

## Investigating the impact of public sector accounting standards on the relationship between budget performance and accountability in organizations

Tayebeh Jamshidi<sup>1</sup>, Ghareibeh Esmailikia<sup>2</sup>, Ali Sayadi Somar<sup>3</sup>,  
Kaveh Parandin<sup>4</sup>, Mohammad Amin Amrai<sup>5</sup>

<sup>1</sup>Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Bakhtar, Ilam, Iran | taibhjamshidi@yahoo.com (Corresponding Author)

<sup>2</sup>Associate Professor of Accounting, Faculty of literature and humanities, Ilam University, Ilam, Iran | gh.esmailikia@ Ilam.ac.ir

<sup>3</sup>Assistant Professor, Accounting Department, Lorestan University, Iran sayadi.a@lu.ac.ir

<sup>4</sup>Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran | kparandin@pnu.ac.ir

<sup>5</sup>M.A. in Accounting, Faculty of Management and Accounting, Bakhtar University, Ilam, Iran

Received: 2023/09/09 Accepted: 2023/11/16

### Abstract

Accounting standards of the public sector are used in many areas due to their many advantages in the field of transparency and accountability. With the developments that have taken place in our country along with other countries, it is necessary to pay attention to this issue by developing and requiring the use of accounting standards of the public sector has revealed. Based on this, the aim of this research is to investigate the impact of public sector accounting standards on the relationship between budget performance and accountability in organizations. The statistical population of this study is the experts and middle managers of the Iran Supreme Audit Court. Therefore, a sample size of 168 people was calculated through Cochran's formula and finally 117 completed questionnaires were received. The desired data were extracted using standard questionnaires. The validity of the questionnaire was confirmed using face validity and reliability of the questionnaire based on Cronbach's alpha 0.72. The results of this research showed that budget performance has a positive and significant impact on the accountability of organizations, and public sector standards moderate the relationship between budget performance and accountability.

**Keywords:** Public sector accounting standards, Budget performance, Accountability, Supreme Audit Court.

## بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی در دستگاه‌های اجرایی

طیبه جمشیدی<sup>۱</sup>، غریبه اسماعیلی کیا<sup>۲</sup>، علی صیادی سومار<sup>۳</sup>، کاوه پرنندین<sup>۴</sup>، محمدمین امرایی<sup>۵</sup>

<sup>۱</sup>استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه باختر، ایلام، ایران

taibhjamshidi@yahoo.com (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup>دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران

gh.esmailikia@ilam.ac.ir

<sup>۳</sup>استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه لرستان، ایران | sayadi.a@lu.ac.ir

<sup>۴</sup>استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران | kparandin@pnu.ac.ir

<sup>۵</sup>کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه باختر، ایلام، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۲۵

### چکیده

استانداردهای حسابداری بخش عمومی با توجه به مزایای متعدد خود در زمینه شفاف‌سازی و مسئولیت‌پذیری، در بسیاری از حوزه‌ها کاربرد دارد. با تحولات صورت گرفته در کشور ما همگام با سایر کشورها، تدوین و الزام به استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی لزوم توجه به این موضوع را آشکار نموده است. بر این اساس هدف این پژوهش، بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی در دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. جامعه آماری مطالعه حاضر، کارشناسان و مدیران میانی دیوان محاسبات در کل کشور می‌باشد. بنابراین نمونه‌ای به حجم ۱۶۸ نفر از طریق فرمول کوکران محاسبه و نهایتاً ۱۱۷ پرسشنامه تکمیل شده، دریافت گردید. داده‌های مورد نظر با استفاده از پرسشنامه‌های استاندارد استخراج گردید. روایی پرسشنامه با استفاده از روایی صوری و پایایی پرسشنامه براساس آلفای کرونباخ ۰/۷۲ مورد تایید قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان داد که عملکرد بودجه بر پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین استانداردهای بخش عمومی، رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی را تعدیل می‌کند.

**واژگان کلیدی:** استانداردهای حسابداری بخش عمومی، عملکرد بودجه، پاسخ‌گویی، دیوان محاسبات.

## ۱. مقدمه

امروزه کشورها اهمیت بالایی برای قوانین و استانداردهای لازم در بخش عمومی و بودجه‌ریزی خود قائلند (ارکوتلو و همکاران، ۲۰۱۷). استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با توجه به مزایای متعدد خود در زمینه شفاف‌سازی و مسئولیت‌پذیری، در بسیاری از حوزه‌های قضایی کاربرد دارد. بر اساس این الزامات و متعاقب آن بر اساس قوانین و مقررات بالادستی از جمله ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه، ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، ماده (۲۶) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، نظام حسابداری تعهدی بخش عمومی از سال ۱۳۹۵ در دستگاه‌های اجرایی استقرار یافت. پس از آن نیز بنا به صراحت احکام مندرج در مواد یاد شده و بندهای ۳۲ و ۳۳ سیاست‌های ابلاغی مقام معظم رهبری، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد می‌بایستی عملیاتی گردد. اجرای اثربخش بودجه‌ریزی عملیاتی در گرو یک سیستم نظارت و ارزیابی مالی کارآمد است (امرای و آذر، ۱۴۰۰).

زمینه ارزیابی عملکرد در طول بیش از ۵۰ سال گذشته تکامل یافته و فراتر از حسابرسی مالی و کنترل‌های داخلی گسترش پیدا کرده و به عنوان یک سازوکار مورد احترام برای بهبود مستمر و اثربخشی سازمانی تبدیل شده است (پارک، ۲۰۱۹).

اگر در فرایند مسئولیت پاسخ‌گویی، به نقش بودجه نیز به عنوان مبنای پاسخ‌گویی توجه شود، آنگاه تصویر روشنی از سامانه پاسخ‌گویی آشکار می‌گردد. گروه‌های اصلی استفاده‌کننده (شهروندان و نمایندگان آنان)، با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده بخش عمومی، مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی دولت را ارزیابی می‌نمایند. از طریق تعیین هدف‌ها و نتایج عملکرد است که می‌توان مدیران را پاسخ‌گو نمود و به آن‌ها قدرت اعمال صلاحدید بیش‌تر جهت انتخاب ابزارهای مدیریتی جدید ارائه داد (آذر و امیرخانی، ۱۳۹۷). از سوی دیگر با عنایت به اهمیت تغییر در سیستم عملکرد مالی در بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از شیوه کنترل سنتی به مفهوم نوین کنترل یعنی عامل هدایت که منجر به تسهیل شرایط لازم برای تحقق اهداف شده است. این در حالی است که اندازه‌گیری عملکرد مدیریت با سه فاکتور کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، زمانی معنا و مفهوم پیدا می‌کند که مدیریت در به کارگیری کلیه منابع تحت کنترل خود اعم از منابع مالی و انسانی هیچ‌گونه محدودیتی نداشته و انتخاب و چیدمان آن‌ها مطابق خواسته خودش باشد. این امر حسابرسی و اندازه‌گیری عملکرد مدیران را با چالش‌هایی از قبیل تأثیرپذیری تصمیمات مدیریتی از عوامل خارج از سازمان، تضاد بین قانون‌گذاران و جریان قانون و عدم پذیرش ریسک در تصمیمات مدیریتی مواجه ساخته است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۸). این 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؛ بنابراین اصلاح نظام

بودجه‌ریزی کشور و متعاقب آن نظام نظارت مالی بخش عمومی مبتنی بر عملیات و تهیه گزارش تفریح بودجه کل کشور بر این اساس، منجر به افزایش پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی و شفافیت عملکرد آن‌ها و همچنین ارتقاء کیفیت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه خواهد شد (مه‌دوی و محمدیان، ۱۳۹۶).

