳	۰/۷۹	-۰/۶۵	System	سیستم انتخاباتی
۰/۰۰	-۳/۲۱	۰/۳۸	-۱/۲۳***	Ideo	ایدئولوژی سیاسی
۰/۶۵	۰/۴۵	۰/۲۶	۰/۱۲	lnDensity	تراکم جمعیت
۰/۸۷	-۰/۱۷	۰/۷۳	-۰/۱۲	Frag	قومی - تنوع زبانی
کنترل شد					اثرات سال و کشور
۰/۰۰					سطح معنی داری آماره فیشر
۱۵۰					مشاهدات

*** نماد سطح خطای ۱ درصد؛ ** نماد سطح خطای ۵ درصد؛ و * نماد سطح خطای ۱۰ درصد است

۴-۳-۴. ورود متغیر تعاملی وضعیت توسعه یافتگی به مدلها

با توجه به اینکه تاییدپذیری فرضیه اول و دوم پژوهش، ممکن است با توجه به وضعیت توسعه یافتگی کشورها متفاوت باشد، در این قسمت، متغیر وضعیت توسعه یافتگی کشورها به عنوان یک متغیر تعدیلگر وارد مدل های (۱) و (۲) می شود. نتیجه حاصل از رگرسیون مجدد مدل شماره (۱) با گنجاندن متغیر تعدیلگر و تعاملی، که در نگاره ۸ آمده است نشان می دهد که اثر همزمان بکارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی و در حال توسعه بودن کشورها تاثیر مثبتی بر حکمرانی خوب کشورها داشته است. به عبارت دیگر، ارتباط بین بکارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی و حکمرانی خوب، در کشورهای در حال توسعه قوی تر است. همچنین با ورود متغیر تعاملی در حال توسعه بودن به مدل شماره (۲) همانگونه که در نگاه ۹ پیداست اثر همزمان در حال توسعه بودن و حکمرانی خوب بر شاخص جرایم کشورها منفی و معنی دار می باشد. به عبارت دیگر، ارتباط بین منفی حکمرانی خوب و سطح ارتکاب جرایم، در کشورهای در حال توسعه قوی تر است. لذا نتایج حاکی از این است که ارتباط بین بکارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی و حکمرانی خوب (طبق فرضیه اول) و ارتباط بین حکمرانی خوب و شاخص ارتکاب جرایم (طبق فرضیه دوم)، با ورود متغیر تعاملی توسعه یافتگی قوی تر می شود. این تاثیر بیانگر ضرورت بکارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری در فرآیند حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در کشورهای در

حال توسعه است که بهبود کیفیت حکمرانی خوب در این کشورها را به دنبال خواهد داشت. از طرف دیگر نتایج تحقیق نشان می‌دهد که با بهبود کیفیت حکمرانی خوب شاخص ارتکاب جرایم کشورها کاهش می‌یابد.

نگاره (۸) اثر متغیر تعاملی وضعیت توسعه یافتگی بر رابطه بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با شاخص کلی حکمرانی خوب

متغیر وابسته: حکمرانی خوب				نماد	سایر متغیرها
سطح معنی‌داری	t آماره	انحراف استاندارد	ضریب		
۰/۰۰	۲/۹۵	۱۹/۷۰	۵۸/۱۳***	IPSAS	بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی
۰/۰۰	۲/۹۴	۲۶/۶۹	۷۸/۴۷***	IPSAS - Developing	بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی - در حال توسعه بودن
۰/۱۲	۱/۵۸	۰/۳۴	۰/۵۴	lnGDP	تولید ناخالص داخلی
۰/۲۱	۱/۲۷	۲/۶۵	۳/۳۷	GLOB	جهانی‌سازی
۰/۹۳	۰/۰۹	۳/۸۲	۰/۳۴	EDU	شاخص سواد
۰/۰۰	۵/۶۲	۱/۲۵	۷/۰۲***	System	سیستم انتخاباتی
۰/۵۲	۰/۶۵	۰/۱۰	۰/۰۶	Ideo	ایدئولوژی سیاسی
۰/۰۰	-۳/۳۱	۲/۳۱	-۷/۶۵***	lnDensity	تراکم جمعیت
۰/۰۰	۳/۰۸	۵۱/۹۳	۱۵۹/۷۴***	Frag	قومی - تنوع زبانی
کنترل شد					اثرات سال و کشور
۰/۰۰					سطح معنی‌داری آماره فیشر
۱۵۰					مشاهدات

