



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
دوره ۱۴ / شماره ۲ (پیاپی ۵۴) / تابستان ۱۴۰۴  
صفحه ۳۴۷ تا ۳۵۹

## حسابداری مدیریت در بخش عمومی: وضعیت بکارگیری و راه کارهای توسعه

### افشین معصومیان

دانشجوی مقطع دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین،  
afshin.masoumian@gmail.com

### غلامرضا کردستانی

استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین المللی امام خمینی ره، ایران، قزوین نویسنده مسئول،  
kordestani@soc.ikiu.ac.ir

### حسین کاظمی

استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین،  
kazemiho@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۳۰

### چکیده

هدف از این پژوهش بررسی وضعیت بکارگیری و راه کارهای توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی است. برای این منظور داده‌های لازم از طریق که در روش اول از طریق توزیع پرسشنامه الکترونیکی بین ۹۶ نفر از مشارکت کنندگان جمع‌آوری گردیده است. برای تحلیل داده‌ها از آزمون میانگین یک جامعه استفاده گردیده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که در بخش عمومی، از کارکردهای حسابداری مدیریت استفاده خوبی نمی‌شود. برای مثال عدم آگاهی مدیران در خصوص کارکردهای حسابداری مدیریت، عدم استفاده از افراد حرفه‌ای در پست‌های کلیدی و حساس، عدم استفاده از سیستم حسابداری تعهدی کامل، عدم توجه کافی به اطلاعات آینده نگر، ضعف جایگاه پاسخ‌گویی در بخش عمومی، تاخیر در ارائه اطلاعات مالی، ترجیح انتخاب مدیران سیاسی بر مدیران حرفه‌ای، باعث شده است تا کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی وضعیت خوبی نداشته باشند. همچنین نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد که مواردی مثل ارتقای نظام پاسخگویی عملیاتی، توجه بیشتر به حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها، بکارگیری افراد متخصص در بخش مالی دستگاه‌های دولتی، افزایش رقابت در بین سازمان‌های بخش عمومی، انتخاب مدیران از روی شایستگی‌های حرفه‌ای و ارزیابی عملکرد مدیران، استقرار نظام مدیریت عملکرد در بخش عمومی، رتبه بندی سازمان‌ها بر مبنای میزان پاسخ‌گویی در برابر عموم، ارائه آموزش‌های مهارتی اثربخش، و برگزاری سمینارها و همایش‌های مرتبط، استقرار نظام تصمیم‌گیری بر مبنای اطلاعات و افزایش آگاهی مدیران از کارکردهای حسابداری مدیریت موجب توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری مدیریت، وضعیت بکارگیری، راه کارهای توسعه، پاسخ‌گویی عملیاتی.

## ۱- مقدمه

بخش عمومی با توجه به پیچیدگی‌هایی که در آن وجود دارد، نیازمند تغییر و تحول همراه با تغییرات در تکنولوژی، فرهنگ سازمانی و اقتصاد دیجیتال دارد. امروزه بسیاری از سازمان‌های بخش عمومی در کشورهای مختلف جهان از ابزارها و روش‌های مختلفی برای بهبود عملکرد، ارائه خدمات بهتر و پاسخگویی بیشتر استفاده می‌کنند و همه این موارد به دلیل تقاضای گروه‌های مختلف ذی‌نفعان و استفاده کنندگان از خدمات دولتی است (لانگ و هاشیم، ۲۰۱۷، ۱۲۸۳).

زیر سوال رفتن عملکرد بخش عمومی در دهه‌های گذشته و انتقاد از دولت‌ها به دلیل جهت‌گیری سازمان‌های بخش عمومی به فعالیت‌های بازرگانی به جای تمرکز به افزایش کیفیت خدمات ارائه شده به مردم بود. به همین دلیل از جمله عواملی که باعث بهبود عملکرد بخش عمومی می‌شود پذیرش رویکردهای جدید مدیریتی و استفاده از سبک‌های مدیریتی در بخش خصوصی است (جمیل سید و همکاران، ۲۰۱۸، ۱۶).

در همین راستا امروزه اصلاحات زیادی در بخش عمومی کشورهای مختلف جهان صورت گرفته است و مدیریت عمومی جای خود را به مدیریت عمومی نوین و مدیریت عمومی پسانوین تغییر داده است. مدیریت عمومی نوین برای اینکه بتواند نیازهای مدیران جهت اتخاذ تصمیمات بهتر، بودجه‌بندی و غیره را، فراهم بیاورد؛ نیازمند ابزارهایی است که آن را در این مسیر یاری سازد. از جمله ابزارهایی که می‌تواند در این مسیر کمک کننده باشد، استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت در بخش عمومی است.

برای آنکه اطلاعات ارائه شده توسط سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، برای تصمیم‌گیری مفید و مربوط باشد؛ می‌بایست منعکس‌کننده شرایط مختلف فرهنگی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی محیط خود باشند (مقدس پور و ابراهیمی کردلر؛ ۱۳۹۲، ۸). اما با توجه به شرایط مختلف سازمان‌ها، به خصوص در بخش عمومی، از قابلیت‌های حسابداری مدیریت استفاده درستی انجام نمی‌پذیرد و شاید دلیل این کار عدم آگاهی مسئولین در مورد کارکردهای حسابداری مدیریت باشد. بنابراین مسئله اصلی تحقیق بررسی وضعیت کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی ایران است. همچنین راه‌کارهای توسعه کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفته است.

این پژوهش ادبیات حسابداری مدیریت در بخش عمومی را توسعه می‌دهد و راه‌کارهای توسعه آن را معرفی می‌کند. در ادامه، مبانی نظری وضعیت بکارگیری و راه‌کارهای توسعه کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس روش‌شناسی پژوهش، شامل روش گردآوری و بررسی

داده‌ها را توصیف می‌شود. بخش چهارم، یافته‌های پژوهش را گزارش نموده و در بخش پنجم، نتیجه‌گیری بیان شده است.

## مبانی نظری و تجربی

• **کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی ایران**  
در بخش عمومی همانند بخش خصوصی تحولی عظیم در سیستم‌های اطلاعاتی ایجاد شده است. نظام حکمرانی عمومی به دلیل اینکه در مقابل عموم مردم در یک جامعه پاسخ‌گو است و طیف وسیع‌تری را در بر می‌گیرد؛ نیازمند سیستم‌هایی است که اطلاعاتی را تهیه و به عموم ارائه دهد تا بر این اساس مردم بتوانند با ارزیابی عملکرد به دولت اعتماد کرده و منابع عمومی را در اختیار دولت قرار دهند و به آنها مشروعیت بخشند. به همین دلیل در سیستم‌های اطلاعاتی، به طور خاص در سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی نیز تغییرات عظیمی در سراسر دنیا رخ داده است.

ویژگی‌های اطلاعات ایجاد شده به وسیله سیستم حسابداری مدیریت بر انتخاب روش‌های کنترل مدیریت تأثیر می‌گذارد. در واقع حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه‌گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزه‌ای را هدایت می‌کند و ارزش‌های فرهنگی را که برای به دست آوردن هدف‌های راهبردی سازمان لازم است، خلق و حمایت می‌کند (معین‌الدین و همکاران، ۱۳۹۱، ۳). تکنیک‌های عملیاتی حسابداری مدیریت به منظور تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات مالی جهت برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت بهتر منابع واحدهای تجاری استفاده شده و منجر به افزایش قدرت تولید و کاهش هزینه‌ها می‌شود این به این معنی است که تکنیک‌های حسابداری مدیریت منجر به اثر بخشی فعالیت‌های کنترلی مدیریت می‌شود. در سال‌های اخیر، استفاده از این تکنیک‌ها به دلیل تغییرات فناوری، تغییر نیاز مشتریان و افزایش رقابت، رشد چشم‌گیری داشته است، در نتیجه تأثیر این ابزارها بر کارایی شرکت‌ها بر کسی پوشیده نیست. بررسی پیامدهای متقابل تکنیک‌های حسابداری مدیریت و ابعاد سیستم کنترل مدیریت، به منظور دستیابی به درک رابطه بین آنها امری ضروری است (فریرا و اوتلی، ۲۰۰۶، ۱۱). شناسایی مشخصه‌های ویژگی‌ها می‌تواند تفاوت‌های مرتبط میان تکنیک‌ها را از لحاظ فرایند برنامه‌ریزی، سطح کاربرد و حتی سطح رضایت با استفاده از اثر بخشی در سازمان را توضیح دهد (فرزاتی و همکاران، ۲۰۱۱، ۴۵۲). سازمان‌ها به منظور مدیریت کسب و کار و دستیابی به موفقیت سازمانی بعضی از عوامل مانند ساختار سازمانی، سبک مدیریت و سیستم کنترلی مدیریت که شامل سیستم حسابداری

اقتصاد را از طریق مواردی مثل تاکید بر کارایی، کنترل هزینه‌ها، بودجه‌بندی و انواع کنترل‌های مدیریت با محوریت حسابداری مدیریت، افزایش می‌دهد (مارگیت مالموز، ۲۰۱۳، ۷).

در تحقیقی ابراهیمی کردلر و مقدس‌پور (۱۳۹۳) به دنبال تبیین جایگاه حسابداری مدیریت در ایران و بالاخص این موضوع که در کدام مرحله قرار گرفته است و همچنین بررسی وضعیت چهل تکنیک حسابداری مدیریت در ایران پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که میزان استفاده از مرحله تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی در ایران زیاد می‌باشد ولی میزان استفاده از مرحله تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت، کاهش اتلاف منابع سازمان و خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع در سطح پایینی قرار دارد. همچنین آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که دو تکنیک، روش یا مفهوم شامل "استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت" و "استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان" در ایران به میزان بالایی مورد استفاده قرار می‌گیرند. میزان استفاده از هفت تکنیک، روش یا مفهوم شامل "استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان"، "بودجه بندی انعطاف پذیر"، "استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی مدیران"، "تهیه سناریوهای بودجه) تحلیل شرطی: اگر... آنگاه...)"، "تهیه بودجه براساس برنامه های بلندمدت و راهبردی شرکت"، "استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان" و "استفاده از روش های ارزشیابی موجودی ها (فایفو، لایفو...)"، در سطح متوسطی قرار دارند. میزان استفاده از سایر تکنیک ها در ایران، در سطح پایینی قرار دارد.

با نگاهی به جایگاه شرکت های ایرانی در مراحل تکاملی آشکار می شود که هنوز از منظر اجرای رویه های حسابداری مدیریت، این شرکتها در مراحل ابتدایی قرار دارند. محققان در حین اجرای این تحقیق و بر اساس ارتباطاتی که با مسئولین بخش حسابداری مدیریت شرکت های نمونه ایجاد نمودند، به این گمان رسیده‌اند که مدیران مذکور آشنایی های لازم را با تکنیکهای نوین ندارند و این خود می تواند دلیل بااهمیتی در خصوص عدم اجرای تکنیکهای موجود در مرحله سوم و چهارم تکاملی باشد؛ که این امر در تطابق با یافته های تحقیق بهرامفر و همکاران (۱۳۸۷) است که به شناسایی مشکلات توسعه حسابداری مدیریت در شرکت های تولیدی: بورس اوراق بهادار تهران پرداختند.

مدیریت است، را در اختیار میگیرند (گویندرجان، ۱۹۸۸ و انواری رستمی و همکاران؛ ۱۴۰۰، ۳۲).

چن هال (۲۰۰۳) به بررسی تئوری اقتضایی از دیدگاه کارکردی می پردازد. دیدگاهی که فرض می کند سیستم‌های کنترل مدیریت جهت کمک به دستیابی به اهداف مطلوب سازمانی ایجاد شده اند. وی همچنین بیان می کند که سیستم حسابداری مدیریت مناسب به محیط خارجی، تکنولوژی، ساختار سازمانی، اندازه سازمان، استراتژی سازمان و فرهنگ ملی بستگی دارد (مقدس پور و ابراهیمی کردلر، ۱۳۹۲، ۲۳).

در زمینه نقش حسابداری مدیریت و کارکردهای آن تحقیقاتی نیز انجام شده است؛ برای مثال افرادی مثل دورف<sup>۱</sup>، فریمن<sup>۲</sup>، ماشو<sup>۳</sup> و مورگان<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) و محققان دیگری اظهار داشتند به خاطر اینکه دولت پول‌های مالیات‌دهندگان را مدیریت می‌کند؛ لازم است تا یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب که یک ویژگی مهم حاکمیت دموکراتیک بوده و مسئولیت پاسخ گویی بازیگران عرصه سیاست در مقابل شهروندان یک کشور را نشان می‌دهد؛ وجود داشته باشد. آرنابولد<sup>۵</sup> و آزونز<sup>۶</sup> (۲۰۱۰) و جاکوبز (۱۹۹۸) اظهار داشتند؛ حسابداری مدیریت در بخش عمومی به تولید و افشای ارقامی با هدف اثبات استفاده صحیح از منابع عمومی (مالیات دریافتی از مودیان مالیاتی) توسط دولت، تأکید بر اقتصاد، کارایی و اثربخشی در مخارج بخش عمومی و ارزش آفرینی برای پول تمرکز دارد (دلپیتور<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸، ص ۱۵۷). فیلدینگ اسمیت (۱۹۹۹) عنوان می‌نماید که بر اساس بودجه‌ریزی عملیاتی، منابع بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تخصیص می‌یابد. پیش‌بینی بهای تمام شده طرح‌ها و خدمات مبنای تخصیص بودجه قرار می‌گیرد؛ در حقیقت امکان محاسبه بهای تمام شده پیش‌نیاز عملیاتی شدن بودجه است و لازمه محاسبه بهای تمام شده خدمات و محصولات استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است.

عناصر اصلی مدیریت عمومی نوین شامل تمرکززدایی، پاسخگویی، شفافیت و کارایی هستند. در این راستا می‌توان گفت که حسابداری مدیریت نقش اساسی و تسهیل کننده در اصلاحات در مدیریت مالی عمومی نوین دارد. برای مثال هود (۱۹۹۵) جکسون و لاپسلی (۲۰۰۳) و لاپسلی و رایت (۲۰۰۴) چنین اظهار می‌دارند که در طول ۳۰ سال گذشته هزینه مراقبت‌های بهداشتی در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی ۳ برابر شده است و این امر تمرکز بر

5. Arnaboldi & Azzone

6. Jacobs

7. V. JOANNIDÈS De LAUTOUR

1. Dorf

2. Freeman

3. Mashaw

4. Morgan

در مطالعه ای که توسط حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) با بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار صورت گرفته شواهد حکایت از آن دارد که متاسفانه استفاده از حسابداری به مثابه ابزاری برای مدیریت، کاربرد چندانی نیافته است و فرهنگ یاری جویی از رویه های حسابداری مدیریت به اندازه کافی در بین مدیران ایرانی ترویج نیافته است. علی رغم آن که در طول سالیان گذشته، استقبال از مفاهیم جدید تصمیم گیری رو به گسترش بوده است اما این موضوع در قیاس با نرخ پیدایش فن آوریهای جدید در ساخت و ساز محصولات، سرعت تغییرات در فرآیندهای تولیدی، نرخ افزایش رقابت در مقیاس جهانی، افزایش شمار موسسات تولیدی در کشور و تعداد دیدگاه های نوین طرح شده در حسابداری مدیریت بسیار اندک بوده است. نتایج به دست آمده از پژوهش فوق الذکر، اطلاعات به نسبت جامعی از وضعیت بکارگیری تکنیکهای حسابداری مدیریت در شرکتهای نمونه که می تواند به تمامی شرکتهای ایرانی تعمیم یابد، ارائه می دهد. تکنیکهایی مانند: تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه، تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد، تجزیه و تحلیل نسبتهای مالی، بودجه بندی سالانه و برنامه ریزی مواد به نسبت سایر موارد کاربرد بیشتری دارد که می تواند علت آن الزام شرکتهای توسط بورس اوراق بهادار به ارائه گزارشهای بودجه ای باشد. شاید این موضوع، تاثیر وجود الزامات قانونی بر اجرای رویه های حسابداری مدیریت را به خوبی آشکار نماید. با نگاهی به جایگاه شرکتهای ایرانی در مراحل تکاملی آشکار می شود که هنوز از منظر اجرای رویه های حسابداری مدیریت، این شرکتهای در مراحل ابتدایی قرار دارند (صادقی و دومهری، ۱۳۹۵، ۴).

بر اساس فلسفه یا تئوری انتخاب عمومی ادعا می شود که بخش عمومی، در بدترین حالت خود با اجرای برنامه هایی با هزینه های گزاف، مالیات دریافتی از مردم را به هدر می دهد؛ به همین خاطر اکثر کشورها از اوایل دهه ۲۰۰۰ میلادی شروع به انجام اصلاحات اساسی در سیستم های حسابداری مدیریت خود کرده اند. بر اساس اظهارات کوانماکی، لاپسلی و میلیا<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) و کورانماکی و میلر<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) سیستم های حسابداری مدیریت نوین با الهام از اصول مدیریت عمومی نوین سعی دارند تا کارایی اقتصادی بخش عمومی را مورد ارزیابی و سنجش قرار دهند. گندرون و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) اظهار داشتند که بخش دولتی باید از بخش خصوصی الهام بگیرد و طرفداران مدیریت عمومی نوین اعتقاد دارند که آنچه را می توان مدیریت کرد؛ می توان مورد

سنجش و ارزیابی قرار داد. بر این اساس، امروزه چنین انتظار می رود که سیستم های حسابداری مدیریت عمومی، ارقام دقیق تری از بهای تمام شده و نتایج سیاست های اتخاذ شده در بخش عمومی را در قالب واحد پولی ارائه دهند (دلپتور<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸، ۶). بنابراین سوال اول تحقیق چنین طرح می شود که وضعیت بکارگیری کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی چگونه است؟

#### • توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی

بر مبنای تغییرات اجتماعی در حال رشد، حسابداری نیز از اساس سنتی و رویه ای خود خارج می شود، دفترداری و کارهای ناشی از آن مثل بودجه نویسی و گزارش دهی را به سوی یک اساس وظیفه ای پویا که بر نقش اجتماعی آن تاکید دارد، پشت سر می گذارد. محیط همیشه در حال تغییر حرفه حسابداری، توجه و علاقه مندی به تئوری سود را به تئوری تصمیم گیری تبدیل کرده است و در نتیجه امروزه حسابداری یک وظیفه اندازه گیری ارتباطی در فراگرد تصمیم به حساب می آید (رضانعلی رویایی، ۱۳۹۱، ۳).

حسابداری مدیریت همگام با توسعه فناوری اطلاعات که بسیار پیچیده است، توسعه می یابد. وقتی صحبت از توسعه حسابداری مدیریت می شود، به سادگی بیان می شود که تغییر از حسابداری مدیریت سنتی یا متعارف به مدرن یا معاصر است. اسناد متعددی از استفاده از داده های حسابداری برای تسهیل تصمیم گیری وجود دارد (یعنی اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت). این جنبه از تصمیم گیری است که در نهایت منجر به توسعه حسابداری مدیریت می شود. در دهه ۱۸۸۰ در میان شرکتهای آمریکایی تمرکز بر توسعه فن آوری های تولید با ظرفیت بالا مورد توجه قرار گرفت. مدیران شرکتهای ذوب آهن روش هایی را برای محاسبه ی بهای محصولات به نام مدیریت علمی توسعه دادند. این روش برای تجزیه و تحلیل بهره وری و سود یک محصول استفاده می شد. پس از سال ۱۹۲۵، اطلاعات مورد استفاده مدیران ساده تر شد و بسیاری از شرکتهای تولیدی در آمریکا رویه های حسابداری مدیریت را که امروزه شناخته می شوند، توسعه دادند (ریناواته، ۲۰۲۲، ۱۴).

در قرن پنجم قبل از میلاد از حسابداران دولتی در کشور یونان استفاده می شد. این کار به شهروندان این اجازه را می داد تا امور مالی عمومی را کنترل کنند. حسابداری مدیریت با نقش خود به عنوان یک همراه حسابداری مالی در حدود سال ۱۹۸۰ یک دوره توسعه سریع را تجربه کرد. کاپلان و جانسون به زیبایی

3. Gendron et al

4. V. JOANNIDÈS De LAUTOUR

1. Kurunmäki, Lapsley, &amp; Melia

2. Kurunmäki &amp; Miller

به مشخص سازی جریان منابع، کمک به تصمیم‌گیری مدیریت، ایجاد انگیزه در کارکنان، تصمیمات برون سپاری و انعقاد قرارداد، کاهش زمان ارائه خدمات و بسیاری از موارد در سازمان‌ها کمک کند و در نهایت به تخصیص بهینه منابع، جلوگیری از فساد، افزایش مشروعیت، شفافیت و مسئولیت پاسخ‌گویی منجر خواهد شد.

عزیزی و همکاران (۱۴۰۰) تحقیقی را با عنوان مدل‌سازی تفاوت استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت با استفاده از معادلات ساختاری و انتخاب بهترین مسیر تأثیرگذاری انجام دادند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که میزان استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها اختلاف معنی‌داری دارد و اینکه تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت تأثیر یکسانی بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت ندارند. همچنین نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که با بهبود تکنیک‌های حسابداری مدیریت، کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت نیز ارتقاء خواهد یافت. همچنین تکنیک‌های موجود در طبقه کاهش اتلاف منابع بیشترین تأثیر مستقیم بر کارایی سیستم کنترل مدیریت را داشته و سایر تکنیک‌ها به ترتیب منابع تأمین اطاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریتی و خلق ارزش‌ها می‌باشند.

معصومیان و همکاران (۱۴۰۰) تحقیقی را با عنوان کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی انجام دادند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی را می‌توان در هشت گروه برنامه ریزی سازمانی، بودجه‌ریزی، بهایابی، گزارشگری مالی و غیرمالی، نظارت و کنترل، ارزیابی عملکرد (متوازن) و مدیریت منابع انسانی، طبقه‌بندی کرد و بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت در بخش عمومی می‌تواند بر سازمان‌ها در ارزیابی عملکرد، افزایش شفافیت و ارزش آفرینی برای پول کمک کند. همچنین برای حسابداری مدیریت در بخش عمومی جایگاه قابل قبولی در بخش عمومی تعریف نشده است. بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت که توسعه سیستم حسابداری مدیریت در بخش عمومی به ارزیابی عملکرد، افزایش شفافیت و ایجاد ارزش کمک می‌کند و تبیین کارکردهای حسابداری مدیریت، ضرورت استفاده و توسعه سیستم‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی را روشن می‌سازد.

نتایج تحقیق نظری پور و راوند (۱۳۹۸) نشان می‌دهد که با توجه به یافته‌های تحقیق، استفاده تعاملی و تشخیصی از سیستم‌های کنترل مدیریت تأثیر معنادار و مثبتی در پذیرش و

در این ارتباط نوشتند: فراز و فرودهای حسابداری مدیریت، عواملی که باعث توسعه حسابداری مدیریت شدند عبارت‌اند از:

- ۱) پیشرفت‌های تکنولوژی اطلاعات
  - ۲) پیاده‌سازی سیستم‌های تولید بهنگام
  - ۳) افزایش تقاضا برای کیفیت و کمیت
  - ۴) افزایش تنوع و پیچیدگی محصول و همچنین کوتاه شدن چرخه عمر محصول
  - ۵) معرفی تولید یکپارچه کامپیوتری (ریناواته، ۲۰۲۲، ۱۵).
- در سال ۱۹۹۴ لیکرمن<sup>۱</sup> در بحث خود درباره اصلاحات حسابداری در بخش دولتی اظهار داشت:

تأثیر فن‌های حسابداری مدیریت بر دولت مرکزی در طی ده سال گذشته به صورت چشمگیری افزایش یافته است. از زمان حضور چنین فن‌هایی در بین فعالیت‌های بخش اداری، این فن‌ها نقش اصلی را به عنوان کلید توسعه مدیریت بازی می‌کنند. شکی نیست که چنین ابتکاراتی نیاز به حسابداری مدیریت داشته است به طوری که برخی اوقات به طور ضمنی و بعضی اوقات صریحاً می‌توان پی برد که بدون حسابداری مدیریت اجرای اصلاحات کلیدی امکان‌پذیر نبوده است (دیسانایاکه، ۲۰۱۷، ۵).

