

تدوین مدل گزارشگری حقوق بین نسلی در ایران: ارتقای سیستم گزارشگری در دیوان محاسبات و تکمیل گزارش تفریغ بودجه

■ مهدی غفاری^۱

■ حمیدرضا جعفری دهکردی^۲

■ عادل آذر^۳

■ بهاره بنی‌طالبی دهکردی^۴

چکیده:

علیرغم وجود الزامات و خاستگاه‌های قانونی، تا کنون گزارشگری حقوق بین‌نسلی و تفویض اختیار اجرای آن مورد توجه جدی قرار نگرفته است. پژوهش حاضر به ارائه مدلی جهت گزارشگری حقوق بین‌نسلی و صلاحیت دیوان محاسبات کشور در اجرای آن پرداخته است. خبرگان و صاحب‌نظران در میان رؤسا و مدیران دستگاه‌های نظارتی و اجرایی، اساتید و مدیران ارشد دولتی مشتمل بر ۶۲ نفر هستند که در زمینه گزارشگری و افشاء اطلاعات با تجربه بوده و بر الزامات قانونی مسلط می‌باشند. جامعه آماری در بخش تدوین مدل گزارشگری حقوق بین‌نسلی نیز شامل ۲۰۰ نفر از مدیران و حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور است. در بخش انتخاب شاخص‌ها، داده‌ها با استفاده از آزمون دو جمله‌ای و در بخش تدوین مدل، با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. با بررسی الزامات قانونی کشور و اسناد بالادستی و شیوه گزارشگری کشورهای پیشرو، شاخص‌های گزارشگری در دو بعد مخارج دولت و تأمین مالی دولت پیشنهاد گردیده که از میان آنها ۱۲ شاخص در بعد مخارج و ۱۸ شاخص در بعد تأمین مالی تایید شده‌اند. در بخش تدوین مدل، در نهایت تنها ۱۰ شاخص در بعد مخارج و ۱۵ شاخص در بعد درآمد تایید و در مدل گزارشگری باقی ماندند. از دید حساب‌رسان و خبرگان دیوان محاسبات، در بعد مخارج دولت، شاخص‌هایی همچون مخارج جاری، مخارج سرمایه‌ای، هزینه تحصیل و آموزش و هزینه حفاظت از محیط زیست؛ و در بعد تأمین مالی دولت، شاخص‌های درآمد فروش نفت و گاز، صندوق توسعه ملی، فروش خاک و درآمد مالیات‌های مستقیم بالاترین میزان اثرگذاری در گزارش حقوق بین‌نسلی را دارند.

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

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. 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.

مقدمه

چنانچه دولت‌ها خود را در برابر نسل آینده پاسخگو می‌دانند، می‌بایست عملکرد آنان در این خصوص بررسی و گزارش گردد. گزارشگری حقوق بین‌نسلی که یکی از مباحث مشترک بین اقتصاد و حسابداری است (ایلاگو^۱، ۲۰۲۲؛ پورخانی و جهانشاد، ۱۴۰۰)، در حوزه حسابرسی رعایت قرار می‌گیرد و با هدف ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی و رعایت قوانین و مقررات موضوعه انجام می‌شود و می‌بایست توسط مراجع نظارتی اجرایی گردد (کیانی و شاکرمی، ۱۴۰۱؛ زارع و همکاران، ۱۴۰۱). موضوع حقوق بین‌نسلی برای اولین بار در سال ۱۹۷۴ توسط جیمز توبین^۲ مطرح شد که را آن به عنوان حفظ منافع آیندگان در مقابل دعاوی نسل حاضر تعریف نموده است (کارگروه حقوق همبستگی کمیسیون حقوق بشر اسلامی ایران، ۱۳۸۸). در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخشی عمومی، حقوق بین‌نسلی بر این موضوع تأکید دارد که دولت‌ها باید بهای خدماتی که در دوره جاری ارائه می‌دهند را در همان دوره تأمین نمایند و این مخارج نباید به مالیات دهندگان نسل‌های آینده (یا حتی مالیات دهندگان در سال‌های آینده) تحمیل شود (تاندرو^۳ و همکاران، ۲۰۲۱؛ گزارش حقوق بین‌نسلی استرالیا، ۲۰۲۱؛ گزارش حسابرسی حقوق بین‌نسلی انگلیس، ۲۰۲۰؛ گزارش حقوق بی‌نسلی نیوزلند، ۲۰۲۱). در راستای همین نگرش، بولای^۴ (۲۰۲۲) با تأکید بر نقش تعادل و توازن در بودجه، به مدیریت درآمد، هزینه‌ها و بدهی‌های دولت اشاره می‌کند. زیرا چنانچه مخارج دولت بیش از درآمدهای آن باشد، برای جبران این عدم توازن، نسل‌های آینده محکوم به پرداخت مالیات بیشتر می‌شوند (تاندرو و همکاران، ۲۰۲۱). بنابراین حقوق بین‌نسلی 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 (کریمی، ۱۳۹۹؛ بخردی نسب و ژولانژاد، ۱۳۹۷؛ باباجانی و پیفه، ۱۳۹۴). لذا در بودجه سالانه به عنوان سند مالی عملیات دولت، شاخص‌های حقوق بین‌نسلی نقش مهمی در دستیابی به برنامه‌های بلند مدت دولت در توسعه کشور دارند (محبی و فیض‌الهی، ۱۴۰۰؛ حاجیها و گلی، ۱۳۹۴؛ لیندست و مورک^۵، ۲۰۱۹؛ اسمیت و دوکسی^۶، ۲۰۱۰). با استناد به اصل ۲۲ قانون اساسی که وظیفه و مسؤولیت دولت را در عملکرد و گزارشگری مشخص می‌نماید، گزارشگری مهم‌ترین ابزاری است که به دولت کمک می‌نماید نحوه‌ی ایفای وظایف و چگونگی مخارج و درآمدهای دولت را به گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی ارائه نماید. در حال حاضر بخش محدودی از این پاسخگویی از طریق ارائه صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و تهیه گزارش تفریغ بودجه صورت می‌گیرد، لذا لازم است برای انعکاس نتایج عملکرد دولت، گزارش‌های مالی و غیر مالی دیگری تهیه و به موجب اصل ۵۵ قانون اساسی در دسترس عموم

1. Elaiwu
2. James Tobin
3. Tjondro
4. Buallay
5. Lindset & Mork
6. Smith & Doxey

گذاشته شود. انتشار این گزارش‌ها می‌تواند به ایجاد شفافیت و افزایش اعتماد عمومی به دولت کمک کند (ساعی و همکاران، ۱۴۰۰).

به لحاظ رعایت حقوق بین‌نسلی، جامعه و نمایندگان قانونی آن‌ها خواستار پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی در چگونگی مصرف منابع و درآمدهای دولت هستند (سعادت‌خواه و امینی، ۱۴۰۰؛ رحیمی و ایمان‌پور، ۱۳۹۷). بدین صورت که مصرف منابع مالی حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و استقراض بلندمدت می‌بایست، در طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی زیربنایی مصرف شود (احمدزاده، ۱۴۰۱؛ باباجانی، ۱۳۹۴؛ کلایین^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). از آن‌جا که اصلی‌ترین ابزار جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی، گزارشگری است (ساعی و همکاران، ۱۴۰۰)، گزارشگری حقوق بین‌نسلی نیز باید هدف ارزیابی عملکرد دستگاه‌های اجرایی و رعایت قوانین و مقررات موضوعه انجام و توسط مراجع نظارتی اجرایی گردد (ژانگ^۲، ۲۰۱۸).

همانطور که در رابطه با رعایت حقوق بین‌نسلی نیز مشخصاً در بند ج ماده ۱۶ احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور ذکر شده است که "به منظور حصول اطمینان از تحقق اهداف صندوق و نظارت مستمر بر عملیات جاری آن و جلوگیری از هرگونه انحراف احتمالی از مفاد اساسنامه، خط‌مشی‌ها و سیاست‌ها، هیأت نظارت با ترکیب رئیس دیوان محاسبات کشور، رئیس سازمان حسابرسی کشور، رئیس سازمان بازرسی کل کشور تشکیل می‌شود"، تدوین چنین گزارشی استفاده از فنون، ابرازها و سازوکارهای در اختیار را می‌طلبد. بنابراین دیوان محاسبات کشور به‌خاطر نقش نظارتی و اختیاراتی که دارد، قادر به رصد فعالیت دستگاه‌های اجرایی و ایفای مسئولیت گزارشگری حقوق بین‌نسلی می‌باشد (وود^۳، ۲۰۱۴) که علیرغم وجود الزامات قانونی و اسناد بالادستی و ... گزارشگری حقوق بین‌نسلی، امروزه در ایران بدلیل نبودن و عدم وجود دانش تخصصی در خصوص آن بلااقدام مانده است.

علیرغم انجام پژوهش‌های داخلی و خارجی پیرامون مفهوم حقوق بین‌نسلی و ابعاد کمی و کیفی آن، تا کنون شاخص‌های گزارشگری حقوق بین‌نسلی به صورت جامع و صرفاً با معیارهای کمی معرفی نشده‌اند. همچنین در پژوهش‌های داخلی نیز تا کنون مدلی جهت گزارشگری حقوق بین‌نسلی ارائه نگردیده و حتی نهاد یا سازمانی برای تدوین گزارش حقوق بین‌نسلی در ایران پیش‌بینی و پیشنهاد نشده است، لذا پژوهش حاضر این جهات دارای نوآوری می‌باشد.

بنابراین هدف از انجام پژوهش حاضر، مطالعه در زمینه حقوق بین‌نسلی و ارائه مدلی جهت گزارشگری آن توسط دیوان محاسبات کشور و برداشتن گام توسعه‌ای در جهت ارتقای سطح پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی است. در این پژوهش ابتدا با توجه به موقعیت جغرافیایی، فرهنگی، اقتصادی و ... کشور ایران و با تکیه بر الزامات قانونی و اقلام بودجه، شاخص‌های رعایت حقوق بین‌نسلی معرفی و سپس مدلی جهت گزارشگری حقوق بین‌نسلی تدوین شده است. در ادامه چارچوب پژوهش در خصوص مفاهیم، ابعاد، مزایا و ... حقوق بین‌نسلی و گزارشگری آن

1. Kleine

2. Zhang

3. Wood

در ایران مطرح می‌گردد.

مبانی نظری

مفهوم حقوق بین‌نسلی ریشه در بودجه متعادل دارد. اسمیت و دوکسی (۲۰۱۰) معتقدند 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 را از طریق خرید یا احداث به اشکال مختلف تأمین نمایند. 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 (تاندرو، ۲۰۲۱؛ عبدی و همکاران، ۱۳۹۹). مؤید این ادعا، نتیجه‌ی پژوهش فیاضی و همکاران (۱۳۹۸) است که به موضوع پایداری بودجه بر اساس عدالت بین نسلی در بهره‌برداری از منابع نفتی پرداختند و نشان دادند دولت هیچ‌گاه نتوانسته مخارج خود را بدون اتکا به عواید نفتی پرداخت کند و در صورت تداوم سیاست‌های فعلی در آینده نیز برابری نسلی وجود نخواهد داشت. همچنین با نگاهی به پژوهش الماسی و همکاران (۱۳۹۵) می‌توان دریافت که چالش در نظام بودجه‌ریزی، همراه با مشکل نبود معیارها و ضوابط مشخص در نظام مالی و اداری دستگاه‌های اجرایی باعث گردیده که در برقراری انضباط مالی و اقتصادی در نظام بودجه‌ریزی اخلال ایجاد شود و به جای آن در بودجه‌ریزی، رقابت شدیدی بین دستگاه‌های مختلف برای افزایش سهم بودجه خود حاکم شود.

