

بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری

*هدی مجبوری یزدی^۱، شعبان محمدی^۲، عبدالحسین طالبی نجف آبادی^۳، نرجس کمالی کرمانی^۴

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

۲. کارشناسی‌ارشد حسابداری، دانشکده شهید رجایی، دانشگاه فنی و حرفه‌ای استان خراسان، ایران.

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه بجنورد، ایران.

۴. استادیار گروه حسابداری دانشگاه بجنورد، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۴/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۲۰

Investigate the Moderating Role of Performance Audit on Impact Accrual Accounting on Public Sector Accounting Using Structural Equation

*H. Majbouri Yazdi¹, Sh. Mohammadi², A.H. Taleby Nagaf Abadi³, N. Kamali Kermani⁴

1. PhD. student of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran.

2. M.A. in Accounting, Rajaei College, Technical University, Korasan Razavi, Iran.

3. Assistant Professor in Accounting, Bojnourd University, Iran.

4. Assistant Professor in Accounting, Bojnourd University, Iran.

Received: 2016/5/4 Accepted: 2016/6/11

Abstract

The purpose of this study was to investigate the role of performance audit in the impact of accrual accounting on public sector accounting in Iran. This research is an applied survey. 200 employees of the financial and accounting departments of Mashhad University of Medical Sciences in 2012 were selected as the statistical population and 131 questionnaires were sent by Cochran method and 120 questionnaires were used as the final sample after removal of unplanned questionnaires. Structural equations and PPL software were used for analytical analysis. The results show that accrual accounting has a significant effect on public sector accounting. Performance audit modifies the effect of accounting accrual on public sector accounting. The use of accrual accounting in the public sector increases the efficiency of reporting in this section, providing more useful information for improving resource allocation, increasing accountability, increasing information transparency and raising awareness of the economic effects and better understanding of the performance of managers in resource utilization. Performance auditing in the public sector, besides completing the reporting system on financial resources, also gives the government an overview of all economic resources.

Keywords: Accrual Accounting, Accountability, Decision Makers, Performance Audit, Reporting Transparency.

JEL Classification: K19, M48

چکیده

هدف این پژوهش بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی ایران است. این پژوهش به صورت پیمایشی و از نوع کاربردی است. ۲۰۰ نفر از کارکنان بخش‌های مالی و حسابداری دانشگاه علوم پزشکی مشهد در سال ۱۳۹۷ به‌عنوان جامعه آماری انتخاب و به روش کوکران ۱۳۱ پرسش‌نامه ارسال و پس از حذف پرسش‌نامه‌های تکمیل‌نشده، ۱۲۰ پرسش‌نامه به‌عنوان نمونه نهایی استفاده شد. از روش معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS برای تجزیه و تحلیل استفاده شد. نتایج نشان می‌دهد که حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی را تعدیل می‌کند. به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش کارایی گزارشگری در این بخش، تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی و بررسی بهتر عملکرد مدیران در استفاده از منابع در اختیار می‌گردد. حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، گذشته از کامل کردن سیستم گزارشگری در مورد منابع مالی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت نیز توجه می‌کند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری تعهدی، پاسخگویی، تصمیم‌گیری مدیران، حسابرسی عملکرد، شفافیت گزارشگری.

طبقه‌بندی موضوعی: K19, M48

مقدمه

اساس پیشرفت در دنیای پرتلاطم امروز بر پایه دستیابی فزون‌تر به اطلاعات و فن‌آوری بنا شده است و آگاهی از وضعیت موجود و توانایی ایجاد و تحول و تغییرات نیز از فاکتورهایست که مدیریت را در رسیدن به اهداف عالی سازمان‌ها یاری می‌نماید، در این بین نقش اطلاعات مالی به‌صورت ویژه هست، از طرفی مدیران و سازمان‌ها نیازمند به اطلاعات دقیق، بهنگام و شفاف در امور جاری، مدیریت هزینه‌ها و افزایش کارایی و اثربخشی هستند از آنجایی که سیستم حسابداری فعلی بخش عمومی پاسخگوی این نیازها نیست و حرکت به سمت سیستمی که بتواند این شرایط را بهبود بخشد امری است اجتناب‌ناپذیر، سیستم حسابداری تعهدی با توجه به امکانات و شرایطی که به همراه دارد می‌تواند بخش عمده از این نیازها را پاسخگو باشد (چامپوکس، ۲۰۰۶).

امروزه با توجه به لزوم دستیابی به اهداف و چشم‌اندازی که سازمان‌ها و کشورها برای خود ترسیم می‌نمایند و همچنین تغییرات و دگرگونی که در محیط پدید آمده است، به‌کارگیری سازمان‌ها های اطلاعات جدید در دستیابی به اهداف بلندمدت سازمانی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. هدف از اجرا و پیاده‌سازی یک سامانه جدید گزارشگری به‌کارگیری فن‌آوری‌های برای بهبود کیفیت اطلاعات در سطح کل سازمان هست (باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۶).

گزارشگری مالی بر مبنای تعهدی و نقدی هر کدام به‌نوبه خود می‌توانند نیازهای اطلاعاتی مؤسسات بخش عمومی را تأمین نمایند. سیستم حسابداری نقدی به دلیل آنکه اطلاعات مالی را به‌سادگی و عینی‌تر ارائه می‌نماید برای ارزیابی بودجه‌های نقدی و نظارت و پیش‌بینی منابع نقدی مفید است اما قادر به تهیه اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و برنامه‌های دولت نخواهد بود (زارعی و مهراندیش، ۱۳۹۵).

مبنای تعهدی می‌تواند اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده کالا و خدمات را که برای تصمیم‌گیری و تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی اهمیت حیاتی دارد، تهیه نماید. مبنای تعهدی در گزارشگری مالی بخش عمومی دارای مزایای زیر است:

- گزارشگری بر مبنای تعهدی بر شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها در زمان ایجاد که همان تاریخ گزارشگری است، تأکید دارد؛

- گزارشگری بر مبنای تعهدی اطلاعات مفیدی در مورد سطح واقعی بدهی‌های دولت و سازمان‌های عمومی اعم از

بدهی‌ها و سایر تعهدات نظیر بدهی‌های ناشی از تعهدات انباشته صندوق‌های بازنشستگی کارکنان و دارایی‌ها فراهم می‌نماید (کردستانی، ۱۳۹۵).

گزارشگری بر مبنای تعهدی بر شناسایی درآمدها و هزینه‌ها در دوره گزارشگری تأکید دارد و به دولت و مؤسسات عمومی کمک می‌کند تا نظام مدیریت بر مبنای نتایج و مدیریت بر منابع را تحقق بخشند. دولت‌ها و مؤسسات بزرگ بخش عمومی تمایل دارند وضعیت مالی و عملکرد حسب مورد بهتر یا بدتر از آنچه هست نشان دهند که گزارشگری بر مبنای تعهدی موجب شفافیت مالی، درستکاری و اتکاپذیری گزارش‌های مالی و تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌گردد (معینیان و همکاران، ۱۳۹۶).

استفاده از مبنای تعهدی تعدیل‌شده از نیمه دوم دهه ۸۰ قرن بیستم میلادی در گزارشگری مالی دولت‌های کشورهای توسعه‌یافته آغاز و در سال‌های بعد از آن ضمن تداوم استفاده از مبنای تعهدی تعدیل‌شده در جهت ارتقای این مینا به مبنای تعهدی کامل تلاش‌های زیادی صورت گرفته است (چامپوکس، ۲۰۰۶).

در کشور آمریکا در اجرای بیانیه ۳۴ مصوب هیئت‌های تدوین استانداردهای حسابداری دولتی گزارش‌های مالی دولت در مورد هر نوع فعالیت بازرگانی و غیربازرگانی بر مبنای تعهدی کامل صورت می‌گیرد. از طرفی در دهکده جهانی، بحران بودجه در یک کشور ممکن است به‌صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند، به همین دلیل موضوع یادشده اهمیت بین‌المللی یافته است. تاکنون در بخش‌های عمومی از سیستم حسابداری نقدی جهت ثبت اطلاعات استفاده می‌شد اما اخیراً با تحولاتی که در زمینه آگاهی شهروندان از حقوق اجتماعی خویش و افزایش مطالبات در خصوص پاسخ‌خواهی از مقامات بخش عمومی روی داده و به علت قابلیت‌های پاسخگویی که سیستم حسابداری تعهدی در بخش بازرگانی ارائه کرده، بخش عمومی را ناگزیر به تغییر تدریجی روش حسابداری و حرکت به سوی تبدیل مینا از نقدی به تعهدی کرده است با توجه به تغییرات روزافزون رشد فکری جوامع بشری و آشنایی بیشتر افراد از حقوق عمومی و اجتماعی خود، همواره سطح انتظارات در رابطه با مسئولیت پاسخگویی دولتمردان رو به افزایش است و مسئولین جهت ایفای این مسئولیت نیازمند یک نظام اطلاعاتی مناسب می‌باشند (اسکیولی و سیمز، ۲۰۰۷؛ مک کندی، ۲۰۰۶؛ چامپوکس، ۲۰۰۶).

نظام حسابداری به‌عنوان یکی از مهمترین منابع

پاسخگویی، تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بودجه عملیاتی و پس از آن، حسابرسی عملکرد جزء رویکردهای جاری نهادهای مربوطه، از جمله دیوان محاسبات و سازمان حسابرسی شده است. حسابداری تعهدی نیز به‌عنوان یکی از الزامات حسابرسی عملکرد، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف کرده و معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می‌بخشد. به‌کارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی موجب افزایش کارایی گزارشگری در این بخش، تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی و بررسی بهتر عملکرد مدیران در استفاده از منابع در اختیار می‌گردد، بنابراین پژوهش حاضر بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی ایران است.

مبانی نظری

حسابداری بخش عمومی و حسابداری تعهدی

حسابداری در دنیای پیچیده امروز نقش درخور ملاحظه‌ای در اداره امور دولت‌ها و حکومت‌های محلی ایفا می‌نماید. طی سه سال گذشته تحولات شگرف حسابداری بخش عمومی از جمله دولتی رویکرد سنتی در مورد کارکرد حسابداری را به نحوی تغییر داده است که ثبت و طبقه‌بندی و گزارش منابع و مصارف دولت‌ها جزئی محدود از کارکرد حسابداری بخش عمومی محسوب می‌گردد. مهمترین علتی که تغییر در مبانی حسابداری را توجیه می‌کند این است که انتظار می‌رود این حرکت موجب بینش بهتر و بیشتری نسبت به هزینه‌های دولت و آگاهی از هزینه‌های بالای بروکراسی در دولت گردد (باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰).