***نماد سطح خطای ۱ درصد؛ **نماد سطح خطای ۵ درصد؛ *نماد سطح خطای ۱۰ درصد است

نگاره (۹) اثر متغیر تعاملی وضعیت توسعه یافتگی بر رابطه بین شاخص کلی حکمرانی خوب با شاخص ارتکاب

جرم

متغیر وابسته: حکمرانی خوب				نماد	سایر متغیرها
سطح معنی‌داری	t آماره	انحراف استاندارد	ضریب		
۰/۰۰	-۳/۰۸	۱/۶۵	***-۵/۰۶	WGI	حکمرانی خوب
۰/۰۷	-۱/۸۳	۱/۸۱	*-۳/۳۱	WGI - Developing	حکمرانی خوب- در حال توسعه بودن
۰/۲۵	-۱/۱۷	۲۰/۸۳	-۲۴/۳۲	GINI	ضریب جینی
۰/۳۵	۰/۹۴	۸۷/۴۵	۸۲/۰۵	Health Exp	مخارج بهداشت
۰/۷۷	۰/۲۹	۲/۰۴	۰/۶۰	lnGDP	تولید ناخالص داخلی
۰/۴۹	-۰/۷۰	۳۲/۳۵	-۲۲/۶۱	EDU	شاخص سواد
۰/۹۱	۰/۱۲	۲۵/۲۹	۲/۹۹	Unemp	نرخ بیکاری
۰/۱۱	۱/۶۲	۶/۸۲	۱۱/۰۱	Trade	تجارت آزاد
کنترل شد					اثرات سال و کشور
۰/۰۰					سطح معنی‌داری آماره فیشر
۱۵۰					مشاهدات

*** نماد سطح خطای ۱ درصد؛ ** نماد سطح خطای ۵ درصد؛ و * نماد سطح خطای ۱۰ درصد است

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

مطابق با ادبیات پژوهش، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به جای استانداردهای ملی در فرایند حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی به عنوان یکی از اصلاحات اساسی بخش عمومی مطرح می‌باشد. افزون بر این، تحلیل‌های نظری زیادی وجود دارد که نشان می‌دهد این تحول اساسی سبب ارتقای سیستم پاسخگویی و شفافیت در بخش عمومی و در نتیجه ارتقای حکمرانی خوب و سپس، کاهش ارتکاب جرایم می‌شود (بلانکا، ۲۰۱۴). بر این اساس، هدف این تحقیق در مرحله اول آزمون تجربی اثر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی بر حکمرانی خوب و در مرحله بعد، بررسی رابطه حکمرانی خوب با شاخص ارتکاب جرایم می‌باشد.

یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که کشورهایی که در فرایند گزارشگری مالی بخش عمومی خود اصلاحات اساسی را اعمال نموده و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را بکار گرفته‌اند از نظر شاخص‌های حکمرانی خوب از کیفیت بالاتری برخوردار می‌باشند. نتایج این تحقیق با پژوهش انجام شده بالستروز و بیسگنو (۲۰۲۰) مطابقت دارد. بعلاوه، بر اساس نتایج پژوهش، حکمرانی خوب تاثیر با اهمیتی بر شاخص ارتکاب جرایم در کشورها دارد که با نتایج تحقیق عبدالحمید (۲۰۱۶) نیز سازگاری دارد. نتایج حاصل از اجرای آزمون‌های اضافی

در مورد فرضیه‌های تحقیق به تفکیک قاره‌ها و نیز بررسی نقش سطح توسعه یافتگی کشورها نیز در مجموع، تایید کننده وجود رابطه معنی دار مثبت بین بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با کیفیت حکمرانی خوب و همچنین رابطه منفی معنی دار بین حکمرانی خوب و شاخص ارتکاب جرایم در قاره‌های مختلف و در سطح مختلف توسعه یافتگی می‌باشد. لذا با توجه به اثرات نظام حسابداری و حسابرسی بر مدیریت عمومی و شاخص‌های اقتصادی و اجتماعی کشورها ضرورت تغییر در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و استفاده از استانداردهای بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه از جمله کشور ایران بشدت احساس می‌شود.

