

نقش بودجه‌بندی عملیاتی در بهبود عمران و آبادانی کشور با استفاده از حسابداری تعهدی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۲۱

کد مقاله: ۴۲۸۹۲

رضا پناهی^۱، داوود گرجی زاده^{۲*}، مریم صفرپور^۳

چکیده

پژوهش حاضر با هدف بررسی نقش بودجه‌بندی عملیاتی در بهبود عمران و آبادانی کشور با استفاده از حسابداری تعهدی انجام شده است. این پژوهش از نظر نوع تحقیق بر مبنای هدف از نوع تحقیقات کاربردی می باشد و از لحاظ ماهیت و روش در دسته تحقیقات توصیفی-پیمایشی قرار می گیرد. جامعه آماری این تحقیق شامل تعدادی از مدیران، ذی‌حسابان و کارکنان امور مالی دستگاه‌های اجرایی از جمله: بنیاد حفظ آثار و نشر ارزشهای دفاع مقدس- وزارت راه و شهرسازی- شهرداری‌ها- دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری و ... می باشد. روش نمونه‌گیری در این پژوهش بصورت تصادفی و هدفمند است. در این تحقیق در خصوص جمع‌آوری داده‌های مربوط به آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش میدانی استفاده شد و از پرسشنامه بودجه‌بندی عملیاتی گونزالس که شامل (۸ سوال) برای حسابداری تعهدی، (۶ سوال) بودجه‌بندی عملیاتی و (۳ سوال) بهبود عمران و آبادانی می باشد، استفاده شد. در این تحقیق از نرم افزار SPSS و PLS در دو بخش توصیفی و استنباطی جهت تجزیه و تحلیل بهره گرفته شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد تأثیر بودجه‌بندی عملیاتی بر بهبود عمران و آبادانی کشور مثبت و معنادار می‌باشد (+۰,۴۵۰). همچنین تأثیر بودجه‌بندی عملیاتی بر حسابداری تعهدی مثبت و معنادار می‌باشد (+۰,۴۵۰).

واژگان کلیدی: بودجه‌بندی عملیاتی، بهبود عمران و آبادانی کشور، حسابداری تعهدی

۱- کارشناسی ارشد حسابداری، گرایش حسابرسي، گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران

۲- مدرس، گروه حسابداری و مدیریت، مؤسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران (نویسنده مسئول)
davoud.gorjizadeh@gmail.com

۳- مدرس، گروه حسابداری و مدیریت، مؤسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران

۱- مقدمه

یکی از مهمترین عوامل پیشرفت و آبادانی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، عملکرد بودجه بندی آنها می باشد در این تحقیق این مسئله مطرح می شود که نقش بودجه بندی عملیاتی در بهبود عمران و آبادانی کشور با استفاده از حسابداری تعهدی چگونه می باشد؟ آیا استفاده از روش حسابداری تعهدی برای اداره کنندگان دولتمردان، سازمان ها، شرکت ها و... جهت حساب دهی و پاسخگویی روش مناسبی می باشد؟ و یا اینکه عوامل مؤثر در طرح ریزی اهداف مورد نظر و همچنین راهکارهای لازم جهت دستیابی به این اهداف چگونه باید باشد؟ بر اساس این گفته می توان، نحوه تهیه، تنظیم، برنامه ریزی، کنترل و اجرای بودجه را به گونه ای مدیریت نمود که بتوان به اهداف های مورد نظر رسید. روش بوجه بندی عملیاتی بدنبال ایجاد پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است. بنابراین این نوع بودجه حول دو محور، ارتباط بودجه با نتیجه و ارتباط شاخص عملکرد و ارزیابی می چرخد. با توجه به تعریف بودجه می توان گفت بودجه ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات، وظایف، برنامه ها، فعالیت ها، طرح ها، حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاه های ذیربط را براساس روش های حسابداری بهای تمام شده محاسبه و تعیین می کند. لذا ارقام پیش بینی شده در بودجه بندی عملیاتی متکی به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها، فعالیت ها، عملیات ها و قیمت تمام شده آنان برپایه اهداف و مقاصد دولت است. که در آن بخشی از هزینه های عمومی استهلاک دارائی های سرمایه ای به واحدهای عملیاتی برنامه و فعالیت ها تخصیص می یابد. برای بهبود و ایجاد بستری مناسب جهت دستیابی به اهداف های مورد نظر در زمینه های ساخت و ساز و ارتقای سطح کیفی خدمات، و...، نحوه صحیح بودجه بندی طبق عملکرد هر ارگان یا سازمانی می بایست به چه شکل برنامه ریزی، مطرح و یا عملیاتی شود. یکی از مهمترین عوامل پیشرفت و آبادانی کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، عملکرد بودجه بندی آنها می باشد. در این تحقیق این مسئله مطرح می شود که نقش بودجه بندی عملیاتی در بهبود و آبادانی کشور با استفاده از حسابداری تعهدی چگونه باید صورت پذیرد.

«هرزگ» در تعریف تخصصی بودجه ریزی مذکور بیان می دارد؛ که این شیوه به این سوالات پاسخ می دهد: چه چیزی برنامه ریزی شده است؟ هزینه آن چه میزان بوده است؟ چه وقت ارائه می شود؟ چه منابعی مورد نیاز است؟ (به نقل از عادل آذر و خدیور ۱۳۹۳، ص ۶۲). به بیان روشن تر می توان اینگونه اشاره کرد تأثیرات نظام بودجه بندی به چه میزان می باشد؟ و یا این فرآیند تا چه حد جوابگوی عملیات صورت گرفته را پاسخ می دهد. بودجه ریزی عملیاتی در واقع یکی از رویدادهای اثربخش در نظام بودجه ریزی است.

