

مجله دانش حسابداری / سال ششم / ش ۲۰ / بهار ۱۳۹۴ / ص ۷ تا ۳۳

## ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره‌ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و مشتقات آن از دیدگاه حسابداری

دکتر جعفر باباجانی\*

احمد پیفه\*\*

### چکیده

این پژوهش در پی آن است که روند تحقق حقوق بین دوره‌ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و مشتقات آن را از دیدگاه حسابداری در دولت جمهوری اسلامی ایران مورد ارزیابی قرار دهد. برای انجام این منظور، با استفاده از اطلاعات و داده‌های دولت که از صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه استخراج شده است، روند مذکور در طول سال‌های بعد از انقلاب اسلامی (۱۳۹۱ - ۱۳۵۷) مورد ارزیابی قرار گرفته است. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش که با روش‌های آماری معتبر انجام گرفته، نشان می‌دهد که روند یاد شده در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، بیانگر عدم رعایت حقوق بین دوره‌ای بوده است. هم‌چنین، نتایج نشان داد که نقطه اوج عدم رعایت

---

\* استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.

\*\* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: احمد پیفه (Email: pifeh@acc.usb.ac.ir)

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۲/۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۷/۶

حقوق بین دوره‌ای در ارتباط با سری های مورد بررسی مربوط به دهه ۸۰ و بویژه سال‌های ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۶ می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** حقوق بین دوره‌ای، حقوق بین نسلی، عایدات نفت و مشتقات آن، مخارج سرمایه‌ای، دوره عمل بودجه.

### مقدمه

"نفت کالای سرمایه‌ای است و عواید حاصل از فروش آن درآمد نیست، بلکه واگذاری دارایی محسوب شده و ذخایر نیز یک دارایی ملی است که به نسل‌های حاضر و آینده تعلق دارد. نسل حاضر حق ندارد دارایی ملی را برای خود هزینه کند و باید به یک سرمایه ملی برای تمام نسل‌ها تبدیل شود. بنابراین، دولت‌ها حق ندارند از منابع نفتی برای هزینه‌های جاری خود بهره برداری کنند. نفت دارایی بین نسلی محسوب می‌شود. این که نسل فعلی خود را محق بداند دارایی زیرزمینی را در طول عمر خود مصرف و نابود کند، صحیح نیست. کاربرد صحیح و مهم نفت این است که چون دارایی زیرزمینی است، به دارایی ماندگار و روی زمینی تبدیل شود و به عنوان یک دارایی بین نسلی استفاده شود (مرکز تحقیقات استراتژیک مجمع تشخیص مصلحت نظام، ۱۳۹۱)."

برنامه‌ریزی برای تبدیل عواید حاصل از فروش سرمایه‌های زیرزمینی نفت و گاز به انواع سرمایه‌های روی زمینی، از بزرگراه و جاده گرفته تا توسعه زیرساخت‌ها و مانند آن، علاوه بر تأثیر مناسب بر شتاب گرفتن روند توسعه اقتصادی کشور، گام بزرگی در راستای عدالت بین نسلی تلقی می‌شود. به عبارت دیگر، همان‌طور که در برهه زمانی مشخص، وجود عدالت در بین ساکنان مکان‌ها و مناطق مختلف کشور از اهمیت برخوردار است، می‌توان در یک لایه عمیق‌تر، به مفهوم عدالت در طول زمان نیز توجه نمود. بدون تردید، ثروت زیرزمینی نفت و گاز، علاوه بر نسل فعلی، به نسل‌های آینده نیز تعلق دارد. بنابراین، اگر فرض کنیم که در بدینانه‌ترین حالت ممکن، نسل فعلی تمام ذخایر نفتی کشور را به فروش برساند و تمام عواید حاصل هم برای امور روزمره صرف شود، چنین فرآیندی دقیقاً معادل تضييع حق نسل بعد توسط نسل فعلی خواهد بود. در نقطه مقابل، برنامه‌ریزی در

راستای تبدیل ثروت زیرزمینی حاصل از فروش نفت به انواع سرمایه‌گذاری‌های دیگر و ثروت‌های روی زمینی، به منزله تحقق هر چه بیش تر عدالت بین نسلی قلمداد می‌شود. عدم امکان استفاده از عواید ناشی از فروش نفت و مشتقات آن در بودجه جاری کشور، از نکات مهم و کلیدی در اسناد بالا دستی سال‌های قبل و پس از انقلاب اسلامی است. در اسناد فوق همواره بر این نکته مهم تأکید شده که مخارج جاری کشور از محل درآمدهای مالیاتی و غیرنفتی تأمین و منابع حاصل از فروش نفت و مشتقات آن اساساً صرف مخارج سرمایه‌ای شود. در ایران دولت‌های منتخب حداکثر برای دو دوره چهار ساله مسئولیت قوه مجریه را به عهده می‌گیرند، از این رو، دولت‌ها افق زمانی کوتاه مدت دارند. این افق زمانی تا جایی که به بحث‌های اقتصادی مربوط است، با رعایت حقوق بین‌دوره‌ای مغایرت دارد. ایران کشوری نفت خیز است، هر دولتی که سر کار می‌آید، صلاح سیاسی‌اش ممکن است این باشد که با استفاده حداکثر از منابع نفتی، حداکثر درآمد را تحصیل، و این درآمدها را در بودجه سالانه منظور و مصرف کند تا از این طریق، رضایت مردم را جلب کند. پیروی از چنین سیاستی با رعایت حقوق بین‌دوره‌ای حاکم بر مصرف منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) که در اسناد بالا دستی مورد تأکید قرار گرفته است، مغایرت دارد. بنابراین، ارزیابی روند تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه‌ای بیش از پیش ضروری به نظر می‌رسد. لازم به ذکر است که موضوع فوق یکی از مباحث مشترک بین حسابداری و اقتصاد است، اما بین دیدگاه حاکم بر این دو حوزه در مورد مخارج سرمایه‌ای اختلاف نظر وجود دارد. از دیدگاه اقتصادی، افزون بر دارایی‌های ثابت و زیربنایی، مخارج مربوط به آموزش و بهداشت و درمان نیز مخارج سرمایه‌ای محسوب می‌شود.

### حقوق بین دوره‌ای<sup>۱</sup> و دیدگاه‌های کلی درباره آن

حقوق بین دوره‌ای، یکی از مباحث مشترک بین حسابداری و اقتصاد می‌باشد، که در اقتصاد از آن تحت عنوان عدالت بین نسلی و یا حقوق بین نسلی<sup>۲</sup> یاد می‌شود. در نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی مفهوم حقوق بین دوره‌ای بر این موضوع

تأکید دارد که شهروندان در جایگاه تأمین کنندگان منابع دولت باید بهای خدماتی را که در دوره جاری دریافت کرده‌اند، در همان دوره تأمین کنند و این هزینه‌ها نباید به مالیات دهندگان نسل‌های آینده (یا حتی به مالیات دهندگان در سال‌های آینده) منتقل شود. مفهوم حقوق بین دوره‌ای ریشه در بودجه متعادل<sup>۳</sup> 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. اغلب این قوانین بر این مطلب تأکید می‌کنند که منابع مالی مورد نیاز برای تملک دارایی‌های سرمایه‌ای از طریق خرید و یا احداث، به آشکال مختلف تأمین می‌شود. بخش در خور ملاحظه‌ای از این منابع از محل درآمدهای عمومی و بخش دیگر، از طریق استقراض و در برخی کشورها از محل وجوه حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، یعنی نفت و مشتقات آن، تأمین می‌شود.