طرفداران حسابداری تعهدی استدلال می‌کنند که اصلاحات مذکور موجب می‌شود که اطلاعات مناسب‌تری برای تصمیم‌گیران فراهم آید و در نهایت منجر به کاراتر شدن بخش عمومی خواهد شد وقتی بحث پاسخگویی با مفهوم درست مطرح باشد، متناسب و متوازن با مسئولیت پاسخگویی شیوه نظارت تغییر می‌کند. حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول اساسی قرار دارد، به نظر می‌رسد سازمان مدیریت وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور مهمترین نهاد در شروع اصلاحات در این رابطه باشد و وظیفه تهیه نقشه عملیاتی اصلاحات حسابداری دولتی تهیه چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری دولتی و نهایتاً اجرای اصلاحات را بر عهده گیرد (زارعی و مهراندیش، ۱۳۹۵؛ زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵).

اطلاعاتی نقش بسزایی در تحقق این مهم را دارا هست. نیاز به پاسخگویی در تمامی جوانب در یک نظام عمومی تحولاتی را در حسابداری بخش عمومی به‌عنوان یکی از مهمترین ابزارهای نظام پاسخگویی می‌طلبد، یعنی لازم است که حسابداری بخش عمومی از یک نظام حسابداری که اطلاعات کمی را ارائه می‌دهد به نظامی که اطلاعات بیشتر و مفیدتری ارائه می‌دهد، تغییر نماید. بخش عمومی به دلیل استفاده از وجوه عمومی ملزم به پاسخگویی در قبال اعمال و ارائه توضیح به شهروندان و نهادهای نظارتی است. گزارشگری مالی به دولت کمک می‌کند تا وظیفه پاسخگویی را انجام دهد. در سال‌های اخیر اعتقاد بر این است که بخش عمومی نیز مانند بخش خصوصی باید از حسابداری تعهدی استفاده نماید زیرا با حسابداری تعهدی اثرگذاری بر کارایی مدیریت عمومی حداکثر و اهداف با حداقل هزینه برای جامعه قابل‌دستیابی خواهد بود. پذیرش و به‌کارگیری حسابداری تعهدی به معنی ترک حسابداری نقدی نیست. در برخی حوزه‌ها از جمله، خزانه‌داری‌ها فقط حسابداری نقدی است که قابل استفاده است (باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۶).

تحقیقات متعددی وجود دارند که از حسابداری تعهدی حمایت می‌کنند و معتقدند که این مبنا شفافیت، پاسخگویی و بنابراین کارایی و اثربخشی را افزایش می‌دهد اما مزایا و قابلیت‌های مبنای نقدی و کاربرد انحصاری آن در خزانه‌داری، کنترل بودجه و مدیریت منابع و جریان‌ات نقدی مطالبی است که نباید از آن غافل شد (مک کندی، ۲۰۰۷؛ سیفل، ۲۰۰۶؛ جونز، ۱۹۹۴؛ باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰).

به‌علاوه تحقیقاتی نیز وجود دارند که معتقدند به دلیل فقدان رابطه مستقیم و قابل‌اندازه‌گیری میان درآمدها و هزینه‌ها، فقدان اهمیت مفهوم سود در بخش عمومی نباید به‌طور گسترده از مبنای تعهدی استفاده نمود (هنری، ۲۰۰۵؛ باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۶).

در کنار تمام این مطالب، هزینه‌ها و ریسک‌های به‌کارگیری مبنای تعهدی را باید در نظر داشت. با همه کوشش‌هایی که در زمینه اجرای سیاست‌های خصوصی‌سازی و اصل چهل‌وچهار قانون اساسی صورت گرفته، هنوز بخش بزرگی از منابع مالی و اقتصادی در کشور، دولتی است. نظارت بر شیوه اداره و مصرف این منابع، به‌گونه‌ای که منافع اکثریت را تضمین کند، حق شهروندان در یک نظام مردم‌سالار است و وظیفه دولت، پاسخگویی در این زمینه است. این وظیفه در بخش عمومی عمدتاً به‌واسطه گزارشگری مالی تحقق می‌یابد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۶؛ زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵). در ایران، در یک دهه گذشته برای بهبود بودجه‌ریزی و

از انتهای قرن بیستم، حسابداری دولتی در جریان تحولاتی بنیادین قرار گرفته است و نهادهای ملی و بین‌المللی زیادی در مسیر این اصلاحات تأسیس شده‌اند حسابداری در دنیای پیچیده امروز نقش درخور ملاحظه‌ای در اداره امور دولت‌ها و حکومت‌های محلی ایفا می‌نماید اجرا و پیاده‌سازی حسابداری تعهدی می‌تواند بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت را شفاف‌تر بیان نموده و به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، که هدف قانون‌گذار در برخی از مواد قانون برنامه‌های توسعه است، منجر شود. همچنین اطلاعات ناشی از سامانه‌های گزارشگری تعهدی می‌تواند مدیران را در تصمیم‌گیری‌های بهینه‌خودداری رسانده و ابزار قابل‌پاسخگویی مدیران را فراهم نماید. از آن روی که حسابداری تعهدی اطلاعات جامع‌تری نسبت به حسابداری نقدی فراهم می‌کند و همچنین به دلیل این‌که استفاده از مبنای تعهدی پیچیدگی‌های بیشتری نسبت به مبنای نقدی دارد پس، طیف گسترده‌تری از مسائل حسابداری وجود دارد که دولت‌ها باید آن‌ها را پیگیری کنند (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۹۵).

این مسائل به‌طور عمده معطوف به شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌های دولت و درآمدها و هزینه‌های مرتبط با آن‌ها است. بعضی از این مسائل تقریباً با مشکلات حسابداری بخش خصوصی یکسان است، اما بعضی دیگر، از مسائلی مانند تعیین زمان شناسایی درآمدهای حاصل از مالیات و پرداخت‌های تأمین اجتماعی مختص بخش عمومی هستند. مبنای تعهدی اطلاعاتی درباره اموری مانند منابع کنترل‌شده توسط واحد گزارشگر، هزینه عملیات واحد (یا هزینه ارائه خدمات)، دیگر اطلاعات مفید برای ارزیابی وضعیت مالی و تغییر در آن، و ارزیابی واحد گزارش دربارۀ صرفه اقتصادی و منابع اقتصادی، کارایی عملیات آن را فراهم می‌کند. تمرکز انداز گیری در حسابداری تعهدی بر است. در مبنای تعهدی دو مبنای اندازه‌گیری وجود دارد:

(۱) بهای تمام‌شده و تغییرهای آن تاریخی،

(۲) ارزش جاری.

تجزیه و تحلیل اطلاعات تهیه‌شده بر مبنای تعهدی با توجه به مبنای اندازه‌گیری که در تهیه صورت‌های مالی مورد استفاده قرار گرفته است، متفاوت خواهد بود (کردستانی، ۱۳۹۵).

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در مطالعه‌ای با عنوان "گذار به حسابداری تعهدی: راهنمای نهادهای بخش عمومی" مزایای استفاده از مبنای تعهدی را این‌گونه تشریح می‌کند به‌طور دقیق، گزارشگری بر مبنای

حسابداری تعهدی منافع زیر را در بردارد:

۱. نشان می‌دهد که واحد گزارشگر برای انجام فعالیت‌های خود چگونه تأمین مالی کرده و وجه نقد موردنیاز خود را تهیه می‌کند؛

۲. به استفاده‌کنندگان اجازه می‌دهد تا توان تداوم تأمین مالی فعالیت‌ها، پرداخت بدهی‌ها و ایفای تعهدات واحد گزارشگر را ارزیابی کنند؛

۳. وضعیت مالی واحد گزارشگر و تغییرات آن را نشان می‌دهد؛

۴. فرصت نشان دادن مدیریت موفق بر منابع توسط واحد گزارشگر را فراهم می‌کند؛

۵. برای ارزیابی عملکرد در محدوده‌های بهای تمام‌شده خدمات، کارایی، و دست آوردهای واحد گزارشگر مفید است (کردستانی، ۱۳۹۵).

سودمندی حسابداری تعهدی بستگی به این موضوع دارد که اطلاعات تعهدی در چه گستره‌ای از سطوح عالی بودجه‌بندی و اهداف مدیریتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای مثال، دولت رفاه عمومی استرالیا و برخی از نهادهای دولتی به سمت بودجه‌بندی تعهدی حرکت کرده و اعتقاد دارند که این کار سودمندی‌های مضاعفی به همراه دارد که با به‌کارگیری حسابداری تعهدی برای اهداف، گزارشگری برون‌سازمانی به‌تنهایی درک نمی‌شود (کمیته بخش عمومی، ۲۰۰۰).

مسئولیت پاسخگویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن، اشخاص، دلایل و توضیحات قانع‌کننده برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده داشته‌اند فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌کنند. مسئولین پاسخگویی و 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 عملی مشخص مسئولیت است، اما الزام به ارائه گزارش، مسئولیت پاسخگویی است (باباجانی، ۱۳۸۶).

پاسخگویی عمومی لازمه عملی کردن فرایند دموکراسی است و مکمل مدیریت بخش عمومی محسوب می‌شود. اهمیت و ابعاد پاسخگویی در بخش عمومی بر پیچیدگی آن نسبت به بخش خصوصی می‌افزاید. مدیران بخش عمومی باید در پنج سطح راهبرد، برنامه (اثربخشی)، عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)، فرایند (برنامه‌ریزی، تخصیص و اداره امور) و التزام و مشروعیت (رعایت قوانین و مقررات) پاسخگو باشند. پاسخگویی در یکسر طیف قرار می‌گیرد که سر دیگر آن پاسخ‌خواهی است. بخش عمومی کالاهای عمومی را تأمین

شناسایی، اندازه‌گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطرح شده است" (سازمان حسابرسی، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ۱۳۹۰).

