

تبیین مشکلات و راه حل های مدیریت هزینه در بخش دولتی

■ امید اسلام زاده*

■ نوید جوادی**

■ خسرو زیباکردار***

■ میثم تحسیری****

چکیده

هدف از این تحقیق تبیین مشکلات و راه حل های مدیریت هزینه در بخش دولتی با روش دلفی و رتبه بندی آنها با فرآیند تحلیل رتبه ای است. تحقیق از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ نحوه اجرا توصیفی - پیمایشی است. نمونه تحقیق در مرحله دلفی برای پاسخ به سوالات تحقیق ۲۰ نفر از مستشاران، حسابرسان کل دیوان محاسبات کشور و مدیران ارشد دولتی بودند. در مرحله دوم نمونه تحقیق جهت آزمون فرضیه ها با پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه ای شامل ۱۶۵ نفر از حسابداران، حسابرسان، کارشناسان دولتی دیوان محاسبات کشور انجام شده است. فرضیه ها با محاسبات ریاضیاتی ماتریسی و آزمون فریدمن مورد آزمون قرار گرفتند. یافته های تحقیق در مرحله دلفی ۴۷ مشکل برای مدیریت هزینه های دولت شناسایی و ۱۴ راه حل نیز برای حل آنها ارائه نمود. در مرحله رتبه بندی فرآیند تحلیل رتبه ای عدم توجه به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت ها مهم ترین مشکل و حسابرسی سرمایه فکری هم به عنوان مهم ترین راه حل معرفی شد.

واژگان کلیدی: مشکلات مدیریت هزینه، راه حل های مدیریت هزینه در بخش دولتی، دلفی، فرآیند تحلیل رتبه ای

طبقه بندی موضوعی: P۳۵, H۵, M۴, C۴۲

* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان) omideslamzadeh@yahoo.com (نویسنده مسئول)
 ** دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
 *** کارشناسی ارشد مدیریت دولتی و حسابرس کل دیوان محاسبات کشور
 **** کارشناسی ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی رشت

۱- مقدمه

دولت‌های خیلی موفق بین اثربخشی و کارایی تعادل برقرار می‌کنند؛ این موضوع با استفاده از اطلاعات هزینه و مدیریت آنها بدست می‌آید. مدیریت هزینه را می‌توان فرآیند برنامه ریزی و کنترل اثربخش هزینه‌های دولت معرفی کرد. آنچه امروزه بیش از هر چیز دیگری در سازمان‌های مختلف نمود پیدا کرده، توجه به هزینه‌های متعدد سازمان و یا به تعبیری دقیق‌تر مدیریت هزینه هاست، زیرا در شرایط رقابت جهانی امروز، سازمان‌های مختلف جهت حفظ بقا و توان رقابتی خود باید نسبت به مقایسه هزینه‌های خود با رقبا آگاهی داشته و فعالانه در میدان رقابت در بعد هزینه وارد شوند (میرقربانی گنجی، ۱۳۹۱، ۱۶). هدف نظام مدیریت هزینه، کمک به حداکثر کردن سود و ارزش سازمان در حال و آینده است. تحقق هدف مذکور، به ایجاد نظام مدیریت هزینه‌های مرتبط است که به بقا در رقابت جهانی و توسعه مستمر منجر می‌گردد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷، ۵۶). در دهه‌های اخیر فناوری اطلاعات به شدت توسعه یافته است و سبب بهبود جمع‌آوری و ابلاغ اطلاعات مرتبط با هزینه‌های سازمان‌ها شده است. هزینه‌هایی که روز به روز در حال افزایشاند و اگر مدیریت نشوند سبب ایجاد خلل اقتصادی می‌شوند.

لذا لازم است که این هزینه‌ها مدیریت شوند (راتاناتانجا و همکاران، ۲۰۱۲، ۲۸۲). مدیریت هزینه را می‌توان فرآیند برنامه ریزی و کنترل اثربخش هزینه‌های سازمان تعریف کرد. این فرآیند شامل فعالیت‌های گوناگونی نظیر گردآوری، تحلیل، ارزیابی و گزارش اطلاعات مرتبط با هزینه‌ها برای مقاصد گوناگون است (نظری و همکاران، ۱۳۹۳، ۲۹). مدیریت هزینه بر این نگرش استوار است که هزینه‌ها خود به خود ایجاد نمی‌شوند بلکه تمام هزینه‌های تولید یا انجام خدمات محصول، نتیجه تصمیم‌گیری‌های مدیریت است که عمدتاً معطوف به چگونگی استفاده از منابع محدود سازمان است. نگرش مدیریت هزینه نقش مهمی در جهت دادن تصمیم‌های مدیران به سوی ایجاد ارزش برای همه ذی‌نفعان به عهده دارد و میکوشد بین منافع همه ذی‌نفعان مختلف تلفیق مناسب و خلاقانه ایجاد کند (میرمحمدی، ۱۳۹۲، ۲۳). از این جهت هر مدیری برای رسیدن به این امر به سامانه مدیریت هزینه نیاز دارد. به مجموعه ابزارها و تکنیک‌های مدیریت هزینه که به پیشبرد اهداف و برنامه‌ها یاری میرساند سامانه مدیریت هزینه گویند (میرقربانی گنجی، ۱۳۹۱، ۱۶).

سامانه مدیریت هزینه توسط تیم مدیریت طراحی می‌شود و موجب برنامه ریزی و کنترل فعالیت‌های مولد هزینه یک سازمان برای رسیدن به اهداف بهبود یافته و تدوین شده است (دارابی، ۱۳۹۱، ۳۰). اگر این سامانه در دولت دچار مشکل گردد سبب خلل اقتصادی می‌شود و در دراز مدت دولت را با خسارات جبران ناپذیری روبه‌رو می‌نماید. در این تحقیق مشکلات مربوط به مدیریت هزینه در بخش دولتی به همراه راه‌حلی برای مقابله با آنها با روش دلفی مورد مطالعه قرار گیرد و در مرحله آخر اهمیت این موارد نیز با فرآیند تحلیل

رتبه ای اولویت بندی گردد.

۲- بیان مسئله

آنچه امروزه در رابطه با موسسات تجاری، انتفاعی و غیرانتفاعی بیش از هر چیز دیگری نمود پیدا کرده، توجه به هزینه های متعدد سازمان و یا به تعبیری دقیق تر مدیریت هزینه هاست. مدیریت هزینه ها در بخش خصوصی و بویژه دولتی بر اقتصاد کشور نقش بسزایی دارد و سبب حفظ اموال و منابع کشور خواهد شد. این موضوع تاکنون محقق نشده است و علت نیز به مشکلات زیادی برمیگردد که باید شناسایی و جهت حل آنها راه کارهایی ارائه گردد (فریمن و همکاران ۲، ۲۰۱۱، ۲۲۲).

نگاهی که در بخش عمومی به هزینه و هزینه یابی وجود دارد به جای تفکر حسابداری از تفکر اقتصادی و مدیریتی بهره میگیرد. در نگاه مدیریتی و اقتصادی با در نظر گرفتن محدودیت منابع، هزینه ها را آنالیز کرده تا بتواند هزینه ها را مهار کند. در دولت هیچ طبقه بندی خاصی برای نحوه گزارشگری هزینه مطرح نکرده اند و تنها طبقه بندی که از سال ۱۳۸۶ انجام شده این است که هزینه ها از جمله هزینه دستمزد به چه مبلغی هستند. معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری و وزارت امور اقتصادی و دارایی مسئول این امور هستند که کاری در این زمینه انجام نداده اند. بر خلاف اصول حسابداری، اساساً در بدنه دولت چیزی بنام صورت های مالی تولید نمی شود. تاکید قانون محاسبات عمومی بر حسابداری نقدی و همچنین تاکید قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، بر حسابداری تعهدی است و در نهایت بودجه دولت بر اساس روش نقدی تنظیم می شود، استانداردهای حسابداری دولتی بر اساس مبنای تعهدی تدوین می شوند. نگاه ها در بخش عمومی به هزینه یابی، بودجه ریزی عملیاتی نگاه های فوق العاده ضعیفی هستند.