اساسی‌ترین فایده گزارشگری حقوق بین‌نسلی، رعایت عدالت بین نسل‌هاست. اغلب سیاستمداران، دولتمردان و حتی اقتصاددانان هنگام محاسبات خود، عدم تعادل گسترده ناشی از افزایش مالیات‌های نسل آینده را که به منظور افزایش رفاه نسل فعلی ایجاد شده است در نظر نمی‌گیرند، بنابراین طرفداران گزارشگری حقوق بین‌نسلی معتقدند که این عدم تعادل میان نسل‌های مختلف عادلانه نیست و باید از بین برود (باسو^۱، ۲۰۲۰؛ ریان^۲، ۲۰۰۹). همانگونه که در واکاوی مفهوم عدالت بین نسلی در حقوق بین‌الملل محیط زیست، محبی و فیض‌الهی (۱۴۰۰) در نتیجه پژوهش خود چنین اعلام کردند که اصل عدالت بین‌نسلی مستلزم حفظ تنوع و کیفیت منابع بیولوژیکی است و بین حقوق بشر و عدالت بین‌نسلی رابطه مکمل وجود دارد و این دو تکمیل کننده هم هستند.

انگیزه اصلی پژوهش حاضر نیز تعیین شاخص‌های گزارشگری حقوق بین نسلی، ارائه مدلی جهت گزارشگری آن و برداشتن گام توسعه‌ای در جهت ارتقای سطح پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی و رعایت حقوق بین نسلی بوده که دلالت بر اهمیت و ضرورت انجام پژوهش حاضر دارد.

1. Basu

2. Ryan

۲-۱. ضرورت گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی

یکی از ضرورت‌های انجام پژوهش وجود الزامات قانونی در زمینه گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی است. همان‌گونه که پیش‌تر مطرح شد، علاوه بر اسناد بالادستی سال‌های قبل و پس از انقلاب اسلامی، از جمله بند ۸ سند چشم‌انداز ۲۰ ساله ۱۴۰۴ هجری شمسی مواد ۱۶، ۱۷ و بند ۱۴ ماده ۱۴ قانون دائمی احکام توسعه کشور بر رعایت حقوق بین‌نسلی تأکید شده است. قانون‌گذار در ماده ۱۲۱ قانون برنامه ششم توسعه، دستگاه‌های اجرایی را به ارائه گزارش عملکردی ملزم ساخته است. همچنین مواد ۳، ۶۴ و ۸۰ قانون برنامه ششم توسعه دولت را به مکلف به انجام تکالیفی نموده است که با رعایت حقوق نسل‌های آینده و تبعات ناشی از بی‌توجهی به آن، ارتباط دارد. در شرایطی که الزامات قانونی جهت رعایت و پاسخگویی نسبت به حقوق بین‌نسلی وجود دارد، گزارش‌گری آن امری اجتناب‌ناپذیر تلقی می‌شود.

از دیگر مواردی که گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی را ضروری می‌سازد، بررسی و پیگیری موارد نقض حقوق بین‌نسلی است که تنها با گزارش‌گری و پاسخ‌خواهی از دستگاه‌های اجرایی امکان پذیر می‌باشد. برای مثال:

- برداشت‌های بی‌رویه از صندوق توسعه ملی جهت مصارف و هزینه‌های جاری، دلالت بر نقض حقوق بین‌نسلی دارد (لیندست و مورک، ۲۰۱۹).
- تأمین مالی دولت از طریق انتشار گسترده اوراق مشارکت ریالی - ارزی و اوراق مالی اسلامی به منزله آینده‌فروشی است که یکی از روش‌های ناعادلانه تأمین مالی بوده و هزینه‌های نسل فعلی را به نسل آتی تحمیل می‌کند (بخردی نسب و ژولانژاد، ۱۳۹۷؛ جمشیدی نوید، ۱۳۹۷).
- یکی از روش‌های پیشگیری و کنترل آسیب‌های وارده به محیط زیست و منابع طبیعی از جمله جنگل‌خواری، تشدید پدیده ریزگردها، زمین‌خواری، شیوع بی‌آبی و خشکسالی در نتیجه تقصیر عامل انسانی و روند سیاست‌های توسعه، گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی و نظارت بر نحوه خرج اعتبارات حفاظت از محیط زیست از طریق کنترل عملکرد دستگاه‌های اجرایی است (یانز و همکاران^۱، ۲۰۱۹؛ ولینت و همکاران^۲، ۲۰۱۷؛ ساچز و وارنر^۳، ۱۹۹۵ و ۱۹۹۷؛ باباجانی و پیغه، ۱۳۹۴).

ضرورت دیگر اینکه در کشورهای توسعه یافته از جمله استرالیا، سالانه گزارشی تحت عنوان گزارش حقوق بین‌نسلی منتشر می‌شود که چشم‌انداز ۴۰ تا ۵۰ ساله را نشان می‌دهد. گزارش عملکرد فعلی، موفقیت‌ها و کاستی‌ها را در راستای رعایت حقوق بین‌نسلی نشان داده و رهنمودی برای عملکرد آتی ارائه می‌دهد (گزارش حقوق بین‌نسلی استرالیا، ۲۰۱۵ و ۲۰۲۱؛ گزارش حقوق بین‌نسلی انگلیس، ۲۰۲۰؛ گزارش حقوق بین‌نسلی نروژ، ۲۰۲۰). لذا گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی

1. Yanez et al

2. Valiente et al

3. Sachs & Warner

در کشور ایران که یکی از مناطق نفت خیز دنیاست، دارای منابع طبیعی بسیار بوده و ترکیب جمعیتی خاصی دارد (تنوع و اندازه طبقات سنی (کودکان، جوانان کنونی، جوانان کاری، پیرکاری و بازنشسته‌ها) بر مخارج دولت و میزان پرداخت‌های انتقالی دولت مؤثر است) حائز اهمیت است.

۲-۲. ابعاد گزارشگری حقوق بین نسلی

گزارشگری حقوق بین نسلی نیز مانند گزارشگری در زمینه‌های دیگر، مستلزم تعریف ابعاد و شاخص‌های گزارشگری به منظور ارزیابی بهتر عملکرد، ارتقای سطح پاسخگویی و ترسیم چشم انداز برای انتخاب تصمیمات بهینه است. از آنجا که پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های رشته حسابداری است، لذا انتخاب شاخص‌های گزارشگری حقوق بین نسلی با تأکید بر جنبه‌های مالی انجام شده است. با در نظر گرفتن اهمیت سیاست‌های مالی دولت، پرداخت‌های دولت، تأثیر مالیات‌های پرداختی مردم بر گروه‌های سنی مختلف (جمشیدی نوید، ۱۳۹۷؛ لیندست و مورک، ۲۰۱۹؛ جامسک^۱ و همکاران، ۲۰۰۹)، بار بدهی-های مالی دولت و تأثیر آن بر نسل‌های آتی (باسو، ۲۰۲۰؛ هالتر^۲، ۲۰۱۱)، در این پژوهش شاخص‌های گزارشگری حقوق بین نسلی از جنبه‌های مالی و در دو بعد تأمین مالی دولت و مخارج دولت بررسی می‌گردد.

بعد مخارج دولت: سیاست‌های اتخا‌ذی دولت در مصرف منابع می‌تواند موجب ایجاد تعادل و یا عدم تعادل بین نسل‌ها شود (احمدزاده و همکاران، ۱۴۰۱؛ حاجیه‌ها و گلی، ۱۳۹۴). بدون تردید، ثروت زیرزمینی نفت و گاز، علاوه بر نسل فعلی به نسل‌های 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 هزینه‌های جاری شود، چنین فرآیندی معادل تضييع حقوق نسل بعدی توسط نسل فعلی خواهد بود. از طرفی برنامه‌ریزی در راستای تبدیل ثروت زیرزمینی حاصل از فروش نفت به انواع سرمایه‌گذاری‌های دیگر و ثروت‌های روی زمینی، به منزله تحقق هر چه بیشتر عدالت بین نسلی قلمداد می‌شود (می‌یر^۳، ۲۰۲۱؛ باباجانی و پیفه، ۱۳۹۴). از دیدگاه اقتصادی مخارج مربوط به آموزش، بهداشت و درمان نیز جزو مخارج سرمایه‌ای محسوب می‌شوند. چرا که تربیت نسلی سالم و آموزش دیده و متخصص، بار هزینه‌های نسل آینده را کاهش داده و پتانسیل توسعه و پیشرفت نسل آینده را بالا می‌برد (باسو، ۲۰۲۰؛ ریان، ۲۰۰۱؛ باباجانی و همکاران، ۱۳۹۴؛ بخردی نسب و ژولانژاد، ۱۳۹۷).

گزارشگری حقوق بین نسلی در بعد مخارج دولت، اولاً منبع تأمین مخارج دولت را رصد می‌کند، ثانیاً دولت را در مقابل میزان مخارج جاری و کنترل آن پاسخگو می‌نماید (ساعی و همکاران، ۱۴۰۰). در بخش تأمین 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 بین نسلی در سایر کشورها و ... شاخص‌های زیر جهت گزارشگری حقوق بین نسلی پیشنهاد شده است:

1. Jamesk
2. Holter
3. Meyer

جدول ۱. شاخص‌های گزارشگری حقوق بین نسلی از بعد مخارج دولت

شاخص‌ها	منبع
مخارج سرمایه ای دولت	پورخانی و جهانشاد (۱۴۰۰)؛ باباجانی و پیفه (۱۳۹۴)؛ تاندرو (۲۰۲۱)، جمشیدی نوید (۱۳۹۷)، حاجیها و گلی (۱۳۹۴)
هزینه حفاظت از محیط زیست	ویسچر ^۱ (۲۰۱۶)؛ روزاتی و فاریا ^۲ (۲۰۱۹)؛ آکتاس ^۳ و همکاران (۲۰۱۷)؛ رضانی قوام‌آبادی و شفیقی فرد (۱۳۹۲)
سرمایه‌گذاری در پروژه‌های بلند مدت	جمشیدی نوید (۱۳۹۷)، بخردی‌نسب و ژولانژاد (۱۳۹۷)، فیاضی و همکاران (۱۳۹۸)، باباجانی و پیفه (۱۳۹۴)، گزارش حقوق بین‌نسلی کشور نیوزلند (۲۰۲۱)
هزینه‌های تحصیلی و آموزش	حاجیها و گلی (۱۳۹۴)، کاتلیکوف و رافل هاسچن ^۴ (۱۹۹۹)، باباجانی و پیفه (۱۳۹۴)، گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)، نیوزلند (۲۰۲۱)، انگلیس (۲۰۲۰)
مخارج جاری دولت	باباجانی و پیفه (۱۳۹۴)، یانز، ۲۰۱۹؛ گزارش حقوق بین نسلی کشور انگلیس (۲۰۲۰)
هزینه تحقیق و توسعه	کاتلیکوف و رافل هاسچن (۱۹۹۹)
هزینه‌های پیشگیری و کاهش آسیب‌های اجتماعی	قانون برنامه ششم توسعه، گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)
مخارج بهداشت و دارو	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)، انگلیس (۲۰۲۰)، نیوزلند (۲۰۲۱)
مخارج درمان	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱ و ۲۰۱۵)
هزینه‌های دفاعی	بند ث ماده ۲ برنامه پنج ساله ششم توسعه، گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)
پرداختی به بازنشستگان	گزارش حقوق بین نسلی استرالیا (۲۰۲۱)، گزارش حقوق بین نسلی کشور انگلیس (۲۰۱۹)
هزینه‌های رفاهی	احمدزاده (۱۴۰۱)؛ حاجیها و گلی (۱۳۹۴)؛ محمدیان و مهتری (۱۳۹۳)؛ گزارش حقوق بین نسلی استرالیا (۲۰۲۱)؛ انگلیس (۲۰۲۰)

1. Visscher / 2. Rosati & Faria / 3. Aktas / 4. Kotlikoff, & Raffelhuschen

بعد تأمین مالی دولت: کمیته مشترک حساب‌های عمومی^۱ (JCPA) اظهار دارد که رعایت حقوق بین‌نسلی، عنصر اصلی یک سیاست مالی مناسب برای جلوگیری از تحمیل هزینه‌های بی‌رویه نسل فعلی بر نسل آتی است (JCPA, 1995). 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 یکی از شیوه‌های تأمین مالی دولت، بیشترین کاربرد را در جبران تعهدات و هزینه‌های دولت دارد (باسو، ۲۰۲۰؛ بیوندی^۲،

1. Joint Committee of Public Accounts

2. Biondi

۲۰۱۶). اما در ایران بیشترین تکیه بر عواید حاصل از فروش نفت و گاز است و باباجانی و پیغه (۱۳۹۴) نیز در نتایج پژوهش خود تاکید کردند که چنانچه دولت‌ها در جهت حفظ منافع سیاسی و دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت در دوره تصدی خویش، درآمد حاصل از فروش نفت و مشتقات آن را در بودجه جاری مصرف نمایند، حقوق بین دوره‌ای را رعایت نکرده‌اند.