در ایران منابع مالی مورد نیاز برای اجرای طرح‌ها و پروژه‌های مربوط به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و زیربنایی، از محل واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، نظیر نفت و مشتقات آن و بدهی‌های بلندمدت ناشی از واگذاری دارایی‌های مالی، نظیر انتشار و فروش اوراق مشارکت و وام‌ها و اعتبارات داخلی که دارای اثر بین دوره‌ای هستند، تأمین می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۶). به لحاظ رعایت حقوق بین دوره‌ای، شهروندان و نمایندگان قانونی آن‌ها، خواستار مصرف منابع مالی حاصل از واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و استقراض بلند مدت، در طرح‌ها و پروژه‌های مربوط به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اجرای طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی زیربنایی می‌باشند. به بیان دیگر، اگر اصل و بهره وام‌های بلندمدت که برای تأمین مالی مخارج مربوط به تحصیل و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و اجرای طرح‌ها و پروژه‌های عمرانی صورت گرفته است، به نحوی از محل عوارض و مالیات پرداختی سال‌های بعد بازپرداخت شود که کل بدهی‌ها حداکثر تا پایان عمر مفید دارایی مستهلک گردد، مفهوم حقوق بین دوره‌ای تحقق می‌یابد. به همین دلیل، تأمین منابع مالی مورد نیاز برای تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و زیربنایی از طریق استقراض بلندمدت با منشاء داخلی

یا خارجی، توجیه منطقی داشته و یکی از راه های مناسب برای اجرای طرح ها و پروژه های سرمایه ای زیربنایی کشورها تلقی می شود (باباجانی، ۱۳۸۶).

منشاء حقوق بین دوره ای از دیدگاه حسابداری ریشه در بیانیه مفهومی شماره یک هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ایالات متحده<sup>۴</sup> (GASB) با عنوان اهداف گزارشگری مالی دارد. در بیانیه مفهومی یاد شده این هیأت، حقوق بین دوره ای با مفهوم مسئولیت پاسخگویی عمومی پیوند می خورد (آت مور؛ ۲۰۰۹). در بندهای ۱۵۹ و ۱۶۰ بیانیه، مفهوم حقوق بین دوره ای بررسی و اشاره شده که در اغلب قوانین دولت های ایالتی و محلی، تنظیم بودجه متعادل تجویز شده است. اغلب این قوانین بر این مطلب تأکید دارد که نهادهای بزرگ بخش عمومی باید بودجه متوازن و متعادل تنظیم کنند و حق ندارند وجوهی را که از طریق استقراض تأمین می کنند، به مصرف هزینه های جاری برسانند. به عبارت دیگر، براساس این مفهوم، نهادهای بخش عمومی مکلفند منابع مالی ای را که استقراض می کنند، منحصرأ صرف خرید و یا احداث دارایی های سرمایه ای نمایند که حداقل عمر مفید آن ها برابر با دوره بازپرداخت کامل وجوه استقراضی باشد. در چنین حالتی، شهروندان هم زمان با پرداخت مالیات و عوارض، برای بازپرداخت اصل و بهره وجوه استقراضی، از منافع و مزایای دارایی های سرمایه ای نیز بهره مند می شوند و از این طریق، حقوق بین دوره ای تحقق می یابد. هیأت معتقد است مقصود از بودجه متعادل آن است که نسل حاضر نباید بار پرداخت بدهی های بلندمدت دوره خود را به نسل آینده انتقال دهد. به بیان دیگر، شهروندان نباید بهای خدماتی را که دریافت می کنند، به عهده مالیات دهندگان سال های آینده محول کنند (GASB، ۱۹۸۷). اخیراً، برای بیان این مفهوم از واژه "حقوق بین نسلی" نیز استفاده می شود، این در حالی است که در عرف بین الملل، هر نسل حدود ۳۰ سال تخمین زده می شود و مفهوم حقوق بین نسلی فراتر از آن است که گزارشگری مالی بتواند آن را تحقق بخشد. از این رو، هیأت معتقد است که به کارگیری حقوق بین دوره ای از دیدگاه حسابداری مناسب تر از مفهوم حقوق بین نسلی است.

یادآوری این نکته ضروری است که در بین مراجع تدوین استاندارد، برای نخستین بار GASB اقدام به معرفی مفهوم حقوق بین دوره ای نمود. این هیأت علاوه بر دو بیانیه مفهومی شماره ۱ و ۴، در بیانیه های شماره ۱۱، ۳۴، ۴۸، ۵۳، ۶۰ و ۶۸ نیز به تبیین جایگاه حقوق بین دوره ای در گزارشگری مالی پرداخته است. علاوه بر هیأت یاد شده، سایر مراجع تدوین استاندارد، از جمله هیأت ریزنی استانداردهای حسابداری دولت فدرال (FASAB) و کمیته بخش عمومی فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC PSC) نیز در مطالعات انجام شده، به بیان موضوع پرداخته اند.

### پیشینه پژوهش

هنوز هیچ یک از مراجع تدوین استانداردهای حسابداری دولتی تعریفی عملیاتی از حقوق بین دوره ای ارائه نکرده که بتوان به کمک آن حقوق بین دوره ای را اندازه گیری نمود و به تبع آن به ارزیابی ایفای مسئولیت پاسخگویی حاکم بر آن پرداخت. این موضوع از آنجا نشأت می گیرد که حقوق تصریح شده یک موضوع نسبتاً جدید در مباحث حسابداری است و بخش محدودی از ادبیات حسابداری دولتی را به خود اختصاص داده است. در ایران نیز هر چند تحقیقات اندکی حتی با تکیه بر تعیین شاخص های ارزیابی عملکرد سازمان های غیرانتفاعی صورت پذیرفته است، اما با مراجعه به آنها چنین به نظر می رسد که تحقیقی جهت تعیین شاخص های اندازه گیری رعایت حقوق بین دوره ای حاکم بر مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه ای در دولت صورت پذیرفته است، و تنها برخی از پژوهشگران مانند پورسعید (۱۳۸۶)، باباجانی (۱۳۸۸) و زنوز (۱۳۸۶) در مقالاتی که ارائه کرده اند، به اختصار به بیان موضوع پرداخته اند. در این مقالات و گزارش ها، با استناد به اسناد بالادستی، بر تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه ای و ارتباط آن با رعایت حقوق بین دوره ای، از جنبه نظری تأکید شده است.

### فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه ۱:** از دیدگاه حسابداری، روند تخصیص منابع در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، بیانگر حرکت به سمت رعایت تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه‌ای است.

**فرضیه ۲:** از دیدگاه حسابداری، تأمین منابع مالی مخارج جاری دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) روندی کاهشی داشته و در جهت تخصیص بیشتر عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه‌ای حرکت کرده است.

**فرضیه ۳:** اختلاف بین منابع و مصارف مالی دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) روندی کاهشی و در جهت رعایت تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه‌ای از دیدگاه حسابداری داشته است.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی است؛ زیرا با هدف بهره‌گیری از نتایج یافته‌ها صورت گرفته است. طرح این پژوهش، از نوع شبه تجربی و پس‌رویدادی است و به منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. در این پژوهش، جهت ارزیابی روند تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع نفت و گاز به مخارج سرمایه‌ای از دیدگاه حسابداری در طول سال‌های بعد از انقلاب اسلامی، طی یک مطالعه کتابخانه‌ای و مراجعه به سازمان‌های مرتبط، کلیه شاخص‌های موجود که برای محقق امکان دسترسی به آن‌ها وجود داشت، جمع‌آوری گردید. در ادامه با به کارگیری الگوهای مناسب و با استفاده از اطلاعات

۱۴ / ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و ...

صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه، روند یاد شده مورد بررسی و ارزیابی قرار گرفت.