بودجه ریزی عملیاتی در واقع یکی از رویدادهای اثربخش در نظام بودجه ریزی است. به بیان روشن تر می توان اینگونه اشاره کرد که تأثیرات نظام بودجه بندی به چه میزان می تواند جوابگوی برنامه ها، فعالیت ها و عملیات های خواسته شده ی (سازمان ها، ارگان ها و در کل خود دولت) را به نحو احسن برآورده و باعث ایجاد هماهنگی، کارایی و اثربخشی شود. براساس این گفته می توان نحوه تهیه و تنظیم، برنامه ریزی و کنترل و اجرای بودجه را به گونه ای مدیریت نمود که بتوان به آن دست یافت. یکی از روش های بودجه، روش بودجه بندی عملیاتی است که بدنبال ایجاد پیوند میان شاخص های عملکرد و تخصیص منابع است. بنابراین این نوع بودجه حول دو محور ارتباط بودجه با نتیجه و ارتباط شاخص عملکرد و ارزیابی می چرخد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- بودجه ریزی عملیاتی

بودجه ریزی عملیاتی، فرآیند مرتبط ساختن هزینه ها و نتایج است، در حال حاضر این نوع بودجه بندی در بسیاری از کشورهای توسعه یافته استقرار یافته است. در کشور ما نیز لزوم برقراری سیستم بودجه ریزی مورد توجه قرار گرفته و در این راستا دولت موظف شده است تا پایان برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به تدریج زمینه های لازم را برای تهیه بودجه به روش عملیاتی در کلیه دستگاه های اجرایی به نحوی فراهم آورد که لایحه بودجه سال سوم برنامه به روش عملیاتی تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود، همچنین در اجرای بند (۳۲) سیاست های کلی برنامه پنجم توسعه و استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، اعتباراتی که براساس قیمت تمام شده موضوع ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری اختصاص می یابد پس از پرداخت به واحدهای مربوطه بدون الزام به رعایت قوانین و مقررات عمومی حاکم بر دستگاه های دولتی و فقط براساس آئین نامه مالی و معاملاتی و اداری و استخدامی هزینه می گردد که متضمن پیش بینی نحوه نظارت بر هزینه ها و تحقق اهداف پیش بینی شده است و با پیشنهاد معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارائی به تصویب هیئت وزیران می رسد، خاطرنشان می گردد مواد (۱۳۸) و (۱۴۴) قانون برنامه چهارم توسعه نیز دولت را موظف به استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی نموده تا منجر به افزایش کارائی، بهره وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول گردد و همچنین بند (و) ماده (۳۱) قانون مذکور دولت را موظف به تدوین استانداردهای ملی حسابداری طرح تملک دارائی های سرمایه ای برای تعیین دقیق عملکرد حساب های سرمایه گذاری بخش عمومی و تعیین قیمت تمام شده طرحها نموده است که این امر در ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸۸-۱۳۸۷-۱۳۸۶ مجلس شورای اسلامی و همچنین جزء (ج) بند (۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ نیز مورد تکلیف واقع گردیده است. بودجه ریزی عملیاتی از دیرباز در زمره پیشنهادات اصلاحی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بوده است و در ایران دولت در قالب بند "ز" تبصره (۱) قوانین بودجه سال های ۱۳۸۱، ۱۳۸۲، و ۱۳۸۳ به

بودجه ریزی عملیاتی اشاره شده است. طبق قانون بودجه در سال ۱۳۸۱ سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف شد در راستای اصلاح نظام بودجه نویسی، نسبت عملیاتی نمودن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه ها برای سال ۱۳۸۲ برای تمام دستگاه‌های اجرایی عمل نموده و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه ها را براساس نیاز دستگاهها و فعالیتهایی که صورت می گیرد انجام دهد. همچنین در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم ملزم به عملیاتی کردن بودجه شده است. با این وجود تعریف و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی همچنان با ابهامات فراوانی همراه بوده است. در ماده ۱۳۸ برنامه چهارم توسعه آمده است: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف است با همکاری دستگاه‌های ذیربط به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی از روش موجود (برنامه‌ای) روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات، اقدامات ذیل را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم انجام دهد:

- الف) شناسایی و احصاء فعالیت و خدمات در دستگاه‌های اجرایی ارائه می نمایند.
 - ب) تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات، متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی مشخص.
 - ج) تنظیم لایحه بودجه سالانه براساس حجم فعالیت ها و خدمات و قیمت تمام شده آن.
 - د) تخصیص اعتبارات براساس عملکرد و نتایج حاصل از فعالیت و متناسب با قیمت تمام شده آن بنابراین با اجرای صحیح بودجه ریزی عملیاتی امید، است که بتوان به الگوی مصرف واقعی در بخش دولتی دست یابیم. (ابراهیمی، ۱۳۹۰).
- بودجه‌ریزی عملیاتی (بر مبنای عملکرد) براساس طبقه‌بندی عملیاتی هزینه‌های جاری سازمان ها و برحسب کارکردها و فعالیت‌ها در قالب حجم کار هر واحد سازمانی و با سنجش هزینه های هر یک از فعالیت‌های انجام شدنی برای تولید اثربخش کالاها یا خدمات با مشارکت کلیه مدیران اجرای برآورد و محاسبه می شود. مهمترین ویژگی بودجه عملیاتی آن است که رابطه بین میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج حاصل از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکردی و تخصیص منابع بر مبنای نیل به نتایج مشخص و قابل سنجش می باشد. برقراری پیوندی منطقی و فنی میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع در این روش بودجه بندی الزامی است. از طریق مدیریت ارزش در بودجه ریزی عملیاتی تخصیص منابع بر مبنای ارزش واقعی هر واحد ارائه شده (یا کالای تولید شده) انجام می گیرد و در حقیقت معادله هزینه - فایده در این روش به روشنی قابل درک خواهد بود. در بودجه‌ریزی عملیاتی، بودجه اساس براساس استانداردها و نتایج مورد انتظار تخصیص می یابد و به همین دلیل است که بودجه‌ریزی عملیاتی را اصطلاحاً "مدیریت هزینه یا مدیریت نتایج نیز می‌گویند.

در نظام دانشگاهی بودجه ریزی عملیاتی مبتنی بر " تحلیل هزینه- فایده " است. یعنی عباراتی که برای هزینه های جاری به دانشگاه‌ها داده می‌شود، باید صرف کارکردهای آموزشی، پژوهشی، خدماتی و فعالیت‌های پشتیبانی دانشگاهی بشود که توجیه مالی و اقتصادی دارند. در این خصوص برنامه های دانشگاهی از قبیل آموزشی، پژوهشی، خدمات اجتماعی (نظیر پروژه های تحقیقاتی برای صنعت) و کارآفرینی مبتنی بر دانش باید اولویت‌بندی شوند. در بودجه‌ریزی عملیاتی دانشگاه‌ها لازم است تمام کارکردها و فعالیت‌ها که برخی از آنها کیفی است (مانند فعالیت های پژوهشی اعضای هیئت علمی)، به صورت کمی درآمده و سنجش‌پذیر شوند.