به طور قطع، اجرای استانداردهای حسابداری هماهنگ می‌تواند به اطلاعات مالی نظم و شفافیت دهد و باعث سودمندی بیش‌تر اطلاعات شود؛ اما ادبیات حسابداری نشان می‌دهد که مفهوم سودمندی متأثر از مکاتب مختلف حسابداری است و هر مکتب با توجه به نوع نگرش خود نسبت به کارکرد حسابداری، مفهوم سودمندی و چگونگی دستیابی به آن را به نحو متفاوتی تبیین نموده‌اند. بر اساس دیدگاه پیش‌بینی برای سودمندی، اگر گزارشگری مالی به استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی رویدادهای مالی آتی کمک کند دارای سودمندی است. به عبارتی دیگر، در این دیدگاه، برای بررسی سودمندی گزارش‌های حسابداری بر اساس ارزش‌های اقتصادی تهیه شده باشد یا نه (دیدگاه ارزش محور)، دارای بار اطلاعاتی باشد یا نباشد (دیدگاه اطلاعات)، مدنظر قرار نمی‌گیرد؛ بلکه فقط مالک سودمندی در این دیدگاه، تسهیل پیش‌بینی است. سودمندی اطلاعات با تدوین استانداردها، بیش‌تر شده و امکان همسوئی بین‌المللی را فراهم می‌آورد. اجرای استانداردهای بخش عمومی در ایران، موجب سؤال درباره سودمندی آن‌ها می‌شود (زارع و همکاران، ۱۴۰۱).

به طور کلی پژوهش‌های متعددی (کوانا و همکاران، ۲۰۱۶؛ ساموئل، ۲۰۱۷؛ آگارول و گودل، ۲۰۱۴؛ منتریو و گومز، ۲۰۱۲؛ کیوشی یاماموتو، ۲۰۱۰؛ تودور، ۲۰۰۵؛ هپورت و موتیو، ۲۰۰۳) به بررسی سودمندی استانداردهای حسابداری بخش عمومی در سایر کشورها پرداخته‌اند ولیکن تاکنون در ایران پژوهشی به این موضوع نپرداخته است. با توجه به این ضرورت و ماهیت منحصر بفرد واحدهای بخش عمومی در ایران و اقتصاد دولتی آن، این سؤال مطرح می‌شود که آیا همسویی با استانداردهای بین‌المللی و تغییر استانداردها موجب سودمندی بیشتر گزارش‌های مالی بخش عمومی می‌شود؟ بر این اساس مسئله پژوهش حاضر این است که نحوه اثرگذاری استانداردهای بخش عمومی بر رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی در دستگاه‌های اجرایی چگونه است؟

## ۲. مبانی نظری پژوهش

### ۲.۱. اهمیت حسابداری بخش عمومی

تمایل به حسابداری دولتی به دلیل افزایش اندازه بخش عمومی، مورد سؤال قراردادن کارایی و اثربخشی، کیفیت و قابل مقایسه بودن گزارش‌های حسابداری می‌باشد، در حالی که تا به امروز توجه علمی اندکی به این حوزه شده است. پژوهش بیشتری در زمینه مشارکت برجسته بخش عمومی در تولید ناخالص داخلی موردنیاز می‌باشد (دیتن هوفر، ۱۹۸۸). دین و فاوازا (۱۹۹۴) عنوان کرده که به نظر می‌رسد بسیاری از

کشورهای در حال توسعه از سیستم‌های حسابداری معیوب برخوردار می‌باشند و دولت‌ها به نیازهای کاربران گزارشات حسابداری پاسخ نمی‌دهند؛ هیچ تلاشی برای تغییر کنترل زیربنایی صورت نگرفته است و حسابداری دولتی همچنان توسط سیستم‌های حسابداری معیوب و قوانین مالی فاقد اسلوب مختل می‌شود. چون کنترل قانونی و اجرایی، مبتنی بر تصویب بودجه می‌باشد، نگرانی‌ها روی اکتساب و تخصیص نقدینگی (سیستم مبتنی بر نقدینگی) متمرکز شده‌اند تا تشخیص و تخصیص مخارج مبتنی بر درآمد و هزینه (روش تعهدی). بنابراین تقاضاها برای چنین بهبودهایی در سیستم حسابداری وجود داشته است. اطلاعات حسابداری دولتی، یک چارچوب اساسی برای مدیریت و اداره مالی خوب را تشکیل می‌دهند که اساس توسعه و رشد اقتصادی کشور می‌باشند. در حالی که اهداف موردنظر حسابداری دولتی و روش‌های گزارشگری به صورت برجسته‌ای طی این سال‌ها توسعه یافته‌اند (واتولوکا، ۱۹۹۷).

## ۲.۲. اهداف گزارشگری مالی در دولت

اگر ارزش گزارشگری مالی بخش عمومی توسط ارتباط با استفاده‌کنندگان معین شود، پس استفاده‌کنندگان و نیازهایشان باید شناسایی شوند. در بازنگری بررسی‌هایی که اهداف گزارشگری مالی را در بخش عمومی مورد خطاب قرار داده‌اند در حالی که اهداف از بعضی جهات با بخش خصوصی فرق دارند، گزارشات به صورت صریح یا ضمنی تشخیص دادند که هدف آنها در سطح عمومی فراهم کردن اطلاعات مالی برای برآورده کردن نیازهای استفاده‌کنندگان می‌باشد. افشاء اطلاعات مورد نیاز برای دسترسی به هدف موردنظر باید شرایط اساسی تعهد محاسباتی را منعکس کنند و ممکن است توسط ماهیت سازمان گزارشگری تحت تأثیر قرار گیرند (ساموئل، ۲۰۱۷).

گزارشگری مالی دولتی معمولاً دو هدف عمده را دنبال می‌نماید: اول دولت‌ها با ارائه اطلاعات مالی می‌خواهند مسئولیت پاسخ‌گویی خود را که معمولاً در قوانین و مقررات پیش‌بینی شده، انجام دهند. دوم برای اینکه مردم بتوانند در انتخابات تصمیم‌گیری نمایند باید گزارشات مستندی حاوی وضعیت مالی و عملکرد مالی دولت ارائه شود تا به همراه گزارش دیوان محاسبات کشور و سایر مراجع ذی‌صلاح قانونی در این خصوص مبنای قضاوت قرار گیرد تا مردم با در نظر گرفتن وضع موجود و برنامه‌های ارائه شده توسط اشخاص و گروه‌ها تصمیم‌گیری نمایند. همچنین در بسیاری از موارد گزارشگری مالی بخش عمومی به تصمیم‌گیری افراد در زندگی روزمره یا فعالیت شغلی یا اقتصادی آنان یاری می‌رساند. با ملاحظه مطالب فوق اهداف گزارشگری مالی دولتی عبارتند از:

الف) رعایت بودجه

ب) رعایت سایر قوانین موضوعه

ج) ارائه وضعیت مالی و عملکرد مالی

د) انجام مسئولیت پاسخ‌گویی (جعفری و همکاران، ۱۳۹۳)

