



نشریه علمی حسابداری مدیریت

دوره ۱۴ / شماره ۴ (پیاپی ۵۱) / زمستان ۱۴۰۰

صفحه ۴۳ تا ۵۴

کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی

افشین معصومیان^۱

غلامرضا کردستانی^۲

حسین کاظمی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۲۸

چکیده

اطلاعات حسابداری برای ارزیابی مقاصد پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری ذی‌نفعان بخش عمومی مهم است. بخش عمده‌ای از نیازهای اطلاعاتی مدیران واحدهای گزارشگر در بخش عمومی از سیستم حسابداری مدیریت به دست می‌آید. از این رو این پژوهش کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی را تبیین می‌کند. روش پژوهش کیفی است و داده‌های مورد نیاز از طریق مصاحبه با ۱۳ نفر از افراد صاحب‌نظر در این حوزه جمع‌آوری شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی را می‌توان در هشت گروه برنامه‌ریزی سازمانی، بودجه‌ریزی، بهایابی، گزارشگری مالی و غیرمالی، نظارت و کنترل، ارزیابی عملکرد (متوازن) و مدیریت منابع انسانی، طبقه‌بندی کرد. بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت در بخش عمومی می‌تواند بر سازمان‌ها در ارزیابی عملکرد افزایش شفافیت و ارزش آفرینی برای پول کمک کند. همچنین برای حسابداری مدیریت در بخش عمومی جایگاه قابل قبولی در بخش عمومی تعریف نشده است. بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت که توسعه سیستم حسابداری مدیریت در بخش عمومی به ارزیابی عملکرد، افزایش شفافیت و ایجاد ارزش کمک می‌کند. تبیین کارکردهای حسابداری مدیریت، ضرورت استفاده و توسعه سیستم‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی را روشن می‌سازد.

واژه‌های کلیدی: بخش عمومی، کارکردهای حسابداری مدیریت، وضعیت حسابداری مدیریت، بهره‌وری، پاسخگویی.

۱- دانشجوی مقطع دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین، afshin.masoumian@gmail.com
۲- استاد تمام حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین (نویسنده مسئول) kordestani@soc.ikiu.ac.ir
۳- استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین، kazemiho@yahoo.com

۱- مقدمه

محیط مالی در بخش عمومی، با فشار فزاینده‌ای برای مدیریت بهتر و روبرو است. مردم خواهان شفافیت هستند این تقاضا ریشه در مدیریت عمومی نوین^۱ و پسانوین^۲ دارد که هدف آن اصلاح و بهبود ظرفیت ارائه خدمات، کنترل و هماهنگی سازمان‌های بخش عمومی از طریق مدیریت مدیریت مبتنی بر ارزش^۳ دارد (پولایت و بوکرت^۱؛ ۲۰۰۴، کریستینسن و لیگرید^۴، ۲۰۰۷) و تمرکز اصلی روی همکاری به صورت افقی و مدیریت مبتنی بر ارزش است (دانگ، کریستینسن و پینتر^۵؛ ۲۰۰۹). بنابراین سیستم اطلاعاتی نیاز است تا بتواند اطلاعات لازم در خصوص ایجاد هماهنگی، کنترل، بهبود ظرفیت و مدیریت مبتنی بر ارزش و سایر موارد را در اختیار مدیران سازمان قرار دهد؛ تا مدیران سازمان‌ها بتوانند سازمان‌ها را به سمت دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده هدایت کنند. با توجه به تحولات روی داده در مدیریت عمومی، اکنون در عمل گزارشگری مالی از طریق ارائه تراز آزمایشی سه ماهه، ثبت داده‌ها و ارائه گزارش‌های دوره‌ای دیگر کافی نیستند و تقاضای فزاینده‌ای برای حسابداری نوآورانه، معیارهای عملکرد غیرمالی، راهبردهای سازمانی و ملاحظات رفتاری از طریق کارکردهای حسابداری مدیریت وجود دارد (مارگیت مالموس^۷؛ ۲۰۱۲؛ ۲). بنابراین تحقیق در زمینه شناسایی کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی و وضعیت بکارگیری آن ضرورت دارد. در زمینه نقش حسابداری مدیریت و کارکردهای آن تحقیقاتی نیز انجام شده است؛ برای مثال افرادی مثل دورف^۸، فریمن^۹، ماشو^۱ و مورگان^{۱۱} (۲۰۰۶) و محققان دیگری اظهار داشتند به خاطر اینکه دولت پول‌های مالیات‌دهندگان را مدیریت می‌کند؛ لازم است تا یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب که یک ویژگی مهم حاکمیت دموکراتیک بوده و مسئولیت پاسخ‌گویی بازیگران عرصه سیاست در مقابل شهروندان یک کشور را نشان می‌دهد؛ وجود داشته باشد. آرنابولد^{۱۲} و آزونز^{۱۳} (۲۰۱۰) و جاکوبز (۱۹۹۸) اظهار داشتند؛ حسابداری مدیریت در بخش عمومی به تولید و افشای ارقامی با هدف اثبات استفاده صحیح از بیت المال (مالیات دریافتی از مودیان مالیاتی) توسط دولت، تأکید براققتصاد، کارایی و اثربخشی در مخارج بخش عمومی و ارزش‌آفرینی برای پول‌تمرکز دارد (دلیتور^{۱۴}، ۲۰۱۸؛ ۱۵۷). فیلدینگ اسمیت (۱۹۹۹) عنوان می‌نماید که بر اساس بودجه‌ریزی عملیاتی، منابع بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل‌سنجش تخصیص می‌یابد. پیش‌بینی بهای تمام شده طرح‌ها و خدمات مبنای تخصیص