### جامعه و نمونه آماری پژوهش

این مطالعه صرفاً شامل وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی‌ای که اطلاعات آن‌ها در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه قرار دارد، می‌باشد. لذا، جامعه آماری این تحقیق صرفاً قوه مجریه به عنوان بخش دولتی می‌باشد. در اجرای قانون تفریغ بودجه تاکنون به صورت مستمر و از سال ۱۳۶۱ تا ۱۳۹۱ گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات تهیه شده است، که در این تحقیق از اطلاعات این گزارش‌ها استفاده شده است. بنابراین، با توجه به این موضوع، دوره زمانی تحقیق از سال ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۱ یعنی ۳۵ سال در نظر گرفته شده است.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای آزمون فرضیه‌ها به روش زیر عمل شده است:

الف. برای بررسی مانایی متغیرهای به کار رفته در پژوهش، از آماره دیکی - فولر تعمیم یافته  $ADF^y$  استفاده شده، و

ب. در بخش ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره‌ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و مشتقات آن، ابتدا از آزمون حداقل مربعات معمولی  $OLS^A$  و سپس، در ادامه برای تشخیص این که آیا روند تخصیص منابع در طی زمان باثبات بوده است، از آزمون رگرسیون ناهمسان شرطی (ARCH) که ثبات تخصیص منابع را ارزیابی می‌کند، استفاده شده است.

### بررسی مانایی متغیرهای به کار رفته در پژوهش

از آنجایی که متغیرهای استفاده شده در روش تخمینی حداقل مربعات معمولی (OLS) باید مانا باشند، لازم است مانایی این متغیرها با استفاده از آماره‌ها و آزمون فرضیه مربوطه انجام شود. از این رو، ابتدا در جدول شماره ۱ به معرفی متغیرهای به کار رفته در



پژوهش پرداخته، و سپس، برای بررسی مانایی سری‌های زمانی استفاده شده در این پژوهش، از آماره دیکی- فولر تعمیم یافته (ADF) استفاده خواهد شد.

جدول شماره ۱. متغیرهای به کار رفته در پژوهش

نام متغیر	تعریف
LNNAFT	لگاریتم درآمدهای نفتی دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران
LNJARI	لگاریتم مخارج جاری دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران
LNOMRANI	لگاریتم مخارج سرمایه‌ای دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران
NOOMRANI	اختلاف بین منابع مالی و مصارف سرمایه‌ای دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن)

نتایج آزمون ADF برای بررسی مانایی متغیرهای استفاده شده در پژوهش حاضر از دیدگاه حسابداری در جدول شماره ۲ ارائه شده است. همان‌گونه که جدول شماره ۲ نشان می‌دهد، چون مقدار آماره دیکی- فولر تعمیم یافته محاسباتی برای کلیه متغیرها بزرگتر از مقدار بحرانی این آماره از جدول مک کینون شده است، لذا نتیجه می‌گیریم که متغیرها در سطح مانا می‌باشند.

جدول شماره ۲. نتایج آزمون مانایی متغیرها از دیدگاه حسابداری با استفاده از آماره ADF

نام متغیر	مقدار محاسباتی برای آماره شماره آزمون ADF
LNNAFT	۲/۲۰۱۸
LNJARI	۳/۳۰۴۱
LNOMRANI	۲/۷۲۲۸
NOOMRANI	۵/۲۷۳۱

\* مقادیر بحرانی جدول مک کینون (۱۹۹۶) در سطح معناداری ۱٪، ۵٪ و ۱۰٪ به ترتیب عبارتند از:

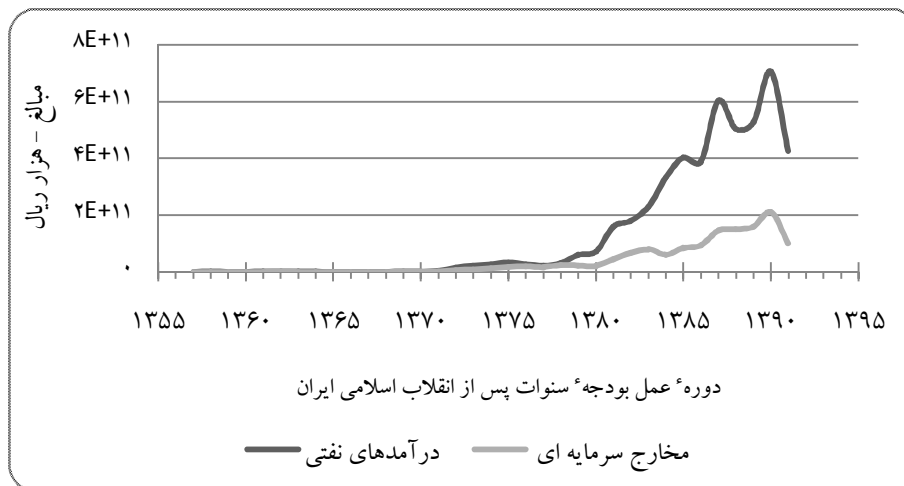
$$-۱/۶۱۰۹ \text{ و } -۱/۹۵۱۰، -۲/۶۳۴۷$$

### یافته‌های پژوهش

#### نتیجه آزمون فرضیه اول

در نمودار شماره ۱ روند درآمدهای نفتی و مخارج سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، رسم شده است. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، در طول دوره مورد بررسی، تفاوت معناداری بین درآمدهای نفتی و مخارج سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری وجود دارد. تفاوت فوق بویژه در دهه ۸۰ بسیار زیادتر شده، که این موضوع بیانگر تضییع حقوق بین‌دوره‌ای در این دوره زمانی می‌باشد.

نمودار شماره ۱. روند درآمدهای نفتی و مخارج سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری برای دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷



نتیجه برآورد انجام شده برای بررسی رابطه بین مخارج سرمایه‌ای از دیدگاه حسابداری و درآمدهای نفتی دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، در جدول شماره ۳ آورده شده است.

جدول شماره ۳. رابطه بین مخارج سرمایه‌ای از دیدگاه حسابداری و درآمدهای نفتی دولت برای دوره ۱۳۵۷-۱۳۹۱

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱۷/۹۶۸۶	۵/۶۰۶۲	۳/۲۰۵۱	۰/۰۰۳۱
LNNFT	۰/۳۲۹۲	۰/۱۰۸۴	۳/۰۳۵۷	۰/۰۰۴۸
AR(1)	۰/۹۶۸۸	۰/۰۴۰۰	۲۴/۲۱۴۲	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۹۸۲۸			
دوربین واتسون	۲/۱۳۹۹			

همان‌گونه که خروجی نرم‌افزار ایویوز نشان می‌دهد، کلیه ضرایب در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. ضریب تعیین الگو ( $R^2$ ) نیز بالا است و آماره دوربین واتسون نیز بیانگر عدم وجود خود همبستگی بین باقیمانده‌های الگو می‌باشد. هم‌چنین، نتیجه برآورد نشان می‌دهد که کشش مخارج سرمایه‌ای از دیدگاه حسابداری نسبت به درآمدهای نفتی در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، به طور متوسط برابر ۳۲٪ بوده و این بدان معنی است که با افزایش یک درصدی درآمدهای نفتی حدود ۳۲٪ آن صرف مخارج سرمایه‌ای از دیدگاه حسابداری شده است که رقم نسبتاً پایینی می‌باشد. لذا، می‌توان نتیجه‌گیری کرد که روند تخصیص منابع در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، بیانگر حرکت به سمت عدم رعایت تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه‌ای و در نتیجه، عدم رعایت حقوق بین‌دوره‌ای بوده است.

#### نتیجه آزمون فرضیه دوم

نتیجه برآورد انجام شده به‌منظور بررسی رابطه بین مخارج جاری از دیدگاه حسابداری و درآمدهای نفتی دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، به شرح جدول شماره ۴ می‌باشد.

