

THE USEFULNESS OF COST INFORMATION IN PUBLIC SECTOR DECISIONS AND INVESTIGATING THE CHALLENGES OF IMPLEMENTING ACCOUNTING IN PUBLIC SECTOR INSTITUTIONS

Mojgan Safaei¹, Ghareibe Esmailikia^{*2}, Farshad Sabzalipour³

Highlights

- Cost accounting is an accounting subsystem that is usually considered an internally oriented accounting procedure.
- Due to the lack of prerequisites for implementing performance-based budgeting and specifically establishing a cost system, despite the emphasis of the law, unfortunately this has not yet been achieved.

1. Department of Accounting,
Ilam university, Ilam, Iran.
(mzhysfa@gmail.com)

2.* Department of Accounting,
Ilam university, Ilam, Iran.
(gh.esmailikia@ilam.ac.ir)

3. Department of Accounting,
Ilam university, Ilam, Iran.
(f.sabzalipour@ilam.ac.ir)

Corresponding Author:

Ghareibe Esmailikia
Email:
(gh.esmailikia@ilam.ac.ir)

Receive Date:
Revise Date:
Accept Date:
Publish Date

How to Cite:

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Improving efficiency in public service delivery and accountability to citizens, is one of the key objectives of the public sector. Management accounting can be a useful tool in austerity government because it produces information about the costs of public services and can be used for informed decision making. This could be considered a milestone because previous literature argues for the use of cost accounting in decision-making and in resource allocation. Despite the central role of cost accounting in the of decision-making usefulness in the public sector, there are several challenges in the path of its implementation in the public sector. The aim of the current research is to provide empirical evidence regarding the impact of using public sector cost accounting information on the decision-usefulness of information within the Iranian context, and to examine the challenges associated with its implementation in public sector institutions.

Research Method: This research is applied in nature and adopts a descriptive-correlational design using a survey methodology. The statistical population of the research is all the employees of the accounting departments of the government institutions of Behbahan in the number of 125 people, a sample of 95 people was determined, 115 questionnaires were distributed and finally 80 questionnaires were collected. The obtained data were analyzed using one-sample t-test and path analysis and using Smart PLS. The objectives of the research were achieved through formulation and testing of two hypotheses.

Research Findings: The results indicated that the use of public sector cost accounting information has a positive and significant impact on the usefulness of information for decision-making in the public sector. Furthermore, from the perspective of public sector accountants, key challenges identified in the implementation of cost accounting within Iranian public sector institutions include the provision of free services, a lack of management support, insufficient IT support, a shortage of financial resources, and the absence of training, research, and skill-development opportunities for staff.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: In the public sector, cost information is primarily utilized to ensure accountability to external stakeholders and compliance with regulations, with limited application to decision-making. This study represents the first domestic research to focus on the impact of using cost accounting information on its usefulness for public-sector decision-making; furthermore, it examines the challenges associated with implementing cost accounting—aiming to help resolve these issues—in order to foster greater use of such information in public-sector decisions.

Keywords: Public sector cost accounting, Usefulness of accounting information in decision making, public sector institutions.

JEL Classification: M40, M41

Copyright © 2026 The Authors. Published by Payame Noor University.



This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>). Non-commercial uses of the work are permitted, provided the original work is properly cited; and does not alter or modify the article.

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

امام دانشیار

Introduction

On one hand, governments currently face the challenge of securing resources to meet the continuous and growing demand for public services (Carvalho, 2007), while on the other, there is mounting pressure on public institutions to enhance accountability regarding the use and management of public funds (Nest et al., 2008). Improving financial and operational accountability within public sector institutions necessitates a review of their governance structures. The doctrine of New Public Management seeks to improve efficiency and effectiveness in the public sector through the application of management tools (Pollitt & Bouckaert, 2004). Accordingly, the proposal to incorporate cost accounting information into the public sector aligns with the principles of New Public Management. Although cost accounting existed in the U.S. public sector as early as the late 1800s, New Public Management revitalized the practice starting in the 1980s (Rivenbark, 2005) and became a key driver for the wider adoption of cost accounting. Data provided by cost accounting must be relevant to decision-making, and government managers and politicians are expected to utilize accounting information (Guarini, 2016). accounting literature distinguishes between the use of accounting information and the decision-usefulness of that information (Rogošić, 2021). The usefulness of information is determined by the needs of the user. At times, accountants provide accounting information that is not useful for the specific issue or task at hand; thus, it is the usage itself that determines the usefulness of accounting information. While international literature has examined the use of accounting information by politicians and/or government managers, the perspective of public sector accountants on this matter has not received sufficient attention.

Public sector accounting should support the delivery of more appropriate, responsive, and improved public management, as well as strengthen democratic processes. Based on an analysis by the Public Sector Committee, and following the advent of New Public Management—which aimed to increase access to information (such as cost accounting) to assist managers in making better decisions—significant efforts have been made to implement new accounting and management practices within the public sector. However, despite the benefits derived from using cost information—such as supporting productivity efforts, planning, and performance evaluation to enhance cost quality and optimize public resources—and notwithstanding existing regulations mandating its use, its application in decision-making remains limited. On one hand, the extent of the application and development of public sector cost accounting varies from country to country; its use often depends on the objectives of the various types of public sector entities. On the other hand, the adoption of cost accounting can face numerous obstacles. While various studies on cost accounting have been conducted in Iran to date, most have focused either on the private sector or on the calculation of the cost of goods and services. Addressing the research gaps identified within the Iranian context, the present study examines—from the perspective of accounting staff in Iranian government agencies—the impact of accounting information usage on the utility of cost accounting data for public sector decision-making, as well as the challenges involved in the full implementation and expanded application of cost accounting within public sector institutions.

METHODOLOGY

The present study aims to examine the impact of using public sector cost accounting information on the utility of accounting data for decision-making within the public sector, as well as to investigate the challenges associated with its implementation in public sector institutions in the city of Behbahan. In terms of methodology, this is a descriptive-survey study employing deductive reasoning; regarding its objective, it is an applied and descriptive study that examines, describes, and interprets current conditions. Given the nature of the research, defining a specific time frame was not required. The statistical population consists of all 125 public sector accountants working in government institutions in Behbahan; a sample size of 95 was determined using Cochran's formula. A total of 115 questionnaires were distributed, and ultimately, 80 completed questionnaires were analyzed. To gather the perspectives of public sector accountants working in finance and accounting departments, a researcher-designed questionnaire comprising 20 questions was developed and utilized. The questionnaire was structured into two main parts: the first covered the respondents' personal and general details, while the second consisted of specialized questions divided into three sections: (a) the use of cost accounting information in the public sector, (b) the usefulness of accounting information for public sector decision-making, and (c) the challenges of implementing cost accounting in the public sector. The questions for the first two sections of

the specialized questionnaire were designed based on the conceptual framework and empirical findings of prior studies regarding the use of accounting information in public sector management; subsequently, relevant domestic research—specifically concerning public sector management accounting—was also taken into account. The questions in the third section focused on identifying challenges associated with the implementation of cost accounting systems at an international level, drawing upon a review of existing literature and an analysis of its findings.

To achieve the research objectives, a hypothesis to this effect was proposed:

Hypothesis The use of public sector cost accounting information affects the usefulness of accounting information for decision-making in the public sector.

and to examine the challenges of implementing cost accounting in public sector entities, The following question was raised: “What challenges exist in the path toward the full implementation and expanded use of cost accounting in Iran's public sector entities?”

In this study, the first hypothesis was examined using path analysis. To address the research question regarding the challenges of implementing cost accounting in Iran's public sector, a one-sample t-test was employed to validate or refute the identified challenges; specifically each challenge defined in the questionnaire was converted into a statistical hypothesis and analyzed to quantitatively confirm or reject the significance of these challenges within the Iranian context, based on the perspectives of public sector accountants.

RESULT

The first hypothesis states: "The use of public sector cost accounting information affects the usefulness of accounting information for decision-making in the public sector." Table 1 presents the results of testing this hypothesis:

Table 1. Research hypothesis test				
Independent variable	Dependent variable	Path coefficient (effect)	t-statistic	Significance
Use of Public Sector Cost Accounting Information	Usefulness of Accounting Information in Public Sector Decision-Making	0.536	10.117	0.000

Based on the presented results, the t-statistic value was found to be 10.117, which falls outside the critical range of -1.96 to 1.96; this indicates that the use of public sector cost accounting information influences the usefulness of accounting information for decision-making in the public sector. Given the path coefficient of 0.536, it can be concluded that, from the perspective of public sector accountants, the use of such cost accounting information has a positive and significant impact on the usefulness of accounting information for decision-making in this sector. Therefore, the first research hypothesis is confirmed.

In this section, the research question—“What challenges exist regarding the full implementation and expanded use of cost accounting in Iran's public sector entities?”—will be addressed using a one-sample t-test. The statistical hypotheses for this test are formulated as follows:

H0: $\mu \leq X$

H1: $\mu > X$

Given the use of a 5-point Likert scale, the value of X is set to 3; in this test, the mean is considered significant if the significance value (sig) is less than the error level.

Table 2. Results of the one-sample t-test						
Challenges of Full Implementation and Expanded Adoption of Cost Accounting in Public Sector Entities						Difference at the 95% confidence level
Question	Number of responses	Difference in means	t value	Degree of freedom	Significance	Lower Upper
Performance evaluation is not based on cost.						
13	80	-0.200	1.401	79	0.162	-0.35 0.12
Public services are free; therefore, there is no need for cost accounting.						
14	80	-0.862	-7.017	79	0.000	-0.14 0.35
Political influence does not support cost accounting.						
15	80	0.212	1.920	79	0.058	-0.22 0.27

There is a lack of management support.							
16	80	0.462	3.540	79	0.001	-0.26	0.24
There is a lack of IT support.							
17	80	0.000	7.169	79	0.000	0.06	0.57
There is a shortage of financial resources.							
18	80	0.000	5.037	79	0.000	-0.03	0.43
Employees resist further transformation in cost accounting.							
19	80	-0.050	-0.341	79	0.734	-0.33	0.16
Staff do not receive facilities for training, research, and skill development.							
20	80	0.725	5.219	79	0.000	-0.49	0.03

For questions 14, 16, 17, 18, and 20, the significance level is below the 5% threshold; therefore, the respective means are statistically significant. Consequently, it can be concluded that, from the perspective of public sector accountants, challenges to implementing cost accounting in the public sector include the provision of services free of charge, a lack of management support, insufficient IT support, a shortage of financial resources, and the absence of training, research, and skill-development opportunities for staff.

DISCUSSION

Transitioning from a traditional management system to a modern one to deliver quality services to citizens is an ongoing process. The underlying premise is that private sector entities are inherently more efficient than public sector ones; consequently, the management practices of private companies should serve as models of best practice for public sector managers. This concept is well-established as the "New Public Management" agenda and has driven profound changes in public sector administration across many countries. In this context, the information requirements of New Public Management have assigned a pivotal role to cost accounting and management accounting. Management accounting information is regarded as a management tool for decision-making, and its development aims to assist management. The objectives of this study are, on the one hand, to examine the usefulness of cost information in public sector decision-making and, on the other, to investigate the challenges associated with implementing cost accounting in public sector entities. To address the first objective, a hypothesis was formulated, while a general question was posed to explore the challenges of implementing cost accounting in the public sector.

The results of the present study indicate that the use of cost accounting information influences the utility of such data for decision-making in this sector; however, despite the benefits derived from using cost information—such as supporting productivity efforts, planning, and performance evaluation to enhance cost quality and optimize public resources—and notwithstanding existing regulations mandating its use, its application in decision-making remains limited. Accordingly, this study recommends that leaders of public sector entities—including supervisory bodies and management at various levels—promote the use of cost accounting information to leverage its benefits for public sector decision-making. Naturally, this requires laying the necessary groundwork; specifically, the conditions for implementing cost accounting within these entities must first be established, which entails identifying implementation challenges and taking action to resolve them. Another finding of this study is that there are numerous challenges associated with implementing a costing system in public sector institutions; key among these are a lack of understanding regarding the system's importance, insufficient financial resources, a lack of management support, employee resistance and lack of awareness, and the absence of serious staff training. Consequently, the study recommends taking appropriate measures—through the provision of suitable training—to raise the awareness of managers and staff regarding the necessity and importance of implementing a costing system. Furthermore, implementing a cost accounting system requires the relevant governing bodies—specifically the Plan and Budget Organization and the Supreme Audit Court—to establish a clear operational framework to facilitate economic decision-making and the assessment of financial and operational accountability; therefore, it is recommended that these institutions earnestly pursue these matters

CONCLUSIONS

In the public sector, cost information is primarily utilized to ensure accountability to external stakeholders and compliance with regulations, with limited application to decision-making. This study represents the first domestic research to focus on the impact of using cost

accounting information on its usefulness for public-sector decision-making; furthermore, it examines the challenges associated with implementing cost accounting—aiming to help resolve these issues—in order to foster greater use of such information in public-sector decisions.

CONFLICT OF INTEREST

"The authors declare that there are no conflicts of interest regarding the publication of this manuscript".

Ethical considerations

The authors have observed the ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this is confirmed by all authors.

Authors' Contributions

The second author was responsible for designing the research, supervising the research stages, reviewing and controlling the results, revising, reviewing, and finalizing the article. The first and third authors collaborated in collecting data, performing calculations, statistical analysis of data, analyzing and interpreting information and results, and preparing a draft of the article.

Sponsor

This article has no financial sponsor.

Acknowledgements

We would like to thank and acknowledge all researchers and experts who helped in collecting information.

