

## Evaluating the Role of Management Accounting in Promoting Transparency and Preventing Corruption in the Public Sector

Hossein Salmanzadeh<sup>1</sup>, Gholamreza Kordestani<sup>2</sup>, Hossein Kazemi<sup>3</sup>

Received: 2023/05/05

Accepted: 2024/09/21

Research Paper

### Abstract

**Purpose:** Evaluating the Role of Management Accounting in Promoting Transparency and Preventing Corruption in the Public Sector

Subject and Purpose of the Article. The purpose of this study is to assess the role of management accounting in promoting transparency and preventing corruption in the public sector.

**Research Method:** In this study, a qualitative and survey-based method was used to collect data and analyze them. Necessary data were collected in the year 2022 through interviewing 13 experts and the distribution of questionnaires among 114 experts in the field of management accounting in companies and public sector organizations.

Research Findings: The results of the research show that management accounting makes the cost transparent through the costing of the components and this will especially have many applications in state contracts where the possibility of corruption and collusion is high, and in this way.

**Conclusion, Originality, and its Contribution to the Knowledge:** Management accounting will increase effectiveness and economic efficiency (value creation for money). The actual costs and the standard costs are compared, the public service tariff is set, and costs can be better managed when the flow of resources between activities is determined. Cost flow in the organizational structure can be clarified in terms of cost centers costing as well as processes and activities, and knowing the cost flow will help cost management and prevent corruption.

**Keywords:** Management Accounting, Value for Money, Corruption in Public Sector, Efficiency, Effectiveness.

**JEL Classification:** M41, H83.

---

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.41601.1730

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. (H.s92037@gmail.com).

3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. Corresponding Author, (kordestani@soc.ikiu.ac.ir).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.



## ارزیابی نقش حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی<sup>۱</sup>

حسین سلمان زاده<sup>۲</sup>، غلامرضا کردستانی<sup>۳</sup>، حسین کاظمی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۲۵

مقاله پژوهشی

### چکیده

**هدف مقاله:** هدف از این پژوهش ارزیابی نقش حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی می‌باشد. **روش پژوهش:** در این پژوهش از روش کیفی و پیمایشی برای گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها استفاده شده است. داده‌های لازم در سال ۱۴۰۰ و از طریق مصاحبه با ۱۳ نفر از خبرگان و توزیع پرسشنامه بین ۱۱۴ نفر از خبرگان در زمینه حسابداری مدیریت در شرکت‌ها و سازمان‌های بخش عمومی جمع‌آوری گردیده است. برای پاسخ به سوالات پژوهش از روش تحلیل محتوا و آزمون میانگین تک جامعه استفاده شده است. **یافته‌های پژوهش:** نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت از طریق بهایابی اجزای بهای تمام‌شده را شفاف می‌سازد و این کار مخصوصاً در قراردادهای دولتی که امکان فساد و تبانی در آنها زیاد است، کاربرد زیادی خواهد داشت. **نتیجه‌گیری:** حسابداری مدیریت کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی (ارزش آفرینی برای پول) افزایش می‌دهد. بهای واقعی و بهای استاندارد مورد مقایسه قرار گرفته، تعرفه خدمات عمومی تعیین شده و جریان منابع را بین فعالیت‌ها مشخص می‌سازد و زمانی می‌توان هزینه‌ها را مدیریت کرد که بتوان از جریان منابع اطلاع پیدا کرد و آگاه شد. **دانش افزایی:** این مقاله نشان می‌دهد که جریان هزینه‌ها در ساختار سازمانی می‌تواند بر حسب بهایابی مراکز هزینه و در فرآیندها و فعالیت‌ها روشن شود و شناخت جریان هزینه‌ها به مدیریت هزینه کمک خواهد کرد و از فساد جلوگیری خواهد کرد.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری مدیریت، ارزش آفرینی برای پول، فساد در بخش عمومی، کارایی، اثربخشی.

طبقه بندی موضوعی: H83, M41

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.41601.1730

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد واحد قزوین، قزوین، ایران. (h.s92037@gmail.com)

۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. نویسنده مسئول. (kordestani@soc.ikiu.ac.ir)

۴. گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (kazemih@yaho.com)

## مقدمه

در بخش عمومی، در دسترس بودن منابعی که مستقیماً توسط یک مالک تحت کنترل قرار نمی‌گیرند، می‌تواند زمینه مناسبی برای فساد از طریق انجام پروژه‌های بزرگ و تدارکات گسترده، واحدهای مالیاتی، مدیریت بدهی، گمرک و خصوصی‌سازی نامناسب شرکت‌های دولتی ایجاد کنند. در نتیجه، به دلیل اهمیت سیاست‌های ضد فساد، این سیاست‌ها به بحث اصلی سازمان‌های بین‌المللی مثل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۱۳)، بانک جهانی، سازمان شفافیت بین‌المللی و گروه جی ۲۰ بدل گشته است. علاوه بر این، برای اتحادیه اروپا مبارزه با فساد یک پیش شرط مهم برای دستیابی به یکپارچگی مالی است. اخیراً شفافیت و پاسخ‌گویی نقش برجسته‌ای را به‌عنوان راهبرد مبارزه با فساد پیدا کرده است (بروسکا و همکاران، ۲۰۱۸: ۴۸۸).

طی دهه‌های گذشته مفهوم پاسخ‌گویی به ویژه در سازمان‌های بخش عمومی، به دلیل نقش پررنگ تر آن در رویه‌های سازمانی، اهمیت فزاینده‌ای پیدا کرده است (نیاموری، عبدالرحمن و سامکین، ۲۰۱۷؛ ویستسن، ۲۰۱۷؛ عزیز و همکاران ۲۰۱۵) و تعریف‌های متفاوتی از آن ارائه شده است (جمیله سید و همکاران، ۲۰۱۸: ۱۶).

پاسخ‌گویی به این معنی است که وجوه عمومی که به دولت سپرده شده است؛ باید در قبال نحوه تخصیص، استفاده از منابع و نتایج به دست آمده، پاسخ‌گو باشند (ایوها و اویریندا، ۲۰۱۰: ۳۶۲). بر اساس تئوری مشروعیت، شفافیت عامل اساسی در دستیابی دولت‌ها به مشروعیت است. افشای انگیزه‌های پنهان در پشت پرده سیاست‌های دولت موجب افزایش مشروعیت و اعتماد به دولت‌ها می‌شود. براساس مفاهیم تئوری نمایندگی، فساد زمانی اتفاق خواهد افتاد که کارمندان دولت و سیاستمداران نسبت به خدمات عمومی که در اختیار آنها قرار داده شده است، پاسخ‌گو نباشند. بنابراین، پاسخ‌گویی نقش اساسی در حل عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران اصلی (شهروندان) و نماینده (سیاستمداران منتخب) دارد و ممکن است محدودیت‌هایی را که مدیر اصلی می‌تواند به عامل تحمیل کند، تقویت کند. در این میان سیستم‌های اطلاعاتی نقش مهم و بسیار تأثیرگذار بر کاهش

---

1. Brusca *et al*

2. Iyoha & Oyerinde

عدم تقارن اطلاعاتی و جلوگیری از بروز فساد دارند. از جمله سیستم‌های اطلاعاتی که می‌تواند در این مسیر عموم مردم را در ارزیابی پاسخ‌گویی و وظیفه‌مباشرتی مدیریت، یاری رساند سیستم‌های اطلاعات حسابداری است.