### ۳،۲. عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی

تحول در سیستم‌ها و فرآیندهای مدیریت مالی دولت‌ها حیاتی شده است. تحولات مذکور در پاسخ به تقاضای فزاینده برای شفافیت و پاسخ‌گویی در مدیریت مالی بخش عمومی است. این وضعیت به دلیل عملکرد ضعیف نقش‌های مالی پایه‌ای، نظارت ضعیف، اطلاعات مالی ناکافی و پشتوانه تصمیم‌گیری، انگیزه پایین کارکنان و نگرش‌ها در رابطه با حسابداری و پاسخ‌گویی بوده است (همیسی، ۲۰۱۲). در بخش عمومی کشور ما، پیش از تحولات اخیر در نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی، مشکلات اساسی در رابطه با کارایی و اثربخشی مدیریت مالی و حسابداری وجود داشت. این مشکلات ذاتی، منجر به پیشرفت آهسته در پیاده‌سازی تحولات حسابداری بخش عمومی می‌شود، لذا در این بخش عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با تفصیل بیشتری بررسی می‌شود. استانداردهای حسابداری بخش عمومی با توجه به مزایای متعدد خود در زمینه شفاف سازی و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی در بسیاری از حوزه‌ها کاربرد دارد.

محققین تعدادی از عوامل مرتبط با اجرای کند استانداردهای حسابداری بخش عمومی را شناسایی کردند؛ عوامل شناسایی شده شامل عوامل فرهنگی، تخصص، عوامل مرتبط با تطبیع‌سازی و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی می‌باشد (یلدیز، ۲۰۱۷).

### ۴،۲. عملکرد بودجه

بودجه شاهرگ حیاتی دولت است که در شریان‌های آن منابع مالی و اقتصادی جاری است. تأکید بر جنبه‌های مالی و اقتصادی در تعاریف بودجه بیشتر بعد از گذار از اقتصاد کلاسیک به اقتصاد نئوکلاسیک صورت می‌گیرد. مقارن با اقتصاد اکتبر در روسیه و بحران بزرگ در آمریکا (۱۹۲۹) و نشر عقاید جان مینارد کینز در راستای دخالت بیشتر دولت در امور اقتصادی، بودجه به صورت اساسی‌ترین و اصلی‌ترین اهرم کنترل و ارشاد اقتصادی و مالی جلوه‌گر می‌شود. برخی از تعاریف بودجه در این دوره عبارتند از: «بودجه واقع عبارت از یک طرح مالی است. در این طرح نیازمندی‌های پولی دولت به طور کلی برای مدت محدودی پیش‌بینی می‌شود.» و «بودجه عبارت است از طرحی جامع در قالب اصطلاحات مالی که به وسیله آن یک برنامه جاری برای مدت معینی اجرا می‌شود» (کارتیکو و همکاران، ۲۰۱۸).

قانون محاسبات عمومی سال ۱۳۶۶ بودجه را برنامه مالی دانسته و این چنین تعریف می‌کند:

«بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی است که منجر به وصول به سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود».

## ۵.۲. پاسخ‌گویی سازمان‌ها در مقابل جامعه

بودجه‌ریزی عملیاتی دولت را قادر به پاسخ‌گویی بهتر در مقابل مردم می‌کند؛ دولت می‌تواند درباره برنامه‌های خود به مردم توضیح دهد که منابع مالی دولت و درآمدهای توسعه‌ای را در طول یکسال مالی صرف کدام هزینه و با چه کیفیتی انجام داده و نتایج حاصله کدامند. همچنین دستگاه دولتی می‌تواند اعمال مدیریت بهتری در انجام برنامه‌ها و طرح‌های خود بکنند و کیفیت کالا و خدمات خود را بالاتر و افزایش دهند (البوسعیدی، ۲۰۱۸).

در فرهنگ لغات، مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی به شرح ذیل تعریف شده است: "الزام شخص به پاسخ‌گویی به منظور ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است."

مسئولیت پاسخ‌گویی دو وظیفه را در بر می‌گیرد: یکی انجام دادن عمل مشخص و دیگری پاسخ‌گویی و ارائه دلایل منطقی برای عملی که انجام شده است. الزام به انجام عمل مشخص، مسئولیت است لیکن الزام به گزارش، پاسخ‌گویی است. به عنوان مثال، هیئت مدیره یک شرکت از یک سو مسئولیت استفاده صحیح از منابعی را دارد که سهامداران در اختیار آنان گذاشته‌اند و از سوی دیگر وظیفه دارند گزارش‌های لازم در مورد چگونگی اعمال مدیریت بر منابع مذکور را ارائه نمایند. عناصر ضروری این فرآیند برخاسته از رابطه‌ایی است که بین مدیران و صاحبان سهام وجود دارد، رابطه‌ایی که به موجب آن حق دانستن و دسترسی به اطلاعات را اعطاء می‌کند.

در یک جامعه مردم سالار، دولت‌ها با رأی مستقیم مردم انتخاب می‌شوند و نمایندگان قانونی و منتخب مردم بر اساس یک سیستم پارلمانی با استفاده از ابزارهای مناسب، دولت را به طریق مقتضی کنترل می‌کنند. مسئولیت پاسخ‌گویی در واقع دموکراسی بر پایه این عقیده استوار است که مردم حق دارند بدانند و همچنین حق دارند حقایق را به صورت علنی و از طریق مذاکرات عمومی با ایشان و نمایندگانشان دریافت گردد.

در حکومت‌های دموکراسی، قدرت در نهایت در دست مردم باقی می‌ماند. شهروندان قدرت را از طریق برگزاری انتخابات به نمایندگان رسمی خود تفویض می‌نمایند. همراه این تفویض اختیار یک سیستم تفکیک بین قوای سه‌گانه (مجریه، مقننه و قضائیه) ایجاد می‌شود تا به اعمال کنترل‌های لازم، تعادل را بین قوای سه‌گانه برقرار نموده و از سوء استفاده‌های احتمالی از قدرت توسط نمایندگان مردم، جلوگیری به عمل آورد.

با این ترتیب، مسئولیت پاسخ‌گویی، دولت را ملزم می‌نماید در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح بدهد. در اجرای این مسئولیت، دولت باید در مورد افزایش منابع مالی عمومی و نحوه مصرف آن منابع، دلایل منطقی ارائه نماید.

### ۳. پیشینه پژوهش

محمد غلامی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی عوامل سودمندی استانداردهای مزبور شامل اعتماد عمومی، شفافیت، مسئولیت پاسخ‌گویی، گزارش‌گری مالی و نظارت مالی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که استانداردهای حسابداری بخش عمومی از همه جنبه‌ها، سودمند است به طوری که از جنبه گزارش‌گری مالی در رتبه اول و از جنبه مسئولیت پاسخ‌گویی در رتبه آخر از دیدگاه ذینفعان قرار گرفته است. بر نقش الزامات قانونی گزارش‌گری به عنوان محرک اصلی گزارش‌گری در ایران تأکید شد؛ اما در بخش مسئولیت پاسخ‌گویی به نتیجه لازم نرسیده است.

امرایی و آذر (۱۴۰۰) اقدام به شناسایی عوامل کلیدی و ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نمودند. در مدل پیشنهادی ۱۰ کد اصلی «عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روان‌شناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین‌المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی» مشخص شده است.