بودجه قرار می‌گیرد؛ در حقیقت امکان محاسبه بهای تمام شده پیش‌نیاز عملیاتی شدن بودجه است و لازمه محاسبه بهای تمام شده خدمات و محصولات استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است. بر این اساس پرسش اصلی تحقیق حاضر شناسایی کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی و بررسی وضعیت کاربرد حسابداری مدیریت در بخش عمومی ایران است. برای انجام این پژوهش از روش کیفی و پیمایشی و همچنین از طریق مصاحبه با خبرگان در زمینه حسابداری مدیریت در بخش عمومی داده‌های لازم جمع‌آوری گردیده و تجزیه و تحلیل و نتیجه‌گیری انجام خواهد شد. همچنین دانش‌افزایی این پژوهش به شرح زیر خواهد بود: توسعه ادبیات مرتبط با حسابداری مدیریت در بخش عمومی و شناسایی کارکردهای حسابداری مدیریت و بررسی وضعیت کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی ایران است. در ادامه کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی، وضعیت حسابداری مدیریت در بخش عمومی ایران، روش شناسی پژوهش، یافته‌ها و نتیجه‌گیری بیان می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۲-۱- کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی

حسابداری مدیریت با مفاهیم مدیریت عمومی نوین و به طور ضمنی با این ایده که بخش عمومی بیش از حد بزرگ و ناکارآمد شده است و بخش خصوصی در ارائه خدمات مشابه بهتر عمل می‌کند؛ در ارتباط است. براساس تئوری انتخاب عمومی، در افراطی‌ترین حالت ادعا می‌شود بخش عمومی با اجرای برنامه‌های پرهزینه منابع عمومی را هدر داده؛ به همین دلیل از سال ۲۰۰۰ اکثر کشورها، درگیر بروز کردن سیستم حسابداری مدیریت خود هستند. بر اساس اظهارات کورانماکی، لاپسلی و میلیا^{۱۵} (۲۰۰۳) و کورانماکی و میلر^{۱۶} (۲۰۰۶) سیستم‌های حسابداری مدیریت نوین با الهام از اصول مدیریت عمومی نوین سعی دارند تا کارایی اقتصادی بخش عمومی را مورد ارزیابی و سنجش قرار دهند. گندرون و همکاران^{۱۷} (۲۰۰۱) اظهار داشتند که بخش دولتی باید از بخش خصوصی الهام بگیرد و طرفداران مدیریت عمومی نوین بر این باور هستند که آنچه را که می‌توان مورد سنجش و ارزیابی قرار داد؛ می‌توان مدیریت کرد. بر این اساس، امروزه چنین انتظار می‌رود که سیستم‌های حسابداری مدیریت عمومی، ارقام دقیق‌تری از بهای تمام‌شده و نتایج سیاست‌های اتخاذ شده در بخش عمومی را در قالب واحد پولی ارائه دهد (همان منبع). این

گروه بر این عقیده هستند که بخش عمومی باید از تکنیک‌های استفاده شده در بخش خصوصی استفاده کند؛ و اینکه هر چیزی که قابل اندازه‌گیری هست؛ می‌توان مدیریت کرد بنابراین سیستم‌های حسابداری مدیریت، برای اطلاع دقیق از هزینه سیاست‌های دولت و بهای خدمات ضروری است. امروزه نقش حسابداران مدیریت، از نقش صرفاً ارائه‌دهنده اطلاعات به سمت حمایت‌کننده از تصمیمات مدیریت تغییر یافته است. همچنین حسابداران مدیریت دستور کار و طرح راهبردی آتی سازمان را هدایت می‌کنند. تمرکز اصلی حسابداری مدیریت همواره بهبود عملکرد و سودآوری سازمان با ارائه اطلاعات مربوط به برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری بوده است. در دهه‌های اخیر نقش حسابداران مدیریت از نقش محاسباتی صرف، به یک شریک راهبردی و خالق ارزش برای سازمان تبدیل شده است. حسابداران مدیریت ارتباط نزدیکی با "مشتریان" خود داشته و نقش مهمی در ارائه اطلاعات دقیق و همچنین کمک به تصمیم‌گیری دارند. مدیران سازمان تا آنجا که به اطلاعات حسابداری مدیریت مربوط باشد؛ مشتریان حسابداران مدیریت هستند. با تغییر در فناوری، حسابداران مدیریت توانسته‌اند به‌عنوان برنامه‌ریز مشاغل، هدایت‌گر، سخنگو و حل‌کننده مسائل تبدیل شوند. نقش حل‌کننده مساله نسبتاً بااهمیت‌تر شده زیرا مدیران سازمان همواره با شرایط عدم‌اطمینان روبرو هستند و اطلاعات متفاوت و جدیدتری برای مدیریت چنین عدم‌اطمینان‌هایی لازم است (لانگ و هاشیم، ۲۰۱۷؛ ۱). تکنیک‌های حسابداری مدیریت، نقش کلیدی در توسعه مدیریت بازی می‌کنند. برخی اوقات به طور ضمنی و در مواردی صریحاً می‌توان پی برد که بدون حسابداری مدیریت اجرای اصلاحات کلیدی امکان‌پذیر نبوده است (دیسانایاکه، ۲۰۱۷؛ ۶). وظیفه حسابداران مدیریت انجام یک سری وظایف به منظور اطمینان از امنیت مالی مدیریت یا شرکت، رسیدگی به تمام مسائل مالی ضروری شامل مشارکت در تصمیم‌گیری مدیریت، برنامه‌ریزی، سیستم‌های عملکرد و ارائه راهکارهایی در زمینه گزارشگری و کنترل مالی به منظور کمک به مدیریت سازمان در تدوین و اجرای راهبرد سازمان است. حسابداران مدیریت صرفنظر از خصوصی یا دولتی بودن سازمان، در زمینه‌هایی چون برنامه‌ریزی، پشتیبانی، کنترل، هدایت و برقراری ارتباط و هماهنگی همکاری نزدیکی با سایر بخش‌های سازمان دارند (لانگ و هاشم؛ ۲۰۱۷؛ ۱۴۸۳). صفرزاده و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی ابعاد کیفیت خدمات حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران درون سازمانی را مورد بررسی قرار دادند.

نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که میانگین نمرات انتظارات مدیران واحد حسابداری مدیریت و مدیران ارشد برای تمامی ابعاد شناسایی شده کیفیت خدمات بیشتر از مشاهدات آنان بوده است. ازسویی، ابعاد کیفیت خدمات و عملکرد خدمات بر اساس دیدگاه مدیران واحد حسابداری مدیریت و مدیران ارشد عبارت است از: ظاهر، پاسخگویی، قابلیت اطمینان، تضمین و همدلی، همچنین، ابعاد عملکرد خدمات ارزیابی بهتری از کیفیت خدمات حسابداری مدیریت ارائه می‌دهند. لابرادو و اولمو (۲۰۱۹)، در تحقیقی با عنوان نوآوری‌های حسابداری مدیریت در منطقی کردن بهای تمام شده خدمات ارائه شده در بخش عمومی انجام دادند. ارزیابی مجدد حسابداری نقدی و تعهدی، نشان داد که حسابداری مدیریت می‌تواند ابزار مفیدی در مورد درستکاری دولت می‌باشد؛ زیرا اطلاعاتی در مورد بهای تمام شده و هزینه‌های خدمات عمومی ارائه می‌کند و در تصمیم‌گیری آگاهانه مورد استفاده قرار می‌گیرد. مدیریت مدرن، نیاز به اهداف جدید از حسابداری مدیریت دارد تا به مدیران در تجزیه و تحلیل استراتژیک کمک نماید، برای اطمینان از سودمندی حسابداری مدیریت در فرآیند مدیریتی سازمان، لازم است حسابداری مدیریت به اهداف و استراتژی شرکت در دراز مدت نزدیک شود. حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند به عنوان فرآیند شناسایی، جمع‌آوری، انتخاب و تجزیه و تحلیل داده‌های حسابداری برای کمک به تیم مدیریت برای تصمیم‌گیری‌های استراتژیک و ارزیابی اثربخشی سازمانی، مفید و موثر واقع گردد. بنابراین حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه‌گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزهای را هدایت می‌کند و ارزش‌های مالی را که برای به دست آوردن هدفهای استراتژیک سازمان لازم است خلق و حمایت می‌کند. حسابداری مدیریت با ارائه سیستم‌های هزینه‌یابی جدید و کاهش هزینه، ارائه تکنیک‌های مدیریتی جدید و حل مشکلات و موانع مالی، در راه کسب موفقیت سازمان‌ها می‌تواند موثر واقع گردد و همچنین در اتخاذ بهترین تصمیمات موثر واقع گردد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۸). کارکردهای حسابداری مدیریت به اختصار در جدول (۱) ارائه شده است:

جدول (۱) کارکردهای حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت راهبردی	حسابداری مدیریت راهبردی، به عنوان تهیه و تجزیه و تحلیل داده‌های حسابداری مدیریت در مورد یک شرکت و رقبای تجاری آن برای نظارت و توسعه راهبرد تجاری تعریف می‌شود. تجزیه و تحلیل برون سپاری، تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاری و تامین مالی به عنوان بخشی از وظایف حسابداری مدیریت راهبردی است (لانگ و هاشیم، ۲۰۱۷، ص ۱۴۸۳).
بودجه بندی	طبق تعریف هورن گرن و همکاران (۲۰۱۵) بودجه عبارت است از بیان کمی طرح های پیشنهاد شده بوسیله مدیریت در یک بازه زمانی خاص. به طور کلی بودجه مربوط به جنبه های مالی و غیرمالی است برای مثال جنبه مالی شامل صورت سود و زیان، ترازنامه و صورت جریان وجه نقد بودجه شده است (همان منبع).
بهبابی محصولات	حسابداران مدیریت در شناسایی هزینه های مربوط به بهیابی محصول و استفاده از این اطلاعات در تصمیم گیری ها به مدیریت کمک می کنند (لانگ و هاشیم، ۲۰۱۷؛ ۱۴۸۳).
قیمت گذاری انتقالی	کاپلان و اتکینسون (۱۹۹۸) اظهار داشتند که کاربرد اولیه قیمت گذاری انتقالی تسهیل ارزیابی عملکرد واحدهای سازمانی بوده است (لانگ و هاشیم، ۲۰۱۷؛ ۱۴۸۴).
ارزیابی عملکرد	ارزیابی عملکرد توسعه یک سیستم، واحد یا سازمان و بهره وری کارکنان یکی از وظایف معمول و عادی حسابداران مدیریت است. کاپلان و اتکینسون (۱۹۹۸) اظهار داشتند که سیستم سنجش عملکرد شامل ۴ جنبه مالی، مشتری، فرآیندهای داخلی و رشد و یادگیری است (لانگ و هاشیم، ۲۰۱۷؛ ۱۴۸۴).
بهبابی استاندارد	در حسابداری مدیریت، بهای تمام شده استاندارد، بهای تمام شده ی یک واحد کالا قبل از ساخت است که برای اندازه گیری عملکرد به کار می رود. (مقدم و عیوضی حشمت، ۱۳۹۵؛ ۲۴۶).
معیارسنجی	معیارسنجی یک ابزار مدیریت عمومی نوین برای ایجاد رقابت غیربازاری در بین سازمان های بخش عمومی است. این ابزار ارزیابی، عملکرد، کیفیت و هزینه ها را که باعث ایجاد شفافیت در سازمان های بخش عمومی می شود؛ مورد مقایسه قرار می دهد (فهلوی ^{۲۰} ، ۲۰۱۵؛ ۲).
سیستم های اطلاعاتی و تکنولوژی اطلاعات	دروری (۲۰۱۱) بر این عقیده است که استفاده از تکنولوژی اطلاعات برای حمایت از فعالیت های تجاری به طور چشمگیری توسعه و افزایش یافته است و بر مبادلات و تجارت الکترونیکی و ارتباطات تجاری تاثیر فزاینده ای داشته است. در حسابداری مدیریت، سیستم بودجه ریزی و حسابداری نیز باید متناسب با پیشرفت تکنولوژی باشد.
گزارشگری مالی	حسابداری مدیریت اغلب از تکنیک هایی در بودجه ریزی و گزارشگری مالی به عنوان مثال گزارش عملکرد و ارائه آن به مدیریت استفاده می کند. واضح است که حسابداران مدیریت نیز فرآیندهای عملیاتی را به همراه نیاز به جایگذاری سیستم های حسابداری مدیریت در بین فعالیت های عملیاتی را درک کنند.