سودمندی اطلاعات بهای تمام شده در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی و بررسی چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی

مژگان صفایی^۱، غریبه اسماعیلی‌کیا^{۲*}، فرشاد سبزی‌پور^۳

نکات برجسته

– حسابداری بهای تمام شده یک زیر سیستم حسابداری است که معمولاً رویه حسابداری با جهت‌گیری داخلی در نظر گرفته می‌شود.
– به دلیل عدم وجود پیش‌نیازهای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بطور خاص استقرار سیستم بهای تمام شده، علیرغم تاکید قانون متاسفانه این امر هنوز محقق نشده است.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: بهبود کارایی در ارائه خدمات عمومی و پاسخگویی به شهروندان از اهداف کلیدی بخش عمومی است. حسابداری مدیریت می‌تواند ابزار مفیدی در دولت‌ها باشد، زیرا اطلاعات مربوط به بهای تمام شده خدمات عمومی را تهیه می‌کند و می‌تواند برای تصمیم‌گیری آگاهانه استفاده شود. این امر می‌تواند یک نقطه عطف در نظر گرفته شود زیرا نوشتارهای تخصصی پیشین برای استفاده از حسابداری بهای تمام شده تصمیم‌گیری و تخصیص منابع، دلایل متعددی را ارائه نموده‌اند. علیرغم نقش محوری حسابداری بهای تمام شده در سودمندی تصمیم‌گیری در بخش عمومی، چالش‌های متعددی بر سر راه پیاده‌سازی آن در بخش عمومی وجود دارد. هدف پژوهش حاضر تهیه شواهد تجربی از تاثیر استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی بر سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری در شرایط محیطی ایران و بررسی مشکلات پیاده‌سازی آن در نهادهای بخش عمومی است.

روش پژوهش: این مطالعه از نوع کاربردی و روش آن توصیفی-همبستگی است که با رویکرد پیمایشی انجام شده است. جامعه آماری پژوهش کلیه کارکنان بخش‌های حسابداری نهادهای دولتی شهر بهبهان به تعداد ۱۲۵ نفر است، نمونه‌ای به تعداد ۹۵ نفر تعیین، ۱۱۵ پرسشنامه توزیع و نهایتاً ۸۰ پرسشنامه گردآوری شد. داده‌ها از طریق پرسشنامه پنج‌درجه‌ای لیکرت گردآوری شده و داده‌های حاصل شده با استفاده از آزمون t تک‌نمونه‌ای و تحلیل مسیر و بکارگیری Smart PLS تجزیه و تحلیل شد.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشان داد که استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی بر سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی تاثیر مثبت و معناداری دارد و از دیدگاه حسابداران بخش عمومی رایگان بودن خدمات ارائه شده، عدم حمایت مدیریتی، کمبود پشتیبانی فناوری اطلاعات، کمبود منابع مالی و عدم دریافت آموزش و پژوهش و توسعه مهارت تسهیلاتی توسط کارکنان از جمله مهمترین چالش‌های شناسایی شده در مسیر پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی ایران است.
نتیجه‌گیری، اصالت و ارزش افزوده آن به دانش: اطلاعات بهای تمام شده در

۱. گروه حسابداری، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران. (mzhysfa@gmail.com)
۲. *گروه حسابداری، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران. (gh.esmailikia@ilam.ac.ir)
۳. گروه حسابداری، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران. (f.sabzalipour@ilam.ac.ir)

نویسنده مسئول:

غریبه اسماعیلی‌کیا

رایانامه:

gh.esmailikia@ilam.ac.ir

تاریخ دریافت:

تاریخ بازنگری:

تاریخ پذیرش:

تاریخ انتشار:

استناد به مقاله:

بخش عمومی در درجه اول برای پاسخگویی به ذینفعان خارجی و انطباق با قوانین به کار می‌روند و استفاده از این اطلاعات برای تصمیم‌گیری محدود است، پژوهش حاضر برای نخستین بار در داخل بر بررسی تاثیر استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بر سودمندی این اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی و به تبع آن بررسی چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده جهت کمک به رفع آنها در راستای افزایش استفاده از این اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی تمرکز نموده است.

کلمات کلیدی: حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی، سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری، نهادهای بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M40

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۴ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International
(<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



<https://gaa.journals.pnu.ac.ir>

مقدمه^۱

از یک سو دولت‌ها در حال حاضر با کمبود منابع برای تامین نیازهای مستمر و در حال افزایش عمومی مواجه هستند (کاستا و کاروالهو،^۲ ۲۰۰۷) و از سوی دیگر فشار فزاینده‌ای بر نهادهای بخش عمومی مبنی بر افزایش پاسخگویی در رابطه با استفاده و بکارگیری وجوه عمومی وجود دارد (نست و هم‌پژوهان،^۳ ۲۰۰۸). لازمه ارتقای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای بخش عمومی تجدیدنظر در ساختار راهبری آنها می‌باشد (اسماعیلی‌کیا و سلیمانی، ۱۳۹۷). دکتترین مدیریت عمومی نوین به دنبال بهبود کارایی و اثربخشی در بخش عمومی از طریق استفاده از ابزارهای مدیریتی است (پولیت و بوکارت،^۴ ۲۰۰۴). بر این مبنا پیشنهاد گنجاندن اطلاعات حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی با اصول مدیریت عمومی نوین همسو است. اگرچه حسابداری بهای تمام شده در اواخر دهه ۱۸۰۰ در بخش عمومی ایالات متحده وجود داشت، اما مدیریت عمومی نوین این موضوع را از دهه ۱۹۸۰ رونق بخشید (ریونبارک،^۵ ۲۰۰۵) و به یک محرک مهم برای استفاده گسترده‌تر از حسابداری بهای تمام شده تبدیل شد (کلنیک و بودینگ،^۶ ۲۰۲۵).

حسابداری بهای تمام شده یک زیر سیستم حسابداری است که معمولاً رویه حسابداری با جهت‌گیری داخلی در نظر گرفته می‌شود. بر خلاف حسابداری مالی، حسابداری بهای تمام شده اغلب در هیچ سازمانی اجباری نیست، وظیفه اصلی حسابداری بهای تمام شده ارائه اطلاعات مربوط به هزینه‌ها و فرایندها به مدیران و سایرین بطور خاص ذینفعان درون سازمانی است (برتونی و هم‌پژوهان،^۷ ۲۰۱۷). محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات در بخش عمومی به طور مستقیم با رفاه اجتماعی مرتبط است (دراژیک و هم‌پژوهان،^۸ ۲۰۱۲؛ نمازی و ناظمی، ۱۳۹۴). به عبارت دیگر در صورتی که دولت نتواند در حوزه‌های مختلف همچون انرژی، سلامت، صنعت و ... بهای تمام شده را به درستی محاسبه کند، قیمت‌گذاری کالاها و خدمات، اخذ مالیات، دریافت سایر هزینه‌ها در بخش‌هایی که دولت متولی اقتصاد آن بخش است با انحراف جدی مواجه بوده و در نتیجه همه این موارد منجر به انحراف قابل توجه دولت از اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت می‌گردد. فلذا ضرر و زیان نهایی بر پیکره رفاه اجتماعی وارد خواهد شد (دستغیب، ۱۴۰۲). بنابراین خروجی‌های ایجاد شده توسط این شاخه از حسابداری برای اتخاذ تصمیم‌های مرتبط با وظایف دولت اهمیت دارد (کاستا و کاروالهو، ۲۰۰۷). بر این اساس از یک سو داده‌های ارائه شده توسط حسابداری بهای تمام شده باید اطلاعات مربوط به تصمیم باشد و از سوی دیگر از مدیران دولتی و سیاستمداران انتظار می‌رود از اطلاعات حسابداری استفاده کنند (گوارینی،^۹ ۲۰۱۶).

نوشتارهای تخصصی حسابداری، بین استفاده از اطلاعات حسابداری و سودمندی تصمیم این اطلاعات تمایز قائل می‌شوند (روگوسیک،^{۱۰} ۲۰۲۱). سودمندی اطلاعات بر اساس نیازهای استفاده‌کننده تعیین می‌شود. گاهی حسابداران اطلاعات حسابداری را ارائه می‌دهند که برای موضوع موردنظر یا وظیفه‌ای که انجام می‌شود، سودمند نیست. بنابراین، این استفاده است که سودمندی اطلاعات حسابداری را تعیین می‌کند. در نوشتارهای تخصصی بین‌المللی تاکنون، محققان (تربوگت،^{۱۱} ۲۰۰۴؛ آسکیم،^{۱۲} ۲۰۰۷؛

۱. مستخرج از پایان‌نامه کارشناسی ارشد.

2. Casta & Carvalho
3. Nest et al
4. Pollitt & Bouckaert
5. Rivenbark
6. Klink & Budding
7. Bertoni et al
8. Dražić et al
9. Guarini
10. Rogošić
11. Ter Bogt
12. Askim

لیگوری و هم‌پژوهان^۱، ۲۰۱۲؛ لیگوری و استکولینی^۲، ۲۰۱۸؛ سالیتریر و هم‌پژوهان^۳، ۲۰۱۹؛ جورجی و هم‌پژوهان^۴، ۲۰۲۰) استفاده از اطلاعات حسابداری توسط سیاستمداران و/یا مدیران دولتی را بررسی کرده‌اند، اما دیدگاه حسابداران بخش عمومی در این مورد به اندازه کافی مورد توجه قرار نگرفته است (آودا و کلیشفسکی^۵، ۲۰۱۹؛ روگوسیک، ۲۰۲۱). با این حال، از آنجایی که حسابداران بخش عمومی ارائه‌دهندگان اطلاعات حسابداری هستند، نظر آنها در مورد استفاده و سودمندی آن ممکن است عینی‌تر باشد (روگوسیک، ۲۰۲۱)، علاوه بر این، موضوع سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری در بخش عمومی در نوشتارهای تخصصی به ندرت بررسی شده است (اسماعیلی‌کیا و علی‌بیگی، ۱۳۹۷؛ لافلین^۶، ۲۰۱۲؛ برگمان^۷، ۲۰۱۲؛ رحمانی و رضایی، ۱۳۹۰). بررسی‌های انجام شده توسط در داخل بیانگر آن است که پژوهشی که استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده و سودمندی آن در تصمیم‌گیری بخش عمومی ایران را بررسی نموده است، بنابراین در این زمینه شکاف پژوهشی احساس می‌شود و از این رو پژوهش حاضر با مطرح کردن سوالی بدین مضمون که "آیا از دیدگاه حسابداران بخش عمومی استفاده از اطلاعات بهای تمام شده بر سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری بخش عمومی در شرایط محیطی ایران تاثیر دارد؟" تلاش دارد این شکاف را تا حدی پوشش دهد.

حسابداری بخش عمومی باید پشتیبان ارائه مدیریت عمومی مناسب‌تر، پاسخگوتر و بهتر و همچنین تقویت فرآیندهای دموکراتیک باشد (ایزامیل و هم‌پژوهان^۸، ۲۰۰۵). بر اساس تحلیل انجام شده توسط کمیته بخش عمومی (آیفک^۹، ۲۰۰۰). از زمان ظهور مدیریت عمومی نوین، با هدف افزایش دسترسی به اطلاعات، مانند حسابداری بهای تمام شده، برای کمک به مدیران در تصمیم‌گیری‌های بهتر، تلاش‌های قابل‌توجهی در راستای اجرای شیوه‌های جدید حسابداری و مدیریت در بخش عمومی انجام شده است، (موهر و هم‌پژوهان^{۱۰}، ۲۰۲۱؛ پفیفر و هم‌پژوهان^{۱۱}، ۲۰۲۱). با این حال، علیرغم مزایای حاصل از استفاده از اطلاعات بهای تمام شده - مانند پشتیبانی از تلاش‌های بهره‌وری، برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد برای بهبود کیفیت هزینه‌ها و بهینه‌سازی منابع عمومی - و علیرغم مقررات موجود که استفاده از آن را الزامی می‌کند، کاربرد آن در تصمیم‌گیری همچنان محدود است (چوتی و بودینگ^{۱۲}، ۲۰۱۷؛ موهر و هم‌پژوهان، ۲۰۲۱؛ روگوسیک، ۲۰۲۱). از یک سو، میزان کاربرد و توسعه حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. استفاده از آن اغلب به اهداف انواع مختلف نهادهای بخش عمومی بستگی دارد. مطالعه‌ای روی دولت‌های محلی سوئیس (فلوری و شیدلر^{۱۳}، ۲۰۰۶) نشان داد که اطلاعات حسابداری در مورد رابطه هزینه-عملکرد برای بودجه‌بندی و توافقات عملکردی ضروری است. پژوهش‌های تجربی انجام‌شده در زمینه دولت‌های محلی پرتغال نشان داد که به دلیل دشواری‌های موجود در گردآوری و تفسیر داده‌ها در سیستم‌های حسابداری بهای تمام‌شده، از اطلاعات هزینه در تصمیم‌گیری استفاده‌ای در حد متوسط می‌شود (کاروالهو و هم‌پژوهان^{۱۴}، ۲۰۱۲). از سویی دیگر، پذیرش حسابداری بهای تمام شده می‌تواند با موانع بسیاری روبرو شود. جووانوویک و هم‌پژوهان (۲۰۱۹) حسابداری بهای تمام شده را در سیستم‌های مراقبت‌های بهداشتی کرواسی و اسلوانی تجزیه و تحلیل کردند و دریافتند که اجرای روش هزینه‌یابی کامل دارای محدودیت‌های متعددی است که از جمله آنها می‌توان به پشتیبانی فناوری اطلاعات به عنوان مهمترین (در هر دو کشور) و پس از آن کمبود منابع مالی اشاره کرد. در کشور ما نیز فقدان اطلاعات علمی مناسب در