زارع و همکاران (۱۴۰۰) به طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در دیوان محاسبات کشور پرداختند. برای تغییر رویکرد «کار-تعداد محور» موجود، رویکرد «وجه-کار محور» از مفهوم کلی آنالیز حساسیت با اعمال شاخص‌های نسبی حسابرسی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که طراحی نظام تصمیم‌گیری مبتنی بر فناوری اطلاعات به کمک تکنیک‌های نوین «سنجش نسبی حسابرسی عملکرد» به منظور ارزیابی میزان بهره‌وری نسبی مدیران هم‌تراز و «سنجش نسبی خوداظهاری حسابرسی بخش عمومی» در راستای «پرسش‌گری هوشمند» می‌باشد.

امرایی و همکاران (۱۳۹۹) با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب مطالعه‌ای تحت عنوان «عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد»، انجام داده و به استخراج عوامل و شاخص‌های مهم از مقالات و مطالعات صورت گرفته از سال ۲۰۰۷، اقدام و سپس با استفاده از تکنیک سوارا نسبت به اولویت‌بندی و وزن دهی معیارها مبادرت نمودند که منجر به شناسایی ۱۳ شاخص مهم و اصلی گردید.

بن و همکاران (۲۰۲۱) با ترسیم مدیریت عمومی جدید و تئوری نمایندگی، نقش واسطه‌ای پاسخ‌گویی بخش عمومی در تعیین رابطه کیفیت گزارش‌گری مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی ویتنام را مورد بررسی

قرار دادند. تحلیل‌ها نشان داد پاسخ‌گویی نقش واسطه‌ای در رابطه بین کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمان‌های دولتی دارد، این یافته برای سازمان‌های دولتی که به دنبال بهبود کیفیت گزارش مالی و عملکرد سازمانی از طریق طراحی نظام بهتر پاسخ‌گویی هستند، کاربرد قابل توجهی دارد. این و نویان (۲۰۲۰) در مقاله‌ای دیگر به بررسی تأثیر نظام ارزیابی عملکرد (PMS) بر عملکرد سازمان‌های بخش دولتی در اقتصادهای در حال گذار پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که پاسخ‌گویی عمومی رابطه بین PMS و عملکرد سازمانی را کاملاً تعدیل می‌کند. این نتایج با بکارگیری PMS و با هدف بهبود پاسخ‌گویی عمومی و عملکرد سازمانی کاربردهای اجرایی و نظری مهمی را برای سازمان‌های دولتی فراهم می‌کند. مائورو و همکاران (۲۰۱۹) مطالعه‌ای با عنوان ارزیابی اعتبار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در مدیریت دولتی در کشور ایتالیا از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها، اسناد سیاست‌گذاری و گزارش‌های دولتی انجام داده و نتایج آن نشان می‌دهد که فقدان یکپارچگی میان ارتباطات، ارزش‌ها و اهداف میان بازیگران و مدیران بخش‌های مختلف سازمان‌های دولتی باعث ایجاد محدودیت‌هایی برای بکارگیری بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در عمل می‌شود.

پارک (۲۰۱۹) مطالعه‌ای را در آمریکا با عنوان اهمیت نقش شهروندان در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد انجام داده‌اند. نتایج این مطالعه نشان داده است دولت‌هایی که پاسخ‌گویی عمومی بیشتری دارند و به خواسته‌های شهروندان به صورت فعالانه پاسخ می‌دهند، گرایش بیشتری به استفاده از این سبک از بودجه‌ریزی دارند و در ثانی عملکرد آن‌ها در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به صورت موفقیت‌آمیزتری بوده است.

#### ۴. روش پژوهش

مطالعه حاضر یک پژوهش کاربردی-پیمایشی بود. جامعه آماری این پژوهش کارشناسان و مدیران میانی دستگاه دیوان محاسبات در کل کشور است. در پژوهش حاضر از روش نمونه‌گیری تصادفی جهت توزیع پرسشنامه استفاده گردید. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۱۶۸ نفر محاسبه شد. گردآوری اطلاعات در پژوهش حاضر به روش‌های کتابخانه‌ای و اسنادی، پرسشنامه‌ای و استفاده از سایت‌های معتبر می‌باشد.

برای متغیر عملکرد بودجه از پرسشنامه گونزالس (۲۰۱۱) دارای ۹ سؤال، پاسخ‌گویی در دستگاه‌های اجرایی از پرسشنامه این و نویان (۲۰۲۰)، دارای ۱۷ گویه و استانداردهای بخش عمومی از پرسشنامه ساموئل (۲۰۱۷) بهره گرفته شد و با استفاده از رویکرد دلفی اقدام به تأیید این عوامل جهت بومی‌سازی با وضعیت دستگاه‌های اجرایی در کشور شد. در گام بعد پرسشنامه‌ی نهایی برای جمع‌آوری نظرات موجود پیرامون مورد بررسی در اختیار کارشناسان قرار گرفت.

به منظور حصول اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه محقق ساخته از نظر متخصصان استفاده شد و به دلیل شناسایی نکردن مشکلات مفهومی نتیجه‌گیری شد، پرسشنامه از روایی برخوردار است در جدول نیز نتایج پایایی متغیرهای پژوهش ذکر شده است و همانطور که مشخص است، پرسشنامه از پایایی مناسبی (>۰/۶) برخوردار است.

### جدول ۱. پایایی ابزار اندازه‌گیری

الفای کرونباخ	مؤلفه‌های مجموع عوامل مؤثر بر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی
۰.۶۴۴	پاسخ‌گویی
۰.۶۲۰	عملکرد بودجه
۰.۷۱۲	استانداردهای بخش عمومی

به منظور داده‌پردازی و آزمون مدل، از رویکرد مدل‌یابی معادلات ساختاری (SEM) استفاده می‌شود.

### ۱.۴. نتایج آمار توصیفی

نتایج بدست آمده از تحلیل توصیفی ویژگی‌های جمعیت شناختی در جدول ۲ بصورت خلاصه طبقه‌بندی شده است.

### جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت شناختی

درصد فراوانی	فراوانی	ویژگی‌ها
		رشته تحصیلی
۴۷,۰	۵۵	حسابداری
۳,۴	۴	اقتصاد
۱۴,۵	۱۷	مدیریت مالی
۱۲,۰	۱۴	مدیریت دولتی
۲۳,۱	۲۷	سایر
		میزان تحصیلات
۳,۴	۴	کاردانی
۴۶,۲	۵۴	کارشناسی
۴۷,۸	۵۶	کارشناسی ارشد
۲,۶	۳	دکتر

ویژگی‌ها	فراوانی	درصد فراوانی
میزان تجربه کاری در بخش مالی سازمان		
زیر ۱۰ سال	۳۸	۳۲,۵
بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۴۸	۴۱,۰
۲۰ سال به بالا	۳۱	۵,۲۶
پست سازمانی		
مدیران مالی	۲۲	۱۸,۸
معاونین مالی	۱۰	۸,۵
ذیحساب	۱۱	۹,۵
سایر	۷۴	۶۳,۲
جمع کل	۱۱۷	۱۰۰,۰