۲-۲- وضعیت حسابداری مدیریت در بخش عمومی ایران

در تبیین وضعیت حسابداری مدیریت در ایران، ابراهیمی کردلر و مقدس پور (۱۳۹۳) به دنبال درک جایگاه حسابداری مدیریت در ایران و بالاخص این موضوع که در کدام مرحله از تکامل حسابداری مدیریت قرار گرفته است و همچنین بررسی وضعیت ۴۰ تکنیک حسابداری مدیریت در شرکت های ایران پرداختند. آنان به این نتیجه دست یافتند که میزان استفاده از مرحله تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی در ایران زیاد است. با نگاهی به جایگاه شرکت های ایرانی در مراحل تکاملی آشکار می شود که هنوز از منظر اجرای رویه های حسابداری مدیریت، این شرکتها در مراحل ابتدایی قرار دارند. محققان در حین اجرای این تحقیق و بر اساس ارتباطاتی که با مسئولین بخش حسابداری مدیریت شرکت های نمونه گرفتند، دریافتند که مدیران آشنایی های لازم را با تکنیک های نوین ندارند و این خود می تواند دلیل بااهمیتی درخصوص عدم اجرای تکنیکهای

موجود در مرحله سوم و چهارم تکاملی باشد. با بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در بخش خصوصی مشاهده شد که جایگاه حسابداری مدیریت در این بخش کم رنگ بوده در وضعیت پایینی قرار دارد. در بخش عمومی هم وضعیت از این هم بدتر است. با توجه به اینکه مبنای حسابداری در بخش عمومی تا سال ۱۳۹۴ نقدی یا نقدی تعدیل شده بود و رویکرد اندازه گیری جریان منابع مالی بر سیستم حسابداری بخش عمومی حاکم بود، تا قبل از این تاریخ اقدام جدی برای استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت در بخش عمومی انجام نشد؛ از سویی دیگر، با توجه به اینکه انتخاب مدیران در بخش عمومی بیشتر جنبه سیاسی دارد؛ و بر اساس شایسته سالاری نیست؛ مدیران انگیزه ندارند که از اطلاعات حسابداری مدیریت در فرایند تصمیم گیری های خود استفاده کنند و به دلیل اینکه کارایی و اثربخشی در سازمان های دولتی دقیق ارزیابی نمی شود؛ پاسخگویی عملیاتی نظام مند نشده، بنابراین مدیران بخش

عمومی انگیزه ندارند؛ حسابداری مدیریت نوین را به کار بگیرند. همچنین آموزش افراد برای حضور در سازمان‌های بخش عمومی تقویت شود؛ عدم آگاهی مدیران در زمینه کارکردهای حسابداری مدیریت هم مزید بر علت شده است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش یک پژوهش کیفی است و با توجه به شیوه گردآوری داده‌ها در زمره پژوهش‌های توصیفی است. داده‌های پژوهش از طریق مصاحبه با خبرگان در زمینه کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی طی سال ۱۴۰۰ به دست آمده است.

۳-۱- تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این تحقیق برای تحلیل داده‌ها از روش تحلیل محتوا استفاده شده است. تحلیل محتوا روشی برای گرفتن نتایج معتبر و قابل تکرار از داده‌های استخراج شده از متن است. تحلیل محتوا هر فنی است که به کمک آن ویژگی‌های خاص پیام‌ها را به طور نظام یافته و عینی مورد شناسایی قرار می‌دهد (رضوانی؛ ۱۳۸۹).

۴- تحلیل یافته‌ها

در این تحقیق با ۱۳ نفر از خبرگان در زمینه کارکردهای حسابداری در بخش عمومی مصاحبه گردید. جدول (۲)

ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه شونده‌گان را نشان می‌دهد: براساس یافته‌های مصاحبه و بعد از اینکه مصاحبه‌ها مکتوب و کدگذاری شدند؛ کدهای حاصل از داده‌ها استخراج شدند. با توجه به یافته‌های تحقیق حدود ۲۷۲ کد شناسایی شد و براساس این کدها، ۵۱ دسته مفهومی و مقوله در زمینه کارکردهای حسابداری مدیریت و ۸ دسته مفهومی و کد در مورد وضعیت کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی شکل گرفت.

شکل (۱) کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی را نشان می‌دهد.

جدول (۳) مفاهیم مربوط به کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی که در هشت بخش را نشان می‌دهد.

از تجزیه و تحلیل حاصل از داده‌ها ۵۱ مضمون فرعی به دست آمد که مربوط به کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی هستند. که این مضمون‌ها در قالب ۸ مضمون اصلی (نظارت و کنترل، برنامه ریزی سازمانی، مدیریت منابع انسانی، بودجه‌ریزی، گزارشگری مالی و غیرمالی، مدیریت میثقی بر ارزش، بهایی و کارت ارزیابی متوازن) دسته‌بندی شد. این مضامین اصلی کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی را تشکیل می‌دهند. در هر یک از طبقات مواردی وجود دارد که باعث خواهند شده بخش عمومی مدیریت موثر و کارایی داشته و کنترل و نظارت بهتری در امور عمومی داشته که در ادامه به اختصار هر یک از آن‌ها توضیح داده می‌شود.

جدول (۲) ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه شونده‌گان

ردیف	سابقه کار	مدرک تحصیلی و رتبه علمی	شغل	محل فعالیت
۱	۳۰ سال	دکتری - استاد	هیئت علمی	دانشگاه الزهرا
۲	۲۶ سال	دکتری - استاد	هیئت علمی	دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)
۳	۲۰ سال	دکتری - دانشیار	هیئت علمی	دانشگاه شهید بهشتی
۴	۱۰ سال	دکتری - استادیار	هیئت علمی	دانشگاه الزهرا
۵	۱۵ سال	دکتری - دانشیار	هیئت علمی	دانشگاه تهران
۶	۲۰ سال	دکتری - دانشیار	هیئت علمی	دانشگاه مازندران
۷	۲۰ سال	دکتری - دانشیار	هیئت علمی	دانشگاه تهران
۸	۲۲ سال	دکتری - دانشیار	هیئت علمی	دانشگاه شهید بهشتی
۹	۱۱ سال	دکتری	عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی	وزارت اقتصاد
۱۰	۱۰ سال	دکتری	ریاست اداره تهیه صورتهای مالی بخش عمومی	وزارت اقتصاد
۱۱	۱۵ سال	دکتری - دانشیار	هیئت علمی	دانشگاه آزاد تبریز
۱۲	۱۲ سال	دکتری - دانشیار	هیئت علمی	دانشگاه آزاد تبریز
۱۳	۱۰ سال	دکتری - دانشیار	هیئت علمی	دانشگاه آزاد قزوین



شکل (۱) کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی

جدول (۳) یافته‌های مربوط به کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی

مقوله سطح دوم	مقوله سطح اول	مضامین مشترک چند عبارت
برنامه ریزی سازمانی	مدیریت زمان	صرفه جویی الکترونیکی کردن را اندازه گیری کند.
	توسعه و اجرا و کمک به بهبود عملکرد آتی	اگر سازمان ها استراتژی محور بشوند مجبورند که بودجه هایشان را هم در قابل به برنامه های بلند مدت خودشان تدوین کنند و بطور مرتب، دوره ای این هارو تعدیل و اصلاح بزنند
برنامه ریزی سازمانی	تعیین اهداف راهبردی	استراتژی هایی که باید تغییر کند، سمت و سویی که برای یک سازمان پایدار و موثر بتواند فعالیت خودش رو و توسعه های خودش رو در چارچوب پایداری انجام دهد
	کمک به تدوین راهبردهای سازمان	بطور مرتب بایستی راهبردهای تعیین شده در سازمان مورد بررسی و ارزیابی قرار بگیرد.
	استفاده درست از منابع	باید از منابع تخصیص یافته به نحو درستی استفاده کرد
	تخصیص بهینه منابع	منابع اقتصادی باید به نحو بهینه ای تخصیص یابند
	مقایسه بودجه با عملکرد	سنجش و ارزیابی عملکرد سازمان بوسیله مقایسه بودجه با عملکرد
	ارزش آفرینی برای پول	زمانی که کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی وجود داشته باشد ارزش برای پول ایجاد خواهد شد
توجیه اقتصادی پروژهها		با تعیین بودجه برای پروژهها و میزان منابع تخصیص یافته و پروژههای انجام شده و ارزیابی صرفه اقتصادی پروژه ها می توان اقتصادی بودن پروژهها را تعیین کرد

مقوله سطح دوم	مقوله سطح اول	مضامین مشترک چند عبارت
بودجه ریزی	پیش بینی هزینه‌ها	زمانی که ما بودجه بندی بر مبنای عملکرد داشته باشیم می توان در سال های بعد برآورد دقیقی از هزینه ها را داشت
	ارزیابی عملکرد کارکنان	عملکرد کارکنان را می توان ارزیابی و مورد سنجش قرار داد و کیفیت خدمات ارائه شده توسط آن ها را مورد بررسی قرار داد
مدیریت منابع انسانی	جبران خدمات کارکنان	جبران خدمات رو بر مبنای عملکرد پایه گذاری کرد.
	سیستم تنبیه و پاداش مناسب	باید برای کارکنان یک سیستم پاداش و تنبیه مناسب وجود داشته باشد
بهایابی	تخصیص منابع انسانی	بکارگیری نیروهای شایسته و جانشین پروری در سازمان ها کمک خواهد کرد
	بهایابی بر مبنای فعالیت	سیستم‌هایی که حالا مبتنی بر فعالیت هستند مثل ABC رو مورد استفاده قرار بدیم
	بهایابی بر مبنای فعالیت زمان گرا	برای هزینه یابی استفاده شود و (TDABC) را در بخش عمومی برای بهایابی به کار بگیریم
	ارزشیابی دارایی‌ها	در کنار سیستم مالی روش صحیحی را برای قیمت گذاری دارایی ها،انتقال آن به بخش های دیگر ارائه دهد
	بهایابی بر مبنای فعالیت	سیستم‌هایی که حالا مبتنی بر فعالیت هستند مثل ABC رو مورد استفاده قرار بدیم
	بهایابی بر مبنای فعالیت زمان گرا	برای هزینه یابی استفاده شود و (TDABC) را در بخش عمومی برای بهایابی به کار بگیریم
	ارزشیابی دارایی‌ها	در کنار سیستم مالی روش صحیحی را برای قیمت گذاری دارایی ها،انتقال آن به بخش های دیگر ارائه دهد
	بهایابی محصولات	قیمت گذاری محصول را می‌تواند به روش صحیحی انجام بده
	قیمت گذاری تعرفه خدمات عمومی	وقتی شما بهای تمام شده خدمات را اندازه گیری می کنید و با تعرفه هایی که تعیین شده مثلاً سازمان حمایت از مصرف کنندگان یا دستگاه هایی که ذی صلاح هستند، تعرفه تعیین کردند برای دریافت بهای اون خدمات از مردم، متوجه میشد که چقدر دارید سوسید می دهید و باز این سوسید ها را میشه نقد کرد
	بهایابی تفاضلی و انتقالات داخلی	روش صحیحی را برای قیمت گذاری دارایی ها،انتقال آن به بخش های دیگر و یا در مراحل تدوین و تهیه‌ی این محصول می‌تواند مشخص بکند یا خدماتی را ارائه می‌دهد.
مدیریت مبتنی بر ارزش	شناسایی مراکز هزینه	در بخش عمومی مثلاً ما می‌توانیم مراکز هزینه را طبق ساختار سازمانی شناسایی کنیم و هزینه یابی کنیم.
	افزایش اثربخشی	بحث قیمت‌گذاری برای ما حائز اهمیت است و همچنین بحث ارزیابی اثربخشی نیز اهمیت زیادی پیدا می‌کند.
	افزایش کارایی	یکی دیگر از کارکردهای حسابداری مدیریت مقایسه بهای تمام شده خدمات در داخل کشور با کشورهای مشابه است. برای مثال به قیمت ثابت مثلاً دلار یا به یک ارز ثابت هم مقایسه کرد این نشان دهنده میزان کارایی فرایندها و بهره‌وری یک کشور یا یک سازمان است.
	برگزاری مناقصه ها و مزایده ها	شما خدماتی را که می‌خواهید از طریق مناقصه دریافت کنید. قیمت پایه را چگونه باید تعیین کنیم
مدیریت ظرفیت	حذف فعالیت های فاقد ارزش افزوده	مثلا می توان به مدیریت این آگاهی را داد که برخی از فعالیت ها اگر حذف شوند در ارائه خدمات خللی وارد نخواهد شد
	مدیریت ظرفیت	بحث مدیریت ظرفیت بلا استفاده است اگر که شما زمان در دسترس کارکنان را اندازه گیری کنید و میزان خروجی ها را هم اندازه گیری کنید و برای هر خروجی مشخص بشه که ما چقدر زمان صرف کردیم؟

مقوله سطح دوم	مقوله سطح اول	مضامین مشترک چند عبارت
گزارشگری مالی و غیرمالی	معیارسنجی و محک زنی	شاخص هایی رو فراهم کنیم که ما بتوانیم در مورد میزان موفقیت دستگاه در زمینه کارایی مثلاً چکار کنیم به یک قضاوتی برسیم.
	شناسایی محرک های ارزش	شناسایی فرصت ها ، و نقاط قوت و ضعف سازمان
	مدیریت ریسک	تهدیدها و محدودیت های مربوط به سازمان را شناسایی و مدیریت کنیم
	ارزیابی عملکرد سازمان	برای ارزیابی عملکرد یک سیستم صحیحی وجود داشته باشد تا بتواند ارزیابی ها را بطور دقیق تر برای بکارگیری و راهنمایی و پیاده سازی برای راهبردهای جدید، تعدیل استراتژی ها و مسائل دیگر رو انجام بدن.
	مشخص سازی تعهدات مالی دولت	بسیاری از سازمان ها اینقدر تعهداتشان بالاست یعنی هزینه های ثابت شان بالاست؛ که عملاً مدیریت انعطاف پذیری زیادی نداره
	شفاف سازی جریان منابع	حسابداری مدیریت میتونه جریان منابع رو شفاف کنه یعنی ما منابع رو چطوری در این برنامه ها و فعالیت ها و خدمات جریان میدیم، یا جریان پیدا می کند.
	ارائه گزارشات پایداری	میتوان بوسیله گزارشات و شاخص های مربوط به پایداری، مدیران رو در این زمینه ها هم یاری کرد. و در حفظ منابع طبیعی که می تواند تحت تأثیر تولیدات و محصولات و ضایعاتی باشد که این سازمان دارد.
	ارائه پیشنهادات اولیه و اصلاحی به مدیریت	حتی رهنمودهای لازم در ارتباط با اهداف و فعالیت سازمان را به مدیریت پیشنهاد دهند که بر این اساس مدیریت بتواند تصمیم گیری صحیح تر و بجایی را داشته باشد.
	ارائه گزارشات غیرمالی	حسابداری مدیریت را به عنوان یک سیستم اطلاعاتی که میتواند در واقع اطلاعات مالی و غیرمالی حتی فراهم کند و در اختیار استفاده کنندگان درون سازمانی که قاعدتا مدیران هستند قرار دهد تا بتوانند از آنها در تصمیم گیری ها استفاده کنند.
	گزارشگری مالی	مثلا یک بخشی از این چرخه برمیگرده به بحث گزارشگری مالی
تسهیل تصمیم گیری	حتی رهنمودهای لازم در ارتباط با اینها را پیشنهاد دهند به مدیریت که مدیریت بتواند تصمیم گیری صحیح تر و بجایی را داشته باشد.	
تصمیمات برون سپاری	در واقع این شاید امکان واگذاری اون خدمات و ارائه خدمات به بخش خصوصی وجود داشته باشه یا به اصطلاح حالا ما میگییم به برون سپاری بشه	
انعقاد قراردادهای	در زمینه انعقاد قراردادهای به لحاظ قیمت و کیفیت و نوع مواد و غیره	
ساماندهی به وضعیت درآمدهای دولت	ساماندهی به وضعیت دریافت های دولت اعم از درآمدهای عمومی، درآمدهای اختصاصی، درآمد شرکتهای دولتی و سایر منابع	
جلوگیری از فساد	حسابداری مدیریت میتواند در ایجاد سیستم های یکپارچه و جلوگیری از فساد کمک کنه.	
نظارت و کنترل	مدیریت منابع	بحث اصلاح فرایند هست، اگر ما بهای فرایند یا هزینه فرایند را داشته باشیم و فرایندهای اصلی و فرعی و پشتیبانی اینها را بتوانیم با هم مقایسه کنیم در این بخش اهمیتی از منابع را مصرف می کنند. پس ما باید یک فکری بکنیم و این فعالیت ها رو کمرنگ کنیم.
	کنترل هزینه	
	بررسی محدودیت ها	یکی از اصول حسابداری مدیریت تجزیه تحلیل هزینه فایده هستش که شاید در مورد فعالیت های ستادی زیاد نشه حتی هزینه فعالیت ها را هم در نظر گرفت.
سیستم ارزیابی متوازن	برآورده ساختن نیازهای ذی نفعان	در واقع حسابداری مدیریت با فرض برآورده ساختن نیازهای ذی نفعان درون سازمانی و گاهی برون سازمانی تفکیک می شود.
	کمک به سازماندهی	حسابداران مدیریت عصای دست مدیران در سازماندهی خواهند بود
	یادگیری سازمانی	کمک به آموزش کارکنان و یادگیری کارکنان در جهت اهداف سازمان
	افزایش رضایت کارکنان	حتی نظر کارکنان خود سازمان را، رضایت آنها و میزان نارضایتی و مسائل دیگر را ارزیابی کنند
	حفظ منافع ذی نفعان	بایستی برای حفظ منافع عام بیشتر از حتی منافع شرکت های سهامی عام مایه گذاشت .