به طور کلی سازوکارهای تامین مالی 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 بین نسلی نقش دارد (ایلاگو، ۲۰۲۲؛ اسپیکرز^۱، ۲۰۱۸؛ مک‌کارتی^۲ و همکاران، ۲۰۱۱). مؤید این مطلب نتیجه پژوهش بخردی نسب و ژولانژاد (۱۳۹۶) است که نشان می‌دهد 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.

در این پژوهش نیز با توجه به ظرفیت‌های جغرافیایی و منابع درآمدی دولت شاخص‌های زیر جهت انتخاب توسط خبرگان و تدوین مدل، پیشنهاد شده است:

جدول ۲. شاخص‌های گزارشگری حقوق بین نسلی در بعد تامین مالی دولت

شاخص	منبع
درآمد فروش نفت و گاز	ماده ۱۶ قانون احکام دائمی کشور، احمدی و همکاران (۱۴۰۰).
بهره برداری از منابع طبیعی	سعادت‌خواه و امینی (۱۴۰۰)، بانز (۲۰۱۹)، ساعی و همکاران (۱۴۰۰).
تولید و بهره بردای از نفت و گاز	باباجانی و پیغه (۱۳۹۴)
صندوق توسعه ملی	ماده ۱۶ قانون احکام دائمی برنامه توسعه کشور
درآمد عوارض آلاینده‌گی	بخردی نسب و ژولانژاد (۱۳۹۷)، گزارش حقوق بین نسلی کشور نیوزلند (۲۰۲۱)
فروش آب	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)
فروش خاک	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)
فروش جنگل	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)
فروش اسناد خزانه	بند ۵ تبصره ۱۰ بخش ۳ برنامه پنج ساله ششم توسعه
درآمد مالیات‌های مستقیم	گزارش حقوق بین نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱) و نیوزلند (۲۰۲۱).
درآمد مالیات بر ارزش افزوده	گزارش بودجه نروژ (۲۰۱۶)، محبی و فیض الهی (۱۴۰۰)، جمشیدی نوید (۱۳۹۷)، حاجیها و گلی (۱۳۹۴)

1. Spijkers

2. McCarthy

شاخص	منبع
استقراض خارجی	فیاضی و همکاران (۱۳۹۸)؛ رافینگ ^۱ و همکاران (۲۰۱۴)؛ توحیدی نیا (۱۳۹۴)، بیوندی (۲۰۱۶)
فروش انرژی	گزارش حقوق بین‌نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)
استقراض از صندوق توسعه ملی	فیاضی و همکاران (۱۳۹۸)؛ گزارش حقوق بین‌نسلی کشور نیوزلند (۲۰۲۱)
انتشار اوراق مشارکت	جمشیدی نوید (۱۳۹۷)، بخردی‌نسب و ژولانژاد (۱۳۹۷)؛ کوراک ^۲ (۱۹۹۸)
درآمد حاصل از جرایم و عوارض	سوتوپو ^۳ و همکاران (۲۰۱۸)؛ کرباسی یزدی (۱۳۸۵)
درآمدهای متفرقه	گزارش حقوق بین‌نسلی کشور استرالیا (۲۰۲۱)؛ گزارش بودجه نروژ (۲۰۲۰ و ۲۰۱۶)
استقراض از بانک مرکزی	ژانگ (۲۰۱۸)؛ کوراک (۱۹۹۸)؛ کرباسی یزدی (۱۳۸۵)

5. Ruffing / 6. Corak / 7. Sutopo

۲-۳. گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی توسط دیوان محاسبات و الزام قانونی آن

برابر اصل ۵۵ قانون اساسی، دیوان محاسبات کشور مسئولیت رسیدگی و حسابرسی به هزینه و اعتبارات مصوب را دارد که مبین خاستگاه قانونی گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی توسط دیوان محاسبات کشور است. همچنین در ماده ۱۶ قانون دائمی احکام توسعه نیز بر رعایت حقوق بین‌نسلی تأکید شده است که مؤید مسولیت پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی و پاسخ‌خواهی از سوی دستگاه‌های نظارتی است. لازم به ذکر است که مشخصاً در بند ج ماده ۱۶ احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور ذکر شده است که "به منظور حصول اطمینان از تحقق اهداف صندوق و نظارت مستمر بر عملیات جاری آن و جلوگیری از هرگونه انحراف احتمالی از مفاد اساسنامه، خط مشی‌ها و سیاست‌ها، هیأت نظارت با ترکیب رئیس دیوان محاسبات کشور، رئیس سازمان حسابرسی کشور و رئیس سازمان بازرسی کل کشور تشکیل می‌شود"، تدوین چنین گزارشی استفاده از فنون، ابزارها و سازوکارهای در اختیار را می‌طلبد، بنابراین دیوان محاسبات کشور به خاطر نقش نظارتی و اختیاراتی که دارد، قادر است فعالیت دستگاه‌ها را رصد نموده و مسئولیت گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی را به عهده داشته باشد. نتایج پژوهش الماسی و همکاران (۱۳۹۵) نیز مؤید این مطلب است که گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه، نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان، بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیرگذار می‌باشد.

لذا در این پژوهش پیشنهاد شده است با در نظر گرفتن بند ج ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور مبنی بر "تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریغ بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی" و به منظور ارزیابی عملکرد دولت‌ها در رعایت حقوق بین‌نسلی و دستیابی به اهداف توسعه پایدار، گزارش حقوق بین‌نسلی به عنوان بخشی از گزارش تفریغ بودجه و یا پیوست آن، به مجلس شورای اسلامی ارائه شود و در اختیار عموم مردم قرار گیرد.

پیشینه پژوهش

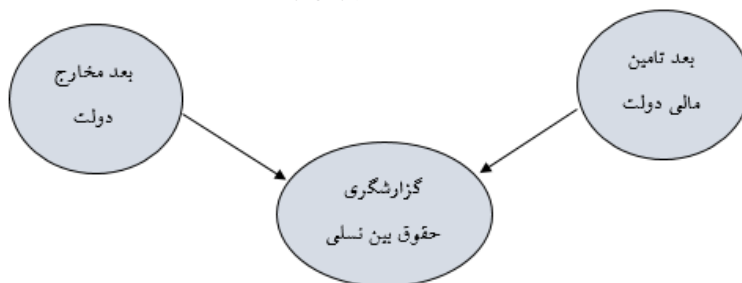
تا کنون در میان پژوهش‌های داخلی، پژوهشی در زمینه تدوین مدل گزارشگری حقوق بین‌نسلی انجام نشده و حتی در میان پژوهش‌های خارجی نیز در خصوص این جنبه از گزارشگری، مدلی یکپارچه و کلی، ولو محدود، تعریف نشده است. عمده‌ترین دلیل این است که جز برخی اشاره‌های قانونی در اسناد بالادستی در رعایت حقوق نسل آینده، اصول و استانداردهایی جهت تهیه گزارش‌های مالی و غیر مالی از سوی دستگاه‌های اجرایی، تدوین نشده و تنها در چند پژوهش داخلی به اهمیت و کلیت موضوع حقوق بین‌نسلی پرداخته شده است.

کیانی و شاکرمی (۱۴۰۱) به مساله گزارشگری پایداری محیط زیست پرداختند. نتیجه پژوهش نشان می‌دهد گزارشگری محیط زیست علامت‌هایی را در مورد خود ذینفعان ارسال می‌کنند که نتیجه این امور افزایش اعتماد سهامداران و فعالان بازار سرمایه به شرکت و افزایش ارزش سهام خواهد بود. لذا افشای اینگونه اطلاعات غیر مالی تصویر مطلوبی از شرکت در شفافیت اطلاعات را نشان می‌دهند. در زمینه چارچوب گزارشگری پایداری نیز احمدزاده و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی مبتنی بر ایجاد توازن بین انتظارات ذینفعان و ظرفیت‌های شرکت انجام داده‌اند. در راستای افشای مؤلفه‌های پایداری در جنبه‌های زیست محیطی، اقتصادی، افشای اطلاعات و ...، ۶۰ مؤلفه در قالب گزارش پایداری شرکتی متوازن ارائه نمودند. محبی و فیض الهی (۱۴۰۰) به واکاوی مفهوم عدالت بین نسلی در حقوق بین‌الملل محیط زیست پرداختند. آنان در نتایج پژوهش خود چنین اعلام کردند که اصل عدالت بین‌نسلی مستلزم حفظ تنوع و کیفیت منابع بیولوژیکی است و بین حقوق بشر و عدالت بین‌نسلی رابطه مکمل وجود دارد و این دو تکمیل کننده هم هستند. فیاضی و همکاران (۱۳۹۸) به موضوع پایداری بودجه بر اساس عدالت بین نسلی در بهره‌برداری از منابع نفتی به موضوع عدالت بین‌نسلی پرداخته‌اند. در این پژوهش پایداری بودجه‌ای در ایران و رعایت عدالت بین‌نسلی با استفاده از اطلاعات بودجه به ترتیب در دو مقطع زمانی سنجش و پیش‌بینی شده است. نتایج نشان می‌دهد در دوره‌های مورد بررسی، دولت هیچ‌گاه نتوانسته مخارج خود را بدون اتکا به عواید نفتی پرداخت کند. در مقطع زمانی دوم و با ادامه سیاست‌های فعلی نیز بودجه دولت پایدار نخواهد بود. در دوره گذشته برابری نسلی رعایت نشده و در صورت تداوم سیاست‌های فعلی در آینده نیز این برابری وجود نخواهد داشت. باباجانی و پیغه (۱۳۹۴) که درآمد حاصل از فروش نفت را به عنوان حقوق بین نسلی در نظر گرفته‌اند. آن‌ها نشان دادند چنانچه دولت‌ها در جهت حفظ منافع سیاسی و دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت در دوره تصدی خویش، درآمد حاصل از فروش نفت و مشتقات آن را در بودجه جاری مصرف نمایند، حقوق بین دوره‌ای را رعایت نکرده‌اند. بخردی نسب 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. ایلاگو و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با موضوع گزارشگری پایداری به بررسی تأثیر یکپارچگی شرکت بر کیفیت گزارش‌دهی پایداری (SRQ) در مالزی پرداختند. بر اساس یافته‌ها، از آنجا که مقوله افشا بیشتر کلی و کیفی است تا کمی، لذا علی‌رغم تأثیر مثبت و قابل توجه یکپارچگی شرکت و اطمینان خارجی بر کیفیت گزارش پایداری، کیفیت گزارشگری نیاز به بهبود جدی دارد. بولای (۲۰۲۲) در مقاله‌ای به بررسی موضوع قوانین و مقررات گزارش پایداری در سراسر جهان می‌پردازد. بر اساس مباحث مطروحه، یک چارچوب مفهومی برای بررسی نقش تعدیل‌کننده قانون گزارش‌دهی پایداری (SRL) در رابطه بین گزارش‌دهی پایداری و عملکرد شرکت ایجاد شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که گنجاندن SRL به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده به طور مثبت بر روابط بین مؤلفه‌های E ، S و G و عملکرد عملیاتی تأثیر می‌گذارد. ژانگ (۲۰۱۸) پژوهشی با هدف بررسی عدالت و همبستگی بین نسلی در چین با در نظر گرفتن ناپایداری‌های محیطی انجام دادند. نتایج نشان داد که هر چه سن افراد بالاتر می‌رود، آنان بیشتر نگران مساله عدالت نسلی می‌شوند. نسل‌های قدیمی‌تر بیشتر نگران علت تغییرات آب و هوایی و تغییرات محیطی هستند و مسوولیت‌پذیری در خصوص مشکلات زیست محیطی با تغییرات سنی رابطه معناداری را نشان می‌دهد. اسپیکرز (۲۰۱۸) پژوهشی در خصوص اجماع جهانی در زمینه حقوق بین‌الملل در مورد اصل برابری بین‌نسلی با اهداف توسعه پایدار ($SDGs$) انجام داده است. از این پژوهش می‌توان دو نتیجه کلی گرفت: در بورسیه حقوق بین‌الملل 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. اورباخ و همکاران (۱۹۹۴) نشان دادند که حسابداری نسلی نه تنها نمایانگر مبالغی است که نسل‌های فعلی خواهند پرداخت بلکه حتی پرداختی نسل‌های آینده را نیز (با فرض سیاست جاری و محدودیت‌های بودجه‌ای دولت در نسل‌های مختلف) مشخص می‌کند.