وظیفه حسابداران مدیریت، انجام یک سری وظایف برای تأمین امنیت مالی شرکت که در کلیه امور مالی ضروری بوده؛ مشارکت در تصمیمات مدیریت، برنامه ریزی و سیستم‌های مدیریت عملکرد و فراهم آوردن تخصص لازم در کنترل و گزارشگری مالی به منظور کمک به مدیریت در فرموله کردن و پیاده سازی راهبرد سازمانی می‌باشد. حسابداران مدیریت صرفنظر از دولتی یا خصوصی بودن سازمانی که در آن کار می‌کنند؛ به طور کاملاً نزدیکی در پشتیبانی، برنامه‌ریزی، کنترل، هدایت، ارتباطات و هماهنگی فعالیت‌های تصمیم‌گیری سازمانی مشارکت دارند (دیسانایاکه، ۲۰۱۷، ۵). تمامی موارد گفته شده در بالا فرآیند مدیریت را تشکیل می‌دهند؛ بنابراین مدیران سازمان‌ها باید از تأثیر کارکردهای حسابداری مدیریت آگاهی یابند و از این کارکردها در فرآیند مدیریت استفاده کنند.

سلمان زاده و همکاران (۱۴۰۰) تحقیقی را با عنوان نقش حسابداری مدیریت در بهبود سیستم کنترل مدیریت در بخش عمومی، انجام دادند. یافته‌های تحقیق آن‌ها نشان داد که سیستم کنترل مدیریت در صورتی که از ابزارهای لازم برخوردار باشد؛ می‌تواند در زمینه جلوگیری از فساد، افزایش شفافیت و مسئولیت پاسخگویی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، حسابرسی مبتنی بر عملکرد نقش فعالی داشته باشد و وجود سیستم کنترل مدیریت برای هر سازمانی لازم و ضروری است؛ چنین سیستمی

<sup>۱</sup>. Likierman

حسابداری تعهدی در سیستم های حسابداری، موجب توسعه سیستم های حسابداری مدیریت در بخش عمومی خواهد شد. فیلدینگ اسمیت (۱۹۹۹) عنوان می نماید که بر اساس بودجه ریزی عملیاتی، منابع بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش تخصیص می یابد. پیش بینی بهای تمام شده طرح ها و خدمات مبنای تخصیص بودجه قرار می گیرد؛ در حقیقت امکان محاسبه بهای تمام شده پیش نیاز عملیاتی شدن بودجه است و لازمه محاسبه بهای تمام شده خدمات و محصولات استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت است. در این بخش نیز سوال دوم تحقیق طرح می شود که راه کارهای توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی چیست؟

### روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نوع تحقیقات کیفی است و به صورت پیمایشی انجام پذیرفته است. به این شکل که داده های لازم از طریق تهیه پرسشنامه الکترونیکی در پرس لاین و توزیع آن در بین مشارکت کنندگان در تکمیل پرسشنامه جمع آوری و طبقه بندی شده و سپس از طریق نرم افزار SPSS و آزمون میانگین یک جامعه تجزیه و تحلیل های لازم انجام پذیرفته و نتایج به دست آمده گزارش گردیده است.

### یافته ها

همانطور که قبلا نیز بیان گردید؛ در این تحقیق از طریق پرسشنامه داده های لازم برای تجزیه و تحلیل، بین ۹۶ نفر مشارکت کننده در تکمیل پرسشنامه توزیع و داده های لازم جمع آوری گردید. که جدول (۲) ویژگی های جمعیت شناختی مشارکت کنندگان در تکمیل پرسشنامه را نشان می دهد.

همانطور که در پرس لاین، اصل پرسشنامه به عنوان مرجع موجود است؛ و جدول (۱) نیز نشان می دهد؛ از بین پاسخگویان به سوالات پرسشنامه، افراد انتخاب شده در بخش های مختلف، در بخش عمومی مشغول به کار هستند؛ برای مثال سازمان ها و اداراتی چون، اداره شیلات گیلان، خزانه داری کل کشور، سازمان تعاون روستایی، اداره کل راه و شهرسازی، وزارت نیرو، اداره کل امور اقتصادی و دارایی هرمزگان، اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان یزد، اداره کل حفاظت محیط زیست، اداره کل فرهنگ و ارشاد اسلامی، دانشگاه تهران، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) و غیره می باشند که بیش از ۱۰ سال سابقه کاری دارند.

روایی ابزار اندازه گیری، مبین میزان صحت سنجش ابزار اندازه گیری است و پایایی روش ها و فرایندها نیز به معنی رسیدن

موفقیت رویه های حسابداری مدیریت معاصر دارد. نتایج حاکی از آن بود که ۵۳٪ و ۳۳٪ تغییرات در استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت معاصر را می توان با رویکردهای تعاملی و تشخیصی توضیح داد. همچنین می توان گفت در میان شیوه های حسابداری مدیریت معاصر، شاخص های کلیدی عملکرد، تحلیل زنجیره ارزش و مدیریت هزینه راهبردی به ترتیب موثرترین هستند. نتایج تحقیق آن ها همچنین نشان داد که شیوه های حسابداری مدیریت معاصر نه تنها برای سازمان های بخش دولتی مفید است بلکه آن ها را نیز توانمند می سازد.

کردستانی و معنوی مقدم (۱۳۹۶) در مطالعه ای با نگاهی گذرا به تئوری، نحوه عمل و رویکردهای مختلف اصلاحات در مدیریت مالی بخش عمومی و با ذکر نوآوری ها و رویه های جدید مطرح شده، استدلال می کنند که توانمندسازی مدیریت مالی بخش عمومی می تواند توسعه بیشتر به ازای هر واحد پول به دست آمده و خرج شده را در بر داشته باشد. با نگاهی به سیر تاریخی و کنکاش درباره مقصد مورد نظر، با بیان مثال هایی عینی از مشکلات موجود در کشورهای پیشگام، موانع و چالش های فراروی اصلاحات در سیستم های مدیریت مالی بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه بحث شده است. در نهایت راهبردهای اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی، روند و پیش نیازهای آن و همچنین ابزارهای تشخیصی اندازه گیری قدرت سیستم های مدیریت مالی بخش عمومی بررسی شده است.

قنبری و واصلی (۲۰۱۵) نقش حسابداری مدیریت را در سازمان ها مورد بررسی قرار دادند. آن ها چنین بیان می کنند که سیستم حسابداری مدیریت منبع بسیار ارزشمند اطلاعاتی در خصوص اهداف راهبردی سازمان فراهم می آورد؛ بنابراین هر نوع نقص یا ضعفی در سیستم، باعث کاهش اثربخشی و بهره وری شده مسائل و مشکلات بسیاری را برای سازمان ایجاد می کند. آن ها همچنین اظهار می کنند که بر اساس احتمالات، پتانسیل ها و محدودیت های هر سازمان اقتصادی، حسابداری مدیریت به عنوان یک روش کنترل، ارزیابی و قضاوت نسبت به عملکرد گذشته و چشم انداز آتی مدیریت، به صورت منصفانه تخمین و برآوردهایی را در مورد درجه کارایی، اثربخشی و عملکرد اقتصادی هر نوع سازمانی ارائه می دهد.

اولاس ویرتا (۲۰۱۳) معتقدند که در کشور فنلاند حتی با وجود سیستم های حسابداری سنتی، ساختار مناسب و قوی حسابداری سنتی در این کشورها که قادر به ثبت رویدادهای مالی به صورت تعهدی هستند، و این عامل مهمترین مانع پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی می باشد. وجود

<sup>1</sup>. Oulasvirta

برای پاسخ به سوالات تحقیق در این بخش آزمون میانگین یک جامعه برای تایید یا رد نتایج به دست آمده در بخش کیفی و داده‌های حاصل از مصاحبه مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت که خود این بخش نیز شامل بخش دیگری خواهد بود که ضریب اهمیت مربوط به هر سوال را مورد بررسی قرار می‌دهد تا از این طریق بتوان از وجود سوگیری یا تورش اطلاع حاصل کرد. با توجه به سوالات بالا در جدول (۳) و (۴) نتایج آزمون میانگین یک جامعه و خروجی آزمون ارائه گردیده است که جدول اول نتایج مربوط به شاخص های توصیفی هر سوال را نشان می‌دهد و در جدول (۳) نتایج آزمون میانگین ارائه شده است.

به نتایج مشابه با به‌کارگیری معیارهای تکراری با ابزار یکسان می‌باشد (فقیهی و همکاران، ۱۳۸۴). در پژوهش‌های کیفی مراد از واژه اعتبار، مفاهیمی همچون باورپذیری، وثوق پذیری و اعتماد به نتایج می‌باشد. در این تحقیق با توجه به اینکه مولفه‌های مورد بحث مدل های استاندارد و مورد قبول جامعه بین‌الملل می باشد؛ و همچنین تمامی پاسخ دهندگان به سوالات پرسشنامه به تمام سوالات پاسخ داده اند؛ از روایی لازم در خصوص موضوع مورد بحث برخوردار می‌باشد. و برای بررسی پایایی سوالات پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. جدول (۲) نتایج آزمون آلفای کرونباخ را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه آماره آزمون ۰.۹۱۱ است؛ بنابراین چنین نتیجه می‌گیریم که پایایی پرسشنامه مورد تایید است.

جدول (۱) ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخگویان به سوالات پرسشنامه

ردیف	سمت	محل اشتغال	سابقه کار/سال	تعداد نفرات
۱	ذیحساب	وزارت امور اقتصادی و دارایی ، قوه قضائیه	۱۰-۲۸	۵۱
۲	عامل ذیحساب و مسئول مالی	وزارت امور اقتصادی و دارایی ، قوه قضائیه	۵-۱۶	۱۱
۳	کارمند بخش مالی	وزارت امور اقتصادی و دارایی ، قوه قضائیه	۱۵-۲۱	۱۲
۴	مدیر کل یا معاون مدیر کل	بخش بانکی، وزارت اقتصاد و قوه قضائیه	۱۰-۲۶	۱۱
۵	حسابرس	سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات	۵-۲۴	۳
۶	عضو هیأت علمی دانشگاه	دانشگاه	۱۰-۳۰	۶

جدول (۲) خلاصه پردازش داده ها و نتیجه آزمون آلفای کرونباخ

تعداد معتبر	تعداد	درصد	تعداد سوال
تعداد معتبر	۹۶	۱۰۰٪	۵۲
موارد پاسخ داده نشده	۰	۰	آلفای کرونباخ
جمع	۹۶	۱۰۰٪	۰.۹۱۱

جدول (۳) شاخص های توصیفی هر یک از سوالات مبتنی بر طیف ۵ درجه لیکرت

تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
وضعیت بکارگیری کارکردهای حسابداری در بخش عمومی			
سوال ۱	۴.۶۷۷۱	۰.۵۵۲۴۱	۰.۰۵۶۳۸
سوال ۲	۴.۵۸۳۳	۰.۷۰۵۸۷	۰.۰۷۲۰۴
سوال ۳	۴.۶۹۷۹	۰.۵۶۴۱۹	۰.۰۵۷۵۸
سوال ۴	۴.۴۷۹۲	۰.۶۶۴۵۸	۰.۰۶۷۸۳
کارهای توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی راه			
سوال ۱	۴.۰۵۲۶	۱.۲۴۹۴۱	۰.۱۲۸۱۹
سوال ۲	۴.۲۷۳۷	۰.۸۶۸۳۸	۰.۰۸۹۰۹
سوال ۳	۴.۲۳۱۶	۰.۹۷۲۵۲	۰.۰۹۹۷۸
سوال ۴	۴.۰۵۲۶	۱.۲۴۹۴۱	۰.۱۲۸۱۹
سوال ۵	۴.۰۸۴۲	۱.۱۵۴۶۷	۰.۱۱۸۴۷
سوال ۶	۴.۰۴۲۱	۱.۲۱۰۹۱	۰.۱۲۴۲۴
سوال ۷	۴.۱۰۵۳	۱.۱۸۹۲۶	۰.۱۲۲۰۲
سوال ۸	۴.۰۵۶۲	۱.۲۴۹۴۱	۰.۱۲۸۱۹
سوال ۹	۴.۰۶۳۲	۱.۲۳۶۰۸	۰.۱۲۶۸۲
سوال ۱۰	۴.۰۶۲۵	۱.۰۲۴۳۴۲	۰.۱۲۸۱۹

حسابداری مدیریت در بخش عمومی بالاتر از میانگین بوده و بیان کننده این مطلب است که وضعیت بکارگیری کارکردهای حسابداری مدیریت و راه کارهای توسعه آن را با توجه به سوالات تحقیق مورد تایید قرار می دهد.

با توجه به اینکه با استفاده از آزمون میانگین یک دنباله به این نتیجه رسیدیم که وضعیت بکارگیری و راه کارهای توسعه کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی بر اساس سوالات مورد نظر مشخص گردید؛ اما با توجه به اینکه در پرسشنامه برای هر سوال امتیازی با عنوان ضریب اهمیت هم در نظر گرفته شده است باید به لحاظ امتیازات در نظر گرفته شده برای هر سوال نیز نتایج فوق را مورد بررسی قرار داد. جدول (۵) شاخص های توصیفی امتیازات داده شده به هر سوال را نشان می دهد.

نتایج حاصل جدول (۵) نشان می دهد که میانگین تمامی امتیازات بیشتر از ۵ است و این نشان دهنده این است که وضعیت بکارگیری و راه کارهای توسعه کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی همانند تحلیل های بخش اول مورد تایید است. در ادامه و در جدول (۶) نتایج آزمون میانگین تک دنباله راست نشان داده شده است.

خروجی جدول (۳) نشان می دهد که تعداد پاسخ دهندگان ۹۶ نفر بوده و به تمامی سوالات پاسخ داده شده است و همچنین میانگین پاسخ ها نشان دهنده این است که نتایج حاصل از بخش تحلیل محتوا مورد تایید می باشد.

همچنین در جدول (۴) نتایج آزمون میانگین یک جامعه ارائه شده است. ستون اول در جدول از سمت راست متغیرها را نشان می دهد. ستون دوم، آماره  $t$  را نشان داده و ستون سوم درجه آزادی را برای هر یک از متغیرها نشان می دهد. با توجه به اینکه تمامی مقادیر در ستون درجه آزادی با هم برابر بوده و کم نشده است می توان نتیجه گرفت که مقادیر از دست رفته وجود نداشته و تمامی افراد به سوالات پاسخ دادند.

ستون چهارم سطح معنی داری را نشان می دهد. با توجه به اینکه این آزمون از نوع یک دنباله راست است باید مقادیر معنی داری دو دنباله را در جدول (۴) بر ۲ تقسیم شود تا به یک دنباله تبدیل شود. در جدول (۴) در ستون اول از سمت چپ معناداری یک دنباله را نشان می دهد. با توجه به اینکه معنی داری آزمون کمتر از ۰.۰۵ سطح خطای مورد نظر می باشد بنابراین می توان نتیجه گرفت که پاسخ های مربوط به وضعیت کارکردهای

جدول (۴) نتایج آزمون میانگین یک جامعه مبتنی بر طیف ۵ درجه لیکرت

وضعیت بکارگیری کارکردهای حسابداری در بخش عمومی							
معناداری یک دنباله	حد بالا و پایین فاصله اطمینان ۹۵%		معیار آزمون = ۳		درجه آزادی	آماره $t$	سوال
	حد بالا	حد پایین	اختلاف میانگین	سطح معنی داری آزمون (دو دنباله)			
۰.۰۰۰۰	۱.۷۸۹	۱.۵۶۵۲	۱.۶۷۷۰۸	۰.۰۰۰	۹۵	۲۹.۷۴۶	سوال ۱
۰.۰۰۰۰	۱.۷۲۶۴	۱.۴۴۰۳	۱.۵۸۳۳۳	۰.۰۰۰	۹۵	۲۱.۹۷۸	سوال ۲
۰.۰۰۰۰	۱.۸۱۲۲	۱.۵۸۳۶	۱.۶۹۷۹۲	۰.۰۰۰	۹۵	۲۹.۴۸۷	سوال ۳
۰.۰۰۰۰	۱.۶۱۳۸	۱.۳۴۴۵	۱.۴۷۹۱۷	۰.۰۰۰	۹۵	۲۱.۸۰۷	سوال ۴
کارهای توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی راه							
۰.۰۰۰۰	۱.۳۱۵۱	۰.۸۰۹۹	۱.۰۶۲۵۰	۰.۰۰۰	۹۵	۸.۳۵۱	سوال ۱
۰.۰۰۰۰	۱.۴۵۶۹	۱.۱۰۵۶	۱.۲۸۱۲۵	۰.۰۰۰	۹۵	۱۴.۴۸۰	سوال ۲
۰.۰۰۰۰	۱.۴۳۶۲	۱.۰۴۲۹	۱.۲۳۹۵۸	۰.۰۰۰	۹۵	۱۲.۵۱۴	سوال ۳
۰.۰۰۰۰	۱.۳۱۵۱	۰.۸۰۹۹	۱.۰۶۲۵۰	۰.۰۰۰	۹۵	۸.۳۵۱	سوال ۴
۰.۰۰۰۰	۱.۳۲۷۲	۰.۸۶۰۳	۱.۰۹۳۷۵	۰.۰۰۰	۹۵	۹.۳۰۰	سوال ۵
۰.۰۰۰۰	۱.۲۹۶۹	۰.۸۰۷۲	۱.۰۵۲۰۸	۰.۰۰۰	۹۵	۸.۵۳۰	سوال ۶
۰.۰۰۰۰	۱.۳۵۵۰	۰.۸۷۴۲	۱.۱۱۴۵۸	۰.۰۰۰	۹۵	۹.۲۰۴	سوال ۷
۰.۰۰۰۰	۱.۳۱۵۱	۰.۸۰۹۹	۱.۰۶۲۵۰	۰.۰۰۰	۹۵	۸.۳۵۱	سوال ۸
۰.۰۰۰۰	۱.۳۲۲۸	۰.۸۲۳۰	۱.۰۷۲۹۲	۰.۰۰۰	۹۵	۸.۵۲۴	سوال ۹
۰.۰۰۰۰	۱.۳۱۵۱	۰.۸۰۹۴	۱.۰۶۲۵۰	۰.۰۰۰	۹۵	۸.۳۵۱	سوال ۱۰

هستند میانگین این متغیرها از ۵ بیشتر است. اما چون این آزمون از نوع دو دنباله است باید نتایج را بر دو تقسیم کنیم تا به یک دنباله تبدیل شود: با توجه به نتایج به دست آمده از جدول (۶) و معنی داری یک دنباله چنین می توان برداشت کرد که برای تمامی سوالات معنی داری کمتر از ۵ درصد است و نتایج حاصل از جدول (۵) مورد تایید قرار می گیرد.

همانطور که نتایج حاصل از جدول (۶) نشان می دهد سطح معنی داری آزمون برای تمامی متغیرها کمتر از ۵ درصد است و می توان چنین برداشت کرد که میانگین هر یک از متغیرها، اختلاف معنی داری با عدد ۵ دارد. ستون پنجم اختلاف میانگین هر متغیر در نمونه با عدد ۵ است. دو ستون آخر حد پایین و بالای فاصله اطمینان ۹۵ درصدی را برای هر یک از سوالات نشان می دهد. با توجه به اینکه حدود بالا و پایین هر دو مثبت

جدول (۵) شاخص های توصیفی هر یک از سوالات مبتنی بر ضریب اهمیت هر سوال

وضعیت بکارگیری کارکردهای حسابداری در بخش عمومی				
سوال ۱	۹۶	۶.۸۳۳۳	۲.۰۱۹۲۱	۰.۲۰۶۰۸
سوال ۲	۹۶	۸.۰۷۲۹	۱.۳۵۵۲۶	۰.۱۳۸۳۲
سوال ۳	۹۶	۷.۹۵۸۳	۱.۳۴۴۹۱	۰.۱۳۷۲۶
سوال ۴	۹۶	۷.۹۷۹۲	۱.۳۹۹۰۹	۰.۱۴۲۷۹
راه کارهای توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی				
سوال ۱	۹۶	۷.۴۱۶۷	۱.۷۴۵۱۷	۰.۱۷۸۱۲
سوال ۲	۹۶	۷.۳۷۵۰	۱.۸۵۳۸۷	۰.۱۸۹۲۱
سوال ۳	۹۶	۷.۵۲۰۸	۱.۶۶۰۵۶	۰.۱۶۹۴۸
سوال ۴	۹۶	۷.۴۲۷۱	۱.۷۸۱۴۵	۰.۱۸۱۸۲
سوال ۵	۹۶	۷.۴۴۷۹	۱.۷۷۰۳۴	۰.۱۸۰۶۸
سوال ۶	۹۶	۷.۴۰۶۳	۱.۷۴۴۶۳	۰.۱۷۸۰۶
سوال ۷	۹۶	۷.۰۵۶۲۵	۱.۶۴۶۷۷	۰.۱۶۸۰۷
سوال ۸	۹۶	۷.۴۲۷۱	۱.۷۶۳۶۴	۰.۱۸۰۰۰
سوال ۹	۹۶	۷.۵۱۰۴	۱.۷۴۷۱۵	۰.۱۷۸۳۲
سوال ۱۰	۹۶	۷.۴۰۶۳	۱.۷۴۴۶۳	۰.۱۷۸۰۶

جدول (۶) نتایج آزمون میانگین یک جامعه مبتنی بر ضریب اهمیت هر سوال

معنی داری یک دنباله	حد بالا و پایین فاصله اطمینان ۹۵٪		اختلاف میانگین	سطح معنی داری آزمون (دو دنباله)	درجه آزادی	آماره t	سوال
	حد بالا	حد پایین					
وضعیت بکارگیری کارکردهای حسابداری در بخش عمومی							
۰.۰۰۰۰	۱.۷۸۹	۱.۵۶۵۲	۱.۶۷۷۰۸	۰.۰۰۰	۹۵	۲۹.۷۴۶	سوال ۱
۰.۰۰۰۰	۱.۷۲۶۴	۱.۴۴۰۳	۱.۵۸۳۳۳	۰.۰۰۰	۹۵	۲۱.۹۷۸	سوال ۲
۰.۰۰۰۰	۱.۸۱۲۲	۱.۵۸۳۶	۱.۶۹۷۹۲	۰.۰۰۰	۹۵	۲۹.۴۸۷	سوال ۳
۰.۰۰۰۰	۱.۶۱۳۸	۱.۳۴۴۵	۱.۴۷۹۱۷	۰.۰۰۰	۹۵	۲۱.۸۰۷	سوال ۴
راه کارهای توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی							
۰.۰۰۰۰	۲.۷۷۰۳	۲.۰۶۳۱	۲.۴۱۶۶۷	۰.۰۰۰	۹۵	۱۳.۵۶۸	سوال ۱
۰.۰۰۰۰	۲.۷۵۰۶	۱.۹۹۹۴	۲.۳۷۵۰۰	۰.۰۰۰	۹۵	۱۲.۵۵۲	سوال ۲
۰.۰۰۰۰	۲.۸۵۷۳	۲.۱۸۴۴	۲.۵۲۰۸۳	۰.۰۰۰	۹۵	۱۴.۸۷۴	سوال ۳
۰.۰۰۰۰	۲.۷۸۸۰	۲.۰۶۶۱	۲.۴۲۷۰۸	۰.۰۰۰	۹۵	۱۳.۳۴۹	سوال ۴
۰.۰۰۰۰	۲.۸۰۶۶	۲.۰۸۹۲	۲.۴۷۹۲	۰.۰۰۰	۹۵	۱۳.۵۴۸	سوال ۵
۰.۰۰۰۰	۲.۷۵۹۷	۲.۰۵۲۸	۲.۴۰۶۲۵	۰.۰۰۰	۹۵	۱۳.۵۱۴	سوال ۶
۰.۰۰۰۰	۲.۸۹۶۲	۲.۲۲۸۸	۲.۵۶۲۵۰	۰.۰۰۰	۹۵	۱۵.۲۴۶	سوال ۷
۰.۰۰۰۰	۲.۷۸۴۴	۲.۰۶۹۷	۲.۴۲۷۰۸	۰.۰۰۰	۹۵	۱۳.۴۸۴	سوال ۸
۰.۰۰۰۰	۲.۸۶۴۴	۲.۱۵۶۴	۲.۵۱۰۴۲	۰.۰۰۰	۹۵	۱۴.۰۷۸	سوال ۹
۰.۰۰۰۰	۲.۷۵۹۷	۲.۰۵۲۸	۲.۴۰۶۲۵	۰.۰۰۰	۹۵	۱۳.۵۱۴	سوال ۱۰

به طور خلاصه یافته‌های تحقیق برای پاسخ به سوالات تحقیق در جدول (۵) و (۶) به طور خلاصه ارائه شده است. جدول (۵) خلاصه یافته‌ها را در ارتباط با وضعیت کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی نشان می‌دهد. اما جدول (۶) یافته‌های تحقیق را به طور خلاصه در ارتباط با راه کارهای توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی را نشان می‌دهد.

#### جدول (۵) وضعیت کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی

ضعف سیستم بودجه بندی	اکثر مصاحبه شوندگان بر این نکته تاکید داشتند که سیستم بودجه بندی در ایران همان سیستم سنتی و قدیمی هست و ایرادهای خیلی زیادی دارد.
وجود فاصله بین تئوری و عمل	وقتی در مورد کار کرد های حسابداری مدیریت در بخش های عمومی ایران صحبت کنیم، من به شخصه خیلی اعتقادی ندارم که تو بخش عمومی ایران حسابداری مدیریت به آن معنایی که حالا توی مطالب آکادمیک و دانشگاهی مدنظر هست مورد استفاده قرار می‌گیرد.
عدم انتخاب مدیران از روی شایستگی	متأسفانه نبودن هر مدیر در جای خودش مشکلات فراوانی را در این خصوص ایجاد نموده است. به دلیل اینکه در ایران انتخاب مدیران از روی شایستگی نبوده و مسائل سیاسی و سایر عوامل در زمینه انتخاب مدیران دخالت دارند، که انتخاب مدیران از روی شایستگی را با مشکل روبرو می سازد
گذشته نگر بودن اطلاعات حسابداری مدیریت	چون اقدامات حسابداری حالا به خصوص حسابداری مدیریت اقدامات پس از وقوع هستند در خیلی از مواقع نیازهای اطلاعاتی تصمیم گیرندگان رو شاید برآورده نکنند.
عدم آشنایی کافی با کارکردهای حسابداری مدیریت	در بخش دولتی که در دولت ایران حاکم است کارکنان دولتی یک نظام پرداخت دارند که به آن می‌گویند مبتنی بر قانون است. بنابراین حسابداری مدیریت آنجا خیلی نقش ایفا نمی کنه. مدیران هم چون بیشتر سیاسی انتخاب میشه و مدیران میانی هم از مسیر ارتباطی که با مدیران بالاتر دارند، در دسته و جناح بندی ای که قرار می‌گیرند
عدم انتخاب مدیران از روی شایستگی	متأسفانه نبودن هر مدیر در جای خودش مشکلات فراوانی را در این خصوص ایجاد نموده است. به دلیل اینکه در ایران انتخاب مدیران از روی شایستگی نبوده و مسائل سیاسی و سایر عوامل در زمینه انتخاب مدیران دخالت دارند، که انتخاب مدیران از روی شایستگی را با مشکل روبرو می سازد
عدم ثبت به موقع رویدادهای مالی در بخش عمومی	بخش عمومی بخش حسابداریمان هم حتی فقط برای جابجا کردن بودجه ها و مسائل دیگر بکار می رفته و رویدادهای مالی به موقع ثبت و گزارش نمی شوند
عدم پیاده سازی کامل حسابداری تعهدی کامل	استفاده از حسابداری مالی به ویژه حسابداری تعهدی در بخش دولتی ، عمومی، سازمانها، ارگانها و نهادهای عمومی غیردولتی و تمام ارگان هایی که به نحوی دارند؛ ردیف بودجه می‌گیرند در واقع داره به اون سمت میره و وقتی این حسابداری تعهدی تو بخش عمومی پیاده سازی شد قطعاً کارکرد حسابداری مدیریت اونجا خیلی بد تر قابل ملاحظه تر و ملموس تر خواهد بود.

#### جدول (۶) راه کارهای توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی

ارتقای نظام پاسخ گویی عملیاتی	از جمله عواملی که موجب توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی می‌شود، افزایش و ارتقای نظام پاسخ گویی عملیاتی است که تمامی سازمان ها باید مد نظر قرار دهند.
توسعه حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها	یکی از ارکان اصلی توسعه علوم و بخش تئوری دانشگاه‌ها هستند که در زمینه حسابداری مدیریت نیز در دانشگاه‌ها، تلاش زیادی در این زمینه باید صورت پذیرد و اهمیت زیادی به حسابداری مدیریت قائل شوند.
استفاده از افراد متخصص	در بخش مالی و حسابداری سازمان‌ها باید از افراد متخصص در زمینه حسابداری مدیریت استفاده شود تا نیاز به حسابداری مدیریت در این سازمان‌ها احساس شود.
افزایش رقابت در بین سازمان‌ها	افزایش رقابت در بین سازمان‌ها در زمینه افزایش شفافیت و افزایش میزان مسئولیت پاسخ گویی مستلزم استفاده از کارکردهای حسابداری مدیریت خواهد بود
ادامه جدول (۶) راه کارهای توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی	
استقرار نظام تصمیم گیری بر مبنای اطلاعات	اگر تصمیم گیری بر مبنای اطلاعات انجام شود، باید اطلاعاتی ارائه گردد که در تصمیم‌گیری مدیران اثرگذار بوده و بتواند در شرایط مختلف نتایج متفاوتی را ارائه دهد. در چنین شرایطی است که حسابداری مدیریت با ارائه اطلاعات مفید و سودمند موجب خواهد شد تا اتخاذ تصمیم برای مدیران

آسان شده و تصمیمات سنجیده‌ای اتخاذ شود. بنابراین استقرار نظام تصمیم‌گیری بر مبنای اطلاعات موجب توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی خواهد شد.	
همانطور که در بخش وضعیت کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی گفته شد؛ از جمله عوامل ضعف کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی عدم آگاهی مدیران از کارکردهای حسابداری مدیریت است. بنابراین افزایش آگاهی و احساس نیاز مدیران به کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی باعث توسعه کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی خواهد شد.	افزایش آگاهی مدیران از کارکردهای حسابداری مدیریت
انتخاب مدیران از روی شایستگی و ارزیابی عملکرد آن‌ها از عواملی است که در حوزه مدیریت منابع انسانی است و در این زمینه نیز استفاده از کارکردهای حسابداری مدیریت موجب توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی خواهد شد	انتخاب مدیران بر مبنای شایستگی های حرفه‌ای و ارزیابی عملکرد مدیران
استقرار نظام مدیریت عملکرد در بخش عمومی از طریق پیاده سازی کارکرد مدیریت مبتنی بر ارزش و سیستم ارزیابی متوازن و غیره امکان پذیر خواهد بود، بنابراین برای توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی باید نظام مدیریت عملکرد در بخش عمومی پیاده سازی کرد.	استقرار نظام مدیریت عملکرد در بخش عمومی
ابزاری برای ارزیابی میزان پاسخگویی و همچنین افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی خواهند بود که در این زمینه حسابداری مدیریت کمک شایانی خواهد کرد.	رتبه‌بندی سازمان‌ها بر مبنای میزان پاسخگویی آنها در برابر عموم
ارائه آموزش‌های مهارتی اثربخش، و برگزاری سمینارها و همایش‌های مرتبط با کارکردهای حسابداری مدیریت می‌تواند موجب توسعه حسابداری مدیریت در سازمان‌های بخش عمومی و خصوصی شود.	ارائه آموزش‌های مهارتی اثربخش، و برگزاری سمینارها و همایش‌ها

### بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد که در دهه‌های اخیر نقش حسابداران مدیریت از نقش محاسباتی صرف، به یک شریک راهبردی و خالق ارزش برای سازمان تبدیل شده است. مدیران سازمان تا آنجا که به اطلاعات حسابداری مدیریت مربوط باشد؛ مشتریان حسابداران مدیریت هستند. با تغییر در فناوری، حسابداران مدیریت توانسته‌اند به‌عنوان برنامه‌ریز مشاغل، هدایت‌گر، سخنگو و حل‌کننده مسائل تبدیل شوند. نقش حل‌کننده مساله نسبتاً بااهمیت‌تر شده زیرا مدیران سازمان همواره با شرایط عدم اطمینان روبرو هستند و اطلاعات متفاوت و جدیدتری برای مدیریت چنین عدم اطمینان‌هایی لازم است. و تکنیک‌های حسابداری مدیریت، نقش کلیدی در توسعه مدیریت بازی می‌کنند. برخی اوقات به طور ضمنی و در مواردی صریحاً می‌توان پی برد که بدون حسابداری مدیریت اجرای اصلاحات کلیدی امکان‌پذیر نبوده است.