1. Liguori et al
2. Liguori & Steccolini
3. Saliterer et al
4. George et al
5. Ouda & Klischewski
6. Laughlin
7. Bergmann
8. Ezzamel et al
9. IFAC
10. Mohr et al
11. Pfiffner et al
12. Schoute & Budding
13. Flury & Schedler
14. Carvalho et al

مورد بهای تمام شده خدمات ارائه شده در بخش‌های دولتی، هرگونه اقدامی در جهت اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و اصل ۴۴ قانون اساسی در زمینه خصوصی‌سازی بخش‌های دولتی را با شکست مواجه خواهد کرد (مرادی و فتحه، ۱۴۰۰). از این رو، علیرغم تأکید قانون‌گذار در قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مبنی بر ایجاد تحول در نظام بودجه‌ریزی دولت و تغییر آن از بودجه‌بندی برنامه‌ای به بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد تا پایان سال ۱۳۸۳ که آخرین سال اجرای برنامه بود، توفیق چندانی نصیب نشد. همچنان تلاش برای استقرار بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد ادامه داشته و در قانون برنامه‌های چهارم و پنجم توسعه نیز مورد توجه قرار گرفت (اسماعیلی کیا و هم‌پژوهان، ۱۴۰۳). مطابق با آنچه در خصوص قیمت تمام شده در ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری آمده است تکالیفی بر عهده دستگاه‌های اجرایی همچون تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات و محصولات، تعیین شاخص‌های هدفمند و نتیجه‌گرا و اخذ اعتبارات براساس قیمت تمام شده گذاشته شده است. با عنایت به عدم توجه و پیشرفت قابل قبول توسط دستگاه‌های اجرایی در خصوص این موضوع، ضروری است چالش‌های پیاده سازی سیستم بهای تمام شده در بخش عمومی بررسی شده تا بتوان راه‌کارهایی جهت رفع آنها و کمک به استقرار سیستم بهای تمام شده و به تبع آن ارتقای ایفای مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی ایران برداشت، بر این اساس، سوالی بدین شکل مطرح می‌شود که "از دیدگاه حسابداران بخش عمومی چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده کدامند؟"

تا کنون در ایران پژوهش‌های گوناگونی در خصوص بهای تمام شده انجام شده است اما اغلب آنها یا در بخش خصوصی متمرکز بوده‌اند یا به محاسبه بهای تمام شده خدمات و کالاها توجه داشته‌اند (دستغیب، ۱۴۰۲). بنابراین بر اساس خلاءهای پژوهشی شناسایی شده در شرایط محیطی ایران پژوهش حاضر موضوع از یک سو اثرگذاری استفاده از اطلاعات حسابداری بر سودمندی اطلاعات حسابداری بهای تمام شده در تصمیم‌گیری بخش عمومی و از سویی دیگر چالش‌های موجود در مسیر پیاده‌سازی کامل و گسترش بکارگیری حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی را از دیدگاه کارکنان بخش‌های حسابداری نهادهای دولتی ایران مورد بررسی قرار داده است. مطالعه حاضر به این شرح پیکربندی شده است: نخست، به بررسی مبانی نظری، پیشینه پژوهش و معرفی فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است. پس از آن روش‌شناسی پژوهش تشریح می‌شود. در نهایت نیز، با ارائه بحث و نتیجه‌گیری به همراه ذکر پیشنهادها پژوهش خاتمه می‌یابد.

مبانی نظری

حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی و سودمندی اطلاعات آن در تصمیم‌گیری

ارتقای پاسخگویی، شفافیت، کارایی، اثربخشی، مسئولیت‌پذیری و احکام قانونی، اهداف اساسی دولت در راستای ارائه موفقیت‌آمیز خدمات عمومی است (کارتیکو و هم‌پژوهان^۱، ۲۰۱۸). مدیران بخش عمومی برای اجرای مؤثر و کارآمد سیاست‌های عمومی به مجموعه‌ای از اطلاعات مدیریتی نیاز دارند (ماچادو و هولاندا^۲، ۲۰۱۰)، که مستلزم ابزارهای حسابداری متفاوتی است (پولجاسویک و هم‌پژوهان^۳، ۲۰۲۱). بهبود کیفیت خدمات ارائه شده به مردم تنها در صورتی امکان‌پذیر خواهد بود که مدیریت بخش عمومی بتواند خدمات یکسانی را از نظر کمیت و کیفیت، با هزینه‌های پایین‌تر ارائه دهد و برای دستیابی به این تخصیص کارآمد منابع، درک هزینه‌ها ضروری است (آلونسو^۴، ۱۹۹۹). در این راستا در دو دهه گذشته بسیاری از کشورها تغییراتی را در حسابداری بخش عمومی ایجاد کرده‌اند، این تغییرات باعث شده که استفاده از اطلاعات مالی در بخش عمومی اهمیت بیشتری

1. Kartiko et al
2. Machado & Holanda
3. Poljasevic et al
4. Alonso

پیدا کند (جورجی و هم‌پژوهان^۱، ۲۰۱۹). الزامات اطلاعاتی جدید در اجرای موفقیت‌آمیز هر مدل از مدیریت عمومی نوین، به حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت نقشی اساسی و محوری داده است (دیمیتریچ و الیلویک^۲، ۲۰۱۶). حسابداری بهای تمام شده را می‌توان به عنوان کاربرد مفاهیم حسابداری مدیریتی، روش‌های جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و ارائه داده‌ها برای ارائه اطلاعات مربوط به برنامه‌ریزی و کنترل هزینه‌ها تعریف کرد (سایما^۳، ۲۰۰۵). که هدف اصلی آن پشتیبانی از تصمیم‌گیری است (کاپلان و نورتون^۴، ۱۹۹۲)، زیرا داده‌های مهمی را ارائه می‌دهد که به مدیران کمک می‌کند تا مثلاً در مورد سرمایه‌گذاری‌ها و ساختاردهی فرآیندهای کارآمد و مؤثر تصمیم‌گیری کنند (شانک و گووینداراجان^۵، ۱۹۹۷). حسابداری بهای تمام شده یکی از حساس‌ترین حوزه‌های حسابداری در نهادهای بخش عمومی است و چندین کارکرد مدیریتی اساسی دارد: الف) بودجه‌بندی: بودجه‌ها می‌توانند بر اساس نقدی یا تعهدی تعریف و اجرا شوند. هزینه‌های انجام شده در صورتی که بر اساس تعهدی تدوین شوند، با بودجه‌ها قابل مقایسه هستند. ب) کنترل هزینه و کاهش هزینه: اطلاعات مربوط به هزینه‌ها امکان شناسایی فعالیت‌های بدون ارزش افزوده را که باید کاهش یابند، فراهم می‌کند. ج) قیمت‌گذاری و تعیین هزینه: اطلاعات مربوط به هزینه‌ها در فرآیند تصمیم‌گیری برای تعیین قیمت‌ها و هزینه‌های کاربر برای کالاها و خدمات ارائه شده توسط دولت مهم است؛ د) اندازه‌گیری عملکرد: معیارهای کارایی هزینه تلاش‌های خدماتی و معیارهای دستاوردها و همچنین سایر معیارها، ترکیبی از بازخورد مالی و غیرمالی در مورد موفقیت نهادهای بخش عمومی را فراهم می‌کنند؛ ه) ارزیابی برنامه: هزینه برنامه‌های دولتی همراه با معیارهای عملکرد مناسب می‌تواند به عموم مردم و قانون‌گذاران در ارزیابی برنامه‌ها کمک کند؛ و) طیف گسترده‌ای از تصمیمات انتخاب اقتصادی: مقایسه هزینه‌ها بین گزینه‌های مختلف زمانی مورد نیاز است که مدیر بخش عمومی باید انتخاب کند، به عنوان مثال، پذیرش یا رد پیشنهاد یک پروژه سرمایه‌ای دولتی یا ادامه ارائه یک خدمت عمومی خاص (درازیچ و هم‌پژوهان، ۲۰۱۲). با توجه به کارکردهای ذکر شده، این حوزه در کمک به مدیران نهادهای بخش عمومی در فرآیند تصمیم‌گیری از اهمیت بالایی برخوردار است.

تصمیم‌گیری یکی از محوری‌ترین فرایندها در سازمان محسوب شده و به عنوان وظیفه اصلی مدیران تمامی سطوح مطرح می‌باشد، به نحوی که برخی صاحب‌نظران معتقدند "تمام مدیریت تصمیم‌گیری" است (آراوند و هم‌پژوهان، ۱۴۰۱). لذا مدیریت مستلزم تصمیم‌گیری است و تصمیم‌گیری نیازمند اطلاعات است. بیشتر تصمیم‌های مدیران مربوط به اموری است که دارای آثار و پیامدهای مالی برای مجموعه تحت مدیریت آنهاست. مدیران بخش عمومی نیز از این قاعده مستثنی نیستند (زارعی و مهراندیش، ۱۳۹۶). اطلاعات مهمترین منبع مورد نیاز در فرایند مدیریتی است، سیستم اطلاعاتی حسابداری جامع برای موفقیت مدیریت عملکرد بخش عمومی ضروری و حیاتی است (اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۹). سازمان‌ها دریافته‌اند که پیش‌شرط اساسی برای تصمیم‌گیری‌های درست و سودمند اقتصادی وجود و دسترسی به اطلاعات مالی شفاف و استفاده به موقع از آن می‌باشد (سهرابی و سعیدی، ۱۳۹۸). اطلاعات حسابداری تصمیم‌گیرندگان را با اطلاعاتی تجهیز می‌کند که عدم اطمینان در رابطه با اخذ تصمیمات و کنترل سازمان را کاهش می‌دهد (نسبک^۶، ۲۰۱۱). در واقع اطلاعات سودمند در بخش عمومی شامل اطلاعاتی است که از یک طرف به دولت کمک کند تا مسئولیت پاسخگویی عمومی خود را ایفا کند و از طرف دیگر، به استفاده‌کنندگان در جهت تصمیم‌گیری کمک کند (غلامی و هم‌پژوهان، ۱۴۰۱). با این حال، مطالعات متعددی مشکلات جدی و علامت سوال‌هایی را در مورد شیوه‌های حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی برجسته کرده‌اند. از همه مهم‌تر، تردیدهایی در مورد استفاده واقعی از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده و میزان برآورده شدن نیازهای ذینفعان مطرح شده است (کلنیک و بودینگ^۷، ۲۰۲۵). تفاوت بین استفاده و سودمند بودن اطلاعات حسابداری در نوشتارهای تخصصی حسابداری از قبل مشخص شده است.

1. Jorge et al
2. Dimitrić & Alilović
3. CIMA
4. Kaplan & Norton
5. Shank & Govindarajan
6. Nesbakk
7. Klink & Budding

ون هیلدن^۱ (۲۰۱۶) استدلال کرد که "سودمند بودن اطلاعات قرار است توسط نیازهای استفاده‌کننده هدایت شود." گاهی اوقات، حسابداران اطلاعات حسابداری (که معمولاً برای استفاده‌کنندگان آن اطلاعات سودمند تلقی می‌شود) ارائه می‌دهند که برای موضوع مورد نظر یا وظیفه‌ای که باید انجام شود، سودمند نیست. بنابراین، این استفاده است که سودمند بودن اطلاعات حسابداری را تعیین می‌کند (روگوسیک، ۲۰۲۱). با توجه به استدلال‌های ذکر شده فرضیه‌ای به شرح زیر بیان می‌گردد:

فرضیه: استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی بر سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی تاثیر دارد.

چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی

نهادهای بخش عمومی و دولتی، به طور روزافزون با محیطی چالشی و رقابتی مواجه هستند. تمرکز زیاد بر کیفیت ارائه خدمات، هزینه بالای ارائه خدمات و رقابت شدید از جمله عواملی است که این سازمان‌ها را ناچار به تجدیدنظر در سیستم هزینه‌یابی می‌کند. حسابداری بهای تمام شده شامل طراحی سیستم‌های اطلاعاتی است که ممکن است برای تولید انواع زیادی از اطلاعات مربوط به هزینه موردنیاز باشد. همچنین به طراحی گزارش‌های هزینه متناسب با نیازها و ترجیحات مدیریت مربوط می‌شود (آیفک، ۲۰۰۰). پیاده‌سازی سیستم حسابداری بهای تمام شده، به‌روزرسانی مستمر رفتار و ساختار مخارج و کارایی تولید خدمات را فراهم می‌کند (القوطه و هم‌پژوهان^۲، ۲۰۲۲). در این راستا تلاش‌های قابل‌توجهی در سطح دولت‌های محلی انجام شده است، اما تحولات حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی موفقیت محدودی داشته است (لورینا و هم‌پژوهان^۳، ۲۰۲۵). در ایالات متحده، دولت‌های محلی ابتدا حسابداری بهای تمام شده و بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد را معرفی کردند که پذیرش حسابداری بهای تمام شده به اواخر دهه ۱۸۰۰ و بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد به اوایل دهه ۱۹۲۰ برمی‌گردد (ریونبارک، ۲۰۰۵). در حالی که حسابداری بهای تمام شده در سطوح مختلف دولتی تکامل یافته است، چالش‌هایی در استانداردسازی، ادغام با دفتر کل و همسویی با نیازهای مدیریت داخلی، اثربخشی آن را محدود کرده است (پرمچند^۴، ۱۹۹۵). در برزیل، طرح‌های آزمایشی امکان‌سنجی و مفید بودن به‌کارگیری حسابداری بهای تمام شده را در ایالت سائوپائولو نشان داده‌اند، اما گسترش آن به دلیل کمبود منابع مالی و استفاده محدود از داده‌ها کند شده است (لورینا و هم‌پژوهان، ۲۰۲۵).