#### ۲,۴. مدل بیرونی (اندازه‌گیری) فرضیه‌های پژوهش

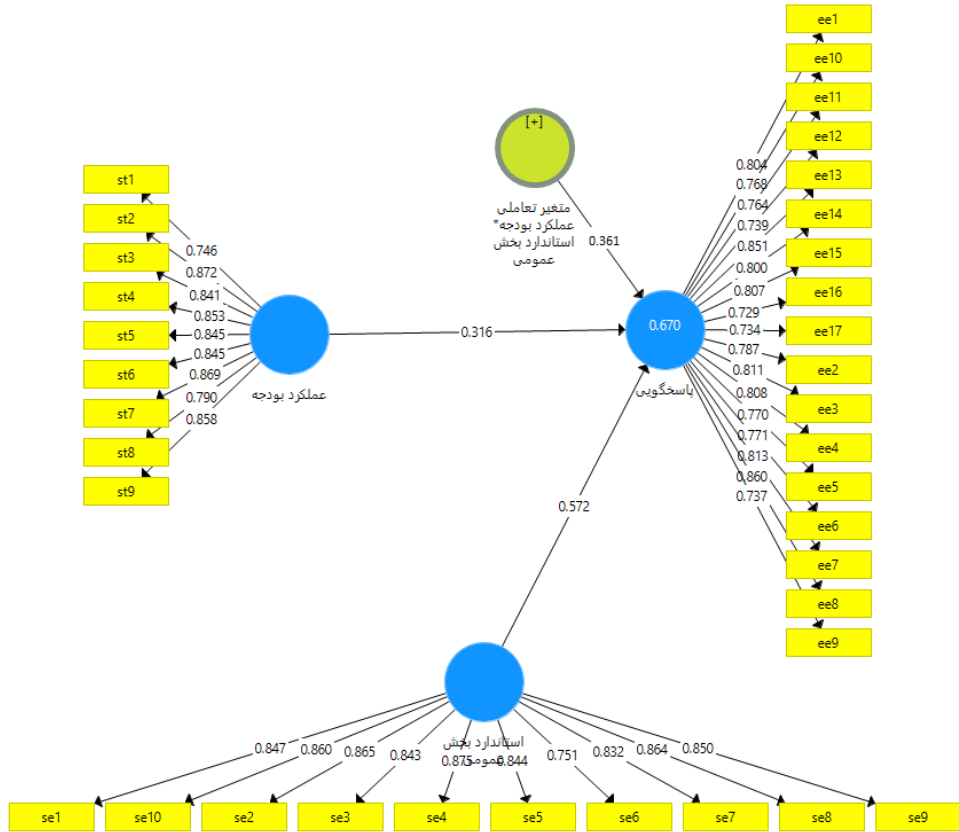
برای بررسی مدل اندازه‌گیری فرضیات پژوهش، از آزمون‌های روایی و پایایی استفاده می‌شود. کفایت مدل اندازه‌گیری (Outer Model) از سه بعد مختلف سنجیده می‌شود:

الف) پایایی سنجه‌ها و سازه‌ها

ب) روایی همگرا

ج) روایی واگرا

در شکل ۱ خروجی مدل اندازه‌گیری برای مدل پژوهش در نرم‌افزار PLS استخراج شده است.



شکل ۱. خروجی مدل اندازه‌گیری در نرم‌افزار اسمارت پی ال اس

جدول ۳. بارهای عاملی در مدل اندازه‌گیری

پاسخ‌گویی	متغیر تعاملی عملکرد بودجه* استاندارد بخش عمومی	عملکرد بودجه	استاندارد بخش عمومی	بار
۰,۸۰۴				۱ee
۰,۷۶۸				۱۰ee
۰,۷۶۴				۱۱ee
۰,۷۳۹				۱۲ee

پاسخ‌گویی	متغیر تعاملی عملکرد بودجه* استاندارد بخش عمومی	عملکرد بودجه	استاندارد بخش عمومی	
۰.۸۵۱				۱۳ee
۰.۸۰۰				۱۴ee
۰.۸۰۷				۱۵ee
۰.۷۲۹				۱۶ee
۰.۷۳۴				۱۷ee
۰.۷۸۷				۲ee
۰.۸۱۱				۳ee
۰.۸۰۸				۴ee
۰.۷۷۰				۵ee
۰.۷۷۱				۶ee
۰.۸۱۳				۷ee
۰.۸۶۰				۸ee
۰.۷۳۷				۹ee
			۰.۸۴۷	۱se
			۰.۸۶۰	۱۰se
			۰.۸۶۵	۲se
			۰.۸۴۳	۳se
			۰.۸۷۵	۴se
			۰.۸۴۴	۵se
			۰.۷۵۱	۶se
			۰.۸۳۲	۷se
			۰.۸۶۴	۸se
			۰.۸۵۰	۹se
		۰.۷۴۶		۱st
		۰.۸۷۲		۲st
		۰.۸۴۱		۳st
		۰.۸۵۳		۴st
		۰.۸۴۵		۵st
		۰.۸۴۵		۶st

پاسخ‌گویی	متغیر تعاملی عملکرد بودجه* استاندارد بخش عمومی	عملکرد بودجه	استاندارد بخش عمومی	
		۰,۸۶۹		۷st
		۰,۷۹۰		۸st
		۰,۸۵۸		۹st
	۱,۱۵۰			عملکرد بودجه * استاندارد بخش عمومی

نتایج جدول ۳ نشان می‌دهد که بار عاملی برای تمامی سنج‌ها بالاتر از ۰/۴ می‌باشد. لذا وجود این سؤالات در مدل پژوهش منجر به ایجاد شاخص‌های روایی سازه می‌گردد و مورد تأیید خواهد بود.

#### جدول ۴. شاخص‌های پایایی ترکیبی و روایی همگرایی سازه‌های پژوهش

Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)	سازه‌های پژوهش
۰,۹۶۱	۰,۷۱۲	استاندارد بخش عمومی
۰,۹۵۴	۰,۷۰۰	عملکرد بودجه
۰,۹۶۵	۰,۶۱۸	پاسخ‌گویی

چنانکه در جدول ۴ مشاهده می‌گردد، تمامی سازه‌های پژوهش این شرایط حداقلی را برای پایایی ترکیبی (حداقل ۰,۷) برآورده نموده و حتی در سطحی بسیار بالاتر از آن قرار دارند؛ همچنین شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) شاخصی مناسب برای تعیین روایی همگرایی سازه‌های پژوهش می‌باشد. حداقل میزان قابل قبول برای این ضریب از نظر نویسنده مذکور برابر با ۰/۵ می‌باشد. بررسی این شاخص بین سازه‌های این پژوهش نشان می‌دهد که در تمامی سازه‌های پژوهش امتیاز این ضریب بسیار بالاتر از حد آستانه مذکور می‌باشد و بنابراین سازه‌ها از نظر روایی همگرا در حد بسیار قابل قبولی می‌باشند.