مقوله سطح دوم	مقوله سطح اول	مضامین مشترک چند عبارت
	افزایش انگیزه کارکنان	تا انگیزش نیروها هم بیشتر بشه و افرادی که بیشتر وقت میگذارند و مهارت بالاتری دارند، بیشتر دیده شوند.
	سیستم های اطلاعاتی و الکترونیکی	نقش حسابداری مدیریت یا کارکردهای حسابداری مدیریت در دولت الکترونیک است

۴-۱- بهایابی

برای افزایش اثربخشی و کارایی عملیات، دسترسی به اطلاعات بهای تمام شده محصولات و خدمات در بخش عمومی ضرورت دارد و این اطلاعات می‌تواند به مدیریت کارایی هزینه‌ها هم کمک کند. در مسیر ایجاد اثربخشی و کارایی، حسابداران مدیریت در شناسایی هزینه های مربوط به بهایابی محصول و استفاده از این اطلاعات در تصمیم‌گیری ها به مدیریت کمک می‌کنند.

همچنین همسو ساختن عملکرد کارکنان با اهداف راهبردی نقش قابل ملاحظه‌ای را ایفا می‌کنند.

۴-۵- مدیریت مبتنی بر ارزش

یافته‌ها نشان می‌دهد؛ سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت ابزاری است که کمک می‌کند مدیریت در مسیر ارزش آفرینی گام بردارد و سازمان را به سمت اهداف از پیش تعیین شده سوق دهد و به تغییر فرهنگ سازمانی کمک کند.

۴-۲- مدیریت منابع انسانی

اندازه‌گیری رضایتمندی کارکنان مخصوصاً در بخش حقوق و دستمزد و احساس عدالت آن‌ها در این زمینه عامل مهمی است. برای مثال در بخش عمومی کارکنان بسیاری از سازمان‌ها در خصوص میزان حقوق و مزایای دریافتی ناراضی هستند و خواستار هماهنگ سازی حقوق‌های پرداختی بین سازمان‌های مختلف هستند. حسابداران مدیریت در زمینه مدیریت منابع انسانی نیز به مدیریت سازمان کمک خواهند کرد.

۴-۶- برنامه ریزی سازمانی

تالبوت (۲۰۱۰)، ادواردز و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند که برنامه‌ریزی راهبردی می‌تواند بخشی از رویه گسترده‌تر مدیریت راهبردی باشد که برنامه‌ریزی را با اجرا پیوند می‌دهد. یکی از اهداف اصلی حسابداری مدیریت، کمک به سازمان به منظور به دست آوردن اصول راهبردی آن سازمان است. به دلیل اینکه مدیران از یک سو نیازمند اطلاعات کاملی برای برنامه‌ریزی هر چه دقیق‌تر منابع سازمان هستند و از سوی دیگر به ابزاری برای کنترل انطباق برنامه‌ریزی با عملیات واقعی دارند؛ سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت مدیران سازمان‌ها در این مسیر یاری می‌رساند.

۴-۳- گزارشگری مالی و غیرمالی

به دلیل اینکه حسابداری مدیریت اغلب از تکنیک‌هایی در تهیه گزارش بودجه‌ریزی و مالی به عنوان مثال گزارش عملکرد و ارائه آن به مدیریت استفاده می‌کند؛ اطلاعات ارائه شده توسط سیستم حسابداری مدیریت برای گزارشگری مالی و غیرمالی مفید و سودمند است.

۴-۷- نظارت و کنترل

یکی از کارکردهای حسابداری مدیریت این است که کنترل منابع را در دست داشته باشد تا هزینه‌ها از اعتبارات مصوب تجاوز نکنند و هر منبعی در جای خودش مصرف شود. بنابراین حسابداری مدیریت با استفاده از شفاف سازی و مشخص سازی جریان منابع بین فرآیندها و فعالیت‌ها نقش کنترلی و نظارتی را برای مدیریت بازی می‌کند.

۴-۴- سیستم ارزیابی متوازن

رویکرد ارزیابی متوازن، ابزار جدیدی برای تکمیل شاخصهای سنتی اندازه‌گیری عملکرد سازمان است. این رویکرد میان اهداف راهبردی و معیارها، ارتباط برقرار می‌کند و برنامه‌ریزی، تعیین اهداف و همسویی عوامل راهبردی را برعهده دارد. بنابراین حسابداران مدیریت در زمینه بررسی اهداف راهبردی، تعیین معیارهای جدید سنجش عملکرد و برنامه ریزی و

۴-۸- بودجه ریزی

یکی از کارکردهای مهم حسابداری مدیریت، کمک به تهیه بودجه‌های شفاف و بودجه مبتنی بر عملکرد است. برای تهیه بودجه مبتنی بر عملکرد به اطلاعات بهای تمام شده نیاز است

که این اطلاعات از سیستم حسابداری مدیریت به دست می آید. وایسر و اریسموس (۲۰۱۳) معتقدند که مدیریت مالی بدون بودجه چه برای بخش خصوصی و چه برای بخش عمومی، خود به خود متوقف خواهد شد.

جدول (۴) وضعیت کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی

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

۵- بحث و نتیجه گیری

ارزیابی عملکرد عملیاتی و از جمله صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی برنامه های واحد گزارشگر ضروری است. هر ساله بودجه کل کشور تهیه، تصویب و اجرا می شود و رعایت الزامات بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، استفاده از تکنیک های نوین حسابداری مدیریت را ضروری می سازد. همچنین اطلاعات حسابداری مدیریت در تدوین، اجرا و ارزیابی راهبردهای سازمانی، نظارت و کنترل و ارزیابی عملکرد کاربرد دارد و با ارائه اطلاعات آینده نگرانه و اطلاعات غیرمالی مبنایی برای تصمیم گیری بهتر فراهم می سازد.