کارکرد سیستم اطلاعات حسابداری صرفاً پردازش داده‌ها مربوط به رویدادهای مالی و گزارشات مالی نبوده، بلکه یک ابزار کنترلی برای کنترل گزارشگری مالی به گونه‌ای است که گزارشات مالی قابل اتکا باشد. هر سازمانی سعی می‌کند با استفاده از منابع، توانایی خود را در تولید سود و درآمد افزایش داده و بر اساس اطلاعات صحیح، دقیق و به‌موقع تصمیم‌گیری درست را انجام دهد. این کار زمانی امکان‌پذیر خواهد بود که سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت توسعه داده شود. بنابراین، سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت با کیفیت، می‌تواند مدیریت مالی شایسته‌ای را ایجاد کند (که پاسخگو بوده، شفافیت ایجاد کرده و مشارکتی عمل کند). این کار محدود به بخش خصوصی نبوده، بلکه در سازمان‌های دولتی نیز کاربرد دارد. بنابراین، کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت با کیفیت حکمرانی خوب ارتباط دارد، زیرا اطلاعات حسابداری مدیریت ابزاری است که در فرآیند حکمرانی مورد استفاده قرار می‌گیرد (گامایانی، ۲۰۱۹: ۱۲۴۹).

بر این اساس، پرسش اصلی این پژوهش این است که حسابداری مدیریت چگونه بر حاکمیت خوب (تقویت پاسخ‌گویی، شفافیت و مشارکت) تاثیر گذاشته و از فساد جلوگیری کرده و مشروعیت را افزایش می‌دهد؟

برای پاسخ به پرسش پژوهش، داده‌های این پژوهش از طریق تهیه و ارسال پرسشنامه به صورت الکترونیکی از طریق گوگل‌فرم به نخبگان و دانشگاهیان در زمینه مدیریت مالی و حسابداری مدیریت در بخش عمومی شد.

انجام پژوهش حاضر در درجه اول، توسعه ادبیات است. همچنین، نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی خوب (پاسخگویی، شفافیت و مشارکت) و نقش حسابداری مدیریت در افزایش شفافیت، بهبود مسئولیت پاسخ‌گویی و افزایش مشروعیت و در جلوگیری از فساد در بخش عمومی، بررسی شده است.

در ادامه، بخش دوم به مبانی نظری حاکمیت خوب و شفافیت، مسئولیت پاسخ‌گویی و نقش حسابداری مدیریت در جلوگیری از فساد و مروری بر پیشینه پژوهش اختصاص دارد. بخش سوم، روش‌شناسی پژوهش شامل روش گردآوری و بررسی داده‌ها را توصیف می‌کند. بخش چهارم، یافته‌های پژوهش را گزارش نموده و در بخش پنجم، نتیجه‌گیری بیان شده است.

## چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

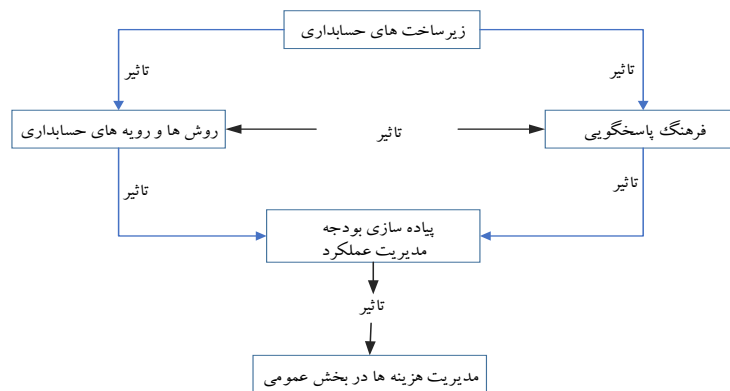
### حاکمیت خوب

حاکمیت خوب را می‌توان به‌عنوان سیستم ارائه خدمات عمومی کارآمد، سیستم قضایی قابل اعتماد و حاکمیت پاسخگو به عموم مردم تعریف کرد. حاکمیت خوب، مدیریت عمومی است که مقتدر و پاسخگو بوده و هم‌افزایی تعاملی بین حوزه‌ها را (دولتی، نیمه دولتی و کل جامعه) از طریق هم‌افزایی تعاملی به صورت اثربخش و کارآمد، حفظ می‌کند. سه رکن اصلی که در شکل‌گیری حاکمیت خوب با هم در ارتباط هستند عبارتند از شفافیت، مشارکت و پاسخگویی (آزبورن و گیلر، ۱۹۹۲ و بانک جهانی، ۲۰۰۰: ۱۰، ۱۳).

مسئولیت پاسخگویی مستلزم آن است که دولت‌ها در مورد افزایش منابع عمومی و اهدافی که این منابع برای تحقق آنها مصرف می‌شوند، با ارائه دلایل منطقی به شهروندان خود توضیح دهند. مسئولیت پاسخگویی عمومی بر پایه این عقیده صورت‌بندی شده است که مردم حق دارند بدانند و حق دارند حقایق را به صورت علنی که ممکن است به بحث و گفت‌وگوی مستقیم با شهروندان و یا نمایندگان قانونی آنها منجر شود، دریافت کنند. گزارشگری مالی در مورد اینکه دولت (ایالتی یا محلی) را قادر سازد تا در یک جامعه مردم‌سالار، وظیفه پاسخگویی خود را انجام دهد، نقش اساسی ایفا می‌کند. این وظیفه مهم حسابداری و گزارشگری مالی، به ویژه برای مسوولیت پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی، در اغلب چارچوب‌های نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی پیش‌بینی شده است و آن را به‌عنوان یکی از ابزارهای کارآمد برای مسوولیت پاسخگویی به رسمیت شناخته‌اند (باباجانی و همکاران؛ ۱۳۸۸: ۱۹۲).

**تأثیر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت خوب (شفافیت، پاسخ‌گویی و مشارکت)**

سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت دو هدف دارد. اول، افزایش پاسخگویی از طریق ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی به منظور ارزیابی جریان‌های نقدی و عملکرد سازمانی است؛ دوم، افزایش کارایی از طریق ارائه اطلاعات مفید به مدیریت به منظور برنامه‌ریزی و کنترل است (سدون، ۱۹۹۱؛ ملمویک، مونسین و آلسن، ۱۹۸۸، چالو و کسبی، ۲۰۱۱: ۳، ۲، ۵، ۲). شفافیت، به دسترسی عموم مردم در مورد سیاست‌ها و تصمیمات اتخاذ شده توسط دولت‌های محلی در خصوص فعالیت‌های انجام شده، اشاره دارد. شفافیت از طریق افشا هزینه‌ها و درآمدهای دولت‌های محلی که از طریق منابع مختلف داخلی و خارجی مثل دولت مرکزی و سایر ارائه‌دهندگان منابع، به دست می‌آید، اشاره دارد. شفافیت برای ایجاد اعتماد بین دولت و جامعه از طریق تضمین دسترسی آسان به اطلاعات دقیق و کافی مهم است. انتظار می‌رود، دولت منطقه‌ای بتواند از سیستم اطلاعات حسابداری برای افزایش شفافیت در ارائه اطلاعات به ذینفعان در مورد منابع مالی استانداران و فرمانداران استفاده کند (چالو و کسبی، ۲۰۱۱: ۳). اطلاعات حسابداری مدیریت بر پاسخگویی در بخش عمومی در زمینه ارزیابی عملکرد و افزایش مسئولیت پاسخگویی در خصوص عملکرد، تأثیر شگرفی دارد (خسب و ایرادو؛ ۲۰۱۲: ۶). برای مثال، نقش اطلاعات و زیرساخت‌های حسابداری و تأثیر آن‌ها بر فرهنگ پاسخگویی و همچنین، بودجه‌بندی و مدیریت مخارج دولت در شکل (۱) نشان داده شده است:



شکل ۱. نقش زیرساخت‌های حسابداری بر فرهنگ پاسخگویی در بخش عمومی

منبع: ایوها و ابرنده (۲۰۱۰: ۳۶۵)

همانطور که شکل (۱) نشان می‌دهد، زیرساخت‌های حسابداری هرچقدر بهتر و قویتر باشند، تاثیر بیشتری بر فرهنگ پاسخگویی داشته و از طرفی با پیاده‌سازی سیستم‌های بودجه‌ریزی جامع‌تر و بهتر و همچنین، مدیریت عملکرد، مدیریت هزینه‌ها در بخش عمومی را نیز تحت‌تأثیر قرار می‌دهد. بر مبنای اظهارات مک‌لد (۲۰۰۷) کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت دارای ویژگی‌هایی مثل مربوط بودن، دقیق بودن و کامل بودن است. سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، یک سازوکار کنترلی و یک ابزار موثر برای ارائه اطلاعات سودمند برای پیش‌بینی پیامد فعالیت‌های انجام شده در سازمان می‌باشد (چنال و موریس، ۱۹۸۶، گامایونی، ۲۰۱۹: ۱۲۴۸). شکل (۲) تاثیر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بر پاسخگویی، شفافیت و مشارکت را نشان داده است. ویژگی کیفی مربوط بودن، یعنی متناسب بودن اطلاعات ارائه شده با نیازهای شناسایی شده است. ویژگی کیفی دقیق بودن، یعنی اطلاعات ارائه‌شده، شرایط واقعی را نشان می‌دهد. جامع بودن اطلاعات، یعنی اینکه اطلاعات کامل به نظر می‌رسد. به موقع بودن، یعنی اینکه دسترسی به اطلاعات زمانی که مورد نیاز است، وجود دارد. شمولیت، یعنی اینکه با اطلاعات در دسترس بتوان رویدادهای آتی را پیش‌بینی کرد. کامل بودن، یعنی اینکه اطلاعات با وجود مختصر بودن هنوز کامل هستند. یکپارچگی، یعنی اطلاعات ارائه شده ارتباط بین واحدهای مختلف را منعکس می‌کند.



شکل ۲. نقش سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بر مسئولیت پاسخگویی، شفافیت و مشارکت

منبع: گامایونی (۲۰۱۹: ۱۲۵۰)



سیستم حسابداری مدیریت یک ابزار نظارتی است که می‌تواند از طریق ایجاد گزارشات و اقدامات واقعی و جمع‌آوری اطلاعات از هر یک از بخش‌های سازمان، ارزیابی عملکرد در سازمان را ساده کند (چیا، ۱۹۹۵: ۶). لانگ و هاشم (۲۰۱۷: ۱۲۸۳) اظهار داشتند که وظیفه حسابداران مدیریت انجام یک سری فعالیت به منظور اطمینان از امنیت مالی سازمان یا شرکت، رسیدگی به تمام مسائل مالی ضروری شامل مشارکت در تصمیم‌گیری مدیریت، برنامه‌ریزی، سیستم‌های عملکرد مدیریت و ارائه راه‌کارهایی در زمینه‌ی گزارشگری و کنترل مالی به منظور کمک به مدیریت سازمان در تدوین و اجرای راهبرد سازمان است. حسابداران مدیریت صرف‌نظر از خصوصی یا دولتی بودن سازمان، در زمینه‌هایی چون برنامه‌ریزی، پشتیبانی، کنترل، هدایت و برقراری ارتباط و هماهنگی همکاری نزدیکی با سایر بخش‌های سازمان دارند. سیمون و همکاران (۱۹۵۴) بر این عقیده هستند که نقش حسابداران مدیریت از زمان تحقیقات در میانه دهه ۱۹۵۰ در این زمینه مورد مطالعه قرار گرفته است. پائولسون همچنین، معتقد است که در یک حالت کلی، نقش حسابداران مدیریت از نقش صرفاً ارائه‌دهنده اطلاعات به سمت حمایت‌کننده از تصمیمات مدیریت تغییر یافته و به جای تمرکز به اطلاعات مالی به مجموعه گسترده‌ای از اطلاعات تمرکز می‌کند. همچنین، حسابداران مدیریت دستور کار و طرح راهبردی آتی سازمان را هدایت می‌کنند که گاهی از تغییر به‌عنوان حرکت از نقش در اصطلاح شمارنده لویا (بررسی‌کننده مسائل کم‌اهمیت) به نقش شریک تجاری یاد می‌شود (پائولسون، ۲۰۱۲، ۱).

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 برنامه‌ریزی سازمانی، بودجه‌ریزی، بهایابی، گزارشگری مالی و غیرمالی، نظارت و کنترل، ارزیابی عملکرد (متوازن) و مدیریت منابع انسانی، طبقه‌بندی کرد. 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. تبیین کارکردهای حسابداری مدیریت، ضرورت استفاده و توسعه سیستم‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی را روشن می‌سازد.

سلمان زاده و همکاران (۱۴۰۰) تحقیقی را با عنوان نقش حسابداری مدیریت در بهبود سیستم کنترل مدیریت در بخش عمومی، انجام دادند. یافته‌های پژوهش 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 به مشخص سازی جریان منابع، کمک به تصمیم‌گیری مدیریت، ایجاد انگیزه در کارکنان، تصمیمات برون‌سپاری 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.

کردستانی و معنوی مقدم (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای با نگاهی گذرا به تئوری، نحوه عمل و رویکردهای مختلف اصلاحات در مدیریت مالی بخش عمومی و با ذکر نوآوری‌ها و رویه‌های جدید مطرح شده، استدلال می‌کنند که توانمندسازی مدیریت مالی بخش عمومی می‌تواند 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 مثال‌هایی عینی از مشکلات موجود در کشورهای پیشگام، موانع و چالش‌های فراروی اصلاحات در سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه بحث شده است. در نهایت، راهبردهای اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی، روند و پیش‌نیازهای آن و همچنین، ابزارهای تشخیصی اندازه‌گیری قدرت سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی بررسی شده است.