جدول شماره ۴. رابطه بین مخارج جاری از دیدگاه حسابداری و درآمدهای نفتی دولت برای دوره

۱۳۹۱-۱۳۵۷

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۵/۶۸۷۹	۱/۲۲۱۴	۴/۶۵۶۸	۰/۰۰۰۱
LNNFT	۰/۷۷۶۸	۰/۰۵۱۴	۱۵/۱۰۱۹	۰/۰۰۰۰
MA(1)	۰/۶۳۹۷	۰/۱۵۸۴	۴/۰۳۹۳	۰/۰۰۰۳
MA(2)	۰/۵۱۹۸	۰/۱۵۷۹	۳/۲۹۰۴	۰/۰۰۲۵
ضریب تعیین	۰/۹۷۱۸			
دوربین واتسون	۲/۰۲۹۴			

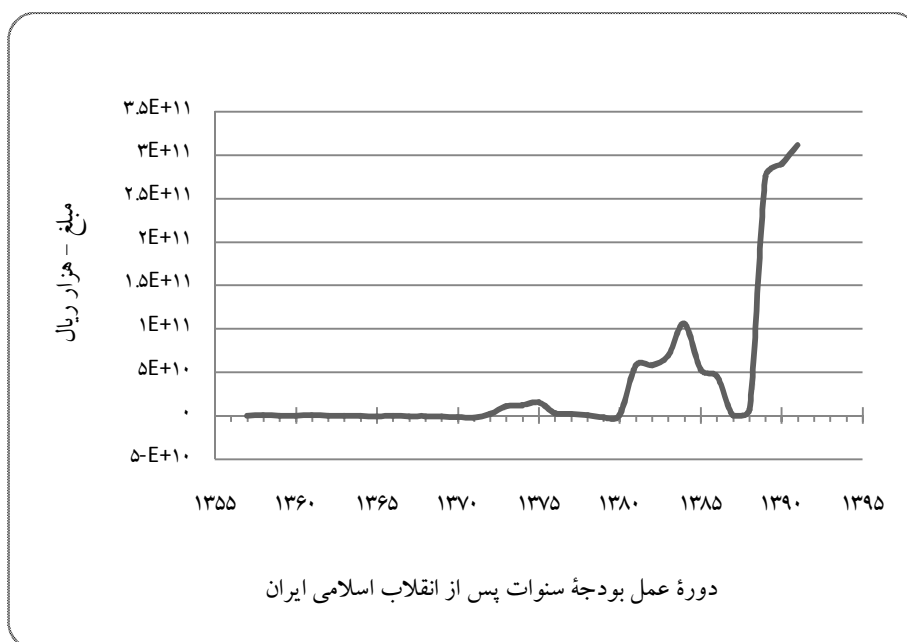
نتیجه برآورد نشان می‌دهد که کشش مخارج جاری از دیدگاه حسابداری نسبت به درآمدهای نفتی دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، به طور متوسط برابر ۷۷٪ بوده و این بدان معنی است که با افزایش یک درصدی درآمدهای نفتی حدود ۷۷٪ آن صرف مخارج جاری از دیدگاه حسابداری شده است که رقم بسیار بالایی می‌باشد. این امر بیانگر آن است که روند تأمین منابع مالی مخارج جاری دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) افزایشی و در جهت عدم رعایت تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه‌ای بوده است.

#### نتیجه آزمون فرضیه سوم

در نمودار شماره ۲ روند اختلاف بین منابع مالی و مصارف سرمایه ای دولت از دیدگاه حسابداری در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) ارائه شده است. همان‌گونه که نمودار شماره ۲ نشان می‌دهد، در طول دوره مورد بررسی، روند اختلاف بین منابع مالی و مصارف سرمایه‌ای دولت از

دیدگاه حسابداری از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) افزایشی بوده است. اختلاف فوق بویژه در دهه ۸۰ بسیار زیادت‌تر شده، که این موضوع بیانگر آن است که در این دوره سهم کمتری از عواید ناشی از فروش منابع نفت و گاز صرف مخارج سرمایه‌ای شده و بخش اعظم آن به مصرف مخارج جاری رسیده است.

نمودار شماره ۲. روند اختلاف بین منابع مالی و مصارف سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) برای دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷



برای بررسی چگونگی روند اختلاف بین منابع مالی و مصارف سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) آن را بر متغیر زمان برازش می‌کنیم تا وضعیت آن در طول دوره بررسی مشخص شود. نتیجه برآورد انجام شده در جدول شماره ۵ نشان داده شده است.

۲۰ / ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و ...

جدول شماره ۵. اختلاف بین منابع مالی و مصارف سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) برای دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷				
متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	-۴/۷۳	۳/۹۴	-۱/۱۹۸۱	۰/۲۴۰۰
TREND	۵/۰۰	۱/۹۰	۲/۶۳۲۴	۰/۰۱۳۱
MA(1)	۰/۶۷۱۸	۰/۰۸۳	۸/۰۹۳۱	۰/۰۰۰۰
MA(2)	۰/۹۲۲۷	۰/۰۴۲۱	۲۱/۸۸۹۲	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۷۴۱۸			
دوربین واتسون	۱/۶۸۹۹			

نتیجه برآورد نشان می‌دهد که در طول زمان، روند اختلاف بین منابع مالی و مصارف سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری، از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) رو به افزایش بوده است. به عبارت دیگر، اختلاف بین منابع مالی و مصارف سرمایه‌ای دولت در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) روندی افزایشی و در جهت عدم رعایت تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه‌ای و در نتیجه، عدم رعایت حقوق بین دوره‌ای بوده است.

**استفاده از الگوهای ناهمسانی واریانس شرطی (ARCH<sup>۱</sup>/GARCH<sup>۱</sup>) برای بررسی**

**نوسانات موجود در واریانس شرطی سری‌های به کار رفته در پژوهش**

با استفاده از الگوهای ناهمسانی واریانس شرطی، می‌توان ناهمسانی‌های موجود در واریانس شرطی سری مورد بررسی را استخراج و مشخص کرد که در چه سال‌ها یا دوره‌هایی ناهمسانی و نوسانات بیشتری در واریانس شرطی سری موردنظر وجود داشته و در کدام سال‌ها یا بازه‌ها، واریانس شرطی از نوسانات و تلاطم کمتری برخوردار بوده است. پس از این که رفتار سری در زمان‌های مختلف مشخص گردید، می‌توان نتیجه

گرفت که در آن سال‌ها یا دوره‌هایی که ناهمسانی و نوسانات بیشتری در واریانس شرطی سری مورد نظر وجود داشته، حقوق بین‌دوره‌ای رعایت نگردیده است.

### روند زمانی تغییر درآمدهای نفتی

الگوی واریانس شرطی این سری زمانی که با استفاده از الگوهای ناهمسانی واریانس شرطی الگوسازی شده، در جدول شماره ۶ آورده شده است.