طبقه بندی هزینه ها در بخش عمومی هیچ ارزش فنی از نظر حسابداری و گزارشگری مالی ندارد. یکی از عمده ترین و مسئله دارترین موضوعاتی که با آن روبه رو هستیم این موضوع است که مفاهیم حسابداری و مفاهیم مدیریتی برای دست اندرکاران بخش عمومی و اجتماعی کشور خیلی ملموس نیست و اینکه خودشان را با این شرایط و مفاهیم تطبیق دهند کار سخت و بزرگی به نظرشان می آید و به همین خاطر همیشه یک مرزبندی بین خود و این مفاهیم را ایجاد می کنند. اینها تنها تعداد کمی از مشکلات مرتبط با مدیریت هزینه هستند و لازم است که مشکلات مدیریت هزینه دولت مورد توجه بیشتری قرار گیرند و برای هریک، راه کاری ارائه گردد. از اینرو در این تحقیق مشکلات مدیریت هزینه در بخش دولتی، میزان اهمیت آنها و راه حل آنها به عنوان مسئله تحقیق مورد بررسی قرار میگیرد.

۳- مروری بر پیشینه تحقیق

لیندر^۲ (۲۰۱۴) در تحقیقی هنجارهای اجتماعی و مشکلات مدیریت هزینه را بررسی نمود. نتایج تحقیق نشان داد که هنجارهای موجود در اجتماع با مشکلات مدیریت هزینه رابطه مستقیمی دارند و آنچه که سبب افزایش مشکلات مدیریت هزینه می شود هنجارهای نامناسب اجتماعی است که باید با فرهنگ سازی کاهش یابند.

پاول و جورج^۴ (۲۰۱۴) در تحقیقی به بررسی راه حل های مدیریت صحیح هزینه پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد نظارت قوی بهترین راه برای کاهش مشکلات مدیریت هزینه است. جان و ادناه^۵ (۲۰۱۳) در تحقیقی به بررسی علل مشکلات مدیریت هزینه در کشور کنیا پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که فرهنگ سازمانی مناسب، محیط سازمانی منظم و حسابرسی قوی بر کاهش مشکلات مدیریت هزینه اثرگذار هستند.

راتاناتانجا و همکاران^۶ (۲۰۱۲) تحقیقی در کشور سریلانکا در خصوص مدیریت هزینه ها انجام دادند. یافته ها نشان داد که راه حل غلبه بر مشکلات مدیریت هزینه استفاده از تکنیک های نوین مدیریت هزینه شامل هزینه یابی بر مبنای فعالیت و هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان گرا می باشد. یافته ها سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت زمان گرا را به عنوان سیستم مناسب تر و ارزان تر نسبت به سیستم سنتی هزینه یابی بر مبنای فعالیت معرفی نمود.

چین و بین^۶ (۲۰۱۲) تحقیقی جهت حل مشکلات مدیریت هزینه انجام دادند. این پژوهش با استفاده از داده های پنلی در دولت چین از سال ۱۹۹۹ تا سال ۲۰۰۸ بررسی شده است. یافته ها نشان داد که عوامل حکومتی و نظارتی ضعیف قبل و بعد از وقوع خرج مهم ترین علل طرح مشکلات مدیریت هزینه اند که ارتباط و هماهنگی قوی به همراه نظارت مناسب قبل و بعد از خرج بر کاهش مشکلات مدیریت هزینه موثرند.

پیرونی و اگوستینو^۷ (۲۰۱۲) در تحقیقی یافتند که نبود سیاستهای رقابتی و مقررات دولتی سبب ایجاد مشکلاتی در مدیریت مخارج دولتی می شود.

دیتلا و فرانسلی^۸ (۲۰۱۱) در تحقیقی به بررسی تاثیر تبلیغات دولتی بر اصلاح سیستم مدیریت مصرف در دولت پرداختند. نتایج نشان داد که فرهنگ سازی دولت از طریق تبلیغات بر اصلاح سیستم مدیریت مصرف موثر است.

الکن (۲۰۰۷) در تحقیقی در اندونزی بررسی را بر روی مدیریت هزینه های طرحهای عمرانی انجام دادند و در نهایت به این نتیجه رسیدند که حسابرسی دولتی سبب اصلاح مخارج سرمایه ای پروژهها تا ۸٪ می شود.

ایزدی نیا و کمالی^۹ (۱۳۹۳) در تحقیقی به بررسی تاثیر سیستم هزینه یابی کیفیت بر مدیریت هزینه در شرکت پالایش گاز فجر جم پرداختند. یافته ها نشان داد که سیستم هزینه یابی کیفیت مناسب، راه حل مناسبی جهت کاهش مشکلات مدیریت هزینه می باشد.

لطفعلی پور و همکاران (۱۳۹۱) مشکلات مدیریت هزینه مناسب و کاهش رشد اقتصاد را با استفاده از اطلاعات دوره زمانی ۱۳۴۶-۱۳۸۸ مورد بررسی و تحلیل قرار دادند. یافته ها نشان داد که منابع نفتی، تحریم و نوسانات اقتصادی و عدم کار مشارکتی بخشهای دولتی و خصوصی جزء مشکلات اساسی دولت در مدیریت صحیح هزینه ها و سبب کاهش رشد اقتصاد هستند. یادگاری و علی مددی (۱۳۹۰) در تحقیقی به بررسی موارد مورد نیاز جهت اصلاح ساختار مدیریت هزینه های دولت پرداختند. نتایج تحقیق بودجه ریزی عملیاتی را مهم ترین عامل حل مشکلات مدیریت هزینه ها معرفی نمود.

پناهی و امینی (۱۳۹۰) در تحقیقی به بررسی یکی از مشکلات مهم مدیریت هزینه پرداختند. در این تحقیق بیان شد که اغلب قریب به اتفاق کشورهای دارندهی منابع طبیعی، از درآمدهای مستقل از مالیات در جامعه برخوردارند و به علت وجود این درآمدها به مدیریت صحیح هزینه ها توجهی نمی شود و همین مسئله سبب می شود که رانتجویی و فساد در این کشورها به مراتب بیشتر دیده شود. این موضوع در ایران بین سالهای ۱۳۶۸ تا ۱۳۸۴ مورد بررسی قرار گرفت. یافته های این تحقیق نشان داد که یکی از مشکلات مدیریت هزینه وجود رانت نفتی به دلیل منابع بالای نفتی می باشد. مداح (۱۳۸۹) مشکلات دولت در مدیریت هزینه ها را با استفاده از یک مدل ارتباطات خطی ساختاری در سطح ۳۵ کشور از جمله ایران با استفاده از داده های ۳ ساله مربوط به سال های ۲۰۰۰، ۲۰۰۵ و ۲۰۰۶ مورد بررسی و تحلیل قرار داده است. یافته های تحقیق ضعف دولت و قوانین ضعیف را سبب ایجاد مشکلات در مدیریت صحیح هزینه ها بیان نمود.