مقدس‌پور و ابراهیمی کردلر (۱۳۹۳) پژوهشی را با عنوان تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران انجام دادند. آن‌ها چهار دسته عوامل را که در توسعه حسابداری مدیریت در ایران نقش دارند را شناسایی کردند که به ترتیب، بر اساس آنتروپی شانون عبارتند از: ۱- عوامل محیط کلان شامل عوامل قانونی / حقوقی، عوامل تکنولوژیکی، سطح پاسخگویی، عوامل اقتصادی و

عوامل فرهنگی؛ ۲- عوامل سازمانی شامل نه عامل به ترتیب اندازه سازمان، فرهنگ سازمانی، مالکیت خصوصی سازمان‌ها، منابع انسانی سازمان، مدیریت ارشد سازمان، منابع مالی سازمان، سطح دانش حسابداری مدیریت در سازمان، تکنولوژی در سازمان، ساختار سازمانی؛ ۳- ویژگی‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت که به همراه عوامل سازمانی هر دو در رتبه دوم قرار گرفتند و شامل تکنیک قابلیت مشاهده، تکنیک آزمون‌پذیری، تکنیک مزیت‌نسیبی، تکنیک پیچیدگی، تکنیک قابلیت سازگاری است؛ ۴- عوامل محیط حرفه شامل وجود نرم‌افزارهای بومی حسابداری مدیریت، وجود انجمن‌های حرفه ای حسابداری مدیریت، وجود دوره‌های حسابداری مدیریت، وجود مجلات و کتب حسابداری مدیریت، وجود آئین رفتار حرفه‌ای حسابداری مدیریت. نتایج پژوهش آنها نشان داد که عوامل محیط کلان و عوامل محیط حرفه به‌عنوان متغیرهای مستقل بر عوامل سازمانی تاثیر می‌گذارند و عوامل سازمانی به همراه ویژگی‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر توسعه حسابداری مدیریت، تاثیر گذار هستند. در نتیجه توسعه حسابداری مدیریت شاهد بهبود فعالیت‌ها و فرایندهای بنگاه، قیمت‌گذاری صحیح‌تر محصول، بهایابی صحیح‌تر محصول و ... خواهد بود که به اختصار به آنها پیامدهای توسعه گفته می‌شود.

قنبری و واصلی (۱۳۹۴) نقش حسابداری مدیریت را در سازمان‌ها مورد بررسی قرار دادند. آنها بیان می‌کنند که سیستم حسابداری مدیریت، منبع بسیار ارزشمند اطلاعاتی در خصوص اهداف راهبردی سازمان فراهم می‌آورد، بنابراین هر نوع نقص یا ضعفی در سیستم، باعث کاهش اثربخشی و بهره‌وری شده و مسائل و مشکلات بسیاری را برای سازمان ایجاد می‌کند. آنها همچنین، اظهار می‌کنند که بر اساس احتمالات، پتانسیل‌ها و محدودیت‌های هر سازمان اقتصادی، حسابداری مدیریت به‌عنوان یک روش کنترل، ارزیابی و قضاوت نسبت به عملکرد گذشته و چشم‌انداز آتی مدیریت، به‌صورت منصفانه تخمین و برآوردهایی را در مورد درجه کارایی، اثربخشی و عملکرد اقتصادی هر نوع سازمانی ارائه می‌دهد.

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 موفقیت رویه‌های حسابداری مدیریت معاصر دارد. نتایج حاکی از آن بود که ۵۳٪ و ۳۳٪ تغییرات در استفاده از

شیوه‌های حسابداری مدیریت معاصر را می‌توان با رویکردهای تعاملی و تشخیصی توضیح داد. همچنین، می‌توان گفت در میان شیوه‌های حسابداری مدیریت معاصر، شاخص‌های کلیدی عملکرد، تحلیل زنجیره ارزش و مدیریت هزینه راهبردی به ترتیب موثرترین هستند. نتایج پژوهش آن‌ها همچنین، نشان داد که شیوه‌های حسابداری مدیریت معاصر نه تنها برای سازمان‌های بخش دولتی مفید است، بلکه آن‌ها را نیز توانمند می‌سازد.

ترن و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی را با عنوان نقش پاسخگویی در تعیین ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های بخش عمومی انجام دادند. آن‌ها در پژوهش خود با جمع‌آوری داده‌ها از طریق توزیع پرسشنامه بین ۱۷۷ نفر از مدیران و حسابداران در بخش عمومی در ویتنام، به این نتیجه رسیدند که اگر در بخش عمومی افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی مدنظر باشد، باید بخش عمومی هم به دنبال افزایش کیفیت گزارشگری مالی و همچنین، افزایش عملکرد سازمان‌های دولتی باشد.

عزیزی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی 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 پژوهش آن‌ها نشان داد که با بهبود تکنیک‌های حسابداری مدیریت، کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت نیز ارتقاء خواهد یافت. 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 حل ارزش‌ها می‌باشند.

لابرادر و اولمو<sup>۶</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان نوآوری‌های حسابداری مدیریت برای منطقی کردن هزینه خدمات ارائه شده توسط بخش عمومی چنین اظهار داشتند که ارزیابی مجدد حسابداری نقدی و تعهدی نشان داد که حسابداری مدیریت ابزار مفیدی برای دولت‌هایی است که ریاضت اقتصادی را دنبال می‌کنند، زیرا اطلاعاتی را در مورد خدمات ارائه می‌کند که می‌تواند در تصمیم‌گیری آگاهانه مورد استفاده قرار گیرد.

### روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق این مقاله به نوعی از نوع فراترکیب است. به این صورت که از یک سو نتایج با استفاده از روش تحلیل محتوا و از طریق مصاحبه و تحلیل محتوای متون و مقالات و اسناد صورت گرفته و از سویی دیگر از نوع تحقیقات کیفی و پیمایشی بوده و داده‌های لازم از طریق توزیع پرسشنامه بین خبرگان حسابداری مدیریت و نقش آن در جلوگیری از فساد در بخش عمومی جمع‌آوری شده است. برای انتخاب نمونه در روش مصاحبه با توجه به اینکه تعداد بیش از ۱۰ نفر در روش تحلیل محتوا کفایت می‌کند و به نقطه اشباع می‌رسد ۱۳ نفر از خبرگان انتخاب گردیدند و در بخش تجزیه و تحلیل نیز از روش تحلیل محتوا و کدگذاری باز، محوری و انتخابی و از نرم‌افزار مکس کیودا نسخه ۲۰۲۰ استفاده شد. در بخش بعدی برای انتخاب نمونه پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شد و از نظر تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه، از نرم‌افزار آفیس ۲۰۱۶ طبقه‌بندی شده و از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ و آزمون میانگین یک جامعه مورد استفاده قرار گرفت. جدول (۱) ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان

ردیف	رتبه علمی	مدرک تحصیلی	شغل	محل فعالیت	مدت زمان مصاحبه
۱	استاد	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه علامه طباطبایی	۴۰ دقیقه
۲	استاد	دکتری	عضو هیئت علمی	بازنشسته	۲۵ دقیقه
۳	استادیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه آزاد قزوین	۲۵ دقیقه
۴	استادیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه آزاد تبریز	۳۰ دقیقه
۵	حسابدار رسمی	دکتری	عضو هیئت علمی و حسابدار رسمی	سازمان حسابرسی	۲۵ دقیقه
۶	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه تهران	۳۰ دقیقه
۷	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه مازندران	۳۵ دقیقه
۸	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه تهران	۳۰ دقیقه
۹	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه شهید بهشتی	۲۰ دقیقه
۱۰	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه آزاد قزوین	۲۵ دقیقه

ردیف	رتبه علمی	مدرک تحصیلی	شغل	محل فعالیت	مدت زمان مصاحبه
۱۱	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه آزاد تبریز	۲۳ دقیقه
۱۲	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه بین المللی امام خمینی	۴۰ دقیقه
۱۳	دکتری	دکتری	مدیرکل خزانه داری کشور	وزارت اقتصاد	۲۸ دقیقه

### یافته‌های پژوهش

در بخش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آمار توصیفی ابتدا به ویژگی‌های جمعیت‌شناختی افراد مصاحبه‌شونده و پاسخ‌گو اشاره خواهد شد. جدول (۲) ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان در تکمیل پرسشنامه را نشان می‌دهد.

جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان در تکمیل 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	۳۲
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 هیئت علمی دانشگاه	دانشگاه	۱۰-۳۰	۶

همانطور که در گوگل فرم، اصل پرسشنامه به‌عنوان مرجع موجود است، از بین پاسخگویان به سوالات پرسشنامه، افراد انتخاب‌شده در بخش‌های مختلف، در بخش عمومی مشغول بکار هستند. برای مثال، سازمان‌ها و اداراتی چون، اداره شیلات گیلان، خزانه‌داری کل کشور، سازمان تعاون

روستایی، اداره کل راه و شهرسازی، وزارت نیرو، اداره کل اموراتقتصادی 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. دلیل انتخاب این افراد آشنایی آن‌ها با بخش عمومی و نقاط ضعف و قوت موجود در بخش عمومی و میزان و نحوه استفاده از حسابداری مدیریت و کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی است. پس از آنکه داده‌های لازم از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردید، داده‌های جمع‌آوری شده طبقه‌بندی گردیدند. در ادامه، برای بررسی روایی و پایایی پرسشنامه می‌توان گفت که چون تمامی ۱۱۴ نفر پاسخگو به تمام سوالات پرسشنامه پاسخ دادند پرسشنامه از روایی لازم برخوردار می‌باشد، اما برای بررسی پایایی سوالات پرسشنامه نیز از آزمون آلفای کرونباخ استفاده گردید. پایایی نیز به دقت، اعتمادپذیری، ثبات و یا تکرارپذیری نتایج آزمون اشاره می‌کند. بنابراین، پایایی پرسشنامه نیز مورد بررسی قرار گرفت. جدول (۳) نتایج آزمون آلفای کرونباخ را نشان می‌دهد.

جدول ۳. خلاصه پردازش داده‌ها و نتیجه آزمون آلفای کرونباخ

مقوله‌ها	تعداد	درصد	آلفای کرونباخ
مقوله مدیریت منابع انسانی	۱۱۴	۱۰۰٪	۰,۷۱۵
مقوله برنامه ریزی	۱۱۴	۱۰۰٪	۰,۸۹۲
مقوله بودجه بودجه‌ریزی	۱۱۴	۱۰۰٪	۰,۸۹۵
مقوله بهایابی	۱۱۴	۱۰۰٪	۰,۷۱۷
مقوله نظارت و کنترل	۱۱۴	۱۰۰٪	۰,۷۷۳
مقوله مدیریت مبتنی بر ارزش	۱۱۴	۱۰۰٪	۰,۸۲۵
مقوله گزارشگری مالی و غیرمالی	۱۱۴	۱۰۰٪	۰,۸۳۵
مقوله سیستم ارزیابی متوازن	۱۱۴	۱۰۰٪	۰,۷۹۶

با توجه به اینکه نتایج مربوط به آزمون آلفای کرونباخ برای مقولات مختلف هشت‌گانه از ۰,۷ بیشتر بود، بنابراین چنین نتیجه می‌گیریم که آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. در ادامه ابتدا نمونه‌ای از موارد مربوط به کدگذاری باز محوری و گزینشی ارائه می‌گردد.

ادیات مربوط به حسابداری بر این نکته تأکید دارد که حسابداری در خدمت نظام کنترلی است و حسابداری مدیریت این وظیفه را به نحو مطلوبتری ادا می‌کند. یکی از کارکردهای حسابداری مدیریت بهایی است (بهایی)؛ وقتی بهایی انجام می‌شود می‌توان منابعی که برای یک مرکز فعالیت مورد نیاز است را تعیین کنیم (بودجه‌ریزی) یا منابع لازم برای ارائه مقدار مشخصی از خدمات را برآورد کرد (تخصیص بهینه منابع) یا بهای تمام شده یک خدمت، فعالیت، فرآیند و یا مرکز فعالیت را تعیین کرد (بهایی) و به مقایسه خدمات مشابه در صنعت، بازار یا معیارهایی که در سطح ملی و بین‌المللی هست، پردازیم (بنچ‌مارکینگ). همچنین، می‌توانیم وضعیت خود را بسنجیم و مورد ارزیابی قرار دهیم (ارزیابی عملکرد) و از این مقایسه‌ها برای کنترل استفاده نمود (نظارت و کنترل) و نقاط ضعف و قوت خود را تجزیه و تحلیل کرد و شناخت (تجزیه و تحلیل انحرافات). پس از بررسی داده‌ها، برچسب‌زنی به رویدادها، وقایع و استخراج مفاهیم، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. این کار به منظور تشکیل مقوله‌ها صورت پذیرفته است. به عنوان مثال، با مقایسه مفاهیم مختلف، به این نکته پی برده شد که مفاهیم «بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد»، «افزایش کارایی»، «افزایش اثربخشی»، «مصرف منابع در چارچوب تعیین شده»، «بودجه‌بندی سرمایه‌ای»، «تجزیه و تحلیل انحرافات»، «مطابقت میزان دستیابی به اهداف» و «اولویت بندی اهداف و توجه به محدودیت منابع» همگی اشاره به یک مفهوم دارند. بر این اساس، تمامی مفاهیم فوق از مقوله «بودجه‌ریزی» استخراج گردیده است. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق بوده و انتزاعی‌تر است و تمامی مفاهیم فوق را پوشش می‌دهد. دیگر مقوله‌ها هم به همین ترتیب استخراج شده‌اند. با توجه به نتایج حاصل از مصاحبه و بررسی متون و مقالات مرتبط در زمینه کارکردهای حسابداری مدیریت، کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی به هشت طبقه کلی در سطح مقوله سطح اول و در زمینه مضامین و مفاهیم مشترک حدود ۶۴ مفهوم مشترک تقسیم بندی گردید. مقوله‌های سطح اول برای مثال، مدیریت منابع انسانی، مدیریت مبتنی بر ارزش، سیستم ارزیابی متوازن و پنج مقوله دیگر است. نقش هریک از کارکردهای ۸ گانه در زمینه ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. جدول (۴) و شکل (۲) کارکردهای حسابداری مدیریت، ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی را نشان می‌دهد.