باباجانی (۱۳۷۱)، اظهار می‌دارد که اهداف نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی ایران را می‌توان از تجزیه و تحلیل اصول ۵۳، ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران استخراج کرد. بخش پایانی اصل ۵۵ قانون اساسی به صراحت درباره ارائه گزارش تفریغ بودجه دولت به عموم مردم تأکید می‌کند. بر اساس سه اصل قانون اساسی که در بالا نام برده شد، اهداف اصلی نظام حسابداری دولتی ایران را می‌توان چنین برشمرد:

- برقراری روش‌های مناسب جهت کنترل منابع مالی با تأکید بر مصرف هر یک از منابع مالی در برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مربوط،

- ایجاد روش‌های مناسب برای کنترل درآمدها و سایر دریافت‌ها و تمرکز آن در حساب‌های خزانه‌داری کل،

- فراهم آوردن امکان کنترل هزینه‌ها در حدود اعتبارات برای برنامه‌ها، طرح‌ها و پروژه‌های مصوب، انتشار حقایق مربوط به عملیات مالی، وضعیت وصول درآمدها، سایر منابع تأمین مالی، و پرداخت هزینه‌ها،

- رعایت حقوق شهروندان و ارائه اطلاعات مالی قابل فهم برای آنان و قوه مقننه به‌عنوان نمایندگان مردم.

حسابرسی عملکرد و حسابداری بخش عمومی

از دیرباز حسابرسی به‌عنوان بخشی از فرآیند پاسخگویی بوده است. حسابرسی عملکرد برخلاف رویکردهای متعارف حسابرسی که نقش محدودی در اصلاح رویه‌های عملکردی دارند، به فرآیند حسابرسی کارکردی محتوایی‌تر در ارزیابی و تحلیل عملکرد مؤسسه تحت رسیدگی از منظر صرفه اقتصادی، کارآمدی و اثربخشی هزینه‌ها و در حصول اهداف مورد انتظار می‌بخشد و احياناً آن را از کارکرد صرفاً ممیزی و ارزیابی شکلی و صوری دور می‌کند (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵).

برای دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد باید به نقش و تأثیر و جایگاه حسابرسی و بالأخص حسابرسی عملکرد در افزایش بهره‌وری و نظام پاسخگویی پی برد و سپس از طریق آن مزایای استقرار حسابرسی عملکرد را مورد بحث و بررسی قرارداد. پارادایم غالب حکمرانان کشورهای توسعه‌یافته اهتمام به توسعه نظام پاسخگویی است و نهادهای عالی محاسباتی کشورهای پیشرو، به‌ویژه با رویکرد به حسابرسی عملکرد

می‌کند. در کشورهای در حال توسعه، بخش عمده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی را که در کشورهای پیشرفته توسط بخش خصوصی انجام می‌شود، بخش عمومی انجام می‌دهد. در بیشتر موارد، کالاهای عمومی تولید شده توسط دولت و فعالیت‌های اقتصادی دولت با کارایی کمی همراه است. به عبارت دیگر، مصرف منابع محدود در بخش عمومی با کارایی و اثربخشی همراه نیست و خدمات عمومی بهبودی مستمر نمی‌یابد. این ضعف دولت دلایل متنوعی دارد اما عدم پاسخگویی، یکی از اصلی‌ترین دلایل آن است (کردستانی، ۱۳۸۶).

از آن روی که بخش بزرگی از ایفای مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی به‌واسطه گزارشگری مالی انجام می‌شود، و از طرفی، کیفیت اطلاعات ارائه‌شده در مبنای تعهدی به دلیل فراهم آوردن اطلاعات مفید و صحیح بیش از سایر مبنای حسابداری است، لذا به‌کارگیری مبنای تعهدی و به دنبال آن، پیاده‌سازی نظام حسابداری مبتنی بر این مبنا باعث افزایش توان پاسخگویی دولت‌ها و سایر نهادهای بخش عمومی در قبال مسئولیت استفاده از منابع می‌شد (آیفک، ۲۰۱۱).

مبنای حسابداری مورد استفاده در نظام حسابداری دولتی ایران مختلف هستند و در وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، و مؤسسات غیردولتی از مبنای حسابداری متفاوتی استفاده می‌شود. استفاده از مبناهای مختلف به دلیل تفاوت در فعالیت‌ها و محیط حاکم بر هر یک از این نهادها است (سازمان حسابرسی).

هدف گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران در پیش‌نویس مفاهیم نظری، با عنوان "اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی ایران" در بند نخست آن بیان شده است. بر طبق این بند، هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی ایران، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی در مقابل ملت است. همچنین، استاندارد شماره یک حسابداری دولتی ایران با عنوان هدف از ارائه استاندارد را به این شرح بیان کرده است:

"هدف از ارائه این استاندارد تعیین مبنای ارائه صورت‌های مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به‌منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورت‌های مالی دوره‌های قبل آن واحد و صورت‌های مالی سایر واحدهای گزارشگر است. برای دستیابی به این هدف، در این استاندارد ملاحظه‌های کلی مرتبط با نحوه ارائه صورت‌های مالی، رهنمودهایی درباره ساختار آن‌ها و حداقل الزام‌ها در خصوص محتوای صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی ارائه شده است.

فاضلی نژاد، ۱۳۹۵).

برای تشریح مزایای استقرار حسابرسی عملکرد در کشور ظرفیت این نوع حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نهادهای عمومی باید مورد تحلیل قرار گیرد. ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی از جنبه‌های صرفاً مالی به جنبه‌های عملکرد در کشورهای توسعه یافته موجب گردید تا شیوه‌های حسابرسی نیز دچار تحول گردد (معینیان و پورزمانی، ۱۳۹۶).

با استقرار مدیریت عمومی نوین که از ویژگی‌های مهمی نظیر تمرکز بر خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به جای تمرکز بر ورودی‌ها برخوردار بود، حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام رسالت خود نبوده و نیاز به استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید. در چنین شرایطی حسابرسی عملکرد با مدیریت نوین وارد عمل شد تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد (باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰).

بازرترین ویژگی مدیریت عمومی نوین و همچنین گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی، تأکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف یا به کارگیری منابع عمومی است که هم‌جهت با مفهوم محتوایی حسابرسی عملکرد هست. این مدل مدیریت، مجموعه‌ای از فنون و راهبردهایی استفاده می‌کند که ضمن ارتقای سطح عملکرد نهادهای بخش عمومی، توانایی و قابلیت‌های این نهادها را برای کسب نتایج اصلاح می‌کند (چامپوکس، ۲۰۰۶).

مدیریت عمومی نوین بخش عمومی بر روندی تأکید می‌کند که به سوی برون سپاری بیشتر وظایف دستگاه‌های اجرایی و تمرکز بیشتر بر رقابتی کردن خدمات نهادهای این بخش چشم دوخته است. حسابرسی عملکرد از ظرفیت درخور ملاحظه‌ای برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حاکم بر مصرف منابع مالی و اقتصادی دستگاه‌های اجرایی برخوردار است و در صورت فراهم بودن زمینه‌های مورد نیاز در مراحل رسیدگی، در ارزیابی و قضاوت فرآیند مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش می‌پردازد (باباجانی و قنبریان، ۱۳۹۰).

گزارشگری مالی از مهمترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به‌ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به‌گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی نیز در سال‌های اخیر بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین و اهداف گزارشگری مالی نیز تحت تأثیر این مفهوم

مدیریت، مأموریت محاسبه و مطالبه پاسخگویی را بر عهده دارند. پاسخگویی در قبال نتایج و آثار مصرف اعتبارات، به مرجعی که به نمایندگی از آحاد مردم، بودجه به آنان واگذار می‌نماید (زارعی و فاضلی نژاد، ۱۳۹۵؛ آذر، ۱۳۸۹).

دستگاه‌های اجرایی اغلب کشورها در ضرورت پاسخگویی به مرجع تصویب بودجه، یعنی مجلس، در قبال نحوه مصرف اعتبارات مصوب، نتایج و آثار حاصله، مشترک می‌باشند. لذا پاسخگویی از جانب نهادهای عالی محاسباتی، به نمایندگی از مجلس مورد مطالبه قرار می‌گیرد. در ایران قانون اساسی کشور نیز کارکردی مشابه با مأموریت نهادهای عالی محاسباتی در کشورهای یاد شده را برای دیوان محاسبات تعریف نموده است. امروزه اکثر دولت‌ها با هر اندازه، از حسابرسی درونی توسط کارکنان خود دولت یا افراد بیرونی بهره‌مند می‌گردند و حسابرسی عموماً محدوده گسترده‌ای را در بر گرفته است که تحت عنوان حسابرسی عملکرد شناخته می‌شود. این نوع حسابرسی در برگیرنده بررسی روشمند فعالیت‌های سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص است. حسابرسی عملکرد دستیابی به پاسخگویی را تسهیل می‌کند چرا که ارزیابی مستقلی از عملکرد سازمان ارائه می‌نماید (آذر، ۱۳۸۹).

تا قبل از سال‌های ۱۹۷۰ وظیفه اصلی دیوان محاسبات کشورها رسیدگی به صورت‌های مالی دولت‌ها بوده است. این در حالی است که حسابرسی عملکرد و کارایی از زمانی که مطرح شده است بر حسابرسی جنبه‌های گوناگون مدیریت تمرکز نموده و برای حسابرسی گزارش‌های مالی نیز محدوده خاصی معین کرده است. حسابرسی عملکرد بر مواردی نظیر: کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی و بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها تأکید دارد و به همین دلیل دامنه و گستره آن از حسابرسی مالی بسیار فراتر بوده و اهمیت اساسی آن در این است که قضاوت درباره پاسخگویی عملیاتی و عملکرد نهادهای اجرایی را ارتقا می‌بخشد. حسابرسی عملکرد دو هدف اساسی به شرح زیر دنبال می‌کند: اطمینان بخشی و عنداللزوم ارزیابی انتقادی در مورد کیفیت مدیریت بر منابع عمومی. کمک به مدیران نهادهای بخش عمومی از طریق شناسایی نقاط ضعف و قوت عملکرد آن‌ها با هدف دستیابی به روش‌های بهتر (کردری، ۲۰۱۰؛ جونز، ۱۹۹۴).