با توجه به اینکه بهبود شاخص‌های حکمرانی خوب دارای اثرات مهم ملی و بین‌المللی است، آسیب شناسی وضعیت حکمرانی کشور و شناسایی عوامل و مولفه‌های ملی و بین‌المللی که بتواند ارتقا دهنده حکمرانی خوب در کشورها باشد از اهمیت بالایی برخوردار است. انتظار می‌رود نتایج این تحقیق در بُعد داخلی در بهبود عملکرد سازمانی نهادهای عمومی و همچنین شناسایی و رفع موانع موجود در مسیر حرکت کشور به سمت وضعیت مطلوب از حیث بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و نیز شاخص‌های حکمرانی خوب و نهایتاً افزایش اعتماد عمومی موثر باشد. در بُعد برون سازمانی با توجه به اینکه شرط اساسی بسیاری از نهادهای بین‌المللی مانند بانک جهانی و سازمان ملل در اعطای کمک‌ها و اقدامات حمایتی به ویژه به کشورهای در حال توسعه ارتقای شاخص‌های حکمرانی خوب در کشورها می‌باشد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۲)، ارتقای شاخص حکمرانی خوب در جلب این کمک‌ها موثر خواهد بود.

نتایج این تحقیق می‌تواند توسط مقامات قانونی، متولیان تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نهادهای نظارتی بخش عمومی در راستای ایفای مسئولیت قانونی و حرفه‌ای خود در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و نظارت بر اجرای آنها مورد استفاده قرار گیرد. چرا که ایجاد شرایط زمینه‌ای و زیر ساخت‌های قانونی لازم جهت اعمال اصلاحات اساسی در نظام حسابداری بخش عمومی در تحقق اهداف گزارشگری مالی و کمک به فرایند تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی در بخش عمومی موثر است.

با این حال، نتایج پژوهش، در معرض محدودیتهایی می‌باشد. برای مثال، انتخاب بازه زمانی ۵ ساله برای بررسی اثرات اصلاحات نظام حسابداری بخش عمومی بر شاخص‌های حکمرانی خوب و شاخص ارتکاب جرایم کشورها سبب می‌شود، احصای آثار بلندمدت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی میسر نشود. لذا پژوهش‌های آتی (با دریافت داده‌های جدید در سال‌های آتی) با افزایش بازه زمانی خواهند توانست این آثار بلندمدت را مورد مطالعه قرار دهند. همچنین محدود بودن جامعه آماری تحقیق به کشورهای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران از دیگر محدودیت‌های این تحقیق محسوب می‌شود. تحقیقات آتی با دریافت داده‌های مرتبط و انتخاب جامعه آماری گسترده تر می‌توانند قابلیت تعمیم نتایج را ارتقاء خواهد دهند. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی و در قالب یک تحقیق مقایسه‌ای اثرات بکارگیری

استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با اثرات استانداردهای ملی حسابداری بر شاخص‌های اجتماعی و اقتصادی متنوع مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گیرد. در این تحقیق رابطه حکمرانی خوب با شاخص کلی ارتکاب جرایم بررسی شده است. پیشنهاد می‌گردد در یک تحقیق دیگر رابطه حکمرانی خوب با انواع جرایم مانند پولشویی، تقلب، سرقت، قتل، ارتشاء و... بررسی شود.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. باباجانی، جعفر. آذر، عادل و معیری، مرتضی (۱۳۹۲). عوامل و محرکهای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱(۳۷)-۱-۳۶
۲. بیگی‌نیا، عبدالرضا. صفری، سعید. مرشدی‌زاده، علی و پولادگر، عبدالمجید (۱۳۹۱). شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های حکمرانی خوب. چشم انداز مدیریت دولتی، ۱۲. ۶۵-۸۶
۳. سالارزهی، حبیب‌الله. (۱۳۹۹). مدیریت ارزش عمومی: پارادایم نوین در مدیریت دولتی بر پایه ارزشهای عمومی. پژوهش‌های مدیریت عمومی ۱۳(۴۷). ۲۱۸-۱۸۹
۴. طالب‌نیا، قدرت‌اله و زارعی، بتول (۱۳۹۰). بررسی تاثیر عوامل محیطی بر فرایند اصلاحات حسابداری دولتی در ایران از طریق مدل اقتضایی. مجله دانش حسابداری، ۲(۵). ۷۳-۵۱
۵. فخاری، حسین. ملکیان، اسفندیار و غلامی، ملک محمد (۱۳۹۸). تبیین عوامل موثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در ایران. حسابداری دولتی، ۲(۱۰). ۸۴-۶۹

ب- منابع خارجی:

1. Alqooti, A.A. (2020). Public Governance in the Public Sector: Literature review. the International Journal of Business Ethics and Governance (IJBEG), Vol.3, No.3, 2020
2. Andres, A.R. and Asongu, S.A. (2013), "Fighting software piracy: Which governance tools matter in Africa? Journal of Business Ethics, January 2013
3. Asongu, S.A. & Oasis, K.T. (2013), "Fighting African conflicts and crimes: which governance tools matter? MPRA Paper No.44044, Munich.
4. Anser, M. K, Yousaf, Z, Nassani, A.A, Alotaibi, S.M, Kabbani. A & Zaman.K (2020) Dynamic linkages between poverty, inequality, crime, and social expenditures in a panel of 16 countries: two-step GMM estimates. Journal of Economic Structures. 9, 1-25
5. Bastida, F., & Benito, B. (2007). Central government budget practices and transparency: An international comparison. Public Administration, 85(3), 667-716
6. Bellanca, S. (2014). Budgetary transparency in the European Union: The role of IPSAS. International Advances in Economic Research, 20, 455-456.
7. Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International public sector accounting standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) member states. Journal of Modern Accounting and Auditing, 10(3), 257-269.
8. Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs. International Review of Administrative Sciences, 73(2), 293-317.
9. Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2020). Public sector accounting reforms and the quality of governance. Public Money & Management, 41(3), 1-11. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1724665>
10. Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. Public Money & Management, 23(1), 13-20.



11. Christiaens, J. (2004). Capital assets in governmental accounting reforms: Comparing Flemish technical issues with international standards. *European Accounting Review*, 13(4), 743–770.
12. Christiaens, J., & Rommel, J. (2008). Accrual accounting reforms: Only for businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 59–75.
13. Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177.
14. Cohen, S., & Karatzimas, S. (2015). Debate: Reforming Greek government accounting. *Public Money & Management*, 35 (3), 178–180.
15. García-Sánchez, I. M., Cuadrado-Ballesteros, B., & Frias-Aceituno, J. (2013). Determinants of government effectiveness. *International Journal of Public Administration*, 36(8), 567–577.
16. Gomes, P.S., Fernandes, M.J., & Carvalho, J.B.D.C. (2015). The International harmonization process of public sector accounting in Portugal: The perspective of different stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268–281
17. Habibullah, M. S., H. Din, B., & Abdul Hamid, B. (2016). Good governance and crime rates in Malaysia. *International Journal of Social Economics*, 43(3), 308-320.
18. Justice, J.B., Melitski, J., & Smith, D.L. (2006). E-government as an instrument of fiscal accountability and responsiveness: Do the best practitioners employ the best practices? *American Review of Public Administration*, 36(3), 301–322
19. Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (2010). The worldwide governance indicators. Methodology and analytical issues. Policy research working paper No. 5430. Development Research Group, World Bank, Retrieved from www.econ.worldbank.org [Accessed 17 May, 2017]
20. Larbi, G. A., 1999. The new public management approach and crisis states, Switzerland: United Nations Research Institute for Social Development (UNRISD).
21. Meynhardt, T. (2015). Public value: Turning a conceptual framework into a scorecard. In J. M. Bryson, B. C. Crosby, & L. Bloomberg (Eds.), *Public value and public administration* (pp. 189–203). New York, NY: Georgetown University Press.
22. Moore, M. H. (1995). *Creating public value: Strategic management in government*. California, USA: Harvard University Press
23. Moore, M. H. (2013). *Recognizing public value*. Cambridge & London: Harvard University Press
24. Ninad Shankar, N. (2018). Government, Governance and Good Governance. *Indian Journal of Public Administration* 64(1) 122–130
25. Saleemi, M.W, Amir-ud-Din. R (2019). How Does Quality of Governance Influence Occurrence of Crime? A Longitudinal Analysis of Asian Countries. MPRA Paper No. 94142.
26. Spencer, P.C, Gonzalo, C. & Forero L.J. R. (2021). The Influence of Government Effectiveness and Corruption on the High Levels of Homicide in Latin America. *Social Sciences* 10: 172
27. Tawiah, V. (2021). The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Acc & Man*, 2021; 1–22.
28. World Bank. (2019), World Bank Governance Indicators. Available at: <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.asp>
29. Yamamoto, K., (1999). Accounting system reform in Japanese local governments. *Financial accountability & management*.
30. Yotawut Mayuree (2018) “Examining Progress in Research on Public Value” *Kasetsart Journal of Social Sciences*, 39 , p:168-173