اما نتایج تحقیق همچنین نشان داد که وضعیت کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی در وضعیت ضعیف است. به طور خلاصه اکثر متخصصان و خبرگان بر این عقیده بودند که سیستم بودجه بندی در ایران همان سیستم سنتی و قدیمی هست و ایرادهای خیلی زیادی دارد. همچنین بین تئوری تا عمل فاصله زیادی وجود دارد. به این معنی که مطالب و مواردی که در مباحث آکادمیک و دانشگاهی که تئوری و مباحث نظری وجود دارد؛ هیچ‌گاه در عمل پیاده سازی نمی‌شود.

از مباحث دیگری که در مورد وضعیت کارکردهای حسابداری مدیریت می‌توان به آن اشاره کرد؛ این است که متأسفانه نبودن هر مدیر در جای خودش مشکلات فراوانی را در

این خصوص ایجاد نموده است. به دلیل اینکه در ایران انتخاب مدیران از روی شایستگی نبوده و مسائل سیاسی و سایر عوامل در زمینه انتخاب مدیران دخالت دارند، که انتخاب مدیران از روی شایستگی را با مشکل روبرو می‌سازد. گذشته‌نگر بودن اطلاعات حسابداری مدیریت ضعف دیگری است که در این زمینه وجود دارد. چون اقدامات حسابداری حالا به خصوص حسابداری مدیریت اقدامات پس از وقوع هستند در خیلی از مواقع نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان رو شاید برآورده نکنند.

در بخش دولتی که در دولت ایران حاکم است کارکنان دولتی یک نظام پرداخت دارند که به آن می‌گویند مبتنی بر قانون است. بنابراین حسابداری مدیریت آنجا خیلی نقش ایفا نمی‌کند. مدیران هم، چون بیشتر به صورت سیاسی انتخاب می‌شوند و مدیران میانی هم از مسیر ارتباطی که با مدیران بالاتر دارند، در گروه سیاسی که قرار می‌گیرند؛ انتخاب می‌گردند، آشنایی کافی با کارکردهای حسابداری مدیریت ندارند. از سویی دیگر در صورت وجود کارکردهای حسابداری مدیریت هم، در بخش عمومی به صورت صحیح از این کارکردها استفاده نمی‌شود. برای مثال شاید به صورت جزئی و ناقص در وزارت بهداشت و درمان از بهایابی بر مبنای فعالیت استفاده می‌کنند. و از دیگر مشکلات و نقاط ضعف مربوط به کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی این است که رویدادهای مالی به موقع ثبت و گزارش نمی‌شوند. همچنین نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد که مواردی مثل ارتقای نظام پاسخگویی عملیاتی، توجه بیشتر به حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها، بکارگیری افراد متخصص در بخش مالی دستگاه‌های دولتی، افزایش رقابت در بین سازمان‌های بخش عمومی، انتخاب مدیران از روی

\* مقدس پور، هنگامه و علی ابراهیمی کردلر. (۱۳۹۴). تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۰)، ۷۳-۱۰۶.

\* de Lautour, V. J., (2018), Management Accounting in the Public Sector. In Strategic Management Accounting, 13(2), 157-242. Palgrave Macmillan, Cham.

\* Dissanayake, T., (2017), The diffusion of new public financial management innovation in developing countries: evidence from Sri Lanka (Doctoral dissertation, RMIT University).

\* Kurunmaki, L., Lapsley, I., & Melia, K. (2003). Accountingization v. legitimation: a comparative study of the use of accounting information in intensive care. Management Accounting Research, 14(2), 112-139.

\* Long, Y., Hashim, U. J., Rahman, S. A. A., & Ibrahim, M. A. (2017). Management Accountant Practice in Malaysian Public Sector. World Applied Sciences Journal, 35(8), 1482-1489.

\* Riinawati, S. (2022). MANAGEMENT ACCOUNTING: THE HISTORY AND DEVELOPMENT OVER TIME. Journal of Positive School Psychology, 7514-7523.

\* Salmanzadeh, H., Kordestani, G., & Kazemi, H. (2022). The Role of Management Accounting in Improving Management Control System in Public Sector. Iranian Journal of Finance, 6(1), 54-82.

\* Said, J., Alam, M. M., & Johari, R. J. (2018). Assessment of accountability practices in the public sector in Malaysia. Asia-Pacific Management Accounting Journal, 13(1), 167-184.

شایستگی‌های حرفه‌ای و ارزیابی عملکرد مدیران، استقرار نظام مدیریت عملکرد در بخش عمومی، رتبه بندی سازمان‌ها بر مبنای میزان پاسخ‌گویی در برابر عموم، ارائه آموزش‌های مهارتی اثربخش، و برگزاری سمینارها و همایش‌های مرتبط، استقرار نظام تصمیم‌گیری بر مبنای اطلاعات و افزایش آگاهی مدیران از کارکردهای حسابداری مدیریت موجب توسعه حسابداری مدیریت در بخش عمومی می‌شود.

#### فهرست منابع

\* بهرام فر نقی، خواجهی شکراله و ناظمی امین، (۱۳۸۷).

شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله توسعه و سرمایه، ۱۱(۱): ۹۶-۱۱۶.

\* حساس یگانه، یحیی، دیانته دیلمی، نوروزبگی. (۲۰۱۱).

بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، ۴(شماره ۱ پیاپی ۸)، ۱-۱۸.

\* صادقی، سمیه و محمد دومهری، (۱۳۹۵)؛ مروری بر وضعیت و جایگاه حسابداری مدیریت در ایران، اولین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری، علوم تربیتی و اقتصاد مقاومتی؛ اقدام و عمل.

\* عزیزی، اصغر، علی اصغر انواری رستمی، رسول عبدی، نادر رضایی (۱۴۰۰)، مدلسازی تفاوت استفاده از تکنیکهای حسابداری مدیریت بر کارایی سیستمهای کنترل مدیریت با استفاده از معادلات ساختاری و انتخاب بهترین مسیر تأثیرگذاری، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۱۱(۱۵) ۶۷-۸۰.

\* کردستانی، مهدوی مقدم و امیرهادی. (۲۰۱۷). بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده. مطالعات حسابداری و حسابرسی ۳۰(۳۰)، ۱۷-۳۰.

\* قنبری، مهرداد و شهرام کوه نشین طارمی؛ (۱۳۹۴)؛ نقش حسابداری مدیریت در مدیریت سازمان‌ها، اولین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت در هزاره سوم.

\* نظری پور، محمد و فرزاد راوند (۱۳۹۷). بررسی تاثیر رابطه بین سیستم های کنترل مدیریت و پذیرش تکنیک های حسابداری مدیریت بر بخش عمومی، پنجمین کنفرانس ملی پژوهشهای کاربردی در مدیریت و حسابداری.

\* معصومیان، کردستانی و کاظمی. (۱۴۰۰). کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی. حسابداری مدیریت، ۱۴(۵۱)، ۴۳-۵۴.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 14/ No. 54/ Summer 2024

## **Management Accounting in Public Sector: Application Status and Development Strategies**

**Afshin Masoumian**

PhD student in Accounting, Qazvin Islamic Azad University,  
afshin.masoumian@gmail.com

**Gholamreza Kordestani**

Responsible author and supervisor, Professor of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin,  
kordestani@soc.ikiu.ac.ir

**Hossein Kazemi**

Advisor Professor, Assistant Professor of Accounting, Qazvin Islamic Azad University,  
kazemiho@yahoo.com

### **Abstract**

This study examined the status of management accounting application in the public sector and its development strategies. To this end, electronic questionnaires distributed to 96 participants were used to obtain the necessary data. The data were analyzed using a one-sample t-test. The result showed that management accounting functions are not implemented correctly in the public sector. For instance, lack of knowledge of managers regarding management accounting functions, lack of experts in key and crucial positions, incomplete application of accrual accounting convention, neglect of future-oriented data, lack of accountability in the public sector, delay in submitting financial data, and preference for political managers over qualified ones have all contributed to the subpar state of management accounting functions in the public sector. The results also showed that initiatives including promoting operational accountability systems, emphasizing management accounting in universities, recruiting professionals for public organizations' financial departments, encouraging competition among public sector organizations, selecting managers based on their qualifications and evaluating their performance, establishing a performance management system in the public sector, ranking organizations according to how accountable they are to the public, offering practical skill training, holding relevant seminars and conferences, establishing a system for data-based decisions, and increasing managers' understanding of management accounting's functions can advance management accounting in the public sector.

**Keywords:** Management Accounting, Application Status, Development Strategies, Operational Accountability