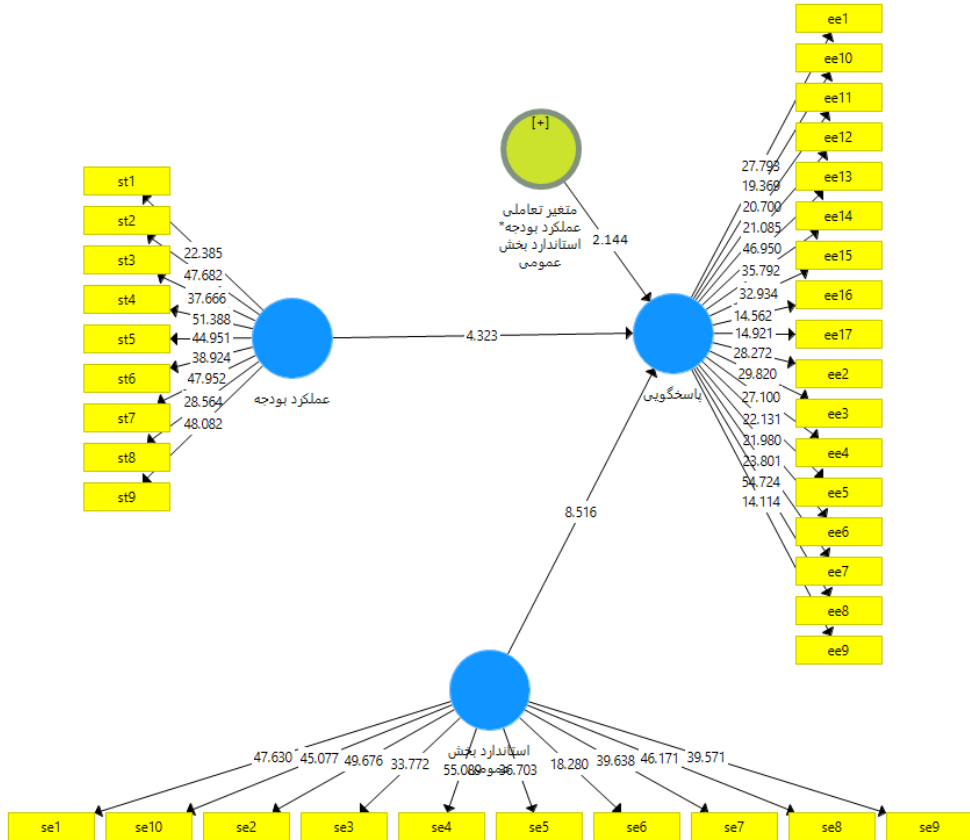
جدول ۵. معیار Fornell-Larcker

پاسخ‌گویی	متغیر تعاملی عملکرد بودجه* استاندارد بخش عمومی	عملکرد بودجه	استاندارد بخش عمومی	
			۰,۸۴۴	استاندارد بخش عمومی
		۰,۸۳۶	۰,۶۶۰	عملکرد بودجه
	۱,۰۰۰	-۰,۳۸۴	-۰,۴۳۸	متغیر تعاملی عملکرد بودجه* استاندارد بخش عمومی
۰,۷۸۶	-۰,۳۷۸	۰,۶۹۶	۰,۷۸۳	پاسخ‌گویی

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، در بررسی معیار فورنل لاکر نشان داده شده است که مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس (ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده (AVE))، از کلیه مقادیر موجود در سطر و ستون مربوطه بزرگ‌تر می‌باشند. این امر نیز نشان دهنده همبستگی شاخص‌ها با سازه وابسته به آنهاست. با توجه به نتایج به دست آمده از مدل اندازه‌گیری در نرم‌افزار Smart PLS که در بررسی روایی و پایایی مدل نشان داده شد، تمامی نتایج به دست آمده در مدل اندازه‌گیری مورد تأیید قرار می‌دهند. لذا نتیجه می‌گیریم که مدل از برازش مناسبی برخوردار است. بنابراین مدل نهایی توانسته است به گونه مناسبی روابط بین سؤالات توصیف کننده متغیر را بیان کنند. در مرحله بعد تحلیل مسیر (یا همان مدل ساختاری) مورد بررسی قرار گرفت.

#### ۳,۴. مدل درونی (بخش ساختاری) فرضیات پژوهش

مطابق الگوریتم تحلیل داده در PLS بعد از بررسی برازش مدل اندازه‌گیری نوبت به برازش مدل ساختاری پژوهش می‌رسد. بخش مدل ساختاری برخلاف مدل اندازه‌گیری به متغیرهای آشکار کاری ندارد. بلکه تنها متغیرهای پنهان همراه با روابط بین آنها را مورد بررسی قرار می‌دهد. شکل ۲ خروجی مدل ساختاری را نشان می‌دهد.



شکل ۲. خروجی مدل ساختاری در نرم‌افزار اسمارت پی ال اس

مقدار عددی در رابطه‌ها نشان دهنده آماره تی (t-value) می‌باشد که در واقع ملاک اصلی تأیید یا رد فرضیات است. مقادیر مورد قبول برای معناداری ضرایب مسیر در سطح اطمینان ۰/۹۰، ۰/۹۵ و ۰/۹۹ به ترتیب باید آماره t از ۱/۶۴، ۱/۹۶ و ۲/۵۷ بزرگ‌تر باشد. با توجه به این توضیحات، مدل فرضیه‌های اصلی برای آماره t در شکل ۲ نشان داده شده است.

#### ۴.۴. برازش مدل ساختاری و کلی مدل

۲R معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برونزا بر یک متغیر درونزا را دارد، و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط، و قوی ۲R در نظر گرفته می‌شود. مطابق با

جدول ۶ مقدار  $R^2$  برای سازه‌های درونزای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد. همچنین برای برازش کلیت مدل از SRMR (معیار میانگین اختلاف بین داده‌ها) استفاده شد. در این پژوهش شاخص SRMR مقداری در حدود ۰٫۰۶۱ می‌باشد که مقدار مطلوبی در نظر گرفته شده است. یعنی اینکه کلیت مدل از برازش مناسبی برخوردار است.

جدول ۶. SRMR و R Square

Saturated Model		R Square Adjusted	R Square	
۰٫۰۶۱	SRMR	۰٫۶۱۹	۰٫۶۲۱	پاسخ‌گویی

#### ۵،۴. نتایج آزمون فرضیات

فرضیه اول

H1: عملکرد بودجه بر پاسخ‌گویی در دستگاه‌های اجرایی تأثیر دارد.

جدول ۷. ضریب مسیر سازه‌های عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی

معنی‌دار بودن/نبودن مسیرها	آماره (t)	ضریب مسیر ( $\beta$ )	مسیر
مثبت و معنی‌دار	۴/۰۸۵	۰/۳۱۶***	عملکرد بودجه -> پاسخ‌گویی

\* $p < 0.1$ ; \*\* $p < 0.05$ ; \*\*\* $p < 0.01$ ; ns: Not Significant

بر اساس نتایج استنباط شده از اشکال ۱ و ۲ و همچنین جدول ۷ مشخص می‌شود، مقدار آماره (t) در مسیر عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی ( $t = 4/085$ ) بزرگ‌تر از ۲٫۵۷ می‌باشد، می‌توان چنین بیان کرد که در سطح اطمینان ۹۹٫۹۹ درصد و سطح خطای ۰٫۰۱، عملکرد بودجه بر پاسخ‌گویی تأثیر معنادار دارد. همچنین با توجه به مقدار ضریب مسیر به دست آمده برای دو سازه برابر با ( $\beta = 0,316$  و  $p < 0,01$ ) می‌باشد، عملکرد بودجه بر پاسخ‌گویی در دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معنی‌داری داشته است.

فرضیه دوم:

H2: استانداردهای بخش عمومی بر رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی در دستگاه‌های اجرایی تأثیر دارد.