حسابداری بهای تمام شده می‌تواند به منابع قابل‌توجهی نیاز داشته باشد و زمان‌بر باشد، به خصوص زمانی که تخصیص یا تخمین هزینه‌ها مستلزم بازنگری در ساختار داده‌های زیربنایی باشد. در بیشتر موارد، در سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی، نظام‌مندسازی مستلزم توسعه سیستم‌های گزارشگری خاص بوده است. این سیستم‌ها تمایل دارند به موازات سیستم‌های موجود اجرای بودجه، حسابداری و بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد اجرا شوند، در حالی که با همان مشکلات منسوخ شدن و انعطاف‌ناپذیری مانند سایر سیستم‌های دولتی مواجه هستند (ریورو دل پاسو و هم‌پژوهان^۵، ۲۰۲۳). در نتیجه، دولت‌ها در طول زمان با مشکلات متعددی در استقرار و مدیریت سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده مواجه می‌شوند. علاوه بر سرمایه‌گذاری اولیه مورد نیاز، عدم شفافیت در مورد استفاده از داده‌های حسابداری بهای تمام شده، ایجاد و حفظ ائتلافی از استفاده‌کنندگان و سایر ذینفعان را که به کسب بازده این سرمایه‌گذاری کمک می‌کند، چالش برانگیز می‌کند (چان و پساوا^۶).

1. Van Helden
2. Alqudah et al
3. Lorena et al
4. Premchand
5. Rivero del Paso et al
6. Chan & Pessoa

۲۰۱۶؛ ریونبارک، ۲۰۱۷). فقدان زیرساخت‌های قوی دیجیتال و نهادی می‌تواند بین مزایای نظری سیستم‌های حسابداری هزینه و کاربرد عملی آنها در مدیریت روزمره، گسست ایجاد کند و چالش مهمی را برای موفقیت مداوم اجرا ایجاد کند.

در ایالات متحده، با وجود قوانین و دستورالعمل‌های متعددی که بر لزوم مدیریت هزینه تأکید دارند، تنها سه مورد از ده نهاد دارای سیستم‌هایی بودند که می‌توانستند به طور معمول داده‌های مرتبط و قابل اعتمادی را برای تصمیم‌گیری در اختیار مدیران قرار دهند؛ و تنها دو مورد به طور فعال از آن استفاده می‌کردند (لورینا و هم‌پژوهان، ۲۰۲۵). در اسلونی و کرواسی، پشتیبانی ناکافی فناوری اطلاعات و محدودیت‌های منابع، سیستم‌های هزینه‌یابی بیمارستان را تضعیف می‌کند و منجر به تخصیص هزینه نامتوازن و کاهش قابلیت اطمینان تصمیم‌گیری می‌شود (جووانوویک و هم‌پژوهان^۱، ۲۰۱۹). در فنلاند، ابزارهای پیچیده بهیابایی اغلب به تشریفات صرف تبدیل می‌شوند، زیرا به طور کامل در فرآیندهای تصمیم‌گیری معمول ادغام نمی‌شوند (ماتو و سیپولا^۲، ۲۰۱۶). در اردن، محدودیت‌های نهادی و ظرفیت فنی محدود، مانع ابتکارات حسابداری بهای تمام شده می‌شود، در حالی که در برزیل، عدم ارتباط بین سیستم‌ها و نیازهای عملیاتی اغلب منجر به عدم استفاده کافی از داده‌های بهای تمام شده می‌شود (القوده و هم‌پژوهان، ۲۰۲۲؛ گولانو و ایوالدو^۳، ۲۰۲۴). این موارد تأکید می‌کنند که بدون زیرساخت قوی فناوری اطلاعات و الزامات سیستم متناسب، حتی روش‌های حسابداری بهای تمام شده با طراحی خوب نیز نمی‌توانند به وعده خود مبنی بر بهبود تصمیم‌گیری در بخش عمومی عمل کنند (ایفک، ۲۰۰۰). در نظام مالیه عمومی ایران نیز؛ دستورالعمل قیمت تمام شده خدمات عمومی در مفاد آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری مورد توجه قرار گرفته است؛ دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده ۵ قانون خدمات کشوری نظیر وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی (دانشگاه‌ها و سایر موسسات)، نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت‌های دولتی موظفند با استفاده از روش‌ها و فناوری‌های مناسب نسبت به تعیین قیمت تمام شده فعالیت‌ها و خدمات واحدهای مجری مورد تایید کارگروه تحول اداری خود را با تعیین شاخص‌ها، استانداردها و سازوکارهای نظارتی برای کنترل کمیت و کیفیت فعالیت‌ها طی تفاهم‌نامه بین دستگاه اجرایی اصلی (عملیاتی) و واحد مجری (فرعی) و بر اساس موافقتنامه‌های ابلاغی از سوی سازمان برنامه و بودجه کشور اقدام نمایند. در حالی که گفته می‌شود هدف از سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعاتی و کاربرد آن در بخش عمومی، ارتقای دموکراسی و تحقق مسئولیت پاسخگویی است، شواهد و قرائن، گویای این واقعیت است که در حال حاضر قابلیت‌های موجود در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مورد استفاده واحدهای دولتی و بخش عمومی، آنطور که باید در تامین اهداف مترقی و متنوع پاسخگویی بخش عمومی از ابعاد مالی و به ویژه عملیاتی موفق نبوده است (عرب‌مازایزدی و مرادی، ۱۳۹۹). بر این اساس می‌توان گفت که اجرای تحولات در حسابداری بخش عمومی و بطور خاص پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در کشورهای مختلف و به ویژه در کشورهای در حال توسعه‌یافته با مشکلات و چالش‌هایی همراه است (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). در این رابطه پرسشی به شرح زیر تدوین شده است:

در مسیر پیاده‌سازی کامل و گسترش بکارگیری حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی ایران چه چالش‌های وجود دارد؟

پیشینه پژوهش

پیش از این اشاره شد که نوشتارهای تخصصی نسبتاً کمیابی در خصوص حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی و سومندی آن در تصمیم‌گیری وجود دارد (روگوسیک، ۲۰۲۱). بر این اساس در این بخش پژوهش‌های معدود بین‌المللی مرتبط در این حوزه مرور می‌شود و در کنار آن پژوهش‌های مربوط به موضوع دوم پژوهش حاضر یعنی مشکلات و چالش‌های پیاده‌سازی بهای تمام شده در بخش عمومی بررسی می‌گردد:

1. Jovanović et al
2. Mättö & Sippola
3. Giuliano and Evaldo

سیلوا و هم‌پژوهان^۱ (۲۰۲۵) با رویکردی تجربی، درک استفاده از اطلاعات بهای تمام شده در تصمیم‌گیری توسط مدیران عمومی شهرداری‌ها را بررسی نموده‌اند. بنابراین در یک مطالعه اکتشافی و کیفی با جهت‌گیری شبه‌تجربی شامل یک گروه کنترل و دو گروه آزمایشی با استفاده از روش‌های فعال، اثربخشی یادگیری تجربی در درک استفاده از اطلاعات بهای تمام شده را تأیید کردند.

کلنیک و بودینگ (۲۰۲۵) در پژوهشی با عنوان پیشینه‌ها و استفاده از سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده در نهادهای اجرایی و دولتی هلند یافته‌هایی بدین شرح مستند نمودند: در حالی که نوشتارهای تخصصی پیشین نشان می‌دهد که تأثیرات ایزومورفیسم نقش بزرگی در طراحی سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده ایفا می‌کنند، هیچ مدرکی برای این موضوع یافت نشد. علاوه بر این، عوامل احتمالی و اهداف استفاده از سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده عموماً بر طراحی سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده بسیار تأثیرگذار هستند، اما این امر به ندرت در نهادهای مورد مطالعه صادق بود. مشخص شد که نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی نسبت به استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی تأثیر بیشتری بر طراحی سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده دارد.

یاشیکا و هم‌پژوهان^۲ (۲۰۲۴) پژوهشی با هدف توصیف نقش حسابداری بهای تمام شده در بخش‌های بهداشت عمومی و خصوصی در هند و توصیف اهمیت، موانع درک شده و تسهیل‌کننده‌های بهبود سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده انجام داده‌اند. یافته‌ها نشان داد که این بخش به دلیل عدم درک مزایای آن، ظرفیت محدود و اجرای ضعیف مقررات گزارش بهای تمام شده، فاقد بلوغ در حسابداری بهای تمام شده است. ارائه‌دهندگان خدمات ارزش تجزیه و تحلیل بهای تمام شده است را برای تصمیمات سرمایه‌گذاری تشخیص می‌دهند، اما در مورد تمایل به جمع‌آوری و گزارش اطلاعات بهای تمام شده، با استناد به محدودیت‌های منابع و عدم اعتماد به پرداخت‌کنندگان، نظرات متفاوتی دارند. علاوه بر این، ناهمگونی بین ارائه‌دهندگان خدمات، رویکردهای متناسبی را در توسعه چارچوب‌ها و مقررات گزارش بهای تمام شده حسابداری نیاز خواهد داشت. سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده مراقبت‌های بهداشتی در هند به جز چند مورد استثنا، ابتدایی هستند، تقویت سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده در هند مستلزم قالب‌های داده استاندارد شده‌ای است که در سیستم‌های مدیریت داده‌های موجود ادغام شوند، به طوری که هم نیازهای سیاست‌گذاران را برآورده کنند و هم برای ارائه‌دهندگان خدمات بیمارستانی قابل قبول باشند.

القوده و هم‌پژوهان (۲۰۲۲) در مطالعه‌ای به دنبال شناسایی نقش مشکلات در پیاده‌سازی سیستم حسابداری بهای تمام شده خدمات عمومی در اردن بوده‌اند. نتایج حاصل عوامل متعددی شامل عوامل بخش عمومی نظیر اهداف نهادی، مسائل خاص نهاد، منابع انسانی و سازوکارها در سطوح داخلی و ایالتی را شناسایی نمود که در محاسبه بهای تمام شده خدمات در اردن نقش مهمی دارند.

روگوسیک (۲۰۲۱) در مقاله‌ای تحت عنوان، حسابداری بخش عمومی و سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری، استفاده از اطلاعات حسابداری در سطح دولت محلی و منطقه‌ای در کرواسی را بررسی نمود. نتایج نشان داد که استفاده‌کنندگان بودجه (مدیران عمومی) نسبت به سیاستمداران تمایل بیشتری به استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری دارند. اطلاعات حسابداری بهای تمام شده برای برنامه‌ریزی و کنترل هزینه بسیار سودمند و برای قیمت‌گذاری خدمات عمومی سودمندی کمتری دارند. حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی کرواسی به خوبی پیاده‌سازی شده و محدودیت‌هایی برای توسعه و گسترش بیشتر آن مشاهده نشد.

1. Silva et al

2. Yashika et al

جووانوئیک و هم‌پژوهان (۲۰۱۹) حسابداری بهای تمام شده را در سیستم‌های بهداشت و درمان کرواسی و اسلونی بررسی نمودند و دریافتند که پیاده‌سازی هزینه‌یابی کامل محدودیت‌ها و موانع متعددی در پی دارد که در این میان پشتیبانی فناوری اطلاعات به عنوان مهمترین آن تلقی می‌شود.

کیهوما و هم‌پژوهان^۱ (۲۰۱۶) فرصت‌ها و چالش‌های پیاده‌سازی سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده در سیستم بهداشتی کنیا را بررسی نمودند. یافته‌های حاصل شده حاکی از شناسایی فرصت‌هایی برای سیستم حسابداری بهای تمام شده مناسب، از جمله رویه حمایتی محیطی، سیاسی گسترده، وجود ساختار گزارش‌دهی ملی، تجربه پیاده‌سازی خوب با سیستم‌های مدارک پزشکی الکترونیکی و در دسترس بودن بیماران بالینی و استفاده از منابع داده‌ها بود. با این حال، در طراحی سیستم چندین موضوع کاربردی نظیر وجود چارچوبی برای هدایت فرآیند هزینه‌یابی، فقدان سرمایه‌گذاری بلندمدت، فقدان مشوق‌های مناسب برای کارکنان و خطر سنگین شدن بیش از حد سیستم اطلاعات مدیریت سلامت فعلی در نظر گرفته شود. برای تسهیل پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در بخش سلامت، طراحی هر سیستم پیشنهادی باید ساده و سازگار با زمینه محلی باقی بماند.

کاروالهو و هم‌پژوهان (۲۰۱۲) در پژوهش تجربی که در دولت محلی پرتغال انجام دادند نشان دادند که به دلیل مشکلات در جمع‌آوری و تفسیر داده‌ها در سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده، اطلاعات بهای تمام شده به طور نسبی در تصمیم‌گیری استفاده می‌شود.

تاکنون در ایران پژوهش‌های گوناگونی در خصوص بهای تمام شده انجام شده است، اما اغلب آنها یا در بخش خصوصی متمرکز بوده‌اند یا به محاسبه بهای تمام شده خدمات و کالاها توجه داشته‌اند (دستغیب، ۱۴۰۲) بنابراین تاکنون در داخل هیچ پژوهشی مستقیماً استفاده از اطلاعات بهای تمام شده برای سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری بخش عمومی و همچنین چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی را بررسی ننموده، بر این اساس سعی شده پژوهش‌های داخلی نزدیک به بحث حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی مرور گردد، این امر شکاف پژوهشی موجود در نوشتارهای داخلی در این رابطه را نشان می‌دهد:

دستغیب (۱۴۰۲) در پژوهشی به دنبال شناسایی بازیگران اصلی بخش عمومی در خصوص بهای تمام شده با محوریت دیوان محاسبات و کارکردهای بهای تمام شده برای هر بازیگر و در نهایت ارائه مدلی به منظور پایش قیمت تمام شده در بخش عمومی با محوریت دیوان محاسبات کشور بوده است. نتایج نشان داد شخصیت‌های نقش‌آفرین در حوزه بهای تمام شده عبارتند از: دستگاه اجرایی، دیوان محاسبات کشور و ذینفعان. پنج کارکرد اصلی برای دیوان محاسبات، هفت کارکرد اصلی برای دستگاه‌های اجرایی و شش کارکرد اصلی برای ذینفعان در خصوص بهای تمام شده وجود دارد.