با یک مقایسه اجمالی بین پژوهش حاضر و پژوهش‌های داخلی، تفاوت‌ها و شباهت معلوم می‌گردد. برای مثال در پژوهش باباجانی و پیفه (۱۳۹۴) و فیاضی و همکاران (۱۳۹۸) صرفاً بر شاخص‌های درآمدهای نفتی تأکید و یا در پژوهش بخردی نسب و ژولا نژاد (۱۳۹۶) صرفاً شاخص‌های تامین مالی دولت در نظر گرفته شده است. همچنین در پژوهش احمدزاده و همکاران (۱۴۰۱)، کیانی و شاکرمی (۱۴۰۱) و محبی و فیض‌الهی (۱۴۰۰) صرفاً بر مفهوم حقوق بین نسلی و عدالت نسلی و مؤلفه‌ای آنها به صورت کیفی پرداخته‌اند. لیکن پژوهش حاضر بر کلیه شاخص‌های درآمد و مخارج دولت با استناد به مبانی قانونی تمرکز نموده است. ایضاً در هیچ کدام از پژوهش‌های پیشین، مدلی جهت گزارشگری حقوق بین نسلی ارائه نشده و هیچ نهاد یا سازمانی جهت ایفای مسوولیت نظارت و گزارشگری در این زمینه پیشنهاد نشده است.

شکل ۱: مدل مفهومی اولیه



روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از دیدگاه فرآیند اجرا، جزو پژوهش‌های کیفی طبقه‌بندی می‌شود، چرا که از طریق پرسشنامه به گردآوری اطلاعات پرداخته است. از دیدگاه نتیجه، از نوع بنیادی است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها و آزمودن نظریه‌ها و گسترش دانش موجود انجام می‌شود. از دیدگاه زمانی مقطعی بوده، زیرا پرسشنامه‌ها در سال ۱۴۰۰ تکمیل شده است. از دیدگاه هدف نیز توسعه‌ای اکتشافی است زیرا پژوهش کمتری در این زمینه صورت گرفته، همچنین این پژوهش به ارائه یک مدل می‌پردازد و در نهایت به گسترش مفاهیم در متون حسابداری و شیوه‌های گزارشگری انجامیده است. پژوهش دارای ۲ جامعه آماری می‌باشد:

جامعه آماری اول: جامعه اول که مربوط به بخش انتخاب شاخص‌های حقوق بین‌نسلی است، متشکل از افراد حرفه‌ای و خبرگان و صاحب‌نظران در میان رؤسا و مدیران کل دستگاه‌های نظارتی و اجرایی، اساتید دانشگاه و مدیران ارشد دولتی می‌باشد که در زمینه گزارشگری و افشاء اطلاعات با تجربه هستند و بر اختیارات و الزامات قانونی مسلط می‌باشند، در انتخاب شاخص‌های گزارشگری از ایشان نظر سنجی به عمل آمده است.

بدین منظور با شناسایی پست‌های مدیریتی که تجربه تدوین گزارشگری در بخش دولتی و بودجه و همچنین شناسایی اساتید با تجربه در این حوزه، نمونه در دسترس مشتمل بر ۱۰۰ نفر در نظر گرفته شده است. توزیع پرسشنامه حسب دسترسی جغرافیایی به پاسخ دهنده به دو صورت فیزیکی و ایمیل انجام گردیده و پاسخ نیز به همان شیوه دریافت شده است. در نهایت ۶۲ پرسشنامه پاسخ داده شد و به عنوان نمونه نهایی در اختیار محقق قرار گرفته است.

جدول ۳. انتخاب نمونه آماری اول پژوهش

ردیف	نام دستگاه	جایگاه سازمانی	پرسشنامه توزیع شده	پرسشنامه تکمیل شده
۱	اساتید دانشگاه	رشته‌های حسابداری و اقتصاد	۱۸	۱۴
۲	سازمان برنامه و بودجه	مدیر کل، مدیر ارشد	۶	۲
۳	سازمان هدفمندی یارانه‌ها کشور	رئیس سازمان، مدیر کل	۵	۳
۴	دیوان محاسبات کشور	رئیس سازمان، معاونین، مدیر ارشد	۸	۵
۵	سازمان حفاظت محیط زیست	مدیر کل، معاون	۵	۲
۶	اداره کل منابع طبیعی	مدیر کل، مدیر ارشد	۴	۴
۷	شرکت ملی نفت	مدیر عامل، ارشد، عملیاتی	۱۰	۶
۸	اداره کل امور مالیاتی	مدیر کل، رئیس امور مالیاتی	۱۰	۵
۹	سازمان صنعت، معدن، تجارت	مدیر کل، مدیر ارشد، مدیر اجرایی	۸	۴
۱۰	سازمان جهاد کشاورزی	مدیر کل، معاون، مدیر ارشد	۶	۰
۱۱	وزارت بهداشت- حوزه برنامه‌ریزی در خصوص سالمندان	مدیر اجرایی، کارشناس ارشد	۸	۲
۱۲	نمایندگان مجلس با سابقه	آشنا با مفاهیم نوین برنامه‌ریزی، بودجه بندی و نظارت	۱۵	۱۰
۱۳	سازمان بازرسی	مدیر کل، مدیر اجرایی	۷	۵
	جمع		۱۰۰	۶۲

جامعه آماری دوم: جامعه آماری در بخش تدوین مدل گزارشگری حقوق بین نسلی، معاونین، حسابرسان کل، مستشاران، مدیران کل، معاونین استانی و سرپرست هیأت‌های حسابرسی دیوان محاسبات کشور است. دلیل انتخاب این افراد، تکلیف آنها در گزارش تفریغ بودجه و تسلط آنها بر حسابرسی رعایت و آشنایی با سازوکار قانونی عملکرد دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. از طرفی به دلیل اینکه دیوان محاسبات به عنوان سازمان نظارتی و تهیه کننده گزارش حقوق بین نسلی در کنار گزارش تفریغ بودجه پیشنهاد شده است، جامعه آماری برای نظر سنجی در خصوص تدوین در مدل گزارشگری نیز مدیران و حسابرسان دیوان محاسبات در نظر گرفته شده و روش نمونه گیری در این بخش نیز روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌بندی شده است.

۴-۱. مراحل روش شناسی پژوهش

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 بین نسلی و گزارشگری آن و بیانیه‌های مفهومی شماره ۱ و ۲ حسابداری دولتی (GASB) و پژوهش‌های مرتبط داخلی و خارجی، سند چشم انداز ۲۰ ساله ۱۴۰۴، قانون برنامه ششم توسعه و ... و پژوهش‌های معتبر داخلی و خارجی و ...، شاخص‌های پیشنهادی گزارشگری حقوق بین نسلی در

بعد مخارج دولت مشتمل بر ۱۶ شاخص و بعد تامین مالی دولت مشتمل بر ۲۰ شاخص پیشنهاد شده است. سپس به منظور بررسی روایی محتوا، اعتبار سنجی و 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 شده است. سپس نظرات جامعه آماری اخذ، ارزیابی و در فرم پرسشنامه محقق ساخته، اعمال می‌گردد. **مرحله دوم:** بعد از استخراج شاخص‌های گزارشگری، نوبت آن است که اثرگذاری این شاخص‌ها در ارتباط با ابعاد معرفی شده مورد آزمون قرار گیرد. شاخص‌های نهایی در قالب پرسشنامه‌ای که دارای طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای بوده بین ۲۴۰ نفر از مدیران و حسابرس دیوان محاسبات کشور توزیع و در نهایت ۲۰۰ پرسشنامه جمع‌آوری شد. پرسشنامه طراحی شده در این بخش از نوع بسته است. در بخش سوالات عمومی ۵ سوال شامل؛ جنسیت، سطح تحصیلات، جایگاه سازمانی، سابقه کار و رشته تحصیلی طراحی شده و در بخش سوالات تخصصی، در مجموع ۴۹ سوال برای دو بخش مخارج دولت و تامین مالی دولت طراحی شده است. پرسشنامه ابتدا در اختیار نمونه‌ای شامل ۳۰ نفر از پرسش‌شوندگان قرار داده می‌شود تا از طریق آزمون آلفای کرونباخ، پایایی آن بررسی شود.

مرحله سوم: در صورت تأیید پایایی، پرسشنامه نهایی مربوط به تدوین مدل گزارشگری بین اعضای نمونه توزیع و نظر سنجی انجام می‌شود. سپس داده‌های مکتسبه، با روش آزمون تحلیل عاملی تأییدی مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهند گرفت. مدل گزارشگری که پس از آزمون تحلیل عاملی بدست می‌آید، نشان‌دهنده شاخص‌های مالی (از بعد مخارج و مصارف دولت) مؤثر بر حقوق بین‌نسلی است که با گزارشگری عملکرد دولت حول محور این شاخص‌ها، می‌توان عملکرد دولت را در خصوص رعایت یا عدم رعایت حقوق بین‌نسلی مورد ارزیابی قرار داد. داده‌های مستخرج از پرسشنامه با استفاده از نرم‌افزارهای *Amos21* و *SPSS21* مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار می‌گیرند.

یافته‌های پژوهش

۵-۱. بررسی ویژگی‌های نمونه آماری اول

بر اساس آمار نظرخواهی از نمونه آماری اول (شامل خبرگان و صاحب‌نظران) شامل ۶۲ نفر، 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.