جدول ۸. ضریب مسیر سازه‌های استانداردهای بخش عمومی بر رابطه بین عملکرد بودجه و

پاسخ‌گویی

معنی دار بودن/نبودن مسیرها	آماره (t)	ضریب مسیر (β)	مسیر
مثبت و معنی‌دار	۲/۱۴۴	۰/۳۶۱**	متغیر تعاملی -> پاسخ‌گویی

\* $p < 0.1$ ; \*\* $p < 0.05$ ; \*\*\* $p < 0.01$ ; ns: Not Significant

بر اساس نتایج استنباط شده از اشکال ۱ و ۲ و همچنین جدول ۸ مشخص می‌شود، مقدار آماره (t) در مسیر متغیر تعاملی عملکرد بودجه\* استانداردهای بخش عمومی ( $t = 2,144$ ) بزرگ‌تر از ۱,۹۶ می‌باشد، می‌توان چنین بیان کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد و سطح خطای ۰,۰۵ استانداردهای بخش عمومی بر رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی در دستگاه‌های اجرایی تأثیر معنادار دارد. همچنین با توجه به جدول ۸، مقدار ضریب مسیر به دست آمده برای متغیر تعاملی برابر با ( $p < 0,01$  و  $\beta = 0,361$ ) می‌باشد.

### ۵. بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها، نتایج پژوهش حاکی از آن است که عملکرد بودجه بر پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین استانداردهای بخش عمومی رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی را تعدیل می‌کند. بر اساس نتایج حاصل از معادلات ساختاری نشان داده شد که عملکرد بودجه بر پاسخ‌گویی دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و استانداردهای بخش عمومی رابطه بین عملکرد بودجه و پاسخ‌گویی را تعدیل می‌کند. نتیجه این فرضیات با نتایج پژوهش محمد غلامی و همکاران (۱۴۰۱)؛ امرایی و آذر (۱۴۰۰)؛ زارع و همکاران (۱۴۰۰)؛ امرایی و همکاران (۱۳۹۹)؛ باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)؛ ین و همکاران (۲۰۲۱)؛ مائورو و همکاران (۲۰۱۹) همسو و هم جهت است. در تبیین این یافته‌ها باید گفت بودجه مهم‌ترین ابزار برنامه‌ریزی برای مدیریت هر سازمان به شمار می‌آید و بودجه‌ریزی به عنوان شرح صورت وضعیت و پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌ها برای یک دوره، مدیر را در کنترل سلامت مالی سازمان کمک می‌کند. در دهه هشتاد قرن بیستم میلادی به علت ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی دولت‌ها و سطح مطالبات شهروندی، دولت‌های کشورهای اروپایی به فکر تحول در سیستم مدیریت این قبیل نهادها افتادند که منجر به رویکرد مدیریت عمومی نوین بخش عمومی گردید. از این رو، شکل‌گیری نظام بودجه‌ریزی عملیاتی از زمانی آغاز گردید که پارادایم مدیریت عمومی نوین نیز مطرح و به تدریج در کشورهای اروپایی به اجرا درآمد. ویژگی اصلی مدیریت عمومی نوین، تأکید بر کارایی،

اثر بخشی و صرفه اقتصادی در مصرف و به‌کارگیری منابع عمومی از طریق استفاده از ساز و کارهای مورد عمل در بخش خصوصی است که موجب شد نظام بودجه بندی دولت‌ها از برنامه‌ای به عملیاتی تغییر یابد. بودجه‌ریزی عملیاتی، فرآیند مرتبط ساختن هزینه‌ها و نتایج است. در حال حاضر این نوع بودجه‌بندی در بسیاری از کشورهای توسعه یافته استقرار یافته است. در کشور ما نیز لزوم برقراری سیستم بودجه‌ریزی مورد توجه قرار گرفته و در این راستا دولت موظف شده است تا پایان برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به تدریج زمینه‌های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه‌های اجرائی فراهم آورد؛ همچنین در اجرای بند (۳۲) سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه و استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اعتباراتی که بر اساس قیمت تمام شده موضوع ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می‌یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه‌های دولتی و فقط بر اساس آئین نامه مالی و معاملاتی و اداری و استخدامی هزینه می‌گردد که متضمن پیش‌بینی نحوه نظارت بر هزینه‌ها و تحقق اهداف پیش‌بینی شده است و با پیشنهاد معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. خاطر نشان می‌گردد مواد (۱۳۸) و (۱۴۴) قانون برنامه چهارم توسعه نیز دولت را موظف به استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی نموده تا منجر به افزایش کارایی، بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول گردد و همچنین بند و ماده (۳۱) قانون مذکور دولت را موظف به تدوین استانداردهای ملی حسابداری طرح تملک داراییهای سرمایه‌ای برای تعیین دقیق عملکرد حسابهای سرمایه گذاری بخش عمومی و تعیین قیمت تمام شده طرحها نموده. بودجه‌ریزی عملیاتی از جمله مقوله‌هایی است که در بیش تر کشورهای توسعه یافته مورد استفاده قرار می‌گیرد و کشور ما ایران نیز چند سالی است در جهت تغییر نظام بودجه‌ریزی خود از حالت سنتی به بودجه‌ریزی عملیاتی است. برای ایجاد این تغییر ابتدا بایستی برخی مشکلات موجود از سر راه برداشته شود که این امر خود مستلزم طی زمان می‌باشد.

تحولات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در واقع در زمینه شفاف‌سازی و ارتقای مسؤلیت پاسخ‌گویی در مدیریت منافع عمومی می‌باشند. روند اجرایی کند باعث می‌شود که دولت به علت شفافیت ضعیف در امور دولتی، عدم مقایسه گزارش‌های مالی مربوط به عملیات داخلی و خارجی در نتیجه وجود طرح گزارش متفاوت، چندان جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی نشود. ممکن است نهادهای خیریه و نهادهای تأمین بودجه جذب دولت نشوند، چرا که این دولت در سازگاری با تحولات جدید مدیریت عمومی به کندی عمل می‌کند. این تحولات توسط فدراسیون حسابداران اروپا انجام گرفتند.

در کشور ما، براساس ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت ایران، با هدف کمک به بخش عمومی برای ایفا و ارزیابی مسؤلیت پاسخ‌گویی عمومی، تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی واحدهای گزارشگر و ایجاد بستر لازم جهت استخراج و محاسبه دقیق بهای تمام شده

برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات در راستای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و با ابلاغ رسمی دستورالعمل مربوطه از جانب وزارت امور اقتصاد و دارایی در سال ۱۳۹۴، حسابداری در بخش عمومی ایران، با تغییر رویه از مبنای نقدی به تدریج مهاجرت به مبنای تعهدی را آغاز نمود (کوهی و یوسف وند، ۱۳۹۵). مهاجرت از سیستم‌های نقدی به تعهدی در ایران، به سادگی صورت پذیرفته و مشابه تمام کشورها با چالش‌هایی در این زمینه مواجه بوده است که برخی موارد با ارائه راه‌حل‌هایی این چالش‌ها برطرف شده است یا به نحوی اثرات آن به شکل قابل اغماضی کاهش یافته است؛ در حالی که برخی از چالش‌ها نیز به شکل حل نشده‌ای باقی مانده و راه‌حل‌های ارائه شده اثربخشی چندانی نداشته است. استقرار و اجرای نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی مستلزم ایجاد تغییرات و در نتیجه تحمل هزینه است. به رغم ترجیح داده شدن حسابداری تعهدی نسبت به حسابداری نقدی، نگرانی‌هایی نیز در مورد دشواری‌های اجرای آن در عمل وجود دارد. در مسیر استقرار نظام حسابداری تعهدی چالش‌ها و موانع بسیاری وجود دارد که بررسی و رفع آنها در یک دوره میان مدت ضروری است (اسماعیلی کیا و شیخی، ۱۳۹۶).