معصومیان و هم‌پژوهان (۱۴۰۰) کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی را بررسی نمودند، نتایج نشان داد که کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی را می‌توان در هشت گروه برنامه‌ریزی سازمانی، بودجه‌ریزی، بهایابی، گزارشگری مالی و غیرمالی، نظارت و کنترل، ارزیابی عملکرد (متوازن) و مدیریت منابع انسانی، طبقه‌بندی کرد و بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت در بخش عمومی می‌تواند بر سازمان‌ها در ارزیابی عملکرد، افزایش شفافیت و ارزش‌آفرینی برای پول کمک کند.

مرادی و فتحه (۱۴۰۰) به دنبال ارائه روشی نوین با در نظر گرفتن ویژگی‌های کمی و کیفی و با توجه به چرخه‌های عملکردی دانشگاهی در تعیین بهای تمام شده آموزش و پژوهش دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی بوده‌اند. در این پژوهش، بهای تمام شده کلیه مراکز مسئولیت و مراکز فعالیت و موضوع‌های هزینه (خروجی‌ها) در دانشگاه شیراز با رویکرد جدید در یازده گام اجرایی (منطبق با ویژگی‌های محیطی دانشگاه‌های ایران) تعیین گردیده است و با انجام تعدیل‌هایی در تکنیک بهایابی مبتنی بر فعالیت، علاوه بر عوامل کمی، فاکتورهای زمانی و کیفی نیز بسته به موضوع هزینه، در تعیین بهای تمام شده، به صورت سیستمی و مکانیزه لحاظ گردیده است و بهای تمام شده با دقت بالایی محاسبه شده است که می‌تواند مبنایی مناسب برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فراهم سازد.

زارعی و مهراندیش (۱۳۹۶) در پژوهش خود تأثیر بکارگیری اطلاعات حاصل از اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی مدیران را ارزیابی نمودند. یافته‌ها نشان داد که اجرای نظام حسابداری بخش عمومی بر پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری مدیران مؤثر است.

اسلام‌زاده و هم‌پژوهان (۱۳۹۴) در پژوهش خود به دنبال تبیین مشکلات و راه‌حل‌های مدیریت هزینه در بخش دولتی با روش دلفی و رتبه‌بندی آنها با فرآیند تحلیل رتبه‌ای بوده‌اند. یافته‌های آنان در مرحله دلفی ۴۷ مشکل برای مدیریت هزینه‌های دولت شناسایی و ۱۴ راه‌حل نیز برای حل آنها ارائه نمود. در مرحله رتبه‌بندی فرآیند تحلیل رتبه‌ای عدم توجه به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها مهم‌ترین مشکل و حساس‌ترین سرمایه فکری هم به عنوان مهم‌ترین راه‌حل معرفی شد. جان‌افزایی و نیک‌بخت (۱۳۹۳) سیستم حسابداری قیمت شده را در شرکت‌های دولتی بررسی کردند. یافته‌های آنها نشان داد که سیستم مطلوب حسابداری قیمت تمام شده با اجرای قوانین و مقررات بودجه‌ای هماهنگی نداشته، از اصول و استانداردهای حسابداری تبعیت نمی‌کند، همچنین سیستم حسابداری ذی‌حسابی با سیستم حسابداری قیمت تمام شده کالاها و خدمات هماهنگی نداشته و حسابداری قیمت تمام شده کالاها و خدمات دولتی منجر به تعیین بهای تمام شده واقعی نمی‌گردد. قیمت تمام شده در شرکت‌های مورد بررسی از سیستم حسابداری صنعتی و عملیاتی تبعیت نمی‌نماید و سبب شکاف بین قیمت‌های واقعی و قیمت‌های معین شده توسط نهادهای دولتی می‌گردد.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی بر سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی همچنین بررسی چالش‌های پیاده‌سازی آن در نهادهای بخش عمومی در شهر بهبهان انجام شده است. پژوهش از نظر روش استنتاجی، توصیفی-پیمایشی و از جهت هدف، کاربردی و توصیفی است که در زمان حال به بررسی، توصیف و تفسیر شرایط می‌پردازد. با توجه به نوع این پژوهش، تعریف قلمرو زمانی مورد نیاز نخواهد بود. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه حسابداران بخش عمومی در نهادهای دولتی شهر بهبهان به تعداد ۱۲۵ نفر است، با استفاده از فرمول کوکران تعداد نمونه آماره ۹۵ نفر تعیین شد، تعداد ۱۱۵ پرسشنامه توزیع و در نهایت ۸۰ پرسشنامه تکمیل شده، مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در جدول شماره ۱ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهنده‌ها

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهنده‌ها

متغیر	سطوح	فراوانی	درصد فراوانی	متغیر	سطوح	فراوانی	درصد فراوانی
رشته تحصیلی	حسابداری	۵۲	۶۵.۰	رشته تحصیلی	مدیران مالی	۲۱	۲۶.۳
	اقتصاد	۶	۷.۵		معاونین مالی	۶۵	۶.۳
	مدیریت مالی	۹	۱۱.۳		حسابداران	۵۲	۶۵.۵
	مدیریت دولتی	۷	۸.۸		سایر	۲	۲.۵
	سایر	۶	۷.۵		مجموع	۸۰	۱۰۰
تحصیلات	مجموع	۸۰	۱۰۰	تحصیلات	کمیتر از ۱۰ سال	۲۹	۳۶.۳
	کارشناسی	۵۲	۶۵.۰		بین ۱۰ تا ۲۰	۲۹	۳۶.۳
	کارشناسی ارشد	۲۵	۳۱.۳		بیش از ۲۰ سال	۲۲	۲۷.۵
	دکتری	۳	۳.۸		مجموع	۸۰	۱۰۰
	مجموع	۸۰	۱۰۰				

به منظور گردآوری دیدگاه حسابداران بخش عمومی شاغل در بخش‌های مالی و حسابداری، پرسشنامه محقق‌ساخته‌ای مشتمل بر ۲۰ سوال که در قالب دو قسمت کلی: قسمت اول مشخصات شخصی و عمومی پاسخ‌دهنده و قسمت دوم سوالات تخصصی در سه بخش شامل الف) استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی، ب) سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی و ج) چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی تدوین و مورد استفاده قرار گرفت. سوالات مربوط به دو بخش نخست سوالات تخصصی پرسش‌نامه بر اساس چارچوب مفهومی و نتایج تجربی مطالعات پیشین (روگوسیک (۲۰۱۹)، ون هیلدن (۲۰۱۶)؛ لیگوری و هم‌پژوهان (۲۰۱۲)؛ گوارینی (۲۰۱۶)؛ جورجی و هم‌پژوهان (۲۰۱۹)؛ جوانوویک و هم‌پژوهان (۲۰۱۹)) در خصوص استفاده از اطلاعات حسابداری در مدیریت بخش عمومی طراحی شد، در مرحله بعد پژوهش‌های داخلی نزدیک به موضوع (مرتبط با حسابداری مدیریت بخش عمومی) نظیر معصومیان و هم‌پژوهان (۱۴۰۰) و سلمان‌زاده و هم‌پژوهان (۱۴۰۰) نیز مورد توجه قرار گرفت. سوالات بخش سوم نیز با مرور پیشینه موجود و تحلیل نتایج آنها، بر شناسایی چالش‌های موجود در پیاده‌سازی سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده در سطح بین‌المللی تمرکز شد، ماتریس نظریه مهمترین مشکلات پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در جدول ۲ ارائه شده است:

جدول ۲. ماتریس نظریه شناسایی مهمترین مشکلات پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده

مبتنی نبودن ارزیابی عملکرد بر بهای تمام شده	روگوسیک (۲۰۲۱)؛ القوده و هم‌پژوهان (۲۰۲۲)؛ (پرمچند، ۱۹۹۵)، لورینا و هم‌پژوهان (۲۰۲۵)؛ چان و پسوا (۲۰۱۶)؛ ریونبارک (۲۰۱۷)؛ ریبیرو و هم‌پژوهان (۲۰۲۴).
رایگان بودن خدمات عمومی و نیازی نداشتن به حسابداری بهای تمام شده	روگوسیک (۲۰۲۱).
عدم پشتیبانی نفوذ سیاسی از حسابداری بهای تمام شده	روگوسیک (۲۰۲۱)؛ القوده و هم‌پژوهان (۲۰۲۲)؛ یاشیکا و هم‌پژوهان (۲۰۲۴)؛ جووانوویک و هم‌پژوهان (۲۰۱۹).
عدم وجود حمایت مدیریتی	روگوسیک (۲۰۲۱)؛ القوده و هم‌پژوهان (۲۰۲۲)؛ یاشیکا و هم‌پژوهان (۲۰۲۴)؛ جووانوویک و هم‌پژوهان (۲۰۱۹).
کمبود پشتیبانی فناوری اطلاعات	کیهوما و هم‌پژوهان (۲۰۱۶)؛ جووانوویک و هم‌پژوهان (۲۰۱۹)؛ یاشیکا و هم‌پژوهان (۲۰۲۴)؛ ریورو دل پاسو و هم‌پژوهان (۲۰۲۳)؛ لورینا و هم‌پژوهان (۲۰۲۵)؛ القوده و هم‌پژوهان (۲۰۲۲).
کمبود منابع مالی	کیهوما و هم‌پژوهان (۲۰۱۶)؛ روگوسیک (۲۰۲۱)؛ لورینا و هم‌پژوهان (۲۰۲۵)؛ ریورو دل پاسو و هم‌پژوهان (۲۰۲۳)؛ چان و پسوا (۲۰۱۶)؛ ریونبارک (۲۰۱۷)؛ جووانوویک و هم‌پژوهان (۲۰۱۹)؛ جووانوویک و هم‌پژوهان (۲۰۱۹).
مقاومت کارکنان در برابر تحول بیشتر در حسابداری بهای تمام شده	القوده و هم‌پژوهان (۲۰۲۲)؛ یاشیکا و هم‌پژوهان (۲۰۲۴)؛ جووانوویک و هم‌پژوهان (۲۰۱۹).
عدم ارائه فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی و توسعه مهارت تسهیلاتی به کارکنان	کیهوما و هم‌پژوهان (۲۰۱۶)؛ سیلوا و هم‌پژوهان (۲۰۲۵).

در این مرحله نیز به دلیل عدم بررسی مستقیم این موضوع در مقالات داخلی نتایج مقالات مرتبط با حسابداری مدیریت در بخش عمومی (برای مثال معصومیان و هم‌پژوهان (۱۴۰۴) و مشکلات مدیریت هزینه در بخش دولتی (اسلام‌زاده و هم‌پژوهان (۱۳۹۴) نیز مورد توجه قرار گرفت.

سطح اندازه‌گیری پرسشنامه براساس مقیاس ۵ درجه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف، مخالف، بدون نظر، موافق، کاملاً موافق) می‌باشد. برای کسب اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه محقق‌ساخته از نظر متخصصان استفاده شد و به دلیل شناسایی نکردن

مشکلات مفهومی نتیجه‌گیری شد، پرسشنامه از روایی برخوردار است. در این پژوهش برای بررسی پایایی از روش آلفای کرونباخ استفاده شد و پس از محاسبه ۰.۷۹۳ به دست آمد. با توجه اینکه عدد آلفای کرونباخ بیشتر از ۰.۷ می‌باشد پایایی پرسشنامه تایید شد. در این پژوهش، فرضیه اول با بهره‌مندی از تحلیل مسیر بررسی و تحلیل گردید و پاسخ به سوال پژوهش در خصوص چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی ایران از آزمون میانگین یک جامعه (t تک نمونه‌ای) برای تایید یا رد چالش‌های شناسایی شده استفاده شد، بدین معنی که مشابه با پژوهش‌هایی نظیر معصومیان و هم‌پژوهان (۱۴۰۴)، هر یک از چالش‌های شناسایی و تعریف شده در پرسشنامه به فرض آماری تبدیل، تجزیه و تحلیل شدند تا اثرگذار بودن این چالش‌ها در شرایط محیطی ایران به صورت کمی و از دیدگاه حسابداران بخش عمومی رد یا تایید گردد.

یافته‌های پژوهش

از آنجایی که انتخاب آزمون مناسب (پارامتریک یا ناپارامتریک) جهت پاسخ‌گویی به پرسش پژوهش در رابطه با چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی بستگی به توزیع داده‌ها دارد، بنابراین در این پژوهش برای آزمون نرمال یا عدم نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. در صورتی که سطح معناداری کمتر از ۵/۰ باشد آزمون نشان می‌دهد که متغیرها نرمال نیستند و فرض یک پذیرفته می‌شود و اگر سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد باشد آنگاه بر اساس این آزمون، متغیرهای اندازه‌پذیر مدل دارای توزیع نرمال می‌باشند.