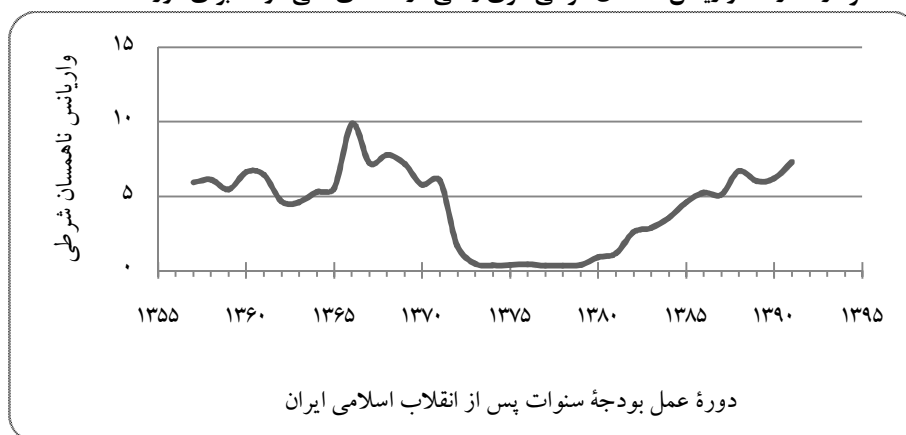
جدول شماره ۶. الگوی واریانس ناهمسان شرطی سری زمانی درآمدهای نفتی دولت برای دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۳۴۵۳	۰/۲۳۷۵	۱/۴۵۳۵	۰/۱۴۶۱
ARCH(1)	۰/۵۹۴۲	۰/۱۴۸۱	۴/۰۱۲۴	۰/۰۰۰۱

با استفاده از الگوی فوق، سری زمانی مربوط به واریانس شرطی متغیر درآمدهای نفتی استخراج و شکل آن نیز در نمودار شماره ۳ رسم شده است. همان‌گونه که نمودار نشان می‌دهد، از ابتدای دهه ۶۰ با افزایش شدید قیمت نفت، درآمدهای نفتی دولت روند صعودی به خود گرفت، و این روند تا سال ۶۳ ادامه یافت. از سال ۱۳۶۳ به بعد، به دلیل عدم تعادل بین عرضه و تقاضای نفت در بازار جهانی، بهای نفت کاهش یافت، کاهش قیمت نفت به همراه کاهش صادرات آن، اقتصاد ایران را با یکی از کم‌سابقه‌ترین مشکلات ارزی مواجه ساخت. ادامه جنگ تحمیلی و ضرورت تأمین هزینه‌های دفاعی کشور همراه با کسری بودجه‌های مداوم سالیانه و شوک‌های وارده بر اقتصاد کشور بابت نوسان شدید قیمت نفت، اقتصاد ایران را طی سال‌های ۱۳۶۷-۱۳۶۴ با رکود شدید فعالیت‌های اقتصادی مواجه نمود. این در حالی بود که کمبود منابع درآمدی دولت و کاهش شدید قیمت‌های نفت در بازارهای جهانی به کسری بودجه سنگینی انجامید، به طوری که در سال ۱۳۶۷ میزان کسری بودجه به حدود ۵۰٪ رسید (اریاب افضلی، ۱۳۹۰).

۲۲ / ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و ...

نمودار شماره ۳. واریانس ناهمسان شرطی سری زمانی درآمدهای نفتی دولت برای دوره ۱۳۹۱-۱



به دنبال کاهش قیمت نفت در بازارهای جهانی که از نیمه اول دهه ۷۰ آغاز شده بود، در سال ۱۳۷۴ اپک به منظور برقراری تعادل بین عرضه و تقاضای جهانی نفت و ایجاد ثبات در قیمت آن، اقدام به برگزاری چندین اجلاس کرد و این امر سبب افزایش بیشتر قیمت‌های نفت گردید. در سال ۱۳۷۶ به خاطر بحران در کشورهای جنوب شرق آسیا و کاهش قابل توجه نفت در این منطقه، قیمت نفت سقوط کرد و تا سال ۱۳۷۷ ادامه یافت. در سال‌های آخر دهه ۷۰ قیمت نفت به دلیل هماهنگی اعضای اوپک در تنظیم بازار جهانی نفت دوباره افزایش یافت. اما از اواسط دهه ۸۰ و همراه با تغییر و تحولات به وجود آمده در بازار جهانی نفت، درآمدهای نفتی با یک جهش بلند دیگر روبرو گردید. برای مثال، سهم درآمدهای نفتی در بودجه سال ۱۳۸۵ از هر بشکه ۲۸ دلار به ۳۹ دلار افزایش یافت (ارباب افصلی، ۱۳۹۰).

### روند زمانی تغییر مخارج سرمایه‌ای از دیدگاه حسابداری در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران

الگوی واریانس شرطی سری زمانی مخارج سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران که با استفاده از الگوهای ناهمسانی واریانس شرطی الگوسازی شده، در جدول شماره ۷ آورده شده است. با استفاده از الگوی



یاد شده، سری زمانی مربوط به واریانس شرطی متغیر مخارج سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری استخراج و شکل آن نیز در نمودار شماره ۴ نشان داده شده است.

جدول شماره ۷. الگوی واریانس ناهمسان شرطی سری زمانی مخارج سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری برای دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۳۵۴۴	۰/۲۵۴۹	۱/۳۹۰۵	۰/۱۶۴۴
ARCH(1)	۰/۶۳۲۷	۰/۱۷۴۳	۳/۶۳۰۷	۰/۰۰۰۳
ARCH(2)	-۰/۲۱۸۷	۱/۸۱	-۱۲/۰۶۲۵	۰/۰۰۰۰

نمودار شماره ۴ نشان می‌دهد که در اواخر دهه ۵۰، علی‌رغم افزایش قیمت نفت به دلیل بروز انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی ایران و عراق که به شوک دوم نفت موسوم شد، متغیرهای کلان اقتصادی نه تنها تحت تأثیر افزایش قیمت نفتی قرار نگرفت، بلکه روند کاهشی به خود گرفت. علل کاهش رشد مخارج سرمایه‌ای و رکود فعالیت‌های اقتصادی طی این سال‌ها عبارتند از (ارباب افصلی، ۱۳۹۰):

۱. به دنبال پیروزی انقلاب اسلامی و ملی شدن بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و صنایع، بخش دولتی شدیداً بزرگ شده و به دنبال آن مخارج جاری دولت افزایش یافت و مخارج سرمایه‌ای رو به کاهش گذاشت.

۲. تحریم اقتصادی ایران توسط کشورهای غربی موجب کاهش درآمدهای ارزی کشور گردید که این امر نیز به نوبه خود مخارج سرمایه‌ای را کاهش داد.

از ابتدای دهه ۶۰ با افزایش شدید قیمت نفت و بازیابی مجدد بازارهای صادراتی نفت ایران، اقتصاد کشور به تدریج به رونق نسبی دست یافت و متغیرهای کلان، روند صعودی به خود گرفتند. به دنبال کاهش قیمت نفت در بازار جهانی که از نیمه اول دهه ۷۰ آغاز شده بود، باعث گردید که اپک به منظور برقراری تعادل بین عرضه و تقاضای جهانی نفت و ایجاد ثبات در قیمت آن اقداماتی را انجام دهد. این امر سبب افزایش بیشتر قیمت نفت

۲۴ / ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و ...

گردید، و افزایش قیمت نفت در سال‌های ۱۳۷۴ و ۱۳۷۵ باعث افزایش رشد مخارج سرمایه‌ای به طور متوسط سالانه ۴۵٪ شد.

نمودار شماره ۴. واریانس ناهمسان شرطی سری زمانی مخارج سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری برای دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷



در سال‌های آخر دهه ۷۰، باز هم مخارج سرمایه‌ای تحت تأثیر بهبود قیمت نفت روند صعودی به خود گرفت که این روند در سال‌های ابتدایی دهه ۸۰ نیز تداوم داشت (گزارش‌های سالیانه بانک مرکزی، سال‌های مختلف). از اواسط دهه ۸۰ و همراه با تغییر و تحولات به وجود آمده در بازار جهانی نفت، درآمدهای نفتی با یک جهش بلند دیگر روبرو گردید که این امر باعث افزایش رشد مخارج سرمایه‌ای شد.