۲-۵. آزمون دوجمله‌ای جهت انتخاب شاخص‌های گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی

با کمک آزمون دوجمله‌ای از بین ۳۵ شاخص گزارش‌گری، شاخص‌های نهایی انتخاب می‌شوند. بر اساس نتایج حاصل از آزمون کلموگروف اسمیرنوف داده‌های پژوهش از توزیع نرمال برخوردار نبوده لذا جهت انتخاب شاخص‌های نهایی از آزمون دوجمله‌ای استفاده می‌شود (علی‌دلور، ۱۳۸۳). در این پژوهش جهت تأیید شاخص‌های پیشنهادی، 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 می‌گردد در غیر این صورت حذف می‌شود. در تجزیه و تحلیل حاصل از آزمون دوجمله‌ای به معناداری آزمون نیز توجه می‌شود. چنانچه سطح معناداری کمتر از مقدار خطا باشد چنان استنباط می‌شود که فرض صفر رد شده و نسبت موافقان و مخالفان برابر نبوده و تفاوت معنادار داشته‌اند.

در بعد مخارج دولت: شاخص هزینه بیمه با اجماع نظر ۶۰٪ و شاخص هزینه معلولان با اجماع نظر ۶۴٪ و شاخص سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت 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 داشته‌اند.

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 کوتاه‌مدت پرداخت و خرج می‌شود و نسل‌های آینده را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. همچنین اجرای پروژه‌های کوتاه‌مدت به این دلیل که احتمال اتمام و بهره‌برداری از آن‌ها جهت نسل فعلی بیشتر است، شاخص مؤثری در گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی نمی‌باشد.

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 اینست که معمولاً شرایط بازپرداخت استقراض مزبور، مربوط به دوره‌های کوتاه‌مدت می‌باشد و همچنین فروش ارز نیز از مصادیق آینده‌فروشی نمی‌باشد.

جدول ۵. نتایج آزمون دو جمله ای جهت انتخاب شاخص‌های حقوق بین نسلی

شرح شاخص	جواب	تعداد	نسبت	سطح معناداری	شرح شاخص	جواب	تعداد	نسبت	سطح معناداری
مخارج بهداشت دارو	بلی	۵۵	۰٫۹۰	۰٫۰۰	صندوق توسعه ملی	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۰٫۰۰
	خیر	۶	۰٫۱۰	۰٫۰۰		خیر	۳	۰٫۰۵	۰٫۰۰
مخارج درمان	بلی	۴۷	۰٫۸۰	۰٫۰۰	تولید و بهره‌برداری از نفت و گاز	بلی	۵۹	۰٫۹۷	۰٫۰۰
	خیر	۱۴	۰٫۲۰	۰٫۰۰		خیر	۱۲	۰٫۰۳	۰٫۰۰
هزینه‌های تحصیلی...	بلی	۶۰	۱٫۰۰	۰٫۰۰	درآمد فروش نفت و گاز	بلی	۶۰	۰٫۹۸	۰٫۰۰
	خیر	۱	۰٫۰۰	۰٫۰۰		خیر	۱	۰٫۰۲	۰٫۰۰
هزینه تحقیق و توسعه	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۰٫۰۰	بهره برداری از منابع طبیعی	بلی	۶۰	۰٫۹۸	۰٫۰۰
	خیر	۳	۰٫۰۵	۰٫۰۰		خیر	۱	۰٫۰۲	۰٫۰۰
هزینه‌های رفاهی	بلی	۴۴	۰٫۷۲	۰٫۰۰	فروش آب	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۰٫۰۰
	خیر	۱۷	۰٫۲۸	۰٫۰۰		خیر	۳	۰٫۰۵	۰٫۰۰
هزینه‌های بیمه	بلی	۳۷	۰٫۶۰	۰٫۱۲	فروش خاک	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۰٫۰۰
	خیر	۲۴	۰٫۴۰	۰٫۰۰		خیر	۴	۰٫۰۷	۰٫۰۰
هزینه‌های دفاعی	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۰٫۰۰	فروش جنگل	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۰٫۰۰
	خیر	۸	۰٫۱۳	۰٫۰۰		خیر	۴	۰٫۰۷	۰٫۰۰
هزینه حفاظت محیط زیست	بلی	۵۷	۰٫۹۳	۰٫۰۰	فروش انرژی	بلی	۵۵	۰٫۹۰	۰٫۰۰
	خیر	۴	۰٫۰۷	۰٫۰۰		خیر	۶	۰٫۱۰	۰٫۰۰
پرداختی به بازنشستگان	بلی	۴۵	۰٫۷۴	۰٫۰۰	درآمد عوارض آلاینده‌ها	بلی	۵۹	۰٫۹۷	۰٫۰۰
	خیر	۱۶	۰٫۲۶	۰٫۰۰		خیر	۲	۰٫۰۳	۰٫۰۰
مخارج جاری دولت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۰٫۰۰	انتشار اوراق مشارکت	بلی	۵۳	۰٫۸۷	۰٫۰۰
	خیر	۸	۰٫۱۳	۰٫۰۰		خیر	۸	۰٫۱۳	۰٫۰۰
مخارج سرمایه ای	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۰٫۰۰	استقراض از بانک مرکزی	بلی	۴۹	۰٫۸۰	۰٫۰۰
	خیر	۳	۰٫۰۵	۰٫۰۰		خیر	۱۲	۰٫۲۰	۰٫۰۰
هزینه‌های بیمه معلولان	بلی	۳۹	۰٫۶۴	۰٫۰۴	استقراض از بخش خصوصی	بلی	۳۶	۰٫۵۹	۰٫۲۰
	خیر	۲۲	۰٫۳۶	۰٫۰۰		خیر	۲۵	۰٫۴۱	۰٫۰۰
هزینه پیشگیری...	بلی	۵۵	۰٫۹۰	۰٫۰۰	استقراض خارجی	بلی	۵۸	۰٫۹۵	۰٫۰۰
	خیر	۶	۰٫۱۰	۰٫۰۰		خیر	۳	۰٫۰۵	۰٫۰۰
سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	بلی	۳۸	۰٫۶۲	۰٫۰۷	استقراض از صندوق توسعه ملی	بلی	۵۵	۰٫۹۰	۰٫۰۰
	خیر	۲۳	۰٫۳۸	۰٫۰۰		خیر	۶	۰٫۱۰	۰٫۰۰
سرمایه‌گذاری بلندمدت	بلی	۶۰	۰٫۹۸	۰٫۰۰	درآمد مالیات‌های مستقیم	بلی	۵۴	۰٫۸۸	۰٫۰۰
	خیر	۱	۰٫۰۲	۰٫۰۰		خیر	۷	۰٫۱۲	۰٫۰۰
					درآمد مالیات بر ارزش افزوده	بلی	۵۱	۰٫۸۴	۰٫۰۰
						خیر	۱۰	۰٫۱۶	۰٫۰۰

شرح شاخص	جواب	تعداد	نسبت	سطح معناداری	شرح شاخص	جواب	تعداد	نسبت	سطح معناداری
فروش اسناد خزانه	بلی	۵۸	۰,۹۵	۰,۰۰	فروش ارز	بلی	۴۱	۰,۶۷	۰,۱۰
	خیر	۳	۰,۰۵			خیر	۲۰	۰,۳۳	
درآمدهای متفرقه	بلی	۴۸	۰,۷۹	۰,۰۰	درآمد جرایم و عوارض	بلی	۴۶	۰,۷۵	۰,۰۰
	خیر	۱۳	۰,۲۱			خیر	۱۵	۰,۲۵	

۳-۵. آزمون‌های آماری مربوط به ارائه مدل گزارشگری حقوق بین نسلی

۳-۵-۱. بررسی ویژگی‌های نمونه آماری دوم

جامعه آماری دوم شامل ۲۰۰ نفر از حساب‌رسان و مدیران دیوان محاسبات کل کشور می‌باشد که آماره‌های مربوط به آن در جدول شماره ۴ نمایش داده شده است.

جدول ۶. آمار توصیفی نمونه آماری دوم (حساب‌رسان و مدیران دیوان محاسبات)

شماره	گروه	فراوانی	درصد فراوانی
۱	جنسیت	زن	۶۰
		مرد	۱۴۰
۲	میزان تحصیلات	کارشناسی	۳۴
		کارشناسی ارشد	۱۱۰
		دکترای و بالاتر	۵۶
۳	جایگاه سازمانی	کارشناس	۶۳
		حساب‌رس ارشد	۴۷
		مدیران ارشد اجرایی	۶۷
		مدیر کل	۲۳
۴	سابقه کار	۵ تا ۱۰ سال	۳۸
		۱۰ تا ۲۰ سال	۷۹
		۲۰ تا ۳۰ سال	۵۵
		بالای ۳۰ سال	۲۸

شماره	گروه	فراوانی	درصد فراوانی
۵	رشته تحصیلی	حسابداری	۸۳
		اقتصاد	۵۳
		مدیریت	۴۴
		سایر	۲۰
			۴۱,۵٪
			۲۶,۵٪
			۲۲٪
			۱۰٪

۵-۳-۲. آزمون کافی بودن نمونه و سنجش پایایی آزمون تحلیل عاملی

به منظور بررسی مناسب بودن داده‌ها جهت تحلیل عاملی از روش محاسبه مقدار KMO استفاده شده که مقدار آن همواره بین ۰ و ۱ در نوسان است. در صورتی که مقدار KMO بزرگتر از ۰/۷ باشد، همبستگی‌های موجود در بین داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب خواهد بود. از سوی دیگر برای اطمینان از مناسب بودن داده‌ها مبنی بر اینکه ماتریس همبستگی‌هایی که پایه تحلیل قرار می‌گیرد، در جامعه برابر با صفر نیست، می‌توان از آزمون بارتلت استفاده نمود. در آزمون تحلیل عاملی تاییدی چنانچه حاصل تقسیم آماره بارتلت بر درجه آزادی کمتر است ۵ باشد، میزان این آماره قابل قبول است.

جدول ۷. نتایج آزمون کافی بودن نمونه و آزمون بارتلت

آزمون	آزمون KMO	آزمون بارتلت
مقدار آماره	۰,۷۷۸	$۱,۲۳ = (۱۴۴۴/۱۱۷۶)$

بر اساس نتایج گزارش شده در جدول شماره ۶، ضریب آلفای کرونباخ برای هر بعد بیش از ۰,۷ می‌باشد که نشان دهنده پایایی بالای متغیرها و پرسشنامه توزیع شده است.