در تدوین یک الگوی مطلوب نظارت مالی، انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی صورت‌های مالی شرط اولیه و لازم هست اما نمی‌تواند شرط کافی باشد. ملاحظات متعدد اقتصادی مدیریتی وجود دارد که ضرورت انجام حسابرسی عملکرد را در بخش عمومی تبیین می‌کند (زارعی و

این‌که حسابداری حلقه میانی زنجیره نظام مالی محسوب می‌شود و ستاده آن مورد استفاده دو رکن دیگر نظام مالی (بودجه و حسابرسی) قرار می‌گیرد، چنین نتیجه‌گیری شد که تغییر مبنای حسابداری بخش عمومی نقطه آغاز حرکت در مسیر تقویت نظام مالی کشور به شمار می‌رود.

پیشینه پژوهش

هارلوک و همکاران (۲۰۱۶)، ادراک حساب‌برسان بخش عمومی در مورد حسابرسی عملکرد در مؤسسات دولتی بخش مالزی را بررسی کردند. به‌طور خاص، نظرات عقیدتی را در مورد عناصر حسابرسی عملکرد، نیاز به دخالت حساب‌برسان در سیاست‌گذاری، کارشناسان مربوطه برای انجام حسابرسی عملکرد، محدودیت‌های عمده در انجام حسابرسی عملکرد و پتانسیل حسابرسی عملکرد برای بهبود اداره عمومی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که حساب‌برسان معتقد بودند که عنصر اثربخشی باید یکی از اجزای حسابرسی عملکرد باشد و حساب‌برسان بخش عمومی باید فرصتی برای تأثیرگذاری بر تصمیمات سیاسی داشته باشند. علاوه بر این، حساب‌برسان دولتی تنها حرفه‌ای نیست که بتواند حسابرسی عملکرد را انجام دهد، بلکه می‌تواند با دیگر حرفه‌ها همکاری کند. علاوه بر این، حسابرسی عملکرد، قادر به افزایش پاسخگویی عمومی بود و همچنین امکان استفاده از منابع عمومی بیشتر مقرون‌به‌صرفه، کارآمد و مؤثر را فراهم می‌کند.

چادواندا و همکاران (۲۰۱۲)، نشان دادند که حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

حسین (۲۰۱۰)، پیشرفت حسابرسی عملکرد از سال ۱۹۷۰ تا ۲۰۰۵ در استرالیا را بررسی کرد. یافته‌ها نشان می‌دهد که گزارش حسابرسی عملکرد از ۳۱ به ۴۸ طی یک دهه افزایش یافته است. توسعه حسابرسی عملکرد با تغییرات رادیکال در سیاست‌های دولتی، فعالیت‌ها و اجرای سیستم‌های مدیریت جدید مرتبط بود.

گلندینگ (۲۰۰۷)، مفاهیم ارزش حسابرسی پولی را برای فعالیت‌های دولت در کشور بریتانیا و کشورهای در حال توسعه مورد مقایسه و بررسی قرار داد. این مطالعه نشان می‌دهد که پس از معرفی ارزش حسابرسی پولی، هزینه‌های دولت بریتانیا نسبت به کشورهای در حال توسعه بیشتر شد.

چمپاکس (۲۰۰۶)، در تحقیق خود نشان داد که پس از پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در نیوزلند بدهی‌های مالی

قرار گرفته است (معینان و پورزمانی، ۱۳۹۶).

از سوی دیگر در حسابداری تعهدی نیز کلیه ویژگی‌های معاملات در دوره‌های مالی مربوطه شناسایی می‌شود. مبنای تعهدی کامل با جریان منابع اقتصادی سازگار است که تأکیدش بر بلندمدت بوده و دارایی‌های سرمایه‌ای را ثبت و مستهلک می‌کند. این معیار اندازه‌گیری برخلاف معیار اندازه‌گیری جریان منابع مالی که در محیط اقتصادی مبتنی بر بودجه مصوب قابل جمع‌بندی است محیط مدیریتی را بهره‌مند ساخته و مسئولیت پاسخگویی عملیاتی را ارتقا می‌بخشد. به‌عبارت‌دیگر بر مبنای تعهدی به‌جای در نظر گرفتن معاملاتی که منجر به ورود یا خروج وجه نقد می‌شوند، معاملاتی را در بر می‌گیرد که منجر به تغییر ارزش اقتصادی شده باشند. همان‌طور که ذکر شد از دیدگاه بارت، حسابداری تعهدی دارای مزایایی از قبیل کنترل هزینه‌ها و اندازه‌گیری اثربخشی آن‌ها، تأثیر بر روش‌های قیمت‌گذاری، نشان دادن میزان بهره‌وری، ایجاد پاسخگویی در خصوص منابع مورد استفاده و سرمایه‌گذاری شده و نیز بدهی‌ها و در نهایت، اندازه‌گیری اثر مالی سیاست‌های دولت برای برآوردهای اولیه، که در بودجه خود را نمایان می‌کند، دارد، که تمامی این ویژگی‌های کاملاً همسو و هم‌جهت با اهداف اصلی حسابرسی عملکرد می‌باشند (کردی، ۲۰۱۰).

در حسابداری تعهدی گزارش جریان منابع مالی در صورت فعالیت‌های دوره، مشابه یک صورت سود و زیان بازرگانی خواهد بود که می‌تواند قابلیت مقایسه‌پذیری را بین واحدهای عمومی و خصوصی افزایش دهد. با توجه با مطالب ذکر شده مشخص می‌گردد که رابطه بسیار نزدیکی چه از نظر مفهومی و چه از نظر کاربردی بین حسابداری تعهدی به‌عنوان یکی از عناصر زیربنایی گزارشگری مالی عمومی نوین و نیز حسابرسی عملکرد وجود دارد که لزوم توجه پیش‌ازپیش به این موضوع و فواید استقرار آن در بخش دولتی را می‌طلبد.

کرمی و همکاران (۱۳۹۶)، به تبیین نقش حسابداری و مبنای تعهدی در تحقق بخشیدن به اهداف اقتصاد مقاومتی پرداختند. یافته‌های آن‌ها حاضر نشان داد که با به‌کارگیری حسابداری تعهدی می‌توان در راستای تقویت نظام مالی کشور (بند نهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی)، زمینه‌های لازم برای ارتقای بهره‌وری، صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی کشور و شفاف‌سازی اقتصادی (موضوع بندهای سوم، شانزدهم و نوزدهم ابلاغیه سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی)، را فراهم کرد. به‌بیان‌دیگر، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی اهمیت زیادی در ایجاد برخی از بسترهای لازم برای تحقق اقتصاد مقاومتی دارد. همچنین، با توجه به

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. نتایج حاکی از آن است که پیاده‌سازی و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی، اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی، وجود قوانین و مقررات لازم در اجرا و تدوین چارچوب نظری استانداردهای حسابداری دولتی مهمترین عوامل در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد می‌باشند.

زارعی و مهر اندیش (۱۳۹۵)، به ارزیابی تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران بخش عمومی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخگویی و تصمیم‌گیری مدیران مؤثر است.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی موانع موجودی که امکان به‌کارگیری مبنای تعهدی در حسابداری بخش عمومی کشور را تضعیف می‌کنند، پرداختند. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که نبود خواست واقعی سیاست‌مداران و پابندی ایشان به تدوین و اجرای برنامه‌گذار، عدم مطالبه عمومی و پاسخ‌خواهی مردم نسبت به عملکرد دولت، اقتصاد دولتی و گستره تصدی‌گری دولت در اقتصاد و کمبود استانداردها و قوانین مناسب در بخش عمومی از جمله مهمترین موانع پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی کشور هستند.

خدای پور و کفاش‌پور (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که عناصر برنامه‌ریزی، تجزیه و تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد در بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد تأثیر دارد و پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند تا حد زیادی منجر به بهبود ارزیابی‌ها در اجرای حسابرسی عملکرد شود.

طالعی و شفیع‌نیا (۱۳۹۴)، نشان دادند که حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

باباجانی و باغومیان (۱۳۸۶)، در تبیین "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران" نتایج حاصل از تحقیق خود را این‌گونه بیان می‌کند: می‌توان گفت که شالوده نظام پاسخگویی بر مبنای حسابداری مورد استفاده در آن است. از سوی دیگر، ملاحظه شده است که مناسب‌ترین مبنای قابل استفاده در حسابداری بخش عمومی، مبنای تعهدی کامل یا حداقل تعهدی تعدیل شده است. اما، به‌رغم تحولات دو دهه

ناخالص این کشور از ۶۵ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۳، به ۲۳ درصد آن در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته است، این در حالی است که این رقم برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در زمان مشابه، از ۶۶ درصد به ۷۶ درصد افزایش یافته بود. همچنین، این کشور تا اواخر دهه ۹۰، هر سال مازاد بودجه گزارش کرده است، در نتیجه، خالص بدهی‌های دولت نیوزلند به‌طور چشم‌گیری از ۵۲ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۲، به حدود ۱۰ درصد تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۰۵ کاهش یافته است.

مورین (۲۰۰۱)، از شش مطالعه موردی در سال‌های ۱۹۹۵ و ۱۹۹۶ برای بررسی اینکه آیا حسابرسان توانستند بر حسابرسان در اداره دولتی در کانادا تأثیر بگذارند، استفاده کرد. تجزیه و تحلیل اسناد و مصاحبه‌ها نشان داد که حسابرسی یک ابزار مفید برای کنترل و بهبود مدیریت امور عمومی است.

گوتری (۱۹۹۲)، یک پژوهش مفهومی در مورد توسعه حسابرسی بخش عمومی در استرالیا منتشر کرد. در عمل، حسابرسی عملکرد در استرالیا بسیار موفق نبوده، هر چند که در سال ۱۹۷۹ آغاز شده بود. اهداف و خط‌مشی واضح‌تری برای اندازه‌گیری عملکرد و پاسخگویی مورد نیاز بود.

معینیان و پورزمانی (۱۳۹۶)، به بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات پرداختند. یافته‌ها بیانگر آن است که ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. دانشگاه‌های علوم پزشکی، با اندک تغییرات و بازنگری در نحوه ارائه صورت‌های مالی و گزارشگری خود می‌توانند با استانداردهای حسابداری بخش عمومی همسو شوند.