**روند زمانی تغییر مخارج جاری از دیدگاه حسابداری در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران**

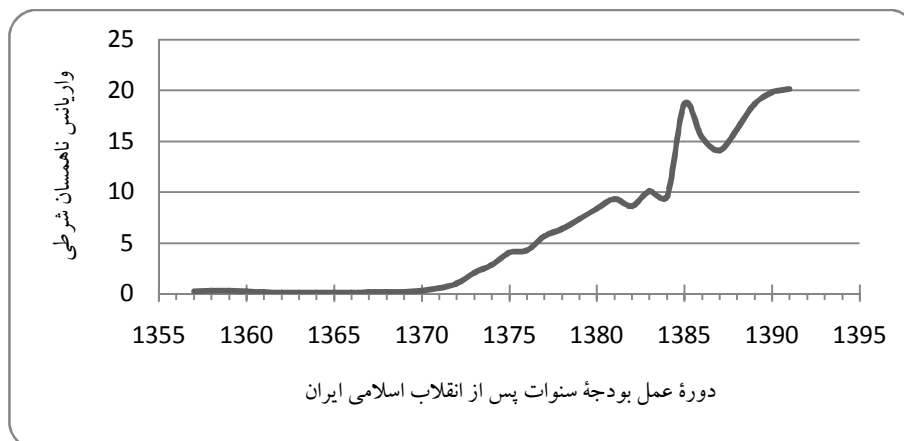
الگوی واریانس شرطی سری زمانی مخارج جاری دولت، بعد از انقلاب اسلامی تا سال ۱۳۹۱ که با استفاده از الگوهای ناهمسانی واریانس شرطی الگوسازی شده، در جدول شماره ۸ آورده شده است.

جدول شماره ۸ الگوی واریانس ناهمسان شرطی سری زمانی مخارج جاری دولت از دیدگاه حسابداری  
برای دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۱۲۰۹	۰/۰۸۵۸	۱/۴۰۹۰	۰/۱۵۸۸
ARCH(1)	۰/۶۵۸۷	۰/۳۱۶۴	۲/۰۸۱۳	۰/۰۳۷۴

با استفاده از این الگو، سری زمانی مربوط به واریانس شرطی متغیر مخارج جاری دولت از دیدگاه حسابداری استخراج و شکل آن نیز در نمودار شماره ۵ نشان داده شده است.

نمودار شماره ۵. واریانس ناهمسان شرطی سری زمانی مخارج جاری دولت از دیدگاه حسابداری برای دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷



همان‌طور که ملاحظه می‌شود، طی سال‌های اول پس از انقلاب، به‌رغم افزایش قیمت نفت، متغیرهای کلان اقتصادی نه تنها تحت تأثیر افزایش قیمت نفت قرار نگرفت، بلکه روند آن نیز کاهشی شد. این در حالی است که از ابتدای دهه ۶۰ با افزایش شدید قیمت نفت و بازیابی مجدد بازارهای صادراتی نفت ایران، اقتصاد ایران به تدریج به رونق نسبی دست یافت و متغیرهای کلان روند صعودی به خود گرفت و این روند تا سال ۱۳۶۳ ادامه

۲۶ / ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و ...

یافت. از سال ۱۳۶۳ به بعد، هم زمان با وقوع شوک سوم نفتی که کاهش شدید قیمت‌های نفت را به دنبال داشت، بهای نفت کاهش یافت. تحولات کاهش قیمت نفت طی سال‌های ۶۴-۶۷ باعث حاکم شدن رکود شدید بر فعالیت‌های اقتصادی گردید (ارباب افصلی، ۱۳۹۰).

با پایان یافتن جنگ و آغاز نخستین برنامه پنج ساله توسعه، اقدامات مهمی در کشور صورت گرفت که مجموع این اقدامات سبب گردید اقتصاد کشور به سمت تعادل نسبی در بخش‌های اساسی حرکت کند. به دنبال کاهش قیمت‌های نفت در بازارهای جهانی که از نیمه اول دهه ۷۰ آغاز شده بود، اقدامات انجام شده توسط اپک سبب افزایش بیشتر قیمت‌های نفت گردید، به طوری که افزایش قیمت نفت در سال‌های ۱۳۷۴ و ۱۳۷۵ باعث افزایش رشد GNP به طور متوسط سالانه ۶٪ شد و متغیر مخارج جاری کاهش رشد داشته، به طوری که در سال ۱۳۷۵، ۳۲٪ بوده است.

در سال‌های آخر دهه ۷۰ قیمت نفت به دلیل هماهنگی اعضای اوپک در تنظیم بازار جهانی نفت، دوباره افزایش یافت. باز هم متغیرهای اقتصادی ایران تحت تأثیر بهبود قیمت نفت روند صعودی به خود گرفت که این روند در سال‌های ابتدایی دهه ۸۰ نیز تداوم داشت. اما از اواسط دهه ۸۰ و همراه با تغییر و تحولات به وجود آمده در بازار جهانی نفت، درآمدهای نفتی با یک جهش بلند دیگر افزایش یافت و این موضوع باعث گردید تا اکثر متغیرهای کلان، رشد بسیار زیادی را نسبت به سال‌های قبل تجربه کنند.

### تعیین نقاط شکست ساختاری برای متغیرهای پژوهش

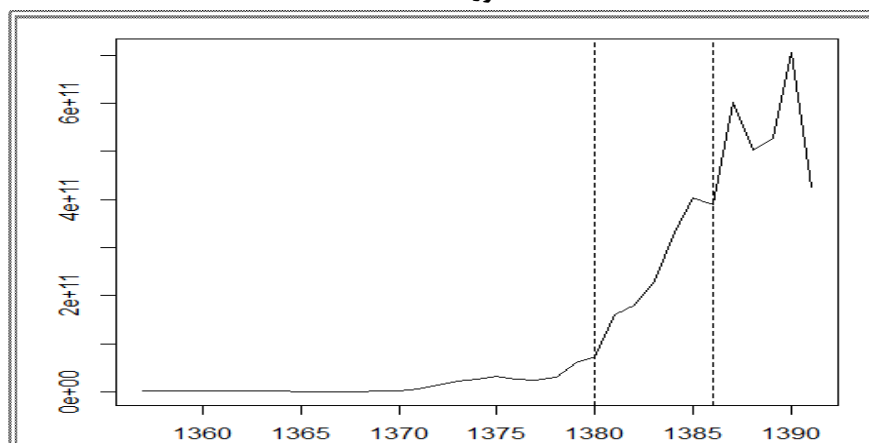
برای تعیین نقاط شکست ساختاری مبین عدم رعایت حقوق بین دوره‌ای که در سال‌های مختلف در سری‌های زمانی مورد بررسی پژوهش حاضر اتفاق افتاده است، از کدنویسی در نرم‌افزار R استفاده شده است. این نرم‌افزار از توابع مختلفی برای مشخص نمودن شکست‌های ساختاری در داده‌ها استفاده می‌کند. بدین معنا که داده‌ها را به چند بخش تقسیم می‌کند، سپس با استفاده از توابع و الگوریتم‌های خاصی که توسط محقق در برنامه R به کار گرفته می‌شود، مهم‌ترین نقاط شکست یا نقاط عدم رعایت حقوق بین

دوره‌ای را در هر بخش پیدا می‌کند. نرم‌افزار یاد شده، در نهایت، با استفاده از معیار اطلاعاتی شوارتز-بیزین (BIC) مهم‌ترین و معنادارترین این نقاط را نیز مشخص می‌نماید. مهم‌ترین نقاط شکست ساختاری مربوط به هر یک از سری‌های زمانی به کار رفته در پژوهش همراه با نمودار مربوطه به شرح زیر است.