جدول ۸. نتایج آماره‌های آزمون آلفای کرونباخ

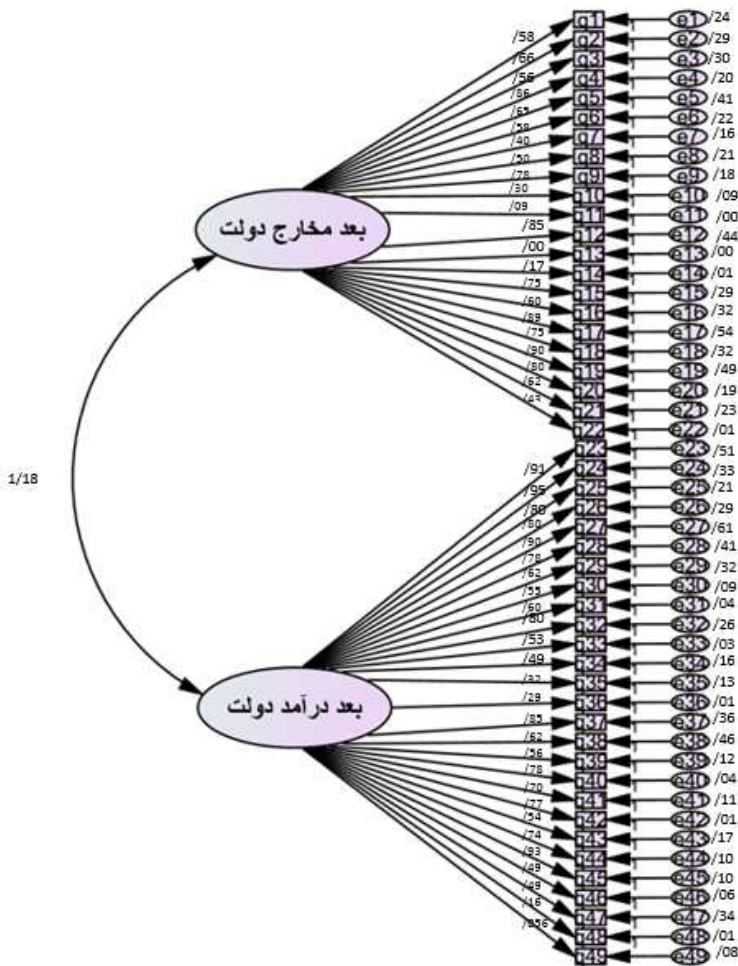
آزمون	بعد مخارج دولت	بعد تأمین مالی دولت
آلفای کرونباخ	۰,۸۸	۰,۷۸

۵-۳-۳. برآورد مدل با روش معادلات ساختاری

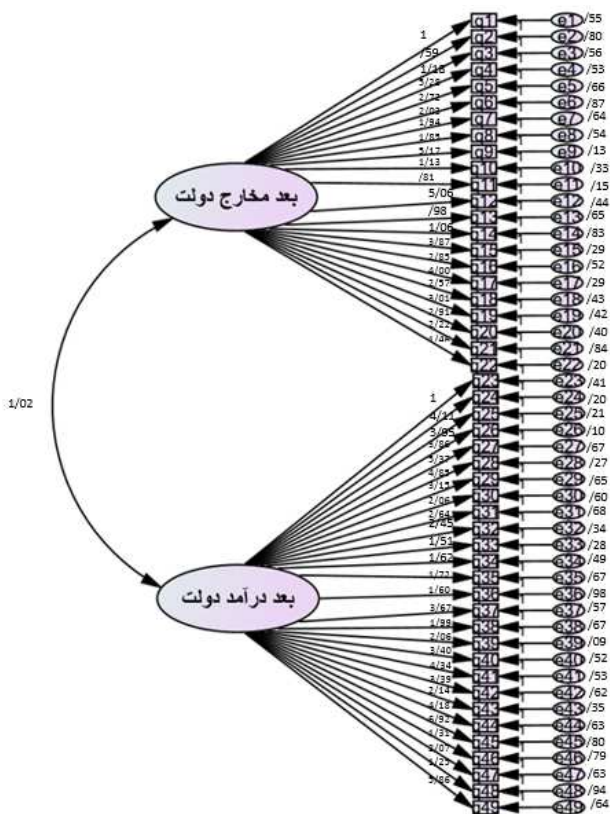
مدل کلی پژوهش در محیط نرم‌افزار $Amos$ طراحی گردیده است. در این مدل یک متغیر مکنون وابسته (گزارشگری حقوق بین نسلی) و دو متغیر مکنون مستقل (بعد تأمین مالی دولت و بعد مخارج دولت) وجود دارند. با در نظر گرفتن تحلیل عاملی تاییدی و ارزیابی سطح اثرگذاری هر یک از سنجه‌ها بر روی ابعاد تعیین شده، به بررسی تحلیل مسیر روابط بین شاخص‌ها و ابعاد پرداخته شده است. در این مدل روابط بین شاخص و ابعاد نشان داده شده است. در صورتی که بارهای عاملی بیش از ۰/۴ باشد می‌توان اعلام کرد که سوالات مورد نظر از قدرت تبیین بالایی

برخوردار بوده و از دیدگاه حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور حسابرسی شاخص مورد نظر در گزارشگری حقوق بین‌نسلی می‌باشد.

شکل ۲: مدل پژوهشی همراه با T-value



شکل ۳: مدل پژوهش همراه با ضرایب مسیر و بارهای عاملی



جدول ۹. نتایج برآورد مدل تحلیل عاملی تاییدی و ضرایب عاملی در بعد مخارج دولت

شاخص	گویه‌ها	بار عاملی استاندارد	بار عاملی غیراستاندارد
مخارج بهداشت و دارو	$q\ 1$	۰/۰۷۷	۱
	$q\ 2$	۰/۰۶۱	۰/۵۹۴
مخارج درمان	$q\ 3$	۰/۵۶۳	۱/۱۸۳
هزینه‌های تحصیلی و آموزش	$q\ 4$	۰/۸۵۶	۵/۲۸۷
	$q\ 5$	۰/۱۶۵۴	۲/۷۲۷
	$q\ 6$	۰/۵۷۶	۲/۰۳۲
هزینه تحقیق و توسعه	$q\ 7$	۰/۴۰۵	۱/۹۴۵

شاخص	گویه‌ها	بار عاملی استاندارد	بار عاملی غیراستاندارد
هزینه‌های رفاهی	q_8	۰/۵۰۲	۱/۸۵۴
	q_9	۰/۷۸۵	۵/۱۷۶
هزینه‌های دفاعی	q_{10}	۰/۳۰۲	۱/۱۳۹
	q_{11}	۰/۰۹۱	۰/۸۱۷
هزینه حفاظت از محیط زیست	q_{12}	۰/۸۵۴	۵/۰۶۱
پرداختی به بازنشستگان	q_{13}	۰/۰۰۹	۰/۹۸۰
	q_{14}	۰/۱۷۴	۰/۰۶۱
مخارج جاری دولت	q_{15}	۰/۷۵۹	۳/۸۷۳
	q_{16}	۰/۶۰۵	۲/۸۵۹
	q_{17}	۰/۸۸۹	۴/۰۰۳
مخارج سرمایه‌ای دولت	q_{18}	۰/۷۵۴	۲/۵۷۹
	q_{19}	۰/۸۹۶	۳/۰۱۰
	q_{20}	۰/۸۰۱	۲/۹۱۰
هزینه‌های پیشگیری و کاهش آسیب‌های اجتماعی	q_{21}	۰/۶۲۴	۲/۲۲۸
سرمایه‌گذاری در پروژه‌های بلند مدت	q_{22}	۰/۴۲۶	۱/۴۶۹

جدول ۸. نتایج برآورد مدل تحلیل عاملی تاییدی و ضرایب عاملی در بعد درآمدهای دولت

شاخص	گویه‌ها	بار عاملی استاندارد	بار عاملی غیراستاندارد
صندوق توسعه ملی	q_{23}	۰/۹۱۲	۱
	q_{24}	۰/۹۵۷	۴/۱۱۸
	q_{25}	۰/۸۰۲	۳/۹۵۵
تولید و بهره بردای از نفت و گاز	q_{26}	۰/۸۰۴	۳/۸۶۸
درآمد فروش نفت و گاز	q_{27}	۰/۹۰۲	۵/۳۷۶
	q_{28}	۰/۷۸۰	۴/۸۵۷
بهره برداری از منابع طبیعی	q_{29}	۰/۶۲۰	۳/۱۵۱
فروش آب	q_{30}	۰/۵۵۰	۲/۰۶۱
	q_{31}	۰/۶۰۴	۲/۶۴۲
فروش خاک	q_{32}	۰/۸۰۰	۲/۴۵۳
	q_{33}	۰/۵۳۲	۱/۵۱۶

شاخص	گویه‌ها	بار عاملی استاندارد	بار عاملی غیراستاندارد
فروش جنگل	q_{34}	۰/۴۸۷	۱/۶۲۱
فروش انرژی	q_{35}	۰/۳۲۵	۱/۷۲۷
درآمد عوارض آلاینده‌گی	q_{36}	۰/۲۹۷	۱/۶۰۲
انتشار اوراق مشارکت	q_{37}	۰/۱۸۵۴	۳/۶۷۴
	q_{38}	۰/۶۲۵	۱/۹۹۸
استقراض از بانک مرکزی	q_{39}	۰/۲۵۷	۲/۰۶۸
استقراض خارجی	q_{40}	۰/۷۸۴	۳/۴۰۵
	q_{41}	۰/۷۰۵	۴/۳۴۸
استقراض از صندوق توسعه ملی	q_{42}	۰/۷۷۳	۳/۳۹۹
درآمد مالیات‌های مستقیم	q_{43}	۰/۵۴۱	۲/۱۴۶
	q_{44}	۰/۷۴۵	۴/۱۸۳
	q_{45}	۰/۹۳۱	۶/۹۲۷
درآمد مالیات بر ارزش افزوده	q_{46}	۰/۴۹۰	۱/۳۱۱
فروش اسناد خزانه	q_{47}	۰/۴۸۷	۲/۰۷۷
درآمدهای متفرقه	q_{48}	۰/۱۵۷	۱/۲۵۸
درآمد حاصل از جرایم و عوارض	q_{49}	۰/۱۸۵۶	۵/۸۶۲

نتایج بدست آمده از ضریب مسیر و مقدار T -value نشان می‌دهد:

در بعد مخارج دولت: با توجه به نتایج آزمون گویه‌های مربوط به شاخص هزینه‌های دفاعی (با ضرایب عاملی ۰/۰۹۴ و ۰/۰۰۵) و گویه‌های شاخص پرداختی به بازنشستگان (با ضرایب عاملی ۰/۰۰۹ و ۰/۰۱۲) که دارای ضریب عاملی کمتر از ۰/۴ می‌باشند؛ از مدل گزارشگری حذف شده‌اند.

در بعد درآمدهای دولت: گویه‌های مربوط به شاخص فروش انرژی (ضریب عاملی ۰/۳۲)، درآمدهای متفرقه (ضریب عاملی ۰/۱۶) و درآمد حاصل از جرایم و عوارض (ضریب عاملی ۰/۵۶) کمتر از میران استاندارد ۰/۴ بوده و از مدل حذف می‌شوند.

در نهایت در بعد مخارج دولت ۱۰ شاخص و در بعد درآمدهای دولت ۱۵ شاخص با ضریب عاملی بالای ۰/۴ مورد تایید واقع شدند و مدل گزارشگری حقوق بین نسلی را تشکیل داده‌اند.

۴-۳-۵. ارزیابی برازش مدل عاملی

بر اساس نتایج آزمون‌های برازندگی مدل مندرج در جدول (۹) کلیه شاخص‌ها نشان از معنادار بودن مدل پژوهش دارند. جهت برازش مدل از شاخص‌های نیکویی برازش شامل:

GFI ، $AGFI$ ، $RMSEA$ و استفاده شده است. مقادیر به دست آمده در جدول نشان می‌دهند که نتایج مدل قابل اعتماد است. چرا که شاخص‌های GFI و $AGFI$ هر دو بیشتر از حد مورد نظر برآورد شده‌اند که این آماره بزرگتر از ملاک $0/9$ بوده است. همچنین نسبت مربع کای دو به درجه آزادی (X^2/df) مقدار مناسبی را نشان می‌دهد. علاوه بر این معیار خطای $RMSEA$ نیز برابر با $0,03$ برآورد شده که این مقدار کوچکتر از حد مجاز $0,08$ است.