شکل ۲. کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی (منبع: سلمان زاده و همکاران، ۱۴۰۰)

جدول ۴. کارکردهای حسابداری مدیریت و ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی

مضمین مشترک	مقوله سطح اول	مقوله سطح دوم
جریان منابع را در داخل سازمان مشخص می‌سازد.	بهایابی	ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد
تعیین میزان منابع مورد نیاز برای یک مرکز فعالیت و میزان منابع لازم برای ارائه مقدار مشخصی از خدمات را برآورد کرد.		
بهایابی کمک خواهد کرد که مشخص نماییم با منابع موجود چقدر کار می‌توانیم انجام دهیم و بر این اساس، منابع به نحو مناسبی تخصیص داده شود.		
جریان هزینه‌ها در ساختار سازمانی می‌تواند بر حسب بهایابی مراکز هزینه روشن شود.		

مضمین مشترک	مقوله سطح اول	مقوله سطح دوم
حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده		
تعرفه خدمات عمومی بهتر و دقیقتر انجام خواهد شد.		
از طریق ایجاد ردیابی و زنجیره عطف به جلوگیری از فساد کمک خواهد کرد.		
تفکیک هزینه‌های قابل اجتناب و غیر ضروری از هزینه‌های ضروری و غیر قابل اجتناب		
اگر برای هزینه‌های ثابت ظرفیت تعیین شود، به شناسایی ظرفیت بلااستفاده کمک خواهد کرد و به این ترتیب، ظرفیت را می‌توان مدیریت کرد.		
این فرآیندها و فعالیت‌های غیر متعارف و با هزینه بالا مشخص شده و در اولویت بازنگری و اصلاح قرار خواهند گرفت.		
گزارش‌های ارائه شده از طریق سیستم حسابداری مدیریت باعث خواهند شد که گزارشات کامل و دقیق در اختیار تمام ذی‌نفعان و عموم جامعه ارائه شود.		
گزارش‌های ارائه شده توسط سیستم حسابداری مدیریت باعث خواهد شد تا مردم مستقیماً یا از طریق نمایندگان خود به صورت شفاف در تصمیمات سیاسی شرکت کنند.	گزارشگری مالی و غیرمالی	ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد
گزارش‌های ارائه شده توسط سیستم حسابداری مدیریت موجب می‌شود تا حکومت یا هر نهاد تصمیم‌گیرنده، ناظر و جز آن، هنگام تخلف از قانون یا هنگامی که عملکرد آن تاثیر جدی بر منافع مردم دارد در برابر نظام قضایی و نیز در برابر افکار عمومی به طور صریح و روشن پاسخگویی عملکرد خود باشد.		
گزارش توانایی ایفای تعهدات دولت از طریق ارائه اطلاعات سودمند		
ارائه گزارشات در خصوص بستن قراردادهای بهینه و تصمیمات برون سپاری	گزارشگری مالی و غیرمالی	
ارائه اطلاعات در مورد جریان‌های نقدی		
ارائه اطلاعات در مورد عملکرد مالی		
ارائه پیشنهادات اولیه و اصلاحی به مدیریت		
با آگاهی از اینکه هر واحد بودجه مصرف شده در فرآیندها و مراکز هزینه و غیره چقدر خروجی و بهای تمام شده داشته است، می‌توان هر جا ابهامی، ریسکی یا فساد وجود داشته باشد را شفاف سازی کرد و از فساد جلوگیری کرد.	بودجه‌ریزی	
بر خورداری از این اطلاعات کمک می‌کند تا شناسایی مشکلات و محدودیت‌ها آسان‌تر باشد. همچنین، راه کارهای مناسب‌تری برای رفع این مشکلات ارائه شود.	نظارت و کنترل	
کیفیت و حجم خدمات ارائه شده افزایش یابد و بهبود مستمر همچنان ادامه یابد.		
ارزیابی میزان دستیابی به اهداف سازمان با توجه به منابع تخصیص یافته		

مضمین مشترک	مقوله سطح اول	مقوله سطح دوم
ارائه خدمات بهنگام به ارباب رجوع و مشتریان		

با توجه به سوالات بالا در جدول (۵) و (۶) نتایج آزمون میانگین یک جامعه و خروجی آزمون ارائه گردیده است که جدول ۵ نتایج مربوط به شاخص‌های توصیفی هر سوال را نشان می‌دهد و در جدول (۶) نتایج آزمون میانگین ارائه شده است.

#### جدول ۵. شاخص‌های توصیفی هر یک از سوالات

کارکردها	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
مدیریت منابع انسانی	۱۱۴	۴,۲۴۲	۱,۷۷۷	۰,۱۶۶
برنامه‌ریزی	۱۱۴	۴,۵۶۵	۲,۰۰۶	۰,۱۹۳
بودجه‌ریزی	۱۱۴	۴,۵۵۸	۱,۹۹۲	۰,۱۸۷
بهایابی	۱۱۴	۴,۱۲۷	۱,۹۸۲	۰,۱۸۶
نظارت و کنترل	۱۱۴	۴,۵۱۱	۱,۹۶۶	۰,۱۸۴
مدیریت مبتنی بر ارزش	۱۱۴	۴,۲۶۳	۱,۹۲۵	۰,۱۸۰
گزارشگری مالی و غیرمالی	۱۱۴	۴,۳۲۱	۱,۹۵۵	۰,۱۸۳
سیستم ارزیابی متوازن	۱۱۴	۴,۱۵۳	۱,۸۹۸	۰,۱۷۸

خروجی جدول (۵) نشان می‌دهد که تعداد پاسخ دهندگان ۱۱۴ نفر بوده و به تمامی سوالات پاسخ داده شده است. همچنین، میانگین پاسخ‌ها نشان می‌دهد که در بین سوالات میانگین بالاترین رتبه‌ای که پاسخ‌دهندگان به کارکردهای حسابداری مدیریت در جلوگیری از فساد داده‌اند به برنامه‌ریزی بوده و پس از آن بودجه‌ریزی و نظارت و کنترل و سایر کارکردها در رتبه‌های بعدی قرار دارند و تمام کارکردهای حسابداری مدیریت دارای اهمیت بوده و کاربرد زیادی در بخش عمومی دارند. این نتایج با نتایج به دست آمده در بخش کیفی و تحلیل محتوا مطابقت دارد. همچنین، در جدول (۶) نتایج آزمون میانگین ارائه شده است. ستون اول در جدول از سمت راست متغیرها را نشان می‌دهد. ستون دوم، آماره تی را نشان داده و ستون سوم درجه آزادی را برای هر یک از متغیرها نشان می‌دهد. با توجه به اینکه تمامی مقادیر در ستون درجه آزادی با هم برابر بوده‌اند، می‌توان نتیجه گرفت که مقادیر از دست‌رفته وجود نداشته و تمامی افراد به سوالات پاسخ دادند.