در بخش عمومی درباره منابع عمومی تصمیم گیری می شود. شهروندان و سایر ذی نفعان بخش عمومی انتظار دارند تأمین و مصرف منابع قانونی باشد و این منابع بطور عادلانه تخصیص یافته و به صورت بهینه مصرف شود. بنابراین بر مبنای ارزیابی عملکرد واحدهای گزارشگر می توان به ارزیابی میزان دستیابی به انتظارات ذی نفعان بخش عمومی پرداخت. این ارزیابی ها نیاز به اطلاعات دارد و اطلاعات حسابداری مدیریت برای

- * Ditkaew, K. (2018, August), *The effects of cost management quality on the effectiveness of internal control and reliable decision-making: evidence from Thai industrial firms*. In *Proceedings of the 10th International RAIS Conference on Social Sciences and Humanities*, 60-69.
- * Fahlevi, H. (2015). *The application of benchmarking in public sector—Lessons from Germany*. *Jurnal Ilmiah Administrasi Publik*, 1(1), 1-7.
- * Hong, H. K. (1991). *Management accounting in the public sector*. *International Journal of Public Sector Management*, 2(25), 33-45.
- * Kurunmäki, L. (2009). *Management accounting, economic reasoning and the new public management reforms*. *Handbooks of management accounting research*, 3, 1371-1383.
- * Labrador, M., & Olmo, J. (2019). *Management accounting innovations for rationalizing the cost of services: The reassessment of cash and accrual accounting*. *Public Money & Management*, 39(6), 401-408.
- * Long, Y., Hashim, U. J., Rahman, S. A. A., & Ibrahim, M. A. (2017). *Management Accountant Practice in Malaysian Public Sector*. *World Applied Sciences Journal*, 35(8), 1482-1489.
- * van Helden, J., & Uddin, S. (2016). *Public sector management accounting in emerging economies: A literature review*. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34-62.

افزایش فرهنگ پاسخگویی و استقرار سیستم‌های مدیریت عملکرد در بخش عمومی می‌تواند زمینه را برای توجه بیشتر به ظرفیت سیستم حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد بخش عمومی فراهم سازد.

فهرست منابع

- * بهرام فر نقی، خواجوی شکراله و ناظمی امین، (۱۳۸۷)، شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله توسعه و سرمایه، ۱(۱): ۹۶-۱۱۶.
- * تجویدی، الناز، سحر، محمدی، (۱۳۹۹)، بررسی نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در سیستم کنترل مدیریت در شرکتهای بزرگ تولیدی در ایران. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۶): ۱-۱۶.
- * رجب‌بیگی، هاشم‌نیا و طیبی طلوع. (۱۳۹۱). سنجش‌های ارزیابی عملکرد بر اساس رویکرد ارزیابی متوازن (مورد مطالعه: شهرداری کرج). فصلنامه اقتصاد و مدیریت شهری، ۱(۱)، ۸۱-۶۹.
- * عباس زادگان، دکتر محمد، «فساد اداری»، دفتر پژوهشهای فرهنگی، ۱۳۸۳، ص ۱۴.
- * صفرزاده، شریف، هوشمند کاشانی. (۲۰۲۱). بررسی ابعاد کیفیت خدمات حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران درون‌سازمانی. حسابداری مدیریت، ۱۴(۴۹)، ۱۶۷-۱۸۵.
- * کردستانی، خوانساری، نیکو. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط رتبه مدیریت مبتنی بر ارزش و عملکرد مالی شرکت، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۱۸)، ۱۱۷-۱۰۵.
- * محمدی، جمال، صالحی اصل، امین، انوری، رزیتا. (۲۰۱۹). بررسی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در تصمیم گیری بهینه. پژوهشهای جدید در مدیریت و حسابداری، ۵(۵)، ۲۳۵-۲۵۰.
- * مقدس پور، هنگامه و ابراهیمی کردلر. (۱۳۹۳). تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۰)، ۱۰۶-۷۳.
- * de Lautour, V. J. (2018), *Management Accounting in the Public Sector*. In *Strategic Management Accounting*, 13(2), 157-242. Palgrave Macmillan, Cham.
- * Dissanayake, T. (2017), *The diffusion of new public financial management innovation in developing countries: evidence from Sri Lanka (Doctoral dissertation, RMIT University)*.

Management Accounting functions in the public sector

*Afshin Masoumian*¹
*Gholamreza kordestani*²
*Hossein Kazemi*³

Abstract

Accounting information is important for evaluating stakeholders' accountability and decision making in public sector. Most of the information needs of the managers of the reporting Entities in the public sector are obtained from the management accounting system. Therefore, this study explains the functions of management accounting in the public sector. The research method is qualitative and the required data was through interviews with 13 experts in this field. Findings show that the functions of management accounting in the public sector can be classified into eight classes: organizational planning, budgeting, costing, financial and non-financial reporting, monitoring and controlling, (balanced) performance appraisal and human resource management. Applying a management accounting system to the public sector can help organizations evaluate performance, increase transparency, and create value for money. Moreover, an acceptable position has not been defined for management accounting in the public sector. Accordingly, it can be concluded that the development of management accounting system in the public sector helps to evaluate performance, increase transparency and create value. Explaining the functions of management accounting clarifies the need to use and develop management accounting systems in the public sector.

Keywords: *public sector, management accounting functions, management accounting status, productivity, accountability.*

1- Ph.D. Student in accounting, Faculty of Management Gazvin branch, Azad University, Gazvin, Iran. E-mail: a.masoumian@gmail.com
2- Corresponding author, Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. E-mail: kordestani@soc.ikiu.ac.ir
3- Assistant Prof, Department of accounting, Gazvin branch, azad University, Gazvin, Iran.