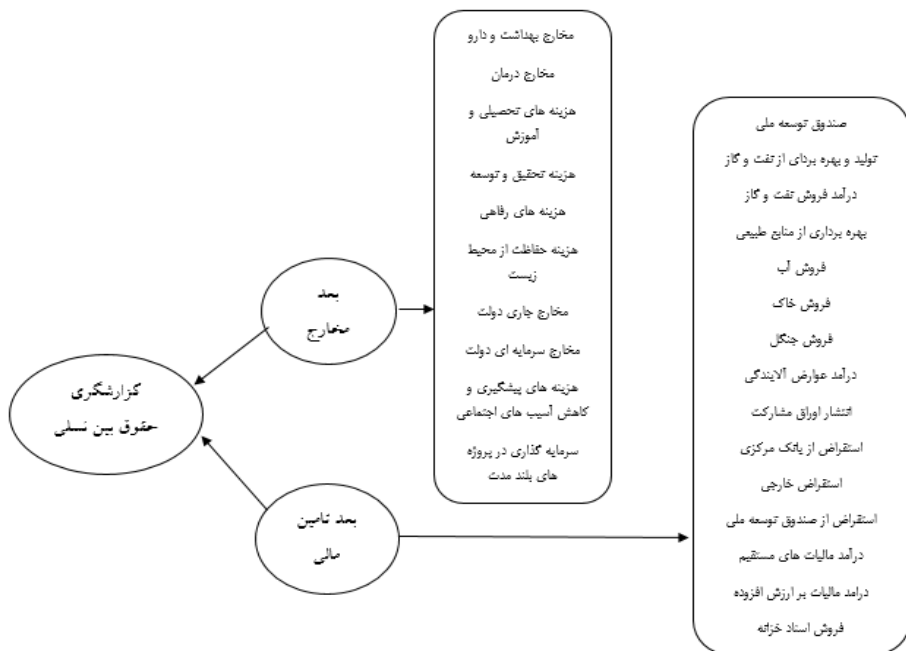
جدول ۱۰. آماره‌های مربوط به نیکویی برازش مدل

شاخص‌های برازش	نماد	آماره	نتیجه برازش
تقسیم کای- مربع بر درجه آزادی	X^2/df	۴/۴۶۳	خوب
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	$RMSEA$	۰/۰۱۸	خوب
شاخص نیکویی برازش	GFI	۰/۷۷	خوب
شاخص برازش مقایسه‌ای	$PGFI$	۰/۷۱۵	خوب
مقیاس‌های پایه در تناسب مدل	IFI	۰/۹۷	خوب
مقیاس‌های پایه در تناسب مدل	NFI	۰/۹۷	خوب
شاخص تناسب مدل	$FMIN$	۰/۳۱۱	خوب
شاخص اعتبار متقاطع مورد انتظار	$ECVI$	۱/۳۰۶	خوب
شاخص خوب بودن تناسب	RMR	۰/۰۶	خوب

۴-۵. مدل نهایی پژوهش

در نهایت در بعد مخارج دولت ۱۰ شاخص و جهت بعد تأمین مالی دولت ۱۵ شاخص به عنوان شاخص‌های مؤثر در گزارش‌گری شناسایی گردید که مدل مفهومی آن در زیر نمایش داده شده است:

شکل ۴. مدل نهایی و عملیاتی پژوهش



نتیجه گیری و پیشنهادات

نظر به اهمیت ایفای مسوولیت پاسخگویی دولت‌ها نسبت به عملکردشان و هم راستا بودن آن با اهداف توسعه پایدار، می‌طلبید در پیچه‌ای 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 و پیش‌بینی مسایل و نیازهای آتی برداشته شود. لذا ضروری است فرآیند گزارشگری در دیوان محاسبات به گونه‌ای باشد که حکومت‌ها را به سمت دستیابی به اهداف توسعه پایدار و ارتقای حکمرانی مطلوب سوق دهد. در این پژوهش مدلی جهت گزارشگری حقوق بین‌نسلی در دیوان محاسبات کشور ارائه شده است. بر اساس نتایج آزمون و جمع‌بندی آن در مدل عملیاتی فوق، در بعد مخارج دولت ۱۰ شاخص مشتمل بر مخارج بهداشت و دارو، مخارج درمان، هزینه‌های تحصیلی و آموزش، هزینه تحقیق و توسعه، هزینه‌های پیشگیری و کاهش آسیب‌های اجتماعی، هزینه‌های رفاهی، هزینه حفاظت از محیط زیست، مخارج جاری دولت، مخارج سرمایه‌ای دولت و سرمایه‌گذاری در پروژه‌های بلند مدت تایید شده‌اند. می‌توان نتیجه گرفت که هزینه‌های دارو، درمان و آموزش‌های بهداشت به دلیل پیشگیری از بیماری‌ها در کاهش مخارج بهداشتی و درمانی نسل آینده مؤثر بوده و تخصیص بودجه به ریشه کن کردن و پیشگیری از برخی بیماری‌ها از جمله فلج اطفال، به منزله رعایت حقوق بین‌نسلی است. هزینه‌های آموزش

نیز جنبه سرمایه‌گذاری دارد و کالای سرمایه‌ای محسوب می‌شود و بالا بردن هزینه تحقیق و توسعه منجر به کاهش هزینه‌ها و افزایش درآمد و تولید برای نسل آینده می‌گردد. در خصوص شاخص مخارج جای دولت، روند تخصیص و مصرف درآمدهای حاصل از فروش نفت به مخارج دولت باید برای عموم مردم گزارش شود چرا که پرداخت مخارج جاری از محل صندوق توسعه ملی به معنای نقض حقوق بین‌نسلی است. تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی به مخارج جاری باعث بروز مشکلاتی از قبیل گسترش کسری حساب جاری، از دست دادن رقابت پذیری بخش صنعت و کشاورزی و غیره، و در نهایت کاهش رشد اقتصادی کشور خواهد شد. بر خلاف مخارج جاری دولت، افزایش مخارج سرمایه‌ای، عواید حاصل از منابع طبیعی را برای نسل‌های آینده حفظ می‌کند و حرکت در جهت تبدیل درآمد نفت و گاز به دارایی‌های مولد، راهی برای پایدارسازی فرآیند توسعه و تخصیص و بهره‌برداری بهینه از منابع است. شاخص‌های بدست آمده در بعد مخارج مانند هزینه‌های آموزش، سلامت، رفاهی، امنیت و ... با شاخص‌های مورد مطالعه در مدل حسابداری نسلی از جمله پژوهش جمشیدی نوید (۱۳۹۷)، حاجیها و گلی (۱۳۹۴) مشابهت دارد. لیکن مواردی از جمله جمعیت و سیاست‌های دولت که در پژوهش حاجیها و گلی (۱۳۹۴) به آن پرداخته شده است، به دلیل کیفی بودن در این مدل گنجانده نشده است. در بعد درآمدهای دولت نیز ۱۵ شاخص مشتمل بر صندوق توسعه ملی، تولید و بهره‌برداری از نفت و گاز، درآمد فروش نفت و گاز، بهره‌برداری از منابع طبیعی، فروش آب، فروش خاک، فروش جنگل، درآمد عوارض آلاینده‌گی، انتشار اوراق مشارکت، استقراض از بانک مرکزی، استقراض خارجی، استقراض از صندوق توسعه ملی، درآمد مالیات‌های مستقیم، درآمد مالیات بر ارزش افزوده و فروش اسناد خزانه مورد تایید نهایی گرفتند.

شاخص‌های مندرج در این بخش با ضرایب عاملی بالا انتخاب شده‌اند. صندوق توسعه ملی یکی از اصلی‌ترین ابزار 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، دلالت بر نقض حقوق بین‌نسلی دارد. هر گونه تولید و بهره‌برداری از منابع نفت و گاز که تبدیل به دارایی‌های سرمایه‌ای نگردد، به معنای عدم رعایت حقوق بین‌نسلی است. همچنین 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 جزو حقوق بین‌نسلی هستند. در خصوص شاخص‌های فروش آب، خاک و جنگل توجه به این نکته ضروری است که عرضه و تقاضای پولی آب و گزارش تخصیص بهینه آب بایستی در گزارشگری حقوق بین‌نسلی مورد توجه قرار گیرد و چنانچه درآمد حاصل از فروش آب صرف جلوگیری از انتشار آلودگی آب شود، حقوق بین‌نسلی نقض نشده است. فروش هر گونه خاک کشاورزی، مرتعی و نباتی و جنگل به معنای فرسایش خاک بیشتر و نقض حقوق بین‌نسلی است و عملکرد دولت در خصوص بودجه اختصاصی به برنامه‌های پیش‌گیری و رفع آلودگی‌های خاک اعم از نفتی، رادیواکتیو، سموم شیمیایی و یا مصرف بی‌رویه کودهای شیمیایی که وارد زنجیره غذایی می‌شوند، ضروری است که در گزارشگری حقوق بین‌نسلی،

گزارش گردد.

درآمد حاصل از عوارض آلاینده‌گی متعلق به نسل آینده نیز است و بایستی در گزارشگری حقوق بین نسلی گزارش شود. چرا که درآمد عوارض از محل خسارات وارده به منابع و دارایی‌های سرمایه‌ای است. فروش اسناد خزانه و استقراض داخلی و خارجی به معنای آینه‌د فروشی بوده و نسل آینده را درگیر می‌کند. لذا چنانچه دوره زمانی بازپرداخت استقراض مشمول نسل آینده نیز می‌گردد، دولت مکلف است محل خرج و عواید حاصل از این استقراض برای نسل آینده را بر اساس اسناد مثبت پیش‌بینی و گزارش نماید. مالیات‌ها، گامی در جهت رفع نامتعادلی نسلی است. مخصوصاً مالیات بر ارزش افزوده به دلیل نقش کنترلی که در مصرف دارد، مصداق بارز رعایت حقوق بین نسلی است. شاخص‌های تایید شده در مدل با شاخص‌های تایید شده در مدل حسابداری نسلی پژوهش بخردی نسب و ژولانژاد (۱۳۹۷)، پورخانی و جهان‌شاد (۱۴۰۰)، یانز (۲۰۱۹) از جمله درآمد واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، مالیات، درآمد جرایم و خسارت و ... مشابه است اما شاخص‌هایی همچون فروش ارز و استقراض از بخش خصوصی که در مدل پژوهش حاضر حذف شدند، در پژوهش بخردی نسب و ژولا (۱۳۹۷) تایید شده‌اند.

دستگاه‌های اجرایی در مقابل اختیارات و مسئولیتی که بر عهده دارند باید توان پاسخگویی مناسب و شفافیت عملکردشان را در مقابل نسل پاسخ‌خواه داشته باشند و این پاسخگویی جز از طریق نظارت و کنترل در همه ابعاد آن ممکن نمی‌شود. لذا گزارشگری حقوق بین نسلی به عنوان اهرمی جهت پاسخ‌خواهی در زمینه میزان مخارج جاری و سرمایه‌ای دولت و همچنین منبع تأمین آن، ضروری است. در این پژوهش سعی شده با در نظر گرفتن ابعاد مالی، مدلی جهت ارائه گزارش حقوق بین نسلی در دیوان محاسبات کشور ارائه شود. امید است ادامه این مسیر تحولی نوین در جهت توسعه گزارشگری فراهم آورد.

پیشنهاده‌ها

با بررسی اختیارات دیوان محاسبات کشور و با توجه به الزامات قانونی، پیشنهاد می‌شود گزارشگری حقوق بین نسلی و پاسخ‌خواهی از دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور انجام و به عنوان بخشی از گزارش تفریح بودجه ارائه شود.

پیشنهاد می‌شود در ارائه گزارش‌های حسابرسی عملکرد دستگاه‌های اجرایی، شاخص‌های رعایت حقوق بین نسلی نیز حسب مورد به صورتی کمی و کیفی گزارش شود.

از آن‌جا که رعایت حقوق بین نسلی بخشی جدایی‌ناپذیر از فرآیند توسعه پایدار است، لذا ملاک معتبری برای ارزیابی حکمرانان، مدیران و قانون‌گذاران در سطوح قوه‌ای و فوق قوه‌ای باشد. حسابرسی و گزارشگری عملکرد حقوق بین نسلی در هر مرتبه‌ای از هرم مدیریتی، معیاری جهت ارزیابی عملکرد مدیران مورد استفاده قرار گیرد.