۲-۲- حسابداری تعهدی

در دهه آخر قرن بیستم که به دهه انقلاب در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی نیز موسوم است، تحولات چشمگیری در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه یافته و بعضاً در حال توسعه صورت گرفته است. این تحول اساسی که عمده‌تاً به دلیل افزایش مطالبات شهروندی دایر بر حق پاسخ‌خواهی و تغییر در نگرش دولتمردان و سیاستمداران نسبت به ایفای مسئولیت پاسخگویی و عملیاتی صورت پذیرفته است، منجر به شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی در بخش عمومی گردید. تلاش‌های بی‌وقفه دو دهه اخیر موجب گردیده است تا بخش عمومی کشورهای پیش گفته در سال‌های آخر قرن بیستم، به نظام‌های مدرن گزارشگری مالی و عملیاتی دست یافته و ضمن انجام وظیفه پاسخگویی مالی و عملیاتی در قبال شهروندان، اطلاعات مالی مورد نیاز سیستم حساب‌های ملی و سیستم آمار مالی دولت را در سطح بین‌الملل فراهم نمایند. (باباجانی، ۱۳۸۹، ۱۵۷)

دیاموند^۱ (۲۰۰۲) در تحقیق خود با عنوان "بودجه ریزی عملکردی: آیا حسابداری تعهدی لازم است؟" نیز در تایید ضرورت اصلاحات حسابداری دولتی بیان می کند که الگوی نوین مدیریت، مستلزم ارتقاء و به روز آوری ابزارهای اساسی مدیریت بویژه سامانه حسابداری به منظور فراهم کردن اطلاعات دقیق، مفید و بموقع است. (طالب نیا، ۱۳۹۰، ۷۵) مدل اصلی و اصلاحی اقتضایی تحول در گزارشگری بخش عمومی تحت عنوان مدل لادر می باشد که اذعان می دارد، تحولاتی که برخی از کشورها در نظام گزارشگری بخش عمومی خود ایجاد نموده اند، از عوامل محیطی، ساختاری و رفتاری تأثیر پذیرفته است. در این مدل وجود محرک‌هایی همچون بحران های مالی و اقتصادی، رسوایی های مالی، ظهور ایده های نوین و احساس نیاز به تحول از عوامل اصلی یک تحول برشمرده شده است. همچنین در این مدل، در اجرای تحول نظام گزارشگری بخش عمومی بر وجود نهادهای حرفه ای، دانشگاهیان، هیئت های تدوین استاندارد و سایر نهادهای درگیر به عنوان گردانندگان تحول در کنار مقامات دولتی سیاست گذاران

^۱ Diamond

(پیش‌برندگان سیاسی تحول) و مرتبط با ساختارهای قانونی، حکومتی، اداری و فرهنگی و نحوه چیدمان تحول، تأکید شده است. (محمدی، ۱۳۹۱، ۷۴) در طول دهه گذشته اصلاحات نظام مالی با جایگزینی یا انتقال سیستم حسابداری نقدی قدیمی به سوی یک حسابداری تعهدی شبه تجاری شروع شده است (اروتیس^۱، ۲۰۱۱، ۱۵۴).

در بسیاری از نهادهای بخش عمومی در سطح بین‌المللی حسابداری تعهدی به عنوان اساس گزارش دهی مالی مورد پذیرش قرار گرفته است. آنگلو ساکسون‌ها اولین کشورهایی هستند که حسابداری تعهدی را به عنوان نتیجه حاصله از اصلاح سیستم حسابداری بخش عمومی پذیرفته‌اند. در برخی از کشورها، پذیرش حسابداری تعهدی در بخش عمومی محلی انجام شده است. بر این اساس در این کشورها بخش دولتی مرکزی مطابق با نیازهای شخصی‌اش، برای اولین بار در بخش عمومی محلی حسابداری تعهدی را مورد پذیرش قرار داده و پس از آن نیز در سطح مرکزی توسعه داده است و یا بطور همزمان برای هر دو بخش، با توجه به نوع بخش عمومی به کار گرفته است. در این رابطه، کاروالیو و همکاران (۲۰۰۷) در تحقیقی با عنوان "ارزیابی سیستم حسابداری تعهدی" استدلال می‌کنند که اگر چه حسابداری تعهدی در سطح بین‌المللی اجرا شده است، اما سیستم‌های اطلاعات مالی بخش دولتی متفاوت هستند. در یک ایده مشابه که توسط کریستین و همکاران (۲۰۱۰) حمایت می‌شود؛ بیان می‌کنند که هر کشوری حسابداری تعهدی را در بخش‌های عمومی مطابق با نیازهای اطلاعاتی خود مورد پذیرش قرار می‌دهد.

۳- پیشینه پژوهش

سید قمی (۱۳۹۸)، پژوهشی با عنوان بودجه ریزی عملیاتی انجام داد. وی در این پژوهش بیان نمود بودجه ریزی عملیاتی، علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های دولتی بر مبنای روشهای علمی نظیر حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه‌گیری می‌شوند، ارقام پیش‌بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه‌ها و عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد. برای تحقق این اهداف باید وظایف دولت‌ها در کنار وظایف مردم و نهادهای غیردولتی مشخص گردد، ساختار دولت تعیین شود و برای تحقق اهداف برنامه ریزی شود. برای تحقق برنامه‌ها، بودجه ریزی انجام می‌شود و با تخصیص منابع، وظایف دولت اجرا می‌گردد. بودجه ریزی عملیاتی از جمله مقوله‌هایی است که در بیش‌تر کشورهای توسعه یافته مورد استفاده قرار می‌گیرد و کشور ما ایران نیز چند سالی است در جهت تغییر نظام بودجه ریزی خود از حالت سنتی به بودجه ریزی عملیاتی است. برای ایجاد این تغییر ابتدا بایستی برخی مشکلات موجود از سر راه برداشته شود که این امر خود مستلزم طی زمان می‌باشد.

پیرایش و نوری (۱۳۹۸)، پژوهشی با عنوان بررسی نقش بودجه بندی عملیاتی در بهبود عملکرد سازمان‌های دولتی انجام دادند. تحقیق حاضر با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و با روش توصیفی با هدف بررسی تأثیرات بودجه بندی عملیاتی در بهبود عملکرد سازمان صورت گرفته است. با برنامه ریزی کردن درباره منابع مالی و کنترل آنها، میتوان در جهت ارزیابی بهتر عملکرد واحد‌ها در سازمان قدم برداشت. بودجه بندی عملیاتی بخشی از بودجه جامع است که منعکس کننده تصمیمات مربوط به فعالیت‌ها و عملکرد سازمان بوده و در بهبود عملکرد سازمان‌ها مؤثر است. نتایج حاصل از این تحقیق به تأثیرگذاری مستقیم بودجه بندی عملیاتی در بهبود عملکرد سازمان‌های دولتی و دستیابی به اهداف بلند مدت سازمانی اشاره دارد.