نظری‌پور (۱۳۹۶)، در پژوهشی نقش حسابرسی عملکرد در بهبود عملکرد بخش عمومی را بررسی کرد. با توجه به نتایج پژوهش توجه به هر سه مؤلفه حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی) در انجام حسابرسی عملکرد ضروری است. به علاوه، نتایج پژوهش نشان داد علاوه بر حرفه حسابرسی به تخصص سایر حرفه‌ها در انجام حسابرسی عملکرد نیاز است. مهمترین محدودیت حسابرسی عملکرد، عدم همکاری و تعهد مدیران ارشد در فرایند اجرای این نوع حسابرسی تشخیص داده شده است. در نهایت، یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسی عملکرد می‌تواند باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی و استفاده اقتصادی، کارآمد و اثربخش از منابع بخش عمومی شود.

نتایج پژوهش از قبیل وزارت بهداشت، دیوان محاسبات کشور، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی و وزارت امور اقتصادی و دارایی قابل استفاده خواهد بود. جامعه آماری ۲۰۰ نفر از مدیران مالی و رئیس حسابداری، حسابرسان و کارکنان بودجه و کارکنان و کارشناسان مالی دانشگاه علوم پزشکی فردوسی مشهد در سال ۱۳۹۷ است. از این بین ۱۳۱ نفر از طریق روش کوکران به‌عنوان نمونه انتخاب گردیدند پس از توزیع پرسش‌نامه‌ها ۱۳۱ نسخه جمع‌آوری شد که با حذف پرسش‌نامه‌های تکمیل‌نشده، در نهایت از ۱۲۰ پرسش‌نامه به‌عنوان نمونه نهایی برای تجزیه و تحلیل استفاده شد. برای جمع‌آوری اطلاعات این پرسش‌نامه شامل ۲۸ پرسش بوده که در آن پاسخ‌ها به‌صورت درجه‌بندی ۵ گزینه‌ای طیف لیکرت مشخص شده و افراد پاسخ مناسب را برحسب شدت تأثیر و به‌صورت مقیاس فاصله‌ای با علامت‌گذاری گزینه می‌کنند.

جدول ۱. طیف لیکرت ۵ امتیازی

۱	۲	۳	۴	۵
کاملاً مخالف	مخالف	نه موافق و نه مخالف	موافق	کاملاً موافق

از فرمول کوکران نمونه مورد نظر تعیین و محاسبه می‌شود:

$$N = \frac{N_z^2 pq}{(N-1)d^2 + Z^2 pq}$$

$$N = \frac{200 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{(200-1) \times 0.05^2 + 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 131$$

$$N = \text{حجم جامعه} = 200$$

$$Z = 1.96$$

$$P = Q = 0.5$$

$$d = 0.05 = \text{ضریب اطمینان}$$

$$d = \text{اشتباه قابل تحمل}$$

با حذف پرسش‌نامه‌های تکمیل‌نشده، در نهایت از ۱۲۰ پرسش‌نامه به‌عنوان نمونه نهایی برای تجزیه و تحلیل استفاده شد.

پایایی و روایی آن به روش آلفای کرونباخ و تحلیل عاملی بررسی و تأیید می‌شود. به‌منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق، روش مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) مورد استفاده قرار خواهد گرفت. تجزیه و تحلیل با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس انجام می‌شود.

اخیر در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی در جهان، هنوز در ایران از مبنای حسابداری نقدی تعدیل‌شده استفاده می‌شود و حتی اصلاحات ایجادشده در نظام بودجه‌بندی کشور نیز این وضعیت را تغییر نداده است.

به این ترتیب، می‌توان نتیجه گرفت که ایجاد تحول بنیادین در نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران، علاوه بر تحقق شرایط عمومی موردنیاز، مستلزم به وجود آمدن تغییراتی اساسی در نگرش مقام‌های مسئول درباره فرهنگ پاسخگویی و اعتقاد راسخ و راستین آنان به ایفای عملی مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان، یعنی پاسخ‌خواهان یا صاحبان واقعی حق است.

فرضیه‌های پژوهش

در راستای دستیابی به هدف‌های پروژه و با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش مطرح‌شده، فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه ۱: حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ۲: حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ۳: حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ۴: حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ۵: حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ۶: حسابداری عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

فرضیه ۷: حسابداری عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به‌صورت پیمایشی و میدانی صورت می‌گیرد و انجام آن با استدلال قیاسی-استقرایی بدین معنی که چارچوب نظری و پیشینه پژوهشی از راه مطالعه کتاب‌ها مقالات و سایت‌ها به‌صورت استدلال قیاسی و جمع‌آوری اطلاعات برای آزمون فرضیه‌ها از راه استدلال استقرایی انجام گرفته است این پژوهش از نوع دیگر تحلیلی کاربردی هست که در نهایت نتایج آن برای مراجع استفاده‌کننده از

مدل پژوهش

مدل این پژوهش برگرفته از پژوهش کردری (۲۰۱۰) و مک کندریک (۲۰۰۷)، در شکل ۱ آمده است.

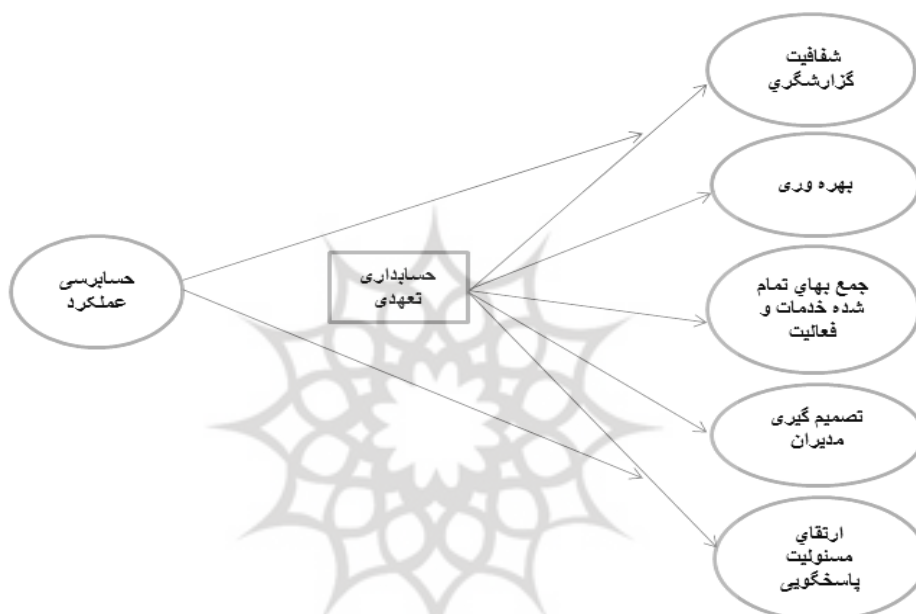
یافته‌های پژوهش**آمار توصیفی**

در جدول ۲، برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است. اصلی‌ترین شاخص مرکزی میانگین

است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. انحراف معیار یکی از مهمترین پارامترهای پراکندگی است و معیاری است برای میزان پراکندگی مشاهدات از میانگین است.

آمار استنباطی**بررسی نرمال بودن داده‌ها**

برای آزمون نرمال بودن متغیرها، از آزمون چولگی و کشیدگی



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

* برگرفته از مدل کردری (۲۰۱۰) و مک کندریک (۲۰۰۷)

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

-	-	-	خانم	آقا	شاخص	جنسیت
-	-	-	۲۴	۹۶	فراوانی	
-	-	-	٪۲۰	٪۸۰	درصد فراوانی	
-	دکتری	کارشناسی ارشد	کارشناسی	فوق دیپلم	شاخص	مدرک تحصیلی
-	۱۲	۲۳	۶۳	۲۲	فراوانی	
-	٪۱۰	٪۱۹/۲	٪۵۲/۵	٪۱۸/۳	درصد فراوانی	
بیشتر از ۲۰	بین ۱۵ تا ۲۰	بین ۱۰ تا ۱۵	بین ۵ تا ۱۰	کمتر از ۵	شاخص	سابقه
۱۵	۲۷	۳۸	۳۵	۵	فراوانی	
٪۱۳/۵۰	٪۲۳/۵۰	٪۳۲/۶۸	٪۲۰/۳۷	٪۰/۰۵	درصد فراوانی	

مشخص است که مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی در جدول ۷ بیشتر از ۰/۷ است، بنابراین مدل پایایی مناسبی دارد.

بررسی کیفیت یا اعتبار مدل

برای بررسی کیفیت یا اعتبار^۱ مدل از بررسی اعتبار که شامل: بررسی اعتبار اشتراک^۲ و شاخص بررسی اعتبار حشو یا افزونگی^۳، استفاده شده است. شاخص اشتراک کیفیت مدل اندازه‌گیری هر بلوک را می‌سنجد. شاخص حشو نیز که به آن Q استون-گیسر نیز می‌گویند، با در نظر گرفتن مدل اندازه‌گیری کیفیت مدل ساختاری را برای هر بلوک درون‌زاد اندازه‌گیری می‌کند. مقادیر مثبت این شاخص‌ها نشانگر کیفیت مناسب و قابل قبول مدل اندازه‌گیری و ساختاری هست. نتایج برازش در جدول ۸ ارائه گردیده است.

بررسی مدل ساختاری پژوهش

با بررسی و تحلیل نتایج آماری در مورد تأیید یا رد فرضیه بحث شده و نتایج تأیید یا رد می‌شود. با تجزیه و تحلیل داده‌ها، مدل ساختاری زیر حاصل شده است. مدل نهایی با ضرایب مسیر نشان داده شده است. از ۷ ضرایب مسیر، چهار مورد معنی‌دار بودند. ضرایب مسیر برای حمایت از فرضیه اندازه‌گیری شد.

برای تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش از مقدار احتمال T-Value استفاده می‌شود. اگر مقدار آن بزرگتر (خارج) از بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) باشد، فرضیه در سطح خطای ۰/۰۵ تأیید می‌شود.

آزمون فرضیه اول

فرضیه پژوهش: حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

در رابطه با آثار حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۳۳ بوده و مقدار احتمال برابر ۳/۲۵ هست که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است، بنابراین شخصیت حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۳۳ نتیجه می‌شود که ۳۳ درصد

استفاده شد که نتایج آن در جدول ۳ ارائه شده است. با توجه به اینکه بازه اعداد چولگی و کشیدگی بین ۱ و -۱ هست، در نتیجه فرض نرمال بودن داده‌ها تأیید می‌شود.

بررسی مدل اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش

در این پژوهش روایی پرسش‌نامه بر اساس نظر اساتید و استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی بررسی گردید. همچنین برای تعیین پایایی یا قابلیت اعتماد نتایج از ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ استفاده شد. برای تحلیل داده‌های پژوهش از روش دومرحله‌ای مدل‌یابی به روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. مرحله اول شامل اندازه‌گیری از طریق برآورد روایی و پایایی و مرحله دوم تعیین مدل ساختاری از طریق تحلیل شاخص برازندگی و ضرایب تعیین و تحلیل مسیر است که با استفاده از نرم‌افزارهای اسمارت PLS و SPSS استفاده شده است.

مقدار شاخص کفایت نمونه‌گیری برای تمام متغیرها بیشتر از ۰/۳ و سطح معناداری آزمون بارتلت کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین هر دو شاخص در وضعیت مناسبی هستند.

روایی (اعتبار) همگرا

در روش PLS برای بررسی روایی همگرا از معیار میانگین واریانس استخراج شده استفاده می‌شود. در شرایط با مقادیر بیش از ۰/۵ حداقل ۵۰ درصد واریانس یک سازه توسط نشانگرهایش تعریف می‌شود. نتایج در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول فوق نشان می‌دهد که مدل اندازه‌گیری از روایی مناسب برخوردار است.

پایایی متغیرهای پژوهش (تحلیل عاملی اکتشافی)

پایایی در مدل PLS توسط میزان بارهای عاملی مشخص می‌شود. که این مقدار باید بیشتر از ۰/۵ باشد که در جدول ۵ مشخص شده است.

با توجه به جدول ۶ کلیه مقادیر از ۰/۵ بیشتر است در نتیجه مدل پایایی کافی دارد و همچنین سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است.

پایایی سازه

برای اندازه‌گیری پایایی در مدل از روش شاخص پایایی ترکیبی در مدل PLS بر اساس آلفای کرونباخ محاسبه می‌شود که این مقدار باید بیشتر از ۰/۷ باشد. جدول ۶ این مقادیر را نشان می‌دهد.

جدول ۳. نتایج نرمال بودن داده‌ها

ردیف	متغیر	چولگی	کشی‌دگی
۱	حسابداری تعهدی	۰/۴۵	۰/۴۱
۲	شفافیت گزارشگری	-۰/۶۸	۰/۱۵
۳	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	-۰/۷۸	۰/۱۷
۴	بهای تمام شده خدمات و فعالیت	۰/۷۱	۰/۰۱۹
۵	بهره‌وری	۰/۶۵	۰/۰۲۴
۶	تصمیم‌گیری مدیران	۰/۶۲	۰/۰۲۱
۷	حسابرسی عملکرد	۰/۶۸	۰/۰۲۳

جدول ۴. نتایج مربوط به تحلیل عاملی اکتشافی گویه‌های پرسش‌نامه

متغیر	گویه‌ها	بار عاملی مرحله ۱	بار عاملی مرحله ۲	معناداری آزمون بارتلت	درجه آزادی	مقدار تقریبی آماره خی‌دو	شاخص کفایت نمونه‌گیری
حسابداری تعهدی	۱	۰/۵۸	۰/۶۳	۰/۰۰	۲۰	۵۵۲/۴۵	۰/۸۸
	۲	۰/۶۱	۰/۵۵				
	۳	۰/۴۷	۰/۵۹				
	۴	۰/۵۷	۰/۹۱				
شفافیت گزارشگری	۱	۰/۵۵	۰/۵۸	۰/۰۰	۱	۸۶/۵۴	۰/۸۴
	۲	۰/۶۵	۰/۵۷				
	۳	۰/۵۹	۰/۶۰				
	۴	۰/۵۳	۰/۵۷				
ارتقای مسئولیت پاسخگویی	۱	۰/۷۸	۰/۶۹	۰/۰۰	۶	۴۱۲/۶۹	۰/۷۷
	۲	۰/۷۴	۰/۷۱				
	۳	۰/۶۸	۰/۷۰				
	۴	۰/۶۹	۰/۷۲				
جمع بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت	۱	۰/۸۴	۰/۷۷	۰/۰۰	۶	۶۳۰/۰۱	۰/۸۳
	۲	۰/۷۶	۰/۷۹				
	۳	۰/۷۷	۰/۷۴				
	۴	۰/۷۸	۰/۷۱				
بهره‌وری	۱	۰/۸۱	۰/۷۷	۰/۰۰	۶	۶۳۱/۰۲	۰/۸۲
	۲	۰/۷۹	۰/۷۴				
	۳	۰/۷۷	۰/۷۱				
	۴	۰/۷۴	۰/۷۶				
تصمیم‌گیری مدیران	۱	۰/۷۸	۰/۷۹	۰/۰۰	۶	۵۹۸/۳۲	۰/۸۳
	۲	۰/۷۷	۰/۷۴				
	۳	۰/۷۹	۰/۷۹				
	۴	۰/۷۵	۰/۷۵				
حسابرسی عملکرد	۱	۰/۶۹	۰/۶۵	۰/۰۰	۶	۵۹۷/۱۰	۰/۸۳
	۲	۰/۶۹	۰/۶۷				
	۳	۰/۶۶	۰/۶۴				
	۴	۰/۶۸	۰/۶۶				

جدول ۵. روایی همگرایی متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	میانگین واریانس استخراج شده
۱	حسابداری تعهدی	۰/۷۷
۲	شفافیت گزارشگری	۰/۶۲
۳	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	۰/۷۱
۴	بهای تمام شده خدمات و فعالیت	۰/۸۱
۵	بهره‌وری	۰/۷۲
۶	تصمیم‌گیری مدیران	۰/۷۷
	حسابرسی عملکرد	۰/۷۴

جدول ۶. ارزش بارهای عاملی

p-value	T-Value	حسابرسی عملکرد	تصمیم‌گیری مدیران	بهره‌وری	تمام شده خدمات و فعالیت	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	شفافیت گزارشگری	حسابداری تعهدی
۰/۰۲۱	۳۶/۲۸	-	-	-	-	-	-	۰/۹۱
۰/۰۳۲	۳۶/۵۸	-	-	-	-	-	-	۰/۹۳
۰/۰۴۱	۳۵/۶۴	-	-	-	-	-	-	۰/۸۹
۰/۰۴۵	۳۵/۲۸	-	-	-	-	-	-	۰/۸۷
۰/۰۳۸	۴/۷۵	-	-	-	-	-	۰/۷۷	-
۰/۰۳۸	۴/۶۵	-	-	-	-	-	۰/۷۴	-
۰/۰۲۹	۴/۳۷	-	-	-	-	-	۰/۷۱	-
۰/۰۴۷	۴/۱۹	-	-	-	-	-	۰/۶۸	-
۰/۰۳۴	۳/۴۱	-	-	-	-	۰/۶۳	-	-
۰/۰۳۹	۳/۱۹	-	-	-	-	۰/۵۹	-	-
۰/۰۳۷	۳/۱۸	-	-	-	-	۰/۵۸	-	-
۰/۰۴۷	۳/۱۶	-	-	-	-	۰/۵۷	-	-
۰/۰۳۵	۳/۱۰	-	-	-	۰/۶۱	-	-	-
۰/۰۲۶	۳/۲۳	-	-	-	۰/۶۰	-	-	-
۰/۰۲۷	۳/۱۰	-	-	-	۰/۵۹	-	-	-
۰/۰۲۵	۳/۱۰	-	-	-	۰/۵۹	-	-	-
۰/۰۲۸	۴/۲۵	-	-	۰/۸۴	-	-	-	-
۰/۰۳۷	۴/۲۹	-	-	۰/۸۷	-	-	-	-
۰/۰۳۵	۴/۲۶	-	-	۰/۸۵	-	-	-	-
۰/۰۳۸	۴/۲۱	-	-	۰/۸۳	-	-	-	-
۰/۰۲۹	۳/۵۴	-	۰/۷۷	-	-	-	-	-
۰/۰۲۷	۳/۵۱	-	۰/۷۵	-	-	-	-	-
۰/۰۲۸	۳/۵۴	-	۰/۷۷	-	-	-	-	-
۰/۰۲۶	۳/۵۳	-	۰/۷۶	-	-	-	-	-
۰/۰۲۹	۳/۲۸	۰/۶۸	-	-	-	-	-	-
۰/۰۳۱	۳/۲۶	۰/۶۶	-	-	-	-	-	-
۰/۰۳۲	۳/۲۷	۰/۶۷	-	-	-	-	-	-
۰/۰۳۳	۳/۲۲	۰/۶۴	-	-	-	-	-	-

جدول ۷. پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	آلفای کرونباخ نمونه اولیه	آلفای کرونباخ کل نمونه	پایای ترکیبی
۱	حسابداری تعهدی	۰/۷۵	۰/۷۸	۰/۷۹
۲	شفافیت گزارشگری	۰/۸۲	۰/۸۸	۰/۷۵
۳	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	۰/۸۱	۰/۷۷	۰/۷۸
۴	بهای تمام شده خدمات و فعالیت	۰/۹۱	۰/۸۲	۰/۹۰
۵	بهره‌وری	۰/۸۸	۰/۸۵	۰/۸۷
۶	تصمیم‌گیری مدیران	۰/۸۵	۰/۸۱	۰/۸۸
۷	حسابرسی عملکرد	۰/۸۴	۰/۸۲	۰/۸۷

جدول ۸. شاخص اشتراک (CV Com) و شاخص افزونگی (CVRed)

ردیف	متغیر	اشتراکی	افزونگی
۱	حسابداری تعهدی	۰/۵۵	۰/۵۸
۲	شفافیت گزارشگری	۰/۴۴	۰/۴۶
۳	ارتقای مسئولیت پاسخگویی	۰/۵۶	۰/۵۹
۴	بهای تمام شده خدمات و فعالیت	۰/۵۸	۰/۶۱
۵	بهره‌وری	۰/۴۷	۰/۵۱
۶	تصمیم‌گیری مدیران	۰/۶۱	۰/۶۴
۷	حسابرسی عملکرد	۰/۶۳	۰/۶۷

جدول ۹. نتایج ضرایب مسیر

شماره فرضیه	فرضیه	T-Value	ضریب مسیر	نتیجه
۱	حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.	۳/۲۵	۰/۳۳	تأیید
۲	حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.	۳/۱۹	۰/۳۵	تأیید
۳	حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.	۳/۲۱	۰/۳۲	تأیید
۴	حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.	۳/۲۸	۰/۳۴	تأیید
۵	حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.	۳/۲۵	۰/۳۳	تأیید
۶	حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند.	۰/۱۸	۲/۵۱	تأیید
۷	حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند.	۰/۲۳	۲/۴۸	تأیید

در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۳۴ نتیجه می‌شود که ۳۴ درصد از تغییرات مربوط بهره‌وری بخش عمومی توسط حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

آزمون فرضیه پنجم

فرضیه پژوهش: حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی تأثیر معنادار دارد.

در رابطه با آثار حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۳۳ بوده و مقدار احتمال برابر ۳/۲۵ می‌باشد که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه پنجم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۳۳ نتیجه می‌شود که ۳۳ درصد از تغییرات مربوط تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی توسط حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

آزمون فرضیه ششم

فرضیه پژوهش: حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی و شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

در بررسی اثر تعدیل‌کنندگی متغیر حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۱۸ بوده و مقدار احتمال برابر ۲/۵۱ هست که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. بنابراین حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند و تعدیل‌گری مستقیم و معناداری وجود دارد. لذا فرضیه ششم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۱۸ نتیجه می‌شود که ۱۸ درصد از تغییرات مربوط به شفافیت گزارشگری بخش عمومی توسط اثر تعدیل‌کنندگی متغیر حسابرسی عملکرد در برهم‌کنش با حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

از تغییرات مربوط بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی توسط حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

آزمون فرضیه دوم

فرضیه پژوهش: حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی تأثیر معنادار دارد.

در رابطه با آثار حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی، همان‌طور که در جدول ۸ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۳۵ بوده و مقدار احتمال برابر ۳/۱۹ می‌باشد که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. در نتیجه حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۳۵ نتیجه می‌شود که ۳۵ درصد از تغییرات مربوط ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی توسط حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

آزمون فرضیه سوم

فرضیه پژوهش: حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی تأثیر معنادار دارد.

در رابطه با آثار حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۳۲ بوده و مقدار احتمال برابر ۳/۲۱ می‌باشد که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۳۲ نتیجه می‌شود که ۳۲ درصد از تغییرات مربوط جمع بهای تمام شده خدمات و فعالیت بخش عمومی توسط حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

آزمون فرضیه چهارم

فرضیه پژوهش: حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی تأثیر معنادار دارد.

در رابطه با آثار حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۳۴ بوده و مقدار احتمال برابر ۳/۲۸ می‌باشد که

آزمون فرضیه هفتم

فرضیه پژوهش: حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند.

در بررسی اثر تعدیل‌کنندگی متغیر حسابرسی عملکرد بر تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی، همان‌طور که در جدول ۹ مشخص است، ضریب مسیر برابر ۰/۲۳ بوده و مقدار احتمال برابر ۲/۴۸ می‌باشد که در خارج بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) قرار دارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند و تعدیل‌گری مستقیم و معناداری وجود دارد. لذا فرضیه هفتم پژوهش تأیید می‌گردد و با توجه به مقدار ۰/۲۳ نتیجه می‌شود که ۲۳ درصد از تغییرات مربوط به ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی توسط اثر تعدیل‌کنندگی متغیر حسابرسی عملکرد در برهم‌کنش با حسابداری تعهدی تبیین می‌گردد و این مقدار معنی‌دار است.

تناسب مدل (نکویی برازش مدل)

علاوه بر این، آزمون نیکویی برازش (تناسب مدل) انجام شد. جدول ۱۰ نتایج مدل ساختاری در این مطالعه را نشان می‌دهد. تناسب کلی برای مدل کامل در مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان می‌دهد که تناسب مدل قابل قبول است. مقدار χ^2/df برابر ۱/۲۶۲ که کمتر از ۳ بوده لذا قابل قبول است. کلیه شاخص‌ها دارای مقدار بیشتر از ۰/۹

دارند که مورد انتظار و قابل قبول است. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده و مقایسه آن با دامنه قابل قبول می‌توان اذعان نمود تمامی شاخص‌های برازندگی مدل فوق در دامنه قابل قبول قرار گرفته‌اند و لذا مدل مورد تأیید هست. از آنجاکه مقدار χ^2 کم، نسبت χ^2 به درجه آزادی (df) کوچکتر از ۳، RMSEA کوچکتر از ۰/۰۸ و نیز GFI، AGFI، NFI، IFI و CFI و TLI بزرگتر از ۰/۹ می‌باشند، می‌توان نتیجه گرفت که مدل اجرا شده برازش مناسبی دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

در راستای افزایش شفافیت و ارتقای پاسخگویی مدیریت مالی بخش عمومی، دولت‌ها موظف هستند ترتیباتی اتخاذ نمایند که به‌وسیله آن‌ها فعالیت‌های لازم برای دستیابی به این مهم، به نحو احسن صورت پذیرد یک بخش مهم و اساسی از ترتیبات اتخاذ شده، استفاده از مبنای تعهدی هست که توسط استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تصویب شده است. استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، بیان می‌دارد که استفاده از مبنای تعهدی علاوه با اینکه باعث ترویج شفافیت و پاسخگویی بیشتر در امور مالی بخش دولتی می‌گردد، نظارت بر اثرات و پیامدهای اقتصادی بدهی‌ها و تعهدات دولت را نیز افزایش می‌دهد (باباجانی و باغویان، ۱۳۸۶).

تغییر نظام سیستم حسابداری بخش عمومی به سمت تعهدی و بازنگری در نظام حسابداری دولتی فعلی و استقرار مبنای تعهدی، برای تحقق هدف اصلی حسابداری بخش عمومی یعنی پاسخگویی دولت به ملت در قبال منابعی که از

جدول ۱۰. اندازه‌گیری نکویی برازش مدل (تناسب مدل)

مدل ساختاری نهایی	
۳۶/۲۸	خی دو χ^2
۱/۲۶۲	χ^2/df
۰/۹۶۵	شاخص (GFI)
۰/۹۵۱	شاخص (AGFI)
۰/۹۸۹	شاخص (CFI)
۰/۹۷۴	شاخص (NFI)
۰/۹۸۹	شاخص (IFI)
۰/۹۸۴	شاخص (TLI)
۰/۰۲۱	شاخص (RMSEA)

مسئولین و سیاست‌گذاران مالی بخش عمومی قرار گیرد. هماهنگ شدن با این مبنای حسابداری برای بخش عمومی چالش‌ها و مشکلاتی نظیر شناسایی و ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها، مقاومت نیروی انسانی و هزینه‌های بالای استقرار و اجرای این شیوه را به دنبال دارد. گزارشگری مالی از مهمترین ابزارهایی است که به مسئولین بخش عمومی کمک می‌کند تا بتوانند نحوه ایفای وظایف خود را به‌ویژه در زمینه تأمین منابع عمومی و مصارف آن برای خدمت‌رسانی به‌گونه‌ای کارا، اثربخش و با رعایت صرفه اقتصادی نشان دهد. در تدوین یک الگوی مطلوب نظارت مالی، انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی صورتهای مالی شرط اولیه و لازم هست اما نمی‌تواند شرط کافی باشد. ملاحظات متعدد اقتصادی مدیریتی وجود دارد که ضرورت انجام حسابرسی عملکرد را در بخش عمومی تبیین می‌کند. برای تشریح مزایای استقرار حسابرسی عملکرد در کشور ظرفیت این نوع حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی نهادهای عمومی باید مورد تحلیل قرار گیرد. ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی حاکم بر منابع عمومی از جنبه‌های صرفا مالی به جنبه‌های عملکرد در کشورهای توسعه‌یافته موجب گردید تا شیوه‌های حسابرسی نیز دچار تحول گردد. با استقرار مدیریت عمومی نوین که از ویژگی‌های مهمی نظیر تمرکز بر خروجی و نتایج و اثربخشی برنامه به‌جای تمرکز بر ورودی‌ها برخوردار بود، حسابرسی مالی و رعایت قادر به انجام رسالت خود نبوده و نیاز به استفاده از شیوه‌های مدرن حسابرسی احساس گردید. در چنین شرایطی حسابرسی عملکرد با مدیریت نوین وارد عمل شد تا با همراهی حسابرسی مالی و رعایت سیستم کاملی از حسابرسی موسوم به حسابرسی جامع را در بخش عمومی تشکیل دهد. بارزترین ویژگی مدیریت عمومی نوین و همچنین گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی، تأکید بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف یا به‌کارگیری منابع عمومی است که هم‌جهت با مفهوم محتوایی حسابرسی عملکرد هست. این مدل مدیریت از مجموعه‌ای از فنون و راهبردهایی استفاده می‌کند که ضمن ارتقای سطح عملکرد نهادهای بخش عمومی، توانایی و قابلیت‌های این نهادها را برای کسب نتایج اصلاح می‌کند. مدیریت عمومی نوین بخش عمومی بر روندی تأکید می‌کند که به‌سوی برون‌سپاری بیشتر وظایف دستگاه‌های اجرایی و تمرکز بیشتر بر رقابتی کردن خدمات نهادهای این بخش چشم دوخته است (زارعی و فاضلی‌نژاد، ۱۳۹۵). نتایج نشان می‌دهد که حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. این نتیجه با نتیجه کار طالعی و شفیع‌نیا (۱۳۹۴)، مطابقت دارد.

محل بودجه عمومی در اختیار دارد، انجام گردیده است. این تحول امکان محاسبه بهای تمام‌شده محصولات و خدمات بخش دولتی و استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و در نهایت ارتقای سطح شفافیت مالی را فراهم می‌آورد، بنابراین لازمه تحول اساسی در نظام مالی بخش عمومی تغییر مبنای حسابداری و حرکت به سمت حسابداری تعهدی هست. تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی در راستای گزارشگری مالی بخش عمومی می‌تواند موجب تقویت نظام پاسخگویی مالی بین دولت و ذینفعان شده و افزایش قابلیت فهم گزارش‌های مالی را به همراه داشته و موجب گردد گزارش‌هایی مربوط، به‌موقع، قابل‌اتکا، صادقانه و عاری از تعصب ارائه گردد. نظام حسابداری بخش عمومی باید امکان محاسبه بهای تمام‌شده محصولات و خدمات بخش دولتی و استقرار نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و در نهایت ارتقای سطح شفافیت مالی را فراهم آورد. التزام دولت به پاسخگویی و تعهد نمایندگان مردم برای بررسی عملکرد همه‌جانبه دولتی از عواملی است که دولت را ناگزیر از به‌کارگیری مبنای تعهدی می‌کند. اگر مردم چه از طریق نمایندگان و چه از طریق سایر ابزارها مانند رسانه‌ها، اعتراض‌های مدنی از مجرای قانونی و چانه‌زنی‌های مستقیم از طریق اتحادیه‌ها و سازمان‌های مردم‌نهاد دولت را ملزم به ارائه اطلاعات شفاف مالی کنند، دولت نیز مجبور خواهد شد اطلاعاتی را در اختیار مردم قرار دهد که آنان را از صحت عملکرد خود مطمئن کند. از آن روی که مبنای نقدی نمی‌تواند اطلاعات کاملی را در اختیار استفاده‌کنندگان اطلاعات بگذارد، لذا دولت با تقاضای اطلاعاتی شفاف‌تر و قابل‌اتکاتر روبه‌رو خواهد شد. این امر می‌تواند زمینه‌ساز استفاده از مبنای تعهدی در بخش عمومی باشد. اگر مدیران ارشد کشور در تمامی احزاب و مدیران مستقل به دیدگاه مشترکی مبنی بر سودمندی مبنای تعهدی برای حسابداری بخش عمومی برسند، آنگاه در هر شرایط سیاسی، الزام و تعهد لازم برای تدوین و اجرای موفقیت‌آمیز فرایند گذار افزایش می‌یابد. پس، سودمندی مبنای تعهدی ابتدا باید از نظر مدیران ارشد درک شود و بعد از آن، تمامی افراد جامعه باید نسبت به مزیت‌های آن آگاهی یابند. اگر قوانین و استانداردهای بخش عمومی به‌خوبی تدوین شوند، در بلندمدت، هم پاسخگویی دولت و هم قابلیت اتکای اطلاعات مالی منتشرشده توسط آن افزایش می‌یابد. با توجه به تأثیر اطلاعات حاصل از اجرای نظام مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر پاسخگویی و تصمیم‌گیری مدیران، پیشنهاد می‌شود تکمیل و تسریع فرایند اجرای استانداردهای حسابداری مزبور موردتوجه

- کیفیت گزارش حسابرسی در سیستم حسابداری تعهدی ادارات بخش دولتی.

منابع

- اکرمی، سید رحمت‌اله، فعال قیومی، علی؛ قدیریان آرائی، محمدحسین. (۱۳۹۶). "تبیین نقش حسابداری بخش عمومی در تحقق اقتصاد مقاومتی". *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، ۵(۱۷)، ۷۳-۹۶.
- آذر، عادل. (۱۳۸۹). "بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و حسابرسی عملکرد". *مجموعه مقالات همایش حسابرسی عملکرد، پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، مرکز تحقیقات و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور*.
- باباجانی، جعفر؛ باغومیان، رافیک. (۱۳۸۶). "ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران". *پیک‌نور*، ۴، ۲۶-۴.
- باباجانی، جعفر؛ قنبریان، رضا. (۱۳۹۰). "ارزیابی فرایند تشخیص و شناسایی درآمدهای شهرداری تهران جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری و گزارشگری درآمدها". *فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۳(۱۰)، ۵۵-۳۶.
- خدای پور، احمد؛ کفاش پور، روح‌اله. (۱۳۹۴). "تأثیر عناصر اصلی بودجه‌ریزی عملیاتی بر اجرای حسابرسی عملکرد از دیدگاه کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات کشور". *دو فصلنامه حسابداری دولتی*، ۱(۳)، ۵۲-۴۱.
- زارعی، محمدحسین؛ فاضلی‌نژاد، جواد. (۱۳۹۵). "الزامات تحقق حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات کشور". *دانش حسابرسی*، ۶۳.
- زارعی، بتول؛ مهر اندیش، بتول. (۱۳۹۵). "ارزیابی تأثیر به‌کارگیری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخگویی مدیران (مطالعه موردی: دانشگاه‌های علوم پزشکی استان تهران)". (۱۷)، ۴۳-۲۵.
- طالعی، هادی؛ محمودرضا، شفیع‌نیا. (۱۳۹۴). "بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بیرجند)". *چهارمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، آزادشهر*،

حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابداری تعهدی بر تعیین جمع بهای تمام‌شده خدمات و فعالیت بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابداری تعهدی بر بهره‌وری بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابداری تعهدی بر تصمیم‌گیری مدیران بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. حسابرسی عملکرد تأثیر معناداری تعهدی بر شفافیت گزارشگری بخش عمومی را تعدیل می‌کند. حسابرسی عملکرد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی را تعدیل می‌کند. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش چادواندا و همکاران (۲۰۱۲) و نتایج پژوهش هادوی (۱۳۹۵)، مطابقت دارد. اطلاعاتی که از سیستم‌های حسابداری قدیمی به دست می‌آید، گرچه ممکن است برخی نگرانی‌های سنتی را از میان ببرد، اما برای هدف‌های برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری‌های مدیریت کافی نیست و امکان پاسخگویی مدیران در برابر کارکرد خود و دستگاه زیردستان را فراهم نمی‌کند و کنترل اثربخشی برنامه‌های دولت و ارزیابی آن بسیار دشوار است. اطلاعاتی که از این دستگاه‌ها به دست می‌آید، ابتدایی و ناکافی است و نمی‌توان آن‌ها برای ارزیابی کارایی و اثربخشی، تجزیه و تحلیل کرد و داده‌های لازم را برای اندازه‌گیری و محاسبه بهای تمام‌شده خدمات و کالاهای بخش دولتی به دست آورد. از این‌رو، لازم است که برای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی، گذشته از کامل کردن سیستم گزارشگری در مورد منابع مالی، به گزارشگری در مورد کل منابع اقتصادی در اختیار دولت نیز توجه شود و به این ترتیب، بهره‌گیری از حسابداری تعهدی در بخش عمومی بسیار سودمند خواهد بود.

محدودیت‌های پژوهش

۱. عدم پاسخگویی مناسب و دقیق به پرسش‌نامه که باعث حذف پرسش‌نامه‌های ناقص و تکمیل نشده گردید.
۲. صرف زمان و انتظار بسیار زیاد جهت پاسخ‌دهی به پرسش‌نامه و ارسال آن توسط اعضای نمونه.

پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

- به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد تا در ادامه این پژوهش به بررسی موارد زیر بپردازند:
- بررسی ارتباط اطلاعات حسابداری تعهدی در ارزیابی کیفیت سود،
- عامل نیروی انسانی از عوامل مهم تأثیرگذار بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی،

- لاری دشت بیاض، محمود؛ قائم‌مقامی، کامران؛ ملکی، علی. (۱۳۹۵). "بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابداری عملکرد در دستگاه‌های اجرایی". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۵(۳)، ۶۸-۵۹.
- نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). "ضرورت استقرار حسابداری عملکرد از دیدگاه حساب‌برسان بخش عمومی". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۷(۴)، ۹۲-۷۹.
- هادوی، علیرضا. (۱۳۹۵). "جایگاه حسابداری تعهدی در گزارشگری مالی بخش عمومی و حسابداری عملکرد". ششمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت با رویکرد علوم پژوهشی نوین، تهران، شرکت ارتباط ارغوان ایرانیان.
- انجمن علمی و حرفه‌ای مدیران و حسابداران گلستان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد آزادشهر.
- کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۵). "شناسایی موانع گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی". دانش حسابداری، ۱۶(۶۵)، ۴۷-۷۵.
- کردستانی، غلامرضا. (۱۳۸۶). "پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری". دو ماهنامه حسابرس، ۳۹.
- معینیان، داوود؛ پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). "بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات". ۲(۶)، ۹۳-۱۰۴.
- Champoux, M. (2006). "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions". *Paper Presented at Federal Budget Policy Seminar*, Briefing Paper, 27.
- Chukwunedu, Okaro Sunday & Okoye. (2012). "Emmanuel Ikechukwu, The Introduction of Accrual Accounting in the Public Sector of Nigeria - The Perception of Auditors". *Preparers of Financial Statements and Accounting Academic*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2042234> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2042234>.
- Cordery, C. (2010). "The Sectoral Focus of Financial Accounting and Auditing Teaching New Zealand and the Readiness for an Accounting Framework Change". *Presented at the Financial Reporting and Auditing Conference*, Victoria University, Retrieved from: <http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/pdf/carolyn-cordery-paper.pdf>.
- Glendinning, R. (2007). "The Concept of Value for Money". *International Journal of Public Sector Management*, 1(1), 42-50.
- Guthrie, J. (1992). "Critical Issues in Public Sector Auditing". *Managerial Auditing Journal*, 7(4), 27-32.
- Har Loke, C., Ismail, S. & Abdul Hamid, F. (2016). "The Perception of Public Sector Auditors on Performance Audit in Malaysia: An Exploratory Study". *Asian Review of Accounting*, 1(24), 90-104, <https://doi.org/10.1108/ARA-12-2013-0082>.
- Henry, B. (2005). "A Survey of Governmental Accounting Education Studies". *Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management*, 17(2), 166-179.
- Hossain, S. (2010). "From Project Audit to Performance Audit: Evolution of Performance Auditing in Australia". *The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices*, 9(3), 20-46.
- IFAC. (2011). "Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities", *International Public Sector Accounting Standards Board*, 14.
- IFAC. (2000). "Government Financial Reporting". *Public Sector Committee*, 11.
- Jones, P.C. (1994). *Public Sector Auditing* (2nd ed). Chapman and Hall.
- McKendrik, J. (2007). "Modernization of the Public Accounting Systems in Central and Eastern European Countries: The Case of Romania". *International Public Management Review*, 1(8).
- Morin, D. (2001). "Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances". *Financial Accountability and Management*, 17(2), 99-117.

- Schiffel, L. & Smith, K. (2006). "The Looming Crisis in Governmental Accounting Education". *The journal of Government Financial Management*, 55(2), 26-32.
- Sciulli, N. & Sims, R. (2007). "Public Sector Accounting Education in Australian Universities: An Exploratory Study". *Sunway Academic Journal*, 4, 44-58.