### نقاط شکست ساختاری برای سری زمانی درآمدهای نفتی

نتایج اجرای برنامه تعیین نقاط شکست ساختاری نشان می‌دهد که در سال‌های ۱۳۶۶، ۱۳۷۱، ۱۳۷۶، ۱۳۸۱ و ۱۳۸۶ شکست ساختاری روی داده است. افزون بر این، معیار اطلاعاتی شوارتز-بیزین (BIC) نشان می‌دهد که مهم‌ترین شکست‌های ساختاری مربوط به سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۸۶ می‌باشد. در نمودار شماره ۶ سری زمانی درآمدهای نفتی و مشتقات آن همراه با معنادارترین نقاط شکست ساختاری آن رسم شده است.

نمودار شماره ۶. سری زمانی درآمدهای نفتی همراه با معنادارترین نقاط شکست ساختاری آن در R برای دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷



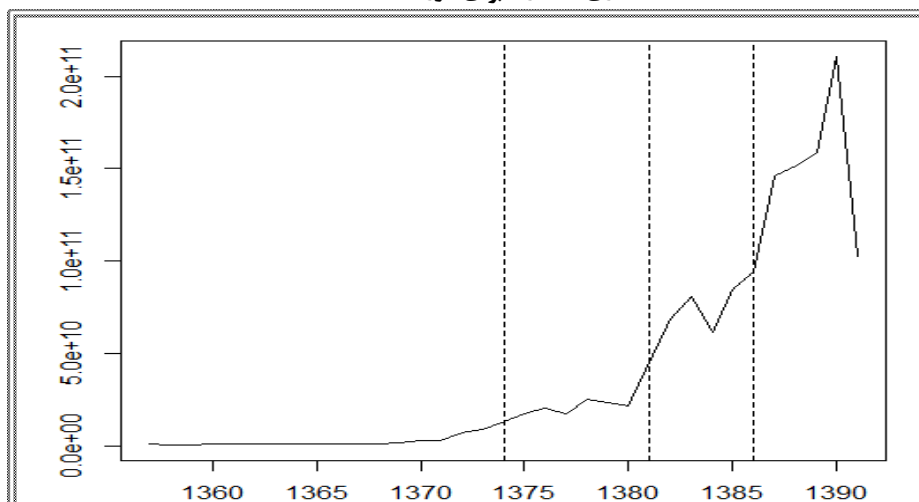
### نقاط شکست ساختاری برای سری زمانی مخارج سرمایه ای دولت از دیدگاه حسابداری

نتایج نشان می‌دهد که شکست ساختاری مربوط به سری زمانی مخارج سرمایه ای دولت از دیدگاه حسابداری در سال‌های ۱۳۶۶، ۱۳۷۱، ۱۳۷۴، ۱۳۷۶، ۱۳۸۰، ۱۳۸۱ و

۲۸ / ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و ...

۱۳۸۶ رخ داده، که بر طبق معیار اطلاعاتی BIC معنادارترین آن‌ها مربوط به سال‌های ۱۳۷۴، ۱۳۸۱ و ۱۳۸۶ است. در نمودار شماره ۷ سری زمانی مخارج فوق، همراه با مهم‌ترین نقاط شکست ساختاری آن رسم شده است.

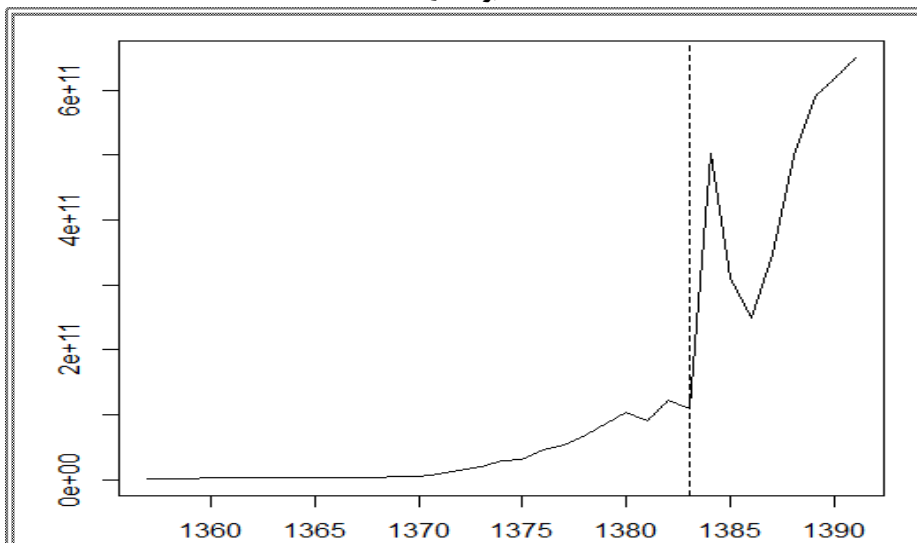
نمودار شماره ۷. سری زمانی مخارج سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری همراه با معنادارترین نقاط شکست ساختاری آن در R برای دوره ۱۳۵۷-۱۳۹۱



**نقاط شکست ساختاری برای سری زمانی مخارج جاری دولت از دیدگاه حسابداری**

نتایج نشان می‌دهد که شکست ساختاری مربوط به سری زمانی مخارج جاری دولت از دیدگاه حسابداری در سال‌های ۱۳۶۱، ۱۳۶۸، ۱۳۷۳، ۱۳۷۶، ۱۳۷۸ و ۱۳۸۳ رخ داده، که طبق خروجی نرم‌افزار، با معنادارترین نقطه شکست ساختاری مربوط به سال ۱۳۸۳ بوده است. در نمودار شماره ۸ سری زمانی مخارج فوق همراه با معنادارترین نقطه شکست ساختاری آن رسم شده است.

نمودار شماره ۸. سری زمانی مخارج جاری دولت از دیدگاه حسابداری همراه با معنادارترین نقاط شکست ساختاری آن در R برای دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷



### نتیجه‌گیری و پیشنهادات

با توجه به ماهیت نفتی اقتصاد کشور و تداوم وابستگی به آن، علی‌رغم سیاست‌های اعلام شده از یک سو و بروز موج جدید شوک قیمتی در سال‌های اخیر از سوی دیگر و احتمال انتقال بی‌ثباتی‌ها و نوسانات ناشی از آن به اقتصاد ملی، جای داشت ابعاد این موضوع مورد بررسی قرار گیرد. بدین منظور، روند تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه‌ای از دیدگاه حسابداری در دولت جمهوری اسلامی ایران از ابعاد نظری و عملی مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج برآوردها نشان می‌دهد که در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب اسلامی ایران، با افزایش یک درصدی درآمدهای نفتی حدود ۳۲٪ آن صرف مخارج سرمایه‌ای از دیدگاه حسابداری شده است که رقم نسبتاً پایینی می‌باشد. افزون بر این، در طول دوره مورد بررسی، روند اختلاف بین منابع مالی و مصارف سرمایه‌ای دولت از دیدگاه حسابداری از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) رو به افزایش بوده، که این موضوع بیانگر آن است که در این دوره سهم کمتری از عواید ناشی از فروش منابع نفت و گاز صرف مخارج

۳۰ / ارزیابی روند تحقق حقوق بین دوره ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و ...

سرمایه‌ای شده و بخش اعظم آن به مصرف مخارج جاری رسیده است که این امر در جهت عدم رعایت تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه‌ای و در نتیجه، نشان دهنده تضييع حقوق بین دوره‌ای در این دوره زمانی می‌باشد.

در ادامه با استفاده از الگوهای ناهمسانی واریانس شرطی رفتار هر یک از سری‌های مورد بررسی در دوره عمل بودجه سنوات پس از انقلاب استخراج و مشخص شد که برای هر یک از سری‌های موجود در پژوهش در چه سال‌ها یا دوره‌هایی حقوق بین دوره‌ای رعایت نگردیده است. سپس، به کمک نرم‌افزار R نقاط شکست ساختاری یا نقاط اوج عدم رعایت حقوق بین دوره‌ای که در سال‌های مختلف در سری‌های زمانی مورد بررسی اتفاق افتاده است، مشخص گردید. نتایج نشان می‌دهد که مهم‌ترین شکست ساختاری یا نقطه اوج عدم رعایت حقوق بین دوره‌ای در ارتباط با سری‌های مورد بررسی مربوط به دهه ۸۰ و بویژه سال‌های ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۶ می‌باشد. با بررسی دوره زمانی فوق، مشخص گردید که این امر به دلیل افزایش شدید قیمت‌های نفت در بازارهای جهانی که در سال‌های فوق رخ داده و باعث افزایش منابع مالی دولت از محل منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) شده، می‌باشد. با افزایش عواید ناشی از فروش منابع نفت و گاز، وابستگی مستقیم بودجه دولت به فروش نفت افزایش می‌یابد و عملاً سهم نفت در بودجه و درآمدهای دولت افزایش پیدا می‌کند. پایین بودن سهم مالیات‌ها از منابع عمومی دولت، طبق استانداردهای بودجه‌نویسی به معنای کسری بودجه و فروش دارایی‌ها و ثروت ملی و در نتیجه، عدم رعایت حقوق بین دوره ای است.

پیشنهاد‌های گوناگونی توسط پژوهشگران در مورد رعایت حقوق بین دوره‌ای تاکنون ارائه شده است. از منظر این پژوهش که روند رعایت حقوق یاد شده مبتنی بر اطلاعات واقعی سه دهه اخیر ارزیابی شده، بیانگر این واقعیت است که این روند امیدوار کننده نبوده و متناسب با افزایش وجوه حاصل از فروش نفت و مشتقات آن، وابستگی بودجه جاری کشور به این منابع نیز افزایش یافته است. از این رو، پیشنهادی که قابل بیان



است، همانا اصلاح نظام مالیاتی کشور و جلوگیری از فرار مالیاتی و تأمین منابع مالی بودجه جاری از محل درآمدهای غیر نفتی است تا شرایط لازم برای تبدیل منابع مالی حاصل از فروش ثروت ملی به دارایی های مولد فراهم شود. همچنین، اساسنامه صندوق توسعه ملی که در نتیجه تجارب گذشته از رفتار دولت ها با منابع طبیعی ایجاد شده است، اگر به معنی واقعی رعایت شود و منابع آن برای به کارگیری در محل های تعیین شده مورد استفاده قرار گیرد، می تواند شرایط را برای رعایت حقوق بین دوره ای در سال های آینده فراهم سازد و روند آن را بهبود بخشد.

در راستای پیشنهادهای مختلفی که بیان شده، راهکار پیشنهادی برای اصلاح ساختار مناسب دولت جهت تخصیص و مصرف عواید ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) به مخارج سرمایه ای بازگشت به رویه قبل و احیای سازمان برنامه و بودجه یا نام امروزی آن معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی، می باشد. لازم به ذکر است که وظیفه سازمان برنامه و بودجه، تدوین و نظارت بر بودجه جاری نیست و نقش و وظیفه این سازمان باید به تعریف اولیه خود یعنی عمران کشور بازگردد تا درآمد نفت را در عمران و توسعه کشور مصرف کند. در صورت تحقق این امر وزارت امور اقتصادی و دارایی مسئولیت تهیه بودجه جاری کشور و سازمان برنامه و بودجه مسئولیت تهیه بودجه برای توسعه کشور و مدیریت توسعه کشور را بر عهده خواهند گرفت، و درآمد ناشی از فروش منابع طبیعی (نفت و مشتقات آن) در مسیر سرمایه گذاری بلندمدت و بین نسلی مصرف خواهد شد.

### پیشنهاد برای پژوهش های آینده

الف. در پژوهش فوق، روند تحقق حقوق بین دوره ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و مشتقات آن در دولت جمهوری اسلامی ایران مورد بررسی و ارزیابی قرار گرفت. پیشنهاد می شود تا در تحقیق دیگری روند فوق برای دوره قبل از انقلاب اسلامی ایران (از دوره ملی شدن صنعت نفت) نیز مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد،

تا مشخص گردد که وضعیت حقوق یاد شده از زمان ملی شدن صنعت نفت تاکنون چه تغییراتی داشته و از چه روندی برخوردار بوده است.

ب. پیشنهاد می‌شود تا در تحقیق دیگری روند تحقق حقوق بین دوره‌ای حاکم بر مصرف عواید حاصل از فروش نفت و مشتقات آن در سایر کشورهای نفت خیز نیز مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد. سپس، نتایج حاصله با هم مقایسه شود تا مشخص گردد که وضعیت حقوق بین دوره‌ای یاد شده در ایران نسبت به سایر کشورهای نفت خیز به چه صورت می‌باشد.

### یادداشت‌ها

1. Interperiod Equity
2. Intergenerational Equity
3. Balanced Budgets
4. Government Accounting Standards Board
5. Federal Accounting Standards Advisory Board
6. Public Sector Committee of the International Federation of Accountants
7. Augmented Dickey Fuller
8. Ordinary Least Square
9. Autoregressive Conditional Heteroskedasticity
10. Generalized Autoregressive Conditional Heteroskedasticity

### References

- Arbab Afzali, M., (1390), Asymmetry effects of oil income on macro-economic variables in Iran, *Master's Thesis*, Institute for humanities and cultural studies, Economics Institute [In Persian].
- Attmore, R., (2009), Inter-period equity: what it is and why it matters; *Journal of Government Financial Management*, 58(2), 8-9.
- Babajani, J., (1386), *Accounting and Governmental Controls of Financial*, Allameh Tabataba'i University Inc, Sixth edition [In Persian].
- Babajani, J., (1388), *Accounting and Accountability in Public Sector* (papers), 1<sup>st</sup> edition, Termeh, Inc [In Persian].
- Economics Research Vic-Chancellor of Expediency Discernment Council Strategic Research Center, (1391), *Management of Oil Resources and Oil Projects Finance*, Strategic report, No. 11: 156 [In Persian].
- Farahani Fard, S., (1386), Intergeneration equity in utilizing natural resources, *Islamic Economics*, 7(25): 125-156 [In Persian].

- 
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), (2012), *FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements*, as Amended, p.47.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), (1987), *Objectives of Financial Reporting; Concepts Statement*, No.1; Paragraphs 56 to 61, May.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), (1999), *Basic Financial Statements-and Management's Discussion and Analysis-for State and Local Governments*; Statement No. 34, June.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), (2007); *Elements of Financial Statements; Concepts Statement*, No. 4; Paragraphs 27 to 63, June.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB); (1990); *Measurement Focus and Basis of Accounting-Governmental Fund Operating Statements*; Statement No. 11, May.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB); (2010); *Accounting and Financial Reporting for Service Concession Arrangements*, Statement No. 60, November.
- Hadizenooz, B., (1386), Optimum algorithm of oil incomes consumption, *Rahbord*, 46: 231-254 [In Persian].
- Marks, B. and Raman, k., (1996); The behavior of interperiod equity-related performance measures over time; *Accounting Horizons*; 10(4), 52-66.
- Porsaeed, Y., (1386), Environment sustainability from Islam perspective, *Jahad Farhang*, 9(34): 244-262 [In Persian].
- Public Sector Committee of the International Federation of Accountants (IFAC PSC); (1996); *Definition and Recognition of Revenues*; Study 9.
- Public Sector Committee of the International Federation of Accountants (IFAC PSC), (2000), *Government Financial Reporting*, Study 11, May.
- Smith, S. and Doxey, R., (2010), An intergenerational equity approach to the costs and benefits of war; *Journal of Business and Educational Leadership*, 2, 27-33.