میرزایی نظام آبادی و قدیم خانی (۱۳۹۸)، پژوهشی با عنوان حسابداری تعهدی و بررسی عوامل مؤثر بر پیاده سازی آن در سازمان تأمین اجتماعی استان آذربایجان غربی انجام داد. روش انجام این پژوهش به صورت پیمایشی - میدانی است و انجام آن با استدلال‌های استقرایی - میدانی است، به منظور گردآوری اطلاعات از طریق پرسشنامه ۵ گزینه‌ای لیکرتی استفاده شده است که پاسخ دهندگان میبایست به یکی از این گزینه‌ها پاسخ دهند. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون T و فریدمن ۲x2 آزمون شده است. نتایج نشان می‌دهد که حمایت مدیران ارشد، تجربه کاری نیروی انسانی، تسهیل کننده بودن قوانین و مقررات، تدوین چارچوب نظری در راستای افزایش کیفیت حسابرسی و اعتباردهی به گزارش‌ها، روحیه همکاری و مسئولیت‌پذیری بین کارکنان، از عوامل مؤثر بر پیاده سازی حسابداری تعهدی در سازمان تأمین اجتماعی است. همچنین با توجه به یافته‌های پژوهش میتوان گفت از نظر آزمودنی‌ها عوامل موردبررسی بر پیاده سازی حسابداری تعهدی در سطحی قرار دارد که تدوین چارچوب نظری در راستای افزایش کیفیت حسابرسی و اعتبار دهی به گزارش‌ها بیشترین تأثیر و همچنین حمایت مدیران ارشد، از کمترین تأثیر بر پیاده سازی حسابداری تعهدی در سازمان تأمین اجتماعی را دارد.

توما و همکاران^۲ (۲۰۱۶) در پژوهشی با موضوع؛ بهره برداری از اطلاعات مالی در تصمیم گیری سرمایه گذاران: حسابداری تعهدی در برابر حسابداری نقدی و با هدف تجزیه و تحلیل تأثیر ارزش افزوده بر اطلاعات ایجاد شده با توجه به دو سیستم حسابداری عمده برای تصمیم گیری سرمایه گذاری، با تأثیر مستقیم بر بازار سرمایه شرکت‌های فهرست شده انجام دادند. برای به دست آوردن نتایج تحقیقات، در مطالعه حاضر، اطلاعات مالی خاصی تجزیه و تحلیل شده، که از نمونه ای ۶۵ تایی از شرکت‌های رومانیایی حاضر در بورس اوراق بهادار بخارست، بین سال‌های ۲۰۱۱ و ۲۰۱۳، جمع‌آوری شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از مدل‌های اقتصادسنجی موجود در متون گذشته استفاده شده که بر اساس تجزیه و تحلیل چندگانه است و با اهداف پژوهش

^۱ Eriotis

^۲ Toma et al

سازگار می باشد. در سطح این مطالعه، تأثیر اطلاعات به دست آمده بر اساس استفاده از حسابداری نقدی (از طریق جریان پول نقدی عملیات و اقدامات، جریان نقدی سرمایه گذاری و جریان نقدی تأمین مالی اندازه گیری می شود) و بر اساس استفاده از حسابداری تعهدی (از طریق تنوع فعالیت ها و درآمد خالص اندازه گیری می گردد) بر روی عملکرد سود سرمایه شرکت های ذکر شده، برآورد شده و مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان دهنده رشد و افزایش مرتبط بودن ارزش اطلاعات به دست آمده بر اساس استفاده از حسابداری تعهدی در مقایسه با ارزش اطلاعات به دست آمده با استفاده از حسابداری نقدی، به عنوان نتیجه ای از کاربرد حسابداری نقدی، در مورد شرکت های رومانیایی فهرست شده می باشد.

بکر و همکاران^۱ (۲۰۱۴) در پژوهشی با موضوع؛ حسابداری تعهدی، بودجه بندی و پیکربندی دوباره از هویت های حسابداری بخش عمومی، عنوان کردند استفاده از دیدگاه نظری از بازیگر، شبکه، تئوری^۲ (ANT) و مفهوم آن از ترجمه، پژوهش حاضر در پی توضیح این است که چگونه حسابداران بخش عمومی^۳ (PSAs) متوجه می شود، از طریق معرفی تعهدی خروجی بر اساس بودجه بندی^۴ (AOBB) در دو کشور آلمان تبدیل می شدند. تجزیه و تحلیل ما نشان می دهد که تغییر رژیم حسابداری یک راه سر راست نبوده است، بلکه حسابداران را با چالش های خاصی در عکس العمل به دستگاه های بهره متعددی که برای ثبت نام آنها در شیوه های جدید مورد استفاده قرار می گرفته است، مواجه می کرده. ما این رفتار را به یک جنبه از حسابداران بخش عمومی هویت، که مانع رکود جدی پروژه و استراتژی های مقاومت کل می شوند، بلکه مانع بسیاری از ثبت نام های راحت حسابداران در تعهدی خروجی بر اساس بودجه بندی، و یا حتی پیشرفت اشتیاق، لینک می کنیم. این مقاله نشان می دهد که گروه های متعددی از حسابداران، چالش های مختلف در هماهنگی با تعهدی خروجی بر اساس بودجه بندی را تجربه کرده اند و اینکه هر کدام مصلحت و سرمایه گذاری ها را در توسعه با حسابداری تعهدی فرض کرده اند.

پنگ و همکاران^۵ (۲۰۱۶) در تحقیقی با عنوان حسابداری اقلام تعهدی، باورهای ناهمگون سرمایه گذار و بازده سهام به این موضوع پرداخته اند. در این تحقیق بررسی شده است که چگونه اقلام تعهدی حسابداری یک شرکت بر باورهای ناهمگون سرمایه گذار و بازده سهام تأثیر گذار است. یافته های این تحقیق نشان داده است که سطح ناهمگونی در اعتقادات سرمایه گذار بر ارزش شرکت در زمانی که شرکت افزایش بیشتری در اقلام تعهدی حسابداری دارد، بیشتر است همچنین بازده آتی سهام پس از اعلام سود در زمانی که اقلام تعهدی حسابداری شرکت ناهمگونی اعتقادات سرمایه گذار یک درجه بزرگتر افزایش می دهد، افزایش می یابد و در نهایت، تأثیر باورهای ناهمگون سرمایه گذار ناشی از اقلام تعهدی بر بازده آتی سهام در زمانی که محدودیت فروش کوتاه مدت الزامی هستند، بیشتر بکار برده می شوند. به طور کلی، یافته های تجربی این تحقیق نشان داده است که اقلام تعهدی حسابداری تعیین کننده کلیدی ناهمگونی اعتقادات سرمایه گذار هستند.