در این پژوهش صرفاً جنبه‌های مالی (دو بعد مخارج و تأمین مالی دولت) گزارشگری حقوق بین نسلی در نظر گرفته شده است. پیشنهاد می‌شود پژوهشگران سایر رشته‌ها، ابعاد مربوط به

جمعیت‌شناسی، مشارکت نیروی کار و استراتژی‌های سیاسی و روابط بین‌الملل را در گزارش‌گری حقوق بین‌نسلی بررسی نمایند.

فهرست منابع

الف: منابع فارسی

۱. احمدی، عبدالرحیم؛ ساعی، احمد؛ مطلبی، مسعود و 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، پیاپی ۲۲، صص ۱۰۷-۱۳۰.
۲. احمدزاده، یونس؛ مران‌جوری، مهدی؛ علی‌خانی، رضیه و تقی‌پوریان‌گیلانی، یوسف. (۱۴۰۱). ارائه چارچوب گزارش‌گری پایداری مبتنی بر ایجاد توازن بین انتظارات ذینفعان و ظرفیت‌های شرکت. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۵۶، پیاپی ۵۶، صص ۱۶۱-۱۹۰.
۳. الماسی، حسن؛ دهگان، محمود و حیدری، داریوش. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه. مجله دانش حسابرسی، سال شانزدهم، شماره ۶۳، صص ۳۵-۶۱.
۴. باباجانی، جعفر و 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 ۶، شماره ۲۰، صص ۷-۳۳.
۵. باباجانی، جعفر؛ پیغه، احمد و تقوی‌فرد، 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 ۱۴، شماره ۵۸، صص ۵-۲.
۶. بخردی‌نست، وحید و ژولانژاد، فاطمه. (۱۳۹۷). تأثیر تامین مالی دولت بر حسابداری نسلی، مجله حسابداری سلامت، سال ۷، شماره ۱، صص ۳۲-۵۶.
۷. پورخانی‌ذاکله‌بری، مظفر و جهان‌شاد، آریتا. (۱۴۰۰). ارائه الگو برای افشاء پایداری شرکتی و ارزیابی عوامل مرتبط با تئوری مشروعیت بر گزارش‌گری آن، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۴۹، شماره ۴۹، صص ۱۷۷-۲۰۴.
۸. توحیدی‌نیا، 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. جامعی، رضا؛ شهریاری، مصطفی و فتحی، کامران. (۱۳۹۳). کاربرد رویکرد حسابداری نسلی در تحلیل درآمدها و هزینه‌های دولت ایران، دوازدهمین سمینار ملی حسابداری، ایران، شیراز، صص ۲۳-۲۴.
۱۰. جمشیدی‌نوید، بابک. (۱۳۹۷). مطالعه وضعیت تعادل نسلی در نظام بودجه‌ریزی دولتی ایران با استفاده از مدل بومی حسابداری نسلی. حسابداری دولتی، شماره ۱، صص ۲۱-۳۸.
۱۱. حاجیه‌ها، زهره و گلی، عباس. (۱۳۹۴). تبیین مدل مفهومی حسابداری نسلی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال ۵، شماره ۱۹، صص ۱-۱۳.
۱۲. حاجیه‌ها، زهره و سالاروند، علی. (۱۳۹۳). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل محیطی مؤثر بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران. حسابداری سلامت، شماره ۲، صص ۳۳-۵۰.
۱۳. رحیمی، غلامرضا و ایمان‌پور، قربانعلی. (۱۳۹۷). بررسی نقش پاسخگویی و تأثیر آن بر مدیریت توسعه پایدار، مجله رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، شماره ۴.
۱۴. زارع، ایمان، مرادی، محمد، غلامی‌جمکرانی، رضا، بابایی‌فرد، اسدالله و جهانگیرنیا، حسین. (۱۴۰۱). ارائه الگوی پاسخگویی در حسابداری از منظر رویکردهای اسلامی-اجتماعی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، شماره ۸(۲)، صص ۳۷-۵۸.
۱۵. سعادت‌خواه، امینی و امینی، عاطفه. (۱۴۰۰). بررسی ابعاد حقوق بین‌الملل محیط زیست و آثار آن بر حقوق بین‌الملل اقتصادی. مجله مطالعات حقوق، شماره ۱۸، صص ۴۰۵-۴۲۱.

۱۶. عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا و رضازاده، جواد. (۱۳۹۹). گزارشگری پایداری: رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌ها، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۲، صص ۷۱-۱۱۴.
۱۷. فیاضی، محمد تقی؛ اздری، علی اصغر و باقری تودشکی، مجتبی. (۱۳۹۸). پایداری بودجه بر اساس برقراری عدالت بین نسلی در بهره برداری از منابع نفتی (رهیافتی برای ایران). فصلنامه علمی پژوهشی جستارهای اقتصادی ایران، سال ۱۶، شماره ۳۲، صص ۳۵-۵۹.
۱۸. کرباسی یزدی، حسین. (۱۳۸۵). حسابداری نسلی و انتقالات مربوط به نسل‌ها. مجله دانش حسابرسی، شماره ۱۹، صص ۱۵-۲۷.
۱۹. کریمی، محمد علی. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر عدم تحقق حقوق بین نسلی عواید حاصل از فروش نفت. مجله حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، سال ۱، شماره ۱، صص ۹-۳۱.
۲۰. کیانی، علی و شاکرمی، سعدی. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر گزارشگری پایداری زیست محیطی بر تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران. نشریه چشم انداز حسابداری و مدیریت، شماره ۶۵، صص ۷۴-۸۹.
۲۱. محمدیان، محمد و مهتری، زینب. (۱۳۹۳). ساختار نظام حسابداری حاکم بر بودجه بندی عملیاتی: چالش‌ها و اصلاحات. مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال ۳، شماره ۹.
۲۲. محبی، محسن و فیض الهی، فرانک. (۱۴۰۰). واکاوی مفهوم عدالت بین نسلی در حقوق بین الملل محیط زیست. مجله حقوق بین المللی، شماره ۶۵، صص ۷-۳۰.
۲۳. رضانی قوام آبادی، محمدحسین. (۱۳۹۲). حفاظت از محیط زیست در حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیدگاه‌های حقوق قضایی. شماره ۱۸ (۶۳)، صص ۱۴۰-۹۳.

ب: منابع خارجی

1. Aktas, R. & Kayalidere, K. & Kargin, M. (2017). "Corporate Sustainability Reporting and Analysis of Sustainability Reports in Turkey", International Journal of Economics and Finance, 5(3), PP. 113-125.
2. Auerbach, A. & Gokhale, J. J. & Kotlikoff, L. J. (1994). Generational Accounting: A Meaningful Way to Evaluate Fiscal Policy", Journal of Economic Perspectives, 8 (1): 73-94.
3. Basu, R. (2020). Intergenerational Equity, the Public Trust Doctrine, Norway and North Sea Oil. MPRA Paper, 102856 (17):13-38.
4. Biondi, Y. (2016). Accounting Representations of Public Debt and Deficits in European Central Government Accounts: An Exploration of Anomalies and Contradictions. Accounting Forum, 40 (3): 205-219.
5. Buallay, A. M. (2022). Sustainability Reporting Law and Regulations. International Perspectives on Sustainability Reporting, Emerald Publishing Limited, pp: 53-60.
6. Corak, M. (1998). Government Finances and Generational Equity, 1st Edition, Canada: Published by Authority of the Minister Responsible for Statistics Canada.
7. Cardarelli, R. & Sefton, J. & Kotlikoff, L. J. (2000). Generational Accounting in UK. The Economic Journal, 110 (467): 547- 574.
8. Elaigwu, M., Abdulmalik, S.O. and Talab, H.R. (2022), "Corporate integrity, external assurance and sustainability reporting quality: evidence from the Malaysian public listed companies", Asia-Pacific Journal of Business Administration, 20(2): 85-111.
9. Gray, A. & Jenkins, W. (1985). Administrative Politics in British Government, Wheatsheaf books Ltd., Sussex.
10. Holter, H. A. (2011). Accounting for cross-country difference in Intergenerational Earning Persistence. University of Pennsylvania, January.
11. James K. & Galbraith, L & Wray, R. and Mosler, M. (2009). The Case Against Intergenerational Accounting, Public Policy Brief, 98 (5): 45-76.

12. JCPA. (1995),. Joint Committee Public Accounts, Report 338: Accrual Accounting – a Cultural Change, August, AGPS.
13. Kotlikoff, L. J. & Raffelhuschen, B. (1999). Generational Accounting Around the World: Generational Accounting around the Globe. *American Economic Review*, 89 (2): 161-166.
14. Kleine, A. & Von Hauff, M. (2017). Sustainability-driven Implementation of Corporate Social Responsibility. Application of the Integrative Sustainability Triangle. *J. Bus. Ethics* 85: 517-533.
15. Lindset, S. & Mork, K. A. (2019). Risk Taking and Fiscal Smoothing with Sovereign Wealth Funds in Advanced Economies. *International Journal of Financial Studies*, 7 (1): 1 – 24.
16. McCarthy, D. & Sefton, J. & Weale, M. (2011). Generational Accounts for the United Kingdom. *National Institute of Economic and Social Research Discussion*, 377 (1): 547-574.
17. Meyer, L. (2021). Intergenerational Justice. In E. N. Zalta, U.Nodelman, & C. Allen, R. L. Anderson (Eds.). *Stanford Encyclopedia of Philosophy*. Stanford: Stanford University.
18. Rosati, F. & Faria, L. (2019). Addressing the SDGs in Sustainability Reports: The Relationship with Institutional Factors. *Journal of Cleaner Production*, 215: 1312-1326.
19. Ruffing, C. & Van De water, P. & Kogan, R. (2014). Generational Accounting. Is Complx, Confusing , and Uninformative, Report of Center on Budget and Policy Priorities.
20. Ryan, C. & Robinson, M. & Grigg, T. (2000). Financial performance indicators for Australlian local Governments. *Accounting, Accountability and performance*; 6; (2): 89-106.
21. Ryan, C. & Owens, J. (2009). Agenda-Setting in the Supreme Court: The Collision of Policy and Jurisprudence. *Journal of Politics*, 71(3):1062-1075.
22. Sachs, J. D. and Warner, A. M. (1995). Natural Resource Abundance and Economic Growth; NBER Working Paper, NO 5398.
23. Sachs, J. D. & Warner, A. M. (1997). Sources of slow Growth in African economies. *Journal of African Economies*, 6: 335-376.
24. Sutopo, B. & Kot, S. & Adiati, A. K. & Ardila, L. N. (2018). Sustainability Reporting and Value Relevance of Financial Statements. *Sustainability*, 10 (3): 1-14.
25. Smith, S. & Doxey, R. (2010). An intergenerational equity approach to the costs and benefits of war. *Journal of Business and Educational Leadership*, 2: 27-33.
26. Spijkers, O. (2018). “Intergenerational Equity and the Sustainable Development Goals”, *Journal of Sustainability*, 10(11), 3836.
27. Tjondro, E & Fernando, F. & Soegihono, A. & Wanandi, F. (2021). Intergenerational Perception of Tax Audit and Voluntary Tax Compliance. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 103: 56-78.
28. Valiente, J. & Concepcion, G. & Manuel, S. (2017). Corporate Social Perception; Evidence from Spanish Firms. *Sustainability, MDPI*, 9 (10): 1-24.
29. Wood, M. C. (2014). *Nature’s Trust: Environmental Law for a New Ecological Age*. University of Oregon School of Law.
30. Yanez, S., A, Uruburu, A, Moreno, & Lumbreras, J.(2019). The sustainability report as an essential tool for the holistic and strategic vision of higher education institutions. *Journal of Cleaner Production*, 207: 57-66.
31. Zhang, M. (2018). Intergenerational Justice and Solidarity on Sustainability in China: A Case Study in Nanjing, Yangtze River Delta. *Journal of Sustainability*, 10(11): 42-96.