## جدول ۶. نتایج آزمون میانگین یک جامعه

معیار آزمون=۳					کارکردها	
حد بالا و پایین فاصله اطمینان ۹۵٪		اختلاف میانگین	سطح معنی داری آزمون (دو دنباله)	درجه آزادی		آماره تی
حد بالا	حد پایین					
۱,۸۳۵	۰,۹۱۳	۱,۲۴۳	۰,۰۰۰	۱۱۳	۷,۴۷	مدیریت منابع انسانی
۱,۹۸۰	۱,۱۸۴	۱,۵۶۶	۰,۰۰۰	۱۱۳	۸,۱۲	برنامه ریزی
۱,۹۶۸	۱,۱۸۸	۱,۵۵۸	۰,۰۰۰	۱۱۳	۸,۳۵	بودجه ریزی
۱,۴۹۵	۰,۷۵۹	۱,۱۲۷	۰,۰۰۰	۱۱۳	۶,۰۷	بهایابی
۱,۸۷۶	۱,۱۴۶۲	۱,۵۱۰	۰,۰۰۰	۱۱۳	۸,۱۸	نظارت و کنترل
۱,۶۲۰	۰,۹۰۶	۱,۲۶۳	۰,۰۰۰	۱۱۳	۷,۰۰	مدیریت مبتنی بر ارزش
۱,۶۸۴	۰,۹۵۸	۱,۳۲۰	۰,۰۰۰	۱۱۳	۷,۲۱	گزارشگری مالی و غیرمالی
۱,۵۰۵	۰,۸۰۰۳	۱,۱۵۲	۰,۰۰۰	۱۱۳	۶,۴۹	سیستم ارزیابی متوازن

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 کنیم تا به یک دنباله تبدیل شود. جدول (۷) معنی داری یک دنباله را نشان می دهد.

## جدول ۷. معنی داری یک دنباله

کارکردها	معنی داری یک دنباله
مدیریت منابع انسانی	۰,۰۰۰
برنامه ریزی و ارزیابی سازمانی	۰,۰۰۱
بودجه ریزی	۰,۰۰۰
بهایابی	۰,۰۰۰
نظارت و کنترل	۰,۰۰۰
مدیریت مبتنی بر ارزش	۰,۰۰۰
گزارشگری مالی و غیرمالی	۰,۰۰۰
سیستم ارزیابی متوازن	۰,۰۰۰

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 نقش کارکردهای حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی بالاتر از میانگین بوده و بیان کننده این مطلب است که حسابداری مدیریت در بخش عمومی به بهبود سیستم کنترل مدیریت کمک می کند. همچنین، نتایج موجود در ستون آماره تی هم نشان می دهد که اکثریت کارکردها بیشتر از میانگین هستند و موید این موضوع هست که کارکردهای حسابداری مدیریت در زمینه ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد نقش موثری دارند، 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 (۸) شاخص های توصیفی امتیازات داده شده به هر سوال را نشان می دهد.

جدول ۸. شاخص های توصیفی هر یک از سوالات

کارکردها	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
مدیریت منابع انسانی	۱۱۴	۴,۸۲۴	۱,۵۶۳	۰,۱۴۶۴
برنامه ریزی و ارزیابی سازمانی	۱۱۴	۴,۵۶۵	۲,۰۶۰	۰,۱۹۳
بودجه ریزی	۱۱۴	۴,۵۵۷	۱,۹۹۲	۰,۱۸۶
بهایابی	۱۱۴	۴,۱۲۷	۱,۹۸۲	۰,۱۸۵
نظارت و کنترل	۱۱۴	۴,۵۱۱	۱,۹۶۵	۰,۱۸۴
مدیریت مبتنی بر ارزش	۱۱۴	۴,۲۶۳	۱,۹۲۵	۰,۱۸۰
گزارشگری مالی و غیرمالی	۱۱۴	۴,۳۲۰	۱,۹۵۵	۰,۱۸۳
سیستم ارزیابی متوازن	۱۱۴	۴,۱۵۲	۱,۸۹۸	۰,۱۷۷

همچنین در جدول (۹) نتایج آزمون میانگین یک جامعه ارائه شده است. همانطور که قبلا نیز گفته شد ستون اول در جدول از سمت راست متغیرها را نشان می دهد. ستون دوم، آماره تی 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. جدول (۹) نتایج آزمون یک جامعه را بر اساس ضریب اهمیت هر سوال نشان می دهد.

با توجه به نتایج جدول (۹) می‌توان نتیجه گرفت که نتایج برای هر یک از کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی مثبت بوده و سطح معنی‌داری آزمون هم مطلب فوق را تأیید می‌کند. همچنین آماره تی در ستون دوم هم نشان‌دهنده این است که میانگین امتیازات برای هر یک از کارکردها بیشتر از میانگین بوده و نتایج به دست آمده از مصاحبه مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول ۹. نتایج آزمون میانگین یک جامعه

معیار آزمون=۴						کارکردها
حد بالا و پایین فاصله اطمینان ۹۵٪		اختلاف میانگین	سطح معنی‌داری آزمون (دودنباله)	درجه آزادی	آماره تی	
حد بالا	حد پایین					
۰,۱۱	۰,۵۳	۰,۸۲۱	۰,۰۰۰	۱۱۳	۶,۱۴	مدیریت منابع انسانی
۰,۹۵	۰,۱۸	۰,۵۷۲	۰,۰۱۲	۱۱۳	۲,۹۴	برنامه‌ریزی و ارزیابی سازمانی
۰,۹۳	۰,۱۹	۰,۵۶۱	۰,۰۰۰	۱۱۳	۲,۹۹	بودجه‌ریزی
۰,۴۹	۰,۲۴	۰,۱۳۲	۰,۰۲۳	۱۱۳	۰,۶۹	بهایابی
۰,۸۸	۰,۱۵	۰,۵۱۲	۰,۰۳۱	۱۱۳	۲,۷۳	نظارت و کنترل
۰,۶۲	۰,۰۹	۰,۲۶۳	۰,۰۱۶	۱۱۳	۱,۴۶	مدیریت مبتنی بر ارزش
۰,۶۸	۰,۰۴	۰,۳۲۵	۰,۰۰۴	۱۱۳	۱,۷۴	گزارشگری مالی و غیرمالی
۰,۵۰	۰,۲۰	۰,۱۵۲	۰,۰۰۵	۱۱۳	۰,۸۷	سیستم ارزیابی متوازن

### بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که بدون داشتن یک نظارت خوب و دریافت بازخورد مناسب از یک سیستم کنترل کارآمد، حتی بهترین برنامه‌ها هم نمی‌توانند به شکل مناسب و مورد انتظار عمل کنند. سیستم کنترل مدیریت نه تنها نیاز به اقدامات اصلاحی را نشان می‌دهد، بلکه اطلاعاتی را نیز فراهم می‌آورد که مدیران بر اساس آن‌ها به این مسئله پی ببرند که اهداف تعیین شده با توجه به تغییر شرایط هنوز مناسب هستند یا خیر؟ حسابداری مدیریت از طریق تحلیل محدودیت‌ها، روندها، بهبود مستمر، سیستم ارائه خدمات بهنگام، کنترل کیفیت، ارزیابی میزان دستیابی به اهداف با توجه به منابع تخصیص یافته، به پیاده‌سازی راهبردها و اقدامات طرح، تجزیه و تحلیل انحرافات، اولویت‌بندی اهداف با توجه به محدودیت

منابع و ارائه پیشنهادات اولیه و اصلاحی به مدیریت کمک می‌نماید. همچنین، سیستم کنترل مدیریت را بهبود بخشیده و مدیریت را در این زمینه یاری می‌رساند.

وجود یک سیستم کنترل قوی، به کارکنان انگیزه سخت کار کردن و عملکرد بهتر را می‌دهد. وقتی آن‌ها بدانند که عملکردشان مورد قضاوت و ارزیابی قرار می‌گیرد و پاداش آن‌ها با چنین ارزشیایی مرتبط است، سعی خواهند کرد بهترین عملکرد را از خود نشان دهند. حسابداری مدیریت از طریق کمک به ترکیب اطلاعات مالی و غیرمالی برای سنجش عملکرد، بهبود ارتباطات کارکنان، تقسیم کار مناسب و تخصیص منابع انسانی، ایجاد سیستم پاداش و جبران زحمات کارکنان به سیستم کنترل مدیریت در زمینه انگیزش کارکنان کمک می‌کند.

حسابداری مدیریت از طریق بهایایی اجزای بهای تمام‌شده را شفاف می‌سازد و این کار مخصوصاً در قراردادهای دولتی که امکان فساد و تبانی در آنها زیاد است، کاربرد زیادی خواهد داشت؛ از این طریق کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی (ارزش‌آفرینی برای پول) افزایش خواهد یافت. بهای واقعی و بهای استاندارد مورد مقایسه قرار گرفته، تعرفه خدمات عمومی تعیین شده و جریان منابع را بین فعالیت‌ها تخصیص می‌دهد و می‌توان هزینه‌ها را مدیریت کرد که بتوان از جریان منابع اطلاع پیدا کرد و آگاه شد. جریان هزینه‌ها در ساختار سازمانی می‌تواند بر حسب بهایایی مراکز هزینه و یا در فرآیندها و فعالیت‌ها روشن شود و شناخت جریان هزینه‌ها به مدیریت هزینه کمک نمود و از فساد جلوگیری کرد. حسابداری مدیریت از طریق ترکیب و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی، افزایش میزان رضایت خدمات گیرندگان، کاهش زمان ارائه خدمات، توجه به نیاز دریافت‌کنندگان خدمات، ارائه گزارشات عملکرد و تسهیل تصمیم‌گیری، سیستم کنترل مدیریت را بهبود می‌بخشد.

### محدودیت‌های پژوهش

با توجه به اینکه پژوهش حاضر در اواخر سال ۹۹ و اوایل سال ۱۴۰۰ انجام شده است، به دلیل وجود شرایط کرونا امکان مصاحبه حضوری و ارتباط چهره به چهره برای اساتید و بزرگوارانی که در جمع‌آوری داده‌های تحقیق مشارکت داشتند، وجود نداشت و به همین دلیل نحوه تعیین و انتخاب حجم نمونه با محدودیت روبرو شد.

## منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). پژوهشی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
- عزیزی، اصغر؛ انواری رستمی، علی اصغر؛ عبدی، رسول؛ رضایی، نادر. (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، ۱(۱۵) ۶۷-۸۰.
- قنبری، مهرداد؛ کوه نشین طارمی، شهرام؛ (۱۳۹۴)؛ نقش حسابداری مدیریت در مدیریت سازمان‌ها، اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت در هزاره سوم.
- کردستانی، غلامرضا؛ مهدوی مقدم، امیرهادی. (۱۳۹۶). بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۶(۲۳)، ۱۷-۳۰.
- نظری پور، محمد؛ راوند، فرزاد. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر رابطه بین سیستم‌های کنترل مدیریت و پذیرش تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر بخش عمومی، پنجمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری.
- معصومیان، افشین؛ کردستانی، غلامرضا؛ کاظمی، حسین. (۲۰۲۲). کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی، *حسابداری مدیریت*، ۱۴(۵۱) ۴۳-۵۴.
- مقدس پور، هنگامه؛ ابراهیمی کردلر، علی. (۱۳۹۴). تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۱۰) ۷۳-۱۰۶.

## References

- Azizi, A, Anvary Rostami, A A, Abdi, R & Rezaei, N. (2021), Impacts of Utilizing Different Management Accounting Techniques on the Efficiency of Management Control Systems of Organizations, *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, Vol. 8, No. 1 (Series. 15), Autumn & Winter 2021 (67-80).
- Babajani, j; (2010). Conceptual framework of Accounting and Financial Reporting of Municipalities, V.1, Basic Concepts of Accounting and Reporting Financial of municipalities, Tehran Municipality Urban Planning & Research Center Financial and Accounting committee. (In Persian)
- Brusca, I; Manes Rossi, F; & Aversano, N. (2018). Accountability and transparency to fight against corruption: an international comparative analysis. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 20(5), 486-504.



- Chalu, Henry & Severene S.A. Kessy. 2011. Accounting Information Systems and Governance Issues in Local Government Authorities in Tanzania. *Business Management Review* Vol.15, 2011.
- Chenhall, R. H; & Morris, D. 1986. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16–35.
- Gamayuni, R. R. (2019). The Effect of Management Accounting Information System Application on Information Quality and Its Implication on Good Government Governance.
- Ganbari, M, Shahram Kohneshin Taromi, (1394), The role of management accounting in the management of organizations, The first international accounting and management conference in the third millennium. (In Persian)
- Iyoha, F. O; & Oyerinde, D. (2010). Accounting infrastructure and accountability in the management of public expenditure in developing countries: A focus on Nigeria. *Critical perspectives on Accounting*, 21(5), 361-373.
- Jorge de Jesus, M. A; & Eirado, J. S. B. (2012). Relevance of accounting information to public sector accountability: A study of Brazilian federal public universities. *Tékhné*, 10(2), 87–98. <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2012.10.001>.
- Kostadinova, T. (2012). Political corruption in Eastern Europe: politics after communism. Boulder, CO: Lynne Rienner Publishers.
- Kordestani, Gholam Reza, Manavi Moghadam, Amir Hadi, (2017). New Public Financial Management: Past, Present and Future, *Accounting & Auditing Studies, Autumn* 2017, No. 23. pp. 17-30. (In Persian).
- 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.
- Masoumian, A, Kordestani, G & Kazemi, H, (2021), Management Accounting functions in the public sector, *Journal of Management Accounting*. Vol. 14, No.50, Autumn 2021. (in persian)
- Melo, S, M, Ribeiro, J, The two-way relationship between the Balanced Scorecard and Management Control Systems in organizations, Lessons from a Case Study.
- Moghadaspour, H, Ebrahimi Kordlar, A. (2013), Compilation and explanation of the management accounting development model in Iran, *Iranian management accounting association*, 3(10). (In Persian).
- Nazaripour, M, Farzaneh Ravand, (2018) Investigating the impact of the relationship between management control systems and the adoption of management accounting techniques on the public sector, The fifth national conference of applied research in management and accounting. (In Persian)

- Nyamori, R.O; Abdul-Rahaman, A.S. & Samkin, G. (2017). Accounting, auditing and accountability research in Africa: Recent governance developments and future directions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(6), 1206-1229.
- Osborne, David, and Gaebler. 1992. *Reinventing Government*. Addison-Wesley Publ. Co; 1992, 427 pages.
- Paulsson, G. (2012). The role of management accountants in new public management. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 378-394.
- Salmanzadeh, H; Kordestani, Gh, & Kazemi, H. (2022) The Role of Management Accounting in Improving Management Control System in Public Sector.
- 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.
- 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), 106801.
- Weinstein, M. (2017). The Age of Accountability in the Workplace, Training Magazine. Retrieve from <https://trainingmag.com/age-accountabilityworkplace>

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.