۴- روش شناسی تحقیق

در این پژوهش نوع تحقیق بر مبنای هدف از نوع تحقیقات کاربردی است و از لحاظ ماهیت و روش در دسته تحقیقات توصیفی-پیمایشی قرار می گیرد.

۴-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل تعدادی از مدیران، ذیحسابان و کارکنان امور مالی دستگاه های اجرایی از جمله: بنیاد حفظ آثار و نشر ارزشهای دفاع مقدس- وزارت راه و شهرسازی- شهرداری ها- دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری و ... می باشد. این پژوهش بصورت قضاوتی و هدفمند مورد بررسی قرار گرفته است. نمونه آماری شامل ۷۰ نفر از این افراد می باشد.

در این تحقیق در خصوص جمع آوری داده های مربوط به آزمون فرضیه های تحقیق از روش میدانی استفاده شده است. پرسشنامه گونزالس شامل ۳ پرسشنامه برای بهبود عمران و آبادانی کشور ۳ سوال - برای حسابداری تعهدی ۸ سوال و برای بودجه بندی ۶ سوال استفاده شده است، می باشد.

جدول ۱- پایایی محاسبه شده هر یک از متغیرهای پرسشنامه پژوهش

ردیف	متغیر	تعداد سوال	آلفای کرونباخ
۱	بودجه بندی عملیاتی	۶	۰,۸۹
۲	عمران و آبادانی کشور	۳	۰,۷۱
۳	حسابداری تعهدی	۸	۰,۷۸

^۱ Becker et al

^۲ Actor-Network-Theory (ANT)

^۳ public sector accountants (PSAs)

^۴ Accrual Output-Based Budgeting(AOBB)

^۵ Peng et al

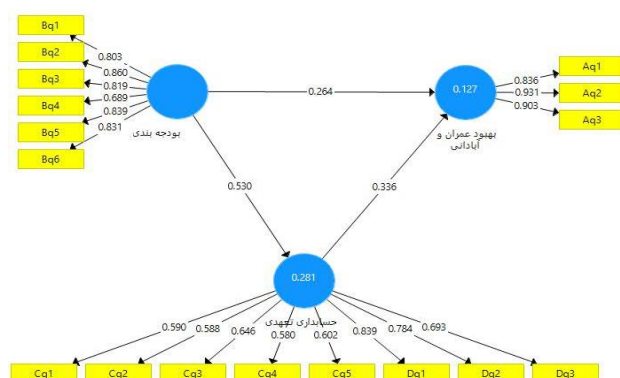
۲-۴- روش تجزیه و تحلیل داده ها

در بخش تجزیه و تحلیل اطلاعات، داده‌هایی که از اجرای پرسشنامه‌ها بدست آمد، با استفاده از نرم‌افزار SPSS و PLS در دو بخش توصیفی و استنباطی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در بخش توصیفی عملیات مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی افراد نمونه آماری با استفاده از فرامین نرم افزار SPSS صورت پذیرفت. همچنین از جداول و نمودارهایی که حاوی میانگین، فراوانی، درصد تجمعی و است، در این بخش استفاده شد. در بخش استنباطی برای تحلیل داده ها از آزمون معادلات ساختاری SEM و نرم افزار PLS (آزمون های ضرایب استاندارد و معناداری ضرایب) استفاده شد.

۵- آزمون مدل و فرضیه‌های پژوهش

جدول ۲- ضرایب همبستگی، روایی همگرایی سازه ها

مولفه	AVE	C R
بودجه بندی عملیاتی	۰,۵۳۴۱	۰,۹۲۵۷
بهبود عمران و آبادانی کشور	۰,۵۱۱۹	۰,۸۳۶۵
حسابداری تعهدی	۰,۵۹۸۴	۰,۸۵۴۳



با توجه به شکل (۱) ضریب استاندارد می توان گفت که میزان تأثیر بودجه بندی بر بهبود عمران و آبادانی به میزان ۰,۲۶۴؛ بودجه بندی عملیاتی بر حسابداری تعهدی به میزان ۰,۵۳۰ و حسابداری تعهدی بر بهبود عمران و آبادانی کشور ۰,۳۳۶ بوده، که با توجه به شکل ۲، معناداری این رابطه (آماره t) در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز رد نمی شود.

شکل ۳، مدل پژوهش را در حالت معناداری ضرایب (t-value) نشان می‌دهد. بر طبق نتایج به دست آمده از آزمون t تمامی بارهای عاملی و ضرایب مسیر در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار شده‌اند و در اندازه‌گیری سازه‌های خود سهم معناداری را ایفا کرده‌اند، و فرضیه اصلی رد نمی شود.

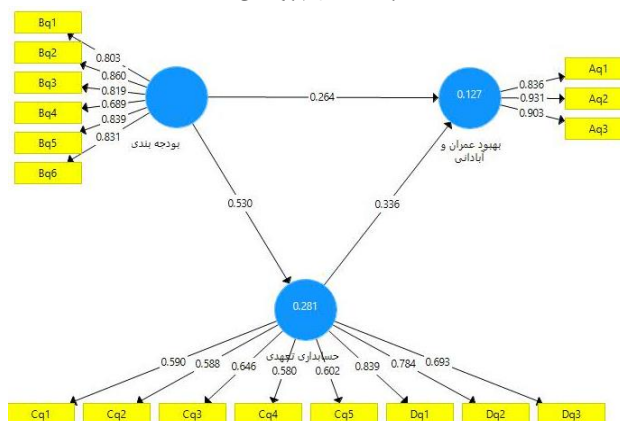
۵-۱- پاسخ به فرضیات پژوهش

در جدول ۳، اثرات مستقیم، آماره t و نتیجه فرضیه اصلی و فرعی پژوهش بر اساس نتایج تجزیه و تحلیل داده های بدست آمده آورده شده است.