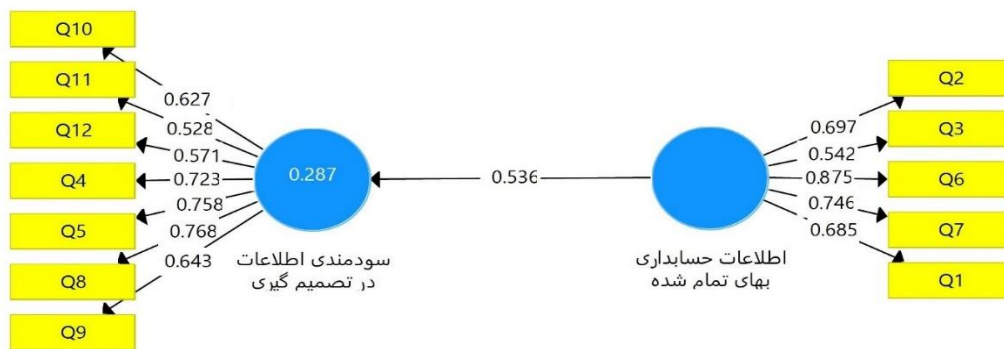
جدول ۳. آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

متغیر	مقدار آماره آزمون Z	سطح معناداری (Sig)
چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی	۰.۱۱۹	۰.۶۸۴

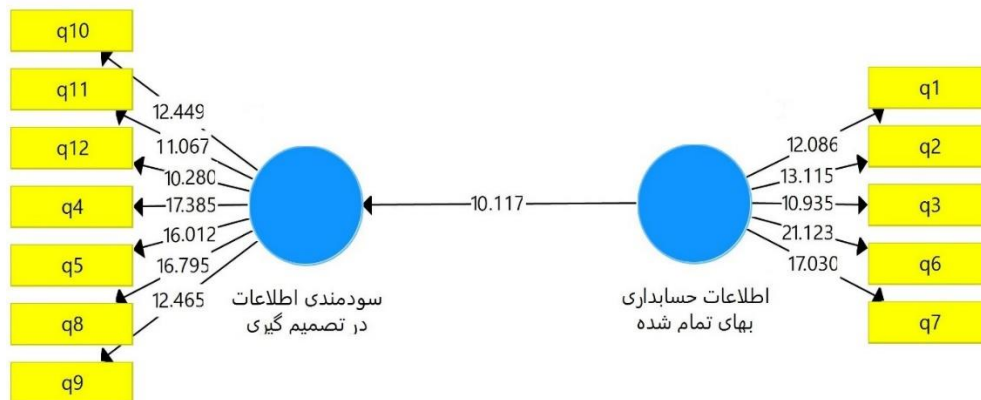
با توجه به نتایج جدول ۳ چون مقدار سطح معناداری بیشتر از ۵٪ (درصد مقدار خطا) می‌باشد بنابراین توزیع داده‌ها دارای توزیع نرمال می‌باشد، بر این اساس می‌توان از آزمون‌های پارامتریک مانند آزمون t تک نمونه‌ای استفاده نمود.

برازش مدل

اعتبار و برازش مدل با استفاده از تکنیک حداقل مربعات جزئی بررسی شده است. برازش مدل در قابل سه مرحله ۱- مدل‌های اندازه‌گیری (تحلیل عاملی، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی، روایی واگرا و روایی همگرا)، ۲- مدل ساختار (معیارهای R^2 و Q^2) و ۳- مدل کلی (شاخص GOF) آورده شده است. در بخش مدل‌های اندازه‌گیری ۵ شاخص بار عاملی، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی، روایی واگرا و روایی همگرا برای ارزیابی مدل اندازه‌گیری برای ارزیابی مدل، استفاده می‌شود. قدرت رابطه بین عامل‌ها (متغیرهای پنهان) و گویه‌ها (متغیرهای قابل مشاهده) بوسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰.۳ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته می‌شود. بار عاملی بین ۰.۳ تا ۰.۶ قابل قبول است و اگر بزرگتر از ۰.۶ باشد خیلی مطلوب است. در پژوهش حاضر از روش خودگردان‌سازی استفاده شده است که آماره t را به دست می‌دهد. در سطح خطای ۵٪ اگر مقدار آماره بوت استرپینگ t-value بزرگتر از ۱.۹۶ باشد همبستگی‌های مشاهده شده معنادار است.



شکل ۱. خروجی اعتبارسنجی مدل با روش حداقل مربعات جزئی



شکل ۲. معناداری روابط متغیرها با روش حداقل مربعات جزئی (بوت استرپینگ)

نتایج نشان می‌دهد که مقدار بارعاملی در تمامی موارد از ۰.۵ بزرگتر است و نشان می‌دهد که رابطه بین گویه‌ها و متغیرها مطلوب است. مقدار آماره t نیز در تمامی موارد از ۱.۹۶ بیشتر بدست آمده است بنابراین بارهای عاملی مشاهده شده از نظر آماری معنادار هستند.

ارزیابی اعتبار مدل بیرونی با استفاده از روایی همگرا، پایایی ترکیبی، آلفای کرونباخ بررسی می‌شود. روایی همگرا نشان می‌دهد چقدر متغیرهای یک سازه با همدیگر همراستا هستند. فورنل و لارکر^۱ (۱۹۸۱) معتقدند اگر معیار AVE بالاتر از ۰.۵ باشد مدل اندازه‌گیری دارای روایی همگرا است. پایایی ترکیبی (CR) در مدل‌های ساختاری معیار بهتر و معتبرتری نسبت به آلفای کرونباخ به شمار می‌رود، برای روایی همگرا، و پایایی ترکیبی (CR) باید روابط زیر برقرار باشد:

$$CR > 0.7; \quad CR > AVE; \quad AVE > 0.5$$

جدول ۴. ارزیابی اعتبار مدل بیرونی

سازه‌های اصلی	AVE	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونباخ
استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی	۰.۸۱۵	۰.۸۷۱	۰.۶۳۹
سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی	۰.۸۴۴	۰.۹۰۵	۰.۶۷۱

یافته‌های مستند شده در جدول ۴ بیانگر آن است که میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بزرگتر از ۰.۵ است بنابراین روایی همگرا وجود دارد. آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگتر از ۰.۷ بوده بنابراین پایایی مورد تأیید است. مقدار پایایی ترکیبی (CR) نیز بزرگتر از AVE است و در تمامی موارد از آستانه ۰.۷ بزرگتر است بنابراین شرط سوم نیز برقرار است و می‌توان گفت

مدل از اعتبار مناسبی برخوردار است. در ادامه جهت تکمیل ارزیابی اعتبار مدل بیرونی از شاخص روایی و اگر استفاده شده است که نتایج آن در جدول (۵) آورده شده است:

جدول ۵. روایی و اگرایی متغیرهای پژوهش

متغیرها	استفاده از اطلاعات	سودمندی اطلاعات حسابداری در
استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده	استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده	تصمیم گیری های بخش عمومی
سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری های بخش عمومی	۰.۷۹۹	۰.۸۱۹
	۰.۶۸۴	

با توجه به نتایج جدول ۵ از آنجا که مقادیر زیر قطر اصلی کمتر از مقادیر قطر اصلی (مجذور مقداری AVE) هستند، بنابراین مدل از روایی و اگرایی نیز برخوردار است.

مدل ساختاری

در این بخش از دو شاخص ضریب تعیین (R^2) و شاخص استون-گیزر (Q^2) استفاده شده است. ضریب تعیین (R^2) معیاری است که بیانگر میزان تغییرات هر یک از متغیرهای وابسته مدل است که به وسیله متغیرهای مستقل تبیین می شود. سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی بودن برازش بخش ساختاری مدل به وسیله معیار ضریب تعیین تعریف کرده است. معیار استون-گیزر یا شاخص Q^2 قدرت پیش بینی مدل را مشخص می سازد. هنسler و هم پژوهان^۱ (۲۰۰۹) درباره شدت قدرت پیش بینی مدل در مورد سازه های درونزا، سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به ترتیب قدرت پیش بینی ضعیف، متوسط و قوی تعیین نموده اند.

جدول ۶. مقادیر شاخص استون-گیزر (Q2)

متغیر وابسته	R2	R2 تعدیل شده
سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی	۰.۲۸۷	۰.۲۸۵
سازدهای اصلی	SSO	SSE
سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی	۱۳۶۵	۵۹۱.۳۶۲
		۰.۵۶۷

نتیجه مستند شده در جدول ۶ بیانگر بیشتر بودن مقدار Q^2 از مقدار ۰.۲ است که نشان می‌دهد قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازدهای درون‌زا متوسط تا قوی است.

برازش مدل کلی

می‌توان گفت مهمترین شاخص برازش مدل در تکنیک حداقل مجزورات جزیی شاخص GOF است. این شاخص برای بررسی برازش مدل کلی که هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری را ارزیابی می‌کند. شاخص GOF با استفاده از جذر حاصل ضرب «میانگین شاخص ضریب تعیین R^2 » و «شاخص استون-گیزر Q^2 » محاسبه می‌شود:

$$GoF = \sqrt[3]{(R^2) \times (Communality)}$$

برای شاخص GOF، سه مقدار ۰.۲۵، ۰.۳۶ و ۰.۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. میانگین مقادیر شاخص ضریب تعیین $(R^2) = ۰.۲۸۷$ و میانگین مقادیر شاخص افزونگی $(Communality) = ۰.۵۶۷$

$$GoF = \sqrt[3]{0.287 \times 0.567} = 0.403$$

شاخص GOF برابر ۰.۴۰۳ بدست آمده است بنابراین مدل از برازش مطلوبی برخوردار است.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش فرضیه اول با استفاده از تحلیل مسیر مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت و پرسش پژوهش با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای پاسخ داده شد. مدل کلی پژوهش که در شکل ۱ نشان داده شده است، مبین مدل اندازه‌گیری (رابطه هریک از متغیرهای قابل مشاهده با متغیر پنهان) و مدل مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) پژوهش است. به علاوه، برای سنجش معناداری روابط نیز آماره t با تکنیک بوت استرپینگ محاسبه شده است که در شکل ۲ ارائه شده است. در ادامه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌گردد:

آزمون فرضیه پژوهش

در فرضیه اول آمده است: "استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی بر سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی تاثیر دارد". جدول ۷ نتایج حاصل از آزمون این فرضیه را ارائه می‌کند:

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه پژوهش

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب مسیر (تأثیر)	آماره t	سطح معناداری
استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی	سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی	۰.۵۳۶	۱۰.۱۱۷	۰.۰۰۰

بر اساس نتایج ارائه شده، مقدار آماره t برابر ۱۰.۱۱۷ بدست آمده است که خارج از محدوده بحرانی (۱.۹۶- تا ۱.۹۶) می‌باشد که بیانگر اثرگذار بودن استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی بر سودمندی اطلاعات حسابداری در

تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی است، با توجه به ضریب مسیر که برابر با ۰.۵۳۶ است، می‌توان گفت در دیدگاه حسابداران بخش عمومی استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی بر سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌ها در این بخش تأثیر مذکور مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود.

پاسخ‌گویی به پرسش پژوهش

در این بخش، به پرسش پژوهش بدین شرح که "در مسیر پیاده‌سازی کامل و گسترش بکارگیری حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی ایران چه چالش‌های وجود دارد؟" از طریق انجام آزمون t تک نمونه‌ای پاسخ داده خواهد شد. در این آزمون، فرضیه‌های آماری به صورت زیر تنظیم می‌شود:

$$H_0: \mu \leq X$$

$$H_1: \mu > X$$

به دلیل اینکه از طیف ۵ درجه لیکرت استفاده شده است، لذا مقدار X برابر با ۳ است، در این آزمون اگر مقدار sig از سطح خطا کوچکتر باشد، میانگین معنادار است.

جدول ۸. نتایج آزمون t تک نمونه‌ای

چالش‌های پیاده‌سازی کامل و گسترش بکارگیری حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی وجود دارد:							
شماره سوال	تعداد پاسخ‌ها	تفاوت میانگین	مقدار t	درجه آزادی	سطح معناداری	حد پایین	حد بالا
ارزیابی عملکرد مبتنی بر بهای تمام شده نیست.							
۱۳	۸۰	-۰.۲۰۰	۱.۴۰۱	۷۹	۰.۱۶۲	-۰.۳۵	۰.۱۲
خدمات عمومی رایگان است، بنابراین نیازی به حسابداری بهای تمام شده نیست.							
۱۴	۸۰	-۰.۸۶۲	-۷.۰۱۷	۷۹	۰.۰۰۰	-۰.۱۴	۰.۳۵
نفوذ سیاسی از حسابداری بهای تمام شده پشتیبانی نمی‌کند.							
۱۵	۸۰	۰.۲۱۲	۱.۹۲۰	۷۹	۰.۰۵۸	-۰.۲۲	۰.۲۷
عدم حمایت مدیریتی وجود دارد.							
۱۶	۸۰	۰.۴۶۲	۳.۵۴۰	۷۹	۰.۰۰۱	-۰.۲۶	۰.۲۴
کمبود پشتیبانی فناوری اطلاعات وجود دارد.							
۱۷	۸۰	-۰.۸۶۲	۷.۱۶۹	۷۹	۰.۰۰۰	۰.۰۶	۰.۵۷
کمبود منابع مالی وجود دارد.							
۱۸	۸۰	۰.۷۳۷	۵.۰۳۷	۷۹	۰.۰۰۰	-۰.۰۳	۰.۴۳
کارکنان در برابر تحول بیشتر در حسابداری بهای تمام شده مقاومت می‌کنند.							
۱۹	۸۰	-۰.۰۵۰	-۰.۳۴۱	۷۹	۰.۷۳۴	-۰.۳۳	۰.۱۶
کارکنان برای آموزش و پژوهش و توسعه مهارت تسهیلاتی دریافت نمی‌کنند.							
۲۰	۸۰	۰.۷۲۵	۵.۲۱۹	۷۹	۰.۰۰۰	-۰.۴۹	۰.۰۳

در سوالات ۱۴، ۱۶، ۱۷، ۱۸ و ۲۰ سطح معناداری کمتر از ۵ درصد سطح خطای قابل قبول است، بنابراین میانگین‌های مزبور معنادار بوده و در نتیجه می‌توان گفت از دیدگاه حسابداران بخش عمومی، رایگان بودن خدمات ارائه شده، عدم حمایت مدیریتی،

کمبود پشتیبانی فناوری اطلاعات، کمبود منابع مالی و عدم دریافت آموزش و پژوهش و توسعه مهارت تسهیلاتی توسط کارکنان از جمله چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی است.

بحث و نتیجه‌گیری

گذار از یک سیستم مدیریت سنتی به یک سیستم مدرن جهت ارائه خدمات با کیفیت به شهروندان، یک فرآیند مداوم است. فرض اولیه این است که نهادهای بخش خصوصی به طور پیش‌فرض کارآتر از نهادهای بخش عمومی هستند. بنابراین، نحوه اداره شرکت‌های خصوصی باید به عنوان نمونه‌های عملی خوب برای مدیران بخش عمومی باشد. این مفهوم به عنوان دستور کار مدیریت عمومی نوین به خوبی تثبیت شده است و منجر به تغییرات عمیقی در نحوه اداره بخش‌های عمومی در بسیاری از کشورها شده است. در این راستا الزامات اطلاعاتی مدیریت عمومی نوین، به حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت نقشی اساسی را داده است (دیمیتریک و الیویک، ۲۰۱۶). اطلاعات حسابداری مدیریت به عنوان ابزار مدیریت در تصمیم‌گیری تلقی می‌گردد و هدف از ایجاد و گسترش آن کمک به مدیریت می‌باشد (سهرابی و سعیدی، ۱۳۹۸). اهداف پژوهش حاضر از یک سو، بررسی سودمندی اطلاعات بهای تمام شده در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی و از سوی دیگر بررسی چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی است، جهت دستیابی به هدف نخست، یک فرضیه تدوین و برای بررسی چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی یک پرسش کلی مطرح شد.

فرضیه پژوهش بدین شرح تدوین و آزمون شد: "استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی بر سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی تاثیر دارد". نتیجه آزمون این فرضیه بیانگر تاثیر مثبت و معنادار استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بخش عمومی بر تصمیم‌گیری‌ها در این بخش و به عبارتی سودمندی این اطلاعات در تصمیم‌گیری است. این نتیجه با یافته روگوسیک (۲۰۲۱) و به نوعی با نتایج حاصل شده سیلوا و هم‌پژوهان (۲۰۲۵) و کاروالهو و هم‌پژوهان (۲۰۱۲) هم‌راستاست.

بخش دوم پژوهش، پرسشی بدین مضمون را موردتوجه قرار داد: "از دیدگاه حسابداران بخش عمومی در مسیر پیاده‌سازی کامل و گسترش بکارگیری حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی ایران چه چالش‌های وجود دارد؟" جهت پاسخ‌گویی به این پرسش ابتدا نوشتارهای تخصصی و پژوهش‌های موجود در این رابطه بررسی و مشکلات استخراج شده مربوط توسط حسابداران بخش عمومی ارزیابی شد، نتایج حاصل شده نشان داد که از دیدگاه حسابداران بخش عمومی، رایگان بودن خدمات ارائه شده، عدم حمایت مدیریتی، کمبود پشتیبانی فناوری اطلاعات، کمبود منابع مالی و عدم دریافت آموزش و پژوهش و توسعه مهارت تسهیلاتی توسط کارکنان از جمله چالش‌های پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در بخش عمومی است، که از وجود چالش‌های متعددی در مسیر پیاده‌سازی کامل و گسترش بکارگیری حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی حکایت دارد، این یافته مشابه با نتایج جووانوویک و هم‌پژوهان (۲۰۱۹) و عکس مشاهدات روگوسیک (۲۰۲۱) مبنی بر نبود محدودیت‌هایی برای توسعه و گسترش بیشتر سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده بود، می‌باشد، تفاوت نتایج بدست آمده را می‌توان به تفاوت شرایط محیطی کشورهای مختلف نسبت داد.

نهادهای دولتی به عنوان بزرگترین نهادهای استفاده‌کننده از منابع جوامع، بیش از سایرین به حسابداری مدیریت نیاز دارند. اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری مدیریت می‌تواند نقش مهمی در برآورده کردن اهداف نظارتی، ارزیابی عملکرد، انگیزش مدیران، برنامه‌ریزی، تخصیص بهینه منابع و کمک به مدیران در رهبری و تصمیم‌گیری ایفا کرده و از طریق بهبود عملکرد دستگاه‌های دولتی، پاسخگوی مردم باشد (علی‌اشرفی و تیرانداز، ۱۳۹۰). در همین راستا، در طی سالیان متمادی قانونگذار مفاد قانونی متعددی جهت ارتقای نظام حسابداری مدیریت در بخش عمومی تصویب و ابلاغ نموده‌اند، افزون بر مفاد قانونی مرتبط با استقرار سیستم بهای تمام شده، در اجرای ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه مندرج در بودجه پیشنهادی سال ۱۳۹۴ کل کشور به صراحت دولت را مکلف نموده تا زمینه را برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های اجرایی فراهم آورد. در

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد حجم عملیات بر اساس علمی و فنی اندازه‌گیری شده و هزینه عملیات با توجه به استفاده از اصول و مبانی نوین مانند روش‌های حسابداری قیمت تمام شده، اندازه‌گیری کار، استفاده از نرم‌ها و استانداردها محاسبه و برآورد می‌شود (انواری رستمی و هم‌پژوهان، ۱۳۹۰). به دلیل عدم وجود پیش‌نیازهای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بطور خاص استقرار سیستم بهای تمام شده، علیرغم تاکید قانون متاسفانه این امر هنوز محقق نشده است. نتایج حاصل از پژوهش حاضر نشان داد که استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده بر سودمندی این اطلاعات در تصمیم‌گیری‌ها در این بخش تاثیر دارد، با این حال، علیرغم مزایای حاصل از استفاده از اطلاعات بهای تمام شده - مانند پشتیبانی از تلاش‌های بهره‌وری، برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد برای بهبود کیفیت هزینه‌ها و بهینه‌سازی منابع عمومی - و علیرغم مقررات موجود که استفاده از آن را الزامی می‌کند، کاربرد آن در تصمیم‌گیری همچنان محدود است (چوتی و بودینگ، ۲۰۱۷؛ موهر و هم‌پژوهان، ۲۰۲۱؛ روگوسیک، ۲۰۲۱). بر این اساس پیشنهاد این پژوهش به سکانداران هدایت نهادهای بخش عمومی اعم از نهادهای ناظر و سطوح مختلف مدیریت این نهادها کمک به ارتقای استفاده از اطلاعات حسابداری بهای تمام شده جهت بهره‌مندی از مزایای این اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های بخش عمومی است، بدیهی است که لازمه این امر تمهید مقدمات استفاده از این اطلاعات است، بدین معنی که نخست باید شرایط پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی فراهم گردد، لذا ابتدا باید چالش‌های پیاده‌سازی شناسایی و برای رفع آنها اقدام نمود. یافته دیگر این پژوهش آن است که چالش‌های متعددی در زمینه استقرار سیستم بهای تمام شده در نهادهای بخش عمومی وجود دارد و عدم درک اهمیت سیستم بهای تمام شده، عدم وجود منابع مالی کافی، عدم حمایت مدیریت و مقاومت کارکنان و آگاه نبودن آنان و فقدان آموزش جدی به کارکنان از مهمترین آنهاست، پیشنهاد پژوهش حاضر در این زمینه آن است که از طریق ارائه آموزش‌های مناسب، اقدامات لازم در جهت ارتقای سطح آگاهی مدیران و کارکنان در رابطه با ضرورت و اهمیت استقرار سیستم بهای تمام شده انجام پذیرد، علاوه بر این اجرای نظام حسابداری بهای تمام شده مستلزم تعیین ساز و کار اجرایی مشخص از سوی نهادهای متولی مربوطه و بطور خاص سازمان برنامه و بودجه و دیوان محاسبات کشور برای تصمیم‌گیری اقتصادی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی است، لذا پیشنهاد می‌شود که نهادهای مزبور بطور جدی پیگیر موارد مزبور باشند.

در نهایت لازم به ذکر است که این پژوهش، با محدودیت فراگیری که بر سر اجرای آن چالش ایجاد کند مواجه نبود، اما توجه به این نکته ضروری است که جامعه آماری پژوهش حاضر کارکنان بخش‌های حسابداری نهادهای دولتی شهر بهبهان بود در صورتی که جامعه آماری گسترده‌تری در نظر گرفته می‌شد ممکن بود نتایج تحت‌الشعاع قرار بگیرد.

ملاحظات اخلاقی

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه نویسندگان می‌باشد.

مشارکت نویسندگان

نویسنده دوم، مسئول طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی سازی مقاله را عهده دار بوده است. نویسنده اول و سوم در گردآوری داده ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیش نویس مقاله همکاری نموده است.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر فاقد حامی مالی بوده است.

سپاسگزاری

از همه پژوهشگران و خبرگان که در جمع آوری اطلاعات کمک نموده اند، تشکر و قدردانی می نماییم.

References

- Alonso, M. (1999). Custos no serviço publico, *Revista do Serviço Publico*, 50(1). 37-63, [doi: 10.21874/rsp.v50i1](https://doi.org/10.21874/rsp.v50i1).
- Alqudah, O. M; Mansor, N; and Safrul I. M. S .(2022). Difficulties in accounting system implementation for service costs in the public sector. *Cogent business & Management*, 99(1), 1-29. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2150119>.
- Ali-Ashrafi, B. and Tirandaz, H. (2011). A Study of the Activity-Based Costing System in Operational Budgeting, *Work and Society*, 133 & 134, 113–120. (In Persian). <https://ensani.ir/fa/article/302413/>.
- Anvari R, Ali Asghar, Zandi, S, and Mousavi Shiadeh, S. M. (2011), The Operational Budgeting Process in Organizations and a Comparison with Performance-Based Budgeting. *2nd National Conference on Organizational Process Management*, Iran University of Science and Technology, Tehran, Iran. (In Persian). <https://sid.ir/paper/821201/fa>.
- Arabmazar Yazdi, M, and Moradi, Amir .(2020). Opportunities and challenges of big data application in public sector accounting information systems from the perspective of public accountability. *Audit Science*, 20(79), 95-122. (In Persian). DOI : [20.1001.1.16819691.1399.20.79.13.5](https://doi.org/10.1001.1.16819691.1399.20.79.13.5).
- Aravand, M, Hajeha, Z, Kordluoei, H, Khanmohammadi, M, Mahmodian, T.(2022). Presenting a Scenario-Based Model of the Impact of Decision-Making Styles on Earnings Management, Considering the Big Five Personality Traits of Financial Managers. *Management Accounting*, 15(4), 81-62. (In Persian). <https://sanad.iau.ir/journal/jma>.
- Askim, J. (2007). How do politicians use performance information? An analysis of the Norwegian local government experience. *International Review of Administrative Sciences*, 73(3), pp. 453-472. <https://doi.org/10.1177/0020852307081152>.
- Bergmann, A. (2012). The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland. *Public Money & Management*, 32 (1), 15-20. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.643050>
- Bertoni, M., De Rosa, B. and Dražić Lutlisky, I. (2017) Opportunities for the improvement of cost accounting systems in public hospitals in Italy and Croatia: A case study. *Journal of Contemporary Management*. 22 , 109-128. <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=674711>.
- Carvalho, J. B. D. C., Gomes, P. S. and Fernandes, M. J. (2012). The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 306-334. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00547.x> Digital Object Identifier (DOI)
- Casta, T. d. c. s. da, Carvalho, Joao. B. da costa .(2007). Cost accounting applications in local Governments: The case of municipal and price setting in the North of Portugal, *Revista Contemporanea de contabilidade*, 4(7), 11-24. <https://www.researchgate.net/publication/28240204>.
- Chan, J. A. and Pessoa, M. (2016). Finding the Costs of Public Services: The Experience of the State of São Paulo in Implementing a Cost System. In Pessoa, M. & Pimenta, C. (Eds.), *Public Financial Management in Latin America: The Key to Efficiency and Transparency*. Inter-American Development Bank. <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781597822268/ch06.xml>.
- CIMA .(2005). *CIMA Official Terminology*, CIMA, Oxford. <http://ndl.ethernet.edu.et/bitstream/123456789/21159/1/211.%20Linacre%20House.pdf>.
- Dastgheib, S. A. R .(2023). Designing and Developing a Cost-Price Monitoring Model in the Public Sector Centered on the Supreme Audit Court: A Qualitative Study Using Meta-Synthesis and Focus Group Methods. *Audit Science*, 23(91): 422-440. (In Persian). <http://danesh.dmk.ir/article-1-3188-fa.html>.
- Dimitrić, M. Alilović D. Š. (2016). Public cost and management accounting system implementation and performance: An integrative approach. *International Journal of Public Policy*, 1-21. DOI: [10.1504/IJPP.2016.079746](https://doi.org/10.1504/IJPP.2016.079746).

- Dražić L. I., Vašiček, V. and Vašiček, D.(2012). Cost planning and control in Croatian public sector. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 25(2), 413-434. DOI: [10.1080/1331677X.2012.11517515](https://doi.org/10.1080/1331677X.2012.11517515).
- Eslamzadeh, O, Javadi, N, Zibakardar, Kh, and Tahsiri, M. (2015). Explaining the problems and solutions of cost management in the public sector. *Audit Science*, 15(60), 71-92. (In Persian). <https://danesh.dmk.ir/>.
- Esmailikia, Gh, Oshani, M, [Delshad hoseini](#), Z, tebyaniyaN, H. (2024). Performance-based budgeting Reform in the Public Sector- Assessing factors affecting the psychological readiness of financial staff. *Governmental Accounting*, 11(1), 35-58. (In Persian). DOI: [10.30473/gaa.2025.68080.1661](https://doi.org/10.30473/gaa.2025.68080.1661).
- Esmailikia; Gh .(2021). Public sector accounting standards, Challenges of applying standards, Prerequisites factors of reforms. *Accounting and social interests*, 10(4), 140-168. (In Persian). DOI: [10.22051/jaasci.2021.30131.1579](https://doi.org/10.22051/jaasci.2021.30131.1579).
- Esmailikia; Gh, Alibeigi, Sh.(2019). Impact of employees experience in private sector on their judgment and decision making in using of accrual accounting and their perceptions from its implementation in the public sector. *Governmental Accounting*, 5(1), 39-54. (In Persian). DOI: [10.30473/gaa.2019.43536.1229](https://doi.org/10.30473/gaa.2019.43536.1229).
- EsmailiKia, Gh, and Soleimani, E. (2018). Assessing the current state of internal controls, identifying benefits, and determining implementation prerequisites in the public sector (Case study: Government agencies in Dehloran), *16th National Accounting Conference of Iran*, Isfahan, Iran. (In Persian). <https://isfacc.ui.ac.ir/fa/>.
- Esmailikia, Gh, Mollanazari, M. (2017). Identifying barriers and constraints to implement reforms in the financial and operational accountability systems of public universities. *Journal of Accounting Advances*, 8(2), 1-29. (In Persian).DOI: [10.22099/jaa.2017.4047](https://doi.org/10.22099/jaa.2017.4047)
- Ezzamel, M. [Hyndman](#). N. S. [Johnsen](#). Å, and [Lapsley](#). I .(2005. Accounting, accountability and devolution: A study of the use of accounting information by politicians in the Northern Ireland assembly's first term. *The Irish Accounting Review*, 12(1). 39-62. <https://doi.org/10.4324/9780203926635>.
- Fornell, C. and Larcker, D. (1981) .Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. *Journal of Marketing Research*, 18 (1): 39-50. <https://doi.org/10.2307/3150980>.
- Flury, R. and Schedler, K.(2006). Political versus managerial use of cost and performance accounting. *Public Money & Management*, 26(4), 229-234. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2006.00530.x>.
- George, B, Martin. B. Adelién. D. Mieke, and A. Stijn. G.(2020). Institutional isomorphism, negativity bias and performance information use by politicians: A survey experiment. *Public Administration*, 98(1), 14-28. <https://doi.org/10.1111/padm.12390>.
- Gholami, M.Mohammad, Fakhari, H. and Malekian Kaleh Basti, E. (2022). Survey the Usefulness of Public Sector Accounting Standards in Iran. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 9(1), 29–54. (In Persian).DOI: [10.30479/jfak.2022.16502.2945](https://doi.org/10.30479/jfak.2022.16502.2945).
- Guarini, E. (2016). The day after: newly elected politicians and the use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 499-506. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237135>.
- Hensler, J., Ringle, C. M. and Sinkovics, R. R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advance in international marketing*, 20, 277-320. Doi: [https://doi.org/10.1108/S1474-7979\(2009\)0000020014](https://doi.org/10.1108/S1474-7979(2009)0000020014).
- IFAC Public Sector Committee .(2000). Perspectives on Cost Accounting for Government. International Public Sector Study, 1-63. <https://www.ipsasb.org/publications/study-12-perspectives-cost-accounting-governments>.
- [Jan Afzaie](#). N, and [Nikbakht](#). M. (2015). Study of Cost Price Accounting in Iranian State Companies. *Accounting and Auditing Studies*, 16, 1-13. (In Persian).DOI: [10.22034/iaas.2016.103445](https://doi.org/10.22034/iaas.2016.103445).
- Jorge, S., Jorge de Jesus, M. A. and Nogueira, S. P.(2019). The use of budgetary and financial information by politicians in parliament: a case study. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4).539-557. DOI: [10.1108/JPBAFM-11-2018-0135](https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0135).
- Jovanović, T., Dražić Lutitsky, I. & Vašiček, D. (2019). Implementation of cost accounting as the economic pillar of management accounting systems in public hospitals – the case of Slovenia and

- Croatia. *Economic Research- Ekonomska Istraživanja*, 32(1), 3754-3772. DOI: [10.1080/1331677X.2019.1675079](https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1675079).
- Kaplan, R. and Norton, D. (1992). The balanced scorecard—measures that drive performance”, *Harvard Business Review*, 70(1). 71-79, available at: <https://hbr.org/1992/01/thebalanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2?language5pt> (accessed 19 June 2025).
- Kartiko, S., Wahyu, H., Dwi M., & Trisacti W. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency, Available online at <http://www.anpad.org.br/bar> art. 1, e170119, <http://dx.doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119.1-28>.
- Kihuba, E. Gheorghe, A. Bozzani, F. Mike English and Ulla K. Griffiths. (2022). Opportunities and challenges for implementing cost accounting systems in the Kenyan health system. *Global Health Action*, 9, 1-11. DOI: [10.3402/gha.v9.30621](https://doi.org/10.3402/gha.v9.30621).
- Klink, J. and Budding, T. (2025). Antecedents and use of cost accounting systems in Dutch executive agencies. *Public Money & Management*, DOI: [10.1080/09540962.2025.2478177](https://doi.org/10.1080/09540962.2025.2478177).
- Laughlin, R. (2012). Debate: Accrual accounting: information for accountability or decision usefulness?. *Public Money & Management*, 32 (1), 45-46. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.643056>
- Liguori, M. and Steccolini. (2018). The power of language in legitimating public- sector reforms: When politicians “talk” accounting. *The British Accounting Review*, 50(2), 161-173. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.643056>.
- Liguori, M., Sicilia, M. and Steccolini, I. (2012). Some Like it Non-Financial *Public Management Review*, 14(7), 903-922. <https://doi.org/10.1080/14719037.2011.650054>
- Lorena R. d.Chloe Cho, and Ramon. N. T. (2025). Making Cost Data Work for Public Financial Management, *IMF Working papers*. 1-40. <https://doi.org/10.5089/9798229021470.001>.
- Dimitrić, M. and Alilović D. Š. (2016). Public cost and management accounting system implementation and performance: An integrative approach. *International Journal of Public Policy*, 1-21. DOI: [10.1504/IJPP.2016.079746](https://doi.org/10.1504/IJPP.2016.079746).
- Machado, N. and Holanda, V.B.D. (2010). Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil, *Revista de Administração Pública*, 44(4), 791-820. DOI: [10.1590/S0034-76122010000400003](https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400003).
- Masoumian, A. Kordestani, and Gh, Kazemi, H. (2025). Management Accounting in Public Sector: Application Status and Development Strategies. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 14(2), 347-359. (In Persian). https://www.jmaak.ir/article_23625.html
- Masoumian, A, Kordestani, Gh, and Kazemi, H. (2021), Functions of Management Accounting in the Public Sector. *Management Accounting*, 14(51), 43-54. (In Persian). https://www.sid.ir/fa/VEWSSID/J_pdf/4003714005103.pdf.
- Mättö, T. and Sippola, K. (2016). Cost Management in the Public Sector: Legitimation Behaviour and Relevant Decision Making. *Financial Accountability & Management*, 32(2), 179-201. <https://doi.org/10.1111/faam.12085>.
- Mohr, Z.T., Raudla, R. & Douglas, J.W. (2021), Comparing cost accounting use across European countries: the role of administrative traditions, NPM instruments, and fiscal stress, *Public Administration Review*, 81(2). 299-307. DOI: [10.1111/puar.13162](https://doi.org/10.1111/puar.13162).
- Moradi, J, and Fatheh, M, H. (2021). A novel approach to implementing an integrated and systemic costing model in higher education (Case study: Shiraz University). *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(37), 203-227. (In Persian). https://www.jmaak.ir/article_17189.html.

- Namazi, M and Nazemi, A. (2015). The Usefulness of Cost information and Determination of Major Factors Affecting Implementation of the Activity Based Costing(The Case of Bank Keshavarzi Iran). *Empirical Accounting Research*, 5(1), 105- 127. (In Persian). DOI: [10.22051/jera.2015.2003](https://doi.org/10.22051/jera.2015.2003).
- Nest, D. P. van der, Thornhill, C. and Jager J. de.(2008). Audit committees and accountability in the south African public sector. *Journal of Public Administration*,43(4), 545-558. <http://hdl.handle.net/2263/8952>.
- Nesbakk, G. L. (2011). Accrual accounting representations in the public sector - a case of autopoiesis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22 (3), 247-258. DOI: [10.1016/j.cpa.2010.10.004](https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.10.004).
- Ouda, H. A. G. and Klischewski, R. (2019). Accounting and politicians: a theory of accounting information usefulness. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), pp. 496-517. <https://doi.org/10.1108/jpbafm-10-2018-0113>.
- Pfiffner, R., Ritz, A. & Brewer, G.A. (2021). Performance information use under financial stress: how do public, nonprofit, and private organizations differ?. *Public Performance and Management Review*,44(1), 1-27, DOI: [10.1080/15309576.2020.1796724](https://doi.org/10.1080/15309576.2020.1796724).
- Poljasevic, J., Vasicek, V. and Kostic, M.D. (2021). Public managers' perception of the usefulness of accounting information in decision-making processes. *Public Money and Management*, 41(6). 456-465. DOI: [10.1080/09540962.2021.1906534](https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1906534).
- Pollitt, C. and Bouckaert, G. (2004). Public Management Reform: A Comparative Analysis, Oxford University Press, Oxford. <https://soc.kuleuven.be/io/english/research/publication>.
- Premchand, A. (1995). Cost Measurement, Accounting Standards, and Other Issues. In *Effective Government Accounting*. IMF. <https://www.elibrary.imf.org>.
- Rivenbark, W. C. (2005). A Historical Overview of Cost Accounting in Local Government. *State and Local Government Review*, 37(3), 217-227. <https://doi.org/10.1177/0160323X0503700304>.
- Giuliano, C., Evaldo R. (2024). Management Public Accounting: An Analysis of Cost Information in Light of Public Managers' Perception. *Brazilian Business Review*, 21(1). DOI:[10.15728/bbr.2021.1158.en](https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.en).
- Rahmani, A, and Rezaei, M. (2011). Accrual accounting: A foundation for performance auditing in the public sector. *Political-Economic Information*, 283, 262–271. (In Persian). <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/876777/>.
- Rivero del Paso, L., Pattanayak, S., Uña, G. and Tourpe, H. (2023). Digital Solutions Guidelines for Public Financial Management. *Technical Notes and Manuals 2023/007*. IMF. DOI: <https://doi.org/10.5089/9798400251566.005>.
- Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public Sector Economics*, 45(2), 209-227. DOI: [10.3326/pse.45.2.2](https://doi.org/10.3326/pse.45.2.2).
- Saliterer, I. and Korac, S., (2013). Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes. *Critical Perspectives on Accounting*, 24, pp. 502-517. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.001>
- Saliterer, I. Sanja K, Birgit M, and Paolo R.(2019). How politicians use performance information in a budgetary context: New insights from the central government level. *Public Administration*, 97, 829-844. <https://doi.org/10.1111/padm.12604>.
- Sohrabi, A. and Saeidi, P. (2019). Accounting Information Quality and Decision-Making Usefulness of Governmental Financial Reporting. *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting* ,3(13), 93-103. (In Persian). <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view>.
- Van Helden, J.(2016). Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. *Public Money & Management*, 36(7), 531-538.
- Schoute, M. and Budding, T. (2017), Stakeholders' information needs, cost system design, and cost system effectiveness in Dutch local government, *Financial Accountability and Management*, 33(1). 77-101, DOI: [10.1111/faam.12116](https://doi.org/10.1111/faam.12116).
- Shank, J. and Govindarajan, V. (1997). A Revoluç~ao dos Custos: Como Reinventar e Redefinir sua Estrategia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos, 4th ed., Campus, Rio de Janeiro, RJ. <https://www.facet.br/academico/biblio/material/detalhamento.php>.

- Silva G. P. S , Ariel. B, Carla B. M. (2025). Understanding the use of cost information in decision-making: a quasi-experimental approach with municipal public managers. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial, Management*, 1-17. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-06-2025-0160>.
- Yashika. C, Shuchita Sh, Abha M, Deepshikha Sh, Basant. G, Shankar Prinja and Lorna G .(2024). Health care cost accounting in the Indian hospital sector, Department of Community Medicine and School of Public Health. *Health Policy and Planning*, 39, 731-740. [doi: 10.1093/heapol/czae040](https://doi.org/10.1093/heapol/czae040).
- Ter Bogt, H. J., 2004. Politicians in search of performance information? – Survey research on Dutch aldermen's use of performance information. *Financial Accountability & Management*, 20(3), pp. 221-252. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2004.00387.x>
- [Zarei](#), B, and Mehrandish, B. (2017). Assess the impact of the use of information of public sector accounting system in decision-making and accountability by managers (Case Study of Tehran University of Medical Sciences). *Journal of Health Accounting*. 6(1), 25-43. (In Persian).DOI: [10.30476/jha.2025.88279.1427](https://doi.org/10.30476/jha.2025.88279.1427).