انجام این پژوهش و نتایج حاصل از آن می‌تواند باعث ارتقای انگیزه و امید شهروندان شود زیرا که می‌تواند به افزایش تعهد دولت‌ها در راستای ارتقای رفاه عموم جامعه اثرگذار باشد، از سویی دیگر مطالعه حاضر انگیزشی است بر افزایش میزان شفافیت و مسئولیت‌پذیری جامعه و باعث تغییر رویکرد کنونی به نحوه و ساختار حاکمیت عمومی می‌شود.

از آنجا که برای استقرار یک سیستم نظارتی مطلوب و مؤثر آن هم در بستر بودجه‌ریزی عملیاتی می‌بایستی کل زنجیره پیشنهادی مورد تجدیدنظر قرار گیرد، بخش زیادی از آن مربوط به تضاد و تعارض در قوانین و مقررات مرتبط با ساختار، وظایف و کارکردهای نظارتی و تعیین متولیان اصلی نظارت و ارزیابی در کشور می‌باشد. پیشنهاد می‌شود که در ابتدای امر قوانین و مقررات این حوزه مورد بازنگری قرار گرفته و قانونی دائمی، جامع، الزام‌آور و همه شمول که نظارت را بصورت فرایندی و یکپارچه مورد حمایت قرار می‌دهد تصویب و متعاقب آن الگویی جامع برای مدیریت نوین مالی بخش عمومی و نظارت بر آن متضمن تعیین نقش‌های متولیان امر، اصول و استانداردهای نظارت و حسابرسی عملکرد با اولویت زمانی تدوین گردد.

## منابع

- آذر، عادل؛ امیرخانی، طیبه. (۱۳۹۷). بودجه‌ریزی عمومی نهادهای بودجه‌ریزی و بودجه محلی. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
- اردشیری، حمید. (۲۰۲۱). بررسی تحولات بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با نگاهی به تحولات کشور ازبکستان. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۲(۲)، ۳۳-۴۱.

- اسماعیلی کیا، غریبه؛ شیخی، کبری. (۱۳۹۶). شناسایی چالش‌های استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی از دیدگاه کارکنان مالی (مورد مطالعه: ادارات دولتی شهرستان دهلران). امرایی، حافظ؛ آذر، عادل. (۱۴۰۰). ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۲)، ۵۳-۸۶.
- امرایی، حافظ؛ آذر، عادل؛ اسماعیل زاده، علی؛ خسروی پور، نگار. (۱۳۹۹). عوامل مؤثر در کارایی نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با رویکرد فراترکیب. فصلنامه مطالعات راهبردی سیاست‌گذاری عمومی، ۱۰(۳۷)، ۳۳۵-۲۹۶.
- باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ؛ ایمان زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۱)، ۱-۲۶.
- جعفری، همت؛ امیری، کیومرث؛ حسینی، محمد. (۱۳۹۳). کنکاشی در اهداف گزارشگری مالی دولتی. پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی-پرتال جامع علوم انسانی، ۵۴.
- زارع، ایمان؛ مرادی، محمد؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ بابایی فرد، اسدالله؛ جهانگیرنیا، حسین. (۱۴۰۱). ارائه الگوی پاسخ‌گویی در حسابداری از منظر رویکردهای اسلامی-اجتماعی. حسابداری دولتی، ۸(۲)، ۳۷-۵۸.
- زارع، پریسا؛ عادل، آذر؛ زارعی، علیرضا. (۱۴۰۰). طراحی نظام تصمیم‌گیری در حوزه نظارت بخش عمومی با رویکرد الکترونیکی در دیوان محاسبات کشور. دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، سال هفتم، ۲(۱۴)، ۴۳-۵۸.
- کوهی، اصغر؛ یوسف‌وند، اکبر. (۱۳۹۵). چالش‌های حسابداری بخش عمومی ایران در عمل: دیدگاه ذیحسابان و مدیران مالی. سومین همایش ملی استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تجربیات گذشته-مسیر پیش رو.
- مهدوی، غلامحسین؛ محمدیان، محمد. (۱۳۹۶). چالش‌های اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۶)، ۲۷-۴۷.
- Al-Busaidi, S. S. M. (2018). Contribution of Monitoring and Evaluation to Promote Good Governance in Oman [MSc.thesis]. Coventry: Coventry University. DOI:10.13140/RG.2.2.30075.62247
- Dean, P. N., & S, Favazza. (1994). Assessing the Quality of Government Accounts in 135 Countries. Journal of International Accounting and Auditing and Taxation, 3(1), 19-26.
- Dittenhofer, M. (1988). Research in Governmental Accounting and Auditing. Advances in International Accounting, 2, 203-205.

- Erkutlu, H. V., Tanç, Ş. G., & Koçyiğit, S. Ç. (2017). The Factors Used to Create Performance-based Budgeting: A Research on Turkey. In S. Gokten, (Ed.), *Accounting and Corporate Reporting: Today and Tomorrow*, London: IntechOpen. DOI:10.5772/intechopen.68920
- Gonzalez, B. B. (2011). resource allocation strategies in doctoral/ research university (extensive) libraries. dissertation, January 31.
- Hamisi, K. S. (2012). The factors affecting the implementation of international public sector accounting standards in Kenya. A research project submitted in partial fulfillment of the requirements of the degree of master of business administration, University of Nairobi, 1-99, *Counting, Advances in International Accounting*, 2, 207-230.
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. Available online at <http://www.anpad.org.br/bar> art. 15(4), 1-28, e170119. <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119>
- Mauro, S. G., Cinquini, L., & Pianezzi, D. (2019). New Public Management between Reality and Illusion: Analysing the Validity of Performance-based Budgeting. *The British Accounting Review*, 100825. DOI:10.1016/j.bar.2019.02.007
- Park, J. H. (2019). Does Citizen Participation Matter to Performance-based Budgeting?. *Public Performance & Management Review*, 42(2), 280-304. DOI:10.1080/15309576.2018.1437050
- Samuel Tanjeh, M. (2017). Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon. *Accounting and Finance Research*, 5(2). [www.sciedupress.com/afr](http://www.sciedupress.com/afr)
- Tran, Y. T., & Nguyen, N. P. (2020). The Impact of the Performance Measurement System on the Organizational Performance of the Public Sector in a Transition Economy: Is Public Accountability a Missing Link?. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1-17. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1792669>
- Tran, Y. T., Nguyen, N. P., & Hoang, T. C. (2021). The Role of Accountability in Determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 32-44. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106801>
- Vatuloka, E. (1997). The Use And Usefulness of Accounting Information in the Fijian Publicsector.

Yıldız, C. (2017). Monitoring and Evaluation Systems for Urban Infrastructure Services: A Comparison of the Systems Applied by Turkish Authorities and International Financing Institutions [MSc. thesis]. Çankaya/Ankara: Middle East Technical University.