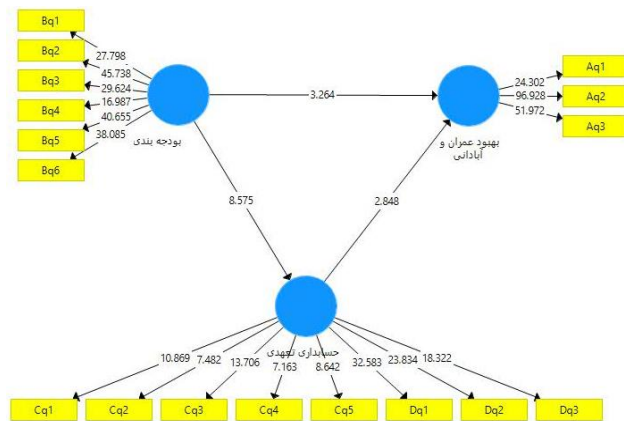
نتایج آزمون تعیین تأثیر بودجه بندی عملیاتی بر بهبود عمران و آبادانی کشور:

H0: بودجه بندی عملیاتی بر بهبود عمران و آبادانی کشور تأثیر ندارد.
H1: بودجه بندی عملیاتی بر بهبود عمران و آبادانی کشور تأثیر دارد.

شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش در حالت تخمین ضرایب استاندارد فرضیه‌های پژوهش



شکل ۲- میزان تأثیر بودجه بندی بر بهبود عمران و آبادانی



شکل ۳- ضرایب معناداری فرضیه‌ها در مدل جهت فرضیه اصلی پژوهش

جدول ۳- اثرات مستقیم، آماره t و نتیجه فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های تحقیق		ضریب مسیر (β)	آماره t	معنی داری	نتیجه فرضیه
فرضیه اول	بودجه بندی عملیاتی $\leftarrow$ بهبود عمران و آبادانی کشور	۰,۲۶۴	۳,۲۶۴	< 0.01	رد نمی شود
فرضیه دوم	بودجه بندی عملیاتی $\leftarrow$ حسابداری تعهدی	۰,۵۳۰	۸,۵۷۵	< 0.01	رد نمی شود
فرضیه سوم	حسابداری تعهدی $\leftarrow$ بهبود عمران و آبادانی کشور	۰,۳۳۶	۲,۸۴۸	< 0.01	رد نمی شود

** معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد. * معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد.

نتایج آزمون تعیین تأثیر بودجه بندی عملیاتی بر حسابداری تعهدی

$$\begin{cases} H_0 = \beta = 0 \\ H_1 = \beta \neq 0 \end{cases}$$

H0: بودجه بندی عملیاتی بر حسابداری تعهدی تأثیر ندارد.
H1: بودجه بندی عملیاتی بر حسابداری تعهدی تأثیر دارد.

بر طبق نتایج به دست آمده از ضریب مسیر و آماره t که در شکل های ۲ و ۳ و جدول ۳، مشخص شده است بودجه بندی عملیاتی در سطح اطمینان ۹۹ درصد بر بهبود حسابداری تعهدی تأثیر معناداری دارد. با توجه به ضریب مثبت مسیر می‌توان گفت تأثیر بودجه بندی عملیاتی بر حسابداری تعهدی مثبت و معنادار می‌باشد (+۰,۴۵۰). بنابراین بودجه بندی عملیاتی عاملی است که بر حسابداری تعهدی اثر مستقیم و هم جهت خواهد داشت و بر عکس.

جدول ۴- اندازه‌های برازندگی

اندازه برازندگی		حد مطلوب	مقدار بدست آمده
آماره کای دو	χ^2		۳۸۵۱,۸۷
درجه آزادی	df	-	۹۶۸
شاخص ریشه میانگین مجذور خطای تقریب	RMSEA	کمتر از ۰,۰۸	۰,۰۵۱
شاخص برازش مقایسه‌ای	CFI	نزدیک به ۱	۰,۸۹
شاخص نیکویی برازش	GFI		۰,۸۷
شاخص نرم شده برازندگی	NFI		۰,۸۹
شاخص تعدیل برازش شاخص نیکویی	AGFI		۰,۸۹

مقدار (χ^2/df) برابر ۳,۹۷ بدست آمده که به عقیده برخی از محققان این مقدار می‌بایست کمتر از ۵ و برخی کمتر از ۳ و عده‌ای این مقدار مطلوب را بین ۳ و ۵ عنوان کردند که نشان دهنده برازش مناسب مدل می‌باشد. زیرا هر چه این مقدار کمتر باشد، مدل ارائه شده مدل مناسب تری می‌باشد.

۶- بحث و تحلیل نتایج

بر اساس یافته های پژوهش حاضر می توان بیان داشت:

بودجه بندی عملیاتی بر بهبود عمران و آبادانی کشور تاثیر معناداری دارد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها در فصل چهارم نشان داد که بودجه بندی عملیاتی بر بهبود عمران و آبادانی کشور تاثیر مثبت و معناداری وجود دارد. در تفسیر این فرضیه می توان گفت بودجه شاهرگ حیاتی و مهمترین سندی است که دولت تهیه می کند، زیرا دولت تمام فعالیت های مالی، اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه ها برای اجرای برنامه های متعدد و متنوع خود را در چارچوب قانون بودجه پیش بینی و انجام میدهد. بنابراین، بودجه آئینه تمام نمای همه برنامه ها و انواع فعالیت های دولت است و نقش بسیار مهم و حیاتی در توسعه اقتصادی ملی ایفا می نماید. با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل سنتی مخارج، اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در سیستم های برنامه ریزی، کنترل و مدیریت منابع عمومی مطرح گردید. این امر موجب توجه دولت ها به کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن منابع دولت به عبارتی مدیریت مالی دولت شد. مواجهه با این شرایط نه تنها نیاز به بهبود روش ها و رویه های بودجه بندی موجود را آشکار ساخت، بلکه بعد جدیدی به تصمیم گیری در سیستم مدیریت و مدیریت مالی دولتی افزود و سیستم بودجه بندی عملیاتی را مطرح ساخت. ویژگی و وجه تمایز این سیستم بودجه بندی از سیستم بودجه بندی خود، تأکید روی اهداف، نتایج و منافع حاصل از هر یک از اقلام هزینه ها و یافتن پاسخ به این سؤال بود که درآمدها به چه منظور خرج می شود. از آنجائی که تخصیص هدفمند منابع به فعالیت های هر سازمان می تواند ضمن شفاف سازی نحوه توزیع منابع، امکان پایش عملیاتی و انتظار برای دسترسی به نتایج هزینه ها را فراهم سازد، استفاده از بودجه بندی عملیاتی گام مؤثری در افزایش کارایی و اثربخشی اعتبارات خواهد بود. با توجه به حرکت رو به رشد اصلاحات در ارائه خدمات بخش دولتی، اصلاح روند بودجه بندی با تکیه بر هماهنگی های فرا بخشی و درون بخشی از جمله اهداف نهاد برنامه ریزی منابع مالی و بودجه به شمار می رود و این امر تنها در سایه تعامل و ایجاد زبان مشترک برنامه ریزی و بودجه بندی در فرآیند تدوین بودجه میسر خواهد گردید. امروزه کلیه کشورها، به خصوص کشورهای پیشرفته دنیا سعی بر این دارند که برنامه ریزی دستگاه های دولتی خود را بر اساس بودجه بندی عملیاتی و بر اساس قیمت تمام شده کالا محاسبه و نسبت به آن تصمیم گیری نمایند. لذا کشورها نیز از این قاعده مستثنی نبوده و بودجه بندی خود را از سال آتی بر این اساس استوار نموده است. بودجه ریزی عملیاتی رویکردی برای تدوین برنامه بودجه است که به عنوان یک روش بودجه بندی در کشور ما مورد توجه قرار گرفته است تعیین و استفاده از معیارهای عملکرد دستگاه های و ویژگی متفاوت بودجه ریزی عملیاتی است که کارایی اثربخشی و صرفه اقتصادی سازمان ها را افزایش می دهد بودجه ریزی عملیاتی نهایتاً منجر به تخصیص بهینه منابع در درون وزارتخانه ها و سازمان ها می شود و مدیران را قادر می سازد به نحو مطلوبتری از منابع اختصاص یافته به سازمان تحت امر خود برای رسیدن به اهداف مورد نظر بهره برداری کنند. بنابراین استفاده مناسب از منابع مالی هر سازمانی نیاز به برنامه ریزی دقیق و حساب شده دارد. منابع مالی شرکت ها را میتوان با کنترل منظم، در دستیابی به اهداف و انتظارات کشور بکار گرفت. بودجه بیانگر زبان ریالی برنامه های هر سازمان و نشان دهنده پیش بینی های مالی در قالب اعداد و برنامه های مالی آتی در سازمان هاست. برای استفاده بهینه از بودجه، سازمان نیاز به فرآیند بودجه بندی دارد. برنامه ریزی کردن درباره منابع مالی و کنترل آنها، می توان در جهت ارزیابی بهتر عملکرد واحدها در کل کشور قدم برداشت. بودجه بندی عملیاتی بخشی از بودجه جامع است که منعکس کننده تصمیمات مربوط به فعالیت ها و عملکرد سازمان بوده و در بهبود عملکرد سازمان ها مؤثر است. یافته های حاصل از این فرضیه با یافته های حاصل از پژوهش میری (۱۳۹۴)، حسن آبادی و صراف (۱۳۸۶)، پیرایش و نوری (۱۳۹۳)، باباجانی (۱۳۸۷) همخوانی دارد.

بودجه بندی عملیاتی بر حسابداری تعهدی تاثیر معناداری دارد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها در فصل چهارم نشان داد که بودجه بندی عملیاتی بر حسابداری تعهدی تاثیر مثبت و معناداری وجود دارد. در تفسیر این فرضیه می توان گفت بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه دنیا در تلاشند نظام های بودجه ریزی خود را در یک فرآیند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکرد محور و یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه و عملکرد دستگاه اجرایی شفاف و درک پذیر است، نزدیکتر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و مطمئنی برای تصمیم های بودجه ای فراهم آورند. بودجه ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه و مجموعه برنامه هایی که برای دستیابی به هدف های مشترکی به کار می روند، توانایی تصمیم گیران را در ارزیابی درخواست های بودجه ای دستگاه افزایش می دهد. بودجه ریزی عملیاتی، تمامی فعالیت های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیق از هزینه فعالیت ها را در بر می گیرد. تاکنون بحث های زیادی پیرامون کاربرد مفاهیم تعهدی در بخش عمومی وجود داشته است. دولت ها و مؤسسه های بخش عمومی در بخش های توسعه یافته جهان که در حال استفاده از مبنای نقدی بوده اند، اکنون به سرعت به طرف سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی حرکت کرده اند. تعدادی از این کشورها نه تنها حسابداری بر مبنای تعهدی را اجرا کرده اند، بلکه استانداردهای حسابداری بین المللی بخش عمومی را نیز برای تنظیم حساب ها و گزارشگری مالی دولت پذیرفته اند. وجود یک سیستم گزارشگری مالی شفاف و کارا همواره در دولتها دارای اهمیت بوده، چرا که آگاهی افراد برای

استفاده از منابع عمومی افزایش یافته است. با درک اهمیت سیستم گزارشگری مالی، کشورهای در حال توسعه نیز اجرای سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی را در بخش عمومی آغاز کرده‌اند. سیستم گزارشگری مالی کارا می‌تواند در افزایش اتکاپذیری اطلاعات مالی، اطمینان عمومی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی مفید باشد. بودجه بندی عملیاتی می‌تواند کمک‌های زیر را به حسابداری تعهدی کند.

حسابداری تعهدی برای تعیین بهای تمام شده و هزینه های واقعی اجرای برنامه‌ها، عملیات و فعالیت‌های سازمانهای دولتی در قالب اعتبارات مصوب، ضروری است.

کنترل دقیق درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و هزینه‌ها و سایر پرداخت‌های حساب‌های مستقل در صورتی میسر خواهد بود که از مبنای حسابداری تعهدی استفاده شود. با به کارگیری مبنای تعهدی، زمینه لازم جهت اجرای بودجه ریزی عملیاتی به عنوان بهینه‌ترین روش بودجه بندی پذیرفته شده در سطح بین المللی فراهم می‌شود.

یافته های حاصل از این فرضیه با یافته های حاصل از پژوهش کاملی و کرباسی یزدی (۱۳۸۹)، کردستانی و ایرانشاهی (۱۳۸۸)، باباجانی (۱۳۸۶)، رحیمی (۱۳۸۵) همخوانی دارد.