سعدی و همکاران (۱۳۸۸) قدرت بالای دولت را سبب ایجاد مشکل در مدیریت هزینه ها بیان نمودند. نتایج نشان داد که دولت تا زمانی که دارای اندازه قابل کنترل باشد سبب مدیریت صحیح هزینه ها می شود، اما رشد بیش از حد اندازه دولت سبب مدیریت غلط هزینه ها خواهد شد.

خضری و رنانی (۱۳۸۳) در تحقیقی به بررسی یکی از مشکلات مدیریت هزینه ناشی از قدرت بالای دولت پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که قدرت بالای دولت روحیه رقابت را در بین جامعه کاهش می دهد و سبب مدیریت غلط هزینه ها خواهد شد. بعد از این قسمت تعریف مفهومی و عملیاتی مدیریت هزینه ارائه می شود:

۴- تعریف مفهومی و عملیاتی هزینه

تعریف مفهومی: مطابق ماده ۲۳ قانون محاسبات کشور، عبارت از پرداختهایی که به طور قطعی به ذی نفع در قبال تعهد یا تحت عنوان کمک یا عناوین مشابه با رعایت قوانین و مقررات صورت می گیرد (نوروش و همکاران، ۱۳۸۷، ۵۶۸).

تعریف عملیاتی: بودجه کل کشور در بر گیرنده منابع و مصارف دولت می باشد که مصارف بودجه در این تحقیق تحت عنوان هزینه های دولت در نظر گرفته شده است.

۵- سوالات و فرضیه های تحقیق

۱. مشکلات مدیریت هزینه ها در بخش دولتی کدامند؟
۲. راه حل های رفع مشکلات مدیریت هزینه بخش دولتی کدامند؟
۳. آیا مشکلات مدیریت هزینه بخش دولتی از اولویت متفاوتی برخوردارند؟
۴. آیا راه حل های رفع مشکلات مدیریت هزینه بخش دولتی، از اولویت متفاوتی برخوردارند؟

به دلیل اینکه دو سوال اول با روش دلفی پاسخ داده می شوند نیازی به تدوین فرضیه ندارد و پیش زمینه ای برای پاسخ به سوالات ۳ و ۴ هستند. سوال ۳ و ۴ که پس از دریافت پاسخ های دو سوال اول قابلیت بررسی دارند در قالب ۲ فرضیه زیر ارائه می شوند:

۱. مشکلات مدیریت هزینه بخش دولتی از اولویت متفاوتی برخوردارند.
 ۲. راه حل های رفع مشکلات مدیریت هزینه بخش دولتی، از اولویت متفاوتی برخوردارند.
- نگارش فرضیه های مربوطه به شکل زیر است:

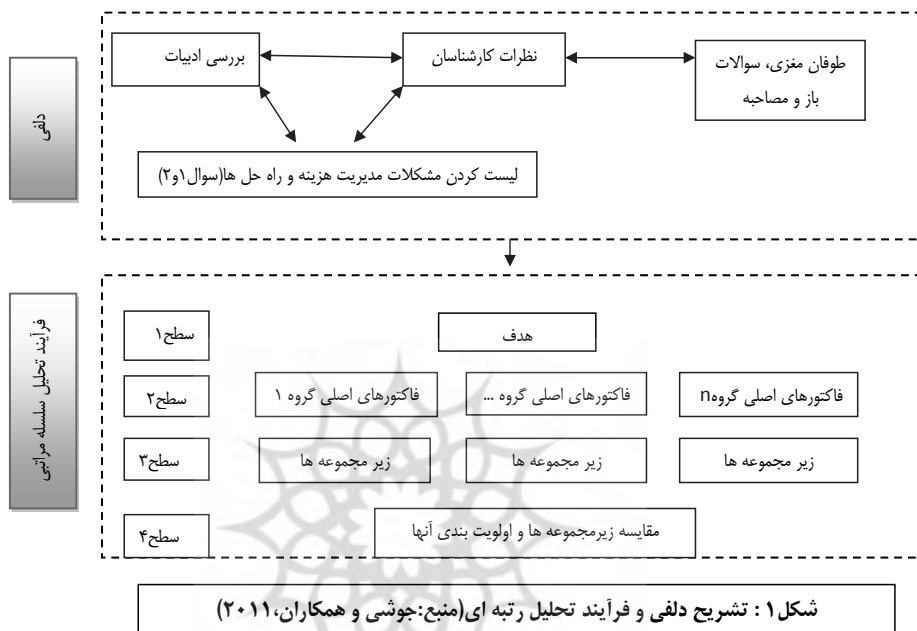
$$\begin{cases} H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \dots = \mu_n \\ H_1 : \mu_i \neq \mu_j \quad \forall (i \neq j) \end{cases}$$

که در آنها μ میانگین پاسخ های بدست آمده با توجه به محاسبات انجام شده بر روی پاسخ های بدست آمده از پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه ای می باشد. برای بررسی فرضیه ها و رتبه بندی موارد مذکور از پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه ای استفاده می شود.

۶- روش شناسی پژوهش

روش تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی می باشد، چرا که در جهت رفع نیازهای انسانی در حوزه مدیریت هزینه ها در بخش دولتی (حفظ بیت المال) است و با توجه به اینکه در این پژوهش از روش های مطالعه کتابخانه ای و بررسی متون و نیز روش های میدانی نظیر مصاحبه و پرسشنامه باز (روش دلفی) استفاده شده است و هدف آن مطالعه و رتبه بندی مشکلات مدیریت هزینه در بخش دولتی با فرآیند تحلیل رتبه ای است، در نتیجه تحقیق حاضر بر اساس روش و ماهیت، یک تحقیق توصیفی- پیمایشی است. از طرفی روش تحقیق برای پاسخ گویی به دو سوال اول کیفی و برای پاسخ به سوالهای سوم و چهارم کمی است، لذا تحقیق

مذکور کیفی-کمی است. برای پاسخ به سوالات اول و دوم تحقیق از روش دلفی و برای سوالهای سوم و چهارم فرآیند تحلیل رتبه ای به عنوان یکی از معیارهای تصمیم گیری چند معیاره استفاده می شود. شیوه کار این ابزارهای کیفی و کمی به شرح ذیل است:



دلفی رویکرد یا روشی سیستماتیک در تحقیق برای استخراج نظرات از یک گروه از متخصصان در مورد یک موضوع با یک سوال است. از آن جا که همیشه «دو ذهن بهتر از یک ذهن کار می کند» باید دیدگاه دیگران به ویژه افراد خبره و کارشناس را نسبت به سوالات تحقیق، جویا شد. در دلفی اطلاعات را می توان از طریق گفتگوی رو در رو، مصاحبه ی تلفنی و پرسشنامه جمع آوری کرد. در این روش با استفاده از دستورالعمل های ساختاریافته، پاسخ های دقیق تری دریافت می شود (احمدی، ۱۳۸۸، ۱۰۰).

سنگ بنای فرآیند تحلیل رتبه ای (ماتریس رتبه ای) مقایسه های زوجی است. این روش به ما این امکان را می دهد که مسایل کیفی را که واحدی برای اندازه گیری آنها وجود ندارد ارزیابی کنیم و بتوانیم آنها را با مسائل کمی مقایسه و ترکیب کنیم. این مقایسات، ماتریسی را تشکیل می دهند که درایه های این ماتریس از مقایسه عنصر هر سطر با عناصر ستون ها، بدست می آید. برای مثال درایه a_{ij} نشان می دهد عنصر اول چند برابر عنصر دوم است که عدد مورد نظر با توجه به اسکیل ساعتی منطق فازی در نظر گرفته می شود.

مثلاً اگر A_1 با توجه به موضوع مورد بررسی خیلی مهم تر از A_2 باشد عدد ۵ را در ماتریس قرار می دهیم. واضح است که در اینصورت درایه a_{12} و یا اهمیت A_2 نسبت به A_1 برابر $\frac{1}{5}$ خواهد بود. به این خاصیت ماتریسهای مقایسه جفتی خاصیت معکوسی ۹ میگویند.

	A1	A2	An
A1	$\frac{w_1}{w_1}$	$\dots$	$\frac{w_n}{w_1}$
A2	$\frac{w_1}{w_2}$	$\dots$	$\frac{w_n}{w_2}$
An	$\frac{w_1}{w_n}$	$\dots$	$\frac{w_n}{w_n}$

معادله ۱: ماتریس مقایسه های جفتی

اسکیل مقایسه های زوجی نیز به شرح زیر است:

جدول ۱: اسکیل های مقایسه زوجی

تعریف	کاملاً بالاتر	خیلی بالاتر	بالاتر	کمی بالاتر	ترجیح یکسان
شدت اهمیت	۹	۷	۵	۳	۱

که می توان از اعداد مابین نیز استفاده نمود. پس ما باید در ابتدا مقیاس ها را با هم مقایسه نماییم و سپس مقایسات را باهم ترکیب کرده تا به ترتیب اولویت ها برسیم. ماتریسهایی که تشکیل می شود به ترتیب زیر است:

۱. تشکیل ماتریس مقایسات جفتی برای گزینه مورد نظر
 ۲. بدست آوردن اولویت ها که با استفاده از پاسخ ها بدست می آید.
 ۳. تشکیل ماتریس نرمال شده مقایسه های جفتی (برای اینکار جمع هر ستون را بدست آورده و عناصر هر ستون را بر مجموع آن تقسیم می کنیم تا عناصر ماتریس نرمال شوند).
 ۴. میانگین گیری از مقادیر بدست آمده از هر سطر
 ۵. نتیجه گیری نهایی (رسیدن به پاسخ و تعیین اولویت ها) (سبزی، ۱۳۹۰، ۶-۱).
- برای مثال یک نمونه از شیوه محاسبات برای رتبه بندی مشکلات مدیریت هزینه به شرح زیر است:

جدول ۲: ماتریس مقایسه های جفتی

مشکلات مدیریت هزینه در دولت در مرحله دلفی	تحریم و نوسانات اقتصادی	ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه
تحریم و نوسانات اقتصادی	۱	۹
ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه	$\frac{1}{9}$	۱
جمع	۱,۱	۱۰

در جدول فوق مشکل "تحریم و نوسانات اقتصادی" نسبت به مشکل "ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه" دارای اهمیتی معادل کاملاً بالاتر یعنی عدد ۹ می باشد و از اینرو مشکل «ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه» نسبت به «تحریم و نوسانات اقتصادی» نمره عکس یعنی عدد ۱ را می گیرد. در این مرحله نیاز است که اعداد هر ستون جمع شوند. مرحله بعد از این بدین شکل است که ماتریس مقایسه های جفتی فوق باید نرمال شوند. برای نرمال کردن داده ها هر سلول بر جمع هر ستون تقسیم می شود تا داده ها نرمال شوند و سپس از هر ردیف میانگین گرفته می شود:

جدول ۳: ماتریس مقایسه های جفتی

مشکلات مدیریت هزینه در دولت در مرحله دلفی	تحریم و نوسانات اقتصادی	ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه	میانگین نمره یک پاسخ
تحریم و نوسانات اقتصادی	۰,۹	۰,۹	۰,۹
ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه	۰,۱	۰,۱	۰,۱
جمع	۱	۱	۱

میانگین مربوطه نشان می دهد که در خصوص این پاسخ نمره مشکل تحریم و نوسانات اقتصادی بیشتر از مشکل ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه می باشد. بعد از این مرحله باید میانگین همه پاسخ ها میانگین گرفته شود که نشان دهنده میانگین نهایی است.

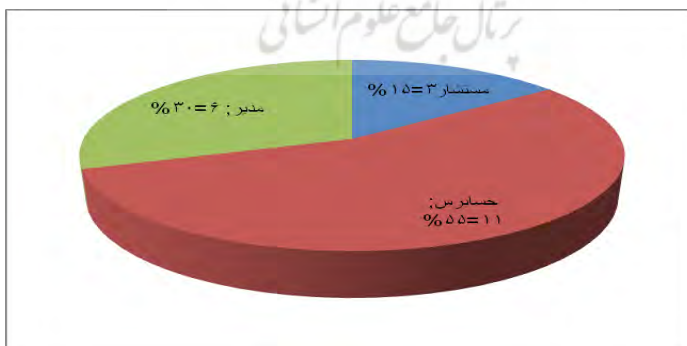
جدول ۴: میانگین کل پاسخ ها

مشکلات مدیریت هزینه در دولت در مرحله دلفی	پاسخ ۱	پاسخ...	پاسخ ۱۶۵	میانگین کلی نمره ها	رتبه کلی
تحریم و نوسانات اقتصادی	۰,۹	...	۰,۷	۰,۱۹	۱
ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه	۰,۱	...	۰,۳	۰,۰۸	۲

در جدول فوق مشخص است که نمره کلی مشکل تحریم و نوسانات اقتصادی بیشتر از مشکل ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه می باشد و لذا رتبه کلی نشان می دهد که اهمیت مشکل تحریم و نوسانات اقتصادی بالاتر از مشکل ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه است.

۷- جامعه تحقیق و نمونه گیری

در این تحقیق به دلیل ماهیت متفاوت پرسشنامه دلفی و فرآیند تحلیل رتبه ای انتخاب نمونه در هر مرحله بصورت جداگانه انجام شد. تعداد نمونه در مرحله دلفی معمولاً بین ۵ تا ۲۰ نفر است (احمدی، ۱۳۸۸، ۱۰۳)، لذا در این مرحله تعداد نمونه تحقیق برای پاسخ به سوالات تحقیق ۲۰ نفر از مستشاران، حسابرسان کل دیوان محاسبات کشور و مدیران ارشد دولتی بودند که به روش گلوله برفی انتخاب شدند. در این روش هر پاسخ دهنده نفر بعدی را برای پاسخ دادن معرفی می کند. همچنین پاسخ ها در بین این افراد رد و بدل و نظرات در ۳ دور تعدیل گشت. درصد و تعداد افراد پاسخ دهنده به شرح نمودار دایره ای زیر می باشد:



نمودار ۱: درصد و تعداد مشارکت کنندگان مرحله دلفی

در مرحله دوم و برای پر کردن پرسشنامه وزنی فرآیند تحلیل رتبه ای از نمونه گیری مختص جامعه های نامحدود استفاده شد چرا که تعداد دستگاه های دولتی و کارکنان مالی در هر دستگاه بسیار زیادند. در این مرحله لازم است که ابتدا تعداد نمونه به کمک رابطه زیر و بر اساس پیش آزمون ۲۰ نفری مشخص شود. در فرمول n تعداد نمونه، Z مقدار احتمال نرمال استاندارد (که بر اساس جدول احتمال های نرمال استاندارد استخراج می شود)، σ انحراف معیار و d دقت مورد نظر محقق می باشد (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۱، ۱۹۵). پس از قرار دادن ارقام مبتنی بر نتایج پیش آزمون در فرمول تعداد نمونه در مرحله تحلیل رتبه ای ۲۳۴ نفر در نظر گرفته شد.

$$\text{معادله ۲: فرمول نمونه گیری جامعه نامحدود} \quad n = \left(\frac{Z \cdot \sigma}{d} \right)^2 = \left(\frac{1.96 \times 0.8}{0.1} \right)^2 \cong 234$$

در این تحقیق انحراف معیار پاسخ ها در فرآیند تحلیل رتبه ای ۰٫۷۸، سطح اطمینان ۹۵ درصد، $Z_{\alpha/2} = 1.96$ و سطح دقت ۰٫۱ در نظر گرفته شده است. نمونه تحقیق در این مرحله شامل حسابداران، حسابرسان، کارشناسان دولتی می باشد. در این مرحله ۱۶۵ پرسشنامه دریافت گردید که حدود ۷۱٪ پرسشنامه ها را در بر میگیرد که از نظر علم آمار و روش تحقیق نمونه مناسبی است.

گاه برای حجم نمونه حد نصاب‌هایی ارائه می‌شود که خوب است در تخمین حجم نمونه آن‌ها را در نظر گرفت تا حداقل حجم نمونه از آن کمتر نشود. حد نصاب‌های بدین شکلاتند که در تحقیق همبستگی (حداقل حجم نمونه ۳۰ نفر)، در تحقیق علی و آزمایشی (حداقل حجم نمونه ۱۵ نفر)، در تحقیق توصیفی زمینه یاب و پیمایشی (حداقل حجم نمونه ۱۰۰ نفر)، در تحقیقاتی که نیاز به طبقه‌بندی جامعه برای نمونه‌گیری دارد، حداقل نمونه هر طبقه بین ۲۰ تا ۵۰ نفر است (فرهنگی و صفرزاده، ۱۳۸۷، ۲۵۸). در این تحقیق به این حدنصابها هم توجه شد.

۸- روایی و پایایی پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه ای (AHP)

برای تعیین روایی پرسشنامه (توانایی در اندازه گیری صفتی که آزمون برای اندازه گیری آن ساخته شده است) از روش منطقی استفاده شد؛ بدین گونه که از لحاظ ظاهری پرسشنامه دارای روایی است. و همچنین از لحاظ محتوایی کمیت و کیفیت سؤالات از نظر مستشاران، حسابرسان و مدیرانی که در دانشگاه تدریس داشتند مورد بررسی قرار گرفتند. هدف و منظور از پایایی (قابلیت اعتماد) پرسشنامه این است که در زمانهای مختلف قابلیت استفاده داشته باشد. یعنی در صورتی که پرسشنامه‌ای در طول مدت زمان کوتاهی توزیع و سپس جمع آوری شود،

نتیجه‌های آن از یک نمونه مشخص همانند هم باشد. عدم پایایی مناسب ممکن است به نامفهوم بودن سؤالاها، نامربوط بودن آنها به فرضیه ها و مانند آنها برگردد. یکی از معروفترین معیارهای بسنجش پایایی، استفاده از معیار آلفای کرونباخ است که بصورت زیر تعریف می‌شود:

$$\alpha = \frac{K}{K-1} \left(1 - \frac{\sum S_i^2}{S_{sum}^2} \right)$$

معادله ۳: آلفای کرونباخ

که در آن S_i انحراف معیار سوال i ام، S_{sum} انحراف معیار مجموع سؤالاها و K تعداد سؤالاها پرسشنامه است. هرچه مقدار آلفا نزدیک به مقدار یک باشد نشان دهنده میزان پایایی بالاست (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۱، ۱۸۸). مقدار آلفا برای پرسشنامه تحقیق برای بخش اول و دوم پرسشنامه به ترتیب برابر با ۰/۷۸ و ۰/۷۱ بدست آمده است که نشانگر پایایی بالای پرسشنامه است.

۹- یافته های تحقیق

از آنجا که تحقیق از دو نوع سوال و دو فرضیه تشکیل شده برای پاسخگویی به سوالات از روش کیفی دلفی و برای آزمون فرضیه ها از روش کمی فرآیند تحلیل رتبه ای استفاده می شود.

۹-۱- پاسخ سوالات با روش دلفی

۱. مشکلات مدیریت هزینه ها در بخش دولتی کدامند؟

۲. راه حل های رفع مشکلات مدیریت هزینه بخش دولتی کدامند؟

برای بررسی این دو سوال از روش دلفی استفاده شد که در این مرحله از نظرات ۲۰ نفر از مدیران، حسابرسان کل و مستشاران دیوان محاسبات استفاده شد. لازم بذکر است بعد از هر پاسخ برای یافتن کارشناس بعدی از روش گلوله برفی ۱۰ استفاده شد. علت انتخاب نمونه مذکور تجربه و تخصص بالای این افراد می باشد. پس از سه دور روش دلفی و تبادل نظرات در بین افراد متخصص مذکور نتایج زیر بدست آمد که در جدول زیر خلاصه شدند:

جدول ۵: مشکلات و راه حل های مدیریت هزینه در روش دلفی

مشکلات مطرح از سوی خبرگان	تکرار مشکل	راه حل
اخلاقیات نامناسب و هنجارهای بد اجتماعی	۷	آیین رفتار حرفه ای
رواج قانون گریزی برای دستیابی به اهداف شخصی	۷	
عدم توجه به استانداردهای حسابداری و حسابرسی دولتی توسط سازمان حسابرسی	۱۱	اختیار تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی دولتی در دیوان محاسبات
عدم طبقه بندی درست هزینه ها	۵	استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول
نبود سیستم های مالی یکپارچه بین دستگاه های اجرایی و نظارتی	۱۰	استفاده از سیستم برنامه ریزی منابع انسانی
ضعف سیستم های اطلاعاتی در ارائه اطلاعات جامع از منابع موجود و کم و کیف آنها	۷	
عدم هماهنگی بین واحدهای استانی و ستادی	۷	
عدم هماهنگی بین ۳ قوه	۴	
تغییر اهداف دستگاه ها با تغییر مدیریت کلان و خرد	۷	بکارگیری تکنیک های نوین مدیریت هزینه
ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه	۱۴	
عدم توجه به هزینه های فرصت از دست رفته	۴	
بودجه ریزی ضعیف برنامه ای (وجود ردیف های متفرقه) و مبتنی بر چانه زنی	۱۷	بودجه ریزی عملیاتی
عدم شفافیت در معاملات و دستورالعمل و موافقتنامه هاو ...	۹	تئوری محدودیت ها
توانایی ضعیف کارشناسی نظارتی برای نظارت بر برنامه های جاری و طرح های عمرانی	۵	
طرح های نیمه تمام بدلیل کمبود اعتبارات، ضعف دستگاههای اجرایی و ناتوانی پیمانکاران	۸	
وابستگی هزینه های دولت به نفت	۴	
قوانین و مقررات دست و پاگیر و مبهم و متضاد با هم	۱۲	
عدم بهره برداری صحیح از منابع فراوان خدادادی مانند نفت و محصولات کشاورزی و ...	۸	
ضعف سیستم تخصیص اعتبار	۷	
روند اداری طولانی	۷	
تاخیر در ابلاغ بودجه توسط معاونت برنامه ریزی و واریز بعد از سال توسط خزانه	۹	
برداشت های مختلف از قوانین بدلیل وجود نظریات مختلف	۵	
تعدد سایر قوانین غیر مالی	۵	
عدم توجه به گلوگاه های موجود در دستگاه های نظارتی، اجرایی و قانونی	۵	
عدم وجود دستورالعمل مناسب برای مبنای حسابداری در دستگاه های دولتی	۲	
تحریم و نوسانات اقتصادی	۱۷	توجه به ضرورت های منطقی و اقتصادی با اعمال سیاست های پولی و مالی مناسب

راه حل	تکرار مشکل	مشکلات مطرح از سوی خبرگان
حسابرسی سرمایه فکری	۱۰	بی انگیزگی کارمندان و نداشتن محیط پویا بخاطر عدم تناسب نیروی انسانی دستگاه های اجرایی
	۸	عدم بهره گیری از نیروهای متخصص مالی و اقتصادی و شیوه های استخدامی غلط
	۴	عدم تمایز بین امکانات بهداشتی و انگیزشی کارمندان
	۵	عدم ارزیابی صحیح عملکرد مدیران دولتی
	۱۰	عدم اجرای سیاست های تشویقی و تنبیهی مناسب
حسابرسی عملکرد	۱۷	عدم توجه به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت ها
	۴	رقابتی نبودن سیستم و پاسخگویی ضعیف
	۷	کنترل داخلی ضعیف
خصوصی سازی تدریجی	۹	قدرت بالای دولت
	۴	ضعف دولت در استفاده از منابع انسانی
	۶	عدم کار مشارکتی بخش های دولتی و خصوصی در موارد ممکنه
سیستم تعهدی	۱۵	سیستم نقدی
سیستم حسابداری سنجش مسئولیت	۳	عدم توجه به حسابداری سنجش مسئولیت در حساب های مستقل دولتی
کارت ارزیابی متوازن	۶	عدم توجه به شاخص های غیرمالی جهت ارزیابی عملکرد
	۵	عدم توجه به ذی نفعان
	۷	ضعف اجرایی و علمی مدیران
	۸	ضعف اجرایی و علمی حسابرسان
	۶	عدم آگاهی از قوانین و مقررات
	۴	عدم دانش اقتصادی، اجتماعی، اقتصادی، حقوقی، حسابداری و رایانه ای کارکنان دستگاه ها

در روش دلفی دفعات تایید هر یک از مشکلات مدیریت هزینه نشان از اهمیت مشکل مربوطه دارد. همانگونه که در جدول فوق مشخص است عدم توجه به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت ها- تحریم و نوسانات اقتصادی- بودجه ریزی ضعیف برنامه ای (وجود ردیفهای متفرقه) و مبتنی بر چانه زنی- ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه- سیستم نقدی- قوانین و مقررات دست و پاگیر و مبهم و متضاد با هم- عدم توجه به استانداردهای حسابداری و حسابرسی دولتی توسط سازمان حسابرسی- نبود سیستم های مالی یکپارچه بین دستگاه های اجرایی و نظارتی- بی انگیزگی کارمندان و نداشتن محیط پویا- عدم اجرای سیاست های تشویقی و تنبیهی مناسب- عدم شفافیت در معاملات و دستورالعمل و موافقتنامه- قدرت بالای دولت مورد تایید بیشتری قرار گرفته اند که این موارد در ادامه تحقیق با روش کمی AHP مورد مقایسه

قرار می گیرند.

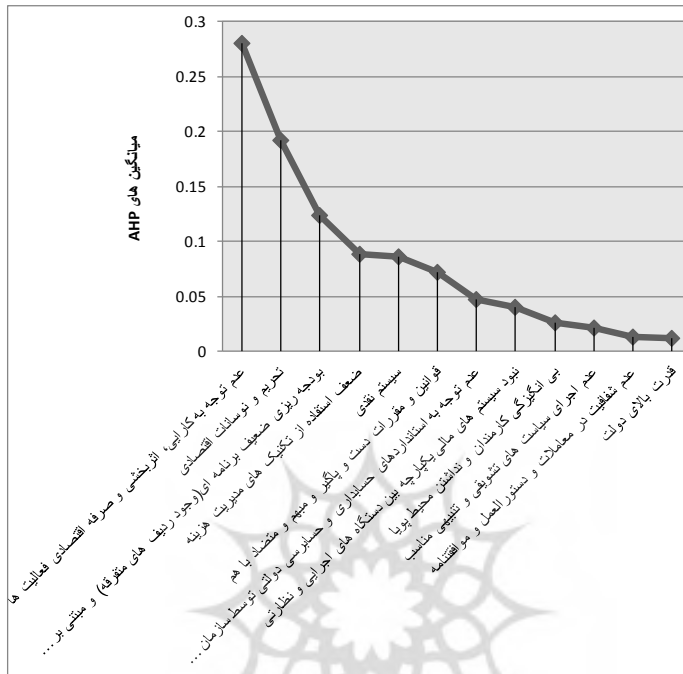
۲-۹- آزمون فرضیه ها با محاسبات ماتریسی و آزمون فریدمن

آزمون فرضیه اول: مشکلات مدیریت هزینه بخش دولتی از اولویت متفاوتی برخوردارند. پس از دریافت پاسخ ها و انجام محاسبات ریاضی موارد زیر در خصوص فرضیه های تحقیق مشخص شد:

جدول ۶: میانگین ها و رتبه های بدست آمده AHP

رتبه AHP	میانگین AHP	مشکلات مدیریت هزینه در دولت در مرحله دلفی	ردیف
۱	۰.۲۸۰۳۲۶	عدم توجه به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت ها	۱
۲	۰.۱۹۱۳۵۳	تحریم و نوسانات اقتصادی	۲
۳	۰.۱۲۳۰۵۳	بودجه ریزی ضعیف برنامه ای (وجود ردیف های متفرقه) و مبتنی بر چانه زنی	۳
۴	۰.۰۸۸۴۲	ضعف استفاده از تکنیک های مدیریت هزینه	۴
۵	۰.۰۸۶۳۹۴	سیستم نقدی	۵
۶	۰.۰۷۱۴۶۸	قوانین و مقررات دست و پاگیر و مبهم و متضاد با هم	۶
۷	۰.۰۴۷۳۰۳	عدم توجه به استانداردهای حسابداری و حسابرسی دولتی توسط سازمان حسابرسی	۷
۸	۰.۰۳۹۶۵۵	نبود سیستم های مالی یکپارچه بین دستگاه های اجرایی و نظارتی	۸
۹	۰.۰۲۵۹۱۸	بیانگیزی کارمند و نداشتن محیط پویا بخاطر عدم تناسب نیروی انسانی دستگاه های اجرایی	۹
۱۰	۰.۰۲۰۹۷۹	عدم اجرای سیاست های تشویقی و تنبیهی مناسب	۱۰
۱۱	۰.۰۱۳۲۲۴	عدم شفافیت در معاملات و دستورالعمل و موافقتنامه	۱۱
۱۲	۰.۰۱۱۹۰۶	قدرت بالای دولت	۱۲

نمودار زیر رتبه های مشخص شده با توجه به محاسبات ماتریسی را نشان می دهد:



نمودار ۲: مقایسه اهمیت مشکلات مدیریت هزینه

جهت تحلیل آماری متفاوت بودن رتبه های فوق از آزمون فریدمن نیز استفاده و نتایج بدست آمده مشابه با محاسبات ماتریسی فرایند تحلیل رتبه ای بود:

جدول ۷: آزمون تفاوت در اهمیت مشکلات مدیریت هزینه

آزمون	تعداد	کای دو	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه آزمون فرضیه تحقیق
فریدمن	۱۶۵	۵۳,۴	۱۱	۰,۰۰۰	تایید

به دلیل اینکه سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است فرض صفر رد می شود و ادعای متفاوت بودن اولویت (رتبه) مشکلات مدیریت هزینه پذیرفته می شود. آزمون فریدمن علاوه

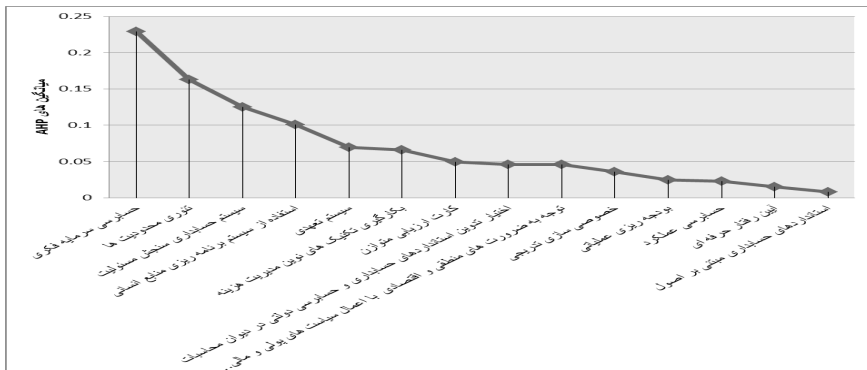
بر جدول فوق جدول دیگری ارائه می دهد که ترتیب اولویت موارد مورد بررسی (مشکلات مدیریت هزینه) را نیز شبیه محاسبات ماتریس رتبه ای در معیار تصمیم گیری چند معیاره فرایند تحلیل رتبه ای ارائه می نماید.

آزمون فرضیه دوم: راه حل های رفع مشکلات مدیریت هزینه بخش دولتی از اولویت متفاوتی برخوردارند.

جدول ۸: میانگین ها و رتبه های بدست آمده AHP

رتبه AHP	میانگین AHP	راه حل های مقابله با مشکلات مدیریت هزینه دولت در مرحله دلفی
۱	۰.۲۲۹۲۶۹	حسابرسی سرمایه فکری
۲	۰.۱۶۲۹۸۸	تثوری محدودیت ها
۳	۰.۱۲۴۸۷۱	سیستم حسابداری سنجش مسئولیت
۴	۰.۱۰۰۶۴۸	استفاده از سیستم برنامه ریزی منابع انسانی
۵	۰.۰۶۹۴۵	سیستم تعهدی
۶	۰.۰۶۶۰۱	بکارگیری تکنیک های نوین مدیریت هزینه
۷	۰.۰۴۹۱۴۲	کارت ارزیابی متوازن
۸	۰.۰۴۵۹۶۳	اختیار تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی دولتی در دیوان محاسبات
۹	۰.۰۴۵۶۵۱	توجه به ضرورتهای منطقی و اقتصادی با اعمال سیاستهای پولی و مالی مناسب
۱۰	۰.۰۳۵۶۸۹	خصوصی سازی تدریجی
۱۱	۰.۰۲۴۳۶	بودجه ریزی عملیاتی
۱۲	۰.۰۲۲۹۹۱	حسابرسی عملکرد
۱۳	۰.۰۱۵۱۹۴	آیین رفتار حرفه ای
۱۴	۰.۰۰۷۷۷۳	استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول

نمودار زیر نیز رتبه های مشخص شده با توجه به محاسبات ماتریسی را نشان می دهد:



نمودار ۳: مقایسه اولویت راه حل های مشکلات مدیریت هزینه

جهت تحلیل آماری متفاوت بودن رتبه های فوق از آزمون فریدمن نیز استفاده و نتایج بدست آمده مشابه با محاسبات ماتریسی فرآیند تحلیل رتبه ای بود:

جدول ۹: آزمون تفاوت در اولویت بندی راه حل های مشکلات مدیریت هزینه

آزمون	تعداد	کای دو	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه آزمون فرضیه تحقیق
فریدمن	۱۶۵	۶۴,۴۵۱	۱۳	۰,۰۰۰	تایید

به دلیل اینکه سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است فرض صفر رد می شود و ادعای متفاوت بودن اولویت (رتبه) راه حل های برخورد با مشکلات مدیریت هزینه پذیرفته می شود. آزمون فریدمن علاوه بر جدول فوق جدول دیگری ارائه می دهد که ترتیب اولویت موارد مورد بررسی (راه حل های مشکلات مدیریت هزینه) را نیز شبیه محاسبات ماتریس رتبه ای در معیار تصمیم گیری چند معیاره فرآیند تحلیل رتبه ای ارائه می نماید.

۱۰- محدودیت های پژوهش

محدودیت های غیر قابل کنترل ۱۱: کنترل روایی و پایایی دلفی آسان نیست و این مورد به همهی تحقیقات کیفی وارد است، چنان که دلفی به دلیل نداشتن شواهدی از پایایی شدیداً مورد انتقاد قرار گرفته است و اگر اطلاعات یا سوالات مشابه به پانلیست ها داده شود،

دستیابی به نتایج یکسان حتمی نیست. هر چند که کاربران دلفی، صحت تکنیک را تأیید نموده اند، این تکنیک در رابطه با روایی نیز مورد انتقاد است، چنان که پژوهشگر بر توسعه ی پیمایش یا ابزار تأثیری نداشته در حالی که در روایی صوری تأثیر دارد، با این وجود، اگر اعضای شرکت کننده در مطالعه، نماینده ی گروه یا حوزه ی دانش مورد نظر باشند، اعتبار محتوا تضمین می شود.

محدودیت های قابل کنترل ۱۲: پاسخگویی به پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه ای نیاز به آموزش پاسخ دهندگان داشت که این امر سبب طولانی شدن فرآیند جمع آوری داده ها شد.

۱۱- بحث و نتیجه گیری

از دیدگاه مدیریت هر چیزی که قابل اندازه گیری باشد، قابل مدیریت نیز هست، هزینه ها نیز از این موضوع مستثنا نیستند. در مدیریت هزینه، علل وقوع هزینه مهم است و نه محل وقوع آن. مدیریت هزینه فارغ از اینکه سازمان مورد نظر به بخش خصوصی تعلق دارد یا عمومی مستلزم درک عمیقی از ساختار هزینه های آن سازمان است. امروزه مدیریت هزینه در بخش خصوصی به دلیل تأکید بر سود و محدودیت منابع، قوی تر از بخش دولتی است و در بخش دولتی تا منابع تمام نشود به این موضوع توجهی نخواهد شد. تضاد قوانین مختلف با هم و همچنین تضاد آنها با استانداردها حاکی از این موضوع است که در دولت، برنامه جدی برای مدیریت هزینه ها وجود ندارد. وجود تکنیک های متعددی همچون هزینه یابی هدف، کارت ارزیابی متوازن، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، تئوری محدودیت ها و ... در جهت مدیریت هزینه و اختصاص بودجه برای این امر توسط دولت تنها زمانی مفید و قابل استفاده است که عزم جدی دولت و مردم وجود داشته باشد. نتایج تحقیق در مرحله دلفی ۴۷ مشکل برای مدیریت هزینه های دولت شناسایی و ۱۴ راه حل نیز جهت مقابله با آن ارائه نمود و در مرحله رتبه بندی فرآیند تحلیل رتبه ای عدم توجه به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت ها را به عنوان مهم ترین مشکل و حسابرسی سرمایه فکری را به عنوان اولویت کاری جهت ایجاد راه حل معرفی نمود. نتایج این تحقیق با تحقیقات خارجی پاول و جورج (۲۰۱۴)، راتاناتنجا و همکاران (۲۰۱۲) و رابرتز (۲۰۰۳) و همچنین تحقیقات داخلی لطفعلی پور و همکاران (۱۳۹۱)، سعدی و همکاران (۱۳۸۸) و خضری و رنانی (۱۳۸۳) همخوانی بیشتری دارد.

در نهایت پیشنهاد می شود که با توجه به پاسخ سوالات و آزمون فرضیه های تحقیق مشخص شد که برای مدیریت هزینه صحیح در دستگاه های دولتی بر مشکلات فراوانی باید فائق آمد که البته مشکلات مربوطه با یکدیگر در ارتباط اند و باید همه موارد با هم در نظر گرفته شوند و استفاده از مواردی که به عنوان راه حل مشکلات مدیریت هزینه در نظر گرفته شده نیاز به آموزش کارکنان دستگاه های دولتی دارد. همچنین لازم است که مشکلات مطرح

شده به ترتیب اهمیت مورد توجه قرار گیرند تا بدین شکل بر مصرف منابع دولتی مدیریت صحیحی صورت گیرد. همچنین به پژوهشگران آتی پیشنهاد می شود که جهت غنی تر شدن ادبیات تحقیق فوق هر یک از مشکلات و راه حل های مدیریت هزینه به صورت جداگانه و در هر یک از دستگاه های دولتی مورد بررسی قرار گیرند.

پاورقی

1. Ratnatunga et al.
2. Freeman et al.
3. Lindner
4. Paul and George
5. Jonah & Ednah
6. Jin & Bin
7. Pieroni & Agostino
8. Di Tella & Franceschelli
9. Reciprocal
10. Snow Ball
11. Limitations
12. Delimitations

منابع

۱. احمدی، نسیم، (۱۳۸۸)، «معرفی و نقد روش دلفی»، فصلنامه علوم اجتماعی، شماره ۲۲، صص ۱۰۸-۱۰۰.
۲. ایزدی نیا، ناصر، کمالی، رضا، (۱۳۹۳)، «بررسی تاثیر اجرای سیستم هزینه یابی کیفیت بر مدیریت هزینه در شرکت پالایش گاز فجر جم»، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۲، صص ۳۶-۵۱.
۳. پناهی، محمد حسین، امینی، اشرف، (۱۳۹۰)، «دولت رانتهی، اقتصاد دولتی، فرهنگ سیاسی و سرمایه اجتماعی در ایران»، فصلنامه تحقیقات سیاسی و بین المللی، شماره ۷، صص ۵۹-۹۴.
۴. خضری، محمد، رنایی، محسن، (۱۳۸۳)، «رانتجویی و هزینه های اجتماعی آن»، مجله نامه مفید، شماره ۴۵، صص ۸۷-۹۹.
۵. دارابی، رویا، (۱۳۹۱)، حسابداری مدیریت و سیستم مدیریت هزینه، چاپ دوم، تهران: انتشارات ترمه.
۶. رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۸۷)، حسابداری مدیریت راهبردی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
۷. سبزی، محمد، (۱۳۹۰)، فرآیند تحلیل سلسله مراتبی، جزوه دانشگاه صنعتی امیرکبیر.
۸. سعیدی، محمدرضا، عربانی، بهاره، موسوی، میرحسین، نعمت پور، معصومه، (۱۳۸۸)، «تحلیل ارتباط مخارج دولت و رشد اقتصادی در چارچوب مدل رشد بارو»، پژوهشنامه اقتصادی، شماره سوم، صص ۱۴۵-۱۷۳.

۹. فرهنگی، علی اکبر و صفرزاده، حسین، ۱۳۸۷، روشهای تحقیق در علوم انسانی، تهران، پیام پویا.
۱۰. میرقربانی گنجی، موسی، (۱۳۹۱)، «مدیریت هزینه و شناسایی عوامل قابل کاهش هزینه»، ماهنامه مدیریت صنعت هوشمند، سال ۱۵، شماره ۱۳۶، صص ۱۶-۲۰.
۱۱. میرمحمدی، سمانه سادات، (۱۳۹۲)، «مدیریت هزینه»، مجله بررسی صنعت و فناوری، شماره ۱۳۵، صص ۳۲-۳۳.
۱۲. مؤمنی، منصور، ۱۳۹۱، فعال قیومی، علی، تحلیل های آماری با استفاده از SPSS، چاپ هفتم، تهران: انتشارات نو.
۱۳. مداح، مجید، (۱۳۸۹)، «تبیین اثر کیفیت نهادی بر فساد اقتصاد: رهیافت لیزرل»، فصلنامه مدل سازی اقتصادی، شماره ۱۲، صص ۱۹-۳۸.
۱۴. نظری، رضا، ابوالحلاج، مسعود، اله یار ترکمن، علی، موسوی، مصطفی، بزرگ اصل، موسی، عالی ور، عزیز، (۱۳۹۳)، «میزگرد چالشهای مدیریت هزینه در بخش عمومی»، دو ماهنامه حسابر، شماره ۷۱، صص ۲۶-۴۲.
۱۵. نوروش، ایرج، مهرانی، ساسان، کرمی، غلامرضا، مرادی، محمد، ۱۳۸۷، مروری جامع بر حسابداری مالی، چاپ چهارم، جلد دوم، تهران: انتشارات نگاه دانش.
۱۶. لطفعلی پور، محمدرضا، آذرین فر، یداله، محمدزاده، رویا، (۱۳۹۱)، «بررسی تاثیر مخارج دولت بر رشد بخش کشاورزی و کل اقتصاد ایران»، مجله علمی اقتصاد و توسعه کشاورزی، شماره ۲، صص ۸۶-۱۰۳.
۱۷. یادگاری، سیامک، علی مددی، مهدی، (۱۳۹۰)، «بررسی نکاتی پیرامون اصلاح نظام خزانه داری دولت»، مجله اقتصادی، سال یازدهم، شماره ۱، صص ۱۴۵-۱۵۴.
1. Ditella, R., & Franceschelli, L., (2011), «Government advertising and media coverage of corruption scandals», *American Economic Journal: Applied Economics*, vol. 3, n.4, pp. 119-151.
2. Freeman, R., Shoulders, C., Allison, G., Patton, T., & Smith, R., (2011), *Governmental and Nonprofit Accounting*, Ninth Edition, Pearson Publisher.
3. Jin, L., & Bin, L., (2012), «Government auditing and corruption control», *Chin Journal of of accounting research*, vol. 5, n. 2, pp. 163-186.
4. Jonah, K., & Ednah, J., (2013), «Factors Affecting Ethical Standards in Public Procurement in Kenya», *Research Academy of Social Sciences* <http://www.rassweb.com> 90 International Journal of Management Science Vol. 1, No. 3, pp. 90-99.
5. Joshi, R., Banwet, D., & Shankar, R., (2011), «A Delphi-AHP-TOPSIS based benchmarking framework for performance improvement of a cold chain», *journal homepage: www.elsevier.com/locate/eswa*, vol. 38, n. 2, pp. 10170-10182.
6. Lindner, s., (2014), «Literature review on social norms and corruption», *Available in www.u4.no*, pp. 1-8.
7. Needles, E., & Crosson V., (2011), *Managerial accounting principle*, Ninth edition, Cengage Learning Publisher.
8. Olken, B., (2007), «Monitoring corruption: evidence from a field experiment in Indonesia». *Journal of Political Economy* vol.115, n. 2, pp. 200-249.

9. Paul, H., & George, S., (2014), «An Analysis of Firms' Self-Reported Anticorruption Efforts», Working Paper, *Journal of Harvard Business School*, vol. 12, n. 77, pp 1-56.
10. Pieroni, L., & Agostino, G., (2012), «Corruption and the Effects of Economic Freedom», *European Journal of Political Economy*, vol. 29, pp. 54-72.
11. Ratnatunga, J., Michael, S., Kashi R., (2012), «Expense Management in Sri Lanka: A Case Study on Volume, Activity and Time as Expense Drivers», *The International Journal of Accounting*, vol. 47, n. 3, pp. 281-301.
12. Roberts, J., (2003), «Managing Public Expenditure for Development Results and Poverty Reduction», ISBN 085003 647X, *Overseas Development Institute* Publisher.