حسابداری تعهدی بر بهبود عمران و آبادانی کشور تاثیر معناداری دارد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها در فصل چهارم نشان داد که بین بودجه بندی عملیاتی با حسابداری تعهدی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در تفسیر این فرضیه می توان گفت به دلیل اینکه بسیاری از اطلاعات مندرج در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تحت تاثیر مبنای حسابداری می باشد و این مبنا در کشور ما نقدی یا نقدی تعدیل شده است، بنابراین محتویات اطلاعاتی مندرج در صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، در حد انتظار و مطابق با نیازهای اطلاعاتی پاسخ‌خواهان نخواهد بود و بدیهی است صورتحساب مذکور نمی‌تواند مبنایی مناسب جهت بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی‌های آتی کشور قرار گیرد.

نیاز به افزایش شفافیت و پاسخگویی به شهروندان درباره فعالیت‌های دولت‌ها شاه کلید اصلی تغییر رویکرد به سمت حسابداری تعهدی می‌باشد. درباره ماهیت اطلاعات ارائه شده توسط دولت‌ها برای کمک برای به اتخاذ تصمیم مناسب به همین جهت تغییرات فزاینده‌ای برای وقوع انقلاب در حسابداری و گزارشگری بخش عمومی بوجود آمد و نهادهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی در کشورهای توسعه یافته بوجود آمدند. یکی از اقدامات اولیه این نهادها تغییر مدل گزارشگری مبتنی بر مبنای نقدی بود. از آنجائی که در مسیر گذر دولت‌ها به مبنای تعهدی کامل بیش از یک مبنا وجود دارد، اصطلاحات و واژگانی توسط این نهادها طراحی شده است. مبنای تهیه صورتهای مالی را می‌توان بر روی طیفی فرض کرد که در یک سوی آن مبنای نقدی و در سوی دیگر مبنای تعهدی کامل قرار گرفته است. در ادبیات حسابداری دو دهه اخیر بخش عمومی و به ویژه دولتی آن، لزوم استفاده از مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده بویژه در حسابداری فعالیت‌های حاکمیتی (غیر بازرگانی) دولت‌ها، جایگاه ویژه‌ای را به خود اختصاص داده است، اغلب هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و تعهدی کامل را در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت‌های غیر بازرگانی نهادهای بخش عمومی الزامی کرده‌اند. بدون شک، دولت‌ها در قبال شهروندان در مورد تحصیل و مصرف منابع مالی، مسئولیت پاسخگویی دارند. مفهوم مسئولیت پاسخگویی با تأکید بر حقوق شهروندان مقرر می‌دارد که دولت‌های منتخب مردم در مورد افزایش منابع مالی که از طریق وضع مالیات و عوارض و یا استقراض صورت می‌گیرد، دلایل قانع کننده و منطقی به شهروندان و یا نمایندگان قانونی ایشان ارائه کنند. از سوی دیگر در مورد مصرف منابع مالی و نتایج عملیاتی که منابع مالی برای آن مصرف شده است نیز مسئولیت پاسخگویی عمومی دارند.

براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی ارائه شده توسط کمیته ٴ تدوین استانداردهای حسابداری دولتی سازمان حسابرسی، هدف اساسی گزارشگری مالی بخش عمومی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخگویی دولت در مقابل عموم مردم است. در این تحقیق شاخص‌های بهبود پاسخگویی در چهار بخش کلی رعایت بودجه، ارزیابی عملکرد مالی، رعایت قوانین و در نهایت میزان صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی طبقه‌بندی گردیده است.

یافته‌های حاصل از این فرضیه با یافته های حاصل از پژوهش فلاحي (۱۳۹۵)، حسنی (۱۳۹۴)، لطفی (۱۳۹۳)، وکیلی فر و حسنی (۱۳۹۱) همخوانی دارد.

پیشنهاد به پژوهشگران آتی:

۱. بررسی موشکافانه‌ی شیوه‌ی بودجه بندی موجود کشور و کاستی‌ها و نواقص آن
۲. مکانیزم‌های موجود تفویض اختیار به مدیران دستگاه‌های اجرایی و میزان تمرکز زدایی متناسب با بودجه بندی عملیاتی
۳. امکانپذیری اجرای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی و در سطح دولت و شناخت موانع پیش روی آن
۴. شناخت معیارهای ارزیابی عملکرد متناسب با بودجه‌بندی عملیاتی و قابلیت به کارگیری آنها در محیط ایران در بخش عمومی.

۵. تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، سازگار با ویژگیهای محیط فعالیت دستگاههای اجرایی
۶. عبررسی موانع پیش روی اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران و رویکرد مناسب جهت انتقال به مبنای تعهدی سازگار با ویژگیهای محیطی فعالیتهای دستگاههای اجرایی.

منابع

۱. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۷). تحلیل مبنای نظری و قانونی رویکرد جدید بودجه ریزی سال ۱۳۷۸ از منظر مسئولیت پاسخگویی"، ماهنامه حسابدار انجمن حسابداران خبره، شماره ۱۹۴.
۲. لطفی، عرفان، (۱۳۹۳)، "بررسی مشکلات به کارگیری مبنای حسابداری تعهدی به جای نقدی با توجه به ضرورت به کارگیری بودجه ریزی عملیاتی در بخش عمومی (مطالعه موردی شهرداری های استان اردبیل)"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه پیام نور، تهران.
۳. فلاحتی، (۱۳۹۵)، چالش های اجرای حسابداری بخش عمومی با رویکرد تعهدی در دستگاههای اجرایی.
۴. حسنی، امید، (۱۳۹۴)، "مورد بررسی الزامات اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی چالش های پیش روی"، همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت، تهران.
۵. کردستانی، غلامرضا، نظام الدین رحیمیان و شاهرخ شهرابی. (۱۳۸۹). بررسی مزایای بکارگیری حسابداری تعهدی در بخش عمومی. دانش حسابرسی، ۱۰(۴)، ۹۵-۱۰۸.
۶. وکیلی فرد، حمیدرضا. و نظری فرزاد. (۱۳۹۱). عوامل مؤثر بر پیاده سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، شماره اول، شماره پیاپی (۱)، ص ص ۱۱-۱۲۵
۷. سیف الهی، علی. و کیامهر، علی. (۱۳۸۹). حسابداری و حسابرسی دولتی. خرم آباد: نشر اردیبهشت جانان.
۸. طالب نیا، قدرت اله؛ البرزی، محمود؛ و بتول زراعی. (۱۳۹۰). ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی در حسابداری دولتی ایران، مجله دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۵، صص ۵۱-۷۳
۹. پیرایش، رضا و مژگان نوری، (۱۳۹۸)، بررسی نقش بودجه بندی عملیاتی در بهبود عملکرد سازمان های دولتی، اولین همایش ملی الکترونیکی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری